

# *Recente tendensen in de fiscale rechtspraak*

14 & 16 mei 2019

**Katrien Bollen**  
**Bruno Cardoen**

# **Deel I. Fiscale Procedure**

Bruno Cardoen

## ***Non bis in idem*-beginsel**

---

- ▶ **Antwerpen, 9 januari 2018 en 20 maart 2018**
- ▶ *Non bis in idem*-beginsel= algemeen rechtsbeginsel op grond waarvan een tweede ‘strafrechtelijke’ berechting (*bis*) van dezelfde persoon voor dezelfde feiten (*in idem*) uitgesloten is als er al een eerste definitieve berechting met een ‘strafrechtelijk’ karakter is
- ▶ Gewaarborgd door (i.) artikel 14.7 BUPO-Verdrag, (ii.) artikel 4.1. van het Protocol nr. 7 bij het EVRM en (iii.) artikel 50 van het Handvest van de Grondrechten van de EU
- ▶ Zaak A. en B. t./Noorwegen (EHRM, 15 november 2016):
  - ▶ Restrictievere opvatting van het non bis in idem –beginsel bij parallelle procedures
  - ▶ Dubbele bestraffing wel mogelijk indien parallel gevoerde procedures “*onderdelen vormen van één geïntegreerd en coherent sanctiesysteem*”
  - ▶ Vereist een voldoende nauwe *substantiële en temporele band*

# FISCALE PROCEDURE

## ***Non bis in idem*-beginsel**

---

### ▶ **Substantiële** band:

- ▶ Procedures moeten *complementaire doeleinden* dienen (moeten betrekking hebben op verschillende aspecten van het ‘inbreukmakende gedrag’)
- ▶ Zij moeten *voorzienbaar* zijn voor de betrokkene
- ▶ *Dubbele bewijsgaring* en dubbele beoordeling van hetzelfde bewijsmateriaal moet worden vermeden
- ▶ De sanctie die wordt opgelegd in de ene procedure wordt in aanmerking genomen bij het bepalen van de sanctie in de andere procedure

### ▶ **Temporele** band:

- ▶ Verband tussen de verschillende procedures in tijd moet voldoende eng zijn om de betrokkene te beschermen tegen onzekerheid, uitstel en het gevaar dat procedures zouden worden gerekt
- ▶ In dezelfde zin: Cass., 21 september 2017 en Hof van Justitie, 20 maart 2018 (inzake *Luca Menci*)

# FISCALE PROCEDURE

## ***Non bis in idem*-beginsel**

---

▶ Feiten:

- In het kader van de BTW- procedure: definitieve boete van 200% wegens gebruik fictieve facturen (onterechte BTW-aftrek)
  - In het kader van de procedure omtrent inkomstenbelastingen: belastingverhoging van 200% (onterechte aftrek van beroepskosten)
  - Handelaar/natuurlijk persoon (Antwerpen, 9 januari 2018) en vennootschap (Antwerpen, 20 maart 2018)
- ▶ Hof van Beroep te Antwerpen verwijst naar het arrest A. en B. t. Noorwegen: wegens dezelfde feiten kunnen *parallele* procedures worden gevoerd en beëindigd, *zonder* dat de uit deze procedures voortvloeiende sancties een schending van het *non bis in idem*-beginsel inhouden

## ***Non bis in idem*-beginsel**

---

- Oordeel hof van beroep Antwerpen
  - ‘bis’-voorwaarde is niet voldaan: de 2 administratieve procedures vormen “een coherent geheel”:
    - 2 vervolgingen (inzake BTW en inkomstenbelastingen) zijn *complementair* en *viseren elk de bestraffing van een verschillend aspect van fiscale fraude*
    - Dubbele vervolging was *voorzienbaar* voor de belastingplichtige
    - *Bewijsgaring* en beoordeling van het bewijs inzake BTW en inkomstenbelastingen verliepen *tezelfdertijd*
    - Rechter heeft getoetst aan het *evenredigheidsbeginsel*
    - Voldoende *temporele samenhang* tussen beide procedures
  - Conclusie: geen schending van het non bis in idem-beginsel
  - Maar evenredigheidsbeginsel kan enig soelaas bieden
    - Antwerpen, 20 maart 2018 (btw-boete: 3.000 EUR/belastingverhoging: 4.700 EUR): niet geschonden
    - Antwerpen, 9 januari 2018 (btw-boete: 141.000 EUR/belastingverhoging: 136.000 EUR): wel geschonden

## **Antigoon vs. beroepsgeheim**

---

- ▶ **Cass. 18 januari 2018, AR F.16.0031.N**
  - ▶ Fiscale Antigoon: Moet onrechtmatig verkregen bewijs steeds uit de bewijsvoering worden geweerd?
  - ▶ Hof van Cassatie: slechts wering in drie welomschreven gevallen:
    - ▶ Schending van een op straffe van nietigheid voorgeschreven regel
    - ▶ Onrechtmatige bewijsgaring druist in tegen hetgeen van een behoorlijk handelende overheid mag worden verwacht, zodanig dat het gebruik van het bewijs onder alle omstandigheden als ontoelaatbaar moet worden beschouwd
    - ▶ Recht op eerlijk proces komt in gedrang
  - ▶ Vier criteria:
    - ▶ Zuiver formeel karakter van de onrechtmatigheid
    - ▶ Weerslag op het recht of de vrijheid die door de overschreden norm worden beschermd
    - ▶ Al dan niet opzettelijk begane onregelmatigheid
    - ▶ De omstandigheid dat de ernst van de inbreuk veruit de begane onregelmatigheid overstijgt
-

## Antigoon vs. beroepsgeheim

---

- ▶ Feiten:
  - Fiscus voert een onderzoek in de personenbelasting naar een autodeskundige en stelt op basis van artikel 322 WIB 92 enkele specifieke vragen aan de toenmalige advocaat van de belastingplichtige (*cfr.* derdenonderzoek)
  - Advocaat verstrekt de gevraagde inlichtingen zonder enig voorbehoud en zonder tussenkomst van zijn tuchtoverheid (*cfr.* artikel 334 WIB)
  - Op basis van de inlichtingen werd getaxeerd
- ▶ Standpunt belastingplichtige
  - Inlichtingen werden verkregen met schending van het beroepsgeheim
  - Aanslag is nietig
  - Belastingplichtige krijgt ongelijk bij rechtbank van eerste aanleg en hof van beroep
  - Belastingplichtige tekent cassatie aan – schending van het recht op verdediging en recht op eerlijk proces (artikel 6.1. EVRM)



## Antigoon vs. beroepsgeheim

---

- ▶ Oordeel Hof van Cassatie:
  - Hof verwerpt voorziening van de belastingplichtige:
    - *“Het middel dat er geheel van uitgaat dat wanneer uit het onderzoek blijkt dat de advocaat zijn beroepsgeheim heeft miskend en de inlichtingen of gegevens met miskening van zijn beroepsgeheim aan de administratie heeft overgemaakt [...] die inlichtingen of gegevens [dan] niet kunnen dienen om de belasting ten laste van de cliënt van die advocaat te heffen, faalt naar recht”*
    - Hof van Cassatie stelt o.i. niet dat inlichtingen verkregen met miskening beroepsgeheim *per definitie* niet geweerd moeten worden
      - Schending beroepsgeheim leidt niet *automatisch* tot onbruikbaarheid bewijs
      - Er moet *in concreto* toetsing zijn aan de Antigoon-criteria
      - Toetsing komt uitsluitend toe aan de bodemrechter, niet aan het Hof van Cassatie
      - Recht op eerlijk proces geschonden?

## **Antigoon: verhouding met rechtspraak HvJ**

---

### ▶ **Cass. 28 juni 2018, AR F.17.0016.N**

#### ▶ **Feiten:**

- ▶ Fiscus stelt onderzoek in tegen 2 broers waarvan vermoed wordt dat ze titularis zijn van een Luxemburgse bankrekening waarop zwart geld terechtkwam
- ▶ Ingevolge een rogatoire commissie komen de rekeninguittreksels in handen van de fiscus, die taxaties vestigt in de personenbelasting
- ▶ Onrechtmatig verkregen bewijs? In beginsel immers eerst toestemming van de Luxemburgse raadkamer nodig (artikel 20, lid 2 en 24 Benelux-verdrag van 27 juni 1962 aangaande de uitlevering en rechtshulp in strafzaken)
- ▶ Hof van beroep Gent past fiscale Antigoon-leer toe en oordeelt dat de onrechtmatig verkregen bewijzen deze toets doorstaan

## Antigoon: verhouding met rechtspraak HvJ

---

- ▶ In cassatieberoep stelt belastingplichtige dat het doorgeven van de bankgegevens van natuurlijke personen een inmenging vormt van het privéleven (artikel 8 EVRM en artikel 7 Handvest)
  - ▶ Belastingplichtige verwijst naar arrest WebMindLicenses (HvJ, 17 december 2015): inzake btw geldt dat elke schending van een grondrecht bij het verzamelen van bewijs tot gevolg heeft dat de fiscus dit bewijs niet mag gebruiken
  - ▶ Gevolg: Antigoon moet wijken? Verschillende tendensen
  - ▶ Advocaat-generaal: Unierecht is niet van toepassing omdat de betwisting directe belastingen betreft
  - ▶ Belastingplichtige: gelijkheidsbeginsel geschonden – onrechtmatige bewijzen worden uitgesloten in btw-context, maar worden wel aanvaard in directe belastingen
-

