

Deel II: Personenbelasting.....

1. Hof van Justitie, 12 april 2018 (C-110/17)
2. Gent, 12 december 2017 (2016/AR/1307)
3. Hof van Cassatie, 10 november 2017 (F.14.0076.F)
4. RB. Antwerpen, 15 juni 2018, 16/1743/A)
5. Hof van Cassatie, 19 oktober 2017 (AR.F15.0199.N)
6. Hof van Cassatie, 21 juni 2018 (F.16.0028.N)
7. Hof van Cassatie, 21 december 2017 (F.16.0128.N)
8. Antwerpen, 6 februari 2018 (nog niet gepubliceerd)
9. Gent, 31 oktober 2017 (2016/AR/622)
10. Antwerpen, 19 juni 2018 (2016/AR/2373)
11. Gent, 6 februari 2018 (2016/AR/1887)
12. Brussel, 16 november 2017 (2016/AR/1307)
13. Gent, 5 juni 2018 (2017/AR/479)
14. RB Luik, 18 januari 2018 (16/1415/A)
15. Hof van Cassatie, 21 december 2017 (F.16.0135.N)
16. RB Brugge, 29 maart 2017 (15/3223/A & 15/3243/A)
17. Gent, 12 juni 2018 (2017/AR/882)

DEEL II: PERSONENBELASTING

Rechtspraak » Overige rechtspraak » Overige rechtspraak » HvJ (6e k.) nr. C-110/17, 12 april 2018 (Commissie / België) (rolnr : C-110/17)

HvJ (6e k.) nr. C-110/17, 12 april 2018 (Commissie / België) (rolnr : C-110/17)

<http://curia.europa.eu> (12 april 2018)

 overige

Niet-nakoming - Vrij verkeer van kapitaal - Artikel 63 VWEU - Artikel 40 van de EER-Overeenkomst - Inkomstenbelasting van Belgische ingezetenen - Bepaling van onroerende inkomsten - Toepassing van twee verschillende berekeningsmethoden naargelang de ligging van het onroerend goed - Berekening op basis van de kadastrale waarde voor in België gelegen onroerende goederen - Berekening op basis van de reële huurwaarde voor in een andere lidstaat van de Europese Unie of de Europese Economische Ruimte (EER) gelegen onroerende goederen - Verschil in behandeling - Beperking van het vrije kapitaalverkeer

In zaak C-110/17,

betreffende een beroep wegens niet-nakoming krachtens [artikel 258](#) VWEU, ingesteld op 3 maart 2017,

Europese Commissie, vertegenwoordigd door W. Roels en N. Gossement als gemachtigden,

verzoekster,

tegen

Koninkrijk België, vertegenwoordigd door P. Cottin, M. Jacobs en L. Cornelis als gemachtigden,

verweerder,

wijst

HET HOF (Zesde kamer),

samengesteld als volgt: C. G. Fernlund, kamerpresident, J.-C. Bonichot (rapporteur) en A. Arabadjiev, rechters,

advocaat-generaal: E. Sharpston,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 De Europese Commissie verzoekt het Hof vast te stellen dat het Koninkrijk België zijn verplichtingen krachtens [artikel 63](#) VWEU en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 (*PB* 1994, L 1, blz. 3; hierna: EER-Overeenkomst) niet is nagekomen, doordat het bepalingen heeft gehandhaafd volgens welke voor de raming van de inkomsten uit onroerende goederen die niet worden verhuurd, dan wel worden verhuurd aan ofwel natuurlijke personen die de betrokken goederen niet voor hun beroep gebruiken, ofwel rechtspersonen die deze goederen ter beschikking stellen van natuurlijke personen voor particuliere doeleinden, de belastbare grondslag wordt berekend op basis van de kadastrale waarde voor de onroerende goederen die op het nationale grondgebied zijn gelegen, en op basis van de reële huurwaarde voor die welke in het buitenland zijn gelegen.

