

Kroniek

Fiscaal recht voor vennootschappen en verenigingen 2020⁽¹⁾

Dirk Deschrijver, Philippe Malherbe⁽²⁾ en Olivier Hermand⁽³⁾

Inhoud

I. Algemeenheden

- § 1. Wet- en regelgeving (nr. 1)
- § 2. Doctrine (nr. 2)
- § 3. Grondwet (nrs. 3-4)
- § 4. Belastingontwijking - Belastingontduiking (nrs. 5-7)
- § 5. Evolutie van de vennootschapsbelasting (nr. 8)
- § 6. Aangiftes (nrs. 9-10)

II. Oprichting en inbreng (nrs. 11-12)

III. Belastingplicht (nrs. 13-15)

IV. Fiscale winst

- § 1. Fiscaal winstbegrip (nrs. 16-25)
- § 2. Abnormale of goedgunstige voordelen (nrs. 26-33)
- § 3. Meerwaarden (nrs. 34-37)
- § 4. Onderwaardering van het actief - Overwaardering van het passief (nrs. 38-39)
- § 5. Waardeverminderingen (nrs. 40-43)
- § 6. Voorzieningen voor risico's en kosten (nr. 44)

V. Bedrijfsleiders

- § 1. Bezoldigingen (nrs. 45-54)
- § 2. Aftrekbare kosten (nrs. 55-58)
- § 3. Bestuurdersaansprakelijkheid - Fiscale schulden van de vennootschap (nr. 59)

VI. Vrijgestelde inkomsten (nr. 60)

- § 1. Investerings in audiovisuele producties - "Tax shelter" (nrs. 61-62)
- § 2. Investeringsaftrek (nrs. 63-64)
- § 3. Definitief belaste inkomsten ("DBI's") (nrs. 65-66)
- § 4. Wederopbouwreserve (nr. 67)

VII. Aftrekbare beroepskosten (nr. 68)

- § 1. Artikelen 49, 54, 183 en 195 WIB 1992 (nrs. 69-73)
- § 2. Afschrijvingen (nrs. 74-76)
- § 3. Aftrek voor risicokapitaal (nr. 77)
- § 4. Niet-aftrekbare kosten (nrs. 78-86)
- § 5. Aftrek voor octrooi-inkomsten (nr. 87)
- § 6. Niet-aftrekbare interesten (nrs. 88-92)
- § 7. Groepsbijdragen (nrs. 93-95)

VIII. Beroepsverliezen (nrs. 96-98)

IX. Ontbinding en vereffening (nrs. 99-101)

X. Voorheffingen

- § 1. Onroerende voorheffing (nrs. 102-107)
- § 2. Roerende voorheffing (nrs. 108-116)
- § 3. Bedrijfsvoorheffing (nrs. 117-120)

XI. Bijzondere aanslag op de geheime commissielonen (nrs. 121-127)

XII. Afzonderlijke aanslagen (nrs. 128-129)

XIII. Belasting van verenigingen, stichtingen en andere verwante lichamen

- § 1. Taks tot vergoeding van de successierechten (nr. 130)
- § 2. Onroerende voorheffing (nrs. 131-134)
- § 3. Rechtspersonenbelasting - Vennootschapsbelasting (nrs. 135-136)
- § 4. Verenigingswerkers (nr. 137)
- § 5. Giften (nrs. 138-140)

XIV. Schenkbelasting - Erfbelasting (nr. 141)

-
1. Deze Kroniek bespreekt in hoofdlijnen, en zoveel mogelijk bij wijze van synthese, de voor vennootschappen, verenigingen, stichtingen en andere daarmee verwante lichamen belangrijkste ontwikkelingen inzake inkomstenbelastingen en registratie- en erfbelasting, wat betreft de wetgeving, rechtspraak, doctrine en belastingadministratie met betrekking tot het jaar 2020. Waar dit van belang kan zijn, worden ook al feiten, meningen, beslissingen, gebeurtenissen, berichten, evoluties en toestanden uit het jaar 2021 vermeld. De tekst werd afgesloten op 27 maart 2021.
 2. Professor UCLouvain, advocaat aan de Balie van Brussel.
 3. Gastlector UCLouvain; PwC Partner; met dank aan Nathalie Defoin en Evelyne Verstraelen voor hun bijdrage tot de realisatie van deze Kroniek.

I. Algemeenheden

§ 1. Wet- en regelgeving

1. Federale wetgeving en uitvoeringsbesluiten.

De volgende voor deze Kroniek van belang zijnde wetten werden uitgevaardigd in 2020 : de wet van 21 februari 2020 *“tot invoering van diverse fiscale overgangsbepalingen wat betreft de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie”* (BS 12 maart 2020); de wet van 29 mei 2020 *“houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie”* (BS 11 juni 2020); de wet van 22 juni 2020 *“houdende instemming met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Staat, de Vlaamse Gemeenschap, de Franse Gemeenschap en de Duitstalige Gemeenschap met betrekking tot de bevoegdheden van de gemeenschappen en de Federale Staat inzake het Tax Shelter stelsel voor audiovisuele werken en podiumwerken en tot informatie-uitwisseling, gedaan te Brussel op 19 maart 2020”* (BS 30 juni 2020); de wet van 23 juni 2020 *“houdende fiscale bepalingen ter bevordering van de liquiditeit en solvabiliteit van ondernemingen in het kader van de bestrijding van de economische gevolgen van de COVID-19-pandemie”* (BS 1 juli 2020); de wet van 15 juli 2020 *“houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie (CORONA III)”* (BS 23 juli 2020); de wet van 19 november 2020 *“houdende de invoering van een wederopbouwreserve voor vennootschappen”* (BS 1 december 2020); de wet van 20 december 2020 *“houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen”* (BS 30 december 2020); de wet van 20 december 2020 *“houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie”* (BS 30 december 2020); de wet van 20 december 2020 *“tot wijziging van diverse wetten betreffende de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk uit de Europese Unie”* (BS 29 december 2020); de programmawet van 20 december 2020 (BS 30 december 2020); en de wet van 24 december 2020 *“betreffende het verenigingswerk”* (BS 31 december 2020); deze wet is in werking getreden op 1 januari 2021 en *“treedt buiten werking op 31 december 2021”* (artikel 72).

Enkele koninklijke besluiten verdienen nog de aandacht : het koninklijk besluit van 22 augustus 2020 *“houdende uitvoering van artikel 2, achtste lid, van de wet van 15 juli 2020 houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie (CORONA III), met betrekking tot de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing”* (BS 31 augustus 2020); het koninklijk besluit van 27 september 2020 *“tot wijziging van koninklijk besluit*

van 22 augustus 2020 houdende uitvoering van artikel 2, achtste lid, van de wet van 15 juli 2020 houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie (CORONA III), met betrekking tot de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing” (BS 1 oktober 2020); het koninklijk besluit van 30 september 2020 *“houdende uitvoering van artikel 15, § 10, van de wet van 15 juli 2020 houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie (CORONA III) en betreffende de belastingvermindering voor de verwerving van nieuwe aandelen van ondernemingen die hun omzet ingevolge de COVID-19-pandemie sterk hebben zien dalen”* (BS 23 november 2020).

§ 2. Doctrine

2. Algemeen. In het *Liber Amicorum Stefaan Van Crombrugge* (Roeselare, Roularta, 2020) verschenen de volgende voor deze Kroniek van belang zijnde bijdragen : P. CAUWENBERGH en M. OTTO, “De houdbaarheid van het arm’s length-criterium in een digitale economie”, 111; C. CHEVALIER, “Enkele recente ontwikkelingen inzake de doorwerking van het boekhoudrecht en de bindende kracht van de jaarrekening voor de fiscale winstbepaling”, 123; A. CLOCHERET, “Het territorialiteitsbeginsel en de toepassing van het Belgisch belastingrecht in de exclusieve economische zone”, 143; L. DE BROE en S. GOMMERS, “Analyse van de rechtspraak onder de algemene antimisbruikbepalingen in de inkomstenbelasting, registratie- en successierechten”, 207; D. DESCHRIJVER, “De evolutie van de Belgische vennootschapsbelasting in de periode 1990-2020. Enkele kanttekeningen”, 285; K. GEENS, “Enkele mijmeringen over de fiscaliteit”, 305; J. MALHERBE, “Regime of Mergers and Acquisitions in European Union Law : State of Play in 2020”, 317; Ba. PEETERS, “Verliesverrekening : algemene doelstellingen middels pittige techniciteit”, 341; Br. PEETERS, “Overgangsmatregelen bij fiscale hervormingen : een juridisch beoordelingskader”, 365; I. RICHELLE, “Compensation transfrontalière des pertes : vingt ans d’évolution”, 437; T. SCHEPENS, “In de reeks fiscale memorabilia : het verhaal van de moeilijke onderwerping van liquidatie-uitkeringen aan de roerende voorheffing. Over een klucht”, 465; W. VALKENBURG, “Enige perikelen inzake één en hetzelfde (fiscale) feit”, 503; A. VAN DE VIJVER, “De ethiek van belastingadviseurs”, 515; I. VAN DE WOESTEYNE, “Het begrip ‘bedrijfsactiva’ in het kader van de belasting van meerwaarden in de personenbelasting”, 533; J. VAN DYCK, “Bijzondere geheimecommissielonen-aanslag : de verkeken kans”, 589; D. VAN GERVEN, “De stichting als administratiekantoor zonder belangeloos doel”, 607; F. VANISTENDAEL, “Europese

vennootschapsbelasting : uitdaging voor de Europese begroting ?”, 637; P. VYNCKE, “De gelaagdheid van het Belgisch fiscaal recht : een pleidooi voor meer harmonie”, 655; en J. WOUTERS, “Het Europese vestigingsrecht van vennootschappen en directe belastingen : Avoir Fiscal herbeschouwd”, 675.

Het doctoraatsproefschrift van E. VERSTRAELEN, onder de titel *De fiscale analyse van gereglementeerde instellingen voor collectieve belegging naar Belgisch recht in een Europese context*, verscheen in de reeks *Grondslagen van het Fiscaal Recht* (Brussel, Intersentia, 2020).

In de *Bibliotheek Fiscaal Recht* verschenen de volgende boeken : H. DECOUTERE, *De algemene anti-misbruikbepaling en successieplanning*, Antwerpen, Intersentia, 2020; D. DESCHRIJVER, *Van liquidatiebonus tot liquidatiereserve : enige kritische kanttekeningen*, Antwerpen, Intersentia, 2020; en P.-J. WOUTERS, *Fiscale consolidatie : systeem van groepsbijdragen*, Antwerpen, Intersentia, 2020.

Raadpl. ook : O. D'AOUT en J. PICAUVET, *La société de management. Aspects juridiques, sociaux et fiscaux*, Brussel, Larcier, 2020; A. LACHAPPELLE, *La dénonciation à l'ère des lanceurs d'alerte fiscale. De la complaisance à la vigilance*, Brussel, Larcier, 2021; F. STEVÉNART MEEÛS en E. TRAVERSA, *Les grands arrêts de la jurisprudence fiscale. Principes généraux*, Brussel, Larcier, 2020; Ph. MALHERBE, *Introduction to international income taxation*, Brussel, Bruylant, 2020; en Ph. MALHERBE, *Introduction au droit fiscal international*, Brussel, Bruylant, 2020.

In het *Fiscaal Praktijkboek 2020-2021. Directe belastingen* (Mechelen, Kluwer, 2020) verschenen volgende in deze Kroniek te vermelden bijdragen : L. MEERT en J. ROSELETH, “Kwalificatie bedrijfsleider en bedrijfsleidersbezoldigingen”, 33; P.-J. WOUTERS, “Nieuwe aftrekbeperking voor netto-financieringskosten”, 155; M. VANDEMAELE en A. MEUL, “De mobilisatie van vrijgestelde reserves : gewikt en gewogen”, 193; S. GOMMERS en M. HENDERIKX, “Eendracht maakt macht : groepsregime geïntroduceerd in het Belgisch fiscaal recht”, 247; P. VANCLOOSTER, P. DERÉ en D. VERBEURGT, “DAC 6 - Een revolutie op het vlak van de fiscale transparantie of een storm in een glas water ?”, 471; en G. POPPE, “Het recht van opstal en erfpacht anno 2020”, 369.

Vermeld wordt ook nog : C. HENDRICKX, *Rechtspraakoverzicht Inkomstenbelastingen 2014-2017*, Antwerpen, Intersentia, 2020.

Wat betreft bijdragen verschenen in tijdschriften ook van belang zijnde voor deze Kroniek kan worden

verwezen naar : L. BROSENS, “Vaststelling fiscale woonplaats van vennootschappen : nieuwe wending ?”, *Fiscoloog (I)* 2020, nr. 444, 1; L. BROSENS, “Coronamaatregelen en de uitsluiting van vennootschappen die linken hebben met belastingparadijzen : het evenredigheidsbeginsel in de prullenmand ?”, *TFR* 2020, 739; F. COLLON, “Droit fiscal et Covid-19”, *JT* 2020, 380; M. DE MUNTER, “‘Step-up’ afschrijfbaar, ook als latente meerwaarde niet effectief is belast”, *Fiscoloog (I)* 2020, nr. 445, 5; F. DESMYTTERE en C. MESKENS, “Temporele modulering van (fiscale) arresten : pleidooi voor onderbouwde handhavingsbeslissingen”, *AFT* 2020, nr. 4, 5; W. DISTER en A. VAN DE VIJVER, “Immigratie van vennootschappen. De impact van het nieuwe vennootschapsrecht”, *TFR* 2020, 250; A. ENGELS en W. STRIJCKERS, “TP-richtlijnen voor financiële transacties : si vis pacem, para bellum”, *Fiscoloog (I)* 2020, nr. 440, 4; R. GHYSELS, “Fiscalité temporairement favorable à la liquidité et solvabilité des entreprises”, *RGFCP* 2020, nr. 8, 5; R. GHYSELS, “Illustration de la théorie dite de la rémunération du dirigeant”, *RGFCP* 2020, nr. 6, 35; M. GOSSIAUX en A. WILLEMS, “Prouver la réalité des prestations rémunérées : un point d'actualité sur la théorie de la rémunération”, *RGFCP* 2020, nr. 4, 13; K. JANSSENS, “Het fiscale jaaroverzicht 2020”, *AFT(I)* 2021, nr. 1, 1; L. KLEIJNEN, “Application de la déduction pour revenus d'innovation aux programmes d'ordinateur”, *TFR* 2020, 53; F. MORTIER, “Inhoudingen op bezoldigingen toegekend door verbonden buitenlandse ondernemingen : een ‘babels imbroglie’ ?”, *TFR* 2020, 327; A. NAVEZ en A. HEINDRYCKX, “L'abandon du capital dans la société à responsabilité limitée : aperçu des principales incidences en droit des sociétés et en droit fiscal”, *Rec.gén.enr.not.* 2020, 3; P. NICOLAIDES, P. LOEWENTHAL en S. DOUMA, “State aid and (in)direct taxation”, *AFT* 2020, 5; I. RICHELLE, “Mondialisation, climat, Covid : quel impact sur nos fiscalités ?”, *Libre Eco* 21 november 2020; R. SCHOONACKERS, “Tax incentives for R&D : Are they effective ?”, *NBB Economic Review* september 2020, 1; F. VANISTENDAEL, “Editoriaal. Avanti Vivaldi ?”, *AFT* 2020, nrs. 8-9, 1; F. VANISTENDAEL, “Editoriaal. De onwaarschijnlijke maar noodzakelijke ambitie van Vivaldi”, *AFT* 2010, nr. 10, 1; F. VANISTENDAEL, “Editoriaal. Wat is werkelijkheid voor de nieuwe effectentaks ?”, *AFT* 2021, nr. 1, 2; S. VERDONCK, “Langverwachte circulaire over groepsbijdragen brengt minder verduidelijking dan gehoopt”, *AFT* 2020, 6; M. WILMS, “Bijverdienste in België”, *AFT* 2020, nr. 4, 30; P.-J. WOUTERS en B. DESMET, “Internationale fiscale aspecten van het hervormde vennootschapsrecht”, *AFT* 2020, nrs. 8-9, 13; P.-J. WOUTERS en P. VAN DEN BERGHE, “Interestaftrekbeperking van artikel 198/1 WIB 1992”, *AFT* 2020, nrs. 6-7, 6; P.-J. WOUTERS en C. VAN LOOVEREN, “Brexit heeft grote fiscale impact vanaf 2021”, *AFT(I)* 2021, nr. 2, 1.

§ 3. Grondwet

3. Grondwettelijk Hof. Te vermelden vallen de volgende arresten waarin het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel fiscaal werd getoetst : (a) nr. 10/2020 van 23 januari 2020 inzake de taks tot vergoeding der successierechten; *TFR* 2020, 856, noot D. DESCHRIJVER; (b) nr. 20/2020 van 6 februari 2020 inzake de belasting op automatische ontspannings-toestellen; (c) nr. 53/2020 van 23 april 2020 inzake het stelsel van onbelast bijverdienen en de zgn. “*verenigingswerkers*”; *TFR* 2020, 642, noot F. EERENS; (d) nr. 60/2020 van 7 mei 2020 inzake de forfaitaire belastbare grondslag die, onder bepaalde voorwaarden, geldt ten aanzien van inkomsten begrepen in lijfrenten (artikel 20 WIB 1992); (e) nrs. 71/2020 en 76/2020 van 28 mei 2020 inzake beroepsmatige behaalde meerwaarden op gronden; *TFR* 2020, 1034, noot V. VERCAUTEREN en C. MESKENS; (f) nr. 79/2020 van 4 juni 2020 inzake de “*verruimde*” beurstaks; C. BUYASSE, “Ook het gelijkheidsbeginsel haalt ‘verruimde’ beurstaks niet onderuit”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1661, 4; (g) nr. 91/2020 van 18 juni 2020 inzake de regel dat roerende goederen, waarvan bij de akten van eigendom die ten bate van de erflater of op zijn verzoek zijn verleden voldoende is vastgesteld dat zij binnen de drie jaren vóór het overlijden eigendom waren van de erflater, geacht worden nog steeds tot de nalatenschap te behoren (behoudens tegenbewijs); artikel 2.7.3.2.5 VCF; (h) nr. 123/2020 van 24 september 2020 inzake het vestigen van een “*nieuwe*” of “*subsidiare*” aanslag, waarbij de vereffenaar van de rechtspersoon waarvan de vereffening gesloten is voortaan ook wordt gelijkgesteld met dezelfde belastingschuldige; (i) nr. 135/2020 van 15 oktober 2020 inzake de wijziging van de “*VVPRbis-regeling*”; en (j) nr. 167/2020 van 17 december 2020 inzake het verzoek tot schorsing van de meldingsplicht van bepaalde fiscale planningsconstructies zoals van toepassing in het Vlaams Gewest betreffende de verplichting voor een advocaat die optreedt als intermediair “*om een andere intermediair die niet zijn cliënt is te informeren*” (van het feit dat hij niet zal voldoen aan de meldingsplicht gelet op zijn beroepsgeheim als advocaat), en het feit dat een advocaat “*zich niet kan beroepen op het beroepsgeheim wat betreft de verplichting tot periodieke melding van marktklare grensoverschrijdende constructies*”⁽⁴⁾.

4. Doctrine. Raadpl. ook : G. KLEYNEN, “Réflexions concernant les dérives constitutionnelles de notre

cour constitutionnelle”, *RGFCP* 2020, nr. 7, 2; en R. SMET, “Legitimiteit en effectiviteit van het Grondwettelijk Hof en het behoud van de gevolgen van vernietigde fiscale bepalingen. Enkele kritische bedenkingen vanuit rechtsfilosofisch en juridisch perspectief”, *TFR* 2020, 410.

§ 4. Belastingontwijking⁽⁵⁾ - Belastingontduiking

5. Doctrine. Raadpl. : A. CLAES, “Mandatory Disclosure Rules : de wet van 20 december 2019 betreffende de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies. De adviseur wordt alsnog een fiscale verkliker”, *TFR* 2020, 361; H. DECOUTERE, “De algemene antimisbruikbepaling en Vlabel : (voorlopig) geen geslaagd huwelijk”, *VIP* 2020, nr. 4, 39; P. DERÉ, D. VERBEURGT en D. ROOSE, “De invoering van de DAC 6-richtlijn in België”, *AFT* 2020, nr. 3, 34; S. DINNEWETH, “Vlabel vs. Maatschap : de strijd gaat verder”, *VIP* 2020, nr. 4, 59; S. GNEDASJ en E. RAVET, “Les décisions anticipées et la sécurité juridique : réalité ou chimère ?”, *RGCF* 2020, 241; B. GOFFAUX, “Conséquences de la transposition de la Directive DAC 6 en droit interne belge dans les domaines de la gestion et de la transmission patrimoniale”, *Rec.gén.enr.not.* 2020, 411; W. HEYVAERT en V.S. MOHAMMAD, “Secret professionnel de l’avocat et DAC 6 : une conciliation (im)possible ?”, *JDF* 2019, 321; A. LACHAPPELLE, “And thus Tax Whistleblowing was born ! Comment on the Directive on whistleblowers in Tax Matters”, *TFR* 2020, 798; K. LENAERTS, “De Unierechter, pleitbezorger voor de strijd tegen rechtsmisbruik in belastingzaken”, *TFR* 2020, 743; K. LENAERTS, “Le juge de l’Union, promoteur de la lutte contre l’abus de droit en matière fiscale”, *RGCF* 2019, 433; J. LEROY, “Staatssteun en tax rulings : wie ziet nog het bos door de bomen ?”, *TFR* 2020, 1075; Ph. MALHERBE, “De l’abus fiscal et de l’abus en droit fiscal”, *JDF* 2019, 193; K. MARSOUL, “Impact of DAC 6 on the asset management sector”, *TBF* 2020, 77; Be. PEETERS en K. MORBÉE, “Het verbod van fiscaal misbruik : risico op overinterpretatie vs. terug naar de essentie”, *TFR* 2020, 140; en T. VANDEWEYER, “De algemene antimisbruikbepaling in de inkomstenbelastingen (artikel 344, § 1 WIB 92) : wanneer moet de fiscus (geen) rekening houden met de rechtshandelingen van een belastingplichtige ?”, *VIP* 2020, 4.

4. Zie nog met betrekking tot de omzetting van de Richtlijn 2018/822/EU wat betreft de verplichte automatische uitwisseling van inlichtingen op belastinggebied met betrekking tot meldingsplichtige grensoverschrijdende constructies (DAC6) in het Belgisch belastingrecht : GwH 17 december 2020, nrs. 167/2020 en 168/2020; GwH 11 maart 2021, nrs. 45/2021 en 46/2021; RvSt 12 februari 2021, nr. 249.822 en 2 februari 2021, nr. 249.704.
5. Zie in het bijzonder ook : *infra*, nr. 110.

6. Simulatie. In een arrest van 2 januari 2020 (nr. F.18.0074.N; *FJF* nr. 2020/94) heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat de inkomstenbelastingen in beginsel, onder voorbehoud van toepassing van de door de wet voorziene antimisbruikbepalingen, dienen te worden geheven op de door de belastingplichtige *werkelijk gebanteerde juridische constructie*. Hieruit vloeit voort dat slechts abstractie kan worden gemaakt van het bestaan van een vennootschap en van de door deze vennootschap gesloten overeenkomsten wanneer wordt vastgesteld dat er sprake is van simulatie. Het ging in deze zaak om de eerste eiseres (A) welke na haar eervol ontslag als statutair zaakvoerder van de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid “32” (B), in het kader van een dienstverleningsovereenkomst gesloten tussen B en een vennootschap met beperkte aansprakelijkheid “R&C” (C) werkzaam was voor A binnen B. De eisers dienden in het kader van die dienstverleningsovereenkomst diensten te verrichten, zoals het tot een goed einde brengen van een bepaalde collectie, het verlenen van supervisie aan het nieuwe team van ontwerpers van A bij het ontwerpen van nieuwe collecties, het aanwezig zijn tijdens defilés in Parijs en persvoorstellingen, en het waken over het imago “A.D.”. In artikel 4.1 van de dienstverleningsovereenkomst was uitdrukkelijk bepaald dat B zich ertoe verbond om voor de uitvoering van de diensten een beroep te doen op de eisers. In artikel 4.2 van de dienstverleningsovereenkomst was verder bepaald dat de eisers de diensten op een volledig zelfstandige basis leverden en op geen enkel ogenblik zouden worden beschouwd of zich zouden gedragen als werknemers van A. Uit dit alles, alsook uit de door verweerder overgelegde persberichten, kon blijken dat A via B in C een leidinggevende functie had van commerciële en technische aard, en dit *buiten een arbeidsovereenkomst*. Door aldus, zonder vast te stellen dat er sprake was van simulatie, te oordelen dat A moest worden beschouwd als een bezoldigd bedrijfsleider van B, terwijl werd vastgesteld dat A de diensten verrichtte in uitvoering van een dienstverleningsovereenkomst gesloten tussen C en B, hadden volgens het Hof van Cassatie de appelrechters de eigen rechtspersoonlijkheid van C en het bestaan van de dienstverleningsovereenkomst miskend en hun beslissing aldus niet naar recht verantwoord.

In een arrest van 22 mei 2020 (nr. F.19.0099.F; *FJF* nr. 2020/211) oordeelde het Hof van Cassatie opnieuw dat het bestreden arrest van 11 september 2018 van het hof van beroep te Luik ter zake niet *“sans méconnaître la notion légale de simulation”*, had kunnen afleiden uit het feitencomplex dat *“les parties aux conventions litigieuses, et singulièrement [la demanderesse], n’ont pas accepté toutes les conséquences des conventions”* en dat *“le prétendu acte de vente déguise en réalité une donation”* (zie verder : A. NOLLET, *De l’abus fiscal’ ou Quand des actes juridiques du contribuable sont inopposables au fisc pour l’établissement de l’impôt*, Brussel, Larcier, 2019, 262, nr. 121).

7. Dienst Voorafgaande Beslissingen. Na de besproken periode deed een dispuut tussen de Dienst Voorafgaande Beslissingen (“DVB”) en de Bijzondere Belastinginspectie (“BBI”)⁶ over rulings aangaande de *“tonnagetaks”* enig stof opwaaien (L. BOVÉ, “Hommes bij de fiscus over meer dan miljard euro”, *De Tijd* 27 februari 2021; zie ook al : D. GARABEDIAN, M. BOURGEOIS, L. DE BROE, M. DELANOTE, E. TRAVERSA en E. VAN DE VELDE, “Rechtszekerheid bij fiscale rulings is zoek”, *De Tijd* 17 december 2020; “L’insécurité juridique actuelle du ruling fiscal”, *L’Écho* 17 december 2020). De minister van Financiën V. VAN PETEGHEM legde al snel een *bervorming* van het stelsel van de fiscale rulings op tafel. De bedoeling was om rechtsonzekerheid voor de bedrijven te vermijden⁷. Daartoe is een *“correcte interpretatie”* van de belastingwet vereist. De belangrijkste doelstelling is dat eenieder bij de Administratie zich op één lijn bevindt over zulke interpretatie. Concreet zal wanneer een dossier binnenkomt de Dienst Voorafgaande Beslissingen het hoofdbestuur van Financiën daarover eerst *“bevragen”*. Dit moet dan al binnen de zeer korte termijn van één maand worden *“uitgeklaard”*. Een cel bij de Administratie zal dit alles coördineren. Dat deze beleidsplannen zouden neerkomen op een beknotting van de onafhankelijkheid van de Dienst Voorafgaande Beslissingen werd niet door eenieder gesmaakt, zie : C. CHÉRUÏ, “La réforme de la Commission du ruling ou comment casser un instrument que le monde nous envie”, *L’Écho* 3 maart 2021; D. GARABEDIAN,

-
6. De Bijzondere Belastinginspectie viseerde ook de koerierbedrijven welke tijdens de COVID-19-pandemie pakjes bezorgen; “Miljoenen euro’s belasting-fraude bij onderaannemers PostNL”, *De Tijd* 6 februari 2021.
 7. Het is geruststellend te vernemen dat door sommigen ook de *“rechtszekerheid”* voor de Belgische Staat in het oog gehouden wordt. Zo stelde A. LAAOUEJ (fractieleider van de “Parti Socialiste” in de Kamer) nog : “Si pour une raison ou une autre, un avis rendu par le SDA était contraire au droit communautaire ou international, l’État doit pouvoir se retourner contre la décision prise. Du reste, le cadre légal prévoit que le SDA ne peut pas adopter des mesures qui soient contre-légales. Ce serait tout simplement contraire à l’art. 172 de la Constitution. À supposer que l’administration fiscale estime qu’un ruling accordé est contraire à la loi, que la situation réelle de l’entreprise n’est pas celle déclarée dans le ruling ou qu’elle a évolué, on ne peut admettre que l’État ne puisse plus rien faire” (*Libre Eco* 17 maart 2020). Deze redenering is wel enigszins sofistisch, in die zin dat het de Belgische Staat zelf is welke door het invoeren van soms gebrekkige en leemten vertonende wetgeving in het algemeen verantwoordelijk is voor de rechts-onzekerheid op fiscaal gebied, ...

“Le ruling fiscal : quo vadis ?”, Brussel, 4 maart 2021; W. HEYVAERT, “Fiscale rulings, waer bestu bleven?”, *De Tijd* 6 maart 2021; deze auteur betoogde dat de procedure aldus “bureaucratisch” zou worden en “voor een belangrijk deel in een black box” zou terechtkomen⁽⁸⁾.

Na de besproken periode kwam nog op 16 maart 2021 een wet tot stand “teneinde een grotere transparantie van de Dienst Voorafgaande Beslissingen te garanderen” (BS 23 maart 2021; *AFT(I)* 2021, nr. 13, 9). Door artikel 2, 2° van deze wet werd artikel 5 van het koninklijk besluit van 30 januari 2003 tot uitvoering van artikel 26 van de wet van 24 december 2002, tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, aangevuld met het volgende lid : “Identieke voorafgaande beslissingen kunnen worden gepubliceerd als collectieve samenvattingen”. Een eerder wetsvoorstel dat ertoe strekte een grotere transparantie van de Dienst Voorafgaande Beslissingen te garanderen door een verplichte individuele bekendmaking van elke voorafgaande beslissing heeft het dus niet gehaald (*Parl.St.* Kamer 2019-20, nr. 765/001).

§ 5. Evolutie van de vennootschapsbelasting

8. Doctrine. Raadpl. : J. DE LAME, “Un impôt des sociétés bientôt mondialisé?”, *RGFCP* 2020, nr. 3, 2; en A. EL JILALI en G. BONTE, “Belasting multinationals : stand OESO-werkzaamheden inzake Pijlers 1 en 2”, *Fiscoloog (I)* 2020, nr. 443, 1.

§ 6. Aangiftes⁽⁹⁾

9. Algemeen. Het aangifteformulier inzake de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2020 werd gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 29 juni 2020. Het aangifteformulier voor de rechtspersonenbelasting voor het aanslagjaar 2020 werd gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad* van 10 juli 2020.

10. Vereffening. Uit de omzendbrief nr. 2020/C/74 van 29 mei 2020 blijkt dat de Administratie, gelet op het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen, opnieuw een aangifte in de *vennoot-*

schapsbelasting vereist bij de *ontbinding* van een vennootschap op een *andere* datum dan de *statutaire* afsluitingsdatum van het boekjaar. Er wordt hierdoor teruggekomen op het standpunt dat meer dan vijftien jaar geleden onder het oude vennootschapsrecht werd ingenomen (zie : W. WILLEMS, “Opnieuw aangifte bij ontbinding op andere dan statutaire afsluitingsdatum”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1660, 1; zie ook : D. DESCHRIJVER, *Van liquidatiebonus tot liquidatiereserve. Enkele kritische kanttekeningen*, Antwerpen, Intersentia, 2020, 53, nr. 41).