## **Antigoon: verhouding met rechtspraak HvJ**

---

- ▶ Hof van Cassatie besluit prejudiciële vraag te stellen, teneinde na te gaan of de WebMindLicenses-doctrine nog ruimte laat voor de Antigoon-toets
- ▶ Hof acht dit noodzakelijk om te kunnen oordelen over de aangevoerde ongelijke behandeling (inkomstenbelastingen vs. btw)

## **Medewerking tijdens onaangekondigde controle**

---

- ▶ **Hof van Cassatie, 25 januari 2019 (AR.17.0039.N)**
- ▶ Feiten
  - Onaangekondigde controle van de BBI op zetel vennootschap
  - Gedelegeerd bestuurder is niet aanwezig of telefonisch bereikbaar
  - BBI –ambtenaren verzoeken een bediende om datamappen te kopiëren naar een externe schijf
  - Bij het einde van de controle wordt een PV opgesteld dat door de bediende wordt ondertekend
  - Onrechtmatig verkregen bewijs?
- ▶ Hof van Cassatie
  - Bediende heeft niet aangegeven dat ze niet gemandateerd zou geweest zijn om t.b.v. de vennootschap te voldoen aan de verplichting tot voorlegging van boeken, stukken en bescheiden
  - Heeft zonder protest meegewerkt en noodzakelijke hulp geboden bij kopiëren
  - PV vermeldt geen weigering
  - Geen bewijs dat arbeidsreglement een dergelijke medewerking zou verboden hebben

## **Medewerking tijdens onaangekondigde controle**

---

- Administratie kan slechts de voorlegging eisen van de belastingplichtige of zijn lasthebber
- Een vennootschap wordt vertegenwoordigd door de bestuurder of de zaakvoerder, die zowel aan een intern persoon als aan een extern persoon een volmacht kunnen geven
- Volmacht kan stilzwijgend zijn – Administratie mag dan ‘redelijkerwijze’ veronderstellen dat de werknemer bevoegd is om zijn medewerking te verlenen
- Belang van uitwerken van een procedure bij onaangekondigde controle – medewerking verbieden als bestuurder/zaakvoerder niet aanwezig is – afspraken op papier zetten

## Te ruime vraag om inlichtingen aan derden – Gevolgen?

---

### ▶ **Rb. Antwerpen 2 februari 2018, 3 vonnissen**

#### ▶ Feiten:

- Onderzoek in drie fasen bij vennootschappen die diensten aanbieden in het kader van ‘elektronische betalingen’, zgn. ‘*Payment Service Providers*’ of ‘PSP’
  - Fase 1: transactiegegevens van alle buitenlandse betaalkaarten die in 2015 en 2016 in België zijn gebruikt - Afzondering van de ‘verdachte’ kaarten
  - Fase 2: identificatie van de kaarthouder
  - Fase 3: controle fiscale toestand kaarthouder
- Administratie verzocht *alle* transactiegegevens te bezorgen van *alle* buitenlandse betaalkaarten die in 2015 en 2016 in België via (hun) systemen gebruikt zijn (= fase 1) – Rechtsgrond: artikel 323 WIB
- Betrokken PSP weigerden deze gegevens te bezorgen gelet op de schending van:
  - Het recht op privacy
  - Het evenredigheidsbeginsel

## Te ruime vraag om inlichtingen aan derden – Gevolgen?

---

- ▶ Oordeel rechtbank van eerste aanleg Antwerpen:
  - VOI gesteund op artikel 323 WIB: *“De Administratie mag van natuurlijke personen of rechtspersonen, alsook van verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, binnen de door haar bepaalde termijn, welke wegens wettige redenen kan worden verlengd, voor alle of een deel van hun verrichtingen of activiteiten de overlegging vorderen van inlichtingen slaande op elke persoon of groep van personen, zelfs niet met name aangeduid, met wie zij rechtstreeks of onrechtstreeks in betrekking zijn geweest uit hoofde van die verrichtingen of activiteiten”*
  - Ruime formulering van art. 323 WIB impliceert niet dat de Administratie *quasi onbeperkt* gegevens mag verzamelen bij derden, in het bijzonder niet wanneer groot deel van de gegevens fiscaal niet relevant zal zijn
  - Administratie schendt het doelgebonden karakter van de onderzoeksbevoegdheid



## **Te ruime vraag om inlichtingen aan derden – Gevolgen?**

---

- ▶ Schending recht op privacy?
  - Vormt artikel 323 WIB een afdoende voorzienbare wettelijke basis? Volgens rechtbank niet
- ▶ Schending evenredigheidsbeginsel?
  - Administratie: onderzoeksdoel kon niet op een andere wijze worden bereikt
  - Rechtbank gaat niet akkoord
  - Doel kan eveneens worden bereikt middels een meer gerichte en beperktere gegevensverwerking
  - Fiscus moet criteria hanteren die een ondergrens vormen voor de kaarten die in onderzoekfase 1 mogelijks als verdacht zouden kunnen worden aangemerkt
- ▶ Quid fiscaal bankgeheim?

## **Vaststellingen omtrent niet-aangegeven omzet m.b.t. een beperkte periode – extrapolatie over een langere periode?**

---

### ▶ **Gent 9 oktober 2018, 2017/AR/924 en 2017/AR/925**

#### ▶ Feiten

- Uit onaangekondigde controle op maatschappelijke zetel van een toeleverancier van horecazaken blijkt een niet-gefactureerde omzet
- Aangetroffen documenten geven een beeld van de verhouding gefactureerde en niet-gefactureerde omzet
- Informatie betreft een beperkte periode (nl. november 2010)
- Fiscus gebruikt de informatie om omzet van de vennootschap voor het jaar waarop de gedane vaststellingen betrekking hebben te herberekenen en doet hetzelfde voor vorige inkomstenjaren
- Niet-officiële meeromzet wordt onderworpen aan aanslag geheime commissielonen

## **Vaststellingen omtrent niet-aangegeven omzet m.b.t. een beperkte periode – extrapolatie over een langere periode?**

---

- ▶ Oordeel hof van beroep Gent
  - Fiscus mag bij bewijsvoering gebruik maken van feitelijke vermoedens
    - Vermoedens uit cijfergegevens voor een bepaalde periode mogen naar andere periodes geëxtrapoleerd worden (*cfr.* Cass. 19/09/2014, C.12.0375.N)
      - Cijfergegevens moeten *voldoende representatief* geacht kunnen worden om voor die andere periodes te kunnen gelden
    - Vaststellingen die voor de maand november werden gedaan, gelden als vaststaande en zekere feiten maar zijn *niet voldoende draagkrachtig om eruit af te leiden of aan te nemen dat die bekende feiten van de te korte referentieperiode toepasselijk zijn op een langere periode*
      - Administratie toont o.m. niet aan dat de exploitatievoorwaarden over een langere periode dezelfde waren als deze van de maand waarvoor de vaststellingen werden gedaan
  - Bestreden taxaties zijn willekeurig en moeten worden vernietigd

## **Willekeur**

---

### ▶ **Antwerpen 11 september 2018, 2016/AR/1066**

#### ▶ Feiten

- Uit strafrechtelijk onderzoek naar fiscale fraude bij een diamantair blijkt dat zowel aan- als verkopen van diamanten buiten de boekhouding werden gehouden
- Bedrijfsleider wordt strafrechtelijk veroordeeld wegens valsheid in geschrifte en fiscale fraude
- Fiscus belast opbrengst van zwarte verkopen als bijkomende bezoldiging in hoofde van de bedrijfsleider
- **Rechtbank van eerste aanleg: taxaties zijn niet willekeurig**
  - Taxaties konden worden gevestigd uitgaande van het geheel van de verkopen buiten de boekhouding
  - Met het bedrag van de aankopen moet geen rekening gehouden worden wegens gebrek aan bewijsstukken

## Willekeur

---

### ▶ Oordeel hof van beroep Antwerpen

- Betwiste taxaties worden vernietigd wegens willekeur
  - Er is sprake van een willekeurige aanslag “*indien de Administratie een rechtsdwaling heeft begaan of zich op onjuiste feiten heeft gebaseerd, of omdat ze uit juiste feiten niet te verantwoorden gevolgtrekkingen heeft afgeleid*”
  - Fiscus handelde willekeurig omdat uit juiste feiten, met name het bestaan van zwarte aan- en verkopen, niet te verantwoorden gevolgtrekkingen werden afgeleid door de gekende aankopen buiten beschouwing te laten bij de vaststelling van de belastbare inkomsten
  - Hof negeert verweer van fiscus dat aankopen buiten beschouwing moeten worden gelaten bij gebrek aan bewijsstukken