Toepasselijke bepalingen

Unierecht

2 Artikel 40 van de EER-Overeenkomst luidt:

In het kader van de bepalingen van deze Overeenkomst zijn er tussen de overeenkomstsluitende partijen geen beperkingen van het verkeer van kapitaal toebehorende aan personen die woonachtig of gevestigd zijn in de lidstaten van de [Europese Gemeenschap (EG)] of de [staten van de Europese Vrijhandelsassociatie (EVA)] en is er geen discriminerende behandeling op grond van de nationaliteit of van de vestigingsplaats van partijen of op grond van het gebied waar het kapitaal wordt belegd. Bijlage XII bevat de bepalingen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van dit artikel.

Belgisch recht

3 Artikel 7 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna: WIB 92) bepaalt:

“§ 1 Inkomsten van onroerende goederen zijn:

1° voor niet-verhuurde onroerende goederen

a) voor in België gelegen goederen

- het kadastraal inkomen wanneer het gaat om ongebouwde onroerende goederen, materieel en outillage die van nature of door hun bestemming onroerend zijn, of de in artikel 12, § 3, vermelde woning;
- het kadastraal inkomen verhoogd met 40 [procent (%)] wanneer het andere goederen betreft;

b) voor in het buitenland gelegen goederen: de huurwaarde;

2° voor verhuurde onroerende goederen

a) voor in België gelegen goederen verhuurd aan een natuurlijke persoon die ze noch geheel, noch gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid:

- het kadastraal inkomen wanneer het gaat om ongebouwde onroerende goederen, materieel en outillage die van nature of door hun bestemming onroerend zijn;
- het kadastraal inkomen verhoogd met 40 [%] wanneer het andere goederen betreft;

[...]

b bis) het kadastraal inkomen verhoogd met 40 [%] wanneer het gaat om gebouwde onroerende goederen verhuurd aan een rechtspersoon die geen vennootschap is, met het oog op het ter beschikking stellen ervan:

- aan een natuurlijke persoon om uitsluitend als woning te worden gebruikt

[...]

d) het totale bedrag van de huurprijs en de huurvoordelen wanneer het in het buitenland gelegen onroerende goederen betreft

[...]"

4 In artikel 12, § 3, van dit wetboek is bepaald:

“Onverminderd de heffing van de onroerende voorheffing is vrijgesteld het kadastraal inkomen van de woning die de belastingplichtige betreft en waarvan hij eigenaar [...] is

[...]

Wanneer de belastingplichtige een woning betreft die gelegen is in een lidstaat van de [EER] en er de eigenaar [...] van is, is de vrijstelling waarin deze paragraaf voorziet van toepassing op de huurwaarde van deze woning [...]"

5 Artikel 13 van voornoemd wetboek bepaalt:

“Met betrekking tot de huurwaarde, de huurprijs en de huurvoordelen van onroerende goederen wordt onder netto-inkomen verstaan het brutobedrag van de inkomsten, uit hoofde van onderhouds- en herstellingskosten verminderd met:

- 40 [%] voor gebouwde onroerende goederen, alsmede voor materieel en de outillage, die van nature of door hun bestemming onroerend zijn [...];
- 10 [%] voor ongebouwde onroerende goederen.”

6 In artikel 155 van dat wetboek is bepaald:

“Inkomsten die krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld, komen in aanmerking voor het bepalen van de belasting, maar deze wordt verminderd naar de verhouding tussen de inkomsten die zijn vrijgesteld en het geheel van de inkomsten.

[...]”

7 Artikel 156 WIB 92 bepaalt:

“Tot de helft wordt verminderd het deel van de belasting dat evenredig overeenstemt:

1° met inkomsten van in het buitenland gelegen onroerende goederen;

[...]”

8 Artikel 251 van dit wetboek luidt:

De onroerende voorheffing is verschuldigd door de eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van de belastbare goederen, volgens de regels bepaald door de Koning.

9 Artikel 471 WIB 92 bepaalt:

“§ 1. Er wordt een kadastraal inkomen vastgesteld voor alle gebouwde of ongebouwde onroerende goederen, alsmede voor het materieel en de outillage die onroerend zijn van nature of door hun bestemming.