Wat betreft de aangifte in de *rechtspersonenbelasting* stelde de minister van Financiën in antwoord op een vraag wat de gevolgen zijn van de beslissing tot *ontbinding* van een aan de rechtspersonenbelasting onderworpen vereniging zonder winstoogmerk op het vlak van de aangifteplicht, dat deze beslissing “geen bijkomende aangifteplicht” tot gevolg heeft, nl. dat zulke vereniging in vereffening tot de datum van het sluiten van de vereffening (enkel) verplicht blijft om jaarlijks een aangifte in de rechtspersonenbelasting in te dienen, “alsof de ontbinding niet heeft plaatsgevonden” (*Vr. en Antw.* Kamer 2019-20, 27 augustus 2020, 174 (*Vr. nr. 432 BOGAERT*); “Aangifte RPB. Beslissing tot ontbinding rechtspersoon”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1676, 14). Dit betekent dat, wanneer de datum van de beslissing tot ontbinding van de vereniging en de datum van afsluiting van de vereffening niet samenvallen, de vereniging in vereffening geen aangifte moet indienen “voor het lopende belastbaar tijdperk van 1 januari tot de datum van ontbinding”, maar wel de gewone aangifte voor dat jaar en de eventueel daaropvolgende jaren. Bij de sluiting van de vereffening moet zij dan wel “nog een laatste aangifte in de rechtspersonenbelasting indienen voor het lopende belastbare tijdperk dat loopt van 1 januari tot de datum van de sluiting van de vereffening”, binnen de zes maanden na de sluiting van de vereffening. Dit is dus anders dan voor de vennootschappen.

II. Oprichting en inbreng

11. Stopzettingsmeerwaarde. In zijn arrest van 21 januari 2020 (nr. 2018/AR/1336, www.monkey.be; *FJF* nr. 2020/216; *TFR* 2020, 678) brengt het hof van beroep te Antwerpen in herinnering dat het verloop

8. Ook in Nederland is de houding van de Belastingdienst ten aanzien van belastingplichtigen en de rulingorganisatie voorwerp van debat. Zie : *Tax governance, maatschappelijke verantwoordelijkheid en ethiek. Tijd voor een code ? Essaybundel*, Den Haag, ministerie van Financiën, 2020, 36 e.v.; verder : “Fiscaal. Het is niet de bedoeling dat de Belastingdienst aan bullying doet”, *Het Financieele Dagblad*, 5 maart 2021, waarin de demissionaire staatssecretaris van Financiën H. VIJLBRIEF ook stelt niet van “fiscale spelletjes” te houden; het grote bedrijfsleven dient zijn *license to operate* te herwinnen ...

9. Zie ook nog : P. BUYL, “The impact of corporate tax incentives for business : an analysis based on corporate tax returns”, *TFR* 2021, 104.

van een zekere periode tussen de stopzetting van een eenmanszaak en de verkoop van het beroepsmatig gebruikte gebouw niet belet dat de meerwaarde op het gebouw wordt behaald uit hoofde of ter gelegenheid van de volledige en definitieve stopzetting. Volgens het hof is een periode van drie jaar tussen de stopzetting van de activiteit en de realisatie van de meerwaarde relatief kort en is er na de stopzetting geen sprake van een duurzame herbestemming van het gebouw voor privédoeleinden. Het verband tussen de stopzetting en de realisatie van de meerwaarde is niet doorbroken. Wat de berekening van de meerwaarde betreft, volgt het hof daarentegen de redenering van de belastingplichtige dat enkel het deel van de meerwaarde dat tijdens de uitoefening van de vorige beroepswerkzaamheid is ontstaan, in rekening moet worden genomen. Aan de hand van de ABEX-index toont de belastingplichtige aan dat er zich op de immobiliënmarkt een algemene waardestijging heeft voorgedaan. De belastbare meerwaarde moet bijgevolg worden beperkt tot een bepaald bedrag dat wordt berekend rekening houdend met de index op de datum van de stopzetting.

12. Faillissement. De meerwaarde die wordt verwezenlijkt bij de verkoop door een curator van een appartement dat was opgenomen in de faillissementsboedel van een eenmanszaak, is belastbaar op grond van artikel 28, 1° WIB 1992. Door de faillietverklaring verliest de gefailleerde het beheer over zijn goederen, maar niet zijn eigendomsrecht. Het faillissement heeft geleid tot een volledige en definitieve stopzetting van de beroepsactiviteit, maar heeft het beroepskarakter van het onroerend goed niet aangetast. Na de stopzetting van de activiteit werd het onroerend goed niet op een duurzame wijze uitsluitend voor niet-beroepsmatige doeleinden gebruik en kreeg het evenmin een andere bestemming (Gent 27 oktober 2020, nr. 2019/AR/1679, www.fisconet.be; www.monkey.be).

III. Belastingplicht

13. Doctrine. Raadpl. : P. WOUTERS en L. DERMINE, “Fiscale aspecten van het hervormde vennootschapsrecht : nationaliteit en mobiliteit van vennootschappen”, *AFT* 2020, nr. 5, 11.

14. Rechtspraak. De rechtbank van eerste aanleg te Luik heeft zich op 19 maart 2020 uitgesproken over de woonplaats van een vennootschap, waarbij zij zich heeft gebaseerd op de analyse van de operationele activiteiten en de plaats waar de dagelijkse leiding van de vennootschap wordt uitgeoefend (nrs. 18/4079/A en 18/4425/A; www.monkey.be). De feiten zijn als volgt. Om het hoofd te bieden

aan de concurrentie van de Oostbloklanden heeft een Belgische inwoner een vennootschap naar Slowaaks recht opgericht, “SK Line”, die actief is in het internationale wegvervoer in Europa. SK Line is voor BTW-doeleinden in Slowakije geregistreerd en heeft daar haar statutaire zetel. SK Line sluit een niet-exclusieve onderaannemingsovereenkomst met de Belgische vennootschap “TTS Belgium”, die zich bezighoudt met transport en logistiek. TTS Belgium is in handen van een familie waarvan de oprichters en aandeelhouders van SK Line deel uitmaken. SK Line beschikt over eigen vrachtwagens, een parkeerterrein voor de vrachtwagens, eigen chauffeurs (die een Slowaakse gsm hebben) en eigen personeel dat is gerekruteerd in Slowakije waar zich ook de HR-afdeling bevindt. De Slowaakse vennootschap huurt kantoren in België van TTS Belgium en deze laatste huurt de door SK Line in Slowakije gebruikte kantoren. Op basis van de verhoren, de bezoeken ter plaatse en de uitgevoerde controle is de BBI van oordeel dat de voornaamste inrichting en de zetel van de werkelijke leiding van SK Line zich in België bevinden en dat deze vennootschap derhalve aan de vennootschapsbelasting moet worden onderworpen. Tijdens het bezoek aan het kantoor van SK Line in België ontdekte de BBI immers onder meer een laptop, dubbele sleutels van elke vrachtwagen van SK Line, een stempel van deze vennootschap, simkaarten van de telefoons van de Slowaakse chauffeurs, Slowaakse telefoonkaarten, registratie- en verzekeringsdocumenten met betrekking tot de vrachtwagens, fiches voor groot onderhoud per vrachtwagen en voor de voorbereiding van de technische controle van de trekkers, blanco ongevalsverslagen in het Slowaaks, en een lijst van de Slowaakse trekkers.

Wat de verdeling van de taken en de beslissingen betreft, stelt de rechtbank vast dat het beheer van de bestellingen, de klanten en het vervoer in Grâce-Hollogne plaatsvindt en dat de beslissingen binnen de vennootschap TTS Belgium worden genomen “*vanaf de ontvangst van de bestelling tot de uitvoering ervan*”. Het is de verantwoordelijke van de dispatching, de heer K.H., die de aanvraag van de klant identificeert en het vervoermiddel bepaalt naargelang de aard van de te vervoeren goederen en die het voertuig (Belgisch of Slowaaks) kiest in functie van de beschikbaarheid en de plaats. Volgens de rechtbank worden de beslissingen in België genomen omdat alleen de heer P.H. “*zeggenschap heeft over de activiteiten van SK Line*”; de heer Ka. (hoofd van het kantoor in Bratislava) komt alleen bij volmacht tussen. De rechtbank heeft voorts nog de volgende vaststellingen gedaan : in België wordt “*de planning van de chauffeurs van bovenaf gecontroleerd*”, voor de chauffeurs wor-

den certificaten van niet-activiteit opgesteld en de voorbereiding van de technische controle van de vrachtwagens van de Slowaakse vennootschap die in Slowakije worden gecontroleerd (met inbegrip van onderhoud, reparaties, enz.) vindt plaats in de garagewerkplaatsen. Uit de documenten die in de gebouwen van SK Line zijn gevonden, blijkt dat *“belangrijke juridische en commerciële beslissingen”* in België worden genomen. Uit de hoorzittingen en het dossier blijkt dat het kantoor te Bratislava slechts als tussenpersoon optreedt bij het doorgeven van informatie aan de chauffeurs en het uitvoeren van instructies uit België. De aandeelhouder/bestuurder van de Slowaakse vennootschap bezoekt het kantoor slechts tweemaal per maand. Het feit dat de post en de facturen op de maatschappelijke zetel in Slowakije worden ontvangen, volstaat niet om aan te nemen dat SK Line daar *“actief een economische activiteit uitoefent”*. De rechtbank concludeert dat *“de organisatie van de internationale vervoersdienst vanuit België plaatsvindt, zowel op het niveau van de besluitvorming als van de controle op de uitvoering van het vervoer”* en dat SK Line *“vanuit België wordt geleid; de hoofdactiviteit van verzoekster situeert zich dus in België, door toedoen van de heer P.H.”* (zie : L. BROSENS, “Vaststelling fiscale woonplaats van vennootschappen : nieuwe wending?”, *Fiscoloog (I)* 2020, nr. 443, 1).

15. Voorafgaande beslissing - Binnenlandse vennootschap. De DVB bevestigt dat een nieuw opgerichte vennootschap waarvan de statutaire zetel in België is gelegen, haar fiscale woonplaats in België heeft. De vennootschap is als verzekeringsmakelaar actief op de Belgische en Europese markt en zal in de toekomst ook diensten in de gezondheidssector aanbieden, evenals onlineshops voor brillen. Het businessmodel van de vennootschap is gebaseerd op het Britse model van een buitenlandse groep. Hoewel zij via twee vennootschappen door de oprichter van deze groep werd opgericht, staat zij er los van. De vennootschap heeft een bijkantoor in het VK en heeft drie bestuurders met de Britse nationaliteit. Zij heeft een huurovereenkomst afgesloten voor een kantoorruimte op haar statutaire zetel (voorafgaande beslissing nr. 2019.1037 dd. 10 december 2019).

Omgekeerd heeft de DVB in sommige rulings op basis van bepaalde criteria van organisatorische en economische substantie geoordeeld dat een vennootschap niet als een binnenlandse, maar als een buitenlandse vennootschap kwalificeert (nr. 2020.0005 dd. 24 maart 2020; nr. 2020.0020 dd. 24 maart 2020; nr. 2020.1225 dd. 16 juni 2020; nr. 2020.1367 dd. 23 juni 2020; nr. 2020.2063 dd. 8 december 2020).

IV. Fiscale winst

§ 1. Fiscaal winstbegrip

16. Wet van 29 mei 2020. Artikel 6 van deze wet *“houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19 pandemie”* voorziet onder bepaalde voorwaarden in een vrijstelling voor de vergoedingen die door de gewesten, gemeenschappen, provincies of gemeenten worden toegekend voor de economische gevolgen die belastingplichtigen onder vinden naar aanleiding van de COVID-19-pandemie (zie ook : omzendbrief nr. 2020/C/130 dd. 21 oktober 2020).

17. Wet van 20 december 2020. Deze wet *“houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijding bepalingen”* heeft onder andere defensieve maatregelen ten aanzien van niet-coöperatieve rechtsgebieden ingevoerd. Zo voorziet voortaan krachtens artikel 8 van deze wet artikel 185/2, § 2, lid 2 WIB 1992 dat in het kader van de definitie van *“gecontroleerde buitenlandse vennootschappen”* de deelnemingsvoorwaarde en de taxatievoorwaarde buiten beschouwing moeten worden gelaten wanneer een buitenlandse vennootschap is gevestigd in een rechtsgebied dat op het einde van het belastbare tijdperk werd opgenomen op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden. Met andere woorden, niet-uitgekeerde winst uit een kunstmatige constructie die wordt ontvangen door een buitenlandse vennootschap die op het einde van het belastbare tijdperk in één van deze rechtsgebieden is gevestigd, wordt belast in hoofde van de belastingplichtige, ongeacht of aan de deelnemingsvoorwaarde en de taxatievoorwaarde is voldaan (inwerkingtreding : belastbare tijdperken die vanaf 31 december 2020 worden afgesloten; artikel 11). Zie ook : *infra*, nr. 112.

18. Omzendbrief nr. 2020/C/79 van 9 juni 2020 - Invoering van een CFC-bepaling in het Belgisch recht. Op 9 juni 2020 heeft de Administratie een omzendbrief gepubliceerd over de regeling van *“gecontroleerde buitenlandse vennootschappen”* die een aantal verduidelijkingen bevat, met name over het begrip *“kunstmatige constructies”* en de bewijslast met betrekking tot het bestaan ervan (die bij de Administratie ligt), de op basis van deze regeling belastbare winst (waarbij een relatief breed toepassingsgebied wordt gehanteerd), het begrip *“uitgekeerde winst”* en de aard van de CFC-winst. De omzendbrief verduidelijkt voorts dat de verrekensregels voorrang hebben, maar dat *“in voorkomend geval, de inkomsten die in overeenstemming met de verrekeningsregels aan een CFC worden toegerekend, nog onderworpen kunnen worden aan de regels die van toepassing zijn op CFC's”*. Ook worden

mechanismen om dubbele belasting te vermijden besproken en ten slotte beschrijft de omzendbrief hoe de belastbare CFC-winsten in de aangifte moeten worden verwerkt, waarbij deze verwerking verschilt naargelang de winsten afkomstig zijn van een buitenlandse vennootschap of een vaste inrichting (zie : P. VAN DEN BERGHE en E. DE SCHEPPER, “Fiscus publiceert circulaire over nieuwe CFC-regels”, *AFT(I)* 2020, nr. 34, 5; en W. WILLEMS, “CFC-regeling : is ook de ‘onrechtstreekse’ winst belastbaar?”, *Fiscoloog (I)* 2020, nr. 440, 1).

19. Aanschaffingswaarde - Getrouw beeld. De vennootschap “Wagram Invest” had van haar bestuurder aandelen van de naamloze vennootschap “IENA” verworven. De verkoopprijs moest gedurende verschillende jaren in schijven worden betaald zonder interest. In haar boekhouding heeft de vennootschap de schuld aan nominale waarde opgenomen en heeft zij de participatie aan haar aanschaffingswaarde geboekt verminderd met het disconto (overeenkomstig de algemene regels in de artikelen 67, § 1, 67, § 2 en 77 KB/WIB 1992). Het disconto wordt in de overlopende rekeningen van het actief geboekt en wordt *pro rata temporis* op basis van de “samengestelde interesten” als kost in resultaat genomen. De discontovoet van 8 % die voor de actualisering werd gebruikt, was de marktrente die op dergelijke schulden van toepassing was bij de opname ervan in het vermogen. De Administratie had de aftrek van het disconto als beroepskost verworpen. Het Hof van Cassatie heeft zich in 2016 uitgesproken in het voordeel van de belastingplichtige (zie : deze *Kroniek*, TRV-RPS 2017, 565) om vervolgens de zaak door te verwijzen naar het hof van beroep te Bergen, dat in een arrest van 21 september 2018 (onuitgegeven) een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie heeft gesteld over de overeenstemming van deze boekhoudmethode met het beginsel van het getrouwe beeld en de waarderingmethodes vervat in de richtlijn nr. 78/660.

In een arrest van 23 april 2020 heeft het Hof van Justitie (HvJ 23 april 2020, C-640/18, inzake “Wagram Invest”) geantwoord dat “bet [...] beginsel van het getrouwe beeld in het geval van de aankoop van een financieel vast actief door een naamloze vennootschap, waarbij de prijs over een langere periode in termijnen wordt betaald zonder dat rente verschuldigd is, in omstandigheden die lijken op een lening, in die zin moet worden uitgelegd dat het zich niet verzet tegen het gebruik van een boekingsmethode waarbij een disconto tegen de marktrentevoet ten laste in de resultatenrekening wordt geboekt in verband met een met die aankoop gepaard gaande renteloze schuld met een looptijd van meer dan een jaar, en de aanschaffingsprijs van dat vaste actief op de actiefzijde van de balans wordt geboekt na aftrek van dat disconto”.

Het Hof motiveert zijn uitspraak als volgt : “In het onderhavige geval heeft de Belgische wetgever, indien in een aankoopovereenkomst voor een financieel vast actief is bedongen dat de prijs over een langere periode in termijnen wordt betaald zonder dat rente verschuldigd is, de in formeel opzicht enkelvoudige aankoop beschouwd als een verrichting die in werkelijkheid uit twee elementen bestaat, namelijk de eigenlijke aankoop van het financiële vaste actief en een impliciete lening (38). In die omstandigheden omvat de nominale waarde van de voor de aankoop van het financiële vaste actief betaalde prijs, die overeenkomt met de historische kostprijs van dat vaste actief, in werkelijkheid twee elementen, namelijk, ten eerste, de geactualiseerde waarde van de aankoopprijs van het vaste actief, die overeenkomt met de inkoopprijs minus de impliciete rente op de lening, en, ten tweede, een bedrag dat overeenkomt met die impliciete rente (39). De boekingsmethode aan de orde in het hoofdgeding, die enerzijds inhoudt dat de geactualiseerde waarde van de voor het financiële vaste actief betaalde prijs, te weten de nominale waarde minus de impliciete rente, op de actiefzijde wordt geboekt en anderzijds dat in de overlopende rekening een disconto wordt geboekt dat de impliciete rente vertegenwoordigt, waarvan het bedrag overeenkomt met het verschil tussen de nominale waarde van de schuld die is aangegaan voor de aankoop van het vaste actief en de geactualiseerde waarde van die schuld, geeft dan ook een getrouw beeld van beide elementen van die verrichting (40). Zoals de Europese Commissie benadrukt, geeft deze boekingsmethode, wanneer zij in normale marktomstandigheden wordt toegepast, voorrang aan de inhoud van de verrichting boven de vorm ervan, door de waarde van het vaste actief in aanmerking te nemen met inachtneming van het beginsel van het getrouwe beeld, op basis van een waardering waarbij alle relevante factoren in aanmerking worden genomen, in het bijzonder, in het onderhavige geval, de financiële kosten, ook indien die kosten impliciet zijn en dus niet formeel uit de nominale waarde van de aanschaffingskosten van het betrokken actief blijken (41)” (zie : R. GHYSELS, “Valeur d’acquisition d’une immobilisation financière sous déduction de l’escompte”, *Act. compt.* 2020, nr. 12, 1; RW 2020-21, 516, noot J. MEEUSEN; “Europees Hof van Justitie bevestigt boeking vast actief-bestanddeel onder aftrek discontokost”, *TaxWin*, 10 juni 2020; S. VAN CROMBRUGGE, “Disconto bij renteloze schulden : EU-Hof billijkt Belgisch boekhoudrecht”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1656, 1; cf. ook : CBN Nieuwsflash, 24 april 2020, www.cbn-cnc.be; zie ook : S. VAN CROMBRUGGE (“Kroniek Boekhoudrecht (mei 2019 - april 2020)”, *TRV-RPS* 2020, 1020, nr. 18) welke bemerkt dat in deze uitspraak het Hof de basisprincipes van het getrouw beeld herhaalt).

Het Hof merkt hier op dat het Belgisch recht voorrang geeft aan de inhoud boven de vorm. Na het arrest van het Hof van Cassatie van 11 maart 2016 (nr. F.14.0120.F) heeft de Belgische wetgever echter een nieuwe afwijking van de fiscale wetgeving op de boekhoudwetgeving ingevoerd (*Parl.St.* Kamer 2017-18, nr. 2864/1, 64). Zo heeft artikel 39, 2° en 4° van de wet van 25 december 2017 vanaf aanslagjaar 2021 artikel 198, § 1, 8° WIB 1992 vervangen dat nu bepaalt dat als beroepskosten niet worden aangemerkt : *“het in kosten opgenomen deel van een op niet-afschrijfbaar immateriële of materiële, of financiële vaste activa geboekt disconto, voor zover de aankoopprijs lager is dan de werkelijke waarde verhoogd met het disconto”* (zie ook de omzendbrief nr. 2019/C/99 van 30 september 2019).

20. Primauteit van het boekhoudrecht - Waardering van een nieuwbouw die gedeeltelijk door de zaakvoerder en personeel werd opgetrokken.

In de vorige Kroniek werden de arresten van 13 februari en 20 maart 2018 van het Brusselse hof van beroep besproken, waarin een zaakvoerder en het personeel van een vennootschap hadden meegewerkt aan de bouw van een woning die de vennootschap deels door derden had laten oprichten. Op grond van zowel het fiscaal recht als het boekhoudrecht kon de vennootschap volgens het hof van beroep de nieuwbouw activeren aan de aanschaffingsprijs zonder rekening te houden met de kostprijs van de door de zaakvoerder en het personeel geleverde arbeid (Brussel 13 februari 2018 en 20 maart 2018, nr. 2013/AF/206, *TaxWin*; zie : S. VAN CROMBRUGGE, “Waardering van vaste activa : wat met eigen werk ?”, *Fiscoloog* 2018, nr. 1586, 7; *TRV-RPS* 2020, 294, nr. 50). Op 25 juni 2020 (nr. F.19.0007.N, concl. Adv. Gen. J. VAN DER FRAENEN; *FJF* nr. 2020/282) heeft het Hof van Cassatie het arrest van 20 maart 2018 vernietigd. Het Hof herinnert aan de primauteit van het boekhoudrecht ten opzichte van het fiscaal recht en verwijst naar de artikelen 35 en 37 KB/W.Venn. (thans artikelen 3:13 en 3:15 WVV) die respectievelijk de aanschaffingswaarde en de vervaardigingsprijs definiëren, waaruit volgt dat *“wanneer een actief bestanddeel gedeeltelijk door de vennootschap zelf tot stand wordt gebracht, het in die mate moet worden gewaardeerd aan vervaardigingsprijs; enkel de onrechtstreekse productiekosten kunnen geheel of gedeeltelijk niet in de vervaardigingsprijs worden opgenomen, mits dit wordt vermeld in de toelichting”* (zie : S. VAN CROMBRUGGE, “Eigen werk moet

in aanschaffingswaarde van vaste activa”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1667, 9; verder : C. CHEVALIER, “Eigen waarderingsregels welke conform het boekhoudrecht zijn werken door voor de fiscale winstbepaling”, *TFR* 2020, 550; S. VAN CROMBRUGGE, “Waardering van vaste activa : wat met eigen werk ?”, *Fiscoloog* 2018, nr. 1586, 2).

21. Aankoopprijs van voorraden. In een verrassend arrest van 17 september 2020 (nr. F.18.0076.F, *FJF* nr. 2020/283) is het Hof van Cassatie van koers veranderd door te oordelen dat de aankoopprijs van voorraden van handelsgoederen geen beroepskosten zijn. In een arrest van 16 juni 2017 (nr. F.15.0163.N; zie : *deze Kroniek*, *TRV-RPS* 2019, 307, nr. 89) had de Nederlandstalige kamer van het Hof beslist dat *“de aankoopprijs van handelsgoederen bestemd voor de doorverkoop in het kader van een beroepsactiviteit een aftrekbare beroepskost vormt in de zin van artikel 49 WIB92. Bijgevolg rust de bewijslast van de echtheid en het bedrag van deze aankopen op de belastingplichtige en dient hij dit bewijs te leveren overeenkomstig de regels vervat in de artikelen 49 en 50 WIB92”*. De zaak van 2020 ging over een schroothandelaar die beweerde een aantal keren metaal van particulieren te hebben gekocht en hiervoor cash te hebben betaald. Naar aanleiding van een controle was de BBI van mening dat deze aankopen niet door bewijsstukken werden gestaafd of dat de voorgelegde aankoopdocumenten vervalst waren, zodat zij de aftrek van deze bedragen als beroepskosten verwierp. Het hof van beroep heeft de Administratie gelijk gegeven. Het Hof van Cassatie baseert zich op de artikelen 25, 4° en 49, lid 1 WIB 1992 om te beslissen dat uitgaven die niet *“à fonds perdu”* zijn aangegaan, maar waarvoor op de actiefzijde van de balans een tegenboeking werd gedaan, geen beroepskosten zijn in de zin van voormeld artikel 49, lid 1 WIB 1992. Het Hof verduidelijkt dat de goederen die werden verkregen met het oog op de herverkoop kwalificeren als vlottende actiefbestanddelen, die worden geboekt onder de rubriek VI.A.4 van de balans op basis van het schema voorzien in de artikelen 88 en 95, § 1 KB/W.Venn. Het Hof oordeelt dat in dat geval de aftrek van de betwiste metaalaankopen niet kan worden geweigerd op grond dat het bewijs van de beroepskosten *“niet is geleverd volgens de voorwaarden van artikel 49 WIB 1992”* (zie voor kritische bemerkingen : S. VAN CROMBRUGGE, “Ommekeer cassatierechtspraak over aankoopprijs voorraden : geen beroepskost”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1676, 1⁽¹⁰⁾;

10. De auteur besloot : *“Het arrest van het Hof van Cassatie van 17 september 2020, waarin aan de aankooprijzen van voorraden de kwalificatie van beroepskosten in de zin van artikel 49 WIB 1992 ontzegd wordt, komt ons voor als een vergissing. Merken wij terloops nog op dat de advocaat bij het Hof van Cassatie, die voor de belastingplichtige de voorziening had ingesteld, niet eens het middel van een schending van artikel 25, 4° WIB 1992 had ingeroepen en het middel van een schending van artikel 49, eerste alinea WIB 1992 nauwelijks had uitgewerkt. Wellicht beschouwde hij dat als een bij voorbaat verloren zaak, gelet op het vroegere arrest van 16 juni 2017. Hij zal zich wel een boedje geschrokken zijn dat het Hof precies op die punten het beroepsarrest verbreekt”*.

“Cassatie keert haar kar : artikel 49 WIB 92 dan toch niet van toepassing op de aankoop van handelsgoederen”, *TaxWin* 26 oktober 2020).

22. Asymmetrische waardering van een inbreng van schuldvordering. Bij een asymmetrische inbreng van schuldvordering brengt de inbrengende vennootschap haar vordering in tegen de werkelijke waarde en boekt de inbrenggenietende vennootschap de inbreng tegen de nominale waarde van de vordering. De aandeelhouder die een waardevermindering op de vordering had geboekt, had een minderwaarde op aandelen als beroepskost afgetrokken. De Administratie weigerde de aftrek van de minderwaarde, hierin gevolgd door de rechtbank van eerste aanleg te Brugge en het hof van beroep te Gent (26 februari 2019, nr. 2018/AR/202, *deze Kroniek*, TRV-RPS 2020, 288, nr. 29; zie : L. DILLEN, “Omzetting van een niet volledig inbare schuldvordering in kapitaal”, *TFR* 2019, nr. 565, 657; S. VAN CROMBRUGGE, “Omzetting schuldvordering in kapitaal : hof van beroep Gent volgt CBN”, *Balans* 2019, nr. 824, 4 en *Bilan* 2019, nr. 802, 4; J. VAN GOMPEL, “De imperfecte symmetrie : inbreng van schuldvordering”, *TFR* 2020, 131). Via een arrest van 11 juni 2020 (nr. F.19.0081.N) heeft het Hof van Cassatie de voorziening tegen het arrest van 26 februari 2019 verworpen en bevestigt zo dat de inbreng symmetrisch moet plaatsvinden. Volgens het Hof van Cassatie volgt immers uit het boekhoudrecht, meer bepaald uit de artikelen 35, 39, lid 1 en 41, § 1, lid 1 KB/W.Venn. (artikelen 3:13, 3:15, lid 1 en 3:19, § 1, lid 1 KB/WVV) dat “*wanneer de inbreng van een schuldvordering in hoofde van een inbrenggenietende vennootschap wordt gewaardeerd aan de nominale waarde van de schuldvordering, de in ruil ontvangen aandelen in hoofde van de inbrengende vennootschap eveneens aan de nominale waarde van de schuldvordering moeten worden gewaardeerd*”. In tegenstelling tot wat de belastingplichtige beweert, laat het boekhoudrecht geen asymmetrische waardering van de inbrengen toe en dekt het begrip “*bedongen waarde*” bedoeld in de artikelen 39 en 41 KB/W.Venn. dezelfde waarde. Zoals de commentatoren van het arrest van het hof van beroep reeds hebben geschreven, zijn de partijen met andere woorden *vrij* in de keuze van de waarderingmethode van de inbreng, hetzij de nominale waarde van de vordering, hetzij de werkelijke waarde ervan. Maar eenmaal gekozen, moet dezelfde waardering, evenals de boekhoudkundige en fiscale gevolgen ervan, door beide partijen in acht worden genomen (J. VAN DYCK, “Omzetting schuldvordering in kapitaal : ‘symmetrische’ waardering bevestigd”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1662, 10; “Inbreng van schuldvordering in kapitaal : symmetrisch waarderen aan conventionele waarde”, *TaxWin* 30 juni 2020; zie ook : M. DHAENE, “Inbreng van schuldvordering aan nominale waarde”, *TFR* 2020, 207).

In de besproken periode kwam een symmetrische inbreng ook in enkele rulings aan bod (nr. 2019.0075 dd. 9 april 2019; nr. 2019.1009 dd. 3 december 2019 en nr. 2020.1343, dd. 7 juli 2020).

23. Correctie van de jaarrekening. In een zaak waarin de raad van bestuur 18 jaar na de oorspronkelijke boeking een fout in de jaarrekening heeft rechtgezet (omzetting van een schuld van de bestuurder ten aanzien van de vennootschap in een schuld van de vennootschap ten aanzien van de bestuurder ten gevolge van een schuldvergelijking, weliswaar binnen de bezwaartermijn), is het hof van beroep te Brussel van oordeel dat de gecorrigeerde jaarrekening ook doorwerkt op fiscaal vlak (Brussel 29 oktober 2019, nr. 2015/AF/170, *www.monkey.be*, *FJF* nr. 2020/262). Het hof baseert zich hierbij op het beginsel van het *getrouw beeld* van de jaarrekening en op een arrest van het Hof van Cassatie van 10 maart 2016 (nr. C.14.0399.N) en besluit dat de bewust foutief geboekte (of bewust niet geboekte) handelingen, die dus in strijd met de boekhoudwetgeving werden geboekt, mogen worden rechtgezet indien de belastingplichtige dat wenst, zelfs als die boeking het gevolg was van een bewuste beleidsbeslissing.

24. Voorafgaande beslissing - CFC. Aangezien er cumulatief aan verschillende voorwaarden voldaan moet zijn opdat de CFC-regel van toepassing zou zijn, wenst de aanvrager in de ruling nr. 2019.1192 enkel aan te tonen dat er in casu geen niet-uitgekeerde winsten voortkomen uit kunstmatige constructies die zijn opgezet met als wezenlijk doel een belastingvoordeel te verkrijgen, zonder op de participatie- en taxatievoorwaarde in te gaan. Uit deze ruling kan worden afgeleid dat er geen sprake kan zijn van een CFC als de verrekenprijzen van de groep steek houden (voorafgaande beslissing nr. 2019.1192 dd. 11 februari 2020).