## **Geheim commissieloon: geen herkansing bij bedrijfsleider**

---

### **▶ Antwerpen 22 mei 2018, 2015/AR/705 - 2017/AR/880**

#### **▶ Pro memorie**

- Fiscus mag nieuwe aanslag vestigen binnen door de wet voorgeschreven termijn indien initiële aanslag nietig werd verklaard
  - Mits nietigheid niets te maken heeft met verjaring van de belasting
  - Hoe?
    - Hertaxatie (art. 355 WIB)
    - Subsidiaire aanslag (art. 356 WIB)
- Hof van Cassatie 5 mei 2017
  - De schending van “elke mogelijke wettelijke regel” (mits geen regel inzake verjaring) kan aanleiding geven tot een subsidiaire aanslag (of een hertaxatie) voor zover de rechter (of de adviseur-generaal) die de vernietiging uitspreekt:
    - niet oordeelt over de omvang van de belastbare grondslag
    - het bestaan van de belastbare materie niet ontkent

## Geheim commissieloon: geen herkansing bij bedrijfsleider

---

### ► Voorwaarde

- Nieuwe aanslag moet worden gevestigd in hoofde van ‘*dezelfde belastingschuldige*’
- Nuancering
  - Bepaalde personen worden gelijkgesteld met de oorspronkelijke belastingschuldige (gelijkstellingsregel): “*De leden van het gezin, de vennootschap, de vereniging of de gemeenschap waarvan het hoofd of de directeur oorspronkelijk werd aangeslagen en wederkerig*” (art. 357, 4<sup>o</sup> WIB 92)

## **Geheim commissieloon: geen herkansing bij bedrijfsleider**

---

- ▶ Kan de Administratie een nietigverklarde aanslag in de vennootschapsbelasting vervangen door een nieuwe aanslag in de personenbelasting op naam van de bedrijfsleider van de vennootschap (en omgekeerd)?
  
- ▶ Oordeel hof van beroep Antwerpen
  - Subsidiare aanslag in hoofde van de bedrijfsleider is niet mogelijk na vernietiging van een aanslag in hoofde van de bvba
    - Gelijkstellingsregel voorziet niet in mogelijkheid tot substitutie van een natuurlijke persoon en een vennootschap
    - “Vennootschap” als bedoeld in artikel 357, 4° WIB is enkel de vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid
    - Subsidiare aanslag is ongeldig



## **Vestiging aanslag in hoofde van vereffende vennootschap**

---

### ▶ **Antwerpen, 15 januari 2019 (2017/AR/1530)**

#### ▶ Feiten

- Vereffening vennootschap gesloten op 18/11/2013
- Aanslag vennootschapsbelasting (AJ 2013 speciaal: meerwaarde op onroerend goed) ingekohierd in 2015
- Aanslag gevestigd op naam van de vennootschap, met verzending van het aanslagbiljet (“p/a”) naar de vereffenaar

#### ▶ Hof van Beroep

- Artikel 133, §1 KB/WIB: aanslagen worden ten kohiere gebracht op naam van de betrokken belastingschuldigen
- Geen duidelijkheid wie als ‘belastingschuldige’ moet worden beschouwd na sluiting van de vereffening
- Cassatie, 14 februari 2012: sluiting van de vereffening maakt een einde aan het bestaan en de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap
- Gevolg: enkel vereffenaar kan nog als belastingschuldige worden aangemerkt

## **Vestiging aanslag in hoofde van vereffende vennootschap**

---

- ▶ Aanslag dient te worden vernietigd
- ▶ Quid subsidiaire taxatie? O.i. niet mogelijk
- ▶ Maar wetsvoorstel 'houdende diverse fiscale bepalingen 2019-I: gelijkstelling van artikel 357 WIB geldt ook voor de vereffenaar 'qualitate qua' van de rechtspersoon waarvan de vereffening gesloten is (inwerkingtreding: 10 dagen na publicatie in het BS; zie *Parl. St.*, Kamer, 2018-2019, nr. 54-3699/005)

## **Seponeringsbeslissing parket: geen start bijzondere aanslagtermijn**

---

### ▶ **Cass. 23 februari 2018, F.17.0078.F**

#### ▶ Toepasselijke rechtsgronden

##### ■ Art. 358, §1, 3° WIB 92

##### ■ Toepassing bijzonder aanslagtermijn van 12 maanden

- Indien ‘rechtsvordering’ uitwijst dat belastbare inkomsten niet werden aangegeven in één van de vijf jaren vóór het jaar waarin de vordering is ‘ingesteld’

##### ■ Art. 358, §2, 2° WIB 92

##### ■ Startpunt bijzondere aanslagtermijn?

- Vanaf de datum waarop tegen “de beslissing over de [...] rechtsvordering” geen verzet of voorziening meer kan worden ingediend.

## **Seponeringsbeslissing parket: geen start bijzondere aanslagtermijn**

---

- ▶ Oordeel Hof van Cassatie
  - Strafvordering ingesteld door OM door het openen van een opsporingsonderzoek kwalificeert als een ‘rechtsvordering’
  - Startpunt 12 maanden-termijn?
    - Standpunt belastingplichtige
      - Beslissing procureur des Konings om af te zien van de fiscale strafvordering en de zaak dus te klasseren zonder verder gevolg
    - Standpunt Hof
      - Beslissing tot seponering heeft ‘geen rechterlijk karakter’ en kan dus niet worden beschouwd als een ‘beslissing over de rechtsvordering’ in de zin van de bijzondere aanslagtermijn
      - Seponeringsbeslissing doet 12 maanden-termijn niet lopen

## **Ambtshalve ontheffing – materiële vergissing**

---

### **▶ Antwerpen 23 januari 2018, 2016/AR/441**

#### **▶ Feiten**

- Belastingplichtige vergeet twee codes in te vullen in zijn aangifte
  - Sociale bijdragen en kapitaalaflossingen voor een hypothecair krediet
- Belastingplichtige merkt vergissing op na verstrijken bezwaartermijn en dient verzoek tot amtsshalve ontheffing in op grond van een materiële vergissing (toepassing van art. 376, §1 WIB 92)

## Ambtshalve ontheffing – materiële vergissing

---

- ▶ Oordeel rechtbank eerste aanleg
  - Belastingplichtige probeert zijn nalatigheid “kunstmatig” als een materiële vergissing voor te stellen (Rb. Antwerpen 12/10/2015, 14/3809/A)
  
- ▶ Oordeel hof van beroep
  - Onwaarschijnlijk dat belastingplichtige op beredeneerde wijze zijn sociale bijdragen en kapitaalsaflossingen niet zou hebben afgetrokken
  - *In dubio contra fiscum*
  - Er is sprake van een materiële vergissing
  - Het hoger beroep is gegrond

## **Ambtshalve ontheffing – materiële vergissing**

---

- ▶ **Antwerpen, 17 april 2018 (2016/AR/2105)**
- ▶ Boekhouder verzoekt in 2014 om amtsshalve ontheffing voor één van zijn cliënten voor de inkomstenjaren 2008-2012
- ▶ In die aangiftes waren geen kapitaalsaflossingen opgenomen, zodat cliënt geen recht op woonbonus had
- ▶ Slechts in 2014 voor het eerst attest van de bank waaruit blijkt dat het om een hypothecaire inschrijving ging
- ▶ Belastingplichtige beroept zich op materiële vergissing
- ▶ Hof van Beroep volgt niet: geen twijfel mogelijk – boekhouder had kapitaalsaflossingen niet aangegeven omdat hij van oordeel was dat het een niet-hypothecaire lening betrof = > beoordelingsfout en geen materiële vergissing
- ▶ Opm.: Sinds AJ 2014 geen bewijs meer nodig van een materiële vergissing voor federale belastingverminderingen en vanaf AJ 2015 geldt dit ook voor gewestelijke verminderingen

## **Ambtshalve ontheffing – ‘nieuw feit’**

---

### ▶ **Rb. Gent, 31 januari 2019 /17/3178/A)**

#### ▶ Pro memorie

- Hof van Beroep Gent, 24 mei 2016: artikel 18, §3, 2°, tweede lid KB/WIB: ongrondwettelijk onderscheid tussen terbeschikkingstelling woning door natuurlijk persoon en rechtspersoon
- Circ. 2018/C/57 dd. 15 mei 2018: VAA moet worden berekend overeenkomstig artikel 18, §3, 2°, eerste lid KB/WIB, ongeacht door wie het VAA wordt toegekend
- Volgens administratie is deze rechtspraak geen ‘nieuw feit’ dat toelaat om amtsshalve ontheffing te vorderen (artikel 376 WIB)

#### ▶ Rb. Gent

- Artikel 376, §2 WIB: een nieuw rechtsmiddel of een wijziging van de jurisprudentie is geen nieuw gegeven
- Maar: als bepalingen ongrondwettig worden bevonden betreft dit wel een nieuw feit – kan niet gelijkgesteld worden met een wijziging van de jurisprudentie



## **Ambtshalve ontheffing – ‘nieuw feit’**

---

### **▶ Rb. Gent, 31 januari 2019 /17/3178/A)**

- Ook reeds rechtspraak van het Grondwettelijk Hof en van het Hof van Justitie beschouwd als ‘nieuw feit’
- Dus: wel ambtshalve ontheffing mogelijk
- Binnen de 5 jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting gevestigd werd => dus voor aanslagen die dateren van 2015 en later
- Contra: Rb. Antwerpen, 13 april 2018 en Rb. Brugge, 18 april 2018