§ 2. Onder kadastraal inkomen wordt verstaan het gemiddeld normaal netto-inkomen van één jaar.

[...]”

10 In de administratieve commentaar op het WIB 92 staat te lezen:

“13/7

Vooraleer tot 60 % of 90 % van hun bedrag te worden omgerekend, moeten de sub 13/6, 1° bedoelde huurwaarde alsmede de sub 13/6, 2° bedoelde huurprijs en huurvoordelen in elk geval worden verminderd met de buitenlandse belastingen die werkelijk de inkomsten van de onroerende goederen in kwestie hebben bezwaard (met uitzondering van de buitenlandse belasting op het totale inkomen, forfaitair bepaald op grond van een vermoed inkomen van die onroerende goederen).

13/8

De huurwaarde vertegenwoordigt de gemiddelde jaarlijkse brutohuur die men, in geval van verhuring, gedurende het belastbaar tijdperk, volgens de gebruiken van het land en de ligging van de goederen, had kunnen verkrijgen, in de vorm zowel van een eigenlijke huurprijs als van door de huurder [...] gedragen lasten [...].

Tot staving van de door hem aangegeven huurwaarde moet de eigenaar, op verzoek van de aanslagambtenaar, alle nodig geachte verantwoordingsstukken en inzonderheid de akten van verwerving van de goederen, de aangiften van successierechten, de bescheiden van de grondbelastingen en de personele belastingen overleggen. Voor de controle van het bedoelde bedrag kunnen eventueel opzoekingen worden gedaan bij de bevoegde ontvangers van de successierechten.

[...]”

11 Het nummer 13/8 van de administratieve commentaar op het WIB 92 is door de circulaire AAFisc nr. 22/2016 (nr. Ci.704.681) van 29 juni 2016 in volgende zin aangevuld:

“Het door een buitenlandse overheid vastgestelde of uitdrukkelijk goedgekeurde fictieve inkomen voor dat onroerend goed kan als huurwaarde in aanmerking worden genomen. Deze waarde geldt niet als een verplichting, maar is een mogelijkheid waarvan de belastingplichtige in het kader van zijn onroerende inkomsten gebruik kan maken. In dat geval geldt het document waaruit die waarde blijkt (aanslagbiljet, bescheiden van grondbelasting,...) als verantwoordingsstuk.

Deze waarde kan inzonderheid zijn:

- een voor dat goed geschatte brutohuur die daar in aanmerking wordt genomen voor de vestiging van een belasting;
- een forfaitair geraamde brutohuur die daar in aanmerking wordt genomen voor de vestiging van een belasting (vb. een brutohuurwaarde die op basis van referentiepercelen werd vastgesteld,...);
- het belastbaar inkomen voor dat onroerend goed dat daar in aanmerking wordt genomen voor de berekening van een inkomstenbelasting.

Het is mogelijk dat het op dat verantwoordingsstuk vermelde bedrag werd verminderd (bijvoorbeeld met kosten, vrijstellingen of

verminderingen die op basis van de in het buitenland geldende reglementering van het brutobedrag in mindering werden gebracht). In voorkomend geval moet, voor de vaststelling van de huurwaarde, het op het verantwoordingsstuk vermelde bedrag worden verhoogd met die kosten, vrijstellingen of verminderingen, zodat voor de vaststelling van de huurwaarde het brutobedrag in aanmerking wordt genomen.”

Precontentieuze procedure

12 Bij aanmaningsbrief van 7 november 2007 heeft de Commissie een mogelijke onverenigbaarheid vastgesteld tussen de Belgische fiscale bepalingen inzake inkomsten van in het buitenland gelegen onroerende goederen (hierna: litigieuze regeling) en de verplichtingen uit [artikel 63](#) VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst. Die onverenigbaarheid zou voortvloeien uit de verschillende methodes om de belastbare inkomsten van onroerende goederen vast te stellen naargelang een onroerend goed in België dan wel in een andere staat gelegen is. In het kader van de inkomstenbelasting van Belgische ingezetenen worden de onroerende inkomsten in dit laatste geval minder gunstig behandeld dan inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen. Dit verschil in behandeling zou het vrije verkeer van kapitaal kunnen beperken. Bij brief van 17 maart 2008 heeft het Koninkrijk België deze beweringen betwist.