25. Doctrine. Raadpl. : L. CASSIMON, “Transfer pricing. TP-controles : hof Antwerpen zet puntjes op de ‘i’”, *AFT(I)* 2020, nr. 42, 16; C. CHEVALIER, “Eigen waarderingsregels welke conform het boekhoudrecht zijn werken door voor de fiscale winstbepaling”, *TFR* 2020, 550; en K. JANS, “Verkrijging van actiefbestanddelen om niet : boekhoudrechtelijke en fiscale analyse”, *AFT* 2020, nr. 10, 31.

§ 2. Abnormale of goedgunstige voordelen

26. Moeder-dochterrichtlijn. In de conclusie van het Openbaar Ministerie (Adv. Gen. J. VAN DER FRAENEN) voorafgaand aan een cassatiearrest van 25 september 2020 (nr. F.19.0056.N; *Fisc.Koer.* 2020/375, noot F. MORTIER) staat dat “*uit de samenhang tussen*

de artikelen 1, lid 2 en 4, lid 1, Moeder-dochterrichtlijn en de rechtspraak van het Hof van Justitie kennelijk volgt dat artikel 4, lid 1, van die richtlijn niet zover strekt dat wanneer na aftrek van de andere vrijgestelde winsten het winstsaldo van de moedermaatschappij ontoereikend is om de dividenden die zij van een in een andere lidstaat gevestigde dochteronderneming ontvangen heeft, volledig van de belastbare basis af te trekken, die dividenden onmiddellijk moeten worden afgetrokken van de winst uit een abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van artikel 207, lid 2, WIB92. In dat geval wordt het resultaat van artikel 4, lid 1, Moeder-dochterrichtlijn bereikt doordat het niet-benutte gedeelte van de aftrek van de dividenden wordt overgedragen naar een volgend belastbaar tijdperk. Aangezien het doel van artikel 4, lid 1, Moeder-dochterrichtlijn duidelijk blijkt uit de onderlinge samenhang van de bepalingen van die richtlijn en uit de besproken rechtspraak van het Hof van Justitie, is er m.i. geen aanleiding tot het stellen van een prejudiciële vraag. Het middel dat ervan uitgaat dat artikel 4, lid 1, Moeder-dochterrichtlijn wel vereist dat de door de moedermaatschappij ontvangen dividenden in elk geval onmiddellijk van de belastbare basis worden afgetrokken, zelfs indien de aftrek hierdoor, bij een ontoereikend overig winstsaldo, op het gedeelte van de winst uit een abnormaal of goedgunstig voordeel moet worden verricht, faalt m.i. naar recht. Het Hof van Cassatie is die zienswijze in voornoemd arrest ook bijgetreden (zie verder : F. DESTERBECK, “Winst verschuiven via abnormale of goedgunstige voordelen : verbod op DBI-aftrek blijft overeind”, *AFT(I)* 2020, nr. 34, 1; J. VAN DYCK, “Cassatie billijkt uitsluiting DBI-aftrek op abnormale of goedgunstige voordelen”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1672, 1; “Cassatie beslist : aftrekverbod artikel 207 WIB 92 niet strijdig met MD-richtlijn”, *TaxWin Alert* van 6 oktober 2020).

27. Onverschuldigde betaling - Eenjarigheidsbeginsel. Naar aanleiding van de gedeeltelijke vervroegde terugbetaling van een lening door een Nederlandse groepsvennootschap heeft een Belgisch coördinatiecentrum een wederbeleggingsvergoeding ontvangen, zoals contractueel bepaald. Enkele jaren later is tijdens een controle gebleken dat deze vergoeding te hoog was. Het coördinatiecentrum argumenteerde dat het een onverschuldigde betaling had verkregen en dat in dit geval een verplichting tot onmiddellijke teruggave was ontstaan, zelfs indien de partijen aanvankelijk niet beseften dat er te veel was betaald. De Administratie was daarentegen van mening dat het te veel ontvangen deel van de wederbeleggingsvergoeding in hoofde van het coördinatiecentrum als een belastbaar abnormaal of goedgunstig voordeel moest worden beschouwd overeenkomstig artikel 5, § 1, lid 2, c) van het KB nr. 187 van 30 december 1982 op basis waarvan abnormale of goed-

gunstige voordelen deel uitmaakten van de forfaitaire belastbare grondslag van coördinatiecentra. Het Hof van Cassatie geeft de Administratie gelijk in lijn met het arrest van het hof van beroep te Brussel (Cass. 29 januari 2021, nr. F.18.0140.N; Brussel 28 oktober 2015, *TaxWin*). Inderdaad, het Hof stelt dat de appelrechter het algemeen rechtsbeginsel van het recht van verdediging niet miskent wanneer hij “oordeelt dat het excessief gedeelte van de wederbeleggingsvergoeding die door de eiseres verkregen werd, onmiskenbaar een abnormaal en goedgunstig voordeel is in de zin van artikel 26 WIB 1992 en artikel 5, § 1, tweede lid, c, KB nr. 187 [...] en dat, zelfs in de hypothese van materiële vergissing die door de eiseres wordt vooropgesteld, het een misvatting is dat de terugbetalingsplicht onmiddellijk ontstaat, aangezien de solvens pas een terugvorderingsrecht krijgt van zodra het onverschuldigd karakter vaststaat”. Het Hof van Cassatie besluit vervolgens dat “voor de belastbaarheid van ontvangen gelden als abnormale of goedgunstige voordelen artikel 5, § 1, koninklijk besluit nr. 187 geen onderscheid maakt naargelang de inkomsten al dan niet in een later tijdperk moeten worden terugbetaald” en dat “de sommen die de belastingplichtige in een belastbaar tijdperk ontvangt en die hij in een later belastbaar tijdperk moet terugbetalen, bijgevolg als belastbare abnormale of goedgunstige voordelen kunnen worden aangemerkt. De omstandigheid dat betalingen in een later belastbaar tijdperk moeten worden terugbetaald, doet geen afbreuk aan het feit dat die gelden effectief het vermogen van degene die de gelden heeft ontvangen, heeft verrijkt in het belastbaar tijdperk waarin die betalingen werden ontvangen. In het belastbaar tijdperk waarin de teruggaveverplichting wordt gerealiseerd, vormt de terugbetaling van aan belasting onderworpen betalingen een fiscaal aftrekbare kost, voor zover de belastingplichtige kosten kan aftrekken en voor zover op dat moment aan de toepassingsvoorwaarden van artikel 49 WIB 1992 is voldaan”. De Administratie had eveneens het eenjarigheidsbeginsel ingeroepen. Volgens het Hof van Cassatie had het hof van beroep terecht geoordeeld dat “de teruggaveverplichting op het einde van het litigieuze aanslagjaar 2006 niet werd gerealiseerd noch gematerialiseerd in een zekere en vaststaande schuld, die pas ontstond toen het onverschuldigd karakter vaststond in het aanslagjaar 2009”, en dat “gelet op het éénjarigheidsbeginsel, het enkele feit dat een inkomen voortspruit uit een onverschuldigde betaling de belastbaarheid in het jaar van ontvangst niet verbindert”.

28. Waardering van een abnormaal of goedgunstig voordeel aan de hand van de werkelijke kosten. Een vennootschap had een woning gratis ter beschikking gesteld aan een koppel dat in de vennootschap geen officieel mandaat had. Op basis van

artikel 26, lid 1 WIB 1992 had de Administratie het toegekende voordeel gewaardeerd op basis van de werkelijke kosten die met betrekking tot de woning in de boekhouding van de vennootschap waren opgenomen (en niet op basis van de huurprijs die een derde voor een dergelijke woning zou betalen). Het hof van beroep te Gent volgde de argumentatie van de Administratie en het Hof van Cassatie heeft het cassatieberoep van de belastingplichtige verworpen (Cass. 4 december 2020, nr. F.19.0043.N; Gent 23 oktober 2018, nr. 2017/AR/974; www.monkey.be). Volgens het Hof voorziet de wet immers niet in enig wettelijk bewijsmiddel voor de waardering van abnormale of goedgunstige voordelen in de zin van artikel 26, lid 1 WIB 1992. Bijgevolg kan de Administratie gebruikmaken van alle door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, gewone vermoedens inbegrepen, met uitzondering van de eed. Aangezien het koppel dat het voordeel genoot geen officieel mandaat in de vennootschap had, kon de Administratie voor de waardering van het voordeel geen beroep doen op artikel 18 KB/WIB 1992. Geen wettelijke bepaling verzet zich er echter tegen dat de waarde van het voordeel is gebaseerd op de werkelijke kosten (zie : M. DELANOTE, "Voordelen van alle aard, abnormale voordelen. Het ene voordeel is het andere niet", *AFT(I)* 2021, nr. 8, 1).

29. Afstand van schuldvordering tussen groepsvennootschappen - Beoordeling van het abnormaal of goedgunstig karakter op het ogenblik van de toekenning van het voordeel. Het hof van beroep te Bergen heeft in een arrest van 11 maart 2020 (nr. 2018/RG/604, www.monkey.be; *FJF* nr. 2020/281) de afstand van schuldvordering door een Belgische voetbalclub van eerste klasse ten voordele van haar Luxemburgse moedervenootschap als een abnormaal of goedgunstig voordeel gekwalificeerd. In het kader van de verkoop van de aandelen van de voetbalvennootschap aan een derde zag zij zich genoodzaakt om onvoorwaardelijk en onherroepelijk te verzaken aan een achtergestelde lening van onbepaalde duur voor een bedrag van bijna 2 miljoen euro. Volgens het hof kon op basis van de problematische financiële situatie van de Luxemburgse moedervenootschap niet zomaar worden geconcludeerd dat de schuldvordering onherroepelijk verloren was en zou een zuivere en eenvoudige afstand van schuldvordering zonder clause van terugkeer tot beter fortuin nooit mogelijk zijn geweest tussen onafhankelijke vennootschappen. Bovendien achtte het hof het abnormaal dat de aandelenoverdracht plaatsgevonden heeft ten nadele van de dochtervennootschap, omdat zij afstand had moeten doen van haar schuldvordering op haar enige aandeelhouder. Ten slotte verduidelijkte het hof dat het abnormale of goedgunstige karakter van het voordeel wordt

beoordeeld op het tijdstip van de toekenning, zodat de voordelen die de nieuwe aandeelhouder en de nieuwe directie met zich hadden meegebracht (zoals de terugkeer naar winstgevendheid en de oplossing van geschillen) niet in aanmerking kunnen worden genomen omdat het gaat om feiten na de toekenning van het voordeel.

30. Vergoeding betaald aan een kunstenaarsvereniging in Liechtenstein. De rechtbank van eerste aanleg te Leuven (17 januari 2020, nr. 05/1755/A, *Fisc.Koer.* 2020/179; www.monkey.be; *TaxWin*) heeft geoordeeld dat er geen sprake is van een abnormaal of goedgunstig voordeel dat door een Belgische vennootschap aan een Liechtensteinse vereniging van mindervalide kunstenaars zou zijn verleend, wanneer zij overeenkomstig de concessieovereenkomst van auteursrechten een jaarlijkse vergoeding betaalt die gelijk is aan 9 % van de prijs van de gemaakte reproducties. De overeenkomst gaf de Belgische vennootschap, als onafhankelijke uitgeverij, het recht om in België en Luxemburg schilderijen en tekeningen van de bij de vereniging aangesloten kunstenaars te verspreiden onder de vorm van reproducties (prentkaarten, kalenders, enz.). De Administratie was van mening dat de vergoeding, die overeenstemde met 41 % van de omzet in het betrokken boekjaar, buitensporig hoog was. De rechtbank wees erop dat de bewijslast van het bestaan van het abnormale of goedgunstige voordeel bij de Administratie ligt en was van oordeel dat de contractueel bepaalde tegenprestatie verenigbaar is met de aard van de overeenkomst. Zo is het volgens de rechtbank aanvaardbaar dat de hoogte van de vergoeding wordt bepaald in functie van het toegekende recht op reproductie en verspreiding (en dus op basis van het aantal reproducties en niet op basis van de gerealiseerde winst).

31. Verplichte medewerking aan deskundigenonderzoek. In een zaak voor het hof van beroep te Luik argumenteerde de Administratie dat de overnameprijs voor de verwerving van de aandelen van een verbonden vennootschap in 1996 te hoog was. De verkrijgende vennootschap verzette zich tegen de toevoeging door de Administratie van een abnormaal of goedgunstig voordeel aan haar belastbare basis. De door het hof aangestelde deskundige kwam tot het besluit dat de overeengekomen prijs op het moment van de aankoop niet in strijd was met de waarde van de overgedragen vennootschap. Tijdens het deskundigenonderzoek heeft de Administratie geen opmerkingen gemaakt toen zij daartoe de kans kreeg. Wel heeft zij na het onderzoek haar bezwaren in haar conclusies kenbaar gemaakt, met name dat de ramingen van de deskundige gebaseerd waren op eenvoudige projecties en gevolgtrekkingen zonder bewijskrachtige documenten of *ad hoc* informatie.

Het hof wijst erop dat de partijen de plicht hebben om loyaal mee te werken aan een deskundigenonderzoek en dat de Administratie, die in casu de bewijslast draagt, haar opmerkingen tijdens het deskundigenonderzoek na het voorlopige advies van de deskundige had kunnen overmaken. Op basis van artikel 976, leden 1 en 2 Ger.W. mag de deskundige geen rekening houden met de opmerkingen die buiten de vastgestelde termijn worden ontvangen en kunnen zij door de rechter buiten beschouwing worden gelaten. Indien de partijen niet meewerken aan het deskundigenonderzoek kan de rechter hieruit de gevolgen trekken die hij passend acht (artikel 972bis Ger.W.). Het hof van beroep te Luik verwerpt de opmerkingen van de Administratie en sluit zich aan bij de conclusies van het deskundigenverslag (nr. 2007/RG/1414, 19 februari 2020; *FJF* nr. 2020/254, 337, www.monkey.be; *TaxWin*).

32. Voorafgaande beslissingen. De vervroegde terugbetaling van een intragroepslening door een Belgische vennootschap zonder compensatie aan haar buitenlandse moedervennootschap geeft geen aanleiding tot een toegekend of verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel in hoofde van de Belgische vennootschap. Naar aanleiding van een controle door de Cel Verrekenprijzen wordt deze lening immers voor TP-doeleinden als niet bestaande beschouwd. Bijgevolg moet ook niet worden nagegaan of er al dan niet een wederbeleggingsvergoeding verschuldigd is (nr. 2020.0895 dd. 19 mei 2020).

De verkoop door een Belgische vennootschap in moeilijkheden van haar dochtervennootschap met een negatieve marktwaarde en een schuldvordering op deze dochtervennootschap voor een symbolische prijs aan een derde resulteert niet in een abnormaal of goedgunstig voordeel. Ook de verkoop van de Belgische vennootschap zelf tegen een symbolische prijs aan een derde, voorafgegaan door de afstand van schuldvordering door een groepsvennootschap ten voordele van de Belgische vennootschap, geeft geen aanleiding tot een verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel in hoofde van de Belgische vennootschap. De desinvestering van de Belgische vennootschap is nl. de enige resterende optie nadat de herstelmaatregelen zijn mislukt en de overnemer is alleen bereid om de Belgische vennootschap te verwerven als de schuld wordt kwijtgescholden. Bovendien zou de financiële en commerciële reputatie van de groep in het gedrang kunnen komen als de Belgische vennootschap zou worden vereffend of failliet zou gaan (nr. 2020.1320 dd. 16 juni 2020).

Er is ook geen sprake van een toegekend of verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel bij het uitvoeren van werken tegen een kostendekkende

vergoeding (inclusief een mark-up) door een NV van publiek recht die omwille van optimalisering van infrastructuurwerken in het leven is geroepen. Zo is er geen abnormaal of goedgunstig karakter omdat de NV handelt in een specifieke context waarbij er door de voorgestelde werkwijze in wezen geen belastbare inkomsten aan de belastingheffing worden onttrokken. Hoewel de NV een voordeel verkrijgt van Y, kan artikel 207 WIB 1992 niet van toepassing zijn omdat Y niet als een onderneming, noch als een vennootschap kan worden beschouwd (nr. 2019.0810 dd. 22 oktober 2019).

In het kader van “*Solvency II*” heeft een verzekeringsgroep een interne herverzekeringsstructuur opgezet waarbij een Belgische herverzekeraar “*Quota-share*”- en “*Loss-Portfolio Transfer*”-overeenkomsten (ten belope van 20 % of 30 % in functie van de vestigingsstaat) zal sluiten met de herverzekerde groepsvennootschappen met het oog op een gecentraliseerd risico- en kapitaalbeheer. De door de verzekeraars aan de herverzekeraar betaalde herverzekeringspremies en de door de herverzekeraar aan de verzekeraars betaalde schade-uitkeringen en commissies (basiscommissie om de beheerkosten te dekken en een bijkomende commissie die de kwaliteit van de herverzekerde portefeuille vergoedt) zijn fiscaal aftrekbaar en leiden niet tot een ontvangen of toegekend abnormaal of goedgunstig voordeel (nr. 2020.1879 dd. 17 november 2020; zie ook nr. 2019.0836 dd. 17 december 2019).

33. Doctrine. Raadpl. : F. EECKHOUT en C. FRANSSEN, “Droit de superficie : faut-il indemniser le superficiaire à l’extinction de son droit?”, *For.Immo* 2021, nr. 36, 5; T. LITANNIE en C. FRANSSEN, “Contentieux des démembrements de propriété à l’impôt sur les revenus : état des lieux”, *RGCF* 2020, 189; en B. MARISCAL, “Prolongation de l’exonération pour les indemnités accordées par les régions, communautés, provinces et communes”, *Act.fisc.* 2021, nr. 3, 9.

§ 3. Meerwaarden

34. Doctrine. Raadpl. : T. BLOCKERYE, “Acquisitions, fusions et réorganisations de sociétés” in *Collection de l’École supérieure des sciences fiscales (ESSF)*, Limal, Anthemis, 2020; W. DE VISSCHER, “Safety first : meerwaarden op bedrijfsvoertuigen”, *AFT(I)* 2020, nr. 39, 13; en S. VAN CROMBRUGGE en J. VAN DYCK, “Gespreide taxatie : wat met nalatigheidsinteressen bij niet-herbelegging?”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1649, 6.

35. Geen verlengde herbeleggingstermijn in coronatijden. Door de COVID-19-pandemie hebben sommige belastingplichtigen vertraging opgelopen

bij de bouw van een onroerend goed, terwijl hun herbeleggingstermijn voor onroerende goederen binnenkort verstrijkt. Hoewel overmacht in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 voorkomt, is de minister van Financiën in de Kamercommissie voor Financiën en Begroting van mening dat men zich moet houden aan de wettekst en de herbeleggingstermijn van artikel 47 WIB 1992 dat geen specifieke bepaling voor overmacht bevat. Bovendien voorziet geen van de drie “*coronawetten*” in de mogelijkheid om de herbeleggingstermijn te verlengen op grond van overmacht (28 oktober 2020, CRIV 55 COM 294, 19; *AFT(D)* 2021, nr. 1, 14). Er kan worden opgemerkt dat in de rechtspraak reeds is aanvaard dat overmacht een algemene grond van vrijstelling in het fiscaal recht is (Brussel 23 mei 2019, nr. 2016/AF/39, *FJF* nr. 2019/250, *deze Kroniek*, *TRV-RPS* 2020, 293, nr. 46). *Dura lex, sed lex ... ?*

36. Onteigeningsvergoeding. In de vorige Kroniek werd reeds het arrest van het Hof van Cassatie van 25 april 2019 besproken, dat in lijn met zijn eerdere rechtspraak had beslist dat de belasting op de meerwaarde die voortvloeit uit de onteigeningsvergoeding, deel uitmaakt van de schade en dat de vergoeding dus moet worden verhoogd (nr. C.17.0682.F, *NJW* 2019, 565, noot A. COPPENS; *deze Kroniek*, *TRV-RPS* 2020, 292, nr. 44). Voor het hof van beroep te Luik, dat na cassatie in dezelfde zaak uitspraak deed, handhaafde het Brussels Hoofdstedelijk Gewest zijn betwisting en verdedigde het dat de belasting niet aan het bedrag van de onteigeningsvergoeding kon worden toegevoegd. Naast de toepassing van artikel 1110 Ger.W. waarnaar het hof van beroep verwijst, besluit het hof dat artikel 47 WIB 1992 een systeem invoert dat geen belastingvrijstelling is maar een spreiding van de belasting en dat de vergoeding niet discriminerend is : ze stemt overeen met een billijke schadeloosstelling om de fiscale neutraliteit te verzekeren en brengt geen ongerechtvaardigde verrijking mee (Luik 16 juni 2020, *Res.Jur.Imm.* 2020, 302).

37. Voorafgaande beslissing - Herbelegging in een Duitse GmbH & Co. KG. Een Belgische vennootschap heeft in eenzelfde verkoopovereenkomst tegen afzonderlijke prijzen twee sites verkocht, waarbij zij de eerste site reeds meer dan vijf jaar in bezit had en de tweede site recent had aangekocht en voor dezelfde prijs opnieuw heeft verkocht. Wat betreft de meerwaarde gerealiseerd op de verkoop van de eerste site heeft de vennootschap geopteerd voor het stelsel van de gespreide taxatie, waarvoor zij enkel de verkoopprijs van de eerste site moet herbeleggen. Zij

zal deze verkoopprijs gedeeltelijk in een nieuwe site herbeleggen, maar zij zal ook alle aandelen verwerven van een Duitse GmbH & Co. KG die een site heeft geleased. Hoewel de aandelen van een Duitse GmbH & Co. KG volgens het CBN-advies nr. 168/1 als financiële vaste activa moeten worden geboekt, is er in casu geen sprake van aandelen, maar kan de vennootschap rechtstreeks alle activa en passiva van de GmbH & Co. KG in haar statutaire boekhouding opnemen, wat door haar commissaris-revisor wordt bevestigd. Aangezien alle aandelen van de GmbH & Co. KG op dezelfde datum (van “*closing*”) zullen worden verworven, zal de GmbH & Co. KG op datzelfde ogenblik immers van rechtswege ophouden te bestaan. Bijgevolg kwalificeert het gedeelte van de acquisitieprij van de aandelen dat betrekking heeft op afschrijfbaar immateriële en materiële vaste activa die de vennootschap voor haar beroepswerkzaamheid zal gebruiken, als een geldige herbelegging. De in aanmerking te nemen herbeleggingswaarde stemt overeen met de waarde van de kwalificerende activa die in de aankoopovereenkomst duidelijk worden geïdentificeerd en individueel worden gewaardeerd (voorafgaande beslissing nr. 2020.2219 dd. 26 januari 2021; K. JANSSENS, “Artikel 47 : herbelegging in aandelen kan toch ... in specifiek geval”, *AFT(D)* 2021, nr. 16, 11).

§ 4. Onderwaardering van het actief - Overwaardering van het passief

38. Onderwaardering van het actief. In een interessant arrest van 6 mei 2020 (nr. 2018/RG/1333; *FJF* nr. 2020/257, 340; *Bull.ass.* 2020, nr. 4, 381; *TaxWin; T.Verz.* 2020, 381; www.monkey.be) heeft het hof van beroep te Luik beslist dat de vordering die een vennootschap op een verzekeraar heeft naar aanleiding van de veroordeling tot terugbetaling van een betaalde premie omwille van de retroactieve nietigverklaring van een IPT-verzekeringsovereenkomst wegens dwaling, moet worden beschouwd als een onderwaardering van het actief in de zin van artikel 24, 4° WIB 1992. In 2013 had een vennootschap voor haar bedrijfsleider een verzekeringsovereenkomst afgesloten in het kader van een individuele pensioentoezegging¹¹. Na een verhoging van de maandelijks bezoldiging in de loop van het jaar heeft de vennootschap een eenmalige betaling verricht voor een bedrag gelijk aan het verschil tussen de reeds betaalde bedragen en het bedrag van de nieuwe bezoldiging. De vennootschap had de 80 %-grens berekend op basis van het bedrag van de jaarlijkse bezoldiging verhoogd met deze opslag. Naar aanleiding van een

11. Zie over een individuele pensioentoezegging nog : Rb. Gent 8 april 2020, *Fisc.Koer.* 2020/207.

controle in 2015 was de Administratie, gevolgd door het hof van beroep te Luik, echter van oordeel dat de opslag die in één keer was betaald, geen normale maandelijks bezoldiging vormt en dus niet in aanmerking kon worden genomen bij de vaststelling van de referentiebezoldiging; bijgevolg was de 80 %-grens overschreden en kon de overeenstemmende premie niet worden afgetrokken. De vennootschap vordert en bekomt de vernietiging van de verzekeringsovereenkomst op grond van dwaling, gegeven dat de aftrekbaarheid van de premie een essentieel element was om destijds de IPT-verzekering te onderschrijven. Het hof heeft de verzekeringsmaatschappij veroordeeld tot de terugbetaling van de premie. Ten gevolge van deze nietigverklaring is het hof van oordeel dat de vordering die de vennootschap op de verzekeraar heeft, moet worden beschouwd als een onderwaardering van het actief (belastbare verdoken reserve) in de zin van artikel 24, 4° WIB 1992 (zie : C. DEVOET, “Assurance d’engagement individuel de pension - La notion de rémunération régulière entendue d’une manière très étroite”, *Act.fisc.* 2020, nr. 30, 1; P. VAN EESBEEK en L. VEREYCKEN, “Loonsverhoging telt mee in 80 %-grens, retroactieve ‘inhaalbezoldiging’ niet”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1663, 8; en L. VEREYCKEN, “IPT-verzekering zelfstandigen. Terugbetaling van premie bij overschrijding 80 %-grens !?”, *Life & Benefits* 2020, nr. 8, 4).

39. Overwaardering van het passief. Het hof van beroep te Antwerpen was in een arrest van 21 januari 2020 (nr. 2018/AR/1631; *TaxWin*; www.monkey.be) van oordeel dat een formele schuldkijschelding niet noodzakelijk was en dat schulden op het passief van de balans een overwaardering van het passief konden inhouden als gevolg van een impliciete kijschelding van schuld. In casu was de impliciete kijschelding volgens het hof het resultaat van de volgende elementen : schulden uit 1999, 2000 en 2001 (voor een geschil betreffende het boekjaar 2005) waarvoor de leveranciers geen aanmaningen tot betaling hadden gestuurd, waarvan een deel verschuldigd was aan vennootschappen waarvan het faillissement, de ontbinding of de vereffening in 2001, 2002 of 2004 was afgesloten en waarvoor de curator de openstaande bedragen niet had nagevorderd.

De boekingswijze van de overname van verschillende verzekeringsportefeuilles van externe partijen leidt niet tot een overwaardering van het passief wanneer

het positieve verschil tussen de werkelijke waarde van de dekkingsactiva enerzijds en de waarde van de daarmee verband houdende BE GAAP technische voorzieningen anderzijds wordt geboekt als een “over te dragen opbrengst” (overlopende rekening van het passief) zonder resultaatserkenning. Deze boekingswijze laat toe om het voorzichtigheidsbeginsel, het “*matching*”-principe en het getrouw beeld te respecteren en de rechten van de polishouders maximaal te beschermen. Aangezien de boekingswijze in hoofdzaak is ingegeven door boekhoudtechnische en reglementaire motieven, kan artikel 344, § 1 WIB 1992 geen toepassing vinden (voorafgaande beslissing nr. 2019.1119 dd. 18 februari 2020).

§ 5. Waardeverminderingen⁽¹²⁾

40. Wet van 21 maart 2021. Tot nog toe was de vrijstelling voor de uitzonderlijke winst die voortvloeit uit een schuldkijschelding (in hoofde van de schuldenaren - artikel 48/1 WIB 1992) en voor de waardeverminderingen en voorzieningen op schuldvorderingen (in hoofde van de schuldeisers - artikel 48, lid 2 WIB 1992) alleen maar voorzien in het kader van een minnelijk akkoord gesloten tijdens een procedure van gerechtelijke reorganisatie. Artikel 15 van de wet van 21 maart 2021 “*tot wijziging van boek XX van het Wetboek van economisch recht en het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992*” (BS 26 maart 2021) wijzigt artikel 48, lid 2 WIB 1992 in de zin dat de vrijstelling in hoofde van de schuldeiser nu ook van toepassing wordt in het kader van een “*minnelijk akkoord [...] op grond van artikel XX.38 WER*”, nl. *buiten* een procedure van gerechtelijke reorganisatie ingevolge de tussenkomst van een ondernemingsbemiddelaar en met homologatie door de voorzitter van de ondernemingsrechtbank. Wegens budgettaire redenen wordt artikel 48/1 WIB 1992 (voorlopig) nog niet aangepast.

41. Doctrine. Raadpl. : Y. DEWAELE, “Réductions de valeur sur créances et COVID-19”, *Act.fisc.* 2020, nr. 14, 4; K. JANSSENS, “Betalingsachterstand wegens coronacrisis : waardevermindering schuldvordering is aftrekbaar”, *AFT(D)* 2020, nr. 12, 11; P. LONGERSTAEY, “Corona-epidemie : gebeurtenis van 2019 of 2020 ?”, *Balans* 2020, nr. 849, 1; en “Waardeverminderingen op handelsvorderingen”, *Acc.& Fisc.* 2020, nr. 37, 8.

12. In de omzendbrief nr. 2020/C/45 van 23 maart 2020, betreffende de gevolgen van de COVID-19-pandemie voor de toepassing van de vrijstellingsvoorwaarden van de *waardeverminderingen op handelsvorderingen*, wordt verduidelijkt dat de gezondheidscrisis veroorzaakt door de COVID-19-pandemie een *bijzondere omstandigheid* is die zich *tijdens* het belastbare tijdperk heeft voorgedaan en die de vrijstelling rechtvaardigt van waardeverminderingen op handelsvorderingen op ondernemingen die een *achterstand* hebben bij de betaling van die vorderingen als rechtstreeks of onrechtstreeks gevolg van de maatregelen die door de federale regering werden genomen. De beoordeling van het verlies op een vordering zal *per schuldenaar* moeten gebeuren, maar de Administratie mag enige soepelheid aan de dag leggen bij de beoordeling van de inningsmoeilijkheden bij de vennootschappen-schuldenaren die hun omzet aanzienlijk hebben zien afnemen door de maatregelen die de regering heeft opgelegd om de verspreiding van het virus tegen te gaan.

42. Rechtspraak. In een arrest van 15 januari 2020 (nr. 2018/RG/411, www.monkey.be) oordeelt het hof van beroep te Bergen dat de insolventie van een vennootschap niet kan worden afgeleid uit het feit dat zij inactief of “*slapend*” is, en evenmin uit het feit dat zij is ontbonden en dat de rechter de onmiddellijke sluiting van haar vereffening heeft uitgesproken. Aangezien de belastingplichtige geen enkel ander bewijs van de insolventie van zijn debiteuren heeft geleverd, noch van pogingen om betaling van de schuldvorderingen te verkrijgen, heeft het hof van beroep geweigerd om de op de schuldvorderingen geboekte waardeverminderingen vrij te stellen. In deze zaak heeft het hof zich ook uitgesproken over de kwestie van de boekhoudkundige verwerking van een vruchtgebruik op aandelen en de gevolgen daarvan. Volgens het hof kan een recht van vruchtgebruik op aandelen enkel als een financieel vast actief worden geboekt en kan het slechts het voorwerp zijn van waardeverminderingen (en niet van afschrijvingen), die niet aftrekbaar zijn (zie : S. VAN CROMBRUGGE, “Ook geen afschrijvingen op vruchtgebruik op aandelen?”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1674, 1).