## **Uitputtingsvereiste**

---

- ▶ **Cass., 9 februari 2018, F.15.0141.F**
- ▶ Uitputtingsvereiste: slechts ontvankelijke vordering in rechte nadat het door of krachtens de wet georganiseerde beroep werd ingesteld
- ▶ Feiten:
  - Intercommunale houdt BV in op inkomsten betaald aan niet-inwoner
  - Nadien terugvordering van de BV
  - Betwisting wordt meteen voorgelegd aan de rechter, zonder voorafgaand bezwaar
  - Hof van beroep Brussel: bij gebrek aan inkohiering of beslissing over de betaling van de BV, mag de rechter rechtstreeks gevat worden

## Uitputtingsvereiste

---

- ▶ Hof van Cassatie verbreekt dit arrest
- ▶ Artikel 366 en 371 WIB: de bezwaartermijn begint te lopen vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet, dan wel de datum van de kennisgeving van de aanslag of *van de inning van de belastingen op een andere wijze dan per kohier*
- ▶ Dus: bezwaar veronderstelt niet noodzakelijk een ingekohierde aanslag of een administratieve kennisgeving
- ▶ Hof van beroep had vordering onontvankelijk moeten verklaren

# Deel II. Personenbelasting

Katrien Bollen

# ***1. Onroerend inkomen***

## Belastbaar inkomen buitenlands onroerend goed

---

- ▶ **HvJ 12 april 2018, C-110/17**
- ▶ Belgisch fiscaal inwoner met buitenlands OG: vrijstelling met progressievoorbehoud (dubbelbelastingverdrag)
- ▶ Vaststelling belastbaar inkomen buitenlands OG
- ▶ Niet-verhuurd OG:
  - HvJ 11 september 2014, C-489/13
    - In België gelegen OG: geïndexeerd KI (+ 40%)
    - In buitenland gelegen OG: huurwaarde (- 40% kostenforfait)
    - HvJ: schending vrije kapitaalverkeer (huurwaarde > KI)
  - Circulaire AAFisc 22/2016 van 29 juni 2016
    - Niet-verhuurd OG: mogelijk huurwaarde bepalen a.h.v. door buitenlandse overheid vastgestelde fictief inkomen

## Belastbaar inkomen buitenlands onroerend goed

---

- ▶ Verhuurd OG aan particulier voor privégebruik of (bepaalde) rechtspersoon die het ter beschikking stelt van particulier:
  - HvJ 12 april 2018:
    - In België gelegen OG: geïndexeerd KI (+ 40%)
    - In buitenland gelegen OG: huurprijs en -voordelen (- 40% kostenaftrek)
    - HvJ: schending vrije kapitaalverkeer
  - Luik 28 juni 2017: schending vrije kapitaalverkeer
    - Belastbare grondslag: 22,5% van huurprijs en –voordelen
  - FAQ FOD Financiën 30 april 2019: huurprijs

## ***2. Roerend inkomen***



## Herkwalificatie interesten voor vaste vertegenwoordiger

---

- ▶ **Gent 12 december 2017, 2016/AR/1307**
- ▶ Voorschot door natuurlijke persoon (of diens echtgenoot) aan vennootschap waarin bestuurder / zaakvoerder / vereffenaar / soortgelijke functie (artikel 32, 1° WIB)
  - Indien interest betaald door vennootschap > markttrente of voorschot > som belastbare reserves begin belastbaar tijdperk en gestort kapitaal einde belastbare tijdperk: herkwalificatie interest in dividend (art. 18 WIB)

## Herkwalificatie interesten voor vaste vertegenwoordiger

---

- ▶ Feiten: CVBA wordt bestuurd door NV, die natuurlijk persoon heeft als vaste vertegenwoordiger. (Echtgenote van) vaste vertegenwoordiger verstrekt lening aan CVBA. Herkwalificatie interest in dividend?
  - ▶ Vraag: oefent vaste vertegenwoordiger van een rechtspersoon een opdracht als *bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functie* uit?
  - ▶ Gent: herkwalificatie wel degelijk mogelijk want gelijksoortige functie:
    - Vaste vertegenwoordiger doet taken die samenvallen met en inherent zijn aan het bestuur van de vennootschap
    - Persoonlijke aansprakelijkheid zorgt voor onafhankelijke en autonome uitoefening functie vaste vertegenwoordiger
    - Dat bestuurder en vaste vertegenwoordiger twee verschillende entiteiten of kwalificaties zijn is niet relevant
-

## **Auteursrecht: roerend of beroepsinkomen?**

---

- ▶ **Cass. 10 november 2017, F.14.0076.F**
- ▶ Fiscale regeling auteursrechten:
  - Inkomsten uit (con)cessie auteursrechten niet hoger dan 37.00 EUR/jaar: onweerlegbaar roerend inkomen
  - Inkomsten hoger dan 37.500 EUR: roerend- of beroepsinkomen?
- ▶ Hof van Cassatie:
  - Feiten:
    - Dateren van vóór invoering fiscale regeling auteursrechten
    - Individu realiseert audiovisuele werken in kader van uitvoering beroepsactiviteit en draagt auteursrechten op deze audiovisuele werken over aan vennootschap-werkgever in ruil voor vergoeding
    - Individu geeft vergoeding aan als 'roerend inkomen'

## Auteursrecht: roerend of beroepsinkomen?

---

- Administratie: beroepsinkomen (art. 37 WIB)
- Art. 37 WIB: inkomsten van roerende goederen zijn beroepsinkomsten zodra goederen gebruikt voor uitoefenen beroepswerkzaamheid
- Brussel 21 februari 2007:
  - Beroepsinkomen indien het roerend goed de vrucht is van de beroepswerkzaamheid
- Cass.: niet uit artikel 37 WIB afleiden dat roerende goederen voor de beroepswerkzaamheid worden gebruikt enkel en alleen omdat die goederen door die werkzaamheid zijn voortgebracht
- Fiscus moet aantonen dat auteursrechten een productiemiddel zijn waarmee de beroepswerkzaamheid uitgeoefend wordt

## Vrijstelling voor interesten van Nederlands spaarboekje

---

- ▶ **Rb. Antwerpen 15 juni 2018, 16/1743/A**
- ▶ Vrijstelling interesten spaarboekje 980 EUR (AJ 2020) indien spaarboekje voldoet aan
  - Basisvoorwaarden WIB (art. 21, al.1, 5<sup>o</sup>WIB): geen vaste termijn, ...
  - Voorwaarden KB/WIB: munt, opvraging, vergoeding,...
- ▶ Vrijstelling spaarboekjes in andere lidstaat EER?
  - Dezelfde basisvoorwaarden
  - Voorwaarden bij KB/WIB: moeten slechts aan ‘analoge vereisten’ voldoen
  - Weinig of geen andere lidstaten voldoen hieraan
  - Hof van Justitie (arrest 8 juni 2017): schending vrijheid van dienstverrichting: voorwaarden zijn “eigen aan de nationale Belgische markt”

## Vrijstelling interesten van Nederlands spaarboekje

---

### ▶ Rb. Antwerpen:

- Belgische inwoners in Nederland twee spaarboekjes
- Administratie weigert vrijstelling omdat niet voldaan zou zijn aan vereisten die analoog zijn aan voorwaarden KB/WIB
- Rechtbank:
  - “Analoog” betekent niet dat de voorwaarden “identiek” zouden moeten zijn. Ruim te interpretere
  - Bepaalde voorwaarden zijn niet essentieel
  - Bepaalde voorwaarden zijn eigen aan de nationale markt en in schending met vrijheid van dienstverrichting
  - Basisrente en getrouwheidspremie: slechts één van de buitenlandse bankrekeningen voldoet hieraan (‘bonusrente’) en komt voor de vrijstelling in aanmerking

## **Vrijstelling interesten van Nederlands spaarboekje**

---

- ▶ Dus vrijstelling interesten spaarboekje van toepassing op buitenlandse (Nederlandse) rekening indien naast basisrente ook een getrouwheidspremie ?