13 Bij aanvullende aanmaningsbrief van 26 juni 2009 heeft de Commissie gesteld dat de geformuleerde grieven zowel de inkomsten van gebouwde onroerende goederen als die van niet-gebouwde onroerende goederen betroffen. Bij brief van 16 november 2009 heeft het Koninkrijk België zijn oorspronkelijke standpunt bevestigd.

14 Op 26 maart 2012 heeft de Commissie een met redenen omkleed advies uitgebracht. Bij brief van 9 oktober 2012 heeft het Koninkrijk België aangegeven dat het instemde met het standpunt van de Commissie en zich ertoe verbonden een wetsontwerp op te stellen om een einde te maken aan de inbreuk.

15 De Commissie heeft de inbreukprocedure geschorst aangezien het Hof op 3 september 2013 is verzocht om een prejudiciële beslissing over de fiscale behandeling in België van een in Frankrijk gelegen onroerend goed, wat heeft geleid tot het arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210).

16 In punt 34 van dat arrest heeft het Hof geoordeeld dat [artikel 63](#) VWEU aldus moest worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een regeling van een lidstaat betreffende de inkomstenbelasting van ingezetenen van deze staat, voor zover zou blijken dat bij de toepassing van een in een dubbelbelastingverdrag vervat progressievoorbehoud een hoger tarief in de inkomstenbelasting van toepassing kan zijn enkel doordat de methode voor vaststelling van de inkomsten van een onroerend goed ertoe leidt dat de inkomsten van een in een andere lidstaat gelegen niet-verhuurd onroerend goed worden bepaald op een hoger bedrag dan de inkomsten van een in eerstbedoelde lidstaat gelegen dergelijk goed. Voorts heeft het Hof de beslissing of dat het gevolg was van de regeling in kwestie aan de nationale rechter overgelaten.

17 Gelet op dat arrest heeft de Commissie besloten om de inbreukprocedure voort te zetten bij het Hof door de instelling van het onderhavige beroep.

Beroep

Argumenten van partijen

18 De Commissie stelt dat het Koninkrijk België [artikel 63](#) VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst heeft geschonden doordat het bij de berekening van de inkomstenbelasting toepassing heeft gemaakt van de artikelen 7 en 13 WIB 92, gelezen in samenhang met de nummers 13/7 en 13/8 van de administratieve commentaar op het WIB 92, volgens welke de inkomsten uit onroerende goederen die niet worden verhuurd, dan wel worden verhuurd aan ofwel natuurlijke personen die de betrokken goederen niet voor hun beroep gebruiken, ofwel rechtspersonen die deze goederen ter beschikking stellen van natuurlijke personen voor particuliere doeleinden, worden berekend op een forfaitaire basis voor de goederen die in België zijn gelegen en op basis van de reële huurwaarde of de werkelijke huur voor die welke in een andere lidstaat van de Unie of de EER zijn gelegen.

19 De forfaitaire basis bestaat uit de kadastrale waarde van de onroerende goederen verminderd met de kosten voor onderhoud en herstellingen die op forfaitaire wijze worden geraamd. Zij is enkel van toepassing op in België gelegen onroerende goederen, ongeacht of deze verhuurd zijn.

20 Wat onroerende goederen betreft die zijn gelegen in een andere lidstaat van de Unie of de EER, moet een onderscheid worden gemaakt tussen verhuurde en niet-verhuurde onroerende goederen. Terwijl het belastbare bedrag in het eerste geval wordt berekend op basis van de ontvangen huur, is de berekening in het tweede geval gebaseerd op het bedrag van de reële huurwaarde van het onroerend goed. In beide gevallen wordt de aldus verkregen waarde verminderd met de belastingen die zijn betaald aan de staat op het grondgebied waarvan het onroerend goed gelegen is, alsmede met de kosten voor onderhoud en herstellingen die forfaitair worden geraamd.