43. Voorafgaande beslissingen - Globaal vastgestelde waardeverminderingen. De DVB aanvaardt dat waardeverminderingen op *dubieuze vorderingen* die worden geboekt op basis van ervaring en statistische gegevens uit het verleden, voldoen aan de voorwaarden van artikel 48 WIB 1992 en artikel 22 KB/WIB 1992. In het formulier nr. 204.3 mag het globale bedrag van de verhogingen en verminderingen van de waardeverminderingen worden vermeld, en niet de schommelingen die eigen zijn aan elke waardevermindering, voor zover op eenvoudig verzoek van de FOD Financiën voor elke afzonderlijke vordering al de nodige informatie wordt verstrekt (voorafgaande beslissingen nr. 2019.1087 dd. 17 december 2019 : consumentenkredieten; nr. 2019.1169 dd. 28 januari 2020 : consumentenkredieten; nr. 2020.0164 dd. 21 april 2020 : nevenactiviteiten in de gas- en elektriciteitssector; nr. 2020.2241 dd. 26 januari 2021 : sector van de medische diagnostiek; zie ook : *deze Kroniek, TRV-RPS* 2020, 295, nr. 55; en L. MAES, “Rulingdienst aanvaardt ‘globaal’ vastgestelde ‘waardeverminderingen’”, *Fiscoloog* 2021, nr. 1691, 6).

Door het verliezen van een gunningsprocedure is de belangrijkste activiteit weggevallen van een Belgische vennootschap die instaat voor de ondersteuning van de “*supply chain*” van de productie binnen een fabriek van een groep van vennootschappen. Via de procedure van de onmiddellijke sluiting van de vereffening zal de groep overgaan tot de deficitaire vereffening van de Belgische vennootschap, waarbij enkel een openstaande lening in het kader van de cashpool zal overblijven. Het verlies op deze lening

is in hoofde van de schuldeiser fiscaal aftrekbaar en de waardevermindering die deze groepsvennootschap in het voorgaande boekjaar op haar vordering heeft geboekt, is fiscaal vrijgesteld (voorafgaande beslissing nr. 2020.0100 dd. 24 maart 2020).

§ 6. Voorzieningen voor risico's en kosten

44. Voorafgaande beslissingen. Een projectontwikkelaar zal een nieuw opgericht logistiek centrum aan een derde-investeerder verkopen met een gewaarborgd huurrendement voor 15 jaar waardoor hij een extra meerwaarde zal realiseren. Vermits de uiteindelijke meerwaarde onzeker is, zal de projectontwikkelaar in lijn met de boekhoudkundige ruling nr. 2020/003 een voorziening aanleggen die is gebaseerd op, enerzijds, de jaarlijkse huurprijs en, anderzijds, de duur van de huurgarantie en een inschatting van de gemiddelde leegstandsgraad van een “*matuur*” logistiek gebouw, met in de eerste 7,5 jaar een graduele afbouw van de effectieve leegstand naar de gemiddelde leegstand over de gemiddelde duurtijd. De DVB bevestigt dat deze voorziening voor het verlenen van een huurgarantie fiscaal is vrijgesteld (nr. 2020.2262 dd. 9 februari 2021; K. JANSSENS, “Huurgarantie : voorziening is vrijgesteld”, *AFT(D)*, nr. 13, 10).

Sinds 1 januari 2018 kunnen voorzieningen voor vrijwillige grote herstellings- of onderhoudswerken niet meer worden vrijgesteld, tenzij zij voortvloeien uit contractuele of wettelijke/reglementaire verplichtingen. Dit wordt in verschillende rulings geïllustreerd. Zo kan de vrijstelling wel worden toegepast op voorzieningen voor grote herstellings- en onderhoudswerken aan woningen die worden verhuurd door bepaalde vastgoedvennootschappen die onder het toezicht en de erkenning van vennootschap Y zijn geplaatst en die de wetgeving inzake overheidsopdrachten moeten naleven. Deze voorziening vloeit in casu voort uit wettelijke verplichtingen. Indien niet aan de verplichting tot instandhouding van de woningen is voldaan, kunnen aan de vastgoedvennootschappen immers sancties worden opgelegd zoals de intrekking van hun erkenning. Merk op dat de DVB zich in deze ruling niet uitspreekt over de vraag of de voorzieningen in kwestie al dan niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 48 WIB 1992 en de artikelen 22 tot 27 KB/WIB 1992 (nr. 2020.2217 dd. 23 januari 2021).

Voorts oordeelde de DVB dat de voorzieningen die werden aangelegd voor het periodiek onderhoud van bepaalde productie-installaties en die voortvloeien uit meerdere wettelijke en reglementaire onderhoudsverplichtingen aan de voorwaarden van

artikel 194, 2° WIB 1992 voldoen (nr. 2019.0890 dd. 19 november 2019). Ook de door een scheepsexploitant geboekte voorziening voor kosten die verband houden met “dry docking-” en “in-water surveys” en het onderhoud dat nodig is om te slagen op deze “surveys” en de nodige certificaten te verkrijgen, voldoet volgens de DVB aan de voorwaarden om te worden vrijgesteld (nr. 2019.1107 dd. 14 januari 2020).

Hetzelfde geldt voor een voorziening voor niet-recurrente risico's en exploitatiekosten die in het kader van een herstructurering door een economische principaal werd geboekt voor sociaal passief ten gevolge van een collectief ontslag met het oog op het voorkomen van de sluiting van een productiesite (nr. 2019.1126 dd. 24 maart 2020). Zie ook : C. BUYSSE, “Welke voorzieningen kunnen nog worden vrijgesteld in de Venn.B.?”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1652, 6.

V. Bedrijfsleiders

§ 1. Bezoldigingen

45. Doctrine. Raadpl. : R. GHYSELS, “Illustration de la théorie dite de la rémunération du dirigeant”, *RGFCP* 2020, nr. 6, 35; M. GOSSIAUX en A. WILLEMS, “Prouver la réalité des prestations rémunérées : un point d'actualité sur la théorie de la rémunération”, *RGFCP* 2020, nr. 4, 13; en C. HENDRICKX, “Grenzen aan het attractiebeginsel”, *TFR* 2020, 247.

46. Voordelen van alle aard. Zulke voordelen worden *forfaitair* gewaardeerd. De belastingplichtige mag echter een lagere waarde bewijzen, in casu een lagere interest (Antwerpen 28 mei 2019, *TFR* 2020, 145, noot S. CHRISTIAENS, “De forfaitaire waardering van voordelen van alle aard is niet langer bindend”). Zelfs na een faillissement maakt de mogelijkheid van het gratis gebruik van geld van de vennootschap via een rekening-courant een voordeel van alle aard uit voor een bestuurder (Cass. 23 januari 2020, nr. F.18.0134.N; *Fiscoloog* 2020, nr. 1649, 10; *FJF* nr. 2020/125; *TFR* 2020, 606; verder nog : Luik 6 september 2019, *FJF* nr. 2020/7; Gent 15 september 2020, *Fisc.Koer.* 2020/347; Gent 22 oktober 2019, *Fiscoloog* 2020, nr. 1655, 10; P. SALENS, “Nieuw goederenrecht heeft ook fiscale implicaties”, *AFT(I)* 2020, nr. 19, 1).

Een belastingplichtige was aandeelhouder en bestuurder van een vennootschap. In het kader van de regeling van een geschil tussen de aandeelhouders wordt een overeenkomst gesloten waarbij de

belastingplichtige ontslag neemt als bestuurder en de vennootschap afstand doet van haar vordering in rekening-courant die zij op de belastingplichtige had. Deze afstand maakt een voordeel van alle aard uit (Brussel 27 juni 2019, nrs. 2007/AR/1471 en 2007/AR/1808; *FJF* nr. 2020/65).

Een aandeelhouder (240 aandelen van de 250) en ook zaakvoerster van een architectenvennootschap verwerft het vruchtgebruik van een fermette woning, terwijl de naakte eigendom verworven is door een derde vennootschap. Zij verhuurt de kantoren die zich in deze woning bevinden, en die ongeveer een derde van de woning beslaan, aan haar architectenvennootschap. Hoewel de huurovereenkomst niets vermeldt omtrent het lot van eventuele werken uit te voeren door de vennootschap-huurder, heeft de vennootschap belangrijke renovatiewerken uitgevoerd. De Administratie oordeelt dat deze werken, die zich niet beperken tot de gehuurde kantoren en een werkelijke renovatie van het pand inhouden, een onmiskenbare meerwaarde uitmaken in de mate dat hun omvang groter is dan de normale omvormingswerken die een huurder uitvoert voor zijn comfort. Er is sprake van een voordeel van alle aard in hoofde van de zaakvoerster (Brussel 7 mei 2020, nr. 2016/FR/1; *FJF* nr. 2020/249).

De hoven van beroep te Gent en Antwerpen oordeelden in 2016 en 2018 dat artikel 18, § 3, 2, 2° KB/WIB 1992 ongrondwettelijk was, in zoverre er een verschil is in de waardering van het voordeel van alle aard bestaande uit de terbeschikkingstelling van een onroerend goed naargelang de eigenaar al dan niet een rechtspersoon is. Die rechtspraak kan echter niet beschouwd worden als een “*nieuw feit*” dat een ambtshalve ontheffing kan rechtvaardigen volgens de rechtbank van eerste aanleg te Luik ((afd. Luik) 25 mei 2020, nr. 19/754/A; *RGCF* 2020, 477).

De beslissing van een vennootschap om de koopoptie op een voertuig niet uit te oefenen op het einde van de leasingovereenkomst en om die over te dragen aan de echtgenote van haar enige bestuurder, kon alleen door deze bestuurder en uit hoofde van of in verband met zijn beroepsactiviteit worden genomen; dit bewijst echter nog niet dat deze bestuurder persoonlijk eigenaar was geworden van het overgedragen recht. Aangezien de echtgenoten zijn gehuwd onder het stelsel van scheiding van goederen en de aankoop van het voertuig voor een lagere prijs dus noch het eigen vermogen van de bestuurder, noch hun niet-bestaand gemeenschappelijk vermogen kan verrijken, heeft hij geen persoonlijk voordeel verkregen, zodat er geen belastbaar voordeel van alle aard

voorhanden is (Brussel 11 juni 2020, nr. 2015/AF/137; *JDF* 2020, 118)¹³.

47. Simulatie. Een lening met een vaste termijn verstrekt aan de bedrijfsleider om zijn rekening-courant aan te zuiveren en dus te genieten van de meer gunstige interesten van litera d) in plaats van litera c) van artikel 18, § 3 KB/WIB 1992 is gesimuleerd, indien de leningsovereenkomst geen gevolgen hecht aan de niet-terugbetaling op de vervaldag. Bovendien heeft de vennootschap, zonder dat de belangenconflict-procedure werd gevolgd, aan de hogere interesten verzaakt (Bergen 2 november 2018, nr. 2017/RG/385; *JDF* 2020, 161).

48. Fictieve debetinteresten. In het *supra* (nr. 23) al aangehaalde arrest van het hof van beroep te Brussel van 29 oktober 2019 bleek uit de feiten dat zulke interesten werden aangerekend op de rekening-courant van een bestuurder voor de aanslagjaren 2000 en 2001. Uit de goedgekeurde jaarrekeningen van die jaren volgde immers een rekening-courantschuld van de bestuurder ten overstaan van de belastingplichtige (vennootschap). De belastingplichtige betwist evenwel de juistheid ervan en verwijst daartoe naar het feit dat de bestuurder (als uitgewonnen borgsteller voor de belastingplichtige tijdens de jaren 1984-1986) gesubrogeerd werd in de rechten van de oorspronkelijke schuldeiser van de belastingplichtige, zodat er sprake was van een schuldvergelijking. Tijdens de bezwaartermijn (met name op 28 december 2002 en dus een achttiental jaren later) heeft de raad van bestuur besloten om over te gaan tot een aanpassing van de jaarrekeningen (waardoor de schuld van de bestuurder wordt omgezet in een schuld van de vennootschap). Het hof van beroep oordeelt dat, wanneer een vergissing wordt rechtgezet, de gecorrigeerde jaarrekening ook op fiscaal vlak doorwerkt, mits de rechtzetting tijdens de bezwaartermijn wordt doorgevoerd (Brussel 29 oktober 2019, nr. 2015/AF/170; *FJF* nr. 2020/262).

49. Verduistering. De gelden die een werknemer zich onrechtmatig toegeëigend heeft ten nadele van zijn werkgever kunnen beschouwd worden als baten op basis van artikel 27, leden 1 en 2 WIB 1992 wanneer aan die verduistering een geheel van verrichtingen ten grondslag ligt die voldoende talrijk en onderling verbonden zijn om een gewone en voortgezette bezigheid op te leveren (Brussel 20 juni 2019, nr. 2016/AF/11; *FJF* nr. 2020/41). Voor een bestuurder zou dit oordeel niet anders geweest zijn.

50. Zwarte verkopen. Nu het in de strafzaak bewezen werd geacht dat de verkopen van diamanten niet in de boekhouding van een bvba "L." werden verwerkt, staat het vast dat de opbrengst van deze verkopen het vermogen van L. heeft verlaten. Het hof van beroep te Antwerpen is van oordeel dat de Administratie zonder een verboden opeenstapeling van vermoedens, kon vermoeden dat de opbrengsten van deze verkopen (waarvan de omvang werd bepaald met akkoord van de belastingplichtige) aan de heer F. (echtgenoot van de belastingplichtige) is toegekomen, vermits hij zaakvoerder was van L. (29 oktober 2019, nr. 2016/AR/1066; *FJF* nr. 2020/138). Een andere oplossing in geval van zwarte verkopen bestaat in een bijzondere aanslag voor geheime commissielonen (Antwerpen 16 september 2019, nr. 2017/AR/2303; *FJF* nr. 2020/133).

51. Cessie van een merk. Het provenu van de cessie van een onlichamelijk recht, zoals een merk, door een bedrijfsleider valt niet onder het attractiebeginsel, doch kan per definitie niet worden vrijgesteld : het is belastbaar als een divers inkomen (Luik 21 juni 2019, nr. 2018/RG/324, *Fisc.Koer.* 2019/577, noot L. KELL; *FJF* nr. 2020/64; in dezelfde zin : Luik 21 juni 2019, *JDF* 2020, 168).

52. Auteursrechten. Overeenkomstig artikel 37, lid 2 WIB 1992 behouden de in artikel 17, § 1, 5° WIB 1992 bedoelde inkomsten uit auteursrechten, in afwijking van het eerste lid van hetzelfde artikel, het statuut van *roerende* inkomsten, behalve indien en voor zover zij hoger liggen dan 37.500 EUR (te indexeren). Volgens de rechtbank wijzigt de aard van dergelijke inkomsten uit auteursrechten niet wanneer de drempel van 37.500 EUR (te indexeren) wordt overschreden. Een kwalificatie als beroepsinkomsten (op basis van artikel 37 WIB 1992) is alleen mogelijk als de auteursrechten kaderen in de uitoefening van de beroepsactiviteit van de begunstigde van deze inkomsten. Volgens het Hof van Cassatie in een arrest van 20 september 2018 (nr. F.17.0118.F; *JDF* 2019, 37, noot) behouden inkomsten uit roerende goederen van de belastingplichtige die niet kaderen in de uitoefening van zijn beroepsactiviteit, het karakter van roerende inkomsten, ook al werden deze roerende goederen zelf gegenereerd door de beroepsactiviteit van de belastingplichtige. In casu wordt niet betwist dat het de concessiehoudende vennootschap is die intellectuele eigendomsrechten exploiteert die voortvloeien uit de aan haar verleende octrooien (Rb. Luxemburg (afd. Marche-en-Famenne) 8 januari 2020, nr. 19/183/A, *Fisc.Koer.* 2020/81, noot C. PIRENNE; *FJF* nr. 2020/124).

13. Zie verder nog : Gent 18 februari 2020, *Fiscoloog* 2020, nr. 1682, 11; en de voorafgaande beslissing nr. 2020.1336 dd. 30 juni 2020; *AFT(T)* 2020, nr. 31, 10 inzake de kosten voor een "nanny".

53. Attractiebeginsel. De Administratie herkwalificeert terecht de bezoldiging die een bestuurder van een vereniging zonder winstoogmerk ontvangt ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst als werknemer, als een bedrijfsleidersbezoldiging, zelfs indien het bestuurdersmandaat onbezoldigd is, aangezien het attractiebeginsel van toepassing is wanneer de bestuurder die zijn mandaat onbezoldigd uitoefent, niet aantoonde dat hij zijn dienstbetrekking als werknemer uitoefent in het kader van een afhankelijkheidsrelatie of, meer in het algemeen, dat hij onderworpen is aan een onafhankelijke effectieve controleautoriteit (Bergen 7 februari 2018, nr. 1999/FI/27; *JDF* 2019, 171; zie nog voor kritische beschouwingen aangaande deze zienswijze : D. DESCHRIJVER, *Het fiscale loonbegrip*, Brussel, Larcier, 2010, 105, nr. 116).

54. Stopzettingsmeerwaarde. Bij gebreke aan een bewezen simulatie die de overeenkomst van quasi-inbreng zou aantasten en van een kennelijk vastgestelde overwaardering, is het bestaan van een goodwill, die in de genoemde overeenkomst voldoende gepreciseerd is en welke het patiëntenbestand van een in vasculaire radiologie gespecialiseerde arts omvat, afzonderlijk belastbaar tegen het tarief van 33 % voorzien in artikel 171, 1°, c) WIB 1992, en niet globaal als inkomsten van een actieve vennoot (Brussel 26 oktober 2017, nr. 2015/AF/102; *JDF* 2019, 105).

§ 2. Aftrekbare kosten

55. Schadevergoeding voor frauduleuze handelingen. Een belastingplichtige was aandeelhouder en gedelegeerd bestuurder van een vennootschap die internationaal transport uitvoerde. De vennootschap betaalde belangrijke kosten voor privé-uitgaven. Toen de financiële situatie van de vennootschap verslechterde, droeg de belastingplichtige zijn aandelen over en beëindigde hij zijn mandaat als bestuurder. Hij bleef niettemin feitelijk bestuurder. Uiteindelijk werd de vennootschap failliet verklaard. De belastingplichtige die *valse* balansen liet opmaken om de financiële situatie van de vennootschap te verdoezelen, werd strafrechtelijk veroordeeld voor valsheid in geschrifte en gebruik van valse stukken en werd ook veroordeeld tot een schadevergoeding aan de kredietmaatschappij die een waarborg ten voordele van de douane gesteld had (en die deze had moeten uitvoeren). De belastingplichtige wenste de schadevergoeding die hij aan de kredietmaatschappij betaalde, af te trekken als een beroepskost. Het hof van beroep te Brussel oordeelt dat de belastingplichtige onwettige handelingen heeft gesteld om het faillissement van de vennootschap

uit te stellen, maar daardoor ook heeft kunnen blijven genieten van een aanzienlijk verdoken loon via vermeende kosten eigen aan de vennootschap. De schadeloosstelling van de burgerlijke partij ingevolge de valsheid in geschrifte en het gebruik van valse stukken die het toekennen van de belaste verdoken inkomsten mogelijk maakte, is het *rechtstreeks* gevolg van de fouten die de belastingplichtige gepleegd heeft in zijn hoedanigheid van (feitelijk) bestuurder van de vennootschap, en dit zelfs indien de uitgave gedragen werd *na* de stopzetting van de beroepsactiviteit. Zij is derhalve aftrekbaar als een beroepskost. Nu de belastingplichtige solidair veroordeeld werd met andere personen, beperkt het hof niettemin het aftrekbare deel tot het aandeel ten laste van de belastingplichtige, hoewel hij, als meest solvabele veroordeelde, meer dan zijn aandeel heeft betaald (Brussel 27 juni 2019, nr. 2006/AR/2282; *FJF* nr. 2020/67).

56. Internationale bedrijfsleider. De beroepskosten in verband met een verplaatsing naar en een verblijf naast de buitenlandse zetel van de werkgever worden aangerekend op de buitenlandse beroepsinkomsten (Antwerpen 11 juni 2019, *TFR* 2020, nr. 574, www.tfrnet.be; *TaxWin*; zie P. BIELEN, "Toerekening buitenlandse kosten aan gerelateerde vrijgestelde inkomsten met verdrag", *Intern.Fisc.Act.*, 2020, 5).

57. Verband. Zijn aftrekbaar : de kosten van een borgstelling voor de schulden van een vennootschap waaruit de belastingplichtige onrechtstreeks inkomsten trekt via een managementvennootschap (Gent 8 januari 2019, *TFR* 2020, 126; *adde* Rb. Leuven 1 maart 2019, *FJF* nr. 2020/159; Rb. Limburg (afd. Hasselt) 23 januari 2020, nr. 18/668/A; *FJF* nr. 2020/218; Rb. Brugge 10 februari 2020, *Fisc.Koer.* nr. 2020/203; Rb. Leuven 17 mei 2020, *FJF* nr. 2020/131; T. VANDEWEYER, "Uitwinning bestuurder-borg is beroepskost, zelfs met mandaat via managementvennootschap", *AFT(I)* 2020, nr. 27, 10).

Uit de samenhang van de artikelen 52, 4° en 49 WIB 1992 volgt dat bezoldigingen betaald aan gezinsleden slechts aftrekbare beroepskosten van de bedrijfsleider zijn wanneer zij *inherent* zijn aan zijn activiteiten als bedrijfsleider binnen de vennootschap en niet aan de maatschappelijke activiteit van de vennootschap. Daartoe moet worden nagegaan of de activiteiten van de gezinsleden aan de bedrijfsleider dan wel aan de vennootschap ten goede komen (Gent 12 november 2019, nr. 2018/AR/1484; *FJF* nr. 2020/217).

58. Tenlasteneming van verliezen. Er is geen sprake van discriminatie in zoverre ten laste genomen verliezen alleen met bedrijfsleidersbezoldigingen en niet met winsten uit prestaties verricht door de

bedrijfsleider ten gunste van de vennootschap mogen worden gecompenseerd die niet periodiek zijn (GwH 20 november 2019, nr. 188/2019; *TFR* 2020, 355; *FJF* nr. 2020/23).

Verliezen van een in het buitenland transparante entiteit - een Franse "*Groupement foncier Agricole*" - met rechtspersoonlijkheid zijn in België in hoofde van een bedrijfsleider niet aftrekbaar (Luik 4 december 2019, *FJF* nr. 2020/66; *TFR* 2020, 519).

Overeenkomstig artikel 53, 15° WIB 1992 vereist de tenlasteneming van verliezen van de vennootschap (onder meer) een *onherroepelijke en onvoorwaardelijke* storting van een som; dit wil zeggen een *definitieve storting in speciën* (eventueel via overschrijving). De wetgever heeft immers gewild dat de vennootschap daadwerkelijk over liquiditeiten zou kunnen beschikken om haar verplichtingen na te komen. Gelet op het eenjarigheidsbeginsel in het fiscaal recht en het vereiste dat beroepskosten gedaan of gedragen moeten zijn in het betreffende belastbaar tijdperk, oordeelt het hof van beroep te Antwerpen bovendien dat de onvoorwaardelijke en onherroepelijke betaling van een som geld zich moet voordoen in het jaar waarin de vennootschapsverliezen ten laste worden genomen. Concreet betekent dit dat stortingen die gebeurden in eerdere jaren niet meer in aanmerking kunnen komen als onvoorwaardelijke en onherroepelijke betalingen van een som geld in de zin van artikel 53, 15° WIB 1992. Daarentegen oordeelt het hof dat de debitering van de rekening-courant (in het jaar van de tenlasteneming) voor wat betreft de stortingen die werden gedaan in dat jaar, kan beschouwd worden als een definitieve betaling én voor aftrek in aanmerking komt. Daaraan wordt geen afbreuk gedaan door het feit dat deze stortingen eerst werden geboekt op het credit van de rekening-courant. De wet schrijft immers niet voor hoe de betaling van een som boekhoudkundig moet gebeuren. Aldus wordt niet vereist dat de betaling onmiddellijk wordt tegengeboekt op de verliezen. De tenlasteneming van de verliezen kan ook gebeuren naar aanleiding van de resultaatverwerking in hoofde van de vennootschap (15 oktober 2019, nr. 2018/AR/640; *FJF* nr. 2020/126).

§ 3. Bestuurdersaansprakelijkheid - Fiscale schulden van de vennootschap

59. Doctrine. Raadpl. : J. POLCHET en T. STENIER, "La solidarité des auteurs et complices d'infractions

au paiement de l'impôt - Mise au point sur les dernières évolutions légales et jurisprudentielles suite à l'arrêt de la Cour de cassation du 13 novembre 2019", *RGFCP* 2020, nr. 4, 5.

VI. Vrijgestelde inkomsten

60. Doctrine. Raadpl. : B. MARISCAL, "Exonération pour passif social : une mesure complexe et sans avenir", *Act.fisc.* 2020, nr. 7, 1.

§ 1. Investerings in audiovisuele producties - "Tax shelter"⁽¹⁴⁾

61. Wet van 22 juni 2020. Deze wet houdt een instemming in met het samenwerkingsakkoord tussen de Federale Staat, de Vlaamse Gemeenschap, de Franse Gemeenschap en de Duitstalige Gemeenschap met betrekking tot de bevoegdheden van de gemeenschappen en de Federale Staat inzake het "*Tax shelter*"-stelsel voor audiovisuele werken en podiumwerken en tot informatie-uitwisseling dat werd overeengekomen te Brussel op 19 maart 2020. Wat dat akkoord juist inhoudt, staat echter niet in die wet.

62. Belastbaar tijdperk. Artikel 194ter, § 4, lid 1 WIB 1992 (zoals toepasselijk voor de aanslagjaren 2013 en 2014) bepaalt dat de vrijstelling (in het kader van een investering in een raamovereenkomst voor de productie van een audiovisueel werk) bedoeld in paragraaf 2, "*slechts verleend en behouden*" wordt wanneer voldaan is aan de voorwaarden opgesomd onder 1° tot en met 9°. Wanneer aldus de voorheen vrijgestelde winst belastbaar geworden is wegens het niet toevoegen van de raamovereenkomst bij de aangifte, verbonden aan het aanslagjaar 2013 (dan wel het aanslagjaar 2014), dan dient deze opgenomen te worden in de belastbare basis in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2013 (dan wel het aanslagjaar 2014). De bestreden aanslag (verbonden aan het aanslagjaar 2015) kon derhalve niet gevestigd worden op basis van een tweede "*secundaire*" belastbaarheid (verbonden aan het aanslagjaar 2015) van dezelfde vrijgestelde winst krachtens artikel 194ter, § 4 WIB 1992 en bij gebreke aan een bijgevoegd "*tax shelter*"-attest en is dus laattijdig (Rb. Antwerpen (afd. Antwerpen) 3 mei 2019, nr. 18/504/A; *FJF* nr. 2020/191).

14. Zie ook de omzendbrief nr. 2020/C/72 "over de gevolgen van de crisis door Covid-19 op het tax shelter stelsel voor audiovisuele werken en podiumwerken" van 25 mei 2020.

§ 2. Investeringsaftrek

63. Wet van 15 juli 2020. Artikel 11 van voornoemde wet vult artikel 69, § 1, eerste lid, 1° WIB 1992 aan met de volgende zin : “*Het basispercentage van de aftrek bedraagt 25 pct., voor de vaste activa die zijn verkregen of tot stand gebracht tussen 12 maart 2020 en 31 december 2020*” (zie ook nog artikel 12 tot zulke wijziging aan artikel 201, § 1 WIB 1992). Deze maatregel is door artikel 4 van de programmawet van 20 december 2020 verlengd tot 31 december 2022 (zie nog : de voorafgaande beslissing nr. 2020.1262 dd. 25 augustus 2020).

64. Energie. Krachtens artikel 49 KB/WIB 1992 is de verkrijging van de verhoogde investeringsaftrek voor energiebesparende investeringen onderhevig aan een attest dat door de belastingplichtige aangevraagd moet worden binnen 3 maanden na de laatste dag van het belastbare tijdperk waarin de vaste activa zijn aangeschaft of tot stand gebracht. De termijn van 3 maanden is een *vervaltermijn*. Rekening houdend met het doel van de toepasselijke bepalingen is het niet onredelijk om voor het aanvragen van het attest in zulke vervaltermijn te voorzien, volgens het hof van beroep te Antwerpen (25 februari 2020, *TFR* 2020, 678).

§ 3. Definitief belaste inkomsten (“DBI’s”)

65. Doctrine. Raadpl. : P. COOSEMANS en S. VAN DOORN, “Over DBI-beveks en Global Depositary Receipts”, *AFT* 2020, nr. 11, 7; P. DELACROIX, “Le régime RDT confronté au droit européen : une refonte du régime imposée par la Directive mère-fille ?”, *TRV-RPS* 2020, 253; S. GOMMERS en J. LUTS, “Liquidatiebonus en overdracht DBI-overschot : Leur-Bloem biedt geen soelaas”, *Fiscoloog (I)* 2020, nr. 445, 1; en A. HAELTERMAN en N. VAN ROBBROECK, “Minister van Financiën ziet geen graten in DBI-aftrekverbod op groepsbijdrage”, *Fiscoloog (I)* 2020, nr. 442, 1 (zie ook : *Vr. en Antw.* Kamer 2019-20, 14 mei 2020, 120 (Vr. nr. 300 MATHEÏ)).

66. Cobelfret-leer en liquidatieboni. Artikel 205, § 3 WIB 1992, zoals ingevoegd bij de wet van 21 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen, teneinde het Belgisch belastingrecht in overeenstemming te brengen met het Cobelfret-arrest van het Hof van Justitie van 12 februari 2009 (*deze Kroniek* 2009, *TRV* 2010, 384, nr. 81), bepaalt dat het overschot van een DBI-aftrek overgedragen kan worden, maar enkel voor de definitief belaste inkomsten die afkomstig zijn van gewone dividenden, met uitsluiting van liquidatieboni. De uitsluiting van liquidatieboni is in overeenstemming met de Moeder-

dochterrichtlijn, die in artikel 4, § 1 zulke boni uitsluit van haar toepassingsgebied.

Op grond van diezelfde motieven kan geconcludeerd worden dat de artikelen 202, § 1, 2° en 205 WIB 1992, in hun versie zoals van toepassing voor het aanslagjaar 2008 (voorafgaand aan bovenvermelde wijziging) niet strijdig zijn met de Moeder-dochterrichtlijn voor zover deze artikelen de overdracht van het overschot aan DBI-aftrek afkomstig van liquidatieboni uitsluiten om de belastbare grondslag vast te stellen (Brussel 7 mei 2020, nr. 2013/AF/230; *FJF* nr. 2020/258). De belastingplichtige had de internrechtelijke discriminatie niet ingeroepen.

Raadpl. nog : A. HAELTERMAN en N. VAN ROBBROECK, “Hervorming vennootschapsbelasting en DBI : nieuwe ‘Cobelfret’ in de maak ?”, *Fiscoloog (I)*, 2020, nr. 435, 1.