## ***3. Beroepsinkomen***



## Aftrek 'voordeel alle aard' als beroepskost

---

- ▶ **Cass. 19 oktober 2017, AR F15.0199.N**
- ▶ Uitgespaarde uitgave verkregen in kader beroepsactiviteit is belastbaar voordeel alle aard (VAA). Uitgespaarde uitgave die, was ze door de genierter zelf gedaan, de aard van beroepskost gehad zou hebben, is als beroepskost aftrekbaar mits art. 49 WIB voldaan. Neutralisatie VAA.
- ▶ Feiten:
  - Bestuurder NV gebruikt infrastructuur van NV voor uitoefening beroep. NV factureert en rekent geen interest bij niet-betaling
  - Administratie belast uitgespaarde interest als VAA
  - Bestuurder stelt dat fictieve interesten als beroepskost in mindering moeten komen van het VAA

## Aftrek 'voordeel alle aard' als beroepskost

---

- ▶ Gent: belastingplichtige levert niet bewijs van beroepsmatig karakter interestlast
- ▶ Cass: bevestigt principe, maar verwierpt voorziening belastingplichtige: feitelijke beoordeling – (fictieve) kosten moeten voldoen aan aftrekbaarheidsvoorwaarden art. 49 WIB – bewijs niet geleverd
- ▶ Neutralisatie VAA mits onderbouwd bewijs beroepskost art. 49 WIB

## **Meerwaarde op grond: onbelast bij vereenvoudigde boekhouding indien geen waardevermindering**

---

- ▶ **Cass. 21 juni 2018, F.16.0028.N**
  - ▶ Belastbaar beroepsinkomen: meerwaarden op activa ‘die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt’
    - Art. 24, al. 1, 2<sup>o</sup> en 27, al. 2, 3<sup>o</sup> WIB
    - Drie groepen activa geacht gebruikt te worden voor uitoefenen beroepswerkzaamheid (artikel 41 WIB)
      - Vaste activa die in kader beroepswerkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd en als activabestanddeel zijn geboekt
      - Vaste activa waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen
      - Immateriële activa tijdens de beroepswerkzaamheid tot stand gekomen
  - ▶ Niet voldoen aan criteria: meerwaarde niet belastbaar
-

## **Meerwaarde op grond: onbelast bij vereenvoudigde boekhouding indien geen waardevermindering**

---

### ▶ Vereenvoudigde boekhouding

- Geen afschrijving/waardevermindering bij grond (criterium 2) – geen ‘beroepsactief’ en dus alleen gedeelte van de meerwaarde dat betrekking heeft op gebouw belastbaar?
- Administratie: meerwaarde kan niet opgesplitst worden
- Hof van Cassatie: *“bij een vereenvoudigde boekhouding met daarin enkel afschrijvingen en geen waardeverminderingen, moet worden aangenomen dat de grond, die niet in aanmerking komt voor afschrijvingen, geen actief bestanddeel is dat gebruikt wordt voor de beroepswerkzaamheid”*
  - => afzonderlijke beoordeling grond en gebouw voor de kwalificatie als beroepsactief
  - => meerwaarde op grond onbelast indien geen waardevermindering

## Belasting stopzettingsmeerwaarde

---

### ▶ **Cass. 21 december 2017, F.16.0128.N**

#### ▶ Feiten:

- Eisers zijn eigenaar van onroerend goed (uitbating garage)
  - Stopzetting beroepswerkzaamheid in 2004 – afstand van recht van natrekking onroerend goed aan bouwpromotor voor oprichting appartementsgebouw (intentieverklaring)
  - Prijs van grond telkenmale verdeeld bij verlijden verkoopakte van elk appartement
  - In 2006 en 2007 start verkoop appartementen, met verdeling van grondprijs
  - Administratie belast stopzettingsmeerwaarde voor belastbare tijdperken 2006 en 2007 (art. 28, eerste lid, 1<sup>o</sup> WIB - tarief: 16,5%)
- ▶ Rechtbank eerste aanleg Brugge en Hof van beroep Gent geven administratie gelijk
-

## Belasting stopzettingsmeerwaarde

---

- ▶ Hof van Cassatie verwerpt voorziening belastingplichtige
  - Volstaat dat activa gebruikt werd voor de beroepswerkzaamheid – niet vereist dat meerwaarde zelf haar oorzaak vindt in vorige beroepswerkzaamheid
  - Verband tussen meerwaarde en vorige beroepswerkzaamheid is van temporele aard: meerwaarde moet haar oorsprong vinden in vorige beroepswerkzaamheid en mag niet na stopzetting van beroepswerkzaamheid zijn ontstaan
    - Prijsstijgingen ontstaan na de beroepswerkzaamheid moeten dus buiten beschouwing worden gelaten – eisers leveren evenwel niet het bewijs van een prijsstijging tussen datum stopzetting en vervreemding

## Belasting stopzettingsmeerwaarde

---

- Belastbaar tijdstip? Incassering van de verkoopprijs
  - Indien voor betaling van de prijs een opschortende voorwaarde is bedongen, is meerwaarde slechts belastbaar op het ogenblik van de realisatie van die voorwaarde
  - Terugwerkende kracht van opschortende voorwaarde (art. 1179 BW) blijft *in fiscalibus* zonder gevolg
  - Bij verkoop van activa met uitgestelde eigendomsoverdracht, is meerwaarde slechts belastbaar bij effectieve eigendomsoverdracht (datum notariële akte)
  - In casu: belastbare tijdperken 2006 en 2007

## Forfaitaire raming voordelen van alle aard

---

- ▶ **Antwerpen 6 februari 2018**
- ▶ Art. 36 WIB:
  - Anders dan in geld verkregen voordelen moeten worden geraamd op “werkelijke waarde”
  - Bevoegdheid Koning tot raming vast bedrag (art. 18KB/WIB)
- ▶ Is er sprake van voordeel ingeval zaakvoerder marktconforme rente betaalt aan vennootschap (4,5%), maar die minder bedraagt dan referentierentevoet vastgesteld in KB/WIB (9%)?



## Forfaitaire raming voordelen van alle aard

---

- ▶ Minister van Financiën: bij beoordeling rente in geen geval commerciële rentevoet in plaats van door Koning vastgestelde referentierentevoet
  - ▶ Administratie belast voordeel alle aard verschil referentierentevoet en toegepaste rentevoet
  - ▶ Antwerpen: heropening debatten met verwijzing naar advies RvS bij KB 02.11.2017
    - Koning mag regels stellen om in bepaalde gevallen voordelen op vast bedrag te ramen, maar **moet daarbij steeds de werkelijke waarde bij de verkrijger in het algemeen zoveel als mogelijk benaderen**
    - Heropening debatten over vraag of forfaitaire raming de werkelijke waarde benadert
-

## **Kosteloze verkrijging bij einde recht van opstal: voordeel belastingplichtige(n)**

---

### ▶ **Gent 31 oktober 2017, 2016/AR/622**

#### ▶ Feiten:

- Recht van opstal (25j) op eigendom van echtpaar toegekend aan BVBA waarvan zij zaakvoerders zijn. BVBA richt woning op die bij einde opstal kosteloos eigendom wordt van echtpaar
- Administratie belast echtpaar op voordeel van alle aard bij einde recht van opstal

# PERSONENBELASTING

## **Kosteloze verkrijging bij einde recht van opstal: voordeel belastingplichtige(n)**

---

- ▶ Gent:
  - Doel opstalconstructie: kosteloos verkrijgen eigendom
  - Betaling huurprijs/kosten aan opstalhouder is tegensprestatie in kader van huurovereenkomst en geen vergoeding voor oprichting gebouw
  - Geen andere rechtvaardigingsgrond voor kosteloze eigendomsoverdracht dan hoedanigheid als zaakvoerder van belastingplichtigen
    - Aandeelhouder ?
  - Tijdstip belastbaarheid: einde recht van opstal en niet jaar toekenning recht van opstal

## Koop en verkoop van één enkel vastgoed als beroepsinkomen

---

### ▶ **Antwerpen, 19 juni 2018, 2016/AR/2373**

#### ▶ Feiten:

- Aankoop in privénaam van bouwgrond (lening) - bouw appartementsgebouw (5 bescheiden app.) - verkoop 1,5 jaar later
  - Tot bij aankoop zaakvoerder firma die appartementsgebouw optrok
  - Belastingplichtige: noch beroeps- noch divers inkomen (normaal beheer privévermogen)
- ▶ Administratie: beroepsinkomen: belasting meerwaarde als baten winstgevende bezigheid (art. 27 1° WIB)
- ▶ Beroepsactiviteit? Geheel van talrijke verrichtingen die zich geregeld voordoen en met elkaar verbonden zijn om een voortdurende en gewone bedrijvigheid uit te maken en die beroepskarakter hebben
-

## Koop en verkoop van één enkel vastgoed als beroepsinkomen

---

### ▶ Antwerpen:

- Nieuwbouwproject vs. verbouwing - ‘normaal beheer’ heeft betrekking op ‘instandhouding’ van een patrimonium, niet opzetten van nieuwe projecten
- Van begin intentie te verkopen
- Project vereist intensieve en continue inzet van professionele middelen
- Eén project kan ‘talrijke verrichtingen’ (cfr. vereiste beroepsactiviteit) omvatten

## **Niet altijd 40-dagen regel voor vaste plaats van tewerkstelling**

---

### ▶ **Gent 6 februari 2018, 2016/AR/1887**

#### ▶ Feiten:

- Vennootschap kent forfaitaire dagvergoeding i.v.m. binnenlandse dienstreizen toe aan zaakvoerder voor werken op werven van klant (< 40 dagen op werf)
- ‘Vergoeding kosten eigen aan de vennootschap’ aftrekbaar als beroepskost en niet belastbaar in hoofde van zaakvoerder

## Niet altijd 40-dagen regel voor vaste plaats van tewerkstelling

---

- ▶ Rb. Gent: geen 'kosten eigen aan de vennootschap'
  - Werven kwalificeren als 'vaste' plaatsen van tewerkstelling
  - Beoordeling vaste plaats op grond van concrete feiten en geen 'lineaire toepassing op alle gevallen' van de 40-dagen regel
  
- ▶ Gent: geen 'kosten eigen aan de vennootschap'
  - 40-dagen regel niet bindend voor rechtbanken
  - Beoordeling 'vaste plaats' van tewerkstelling a.d.h.v. verschillende criteria (duur prestatie ter plaatse, aard werk, herhaalde verplaatsingen of niet,...