21 Bij ontstentenis van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting tussen het Koninkrijk België en de staat op het grondgebied waarvan het onroerend goed is gelegen, worden de inkomsten uit dit goed in België belast, waarbij een abbatement van 50 % van toepassing is. Wanneer wel een dergelijke overeenkomst bestaat, worden die inkomsten - hoewel zij in België van belastingen zijn vrijgesteld - in aanmerking genomen bij de vaststelling van het belastingtarief dat van toepassing is op de niet-vrijgestelde inkomsten.

22 In dit verband betoogt de Commissie dat de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerend goed ondanks de indexatie ervan en de vermeerderingen en aanpassingen die sinds 1997 van toepassing zijn, nog steeds minder bedraagt dan de reële huurwaarde van dit goed en de werkelijke huur.

23 Dit resulteert in een verschil in behandeling ten nadele van Belgische ingezetenen die eigenaar zijn van onroerende goederen die gelegen zijn in andere lidstaten van de Unie of de EER dan België, hetgeen die personen ervan kan weerhouden hun kapitaal te investeren in dergelijke onroerende goederen en het vrije verkeer van kapitaal kan belemmeren.

24 Bovendien is de Commissie van mening dat het arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210) bevestigt dat wanneer bij toepassing van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting de vrijgestelde inkomsten op grond van een

progressievoorbehoud in aanmerking worden genomen voor de bepaling van het tarief van de inkomstenbelasting dat van toepassing is op niet-vrijgestelde inkomsten, dit op zichzelf een nadeel kan vormen voor de belastingplichtige voor zover het leidt tot een hoger belastingtarief dan indien het onroerend goed in België gelegen was.

25 Ten slotte stelt de Commissie dat de Belgische autoriteiten in antwoord op de aanmaningsbrieven hebben aangevoerd dat de officiële interpretatie van de fiscale wetgeving was versoepeld bij circulaire AAFisc nr. 22/2016, door toe te staan dat rekening wordt gehouden met de waarde die is vastgesteld door de autoriteiten van de andere staat waar het onroerend goed van een Belgische ingezetene is gelegen, in plaats van de reële huurwaarde. Die versoepeling betreft evenwel enkel niet-verhuurde goederen, is niet juridisch verbindend voor de Belgische belastingadministratie en is opgenomen in een circulaire, die een lagere rechtskracht heeft dan het WIB 92. Bovendien zijn de huurwaarden die door buitenlandse autoriteiten zijn berekend voor de vaststelling van hun belastingen niet altijd lager dan de op de vastgoedmarkt gehanteerde reële huurprijzen.

26 Het Koninkrijk België betwist niet dat verschillende methodes worden gehanteerd om inkomsten van onroerende goederen vast te stellen naargelang deze goederen wel of niet in België gelegen zijn. Het betoogt evenwel dat uit het arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 20) blijkt dat mits de vrijheden van verkeer worden geëerbiedigd, de inkomsten van onroerende goederen mogen worden vastgesteld aan de hand van verschillende methodes. Dit is het geval voor de Belgische regeling die niet noodzakelijk resulteert in een hogere belastingheffing voor Belgische ingezetenen die een in een andere staat gelegen onroerend goed bezitten.

27 In dit verband voert het Koninkrijk België aan dat de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerend goed - net als de huurwaarde van een in een andere staat gelegen onroerend goed - gebaseerd is op een raming van de huur die zou kunnen worden verkregen, waarbij rekening wordt gehouden met variabele gegevens zoals de ouderdom van het goed en de huurprijzen op de lokale huurmarkt. Afhankelijk van die gegevens is het verschil tussen de kadastrale waarde en de reële huurwaarde groter dan wel kleiner.