§ 4. Wederopbouwreserve

67. Wet van 19 november 2020. Door deze wet kan, mits de nakoming van een aantal strikte voorwaarden, voor de aanslagjaren 2022, 2023 en 2024 de winst van een vennootschap zoals opgenomen in een wederopbouwreserve worden vrijgesteld van de vennootschapsbelasting. Het betreft weliswaar geen *definitieve* vrijstelling van de vennootschapsbelasting, maar enkel een betalingsuitstel. Van een *belastingafstel* is er geen sprake. Deze reserve kan vooreerst enkel worden aangelegd bij het verstrijken van het belastbaar tijdperk dat verbonden is aan één van de aanslagjaren 2022, 2023 of 2024 (artikel 194*quater*/1, § 1, lid 1 WIB 1992). Het gaat om een belangrijk verschil met het stelsel van de liquidatiereserve, waarvan de aanleg niet aan één of meerdere aanslagjaren is verbonden. De wetgever beperkte verder de omvang van de vrijstelling tot een maximumbedrag, inclusief overeenkomstig 194*quater*/1, § 5 WIB 1992 reeds belaste bedragen, gelijk aan het bedrijfsverlies zoals vastgesteld overeenkomstig de wetgeving betreffende de boekhouding en de jaarrekening op de afsluitdatum van het boekjaar in 2020 (artikel 194*quater*/1, § 3 WIB 1992). Er is in beginsel geen bewijs van een oorzakelijk verband met het “SARS-CoV-2”-virus vereist. Dit zou ook een onmogelijke bewijslast zijn voor een vennootschap. Ten slotte bepaalde de wetgever ook dat de aanleg van een wederopbouwreserve beperkt wordt tot een bedrag van 20.000.000 EUR (artikel 194*quater*/1, § 3, lid 1 WIB 1992). Van een *afzonderlijke aanslag* is er bij de aanleg van de wederopbouwreserve geen sprake, anders dan in het stelsel van de liquidatiereserve (artikel 219*quater*, lid 1 WIB 1992). Dit zou gelet op de doelstelling van deze maatregel in het geheel ook niet te verantwoorden geweest zijn.

De wetgever had in 2020 ook het stelsel van de aftrek voor risicokapitaal (artt. 205 *bis* e.v. WIB 1992) kunnen aanpassen, in die zin dat deze aftrek bijvoorbeeld groter zou zijn voor (a) ondernemingen die een extra kapitaalinjectie doen; (b) kleine en middelgrote ondernemingen; of (c) ondernemingen die hun bedrijfsplannen baseren op het zgn. “*nieuwe normaal*”. De wetgever is die in vergelijking met de wederopbouwreserve ook minder complexe weg echter niet opgegaan.

De wetgever had ten slotte om het eigen vermogen van een vennootschap als zodanig in stand te houden de uitkering van dividenden gedurende een bepaalde periode ook gewoon kunnen beperken, dan wel niet toestaan. Politiek was dit echter niet aan de orde.

De meest belangrijke vaststellingen die hier moeten worden gemaakt, zijn de volgende : (a) het stelsel van de wederopbouwreserve blijkt bij nader toezien ook een complex stelsel; (b) dit stelsel beperkt eigenlijk in aanzienlijke mate zowel bij de aanleg als het behoud van de wederopbouwreserve de ondernemings- en bewegingsvrijheid van de algemene vergadering van aandeelhouders en van de raad van bestuur van de vennootschap, vergeleken met het eigenlijk beperkte fiscale voordeel van een tijdelijke liquiditeitstoename; (c) dit stelsel vertoont ook een aantal leemten en gebreken; de wet van 19 november 2020 is daardoor geen meesterstuk van wetgeving waardoor ook het ideaal van een consistente en uitvoerbare belastingregel niet dichterbij is gekomen; (d) wellicht zullen een aantal vennootschappen mogelijk niet voor een aanleg van een wederopbouwreserve opteren, juist omwille van de hieraan verbonden strikte voorwaarden, vergeleken met een loutere verrekening van de fiscale bedrijfsverliezen van het boekjaar 2020 op basis van de gemene fiscale regeling van artikel 206, § 1, lid 1 WIB 1992; en (e) de invoering van het stelsel van de wederopbouwreserve lijkt dan ook eerder een uiting van symboolpolitiek dan van werkelijke politiek geweest te zijn (zie verder nog : D. DESCHRIJVER, “De wet van 19 november 2020 houdende de invoering van een wederopbouwreserve voor vennootschappen”, *TRV-RPS* 2021, 52).

VII. Aftrekbare beroepskosten⁽¹⁵⁾

68. Doctrine. Raadpl. J. VANDEN BRANDEN, “De evenredigheid van het bewijs m.b.t. een aftrekbare beroepskosten”, *TFR* 2020, 98.

§ 1. Artikelen 49, 54, 183 en 195 WIB 1992

69. Bewijslast. De belastingplichtigen dragen de bewijslast wat betreft de aftrekbare bestanddelen. Zij stellen in casu ten onrechte dat zij niet verplicht waren hun boekhouding langer dan zeven jaar bij te houden en dat hun derhalve niet kan worden verweten dat zij de door het hof van beroep gevraagde documenten (ter staving van de werkelijkheid en de grootte van de in aftrek genomen beroepskosten) niet hebben kunnen overmaken. Aangezien de discussie met betrekking tot het beroepsmatig karakter van de kosten zich reeds voordeed aan het begin van de taxatiefase en er in dit verband een geschil met de Administratie is ontstaan, was het aan de belastingplichtigen om deze documenten te bewaren (Bergen 29 januari 2020, nr. 2017/RG/300; *FJF* nr. 2020/253).

70. Finaliteitsvoorwaarde. De interesten van een lening die door een vennootschap werd aangegaan voor de financiering van een kapitaalvermindering of dividenduitkering kunnen als beroepskosten worden aangemerkt, mits de belastingplichtige bewijst dat voldaan is aan de toepassingsvoorwaarden van artikel 49, lid 1 WIB 1992. Kosten die verband houden met het bestaan en de werking van de vennootschap zijn echter niet noodzakelijk als beroepskosten aftrekbaar met toepassing van artikel 49 WIB 1992. Daartoe is vereist dat de vennootschap bewijst dat die interestlasten strekken tot *het verkrijgen of het behouden* van belastbare inkomsten. Het onderdeel dat ervan uitgaat dat zulke interesten als beroepskosten kunnen worden aangemerkt op grond van artikel 52, 2° WIB 1992 zonder dat aan de voorwaarden van artikel 49, lid 1 WIB 1992 moet zijn voldaan, berust volgens het Hof van Cassatie in een arrest van 19 maart 2020 op een onjuiste rechtsopvatting en faalt bijgevolg naar recht. Door na te gaan of de eiseres de interest heeft gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, gaan de appelrechters niet over tot een beoordeling van de opportuniteit van de bedrijfskosten. De loutere omstandigheid dat een vennootschap

15. In de context van de gezondheidscrisis zagen veel verhuurders zich genoodzaakt om aan hun huurders *kortingen of kwijtscheldingen van handelsuur* te verlenen. De minister van Financiën verduidelijkte dat het huurvoordeel dat ten gevolge van een verplichte sluiting aan een uitbater wordt toegekend in principe niet als een abnormaal of goedgegunstigd voordeel kwalificeert. De vraag in de Kamercommissie voor Financiën en Begroting of de verhuurder van het handelspand de vordering van handelsuur als beroepskosten kan aftrekken, zal evenwel geval per geval moeten worden bekeken. Indien de onderneming deze kwijtschelding doet om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden - wat volgens de bewindspersoon vaak het geval zal zijn - kunnen de kwijtscheldingen huurgelden die als een kost worden geboekt, als beroepskosten worden beschouwd (13 januari 2021, CRIV 55 COM 330, 27).

op het ogenblik dat zij betalingen moet uitvoeren, over onvoldoende liquiditeiten beschikt en bijgevolg een lening aangaat om die betalingen uit te voeren, volstaat niet als bewijs dat de aan die lening verbonden interestlasten als beroepskost aftrekbaar zijn. De vennootschap dient immers te bewijzen dat die interestlasten strekken tot het verkrijgen of het behouden van belastbare inkomsten. Zij kan dit onder meer door aan te tonen dat de lening werd aangegaan om het verlies te voorkomen van activa die worden gebruikt om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (nr. F.19.0025.N, inzake *“Nyrstar Belgium”* nv, concl. Adv. Gen. J. VAN DER FRAENEN; *FJF* nr. 2020/256). Hetgeen te betreuren valt, is dat de fiscus zo weinig begrijpt van *corporate finance*, en meende hier eerst en vooral een aanslag te moeten vestigen (zie nog : C. BUYSE, “Interestaftrek ivm dividend en kapitaalvermindering : visie van Cassatie”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1653, 1; S. GNEDASJ, “Debt push down en kostenaftrek : Cassatie velt homeopathisch arrest over superdividend”, *AFT(I)* 2020, nr. 14, 1; S. GNEDASJ en W. VERHOEVE, “BBI wint een veldslag maar verliest de oorlog”, *AFT(I)* 2020, nr. 17, 1; en F. VANNESTE, “Hoe de fiscus de aanslagen van de leningen voor een superdividend of kapitaalvermindering verdedigt”, *AFT(I)* 2020, nr. 41, 8).

Het hof van beroep te Luik heeft beslist het Grondwettelijk Hof te vragen of de finaliteitsvoorwaarde in overeenstemming is met het legaliteits- en het gelijkheidsbeginsel in zoverre de finaliteitsvoorwaarde toestaat dat een belastingplichtige bepaalde kosten ten laste neemt die resulteren in een negatief economisch resultaat voor belastingen, maar die vervolgens resulteren in een belastingvoordeel. Daarnaast stelt zich de vraag of dergelijke transacties verenigbaar zijn met het Europees recht, waaronder de antimisbruikregels (Luik 5 februari 2020, *TFR* 2020, 735).

De finaliteitsvoorwaarde werd bedacht voor privé-personen waarvan de privé-uitgaven van de beroepskosten moeten worden onderscheiden; dat is niet het geval voor vennootschappen. De leer van fiscaal misbruik geeft ons inziens aan de fiscus alle vereiste werktuigen om te werk te gaan, eerder dan nog achterhoedegevechten te gaan voeren betreffende het aanslagjaar 1990.

71. FBB en “stellage”. Het Hof van Cassatie heeft herhaald, in een Italiaanse FBB-zaak, dat de aftrekbaarheid van de beroepskosten niet afhankelijk was van een verband met de maatschappelijke activiteit of van het vennootschapsdoel of van de afwezigheid van een fiscaal doel die evenmin een voorwaarde kon uitmaken voor de toepassing van de verdragsrechtelijk voorziene FBB (21 juni 2019, nr.

F.15.0067.N; *TFR* 2020, 5; *adde* : Cass. 31 oktober 2019, nr. F.16.0024.N; *TFR* 2020, 243; Antwerpen 28 april 2020, *AFT(I)* 2021, nr. 4, 8).

Artikel 44 WIB 1964 (artikel 49 WIB 1992) stelt de aftrek van beroepskosten niet afhankelijk van de voorwaarde dat de beoogde dan wel werkelijk verwezenlijkte of behouden inkomsten hoger of minstens evenveel zouden bedragen als de kosten die gedaan of gedragen zijn om die inkomsten te verkrijgen of te behouden. Bijgevolg is de kostenaftrek niet afhankelijk van de voorwaarde dat de verrichting in het kader waarvan de kosten werden gedaan tot een positief boekhoudkundig resultaat (vóór aftrek van inkomstenbelastingen) heeft geleid. In die zin moet bij de beoordeling van de finaliteitsvoorwaarde rekening worden gehouden met de reeds hoger vermelde klassieke leer inzake de vrije keuze van de minst belaste weg (Brussel 21 januari 2020, nr. 2015/AF/264; *FJF* nr. 2020/255).

En wat betreft de “stellage” : de omstandigheid dat door een belastingplichtige een handeling wordt verricht met het uitsluitende doel een belastingvoordeel te verkrijgen, in casu door zijn belastinggrondslag te verminderen via de betaling van de - aftrekbare - prijs van call- en putopties die bedoeld zijn om hem, na de uitoefening ervan, in staat te stellen aanzienlijke meerwaarden te realiseren op belastingvrije aandelen en aldus zijn vermogen in alle wettigheid te verhogen, staat er als zodanig niet aan in de weg dat die kosten worden aangemerkt als aftrekbare beroepskosten, hetgeen in casu het geval is, aangezien de autoriteiten nooit hebben gesteld dat de handeling frauduleus was of was verricht op een wijze die in strijd zou zijn geweest met de wet. Dat de transactie frauduleus was of rechtstreeks ten goede was gekomen aan de bestuurders van de belastingplichtige werd evenmin aangetoond (Brussel 29 november 2018, *JDF* 2020, 44, noot). *Adde* : Cass. 25 juni 2020, *AFT(I)* 2020, nr. 30, 1; Gent 19 mei 2020, *Fiscoloog* 2020, nr. 1679, 12; Gent 12 januari 2021, *Fiscoloog* 2021, nr. 1689, 5.

72. Bezoldigingsleer. Een arrest van het hof van beroep te Gent dd. 15 oktober 2010 gaat in tegen de bezoldigingsleer, zij het weliswaar met duistere motieven en ook in een duistere context : *“De vaststelling dat met betrekking tot alle drie deze woningen aan de bestuurders een aanrekening gebeurde ten bedrage van het wettelijk voordeel van alle aard maakt ook duidelijk dat de geïntimeerde met het ter beschikking stellen van de woningen niet de intentie had om de bestuurders te verlonen voor werkelijk verrichte prestaties. Het argument van de bezoldigingstheorie is kennelijk in strijd met deze handelswijze. De geïntimeerde kan niet voorhouden dat de terbeschikkingstellingen enerzijds ver-*

loningen zijn, maar anderzijds er een marktconform wettelijk voordeel in natura voor aanrekenen (18 § 3, 2, b KB/WIB 92). De aangerekende inkomsten uit de toegekende voordelen bedragen nog geen 10 % van de kosten verbonden aan de woningen. Het blijft kennelijk een misvatting dat een taxatie of compensatie van een voordeel van alle aard in hoofde van de bedrijfsleiders voor de woning of het opstellen van fiches, aan de vennootschap het recht verleent op de aftrekbaarheid van de ermee verband houdende kosten. De gedane uitgaven leiden niet tot het verkrijgen of behouden van belastbare inkomsten, maar uitsluitend tot enerzijds het fors verlagen van de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting en het toekennen van persoonlijke voordelen aan de bestuurder” (nr. 2018/AR/1520, FJF nr. 2020/103). Adde : Antwerpen 14 januari 2020, Fiscooloog 2020, nr. 1650, 9; Bergen 15 januari 2020, Fiscooloog 2020, nr. 1674, 1; Gent 19 mei 2020, AFT(I) 2020, nr. 27, 8; de voorafgaande beslissingen : nr. 2020.1390 dd. 7 juli 2020; nr. 2020.1028 dd. 9 juni 2020; en nr. 2020.0758 dd. 19 mei 2020.

73. “Management fees”. Zulke vergoedingen betaald aan de moedervennootschap zonder factuur noch prestatie lijsten en als schulden geboekt door de begunstigde worden niet bewezen geacht met werkelijke prestaties overeen te stemmen (Luik 9 juni 2017, 2014/RG/1300, JDF 2019, 238; ook : Gent 18 februari 2020, Fiscooloog 2020, nr. 1678, 13; en een voorafgaande beslissing nr. 2020.1550 dd. 18 augustus 2020 inzake een retrocessie van bedrijfsleidersbezoldigingen).

§ 2. Afschrijvingen

74. “Porsche Cayenne”. Een afschrijvingstermijn van 7 jaar voor een Porsche Cayenne van ongeveer 85.000 EUR is redelijk en aanvaardbaar, rekening houdende met de aard, het type, de kwaliteits- en prijsklasse van het voertuig en het voorgehouden gemiddeld aantal gereden kilometer per jaar (Antwerpen 7 oktober 2019, nr. 2018/AR/569; Fiscooloog 2020, nr. 1644, 11; FJF nr. 2020/140).

75. Woning. Voor een woning die werd opgericht in 1996 en door de belastingplichtige in 2005 werd gekocht, is een afschrijvingstermijn van 20 jaar gepast, welke overeenkomt met de vermoedelijke nog resterende gebruikswaarde van de woning (Brussel 14 januari 2020, nrs. 2015/AF/9 en 2015/AF/403; FJF nr. 2020/251).

76. Degressieve afschrijving. De motieven van de wetgever, om extra middelen voor de schatkist te verkrijgen en een einde te maken aan bepaalde mechanismen van oneigenlijk gebruik van de degressieve

afschrijvingsregeling voor vaste activa waarvan het gebruik wordt overgedragen, rechtvaardigen niet de uitsluiting van de degressieve afschrijvingsregeling voor alle belastingplichtigen die het gebruiksrecht van hun afschrijfbaar vaste activa aan derden overdragen. Het resultaat is dat er geen redelijke verhouding is tussen de gebruikte middelen en het doel dat wordt nagestreefd met het verstrekken van de bepaling van artikel 43, 2° KB/WIB 1992, die dus in strijd is met het gelijkheidsbeginsel (Bergen 29 november 2019, nr. 2018/RG/403; JDF 2019, 251, noot).

§ 3. Aftrek voor risicokapitaal

77. Abnormale of goedgunstige voordelen. In twee arresten van 24 mei 2019 had het Hof van Cassatie twee arresten van het hof van beroep te Antwerpen vernietigd van 12 januari 2016 en van 16 januari 2018 inzake “Fortum” (TFR 2020, 150, noot W. HEYVAERT, “Cassatie beslecht - voorlopig - het debat over abnormale of goedgunstige voordelen en de notionele interestaftrek” en B. COOPMAN, “Grijpt het arrest Fortum terug naar de theorie van de economische werkelijkheid ?”; deze Kroniek, TRV-RPS 2020, 289, nr. 34). In het kader van de aftrek voor risicokapitaal moet volgens het Hof van Cassatie het begrip van abnormale of goedgunstige voordelen, net zoals in het kader van de aftrek voor vorige verliezen, niet strikt en “zonder een al te ruime context in aanmerking te nemen” worden geïnterpreteerd. Dat deze arresten niet overtuigen, is mede te wijten aan het feit dat er wordt gesteld dat de “ratio legis van de aftrek voor risicokapitaal, erop gericht is de fiscale discriminatie van risicokapitaal ten opzichte van kapitaal dat van derden is geleend te verminderen”, wat weliswaar is geschreven in de memorie van toelichting (Parl.St. Kamer 2004-05, nr. 1778/001, 4), terwijl eenieder weet dat deze ratio legis eigenlijk fictief is en dat het eigenlijke doel van de wetgever erin bestond te verhelpen aan de illegaliteit van de coördinatiecentra en de gecensureerde praktijk, nl. een financieringsvennootschap in België die een lening aan een dochteronderneming toestaat en aldus interesten in dividenden omtuigt, welke door de regering werd gepromoot, in het midden gelaten of dit “harmful competition” uitmaakt. Het Hof van Cassatie heeft natuurlijk gelijk in die zin dat het begrip van abnormale of goedgunstige voordelen één betekenis moet hebben, maar, o.i. geldt dan in de beide gevallen een strikte interpretatie.

Na verwijzing liet het Gentse hof van beroep zich hierdoor ook niet misleiden in een arrest van 16 juni 2020 (Fiscooloog 2020, nr. 1662, 11; TFR 2021, 42, noot W. HEYVAERT). Het hof bewees lippendienst aan de beslissing van het Hof van Cassatie. Aangezien artikel 207, tweede lid WIB 1992 verwijst naar de abnormale

of goedgunstige voordelen bedoeld in artikel 79 WIB 1992, moet dat begrip in de voormelde zin worden begrepen ten aanzien van *alle* in de artikelen 199 tot en met 206 WIB 1992 bedoelde aftrekken en dus ook ten aanzien van de aftrek voor risicokapitaal waarvan sprake is in de artikelen 205*bis* tot en met 205*nonies* WIB 1992. Maar in feite vulde het hof van beroep het begrip in op een enge manier : het hof oordeelde nl. dat er in het concrete geval, waarin een (extra) Belgische vennootschap wordt tussengeschoven in een bestaande vennootschapsgroep, een voldoende financiële en economische verantwoording was. De abnormaliteit van een verrichting kan niet uitsluitend worden afgeleid uit de keuze van een belastingplichtige om een beroep te doen op een fiscaal gunstig regime binnen welke toepassingsvoorwaarden zij valt, zodat het feit dat dit toeliet om een schuldvordering in het kapitaal te incorporeren en op die manier van de aftrek voor risicokapitaal in aanmerking te nemen, een neutraal gegeven blijft (*TFR* 2020, 832, noot W. HEYVAERT, “Groepsfinancieringsvennootschap mag gebruik maken van notionele interestaftrek”).

Vermeld kan nog worden dat in twee andere arresten van 17 maart 2020 het hof van beroep te Antwerpen ook al beslist had dat niet werd aangetoond dat het resultaat waarop de Belgische vennootschap de aftrek voor risicokapitaal wenste toe te passen (de interesten), voortkwam uit abnormale of goedgunstige voordelen, begrepen in de zin zoals bedoeld door het Hof van Cassatie in zijn arresten van 24 mei 2019. De Administratie heeft artikel 207, toenmalig tweede lid, huidig zevende lid WIB 1992 ten onrechte toegepast. Uiteindelijk is en blijft alles ter zake van de invulling van de abnormale of goedgunstige voordelen grotendeels een *feitenkwestie*. Ook dat vloeit al lang voort uit de rechtspraak van het Hof van Cassatie over het algemene begrip van de abnormale voordelen (Cass. 10 april 2000, *Arr.Cass.* 2000, 759, noot; *TFR* 2000, 877), aldus S. VAN CROMBRUGGE (“NIA en economische substantie : feiten, feiten, en nog eens feiten”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1651, 3; zie ook nog : Gent 22 december 2020, nr. 2019/AR/1794, *TaxWin*).

§ 4. Niet-aftrekbare kosten

78. Doctrine. Raadpl. : G. MAHAUX, L. CASSART, J. ROUSSEAUX en C. HEYMANS, “Nouvelle modification des règles limitant la déductibilité des intérêts

sur base de l'EBITDA fiscal”, *Act.fisc.* 2020, nr. 10, 4; J. VAN DYCK, “Derde fase hervorming Venn.B. : aftrek autokosten op nieuwe leest geschoeid”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1639, 4; en P. WOUTERS en P. VAN DEN BERGHE, “Interestaftrekbeperking van artikel 198/1 WIB 1992. Waar staan we nu?”, *AFT* 2020, nrs. 6-7, 6.

79. Kartelboetes. Het hof van beroep te Brussel is op dit vlak kennelijk niet akkoord en in contradictie met zichzelf. De fiscale aftrek van een Europese kartelboete is onverenigbaar met het Unierecht zodat de nationale rechter verplicht is een bepaling van de nationale wetgeving die hiermee in strijd is buiten toepassing te laten. Een Europese kartelboete is bijgevolg fiscaal niet aftrekbaar als een beroepskost (Brussel 6 november 2019, *TFR* 2020, 1066; in dezelfde zin : Brussel 14 november 2019, nr. 2014/AF/256; *JLMB* 2020, 1226; *RGCF* 2020, 63, noot). Maar in een arrest van 3 april 2019 had hetzelfde hof wel nog gesteld dat de fiscale aftrek van een Europese kartelboete niet in strijd is met het Unierecht. Een Europese kartelboete valt niet onder de aftrekbeperking als beroepskost van artikel 53, 6° WIB 1992 en is aldus fiscaal aftrekbaar (*TFR* 2020, 1043, noot I. VAN DE WOESTEYNE, “Is het oude artikel 53, 6° WIB 1992 al dan niet een duidelijke bepaling en kan het beginsel van Unietrouw de interne fiscale wetgeving beïnvloeden?”; *FJF* nr. 2020/69). Intussen werd door artikel 8 van de wet van 25 december 2017 de tekst van artikel 53, 6° WIB 1992 gewijzigd en de niet-aftrekbaarheid bevestigd. *Adde* : Gent 13 oktober 2020, *AFT(I)* 2020, nr. 38, 5; *Fisc.Koer.* 2020/431.

80. Lusthuizen. *Ex* artikel 53, 9° WIB 1992 zijn de kosten van een lusthuis enkel aftrekbaar *indien en in zover* zij in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen; de kosten in verband met een villa die een lusthuis uitmaakt zijn slechts aftrekbaar ten belope van de bedragen die in de belastbare bezoldigingen van de bestuurders zijn begrepen, zijnde voordelen van alle aard (Gent 17 september 2019, *TFR* 2020, 126).

81. Receptiekosten. Receptiekosten worden niet omgezet in publiciteitskosten en zijn dus slechts ten belope van 50 % aftrekbaar (Cass. 22 maart 2019, nr. F.17.0160.N; *TFR* 2020, 108, noot P. BIELEN, “Receptiekosten blijven beperkt aftrekbaar ondanks publicitair doel”⁽¹⁶⁾).

16. De omzendbrief nr. 2020/C/132 van 26 oktober 2020 “over de verhoogde aftrek van receptiekosten” bespreekt de wijziging van de aftrekbaarheid van de receptiekosten naar aanleiding van de wet van 15 juli 2020. Om de evenementensector, die hard getroffen is door de economische crisis ten gevolge van de COVID-19-pandemie, te ondersteunen, heeft de wetgever nl. besloten *tijdelijk* de volledige aftrekbaarheid toe te laten van de receptiekosten die in het kader van de beroepsuitoefening worden gemaakt.

82. Gewestelijke belastingen. Artikel 198, § 1, 5° WIB 1992 bepaalt dat gewestelijke belastingen geen aftrekbare kosten zijn. Het loutere feit dat milieuheffingen worden opgelegd vanuit het principe “*de vervuiler betaalt*” doet geen afbreuk aan het feit dat exploitanten van vergunningsplichtige inrichtingen worden aangemerkt als belastingplichtigen van deze heffingen zodat de heffingen die door hen worden betaald geen aftrekbare beroepskosten zijn. Gelet op het feit dat de belastingplichtige de milieuheffing kan doorrekenen aan zijn klanten, zou precies het omgekeerde worden bereikt dan de toepassing van het principe “*de vervuiler betaalt*” indien hij de betaalde heffing ook nog eens zou mogen aftrekken (Gent 21 januari 2020, *Fiscoloog* 2020, nr. 1675, 12; *TFR* 2020, 456).

83. Wagens. De berekeningsgrondslag voor de verworpen uitgave inzake wagens wordt verminderd met de bijdrage van de bedrijfsleider voor het privégebruik (Antwerpen 12 februari 2019, *TFR* 2020, 644, noot T. BONNE, “Autokosten ten belope van eigen bijdragen voor privégebruik niet onderworpen aan aftrekbeperking”). In een cassatiearrest van 8 januari 2021 (nr. F.20.0046.N; *TaxWin*) werd een voorziening tegen het Antwerpse arrest verworpen (zie verder : Cass. 25 juni 2020, nr. F.18.0116.N; Luik 4 december 2019, *FJF* nr. 2020/193; Gent 17 december 2019, nr. 2018/AR/1804; C. BUYSE, “Cassatie bevestigt : geen aftrekbeperking bij terugbetaalde autokosten”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1664, 11; K. JANSSENS, “Autokosten mogen worden verminderd met ‘terugbetaald’ voordeel alle aard, zegt nu ook Cassatie”, *AFT(I)* 2020, nr. 26, 1; F. LEDAIN, “Aucune limite de déduction pour les frais de voiture de société remboursés”, *Act.fisc.* 2020, nr. 35, 4; en S. VAN CROMBRUGGE, “Beperking aftrek kosten bedrijfswagens : niet als werknemer bijdrage betaalt”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1641, 6).

84. Belastingparadijzen. De belastingplichtige heeft inkomende facturen ontvangen van “S., PO Box 72, Sint-Petersburg, Rusland”, voor werkzaamheden uitgevoerd door “S, afdeling van SFT, ... Sint-Petersburg, Rusland”. Op deze facturen wordt vermeld dat de betaling moet gebeuren op een bankrekening van een Litouwse bank, met als begunstigde “A. Ltd”, gevestigd op de Britse Maagdeneilanden (zijnde een geïsoleerde staat). De belastingplichtige, op basis van deze vermeldingen op de inkomende facturen, wist of diende minstens redelijkerwijze te weten dat zij een betaling verrichtte aan een persoon gevestigd in een geïsoleerde Staat (en dat deze betalingen derhalve moesten worden opgenomen in het zogenoemde formulier nr. 275 F). Het gegeven dat de betaling gebeurde op een financiële rekening in Litouwen doet hieraan geen

afbreuk. Dat de verkrijger van deze betaling (A. Ltd) inwoner zou zijn van Rusland (niet-geïsoleerde staat), wordt niet bewezen. Bij gebrek aan aangifte conform artikel 198, § 1, 10° WIB 1992 is de betaling niet aftrekbaar (Antwerpen 30 april 2019, nr. 2017/AR/1617; *FJF* nr. 2020/48; *NJW* 2020, 503, noot B. PEETERS; *TFR* 2020, 164).

85. Pensioenverzekering. In het reeds *supra*, nr. 38 aangehaalde arrest van het hof van beroep te Luik dd. 6 mei 2020 stond eveneens dat door te eisen dat de bezoldigingen regelmatig en ten minste om de maand worden betaald of toegekend, de wet (artikel 195, § 1, lid 2 WIB 1992) een gelijke verdeling van de betrokken bezoldigingen in de loop van het jaar vereist en een *periodiciteit* die vergelijkbaar is met die van de bezoldigingen die aan de werknemers in loondienst worden toegekend. Aan dit vereiste is niet voldaan wanneer een extra bedrag wordt betaald in november en wordt voorgesteld als een regularisatie van de eerste tien maanden. Het hof van beroep te Luik is in casu van oordeel dat de belastingplichtige bij het afsluiten van de betrokken individuele pensioenovereenkomst heeft gedwaald en dat haar toestemming derhalve is aangetast door een wilsgebrek (met name inzake de aftrekbaarheid van de premies), zodat deze nietig is. Het hof vernietigt de overeenkomst vanaf de datum van onderschrijving ervan en veroordeelt de verzekeringsmaatschappij (vrijwillig tussenkomende partij in deze zaak) tot terugbetaling van de betaalde premies (6 mei 2020, nr. 2018/RG/1333; *FJF* nr. 2020/257; *T.Verz.* 2020, 381).

86. Overdreven interesten. Wat betreft de aftrek van overdreven interesten *ex* artikel 55 WIB 1992 rust de bewijslast van de marktrentevoet op de belastingplichtige. Het markttarief voor beroepskosten is niet *ipso facto* het tarief dat wordt gebruikt voor voordelen van alle aard, aangezien deze tarieven van toepassing zijn op verschillende situaties of onderworpen zijn aan verschillende regels of worden geregeld door specifieke bepalingen, en een redenering naar analogie in het belastingrecht niet is toegestaan. In geval van een lening van een bedrijfsleider is de marktrente vergelijkbaar met de gemiddelde rente die de Nationale Bank hanteert, zonder rekening te houden met een risico of een handelsmarge (Bergen 23 juni 2017, nr. 2016/RG/64; *JDF* 2019, 161, noot F.B.). Wat eens te meer aantoonde dat de rentevoeten in het uitvoeringsbesluit zelf overdreven zijn.

§ 5. Aftrek voor octrooi-inkomsten

87. Doctrine. Raadpl. : A. DELANOY, R. TITS en S. WAUTERS, “Belgian Innovation Income Deduction - Recent Ruling Practice Experiences and Update

on Documentation Requirements”, *International Transfer Pricing Journal* 2020, nr. 2, 1; L. KLEIJNEN, “Application de la déduction pour revenus d’innovation aux programmes d’ordinateur”, *TFR* 2020, 53; en A. LORGE, N. TREFOIS en C. CARLIER, “Déduction pour revenus d’innovation : état des lieux de la mesure”, *Act.fisc.* 2020, nr. 17, 4.