## Ficheverplichting m.b.t. aftrek van beroepskost

---

- ▶ **Brussel 16 november 2017, 2016/AR/1307**
- ▶ Om uitgaven als beroepskost af te trekken, zijn ook werknemers gehouden fiches in te dienen
  - Verantwoording door individuele fiche en samenvattende opgave (art. 57 WIB)
  - Geen onderscheid naar hoedanigheid betaler (natuurlijk persoon/rechtspersoon) - ook indien betaler loontrekkende is



## Ficheverplichting m.b.t. aftrek van beroepskost

---

- ▶ Fiches altijd vereist?
  - Geen fiche wanneer verkrijger aan Belgische boekhoudwet is onderworpen én o.g.v. BTW-wetgeving facturen moet uitreiken
  - Toepassing advocaten
    - Altijd fiches indien erelonen betaald aan advocaat/natuurlijke persoon: geen boekhoudwet
    - Uitoefening beroep in venn.: afhankelijk van verplichting tot uitreiken facturen
- ▶ Aftrek veilig stellen: altijd rapportering op fiche

## Kost bedrijfsleider vs. kost vennootschap

---

### ▶ **Gent 5 juni 2018, 2017/AR/479**

- ▶ Notaris oefent beroep uit via vennootschap, kantoor is gevestigd in gebouw dat volledig eigendom is van de notaris-bedrijfsleider. Geen verhuur.
  - ▶ Afschrijvingen op gebouw worden door de bedrijfsleider ingebracht als eigen beroepskost
  - ▶ Administratie weigert aftrek van de kosten, aangezien deze operationele kosten enkel zouden kunnen worden afgetrokken door de vennootschap (cfr. Cass. 7 april 2016 m.b.t. onderscheid kosten eigen aan bedrijfsleider en kosten eigen aan vennootschap)
  - ▶ Gent: aftrek aanvaard
    - Bevestigt dat bedrijfsleider enkel kosten kan aftrekken die zijn werkzaamheden als bedrijfsleider mogelijk maken
    - Bedrijfsleider oefent ook ‘operationele’ prestaties uit als notaris – gebouw is noodzakelijk voor het verkrijgen van inkomsten, niet alleen voor de vennootschap, maar ook voor de bedrijfsleider
-

## Professionele meerwaarden en huwelijksvermogensrecht

---

- ▶ **Rb. Luik 18 januari 2018, 16/1415/A**
- ▶ Geen aandacht voor eigendomsrecht bij belasting als beroepsinkomen van meerwaarden op vastgoed?
- ▶ Feiten: echtgenoten samen eigendom van onroerend goed (apothek), dat ten belope van 40% gebruikt wordt door één van hen voor uitoefening beroepswerkzaamheid en waarop afschrijvingen in rekening gebracht
- ▶ Administratie belast meerwaarde op beroepsgedeelte integraal in hoofde van deze echtgenoot
- ▶ Belastingplichtige: onroerend goed in onverdeeldheid, derhalve slechts voor helft eigenaar van beroepsgedeelte en dus maar helft van meerwaarde belastbaar

## Professionele meerwaarden en huwelijksvermogensrecht

---

- ▶ Rb. Luik: art. 41 WIB geeft criteria aan in welke mate goed wordt gebruikt voor uitoefening beroepswerkzaamheid – mate op het gebouw fiscaal afschrijvingen aanvaard (art. 41, 2° WIB) – civielrechtelijk eigendomsrecht niet relevant
- ▶ Cfr. gelijklopende rechtspraak Gent 6 januari 2009 en Antwerpen 16 september 2014
- ▶ Contra: Brussel 26 april 2012 (indien helft meerwaarde tot gemeenschappelijk vermogen behoort, kan maar helft meerwaarde belast worden) en Rb. West-Vlaanderen, afd. Brugge, 14 januari 2019

## Professionele meerwaarden en huwelijksvermogensrecht

---

- ▶ **Kritiek:** rekening houden met eigendomsrecht. Meerwaarde belastbaar in mate afschrijvingen. Afschrijvingen zijn slechts mogelijk in de mate dat persoon die afschrijft over zakelijk recht beschikt over het goed. Later gerealiseerde meerwaarde op (gedeelte) goed van andere echtgenoot bijgevolg geen belastbaar beroepsinkomen. Ook als in het verleden ten onrechte afschrijvingen op het goed van de andere echtgenoot aanvaard zouden zijn.

## ***4. Divers inkomen***

## ‘Occasionele winst’ bij snelle verkoop van immo

---

- ▶ **Cass. 21 december 2017, F.16.0135.N**
- ▶ Bijzondere meerwaardebelasting ‘snelle verkoop’ – art. 90, lid 1, 10° WIB - tarief: 16,5%
- ▶ Belasting occasionele winsten/baten – art. 90, lid 1, 1° WIB – tarief: 33%
- ▶ Quid bij ‘snelle verkoop’ gebouw die ook als ‘occasionele winst of baat’ kwalificeert (vermits niet past in normale beheer privévermogen)?
- ▶ Cass.: art. 90, lid 1, 10° WIB enkel van toepassing op verrichtingen normale beheer privévermogen - algemene regeling ‘occasionele winsten en baten’ (90, 1° WIB) van toepassing bij snelle verkoop van gebouwen die niet past in het normale beheer van privépatrimonium

## Aandelenmeerwaarde en normaal beheer van privévermogen

---

- ▶ **Rb. Brugge 29 maart 2017, 15/3223/A & 15/3243/A, bevestigd door Gent 12 juni 2018**
- ▶ Feiten: manager verwerft aandelen in overnamevehikel en realiseert meerwaarde bij 'exit'
- ▶ Administratie: beroepsinkomen en in ondergeschikte orde divers inkomen (art. 90, 1° WIB geen normaal beheer privévermogen)
- ▶ Rb. Brugge en Gent: noch beroeps- noch divers inkomen



## Aandelenmeerwaarde en normaal beheer van privévermogen

---

- ▶ Criteria ter beoordeling ‘normaal beheer privévermogen’ (divers inkomen):
  - Op passieve manier éénmalig deelgenomen aan participatieplan
  - Geen zeggenschap in procedure (verkoop) en effecten niet vrij overdraagbaar
  - Lange termijn vs. korte termijn
  - Complex karakter v.d. verrichting of spitsvondig feitencomplex
  - Pas opgerichte vennootschappen
  - De meerwaarde
  - Wijze financiering
  - Al dan niet bijzonder financieel risico
  - Geheel van de verrichtingen
  - Waardering aandelen

## Aandelenmeerwaarde en normaal beheer van privévermogen

---

- ▶ Criteria ter beoordeling beroepsinkomen: meerwaarde binnen participatieplan, waaraan deelname o.w.v. hoedanigheid manager, belastbaar als beroepsinkomen? Rb. Brugge en Gent: nee
  - Participatieplan coherent voor alle managers
  - Bij verwerving geen korting o.w.v. hoedanigheid manager (betaling normale ondernemingswaarde)
  - Aandelenoptiewet in casu niet van toepassing, maar principes aandelenoptiewet doortrekken: latere meerwaarde los van beroepswerkzaamheid, want afhankelijk van evolutie aandeel (deel van privévermogen na toekenning)
  - Geen zeggenschap
  - Eenmalig deelname participatieplan

# **Deel III. Venootschapsbelasting**

Bruno Cardoen

## Kapitaalverminderingen in de vennootschapsbelasting

---

- ▶ **Gent, 22 mei 2018**
- ▶ Feiten
  - ▶ Verwerving aandelen voor 0 EUR (vennootschap in financiële moeilijkheden)
  - ▶ Na geslaagde herstructurering: kapitaalvermindering
    - volledig aangerekend op gestort kapitaal
    - zonder vernietiging van aandelen
  - ▶ Boeking als meerwaarde op aandelen
- ▶ Standpunt fiscale administratie: winst
  - Geen belastingvrije meerwaarde op aandelen
  - Geen dividend dat in aanmerking komt voor DBI-aftrek
- ▶ Hof van Beroep Gent: bevestiging fiscale administratie
  - Geen vrijgestelde meerwaarde op aandelen, bij gebrek aan vervreemding
  - Geen ontvangen dividend waarop DBI-regeling van toepassing is
- ▶ **in dezelfde zin: Gent, 8 januari 2019**

## Notionele interestaftrek

---

- ▶ **Antwerpen, 16 januari 2018, 2016/AR/1239**
- ▶ Feiten
  - Internationale groep richt in België NV X op met een kapitaal van 350 mio EUR
  - Inkomsten van NV X bestaan in hoofdzaak uit interesten op een lening aan een verbonden financieringsvennootschap Y
  - Geld van de lening komt van oprichtingskapitaal van NV X
  - Dankzij de NI op dit kapitaal betaalt NV X geen vennootschapsbelasting
- ▶ Standpunt fiscale administratie:
  - ▶ Verwerping NI
    - NV X beschikt niet over immateriële, materiële of financiële vaste activa
    - Verrichting niet verantwoord door economische doelstellingen, maar enkel door fiscale oogmerken (kunstmatige constructie)
    - Verwijzing naar (o.m.) Au Vieux Saint Martin
    - Ontvangen interesten zijn abnormale en goedgunstige voordelen, dus geen NI op dit deel van het resultaat (artikel 207 WIB)