28 Volgens het Koninkrijk België is het juist dat de raming op basis van de kadastrale waarde lang geleden plaatsvond en daardoor in het algemeen beduidend lager dan de reële huurwaarde is. De kadastrale waarde wordt evenwel elk jaar geïndexeerd op basis van de evolutie van de index van de consumentenprijzen en verhoogd met 40 %.

29 Overigens impliceert een verschil tussen de kadastrale waarde en de reële huurwaarde van een in België gelegen onroerend goed niet noodzakelijk een verschil tussen de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerend goed en de reële huurwaarde van een vergelijkbaar onroerend goed dat in een andere staat is gelegen. In dit verband betoogt het Koninkrijk België dat de vastgoedprijzen in de lidstaten van de Unie en de EER aanzienlijk kunnen variëren. In bepaalde lidstaten kunnen de huurprijzen lager liggen dan die welke gangbaar zijn in België.

30 Wat meer bepaald goederen betreft die in België zijn vrijgesteld van belastingen op grond van een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, betoogt het Koninkrijk België dat, aangezien het belastingtarief dat van toepassing is op in België belastbare inkomsten per schijf progressief is, het in aanmerking nemen van onroerende buitenlandse inkomsten op grond van een progressievoorbehoud niet noodzakelijk invloed

heeft op het belastingtarief dat van toepassing is op de andere inkomsten die in België belastbaar zijn. Dit is enkel het geval indien een eventuele overschatting tot gevolg heeft dat het marginale inkomen van de belastingplichtige in een hogere belastingschijf valt. Zoals voortvloeit uit het arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards (C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 23) moet de nationale rechter die bevoegd is om na te gaan of eventueel sprake is van een hogere belasting, een beoordeling per individueel geval verrichten.

31 Wanneer buitenlandse onroerende inkomsten in aanmerking worden genomen om het belastingtarief te bepalen dat van toepassing is op in België belastbare inkomsten, moet bovendien een onderscheid worden gemaakt tussen verhuurde en niet-verhuurde onroerende goederen.

32 Wat niet-verhuurde goederen betreft, kunnen de Belgische belastingplichtigen op basis van circulaire AAFisc nr. 22/2016 in hun belastingaangifte de bruto-huurwaarde vermelden die is vastgesteld door de belastingdiensten van de staat op het grondgebied waarvan hun onroerend goed gelegen is. Bijgevolg wekt deze circulaire gewettigde verwachtingen bij de belastingplichtigen, hetgeen het hof van beroep Antwerpen (België) op 2 juni 2015 in de zaak Verest en Gerards tegen de Belgische Staat heeft erkend.

33 Voor zover bepaalde lidstaten van de Unie of de EER de inkomsten van niet-verhuurde onroerende goederen niet ramen, staat het aan de belastingplichtige om de huurwaarde van deze goederen te schatten. Naargelang de levensstandaard en de gangbare huurprijzen in die staten, ligt dit geschatte bedrag evenwel niet noodzakelijk hoger dan de kadastrale waarde van een vergelijkbaar onroerend goed dat in België is gelegen.

34 Wat verhuurde onroerende goederen betreft, zij kunnen, wanneer zij gelegen zijn in een andere lidstaat van de Unie of de EER dan het Koninkrijk België, enkel zwaarder worden belast indien is voldaan aan drie voorwaarden, te weten, ten eerste dat de huur en huurvoordelen meer bedragen dan de kadastrale waarde van een vergelijkbaar onroerend goed dat in België is gelegen, ten tweede dat de Belgische belastingplichtige andere in België belastbare inkomsten heeft, en ten derde dat het in aanmerking nemen van het onroerende inkomen resulteert in de overgang naar een hogere belastingschijf.

35 Bovendien komt de kadastrale waarde van in België gelegen onroerende goederen dichterbij de buurt van het bedrag van de inkomsten van onroerende goederen die gelegen zijn in een andere staat dan het Koninkrijk België, doordat van deze inkomsten de buitenlandse belastingen worden afgetrokken alsook de kosten voor onderhoud en herstellingen ten belope van 40 %. Wat deze kosten betreft, geeft het Koninkrijk België evenwel toe dat een identiek kostenforfait wordt afgetrokken van de kadastrale waarde van in België gelegen onroerende goederen.