§ 6. Niet-aftrekbare interesten

88. Doctrine. Raadpl. : A. DEBOEVER, “30 % EBITDA vs. € 3 miljoen-grens : geen gemakkelijke keuze”, *AFT(I)* 2021, nr. 11, 3; G. MALHAUX, L. CAS-SART, J. ROUSSEAU en C. HEYMANS, “Nouvelle modification des règles limitant la déductibilité des intérêts sur base de l’EBITDA fiscal”, *Act.fisc.* 2020, nr. 10, 4; M. VANDEMAELE en K. MARTENS, “De interestaftrekbeperking anno 2020 : een sluitend verhaal of wijzigingen in het vooruitzicht ?” in *Fiscaal praktijkboek 2020-2021 : directe belastingen : fiscale nieuwigheden praktisch bekeken*, 77; P.-J. WOUTERS, “Nieuwe aftrekbeperking voor netto-financieringskosten”, in *Fiscaal Praktijkboek 2020-2021. Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 151; P.-J. WOUTERS en P. VAN DEN BERGHE, “Interestaftrekbeperking van artikel 198/1 WIB 1992”, *AFT* 2020, nrs. 6-7, 6; en P.-J. WOUTERS en P. VAN DEN BERGHE, “EBITDA-interestaftrekbeperking : langverwacht KB verschijnt nog net vóór jaareinde”, *AFT(I)* 2020, nr. 2, 1.

89. Wet van 20 december 2020. Naast enkele technische aanpassingen heeft de Belgische wetgever eind 2020 artikel 198/1 WIB 1992 beter in overeenstemming met de ATAD-richtlijn gebracht om tegemoet te komen aan een ingebrekestelling door de Europese Commissie. Zo werd de term “*projecten van publiek-private samenwerking*” vervangen door “*langlopende openbare infrastructuurprojecten*”. Voorts werd de uitsluiting voor enkele financiële ondernemingen (factoringondernemingen en vennootschappen die vastgoedcertificaten uitgeven) geschrapt omdat deze uitsluiting verder ging dan wat is toegestaan door de richtlijn (raadpl. : Y. DEWAELE, “Limitation de la déduction des intérêts”, *Act.fisc.* 2020, nr. 5, 7; en P.-J. WOUTERS en P. VAN DEN BERGHE, “België brengt interestaftrekbeperking in lijn met ATAD”, *AFT(I)* 2020, nr. 42, 14).

90. CBN-advies. De boekhoudkundige behandeling van de interestaftrekovereenkomst en van de overdracht van het financieringskostensurplus wordt besproken in het CBN-advies nr. 2020/06 van 27 mei 2020. Voor meer details zie : S. GOEMINNE, “Boekhoudkundige verwerking van de interestaftrekovereenkomst in het kader van het financieringskostensurplus”, *Acc.Act.* 2020, nr. 15; en S. VAN

CROMBRUGGE, “Definitief CBN-advies over financieringskostensurplus”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1664, 7).

91. Omzendbrieven en voorafgaande beslissingen. In een eerste omzendbrief over de zgn. “*grandfathering*”-regel bespreekt de Administratie welke wijzigingen aan oude leningen wel of niet als fundamenteel worden beschouwd (nr. 2019/C/89 dd. 11 september 2019 en addendum nr. 2020/C/62; verder : M. POSSOZ en B. BUYAERT, “Beperking interestaftrek (ATAD) : precisering overgangsregeling”, *Fiscoloog* 2019, nr. 1627, 4; en P.-J. WOUTERS en P. VAN DEN BERGHE, “EBITDA-interestaftrekbeperking : circulaire verduidelijkt grandfathering”, *AFT(I)* 2019, nr. 34, 5). Er bestaat ook een ruling waarin de DVB bevestigt dat de kwalificatie als “*grandfathered* lening” kan worden vermeden door het niet vervullen van de formaliteiten die door de artikelen 198/1, § 2, lid 2 WIB 1992 *juncto* 73/4/9 KB/ WIB 1992 worden opgelegd (nr. 2020.0514 dd. 5 mei 2020). In een tweede omzendbrief met nr. 2020/C/97 van 10 juli 2020 beantwoordt de Administratie zes technische vragen. Een interessante vraag betreft een dochtervennootschap die onder de gezamenlijke controle staat van twee verschillende groepen. Volgens de Administratie kan deze dochtervennootschap de bepalingen inzake de interestaftrekbeperking toepassen zonder rekening te houden met de gezamenlijk besturende vennootschappen (zie ook voorafgaande beslissing nr. 2020.1895 dd. 13 oktober 2020). Raadpl. : I. VANDE VELDE, G. VAN NAMEN en Q. MASURE, “ATAD-interestaftrekbeperking : enkele verduidelijkingen over het groepsconcept”, *AFT(I)* 2020, nr. 29, 12; N. VAN ROBBROECK, “Interestaftrekbeperking : circulaire verduidelijkt pseudoconsolidatie”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1668, 3; en P.-J. WOUTERS en P. VAN DEN BERGHE, “EBITDA-interestaftrekbeperking : nieuwe circulaire brengt verduidelijking”, *AFT(I)* 2020, nr. 28, 12). Voorts kan nog melding worden gemaakt van twee voorafgaande beslissingen waarin wordt bevestigd dat de rentecomponent die vervat zit in de verkoopprijs van goederen die met betalingsuitstel worden verkocht, kan worden aangemerkt als economisch gelijkwaardig aan interest voor de vaststelling van het financieringskostensurplus (nr. 2019.1142 dd. 21 januari 2020 en nr. 2020.1782 dd. 22 september 2020).

92. Parlementaire vragen. De interestaftrekbeperking heeft ook het voorwerp uitgemaakt van enkele parlementaire vragen, voornamelijk in het kader van een overdracht van aftrekkapaciteit binnen een vennootschapsgroep. Zo bevestigt de minister van Financiën dat er geen BTW is verschuldigd op de vergoeding die wordt betaald in het kader van de regeling van de groepsbijdrage of de interestaftrekbeperking. In een interestaftrekovereenkomst kunnen partijen *facultatief* voorzien in de betaling van een

vergoeding die volgens de minister maximaal gelijk is aan de belasting die normaal op het overgedragen bedrag drukt. In tegenstelling tot de regeling inzake de aftrek van de groepsbijdrage is het niet-aftrekbare gedeelte van het financieringskostensurplus overdraagbaar. Een andere parlementaire vraag gaat over de omvang van het overdraagbare grensbedrag tussen groepsvennootschappen en de gevolgen wanneer een belastingplichtige een bedrag overdraagt dat groter is dan zijn niet-gebruikte grensbedrag. Raadpl. : *Vr. en Antw.* Kamer 2019-20, 20 april 2020, 97 en 104 (Vr. nrs. 254 en 257 LEYSEN); M. VANDEMAELE en K. MARTENS, “Interestaftrekbeperking : minister geeft eerste verduidelijkingen”, *AFT(I)* 2020, nr. 26, 3.

§ 7. Groepsbijdragen

93. Doctrine. Raadpl. : S. GOMMERS en M. HENDERIKX, “Eendracht maakt macht : groepsregime geïntroduceerd in het Belgisch fiscaal recht” in *Fiscaal Praktijkboek 2020-2021. Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2020, 247; E. VON FRENCKELL, M. DURANT, L. LEBRUN en O. VANDENBORNE, “Revenus définitivement taxés et consolidation fiscale ‘à la belge’ : un mariage difficile ?”, *Act.fisc.* 2020, nr. 31, 1; en P.-J. WOUTERS, *Fiscale consolidatie : systeem van groepsbijdragen*, Antwerpen, Intersentia, 2020.

94. Boekhoudkundige en administratieve verduidelijking. De boekhoudkundige verwerking van de groepsbijdrage komt aan bod in CBN-advies 2019/06 van 5 juni 2019 (voor een kritische bespreking zie : S. VAN CROMBRUGGE, “Definitief CBN-advies over groepsbijdrage”, *Balans* 2019, nr. 832, 4; zie ook : S. GOEMINNE, “De boekhoudkundige verwerking van de groepsbijdrage-regeling”, *Acc.Act.* 2019/17; H. HELLRAETH en M. FRANCKEN, “Boekhoudkundige verwerking fiscale consolidatie”, *Creatief Boekhouden* 2020/9). Bepaalde fiscale aspecten van de groepsbijdrageregeling worden in de omzendbrief nr. 2020/C/29 van 13 februari 2020 toegelicht (P. DERÉ en N. SMEULDERS, “Circulaire tracht duidelijkheid te brengen over groepsbijdrage”, *AFT(I)* 2020, nr. 16, 4; S. VERDONCK, “Langverwachte circulaire over groepsbijdragen brengt minder verduidelijking dan gehoopt”, *AFT* 2020, 6).

Verdere verduidelijkingen zijn te vinden in enkele parlementaire vragen. Zo bestaat er onduidelijkheid over de vraag of fiscale consolidatie mogelijk is tussen twee Belgische zuster-vennootschappen met een gemeenschappelijke moeder-vennootschap die niet in de Europese Unie is gevestigd. De wettekst laat immers beide interpretaties toe. Zonder specifiek op deze vraag in te gaan, heeft de minister van Financiën ter gelegenheid van een parlementaire

vraag het standpunt ingenomen dat de primauteit van de non-discriminatiebepaling in het dubbelbelastingverdrag tussen België en de VS ertoe leidt dat de Belgische dochter-vennootschappen van een Amerikaanse moeder-vennootschap kunnen genieten van de groepsbijdrageregeling. Bij het stellen van deze parlementaire vraag ging de vraagsteller ervan uit dat op basis van de wet de Belgische zuster-vennootschappen onderling geen groepsbijdragen kunnen verrichten, omdat hun moeder-vennootschap niet in de EU is gevestigd (*Vr. en Antw.* Kamer 2019-20, 18 juni 2020, 137 (Vr. nr. 349 MATHEÏ)).

Gelet op de zaak “*Brussels Securities*” van het Hof van Justitie, rijst de vraag of het aftrekverbod in artikel 207, lid 8 WIB 1992, wat de DBI betreft, in strijd is met de Moeder-dochterrichtlijn. Op basis van dit artikel kunnen bepaalde fiscale aftrekken zoals de DBI-aftrek, de notionele interestaftrek of fiscaal overgedragen verliezen niet in mindering worden gebracht van een ontvangen groepsbijdrage. In antwoord op een parlementaire vraag stelde de minister van Financiën dat de wet op dit punt niet moest worden gewijzigd. Het aftrekverbod is immers bedoeld om belastingplichtigen te ontmoedigen een groepsbijdrage toe te passen die hoger is dan het fiscale verlies van de groepsentiteit die de bijdrage ontvangt. Het beoogt om allerlei vormen van fiscale optimalisatie die verder reiken dan hetgeen initieel door de wetgever was voorzien, onmogelijk te maken en in een fiscaal nadelige behandeling te voorzien. Volgens de minister zou een “*abnormaal gebruik*” van de groepsbijdrage kunnen worden beschouwd als een abnormaal voordeel dat op grond van artikel 207 WIB 1992 evenmin kan worden afgezet tegen eventuele fiscale aftrekken. In dit verband verwijst de minister naar de rechtspraak waarin het hof van beroep te Antwerpen heeft geoordeeld dat het aftrekverbod voor abnormale of goedgunstige voordelen in overeenstemming is met de Moeder-dochterrichtlijn (Antwerpen 21 februari 2012 en 19 december 2017, bevestigd door Cass. 25 september 2020, zie *deze Kroniek*, nr. 26). Op basis van deze redenering concludeert de minister van Financiën dat ook het verbod op aftrek van de DBI op de ontvangen groepsbijdrage niet in strijd is met de Moeder-dochterrichtlijn (*Vr. en Antw.* Kamer 2019-20, 14 mei 2020, 120 (Vr. nr. 300 MATHEÏ van 31 maart 2020)). Naar onze mening is deze redenering evenwel voor kritiek vatbaar. Zie in dit verband : A. HAELTERMAN en N. VAN ROBBROECK, “Minister van Financiën ziet geen graten in DBI-aftrekverbod op groepsbijdrage”, *Fiscoloog (I)* 2020, nr. 442, 1; P.-J. WOUTERS, “Fiscale consolidatie : minister en rullingdienst geven praktische verduidelijkingen”, *AFT(I)* 2020, nr. 39, 13; P. DELACROIX, “Le régime RDT confronté au droit européen : une refonte du régime imposée par la Directive mère-fille ?”, *TRV-RPS* 2020, 263.

95. Voorafgaande beslissingen. In het kader van een zetelverplaatsing van een Luxemburgse holding naar België heeft de DVB bevestigd dat de vijfaarsperiode voor de toepassing van de groepsbijdrage begint te lopen vanaf het moment dat de vennootschap haar onderliggende participaties heeft verworven en niet vanaf de datum van haar zetelverplaatsing naar België (nr. 2019.0863 dd. 12 november 2019). Na de belasting-neutrale inbreng door vennootschap A van vier activiteiten in haar dochtervennootschap B, gevolgd door de belastingneutrale inbreng door B van drie van deze activiteiten in de nieuw opgerichte vennootschappen C, D en E, is de groepsbijdrageregeling mogelijk tussen A en B, en tussen B en haar nieuwe dochters (participaties ontvangen van A), maar niet tussen C, D en E onderling of met B (nr. 2020.1415 dd. 30 juni 2020). Daarnaast heeft de DVB in een andere ruling beslist dat de groepsbijdrageregeling tussen vennootschap A en haar dochter B (tijdelijk) geen toepassing meer kan vinden vanaf het aanslagjaar verbonden aan het boekjaar waarin A is gefusioneerd met vennootschap C, omdat C voor de fusie niet in aanmerking kwam voor de aftrek van de groepsbijdrage met B (nr. 2020.1852 dd. 1 december 2020). In een reorganisatiecontext kan ook nog melding worden gemaakt van de volgende parlementaire vraag : *Vr. en Antw. Kamer 2020-21*, 16 december 2020, 219 (Vr. nr. 12 MATHEÏ).

Aangezien de participatievoorwaarde een *rechtstreekse* deelneming van 90 % vereist, kon de groepsbijdrageregeling ook niet worden toegepast door een vennootschap die voor 89 % door haar moedervennootschap en voor 10 % door haar dochtervennootschap werd aangehouden, omdat volgens de DVB geen abstractie kan worden gemaakt van de 10 % 'eigen' aandelen die de dochtervennootschap bezit (voorafgaande beslissing nr. 2019.0977 dd. 26 november 2019). Voorts bestaan er ook twee rulings waarin de groepsbijdrageregeling wordt toegepast door een normaal belaste beleggingsvennootschap en haar onderliggende vennootschappen en door de onderliggende vennootschappen onderling wanneer een verlieslatende groepsvennootschap een groepsbijdrage-overeenkomst met een verbonden winstgevende groepsvennootschap sluit en voor het resterende saldo van het verlies van het belastbaar tijdperk een tweede groepsbijdrage-overeenkomst met

een andere winstgevende groepsvennootschap afsluit zonder dat het totale bedrag aan groepsbijdragen het verlies van het belastbaar tijdperk overschrijdt (voorafgaande beslissingen nr. 2020.0572 dd. 5 mei 2020 en nr. 2020.0872 dd. 19 mei 2020).

VIII. Beroepsverliezen

96. Wet van 23 juni 2020. In hoofdstuk 3 van die wet (artikelen 17 e.v.) werd door artikel 19 een artikel 194septies/1 in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 ingevoegd, luidende : *“§ 1. Voor het aanslagjaar 2019, 2020 of 2021 dat verband houdt met een boekjaar dat afgesloten werd tussen 13 maart 2019 tot 31 december 2020, kan een vennootschap aanspraak maken op de tijdelijke vrijstelling van het geheel of een deel van het resultaat van het belastbare tijdperk vanwege eventuele verliezen die worden geleden in de loop van het volgende belastbare tijdperk dat verbonden is met, naar gelang het geval het aanslagjaar 2020, 2021 of 2022, binnen de hierna bepaalde grenzen en voorwaarden. De in het eerste lid bedoelde vrijstelling wordt verleend door de vorming van een tijdelijke vrijgestelde reserve die in mindering wordt gebracht op het totale bedrag van de belastbare gereserveerde winst van het belastbare tijdperk dat wordt afgesloten in de periode van 13 maart 2019 tot 31 december 2020. De tijdelijke vrijgestelde reserve mag voor slechts één belastbaar tijdperk dat wordt afgesloten in de periode van 13 maart 2019 tot 31 december 2020 worden gevormd”*. In een tweede paragraaf staat : *“Het bedrag van de in paragraaf 1 bedoelde vrijstelling mag niet groter zijn dan : - het bedrag van het resultaat van het belastbare tijdperk, vastgesteld alsof de in dit artikel bedoelde vrijstelling niet werd gevraagd, en verminderd met de overeenkomstig artikelen 202 tot 205/1 en 543 bedoelde aftrekbare inkomsten die in de loop van het belastbare tijdperk werden verkregen; - 20 miljoen euro”* (voor verdere toelichting, zie : J. PERMEKE en M. KRUG, “Belgian tax measures improving the liquidity and solvency position of corporate taxpayers in the context of COVID-19. The loss carry-back regime and the reconstitution reserve”, *TBF* 2020, 14; zie ook : de omzendbrief 2020/C/122 van 22 september 2020)¹⁷.

17. Een “carry back”-stelsel inzake beroepsverliezen (weliswaar minder complex) was ook al voorzien in artikel 10, § 3 van de wet van 10 januari 1940 “houdende wijziging van de samengeordende wetten op de inkomstenbelastingen en invoering van eene bijzondere en tijdelijke belasting op de uitzonderlijke winsten” (BS 15-16 januari 1940), welke bepaling luidde : *“Hij die de bijzondere belasting verschuldigd is en die, in den loop van het jaar of van het boekjaar volgende op datgene gedurende hetwelk de belastbare uitzonderlijke winsten werden verworven een bedrijfsverlies lijdt, dat ten minste 30 t.b. van het bedrag van gezegde bijzondere belasting bereikt, bekomt een ontlasting of teruggave van de bijzondere belasting, welke gelijk is aan het bedrag van het bedrijfsverlies”* (zie : P. THUYSSAERT, *De belastingwet op de uitzonderlijke winsten*, Antwerpen, N.V. Standaard Boekhandel, Brussel, Bruylant, 1942, 97 e.v.). Een dergelijke bepaling kwam ook nog voor in artikel 13 van de wet van 24 juli 1952 “tot instelling van een bijbelasting op het uitzonderlijk gedeelte van bepaalde inkomsten van het jaar 1951 of van het boekjaar afgesloten in de loop van het jaar 1952” (BS 3 augustus 1952). Het in 2020 ingevoerde beperkte “carry back”-stelsel kan dus, zoals weleens beweerd wordt, moeilijk als een *unicum* (of nog *novum*) in het Belgisch belastingrecht beschouwd worden.

97. Europese Unie. De vrijheid van vestiging belet niet dat, in geval van verplaatsing van de fiscale woonplaats naar die andere lidstaat, de bestemmingsstaat de aftrek van de verliezen opgelopen in de oorsprongsstaat niet toelaat (HvJ 27 februari 2020, C-405/18 inzake *“Aures Holdings a.s. v. Odvolací finan ní editelství”*, concl. Adv. Gen. J. KOKOTT; *FJF* nr. 2020/98; *Pb.C.* 27 april 2020, 12; *RW* 2019-20, 1635; *TFR* 2020, 318).

98. Wijziging in de controle. Wanneer een onderneming geen economische betekenis meer heeft doordat zij niet meer beschikt over de activa die nodig zijn voor de uitoefening van haar activiteiten als gevolg van de overdracht van het handelsfonds - aldus leeggemaakt zijnde -, is het niet duidelijk op welke wijze de overname tot doel kan hebben de continuïteit van de activiteit te handhaven, noch hoe deze overname enig ander doel kan hebben dan het recupereren van de fiscale verliezen. In dit opzicht is het irrelevant dat de overnemers van de vennootschap kort daarna in staat waren een nieuwe activiteit te ontwikkelen, die veel winstgeverder was en meer personeel in dienst had (Luik 4 januari 2019, nr. 2015/RG/265; *FJF* nr. 2020/104).

IX. Ontbinding en vereffening

99. “Exit-tax”-vastgoedbevak. Overeenkomstig het te dezen toepasselijke artikel 210, § 2, lid 1 WIB 1992 wordt in de in § 1 vermelde gevallen de werkelijke waarde van het maatschappelijk vermogen op de datum waarop de bedoelde verrichtingen hebben plaatsgevonden, gelijkgesteld met een bij verdeling van maatschappelijk vermogen uitgekeerde som. De werkelijke waarde van het maatschappelijk vermogen is de werkelijke waarde van de activa van de vennootschap, verminderd met de voorzieningen en schulden. Van deze vermogensbestanddelen maakt de effectiseringspremie, zijnde de meerprijs, bovenop het nettoactief van de vennootschap, die de belegger bereid is te betalen voor de aandelen in de vastgoedbevak wegens haar bijzondere karakteristieken, geen deel uit (Cass. 28 november 2019, nr. F.18.0012.N; *FJF* nr. 2020/72).

100. Afsluiten van de vereffening. Artikel 183, § 1 W.Venn. (nu : artikel 2:76 WVV) stelt dat een *“vennootschap na ontbinding geacht wordt voort te bestaan voor haar vereffening”*. In overeenstemming met de artikelen 194 en 195 van datzelfde Wetboek maakt het afsluiten van de vereffening een einde aan het bestaan van de vennootschap. Artikel 198, § 1 W.Venn. (nu : artikel 2:143 WVV) stelt dat *“door verloop van 5 jaren (te rekenen van de bekendmaking van de afsluiting van de vereffening) verjaren alle*

rechtsoverdrachten tegen de vereffenaars als zodanig, of bij ontstentenis van vereffenaars, tegen de personen die als vereffenaars worden beschouwd”. Deze bepaling wijkt af van het beginsel van de uitdoving van de rechtspersoon, om de schuldeisers te beschermen. De vennootschap waarvan de vereffening afgesloten is, blijft dus voortbestaan om op te treden, zowel bij vorderingen die de schuldeisers van de vennootschap binnen een termijn van 5 jaar tegen haar kunnen indienen als bij vorderingen die voor die afsluiting tegen haar zijn ingediend (Cass. 14 februari 2020, nr. C.19.0108.F; *JDSC* 2020, 252, noot M. LEMAL; *JLMB* 2020, 1416, noot Cl.P.; *RGCF* 2020, 213, noot N. PIROTTE; *TRV-RPS* 2020, 604, noot C. BERCKMANS).

101. BTW. P.-F. COPPENS vestigde de aandacht op een bepaalde praktijk van de Administratie die erin bestaat dat wanneer door een vennootschap om teruggaaf van de BTW wordt verzocht, er bij een controle vanwege de bedrijfsleider soms een *schriftelijke verbintenis* wordt gevraagd dat de vennootschap *niet zal worden vereffend of ontbonden binnen 12 maanden* die volgen op zulke teruggaaf, ... Het behoeft weinig of geen betoog dat een wettelijke basis voor zulke handelwijze geheel ontbreekt (*“Nieuwe onaanvaardbare praktijken vanwege de belastingadministratie”*, *TaxWin* 11 september 2020).

X. Voorheffingen

§ 1. Onroerende voorheffing

102. Belastingplichtige. De nieuwe bezitter die de Administratie niet heeft verwittigd van de wijziging kan worden vervolgd voor de onroerende voorheffing ingekohierd op naam van de vorige bezitter (Bergen 29 juni 2018, nr. 2017/RG/215; *RGCF* 2020, 221).

103. Onroerend goed van nature. Een roerend goed kan onroerend van nature worden als gevolg van een *duurzame en gebruikelijke incorporatie* die de aard van het goed wijzigt, ongeacht of het er nog van kan worden afgescheiden of verplaatst (of met andere woorden dat schijnbaar van nature roerend blijft). In dit geval betreft het materiaal en outillage van de productielijn van de fabriek, zijnde machines met aanzienlijke dimensies en gewicht die meestal vastgeschroefd of op een andere wijze aan de grond zijn bevestigd of op de grond steunen en onderling verbonden zijn met buizen en/of kabels of constructies. Dit toont aan dat deze machines, niettegenstaande zij kunnen worden verplaatst, mits een volledige of gedeeltelijke ontmanteling van de productielijn, bestemd zijn om ter plaatse te blijven gedurende een

bepaalde periode. Gelet op deze elementen, maakt materieel en outillage het voorwerp uit van een duurzame en gebruikelijke incorporatie in de door de belastingplichtige uitgebete fabriek en vormt het een van nature onroerend goed overeenkomstig artikel 518 BW (Bergen 29 maart 2019, nr. 2017/RG/777; *FJF* nr. 2020/106).

104. Non bis in idem. Het feit dat de onroerende voorheffing wordt verworpen als uitgave voor een BV heeft niet als gevolg dat het beginsel *non bis in idem* zou zijn geschonden (Gent 8 oktober 2019, nr. 2018/AR/1100; *Fiscoloog* 2020, nr. 1650, 11; *FJF* nr. 2020/92).

105. Ramp. Voor onroerende goederen in Wallonië die langer dan twaalf maanden niet in gebruik zijn genomen, kan de kwijtschelding of proportionele vermindering van de onroerende voorheffing alleen worden verleend wanneer wordt aangetoond dat de belastingplichtige door toedoen van een ramp, overmacht of een lopende gerechtelijke of administratieve procedure zijn zakelijke rechten niet kon uitoefenen (artikel 257, lid 1, 4° WIB 1992, zoals van toepassing in het Waals Gewest). De aantasting van een onroerend goed door huiszwam kan niet worden aanzien als een “*calamité*” met name een grote publieke ramp, zoals een rampspoed, een catastrofe, een onheil of een plaag, ofwel een persoonlijk ongeluk, zoals een verwoesting of een andere tegenslag (woordenboek Robert) (Bergen 8 april 2020, nr. 2018/RG/799; *FJF* nr. 2020/260).

106. Twaalf maanden. Overeenkomstig artikel 257, lid 1, 4° WIB 1992, zoals van toepassing in het Waals Gewest, kan de evenredige vermindering of verlaging van onroerende voorheffing niet meer toegekend worden voor zover de leegstandsperiode 12 maanden overschrijdt, behalve in geval van een onroerend goed waarop de belastingplichtige de zakelijke rechten niet kan uitoefenen wegens ramp, overmacht, een procedure of een administratief of gerechtelijk onderzoek waardoor het vrije genot van het onroerend goed belet wordt. Voor de berekening van de leegstandsperiode moeten de 12 maanden van leegstand elkaar niet opvolgen zodat een productiviteitsperiode van 15 dagen geen nieuwe termijn van 12 maanden laat beginnen (Rb. Namen (afd. Namen) 6 juni 2019, nr. 17/841/A; *FJF* nr. 2020/223). Die leer moet wellicht niet worden doorgetrokken naar een geval waar de productiviteitsperiode meer overtuigend zou zijn.

107. Leasing en improductiviteit. De improductiviteit wordt beoordeeld in hoofde van de “*lessor*”-belastingplichtige, in dit geval de erfpachter; het feit dat het verhuurde goed improductief is in hoofde

van de “*lessee*” is irrelevant (Cass. 19 april 2018, nr. F.16.0026.N; *JDF* 2019, 281, noot).

§ 2. Roerende voorheffing

108. Doctrine. Raadpl. : L. DE BROE en S. GOMMERS, “De Deense ‘uiteindelijk gerechtigde’-arresten van het Hof van Justitie. Analyse en relevantie voor België”, *AFT* 2020, nr. 5, 29; C. COUDRON, “Beleggingsfondsen. Belgisch rapport n.a.v. het 73ste IFA-Congres te London, U.K. (9-12 september 2019) (Investment funds)”, *TFR* 2020, 5; P. DELACROIX en O. HERMAND, “Dividenden aan niet-inwoners : begrip ‘notionele vaste inrichting’ maakt school”, *Fiscoloog (I)* 2020, nr. 435, 4; P. DELACROIX en O. HERMAND, “Dividenden en begrip ‘uiteindelijk gerechtigde’ : impact ‘Deense zaken’”, *Fiscoloog (I)* 2020, nr. 441, 1; P. DELACROIX en O. HERMAND, “Nieuw arrest over buitenlandse beleggingsfondsen : gemiste kans ?”, *Fiscoloog (I)* 2020, nr. 443, 3; P. FAES, “The 2019 CJEU Judgments in the Danish Beneficial Ownership Cases - To Be Or Not To Be”, *TFR* 2020, 265; J. GACKIERE en C. WILS, “Etat de la question de la QFIE sur dividendes français. Portée, calcul et recours éventuels”, *Act.fisc.* 2020, nr. 11, 1; A. HAELTERMAN en N. VAN ROBBROECK, “Interest and economically equivalent payments under the Belgian interest limitation rule”, *TBF* 2020, 7; K. HELLINCKX en S. MERTENS, “TRACE [Treaty Relief And Compliance Enhancement] : een mogelijke revolutie inzake bronheffing ?”, *AFT* 2020, nr. 10, 6; P.-J. WOUTERS en E. BAEKELANT, “Verkrijging van eigen aandelen : het huidige juridische en fiscale speelveld”, *TFR* 2020, 174; G. ZEYEN, “Traitement ‘conventionnel’ des revenus d’une S.C.I. de droit français : un état des lieux de la jurisprudence”, *RGFCP* 2020, nr. 10, 13.

109. Europese Unie. Een bronheffing op dividenden uitgekeerd aan een Canadees pensioenfonds die hoger is dan in geval van uitkering aan een lokaal fonds, druist in tegen het vrij verkeer van kapitaal, tenzij het verschil door het toepasselijk dubbelbelastingverdrag wordt geëlimineerd (HvJ 21 januari 2020, C-613/18, inzake “*Estado do Canadá c. Autoridade Tributária e Aduaneira*”).

Een bronheffing op dividenden ten laste van een buitenlands fonds omdat het zijn inkomsten niet uitkeert, druist in tegen het vrij verkeer van kapitaal, wanneer de buitenlandse wet de niet-uitgekeerde inkomsten belast ten laste van de aandeelhouder ongeacht de niet-uitkering (HvJ 30 januari 2020, C-156/17, inzake “*Köln-Aktienfonds Deka v Staatssecretaris van Financiën*”; *adde* : HvJ 13 november 2019, C-641/17, inzake “*College Pension Plan of*

British Columbia/Finanzamt München Abteilung III; raadpl. nog : R. GOULDER, “The Deka Judgment : What’s Next for Dutch Dividend Withholding ?”, *Tax Notes International* 2020, nr. 7, 819.

Een vennootschap opgericht in Gibraltar is geen vennootschap naar het recht van het Verenigd Koninkrijk en geniet niet van de vrijstelling van de bronheffing onder de Moeder-dochterrichtlijn (HvJ 2 april 2020, C-458/18, inzake “*GVC Services (Bulgaria) EOOD*”, concl. G. HOGAN; *FfF* nr. 2020/214; *TFR* 2020, 517).

110. Fiscaal misbruik. Een kapitaalvermindering maakt geen dividend vatbaar voor roerende voorheffing uit, daar er enkel sprake kan zijn van een fiscaal misbruik wanneer alle stappen van de verrichting werden gezet *na* de inwerkingtreding van de desbetreffende wet (Gent 28 april 2020, *Fiscoloog* 2020, nr. 1657, 10; *TFR* 2020, 759, noot T. AFSCHRIFT en P. RUDEWIEZ, “Les opérations de réduction de capital : l’application dans le temps de la mesure anti-abus fiscale de l’article 344, § 1er, du CIR 1992”; in dezelfde zin, Gent 3 december 2019, nr. 2018/AR/975, *RGCF* 2020, 440; Gent 6 oktober 2020, nr. 2019/AR/982, *RGCF* 2020, 450, noot A. NOLLET, “L’applicabilité ratione temporis de la mesure générale anti-abus fiscal’ en présence d’une opération constituée de plusieurs actes : clarifications de la cour d’appel de Gand ... en attendant celles de la Cour de cassation ?”).