## Notionele interestaftrek

---

- ▶ Oordeel hof van beroep Antwerpen
  - Begrip abnormale en goedgunstige voordelen moet strikter worden toegepast voor de toepassing van de NI dan voor de verliesaftrek
  - Begrip abnormale en goedgunstige voordelen bij toepassing van de compensatie van vorige verliezen is ingegeven met de bedoeling om fiscale ontwijking te bestrijden
  - Bedoeling van de NI: wegwerken van ongerechtvaardigde discriminatie tussen financiering door vreemd vermogen en financiering door risicokapitaal
  - NV X heeft wel een economische activiteit: verstrekken van lening en beheer ervan
  - Evenmin abnormaal dat vennootschap weinig activa heeft: is eigen aan de betrokken activiteit
  - NI toegestaan
- ▶ Pro memorie
  - Vanaf AJ 2019: zgn. ‘double dip’-constructies: geen NI meer

## **Minderwaarden deelbewijzen gemeenschappelijk beleggingsfonds**

---

- ▶ **Luik, 18 april 2018, 2014/RG/1557**
- ▶ Verwezenlijkte minderwaarde deelbewijzen gemeenschappelijk beleggingsfonds
  - ▶ Fiscale administratie weigert aftrekbaarheid (artikel 198, §1, 7° WIB)
  
- ▶ Hof van Beroep
  - ▶ Erkenning fiscale transparantie gemeenschappelijke beleggingsfondsen
  - ▶ Minderwaarde kan onderliggend betrekking hebben op verschillende activa (aandelen, obligaties,...)
  - ▶ Fiscale administratie moet bewijzen dat minderwaarde (geheel of gedeeltelijk) betrekking heeft op aandelen
  - ▶ Indien geen bewijs: aftrekbaar
  
- ▶ Pro memorie: gemeenschappelijk beleggingsfonds <-> beleggingsvennootschap

## Vruchtgebruik van aandelen en de investeringsaftrek

---

- ▶ **Cass., 8 juni 2018, F.16,0106.F**
  - NV past voor de AJ 2001 tot en met 2003 de gewone investeringsaftrek toe
  - Investerings voldeden aan de voorwaarden voor de aftrek
  - Administratie weigert aftrek – volgens (toenmalige) wetgeving was de gewone IA voorbehouden aan vennootschappen waarvan de aandelen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen voor meer dan 50% toebehoorden aan één of meer natuurlijke personen
  - In casu: 1.400 aandelen van de 2.500 behoorden enkel voor het vruchtgebruik aan natuurlijke personen, terwijl de blote eigendom bij andere vennootschappen zat
- ▶ Oordeel Hof van Cassatie
  - Pro memorie: niet vereist dat natuurlijke personen de volle eigendom van de aandelen bezitten, vruchtgebruik volstaat (Cass., 25 september 2014)
  - Wel vereist dat vruchtgebruiker zijn stemrecht onafhankelijk kan uitoefenen
  - Was in casu niet het geval, op basis van de statuten
  - IA terecht geweigerd



## Vruchtgebruik van aandelen en de investeringsaftrek

---

- ▶ Nu nog relevant?
  - Sinds 2016 geldt voorwaarde inzake het bezit van de aandelen niet meer voor de IA
  - Wel voor verlaagd tarief vennootschapsbelasting?
    - Vennootschappen waarvan de aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen voor ten minste de helft in het bezit zijn van één of meerdere andere vennootschappen, zijn uitgesloten van het verlaagd tarief (artikel 215, lid 3, 2° WIB)
    - Maar: geen voorwaarde inzake het stemrecht van de aandelen
    - Gevolg: voor de beoordeling van deze voorwaarde is het niet van belang wie het stemrecht uitoefent

## Loon – Berekening 80%-grens

---

### ▶ **Antwerpen, 12 juni 2018, 2016/AR/2253**

- Een vennootschap heeft een groepsverzekering afgesloten voor haar zaakvoerder
  - In 2012 betaalt ze premies ten belope van ca. 100.000 EUR die ze volledig in aftrek brengt
  - Administratie verwerpt de aftrek, aangezien loon niet maandelijks werd uitbetaald => schending van de 80%-regel
  - In casu: uit rekeninguittreksels blijkt dat de zaakvoerder maar in vijf maanden van 2012 een loon heeft opgenomen
- ▶ Pro memorie
- Premies van een groepsverzekering (of IPT) slechts aftrekbaar voor zover totaal pensioen niet meer zal bedragen van 80% van het 'laatste normale brutojaarloon'
  - In beginsel het loon van het laatste jaar vóór het jaar waarin de betrokkene met pensioen gaat
  - In praktijk: loon van het jaar waarin de premies in aftrek worden genomen
-

## Loon – Berekening 80%-grens

---

- ▶ Oordeel hof van beroep:
  - Voorwaarden (cfr. artikel 195, §2, lid 2 WIB):
    - Het loon moet regelmatig en tenminste om de maand betaald of toegekend worden;
    - De betaling of toekenning moet gebeuren vóór het einde van het boekjaar van aftrek
    - De vennootschap moet het loon als kost op de resultaten van dat boekjaar aanrekenen
  - Voorwaarden zijn cumulatief
  - Het volstaat niet dat aan slechts één of twee van de voorwaarden is voldaan

## Herkwalificatie interesten bij een VZW

---

- ▶ **Antwerpen, 4 september 2018 (2016/AR/2397)**
- ▶ Feiten:
  - VZW onderworpen aan de vennootschapsbelasting
  - Bestuurder verstrekt rentedragende lening aan VZW
  - Administratie wil interesten herkwalificeren in dividenden (artikel 18, eerste lid, 4° WIB)
  - Belastingplichtige betwist dit
    - VZW is geen kapitaal- of personenvennootschap
    - Heeft ook geen belaste reserves of gestort kapitaal
- ▶ Hof van Beroep
  - VZW dient fiscaal als een vennootschap te worden beschouwd
  - Beheerder kwalificeert als 'bedrijfsleider' in de zin van artikel 32, eerste lid, 1° WIB
  - Geen kapitaal of belaste reserves => volledig bedrag als dividenden te beschouwen

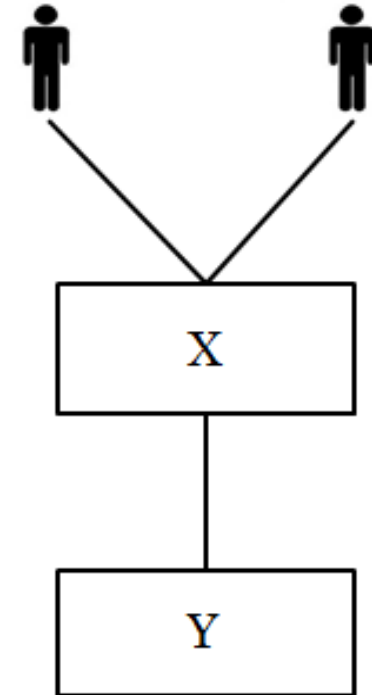
## Herkwalificatie kapitaalvermindering in dividend

---

### ► Rb. Brugge, 19 februari 2018, 16/2904/L

#### ■ Feiten

- X opgericht in 1999
- Kapitaal gevormd via inbreng aandelen Y
- X verricht 5 kapitaalverminderingen
- Tussen 2006 en 2013
- Laatste kapitaalvermindering in 2013
- Gefinancierd door dividenden van Y



## **Herkwalificatie kapitaalvermindering in dividend**

---

- ▶ Standpunt van de fiscale administratie
  - ▶ Er is sprake van fiscaal misbruik
  - ▶ De kapitaalvermindering heeft tot doel winsten aan de aandeelhouders uit te keren en moet worden beschouwd als een dividenduitkering
  
- ▶ Rb. West-Vlaanderen (Brugge)
  - ▶ Vennootschap heeft via volstrekt kunstmatige constructie belastingvrijstelling beoogd – in strijd met doelstelling wet