36 Daarnaast voert het Koninkrijk België aan dat de onroerende inkomsten van in België gelegen onroerende goederen deel uitmaken van het algemene belastbare inkomen van natuurlijke personen, en dat zij voordien aan onroerende voorheffing - een afzonderlijke belasting op onroerende goederen - zijn onderworpen. Daaruit volgt dat terwijl in het geval van in een andere staat gelegen onroerende goederen de inkomsten ervan slechts in aanmerking worden genomen om het belastingtarief te bepalen dat van toepassing is op de in België belastbare inkomsten, de inkomsten van in België gelegen onroerende goederen niet enkel het toepasselijke belastingtarief bepalen maar bovendien dubbel worden belast. Algemeen gesteld worden Belgische ingezetenen met onroerend goed in België dus zwaarder belast dan Belgische ingezetenen met onroerende goed in andere lidstaten van de Unie of de EER.

Beoordeling door het Hof

Opmerkingen vooraf

37 Met haar beroep verwijt de Commissie het Koninkrijk België dat het afbreuk heeft gedaan aan het vrije verkeer van kapitaal waarin [artikel 63](#) VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst voorzien, doordat Belgische ingezetenen met onroerend goed in een andere lidstaat van de Unie of de EER dan het Koninkrijk België fiscaal ongunstig worden behandeld.

38 Voor zover het Koninkrijk België zich beroept op de circulaire AAFisc nr. 22/2016 die, volgens deze lidstaat, beoogt de litigieuze regeling in overeenstemming te brengen met [artikel 63](#) VWEU en artikel 40 van de EER-Overeenkomst, volstaat het eraan te herinneren dat volgens vaste rechtspraak het bestaan van een inbreuk moet worden beoordeeld op basis van de litigieuze situatie aan het einde van de in het met redenen omklede advies gestelde termijn, en dat het Hof geen rekening kan houden met sindsdien opgetreden wijzigingen (arrest van 29 oktober 2015, Commissie/België, C-589/14, niet gepubliceerd, EU:C:2015:736, punt 49).

39 Die termijn is blijkens het aan het Hof overgelegde dossier verstreken op 26 maart 2012, zodat geen rekening moet worden gehouden met het betoog van het Koninkrijk België betreffende de circulaire van 29 juni 2016.

Bestaan van een beperking van het vrije kapitaalverkeer

40 Het zij herinnerd dat de maatregelen die ingevolge [artikel 63](#), lid 1, VWEU verboden zijn op grond dat zij het kapitaalverkeer beperken, mede de maatregelen omvatten die ingezetenen van een lidstaat kunnen ontmoedigen in een andere lidstaat in onroerend goed investeringen te doen (arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 21 en aldaar aangehaalde rechtspraak).

41 In casu bepalen de artikelen 7 en 13 van het WIB 92, gelezen in samenhang met de nummers 13/7 en 13/8 van de administratieve commentaar op het WIB 92, dat de inkomsten uit onroerende goederen die niet worden verhuurd, dan wel worden verhuurd aan ofwel natuurlijke personen die de betrokken goederen niet voor hun beroep gebruiken, ofwel rechtspersonen die deze goederen ter beschikking stellen van natuurlijke personen voor particuliere doeleinden, forfaitair worden bepaald voor in België gelegen goederen en op basis van de reële huurwaarde of werkelijke huur voor die welke in een andere staat zijn gelegen.

42 Voor in België gelegen onroerende goederen wordt de kadastrale waarde als forfaitaire grondslag gehanteerd. Deze kadastrale waarde is op 1 januari 1975 vastgesteld op basis van een raming van de normale netto-huurwaarde, die is bepaald aan de hand van de huur die op deze datum had kunnen worden verkregen indien de goederen werden verhuurd.