Het hof van beroep te Gent heeft op 6 oktober 2020 opnieuw de zienswijze van de Administratie op de temporele toepassing van de algemene antimisbruikmaatregel op een *geheel van rechtsbandelingen* afgewezen (zie : S. VAN CROMBRUGGE, “Alweer de inwerkingtreding van de algemene antimisbruikmaatregel”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1677, 7; ook nog in verband met een eerder arrest van het hof van beroep te Gent dd. 3 december 2019, S. VAN CROMBRUGGE, “Inwerkingtreding algemene antimisbruikbepaling : hof wijst fiscus af”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1644, 10). Zoals in die laatste bijdrage nog wordt aangestipt door S. VAN CROMBRUGGE is het nieuwe artikel 344, § 1 WIB 1992, dat de algemene antimisbruikmaatregel inzake inkomstenbelastingen bevat, van toepassing vanaf het aanslagjaar 2013, alsook op rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen die zijn gesteld tijdens een belastbaar tijdperk dat afsluit ten vroegste op de datum van bekendmaking van de Programmawet (I) van 29 maart 2012 in het *Belgisch Staatsblad* en is verbonden aan het aanslagjaar 2012 (artikel 169, lid 1 van de programmawet (I) van 29 maart 2012). De bedoelde datum van bekendmaking in het *Belgisch Staatsblad* was 6 april 2012. Volgens de minister van Financiën kan het nieuwe artikel 344, § 1 WIB 1992 echter ook worden toegepast op *gebelen*

van rechtsbandelingen waarvan de samenstellende handelingen niet allemaal hebben plaatsgevonden in het belastbare tijdperk verbonden aan het aanslagjaar 2013, in voorkomend geval respectievelijk het aanslagjaar 2012. Volgens hem volstaat het dat de laatste rechtshandeling na de inwerkingtreding van de nieuwe wet plaatsvindt (*Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 2081/016, 71). De zienswijze van de Administratie dat, indien een geheel van rechtshandelingen wordt gevisieerd, enkel de laatste van de rechtshandelingen dient te zijn gesteld binnen het temporeel toepassingsgebied van artikel 344, § 1 WIB 1992, kan dus volgens het Gentse beroepshof geen steun vinden in de wet. Een overweging welke gemaakt werd tijdens het parlementaire debat kan niet ingaan tegen de uitdrukkelijke tekst van de wet. De Administratie refereerde ook naar een Europees algemeen rechtsbeginsel dat inhoudt dat niemand zich door middel van fraude of misbruik kan beroepen op het unierecht, waaraan werd toegevoegd dat dit beginsel moet worden toegepast ook indien de nationale wet niet voorziet in bepalingen van die strekking. Hier gaat het echter niet om een toepassing van het unierecht, zodat ook de Europeesrechtelijke regels de temporele werking van artikel 344, § 1 WIB 1992 niet kunnen uitbreiden met een retroactieve toepassing, aldus nog S. VAN CROMBRUGGE. *Adde* : Gent 1 december 2020, nr. F.2019/AR/306-307, *TaxWin*; T. JANSEN, “Belgisch hof dipt toepassing algemene antimisbruikbepaling in Europese saas”, *AFT(I)* 2020, nr. 42, 4; *Fisc.Koer.* 2021/55, noot L. KELL. Verder nog : M. DURANT en A. TRICNONT, “La disposition générale anti-abus à l’épreuve de la jurisprudence : retour sur les premiers cas d’application”, *Act.fisc.* 2019, nr. 41, 1; K. JANSSENS, “Nieuw artikel 344, § 1 is dan toch geen wonderwapen voor de fiscus”, *AFT(I)* 2019, nr. 33, 1; T. JANSEN, “Artikel 344, § 1 vanaf 2019 in Europees keurslijf : niet Belgische rechter maar Hof van Justitie heeft voortaan het laatste woord”, *AFT(I)* 2019, nr. 34, 1.

Wat is het doel van de wet ? Geen van de door de Administratie aangevoerde bedoelingen blijkt uit de wet of de parlementaire voorbereiding van artikel 18 WIB 1992 (of meer in het algemeen : “*uit enige toen van toepassing zijnde wetsbepaling*”). Het hof van beroep te Gent verwerpt daarbij uitdrukkelijk de stelling dat de wetgever de bedoeling zou hebben gehad om enkel kapitaalverminderingen vrij te stellen die (i) “*uitzonderlijk*” zijn (dit wil zeggen niet systematisch worden gebruikt om belastbare dividenduitkeringen te vervangen); (ii) “*noodzakelijk*” zijn (inzonderheid omdat de behoefte aan kapitaal vermindert wegens de afbouw van activiteiten); (iii) niet worden gecompenseerd met gereserveerde winsten van het boekjaar; of (iv) economisch niet afkomstig zijn van gerealiseerde winsten. Deze (vermeende) doelstellin-

gen zijn voorwaarden die door de Administratie aan de wet (de vrijstelling vervat in artikel 18, lid 1, 2° WIB 1992) worden toegevoegd. Uit niets blijkt dat er een bedrijfseconomische analyse zou moeten worden gemaakt voorafgaand aan de toepassing van artikel 18, lid 1, 2° WIB 1992 om te verifiëren of er al dan niet een noodzaak is om het maatschappelijk kapitaal te verminderen (Gent 1 oktober 2019, nr. 2018/AR/925, *Fisc.Koer.* 2019/545, noot M. VAN KEIRSBILCK; *FJF* nr. 2020/53, noot; *TGR-TWVR* 2019, 256).

111. “Interne liquidatie”. De “belaste reserves” vatbaar voor een uitkering met een roerende voorheffing à 10 % mits incorporatie in het kapitaal zoals bepaald in artikel 537 WIB 1992⁽¹⁸⁾, zijn deze die het voorwerp kunnen uitmaken van een uitkering door de algemene vergadering. Dit is niet het geval voor de wettelijke reserve (Luik 21 januari 2019, nr. 2018/RG/443; *FJF* nr. 2020/107; Antwerpen 21 januari 2020, nr. 2018/AR/1867; *Fiscoloog* 2020, nr. 1648, 11; *FJF* nr. 2020/225; zie ook : D. DESCHRIJVER, *Van liquidatiebonus tot liquidatiereserve. Enige kritische kanttekeningen*, Brussel, Intersentia, 2020, 138, nr. 115).

Het feit dat een vennootschap haar maatschappelijk kapitaal vermindert en op dezelfde datum besluit om een dividend uit te keren dat zij onmiddellijk, ten belope van het nettodividend dat haar aandeelhouders ontvangen, in haar maatschappelijk kapitaal opneemt en dit met toepassing van de overgangsmatregel van artikel 537 WIB 1992, vormt een fiscaal misbruik wanneer de vennootschap deze niet-fiscale transactie niet kan rechtvaardigen. De roerende voorheffing is verschuldigd à 25 % en niet à 10 % (Rb. Waals-Brabant 24 februari 2020, nr. 17/2340/A; *FJF* nr. 2020/227; zie ook : D. DESCHRIJVER, *o.c.*, 150, nr. 134)⁽¹⁹⁾.

112. Niet-coöperatieve landen. Een Franse bronheffing van 75 % wordt geheven op roerende inkomsten die worden toegekend of betaald aan een niet-ingezetene van Frankrijk, gevestigd in een zogenaamd ‘niet-coöperatief’ land dat is opgenomen op een zwarte lijst. De Franse “*Conseil d’Etat*” oordeelt dat deze bronheffing ingevoerd werd met een legitiem doel, met name het tegengaan van fiscale fraude. Deze bepaling is evenmin disproportioneel in het licht van dat doel, op voorwaarde dat de belastingplichtige de mogelijkheid heeft om het tegenbevijs te leveren dat de uitkering niet tot doel heeft om inkomsten te concentreren op het grondgebied van

een dergelijk niet-coöperatief land en aldus belastingen te ontduiken (Conseil Constitutionnel, 25 november 2016, *TFR* 2020, 530, noot C. VANDERKERKEN, “Franse bronheffing op dividenden aan zeer hoog tarief (75 %) ter bestrijding van belastingontduiking middels fiscale paradizen : grondwettig indien wettelijk vermoeden van fiscale fraude weerlegbaar is”).

113. Uiteindelijk gerechtigde. Krachtens de interest- en royaltyrichtlijn komt de vrijstelling van bronheffing op uitgekeerde interesten tussen verbonden ondernemingen in verschillende lidstaten enkel toe aan de entiteit die vanuit economisch oogpunt werkelijk het genot heeft van deze interesten en er dus vrij over kan beschikken. Lidstaten moeten deze vrijstelling van bronheffing toch weigeren indien er sprake is van fraude of misbruik (zie : HvJ 26 februari 2019, C-115/16, C-118/16, C-119/16 en C-299/16 inzake “*Østre Landsret (Denmark)*”; “*X Denmark A/S v Skatteministeriet*”, *TFR* 2020, 276). Het Hof van Justitie trekt die redenering door naar de interpretatie van de Moeder-dochterrichtlijn, die echter het begrip niet gebruikt (26 februari 2019, C-116/16 en C-117/16, *TFR* 2020, 300). Zie ook nog in dit verband de voorafgaande beslissingen nr. 2020.1878 dd. 17 november 2020 en nr. 2020.2112 dd. 15 december 2020.

114. Herkwalificatie van interesten. Interesten op leningen van de vaste vertegenwoordiger van de rechtspersoon-bestuurder zijn vatbaar voor herkwalificatie als dividenden, daar die vertegenwoordiger een “soortgelijke functie” uitoefent (Cass. 23 januari 2020, nr. F.18.0079.N; *AFT(I)* 2020, nr. 15, 2; *TFR* 2020, 590, 1007). Een geldlening in de zin van artikel 18, lid 2 WIB 1992 kan blijken uit een boeking op een rekening-courant, zonder dat deze boeking evenwel noodzakelijkerwijze het bestaan van een lening impliceert. Het is aan de Administratie om te bewijzen dat het contract dat aan de rekening-courant ten grondslag ligt, een lening vormt. Zo niet worden de interesten niet als dividend geherkwalificeerd (zie ook : Antwerpen 4 februari 2020, *Fisc. Koer.* 2020/175).

115. Roerende voorheffing - FBB. Om de aanrekening van het FBB te bekomen, moet men de dividenden aangeven, niet dagvaarden tot terugbetaling van de roerende voorheffing (Rb. Brussel 15 mei 2020, nr. 18/3685/A, *RGCF* 2020, 474; Rb. Brussel 11 december 2019, nr. 2018/2261/A; *RGCF* 2020, 467). Verwezen

18. Cf. nog de volgende voorafgaande beslissingen over artikel 537 WIB 1992 : nr. 2020.0187 dd. 28 april 2020 (materiële vergissing); nr. 2020.1071 dd. 9 juni 2020 en nr. 2020.1027 dd. 16 juni 2020.

19. Cf. ook nog : Gent 28 april 2020, *Fiscoloog* 2020, nr. 1669, 9; Gent 8 september 2020, *AFT(I)* 2020, nr. 33, 1; *Fiscoloog* 2020, nr. 1676, 9; Gent 24 november 2020, S. VAN CROMBRUGGE, “Interne liquidatie : voorafgaande kapitaalvermindering wijst niet op misbruik”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1673, 5. Verder : G. HENIN, “Administratieve tolerantie voor ontbrekende bijlage ‘275A Bijz. Liq.’”, *AFT(I)* 2020, nr. 40, 5.

wordt nog naar twee cassatiearresten over “FBB” voor dividenden vanuit Frankrijk : Cass. 15 oktober 2020, nr. F.19.0015.F (C. BUYSE, “‘Franse’ dividenden : particulier heeft recht op FBB (bis)”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1678, 12; K. JANSSENS, “Geen dubbele belasting meer op Franse dividenden”, *AFT(I)* 2021, nr. 3, 7); en Cass. 25 februari 2021, nr. F.20.0084.F.

116. “SCI”. Hoewel de belasting op de winsten van een Franse “*société civile immobilière*” die niet heeft gekozen voor het belastingstelsel voor kapitaalvennootschappen, wordt geheven bij de vennoten - als belasting op de winst indien de vennoot een vennootschap is en als belasting op de inkomsten uit onroerend goed indien hij een natuurlijke persoon is - behoren deze winsten niet aan hen toe totdat zij worden uitgekeerd. De daadwerkelijk uitgekeerde winst maakt geen onroerend inkomen uit in de zin van artikel 3 van de Frans-Belgische dubbelbelasting-overeenkomst, en evenmin een dividend in de zin van artikel 15 van die overeenkomst, aangezien de Franse wetgeving alleen inkomsten uit uitkeringen van vennootschappen die aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, als inkomsten uit aandelen beschouwt (zie ook : Gent 6 oktober 2020, nr. 2019/AR/930, www.monkey.be; R. BLONDELLE, “Investissement immobilier français : indivision ou SCI?”, *Rec.gén.enr.not.* 2020, 458; C. DOCCLO, “La jurisprudence française sur le traitement par la convention franco-belge des plus-values sur des parts de sociétés immobilières, racontée par une Belge”, *TFR* 2020, 917; en G. ZEVEN, “Traitement ‘conventionnel’ des revenus d’une S.C.I. de droit français : un état des lieux de la jurisprudence”, *RGFCP* 2020, nr. 10, 13).

De winsten die daadwerkelijk worden uitgekeerd door Franse SCI's zonder beroepsactiviteit kunnen, bij gebreke van dekking door de artikelen 3 (inkomsten uit vermogen) en 15 (dividenden) van de Frans-Belgische dubbelbelastingovereenkomst, slechts worden gedekt door de restbepaling van artikel 18 van die overeenkomst, die de woonstaat de bevoegdheid verleent om de inkomsten van zijn ingezetenen te belasten die niet door andere bepalingen worden gedekt.

Wat betreft in België wonende vennoten wordt die inkomst naar Belgisch intern recht krachtens artikel 18, 1° WIB 1992 als dividend gekenmerkt, als zijnde uitgekeerd door een vennootschap met niettemin rechtspersoonlijkheid.

De verdragen ter voorkoming van dubbele belasting verhelpen alleen juridische dubbele belasting, en niet economische dubbele belasting, zoals die welke voortvloeit uit de toepassing van de Franse belasting op de winsten van niet-handelsvennootschappen in

het kader van de Franse doorzichtigheidsregels en van de Belgische belasting op de door deze vennootschappen uitgekeerde dividenden (Brussel 7 november 2019, *JDF* 2020, 53, noot). Daar het verdrag dividenden definieert en niet naar de Franse internrechtelijke kwalificatie verwijst, maken die “*inkomsten uit aandelen*” ons inziens wel dividenden uit voor de toepassing van artikel 15.5 van het verdrag, tenzij men die zou beschouwen als “*deelneming van een vennoot in de handelswinsten van een onderneming opgericht in de vorm van een burgerlijke vennootschap*” naar artikel 4.2.

§ 3. Bedrijfsvoorheffing

117. Wet van 15 juli 2020. Door artikel 2, lid 4 van deze wet werd voorzien in een 50 %-vrijstelling van doorstorting van de ingehouden bedrijfsvoorheffing ten voordele van ondernemingen die voordien van het stelsel van de “*tijdelijke werkloosheid*” gebruik hebben gemaakt “*gedurende een ononderbroken periode van minstens één maand tussen 12 maart 2020 en 31 mei 2020*”. De vrijstelling slaat op de bedrijfsvoorheffing ingehouden op de bezoldigingen van de maanden juni, juli en augustus 2020. Bedoeld zijn, de bezoldigingen van werknemers zoals beoogd in artikel 31, lid 2, 1° en 2° WIB 1992 (de eigenlijke bezoldigingen en voordelen van alle aard, maar met uitsluiting van onder andere opzegvergoedingen; artikel 2, lid 3). Zie verder het KB van 27 september 2020 inzake de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing ten voordele van de werkgevers die hebben gebruikgemaakt van het stelsel van de tijdelijke werkloosheid (BS 1 oktober 2020).

Zie ook nog : het KB van 24 april 2020 inzake een vrijstelling van doorstorting van BV ten voordele van de “*systeemvaart*” (BS 30 april 2020).

118. Rechtspraak. In een arrest van 21 januari 2020 (nr. 2018/AR/755) oordeelde het hof van beroep te Antwerpen dat als, enerzijds, een ploeg werknemers werkt in het magazijn, terwijl, anderzijds, een andere ploeg werknemers werkt in de winkel, er in het kader van de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, nog geen sprake is van “*ploegenarbeid*”; wel als de magazijnploeg, de winkelploeg “*in de winkel*” aflost (J. VAN DYCK, “Vrijstelling doorstorting BV : ook als magazijnploeg winkelploeg aflost”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1650, 4; zie ook : J. VAN DYCK, “Vrijstelling doorstorting BV bij ‘ploegenarbeid’ : wat is een ‘ploeg’?”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1640, 3). In een arrest van 19 januari 2021 heeft het hof van beroep te Antwerpen beslist dat “*ploegen van wegwachters*” niet voldoen aan de voorwaarden waaronder “*ploegenarbeid*” recht geeft

op een gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing. De ploegen van wegenwachters doen weliswaar inhoudelijk hetzelfde werk, maar de “omvang” verschilt van ploeg tot ploeg. De vraag werd door J. VAN DYCK gesteld of het onderscheidingscriterium dat de wetgever aldus hanteert, de toets met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel kan doorstaan (“Geen vrijstelling doorstorting BV voor ploegen van wegenwachters”, *Fiscoloog* 2021, nr. 1687, 3). Op 19 januari 2021 werd door het Antwerpse hof van beroep ook geoordeeld in een zaak betreffende busvoertuigen (nr. 2018/AR/402). Zie ook : W. DE VISSCHER, “Ploegen- en nachtarbeid : rechtspraak zorgt voor extra onzekerheid”, *AFT(I)* 2021, nr. 10, 8; zie ook Bergen 21 oktober 2020, nr. 2019/RG/203 (één-derde regel); J. VAN DYCK, “Vrijstelling bij ploegen- of nachtarbeid : hoe de ‘één-derde norm’ berekenen?”, *Fiscoloog* 2021, nr. 1691, 4.

Voorafgaande beslissingen over de *ploegenarbeid* waren de volgende : nr. 2020.1256 dd. 23 juni 2020; nr. 2019.0329 dd. 25 juni 2019; nr. 2020.1962 dd. 17 november 2020; en nr. 2019.0905 dd. 19 november 2019; en over de *steunzones*, nr. 2020.0017 dd. 3 maart 2020 (gelijkaardig aan de voorafgaande beslissing nr. 2015.598 dd. 8 december 2015).

Een arrest van het hof van beroep te Gent van 5 mei 2020 (*TFR* 2020, 788), handelde nog over de vereiste aanmelding voor de vrijstelling van bedrijfsvoorheffing voor onderzoek en ontwikkeling.

119. Gerechtelijke reorganisatie. In twee arresten van 17 september 2020 boog het Hof van Cassatie zich over de status van de bedrijfsvoorheffing in een procedure van gerechtelijke reorganisatie van een onderneming. Een *eerste* arrest handelt over de bedrijfsvoorheffing welke verband houdt met *arbeidsprestaties* die dateren van *vóór* de opening van deze procedure (nr. C.16.0547.F; zie : C. BUYASSE, “BV tijdens ‘gerechtelijke reorganisatie’ : dan toch een boedelschuld?”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1675, 1). De Franstalige Kamer van het Hof van Cassatie sluit zich aan bij het arrest van 16 juni 2016 van de Nederlandstalige Kamer van het Hof van Cassatie, daar het volgens de wetsgeschiedenis bij de bijzondere beschermingsregel de “*bedoeling was de werknemers te beschermen*”. Het arrest van 17 september 2020 preciseert dat deze redengeving is gebaseerd op het feit dat de wetgever voor openbare schuldeisers met een algemeen voorrecht al in een specifieke beschermingsmaatregel heeft voorzien. Zij

mogen nl. “*niet minder gunstig*” worden behandeld dan de “*best behandelde gewone schuldeisers in de opschorting*”. De wetgever heeft van de invoeging van het stelsel van de gerechtelijke reorganisatie in het Wetboek van Economisch Recht gebruikgemaakt om deze rechtspraak wettelijk te verankeren. Al is de regel nog altijd dat het reorganisatieplan niet kan voorzien in een “*vermindering of kwijtschelding van schuldvorderingen in de opschorting ontstaan uit arbeidsprestaties*”, de wetgever heeft daaraan toegevoegd dat deze bescherming niet geldt voor de “*fiscale of sociale bijdragen of schulden*” (artikel XX.73, lid 4, eerste gedachtestreepje WER). Deze bijdragen of schulden kunnen dus wel worden verminderd, maar niet minder gunstig dan de “*best behandelde gewone schuldeisers in de opschorting*”.

Een *tweede* arrest betreft de bedrijfsvoorheffing in verband met prestaties die zijn verricht *tijdens* de periode van gerechtelijke reorganisatie (nr. C.18.0423.F; C. BUYASSE, “BV tijdens ‘gerechtelijke reorganisatie’ : dan toch een boedelschuld?”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1675, 1). De Franstalige Kamer van het Hof van Cassatie oordeelt opnieuw - en terecht⁽²⁰⁾ zoals in het arrest van 16 mei 2014 - dat de bedrijfsvoorheffing in verband met prestaties uitgevoerd tijdens de procedure van gerechtelijke reorganisatie wel degelijk een schuld *van* de boedel en dus niet *in* de boedel vormt. Het Hof gaat nu tevens in op een arrest van het Grondwettelijk Hof van 27 april 2017 (nr. 2017/47). Daarin werd onder andere geoordeeld dat het gelijkheidsbeginsel is geschonden als men ervan uitgaat dat de schulden inzake de bedrijfsvoorheffing wel een “*boedelschuld*” kunnen uitmaken, terwijl dat niet het geval is voor de schulden inzake de belasting over de toegevoegde waarde, welke door leveringen van goederen of diensten opeisbaar is geworden tijdens de periode van gerechtelijke reorganisatie. In die interpretatie zou er nl. volgens het Grondwettelijk Hof sprake zijn van een “*verschil in behandeling onder de schuldvorderingen van de belastingadministratie [...] dat niet redelijk verantwoord is*”. In de conclusie van het Openbaar Ministerie (procureur-generaal A. HENKES) wordt de redenering van het Grondwettelijk Hof terecht van tafel geveegd. In het BTW-stelsel is het de “*leverancier*” (de medecontractant van de onderneming in moeilijkheden) welke de rol van een “*belastingontvanger*” (aldus een agent van de Belgische Staat) vervult en is deze in de regel de belastingschuldige ten aanzien van de Administratie. Wat de prestaties betreft die tijdens de gerechtelijke reorganisatie worden verricht ten behoeve van de onderneming

20. Zie : D. DESCHRIJVER, *Bedrijfsvoorheffing*, Brussel, Larcier, 2016, 610, nr. 844.

in moeilijkheden, is de BTW-administratie dus in principe geen schuldeiser van deze onderneming, maar wel van haar medecontractant (welke de prestaties heeft verricht). Bijgevolg is er geen sprake, wat de BTW betreft, van een schuldvordering van de overheid in verband met prestaties verricht voor de onderneming in moeilijkheden tijdens de gerechtelijke reorganisatie (en stelt de problematiek van het al dan niet een boedelschuld zijn zich hier niet). En dus vloeit het onderscheid tussen de bedrijfsvoorheffing en de BTW niet voort uit de WCO, maar wel uit het BTW-stelsel. De Franstalige Kamer van het Hof van Cassatie is hierin het Openbaar Ministerie gevolgd en zag dan ook geen reden om haar eerdere zienswijze te wijzigen. Het cassatiemiddel waarin werd beweerd dat de hier bedoelde bedrijfsvoorheffing niet als een boedelschuld kwalificeert, werd verworpen. Vastgesteld dient te worden dat de wetgeving sindsdien in die zin ook is aangepast, waarin deze stelt dat de *“fiscale of sociaalrechtelijke heffingen, bijdragen of schulden in hoofdsom [...] voor de toepassing van [deze regeling] worden beschouwd als beantwoordend aan prestaties uitgevoerd door een medecontractant”*, terwijl de *“accessoria van fiscale of sociaalrechtelijke heffingen, bijdragen of schulden ontstaan tijdens de procedure van gerechtelijke reorganisatie niet worden beschouwd als boedelschulden in een navolgende vereffening of faillissement”* (artikel XX.58, leden 2 en 3 WER).

120. Doctrine. Raadpl. : D. DESCHRIJVER, “Bedrijfsvoorheffing artikel 228, § 3 WIB 1992, Vangnetbepaling. Nogmaals de tonnagebelasting”, *TFR* 2020, 266, noot onder Antwerpen 25 juni 2019; F. MORTIER, “Inhoudingen op bezoldigingen toegekend door verbonden buitenlandse ondernemingen : een ‘babels imbrogljo’?”, *TFR* 2020, 327; J. VAN DYCK, “Vrijstelling doorstorting BV in bouw : ook voor gemeentelijke ‘groendienst’”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1648, 1 over de omzendbrief nr. 2020/C/38 van 2 maart 2020; J. VAN DYCK, “Vrijstelling BV & wetenschappelijk personeel : problemen met ‘bachelors’”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1676, 7; J. VAN DYCK, “Nieuwe vrijstelling doorstorting BV in geval van (bepaalde) opleidingen”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1681, 1; en “Bedrijfsvoorheffing/ficheplicht. Bezoldigingen ontvangen van buitenlandse verbonden vennootschap”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1653, 14.

XI. Bijzondere aanslag op de geheime commissielonen

121. Doctrine. Raadpl. : B. COOPMAN, “Grondwettelijk Hof corrigeert dubbele belasting geheime commissielonen”, *TFR*, 2020, 397; K. JANSSENS, “Soepele interpretatie identificatietermijn alleen als

aanslag bij genierter definitief is”, *AFT(I)* 2020, nr. 37, 4; en B. PEETERS, “Tijdsige identificatie van genierter enkel bepaald volgens wettelijke aanslagtermijnen”, *NJW* 2020, 216.

122. Omzendbrief nr. 2020/C/77 van 5 juni 2020.

Deze omzendbrief verschaft toelichting over het arrest nr. 125/2019 van het Grondwettelijk Hof in verband met een prejudiciële vraag over de toepassing van de afzonderlijke aanslag zoals bedoeld in artikel 219 WIB 1992. In deze omzendbrief verduidelijkt de Administratie de draagwijdte van de interpretatie van het Grondwettelijk Hof : er mag geen economische dubbele belasting ontstaan door de vestiging van zowel een afzonderlijke aanslag bij de vennootschap als een aanslag bij de verkrijger binnen de wettelijke termijnen. Wat de gevolgen betreft, wijst zij erop dat geen afzonderlijke aanslag geheime commissielonen zal worden gevestigd als de verkrijger op ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd uiterlijk binnen een termijn van twee jaar en zes maanden volgend op één januari van het betreffende aanslagjaar. Indien de verkrijger buiten die termijn werd geïdentificeerd, maar de voordelen nog kunnen worden belast binnen de wettelijke termijnen (bedoeld in de artikelen 354, eerste en tweede lid, en 358 WIB 1992), zal de taxatiedienst bij voorrang overgaan tot het vestigen van een aanslag bij die verkrijger. In dit geval zal de Administratie in hoofde van de vennootschap geen afzonderlijke aanslag vestigen als de verkrijger zich akkoord verklaart met het voorstel tot wijziging van de aanslag en de Administratie in het bezit is van een schriftelijke verklaring van de vennootschap waarin zij erkent aan de verkrijger een voordeel van alle aard te hebben toegekend. In afwezigheid van een akkoord van de verkrijger zal bij de vennootschap een afzonderlijke aanslag worden gevestigd om de rechten van de schatkist te vrijwaren. Deze aanslag zal door de vennootschap betwist kunnen worden en de Administratie zal dit bezwaarschrift aanvaarden wanneer de aanslag bij de verkrijger definitief is geworden. In dit verband lijst de omzendbrief de gevallen op die de Administratie als definitief beschouwt (zie : J. VAN DYCK, “Geen ‘bijzondere aanslag’ bij economische dubbele belasting”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1662, 8; R. GHYSELS, “Les commissions secrètes, la cour constitutionnelle et la circulaire fiscale du 5 juin 2020”, *Act. compt.* 2020, nr. 19; en K. JANSSENS, “Soepele interpretatie identificatietermijn alleen als aanslag bij genierter definitief is”, *AFT(I)* 2020, nr. 37, 4).

123. Administratieve tolerantie. In antwoord op een parlementaire vraag (*Vr. en Antw.* Kamer, 2019-20, 6 maart 2020, 99 (*Vr. nr. 255 LEYSEN*)) heeft de minister van Financiën de bestaande administratieve tolerantie bevestigd volgens dewelke erelonen, vaca-

tiegeld en vergoedingen die vanaf 1 november 2018 zijn toegekend aan natuurlijke personen die een vrij beroep, ambt, post of winstgevende bezigheid uitoefenen, alleen nog op een individuele fiche nr. 281.50 moeten worden opgenomen als de debiteur van deze inkomsten van de verkrijger geen factuur, noch een bijzonder stuk in de zin van artikel 53, § 3 WBTW heeft ontvangen en ingeschreven. Die tolerantie geldt echter niet als de verkrijger een niet-inwoner is die niet aan de boekhoudkundige verplichtingen van de ondernemingen, bepaald in het Wetboek van Economisch Recht, is onderworpen.

124. Prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie.

Het is precies met betrekking tot deze administratieve tolerantie, die niet geldt voor niet-ingezeten dienstverleners, dat het hof van beroep te Luik op 4 december 2020 een prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie heeft gesteld. De zaak betreft een Belgische vennootschap, actief in de handel van farmaceutische producten, die voor het transport van geneesmiddelen met een Luxemburgse vennootschap een contract had gesloten. In de loop van de jaren 2008 tot 2012 had deze laatste aan de Belgische vennootschap tussen 16.000 en 32.000 EUR per jaar gefactureerd. De Belgische vennootschap had voor deze uitgaven geen individuele fiches, noch samenvattende opgaven opgesteld. De Administratie had daarom de aftrek van deze uitgaven verworpen en de aanslag geheime commissielonen toegepast. Het hof van beroep te Luik merkt om te beginnen op dat indien de Luxemburgse vennootschap een binnenlandse vennootschap was geweest of een Belgische inrichting had gehad die aan de Belgische boekhoudwetgeving was onderworpen, zij niet verplicht zou zijn geweest deze administratieve formaliteiten te vervullen waardoor zij de toepassing van de aanslag geheime commissielonen had kunnen vermijden. Het hof wijst er tevens op dat volgens artikel 56 VWEU beperkingen op het vrij verrichten van diensten binnen de Europese Unie verboden zijn en dat dit artikel volgens vaste rechtspraak rechten verleent aan zowel de dienstverrichter als de afnemer van de dienst. Het hof is van oordeel dat de ontvangers van diensten van niet-inwoners als gevolg van artikel 219 WIB 1992 en de voormelde administratieve tolerantie een zwaardere administratieve last moeten dragen dan de ontvangers van diensten van een binnenlandse dienstverrichter die aan de Belgische boekhoudwetgeving is onderworpen. Een dergelijke verplichting kan de Belgische ontvangers van diensten ervan weerhouden een beroep te doen op de diensten van niet-ingezetenen dienstverrichters en kan een beperking van het vrij verkeer van diensten vormen. Het is deze stelling die het hof van beroep ter bevestiging aan het Hof van Justitie heeft voorgelegd (Luik

4 december 2020, nr. 2019/RG/532, *TaxWin*; zaak C-52/21 en C-53/21).