## Herkwalificatie kapitaalvermindering in dividend

---

### ▶ **Rb. Antwerpen, 29 oktober 2018**

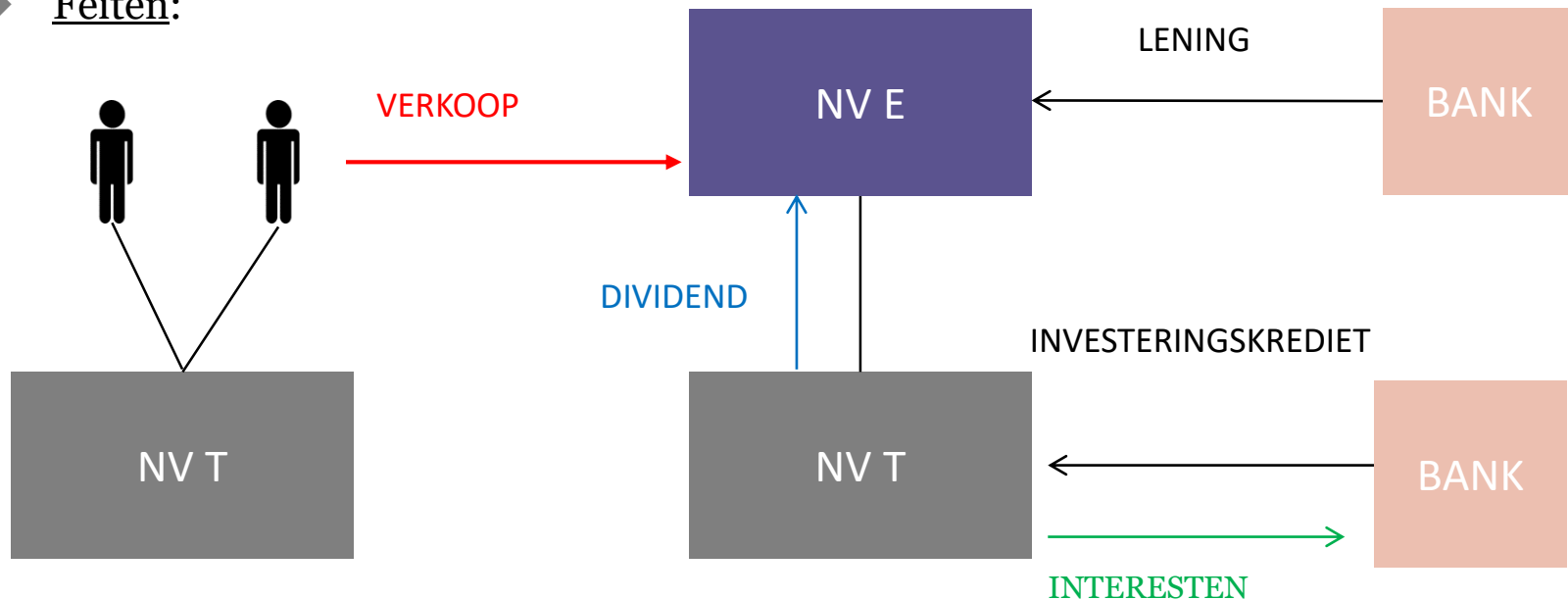
- ▶ Gelijkaardige feiten
  - ▶ Naar aanleiding van de inbreng was een ruling verkregen (meerwaarden belastingvrij)
  
- ▶ Rb. Antwerpen
  - ▶ Geheel van rechtshandelingen maakt *in casu* misbruik uit
  - ▶ Het frustreert de doelstelling van artikel 18 W.I.B. 1992 (gewone dividenden)
  - ▶ Het geheel van rechtshandelingen hoeft niet te liggen na de inwerkingtreding van de nieuwe antimisbruikbepaling
    - Volstaat dat geheel voltooid is na inwerkingtreding

# VENNOOTSCHAPSBELASTING

## Aftrekbaarheid interest

▶ **Gent, 9 januari 2018, 2016/AR/1618**

▶ Feiten:



▶ Hetzelfde scenario herhaalt zich voor vier latere dividenduitkeringen in 2010 en 2011



## Aftrekbaarheid interest

---

- ▶ Standpunt van de administratie
  - ▶ Interesten niet aftrekbaar: niet gemaakt om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (art. 49 W.I.B. 1992)
  
- ▶ Hof van Beroep
  - ▶ Geeft fiscale administratie gelijk
  - ▶ De interesten van een lening ter financiering van het superdividend zijn niet aftrekbaar
    - Financiering niet noodzakelijk om de werkzaamheden van NV T mogelijk te maken of in stand te houden
    - wél vergemakkelijken van de overname van de aandelen in het voordeel van de aandeelhouders

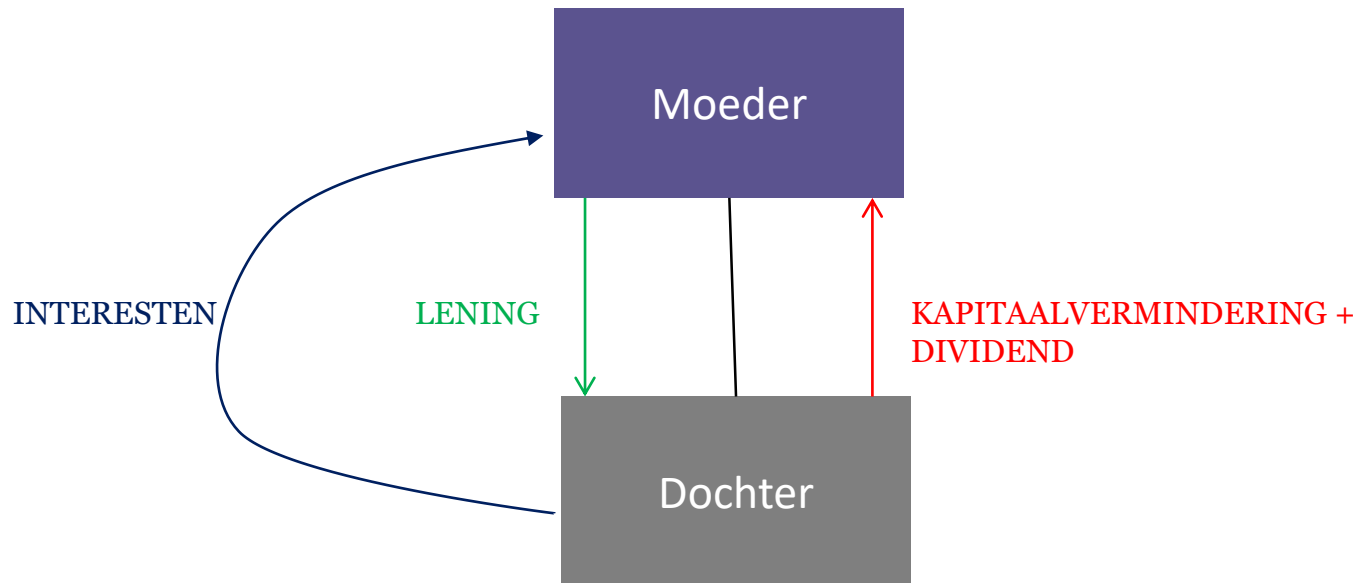
-

# VENNOOTSCHAPSBELASTING

## Aftrekbaarheid interest

▶ **Antwerpen, 8 mei 2018, 2016/AR/2108**

▶ Feiten:



## Aftrekbaarheid interest

---

- ▶ Standpunt van de fiscale administratie:
  - ▶ Aftrekbaarheid wordt niet aanvaard (art. 49 W.I.B. 1992)
    - Niet aangetoond dat interesten werden betaald om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden
  
- ▶ Hof van Beroep:
  - ▶ Geen wettelijke bepaling die de aftrek van interesten uitsluit van een lening aangegaan voor financiering van een kapitaalvermindering en/of dividenduitkering
  - ▶ Evenmin wettelijke bepaling voor principiële aanvaarding van de aftrek
  - ▶ Toetsing aan voorwaarde artikel 49 W.I.B. 1992: feitenkwestie

## Aftrekbaarheid interest

---

- ▶ Hof van Beroep:
  - ▶ Belastingplichtige toont niet aan dat lening aangegaan ter vermijding dat activa (die belastbare inkomsten genereren) moesten worden verkocht
  - ▶ Rendementsverwachting aandeelhouder toont niet aan dat bedoeld om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden
  - ▶ Feit dat lening dient ter financiering van alle activa is niet voldoende: hieruit volgt niet dat lening het verkrijgen of behoud van activa op het oog heeft

## Aftrekbaarheid interest

---

- ▶ Hof van Beroep:
  - ▶ Belastingplichtige toont niet aan dat lening aangegaan ter vermijding dat activa (die belastbare inkomsten genereren) moesten worden verkocht
  - ▶ Rendementsverwachting aandeelhouder toont niet aan dat bedoeld om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden
  - ▶ Feit dat lening dient ter financiering van alle activa is niet voldoende: hieruit volgt niet dat lening het verkrijgen of behoud van activa op het oog heeft



Bruno Cardoen  
Partner

[bruno.cardoen@tiberghien.com](mailto:bruno.cardoen@tiberghien.com)



Katrien Bollen  
Senior Associate

[katrien.bollen@tiberghien.com](mailto:katrien.bollen@tiberghien.com)

Tour & Taxis  
Havenan 86C B419 Ave du Port  
BE1000 **Brussels**  
t +32 2 773 40 00

Grote Steenweg 214 B4  
BE2600 **Antwerp**  
t +32 3 443 20 00

Esplanade O. Van De Voorde 1  
BE9000 **Ghent**  
t+32 9 265 95 51

Koningin Astridlaan 35  
BE3500 **Hasselt**  
t+32 11 57 00 13

Forte Building  
2, rue Albert Borschette  
LU-1246 **Luxembourg**  
t +352 27 47 51 11