125. Identificatie. In een arrest van 7 januari 2020 heeft het hof van beroep te Antwerpen zich uitgesproken over de identificatie binnen de aanslagtermijn in de zin van artikel 219, lid 7 WIB 1992 (nr. 2018/AR/1566, www.monkey.be; *Fisc.Koer.* 2020/06, 131). Op 29 december 2014 kon de genietende voor aanslagjaar 2011 niet meer binnen de normale aanslagtermijn worden belast. Daarnaast is de in artikel 354, lid 2 WIB 1992 bedoelde aanslagtermijn van 7 jaar slechts van toepassing wanneer bedrieglijk opzet bij de belastingplichtige wordt vastgesteld, wat in casu niet het geval was. Bij gebrek aan een tijdige identificatie van de verkrijger voor het verstrijken van de aanslagtermijnen, moest de aanslag geheime commissielonen voor het aanslagjaar 2011 worden behouden.

126. Verdoken meerwinsten en fictieve facturen.

In zijn arrest van 4 juni 2019 (nr. 2015/AF/248, *FJF* nr. 2020/49; www.monkey.be; *TaxWin*) heeft het hof van beroep te Brussel geoordeeld dat de Administratie terecht de afzonderlijke aanslag van artikel 219 WIB 1992 heeft toegepast op de bedragen die op basis van fictieve facturen zijn betaald en die dus het vermogen van de vennootschap hebben verlaten. Artikel 219, lid 5 WIB 1992 bepaalt dat verdoken meerwinsten slechts aan de aanslag worden onderworpen in het geval zij niet het gevolg zijn van een verwerping van beroepskosten. Volgens het hof gaat het in deze zaak niet om een verwerping van de aftrek van beroepskosten, maar om de niet-tegenstelbaarheid van de facturen aan de Belgische Staat omdat ze geveinsd zijn. In een arrest van 15 september 2020 heeft het hof van beroep te Gent eveneens de afzonderlijke aanslag toegepast wegens het gebruik van fictieve facturen (Gent 15 september 2020, nr. 2019/AR/691; www.monkey.be; *TaxWin*).

127. Uitsluitend vergoedend karakter. In een zaak waarin de Administratie niet-aangegeven commissies als verdoken meerwinsten had beschouwd en ze aan de aanslag geheime commissielonen van 100 % had onderworpen, heeft het hof van beroep te Luik in een arrest van 19 februari 2020 (nr. 2017/RG/1330, *FJF* nr. 2020/160, www.monkey.be en *TaxWin*) bevestigd dat deze aanslag aan een tarief van 100 % niet langer een strafrechtelijk maar uitsluitend een vergoedend karakter heeft. De belastingplichtige probeerde het tarief tot 50 % te verlagen door onder meer een beroep te doen op artikel 6 EVRM, op basis waarvan het hof in het kader van de evenredigheidsstoetsing van straffen van strafrechtelijke aard gerechtigd zou zijn het tarief te verlagen. Het hof van beroep heeft deze vordering verworpen op

grond dat de afzonderlijke aanslag sinds de wijziging ervan door de programmawet van 19 december 2014, enkel een vergoedend en geen strafrechtelijk karakter meer heeft. Voorts stelde het hof dat noch artikel 219 WIB 1992, noch enige andere bepaling van het wetboek aan de Administratie of aan de rechter de bevoegdheid geeft om de afzonderlijke aanslag kwijt te schelden of het tarief ervan te verlagen en dat het recht op toegang tot de rechter, dat door artikel 6.1 EVRM wordt gewaarborgd, niet tot gevolg heeft dat deze bevoegdheid wordt toegekend.

XII. Afzonderlijke aanslagen

128. Wet van 23 juni 2020. Een tijdelijke vrijgestelde reserve kan voorafgaandelijk worden aangelegd ten belope van het bedrag van de verwachte verliezen voor aanslagjaar 2020 of 2021. Indien de verliezen echter met meer dan 10 % zijn overschat, zal dit verschil aan een afzonderlijke aanslag worden onderworpen ten belope van de overschatting van de winst die is vrijgesteld ter versterking van de solvabiliteit en het eigen vermogen ten gevolge van de COVID-19-pandemie (artikel 219^{ter} WIB 1992). In dit verband werd in het aangifteformulier van aanslagjaar 2020 een nieuw kader toegevoegd (artikelen 22 en 23 van de wet van 23 juni 2020; zie ook de omzendbrief 2020/C/122 van 22 september 2020).

129. Doctrine. Raadpl. : R. GHYSELS, “Fiscalité temporairement favorable à la liquidité et solvabilité des entreprises”, *RGFCP* 2020, nr. 8, 5; G. HENIN, “Administratieve tolerantie voor ontbrekende bijlage ‘275A Bijz. Liq.’”, *AFT(I)* 2020, nr. 40, 5; P. VAN DEN BERGHE en E. DE SCHEPPER, “In voorontwerp : twee nieuwe fiscale maatregelen in de strijd tegen de coronacrisis”, *AFT(I)* 2020, nr. 20, 1; Y. VERDINGH, “Afzonderlijke aanslag van de overschatting van de winst die is vrijgesteld ter versterking van de solvabiliteit en het eigen vermogen ten gevolge van de COVID-19-pandemie”, *Vennootschap en belastingen*, Deel VIII, 14-1, Deel VIII, 14-1090, 2020; en Y. VERDINGH, “Afzonderlijke heffing op liquidatiereserves”, *Vennootschap en belastingen*, Deel VIII, 13-1, Deel VIII, 13-1050, 2020.

XIII. Belasting van verenigingen, stichtingen en andere verwante lichamen

§ 1. Taks tot vergoeding van de successierechten⁽²¹⁾

130. Grondwettelijk Hof. In een arrest van 23 januari 2020 (nr. 10/2020; *Rec.gén.enr.not.* 2020, 185; *TFR* 2020, 856, noot D. DESCHRIJVER) heeft het Grondwettelijk Hof voor recht gezegd dat : (a) artikel 150, lid 1 W.Succ., vóór de wijziging ervan bij de wet van 2 mei 2002, de artikelen 10, 11 en 172 Gw. schendt, in zoverre het de goederen die een vereniging zonder winstoogmerk in het buitenland bezit, van de taks uitsluit; (b) artikel 149, 3° W.Succ., zoals het van toepassing is in de voor de verwijzende rechter hangende zaken, de artikelen 10, 11 en 172 Gw. schendt, in zoverre het de vereniging zonder winstoogmerk die door een intercommunale is opgericht teneinde te voldoen aan haar verplichting om aan haar vastbenoemde personeelsleden en aan hun rechthebbenden een pensioen toe te kennen, niet van de taks vrijstelt; (c) artikel 148 W.Succ., zoals het van toepassing is in de voor de verwijzende rechter hangende zaken, de artikelen 10, 11 en 172 Gw. niet schendt; en (d) de gevolgen van artikel 150, lid 1 W.Succ., vóór de wijziging ervan bij de voormelde wet van 2 mei 2002, worden gehandhaafd. Het is merkwaardig dat in het geannoteerde arrest niets te lezen valt over de vraag of de vereniging-pensioenfonds opgericht door de intercommunale mogelijk ook kan vallen onder het begrip “openbare instelling”. Het Grondwettelijk Hof was daartoe door de prejudiciële vragen weliswaar ook niet uitgenodigd. Ook een verwijzing naar het arrest dd. 1 maart 2006 (nr. 36/2006) dat gevelde werd in een gelijkaardige problematiek ontbreekt in het geannoteerde arrest. Het beeld blijft bestaan dat het geheel van de bepalingen inzake de taks tot vergoeding van de successierechten een algehele toets aan het grondwettelijk beginsel van niet-discriminatie op sommige punten moeilijk kan doorstaan.

§ 2. Onroerende voorheffing

131. “Soortgelijke weldadigheidsinstellingen”. In een arrest van 19 maart 2020 behandelde het Hof van Cassatie een zaak betreffende de inhoud van het begrip van een soortgelijke weldadigheidsinstelling (nr. F.19.0045.N, concl. Adv. Gen. J. VAN DER FRAENEN; *FJF* nr. 2020/259; C. BUYSSE, “Begrip ‘soortgelijke weldadigheidsinstelling’ : Hof van Cassatie draait bij”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1654, 3). Uit

21. Zie ook : de voorafgaande beslissing nr. 2020.1591 dd. 25 augustus 2020 inzake de omzetting van een beroepsvereniging in een vereniging zonder winstoogmerk.

dit arrest blijkt dat het Hof van Cassatie zich aansluit bij de ruimere visie van het Grondwettelijk Hof (in de arresten van 7 juni 2007, nr. 84/2007 en van 29 maart 2018, nr. 44/2018), in die zin dat *“met soortgelijke weldadigheidsinstellingen de instellingen worden bedoeld die op eender welke geestelijke, fysieke dan wel andere zorg verstrekken aan hulpbehoevenden”*. Verder : *“Een sociale werkplaats die tewerkstelling organiseert voor moeilijk bemiddelbare werkzoekenden, verstrekt zorg aan hulpbehoevende personen en is bijgevolg te beschouwen als een soortgelijke weldadigheidsinstelling”* (eigen onderstreping). Deze beslissing vergt voorbehoud (zie : D. DESCHRIJVER, “t Amendement : Het onnodig verwarrende en daardoor ook overbodige begrip van de ‘soortgelijke weldadigheidsinstellingen’ in het recht van de inkomstenbelastingen”, *TRV-RPS* 2020, 1090). De *“doelstelling”* van deze vrijstelling van belasting, dus in het algemeen beschouwd, zou volgens het Grondwettelijk Hof nl. bestaan in het aanmoedigen van de *“onbaatzuchtige opvang van hulpbehoevenden”*, hetgeen ook zou blijken uit de parlementaire voorbereiding van artikel 2 van de wet van 21 mei 1996. Echter is die *“doelstelling”* niet op die door het Grondwettelijk Hof aangeduide plaats (*Parl.St.* Senaat 1995-96, nr. 1-20/3, 16) in het parlementair document te lezen. Enkel wordt door de minister van Financiën hierin bevestigd dat *“opvangtehuizen voor wezen, verlaten kinderen, enz.”* onder het begrip van de soortgelijke weldadigheidsinstellingen vallen. De woorden *“onbaatzuchtige opvang van hulpbehoevenden”* komen in dat document als zodanig zelfs niet voor. In r.o. B.4.1. van het arrest van 7 juni 2007 werd door het Grondwettelijk Hof ook nog verwezen naar een arrest van het hof van beroep te Gent van 19 februari 2002 (*TaxWin* nr. 1996/FR/37), waar het ging om een gezinsvervangend tehuis voor de begeleiding van dertig ook nog in een beschutte werkplaats tewerkgestelde mentaal gehandicapte volwassenen. Deze beslissing handelde bij nader toezien echter specifiek over de vraag of de afzonderlijke woongelegenheden waar een therapeutische begeleiding van de bewoners plaatsgreep ook in aanmerking kwamen voor de vrijstelling van de onroerende voorheffing. Dat de *“onbaatzuchtige opvang van hulpbehoevenden”* de kern van artikel 12, § 1, 1^o WIB 1992 zou uitmaken, staat niet in die beslissing. Ook de wetgever heeft sinds de wet van 7 juni 1926 die woorden nooit gebruikt of voorgesteld. Het Grondwettelijk Hof betrad hier - paradoxaal - het terrein van de wetgever, daar waar het belastingrecht (incl. enige vrijstelling van belasting) grondwettelijk gezien strikt dient te worden uitgelegd.

Een vereniging die zonder winstoogmerk een kringloopwinkel exploiteert, wordt vrijgesteld van onroerende voorheffing, daar zij sociale en maatschappelijke zorg aan hulpbehoevenden verleent (Antwerpen

29 oktober 2019, *TFR* 2020, 228; *AFT* 2020, nr. 2, 20, noot H. PUTMAN en E. BURSENS; *FJF* nr. 2020/106).

Een naamloze vennootschap is niet *in se* uitgesloten van die vrijstelling, maar in casu is uit het geheel van elementen van het dossier niet gebleken dat de voordelen die de belastingplichtige haalt uit de exploitatie van het onroerend goed uitsluitend worden aangewend voor het behoud en de ontwikkeling van een activiteit zonder winstoogmerk (Luik 4 oktober 2019, nr. 2018/RG/442; *FJF* nr. 2020/161).

132. Erkende godsdienst. Artikel 12 van de ordonnantie van 23 november 2017 houdende wetgevende aanpassingen met het oog op de overname van de dienst onroerende voorheffing door het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voorziet onder andere in een vrijstelling van onroerende voorheffing voor onroerende goederen die uitsluitend worden gebruikt als plaats voor het openbaar uitoefenen van een eredienst van een erkende godsdienst. Vóór de wijziging door deze ordonnantie gold een vrijstelling van onroerende voorheffing voor onroerende goederen bestemd voor de openbare uitoefening van een eredienst, ongeacht of die eredienst al dan niet erkend was. In het beroep tot vernietiging wordt aangevoerd dat aldus een verschil ontstaat tussen de erkende erediensten en de niet-erkende erediensten, wat niet objectief en redelijk verantwoord zou zijn en een schending van de vrijheid van godsdienst, zoals beschermd door artikel 19 Gw. en artikel 9 EVRM, tot gevolg zou hebben. Volgens het Grondwettelijk Hof houdt de vrijheid van godsdienst niet in dat de kerken of hun gelovigen een ander fiscaal statuut moeten krijgen dan dat van de andere belastingplichtigen. Noch impliceert dit voor een religieuze vereniging het recht om van elke belasting te worden vrijgesteld (14 november 2019, nr. 178/2019, inzake de vzw *“Congrégation Chrétienne des Témoins de Jéhovah de Forest”* e.a.; *FJF* nr. 2020/181; *JT* 2020, 119, noot S. WATTIER en R. MERTENS; *LRB* 2019, nr. 4, 58; *RW* 2019-20, 72). Echter, wanneer de belastingvrijstelling verband houdt met het recht om zijn godsdienst tot uiting te brengen, ofwel alleen, ofwel samen met anderen, is de ordonnantiegever gebonden aan de neutraliteits- en onpartijdigheidsplicht die hem krachtens de artikelen 19 en 21, lid 1 Gw. is opgelegd. De ordonnantiegever heeft aldus de praktijk willen bestrijden waarbij de vrijstelling van de onroerende voorheffing werd gevorderd voor onroerende goederen die voor fictieve erediensten werden bestemd. Het gehanteerde criterium is relevant en objectief. Het verband met de erkenning van de eredienst heeft geen onevenredige gevolgen voor de niet-erkende erediensten, daar zij de erkenning van hun eredienst kunnen aanvragen. De procedure inzake de erkenning van

de erediensten, die wordt bekritiseerd door de verzoekende partijen (in casu getuigen van Jehovah), wordt niet geregeld bij de bestreden bepaling, zodat zij niet het voorwerp uitmaakt van het onderhavige beroep. Diocletianus zou zeker de stelling hebben goedgekeurd dat een niet-erkende godsdienst geacht wordt fictief te zijn.

133. Nationale domeinen - Discriminatie. Artikel 253, 3° WIB 1992 stelt vrij van onroerende voorheffing die onroerende goederen welke de aard van nationale domeingoederen hebben, op zichzelf niets opbrengen en voor een openbare dienst of een dienst van algemeen nut worden gebruikt. Gelet op het louter fiscale doel van de onroerende voorheffing is het verantwoord om de vrijstelling ervan te beperken tot goederen die toebehoren aan publiekrechtelijke rechtspersonen en gebruikt worden voor een openbare dienst of een dienst van algemeen nut terwijl zij op zichzelf niets opbrengen, vermits de financiering van deze diensten verzekerd wordt door de opbrengst van de belasting. Een onroerend goed dat op dezelfde wijze wordt aangewend, maar dat toebehoort aan een privaatrechtelijke rechtspersoon, kan hiermee niet worden gelijkgesteld aangezien de financiering ervan afkomstig is uit verschillende bronnen (GwH 23 mei 2019, nr. 74/2019, *TFR* 2020, 651, noot T. BONNE en M. DE COCK, “Vrijstelling van de onroerende voorheffing voor nationale domeingoederen : zijn private rechtspersonen terecht uitgesloten ?”). Zie nog : M. VERVOORT, “Onroerende voorheffing en nationale domeingoederen : een oud (en nieuw) zeer”, *TFR* 2020, 885.

Het betalen van een nominaal canon door de culturele instelling, trouwens terugbetaald als subsidie, doet geen afbreuk aan de improductiviteit (Gent 1 oktober 2019, *Fiscoloog* 2020, nr. 1653, 12; *FJF* nr. 2020/224; *TFR* 2020, 204).

134. Sportterreinen. Sportterreinen gebruikt door scholen voor het onderwijs zijn vatbaar voor vrijstelling; hetzelfde geldt in de mate dat zij door clubs worden gebruikt voor opleiding door gediplomeerde trainers (Gent 7 mei 2019, *TFR* 2020, 126).

§ 3. Rechtspersonenbelasting - Vennootschapsbelasting

135. Doctrine. Door S. GARROY werd een bijdrage gewijd aan de “Entreprise sociale et fiscalité directe en Belgique” (*TRV-RPS* 2020, 922), waarin enige verwijzing naar Nederlandstalige relevante rechtspraak en literatuur weliswaar ontbreekt.

136. Rechtspraak⁽²²⁾. In een arrest van 27 oktober 2020 boog het hof van beroep te Gent zich opnieuw over de belastingarbitrage tussen de rechtspersonenbelasting en de vennootschapsbelasting (zie : S. VAN CROMBRUGGE, “RPB of Venn.B. : opvolgen subsidie-aanvragen en beheer ‘begrafenisfonds’ ?”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1680, 9). Een vereniging zonder winstoogmerk had tot statutair voorwerp het bevorderen van de deelname aan subsidieregelingen om het innovatievermogen en kennispotentieel van het bedrijfsleven en de non-profitsector te verhogen. De Administratie was van mening dat deze vereniging was onderworpen aan de vennootschapsbelasting. Het hof van beroep stelde vast dat de werkelijke activiteit van de vereniging bestond uit het geven van subsidieadvies en het uitwerken van subsidieaanvragen, zowel voor bedrijven, non-profitorganisaties, sociaal-economische projecten en werkgeversorganisaties. Zij ontving daarvoor substantiële vergoedingen. Het hof benadrukte dat de adviesverstrekking en de materiële opvolging van de subsidieprocedures, die de vereniging presteert, een dienstverlening in de privé-sector uitmaken, waaruit de klanten geldelijk voordeel halen en waarvoor dus een vergoeding kan worden gevraagd, waarvoor marktprijzen bestaan in een sector waar de vrije concurrentie speelt. Tegen die achtergrond ging het om een dienst met een economische waarde, verstrekt op een vrije concurrentiële markt. Dergelijke dienstverstrekingen zijn handelsverrichtingen in de zin van artikel 182, 3° WIB 1992. De vereniging verweerde zich door te stellen dat slechts 10 % van al haar prestaties substantiële vergoedingen opleverde. Die prestaties bezorgden haar de middelen om de overige 90 % van haar prestaties zonder vergoeding te leveren aan andere klanten. Dit standpunt, waar wel iets voor te zeggen valt, kon het hof van beroep weliswaar niet overtuigen, in die zin dat *alle* verrichtingen van de vereniging in de betrokken periode bestonden uit de hogervermelde diensten (adviesverstrekking en materiële opvolging van de subsidieprocedure). Ook de diensten zonder vergoeding,

22. Aangaande de onderwerping van lichamen aan de rechtspersonenbelasting werden volgende voorafgaande beslissingen gepubliceerd : nr. 2019.1078 dd. 21 januari 2020; nr. 2019.1138 dd. 21 januari 2020; nr. 2020.0909 dd. 19 mei 2020; nr. 2020.0305 dd. 30 juni 2020; nr. 2020.1711 dd. 18 augustus 2020; nr. 2019.0857 dd. 25 augustus 2020; nr. 2020.0759 dd. 15 september 2020; nr. 2020.1654 dd. 29 september 2020; nr. 2020.1931 dd. 15 december 2020; nr. 2020.1909 dd. 15 december 2020 en nr. 2020.2113 dd. 22 december 2020. Wat betreft de vennootschapsbelasting : nr. 2020.0307 dd. 30 juni 2020 en nr. 2020.1814 dd. 22 december 2020.

geleverd aan de non-profitsector en de sociale sector, moesten in dat verband in rekening worden gebracht. Het voorwerp van de ingediende subsidieaanvragen noch de kenmerken van de klant bepalen de aard van de geleverde dienst. Het ging dus helemaal niet om bijkomstig, maar om hoofdzakelijk stellen van handelsverrichtingen. Dit standpunt van het hof lijkt te extreem. En winstoogmerk is een noodzakelijk bestanddeel van de daad van koophandel. Ook hier vergist het beroepshof zich. Dit element speelt geen rol meer. De vereniging maakt reclame om klanten te werven en treedt zelfs op als sponsor. Daarbij prijst zij haar werkwijze aan als sterk klant- en doelgericht. Zij werkt niet met vrijwilligers. En zij bekostigt heel wat uitgaven van haar enige zaakvoerder in de privésfeer. Dit arrest noopt dus tot enig voorbehoud.

In een arrest van 15 september 2020 van het hof van beroep te Antwerpen (*Fisc.Koer.* 2020/363; S. VAN CROMBRUGGE, *l.c.*) ging het over een vereniging zonder winstoogmerk die tot statutair voorwerp had om het vreedzaam samenleven tussen de Turkse gemeenschap in België en de gemeenschap waarin zij zich bevindt, te bevorderen. Tevens bestond dat voorwerp in de organisatie van een begrafenisfonds dat de kosten van de kist, het lijkengewaad en de reis- en vervoerskosten tot Turkije zou dekken. De regels van dat begrafenisfonds werden in de statuten uitvoerig uiteengezet (aanvaarding van leden, premies, uittreding, enz.). Maar ook hier was de Administratie van mening dat de werking van dit begrafenisfonds een onderneming of een winstgevende activiteit was, en ook wel de hoofdactiviteit. Het hof van beroep te Antwerpen deelt die zienswijze. Op grond van de gedetailleerde statutaire regeling van de organisatie van het begrafenisfonds is het hof van beroep van oordeel dat het fonds te beschouwen is als een uitvaartverzekering. Het gaat om een geregelde activiteit met voldoende onderling samenhangende handelingen. Er is sprake van een beroepsactiviteit. Ook al werden er geen aanwijsbare reclamecampagnes gevoerd, toch werkte de vereniging volgens de principes van economisch rendement, met de inzet van gespecialiseerd personeel. Zij maakt voor haar gebruikelijke activiteit gebruik van een organisatie en strategie op termijn en van rationele beheersmethoden die essentieel gesteund zijn op de begrippen kosten, opbrengsten en rentabiliteit. Deze woorden werden voor het eerst neergeschreven door S. VAN CROMBRUGGE in een noot onder een arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 29 februari 1988 (*TRV* 1988, 298). Het hof van beroep te Antwerpen vervolgt deze redenering in 2020 door vast te stellen dat een beroep wordt gedaan op een professionele begrafenisondernemer en er in de statuten strikte regels werden voorgeschreven, die het maximaliseren van het rendement beogen. De vereniging kon niet voorhouden dat er louter kostendek-

kend werd gewerkt en dat de prijzen bewust laag werden gehouden. De inkomsten van het begrafenisfonds overtroffen de uitgaven in ruime mate. De vereniging hield zich aldus wel degelijk bezig met de exploitatie van een onderneming.

Zie verder nog over het vraagstuk van de toepassing van de rechtspersonenbelasting of van de vennootschapsbelasting : Rb. Luik 25 februari 2019, *FJF* nr. 2020/194; Bergen 8 mei 2019, *FJF* nr. 2020/5; Antwerpen 15 oktober 2019, *FJF* nr. 2020/219 en Rb. Marche-en-Famenne 30 oktober 2019, *FJF* nr. 2020/222; Bergen 27 september 2019, *FJF* nr. 2020/130.

In een voorafgaande beslissing nr. 2020.0735 dd. 19 mei 2020 werd geoordeeld dat het toekennen van uitzonderlijke financiële bijstand aan een derde door een vennootschap als een gebaar dat wordt gemaakt in uitzonderlijke (niet-recurrente) omstandigheden en dat wordt ingegeven door liefdadigheids- en humanitaire motieven, kan worden gekwalificeerd als een gift die niet belastbaar is in de personenbelasting (voor de begunstigde) en als een gift die niet aftrekbaar is in de vennootschapsbelasting (voor de vennootschap) krachtens de artikelen 53, 1° en 183 WIB 1992. Concreet betrof het een gift aan de partner van een werknemer welke zelfmoord heeft gepleegd.

§ 4. Verenigingswerkers

137. Algemeen. Het fiscaal stelsel van het “*verenigingswerk*” (wetten van 18 juli 2018 en 30 oktober 2018) werd vernietigd door het Grondwettelijk Hof op 23 april 2020 (nr. 53/2020). Door de wet van 24 december 2020 werd een nieuw stelsel voor het “*verenigingswerk*” ingevoerd. Artikel 71 van die wet stelt nog dat de regelgeving in deze wet valt onder de toepassing van de *de-minimis*steun zoals vervat in Verordening (EU) 1407/2013 van de Europese Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de *de-minimis*steun en de eventuele latere wijzigingen van deze verordening. De toekenning van de regeling als bedoeld in deze wet is verbonden aan de voorwaarde dat de organisatie de verbintenis aangaat dat zij het plafond vermeld in de Verordening (EU) 1407/2013 van de Commissie van 18 december 2013 betreffende de toepassing van de artikelen 107 en 108 van het verdrag betreffende de werking van de Europese Unie op de *de-minimis*steun, niet zal overschrijden. Die regel is in de wet gekomen op advies van de Raad van State (*Parl.St.* Kamer 2020-21, nr. 1433/006, 34). Opgemerkt werd dat de wet van 24 december 2020 niet preciseert welke voordelen voor de beoordeling van de voormelde grens van 200.000 EUR in aanmerking moeten worden genomen

(J. VAN DYCK, “Bijklussen in de sportsector : verlengd, maar met belangrijke wijzigingen”, *Fiscoloog* 2021, nr. 1685, 1). In dit verband kan slechts worden herhaald, dat een en ander op gespannen voet staat met hetgeen in de voormelde Europese Verordening bepaald wordt. Daar luidt het (onder meer) dat “*steun*” die in een “*andere vorm dan een subsidie wordt verleend*”, uitgedrukt moet worden in het “*bruto-subsidie-equivalent*” ervan; en dat een lidstaat die “*voornemens is [...] de-minimissteun aan een onderneming te verlenen*”, verplicht is die onderneming “*schriftelijk in kennis [te stellen] van het voorgenomen steunbedrag, uitgedrukt als bruto-subsidie-equivalent*” (Verordening, artikel 6.1). Van een dergelijke kennisgeving aan de betrokken ondernemingen is in de wet van 24 december 2020 geen spoor terug te vinden, zo werd nog opgemerkt.

§ 5. Giften

138. Wet van 29 mei 2020. Door artikel 2, § 1 van de wet van 29 mei 2020 werden in afwijking van artikel 49, lid 1 WIB 1992 in hoofde van genietters van “*winsten of baten*” - dus ook vennootschappen - de “*kosten verbonden aan giften in natura die tussen 1 maart 2020 en 30 juni 2020 worden gedaan*” aan onder meer “*instellingen voor gezondheidszorg*” (bedoeld in de wet van 10 juli 2008 op de ziekenhuizen en andere verzorgingsinstellingen), maar ook aan onder meer instellingen die school- en universitair onderwijs verschaffen en openbare overheden als “*aftrekbare beroepskosten beschouwd*” (artikel 2, § 2, 1°, 4° en 5°). Zulke kosten zijn nl. normaal gezien niet als beroepskost aftrekbaar. De vraag werd gesteld op welke kosten die nu wettelijk toegestaan aftrek precies slaat. Gaat het enkel om de kosten die men zich moet getroosten om de bedoelde giften bij de begiftigden te krijgen (verpakkings- en verzendingskosten, bv.); of zijn ook de kosten beoogd die gedaan worden om de geschonken goederen te verwerven of te produceren? De memorie van toelichting laat verstaan dat het wel degelijk gaat om de “*kosten in verband met deze goederen*”, aldus inclusief de aankoop- of productiekosten (J. VAN DYCK, “Giften ‘in natura’ aan ziekenhuizen : wettelijke onderbouw geregeld”, *Fiscoloog* 2020, nr. 1652, 1). De goederen die het voorwerp kunnen zijn van een dergelijke gift in natura zijn, de “*medische hulpmiddelen en hun hulpstukken als bedoeld in het koninklijk besluit van 18 maart 1999 betreffende de medische hulpmiddelen*” en de “*beschermingsmiddelen voor zorgverstrekkers en patiënten*” (artikel 2, § 4, 1° en 2°). In afwijking van de gewone “*bewijsregeling*” in het kader van artikel 49 WIB 1992, moeten de aldus gedane kosten altijd “*door middel van bewijsstukken*” worden verantwoord (artikel 3, lid 3).

139. Wet van 15 juli 2020. Voor giften met fiscaal voordeel die door particulieren worden gedaan, wordt de belastingvermindering tijdelijk verhoogd van 45 % naar 60 % (artikel 3, 1° van de wet van 15 juli 2020). Bedoeld zijn de giften gedaan in 2020. Het geheel van de giften met fiscaal voordeel mag in de personenbelasting niet hoger zijn dan 10 % van het totale netto-inkomen. Dit plafond wordt voor de giften gedaan in 2020 verhoogd naar 20 % (artikel 3, 2°; cf. ook : de omzendbrief nr. 2020/C/104 dd. 17 augustus 2020 inzake het schenken van bepaalde goederen aan bepaalde instellingen en giften in natura (ter vervanging van de vorige omzendbrieven)).

140. Doctrine. Raadpl. : F. VANISTENDAEL, “Editoriaal. Over giften en belastingen”, *AFT* 2020, nr. 1, 1.

XIV. Schenkbelasting - Erfbelasting

141. Doctrine. Raadpl. : A. CULOT, “Droits d’enregistrement et de succession dans les 3 Régions. Mesures spéciales dans le cadre de la crise sanitaire provoquée par la COVID-19”, *Rec.gén.enr.not.* 2020, 239; M. DELANOTE, “Kroniek Vlaamse erfbelasting 2019”, *T.Not.* 2020, 122; M. DELANOTE, “Rechter kan ruling valideren of vernietigen (maar niet méér)”, *AFT(I)* 2020, nr. 12, 3; P. DE PAGE, “Simulation et la donation immobilière déguisée”, *Rec.gén.enr.not.* 2020, 333; N. GEELHAND DE MERXEM en B. MEDAER, “Dertig jaar registratie- en successierechten in Vlaanderen”, *Not.Fisc.M.* 2020, 41; A. HANSSENS en S. LAMOTE, “Hof te Gent bakent contouren van fiscaal misbruik verder af, ook bij successieplanning”, *AFT(I)* 2021, nr. 4, 1; G. HOMANS en B. VERBRUGGEN, “Donations de titres cotés : quelle valeur retenir lors de l’enregistrement (comparaison entre les trois Régions) ?”, *Rec.gén.enr.not.* 2020, 289; en J.-L. SNYERS, “Fiscale behandeling van de onttrekking uit vennootschap (uitbreng) van in Vlaanderen gelegen onroerende goederen”, *T.Not.* 2020, 949.