43 Daarnaast staat vast dat op de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerend goed sinds 1991 een verhogingscoëfficiënt wordt toegepast waarvan de waarde jaarlijks evolueert naar gelang van het indexcijfer van de consumptieprijzen. Bovendien wordt de kadastrale waarde van gebouwde onroerende goederen sinds 1994 verhoogd met een coëfficiënt die in 1995 25 % bedroeg en sinds 1997 is vastgesteld op 40 %.

44 De reële huurwaarde van een onroerend goed komt overeen met de gemiddelde jaarlijkse brutohuur die, in geval van verhuring van dit goed, had kunnen worden verkregen. Zij wordt gebruikt om de inkomsten vast te stellen uit niet-verhuurde onroerende goederen die zijn gelegen in een andere staat dan het Koninkrijk België.

45 Het Koninkrijk België betwist niet dat de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerend goed minder bedraagt dan de werkelijke huur van dit goed of de reële huurwaarde ervan. In dit verband blijkt uit het beroep van de Commissie dat de algemene evolutie van de vastgoedprijzen sinds 1975 in alle Belgische regio's een stijgende trend vertoonde, met een overeenkomstige toename van de huurprijzen tot gevolg, en dat de indexering en de verhoging van de kadastrale waarde van in België gelegen onroerende goederen niet volstonden om deze waarde dichter te brengen bij de huur die op de Belgische huurmarkt kan worden verkregen.

46 Dit verschil tussen de kadastrale waarde en de reële huurwaarde van een in België gelegen onroerend goed betekent uiteraard niet noodzakelijk, zoals het Koninkrijk België terecht heeft opgemerkt, dat het inkomen van een in een andere staat dan het Koninkrijk België gelegen onroerend goed meer bedraagt dan de kadastrale waarde van een vergelijkbaar onroerend goed dat in België is gelegen. Het is immers niet uitgesloten dat de huurprijzen die gangbaar zijn in een andere lidstaat van de Unie of de EER veel lager zijn dan die welke in België worden toegepast.

47 Zoals blijkt uit de punten 42 tot en met 44 van dit arrest wordt het door de Belgische belastingdiensten vastgestelde inkomen van een in België of elders gelegen onroerend goed evenwel uiteindelijk berekend op basis van de huur die een onroerend goed kan opleveren, hetgeen het Koninkrijk België overigens bevestigt in zijn bij het Hof ingediende opmerkingen.

48 Bijgevolg moet om te beoordelen of de verschillende waardering van het onroerend inkomen - naargelang het goed is gelegen in België dan wel in een andere lidstaat van de Unie of de EER - leidt tot een verschil in behandeling, een vergelijking worden gemaakt tussen de kadastrale waarde, de huurwaarde en de huur die daadwerkelijk kan worden verkregen op de huurmarkt.

49 In dit verband blijkt uit de overwegingen in de punten 41 tot en met 45 van dit arrest dat de kadastrale waarde van een in België gelegen onroerend goed minder bedraagt dan de huur die kan worden verkregen op de Belgische huurmarkt, en voorts dat de reële huurwaarde van een onroerend goed in beginsel overeenkomt met de gemiddelde jaarlijkse brutohuur die, in geval van verhuring van dit goed, kan worden verkregen. Hieruit volgt dat de verschillende waardering van de inkomsten van onroerende goederen afhankelijk van de staat op het grondgebied waarvan die onroerende goederen gelegen zijn, tot gevolg heeft dat het inkomen van een in een andere lidstaat van de Unie of de EER dan het Koninkrijk België gelegen onroerend goed wordt overschat in vergelijking met het inkomen van een in België gelegen onroerend goed.

50 Voorts, zoals de Commissie betoogt, resulteert - gelet op de grootte van die overschatting - de vermindering van de reële huurwaarde van een in een andere lidstaat van de Unie of EER dan het Koninkrijk België gelegen onroerend goed met het bedrag van de belastingen die in die eerste staat worden geheven op het onroerend inkomen van dit goed, niet in een beslissende verkleining van het verschil tussen de huurwaarde en de kadastrale waarde.

51 Voor zover het Koninkrijk België zijn belastingbevoegdheid uitoefent met betrekking tot de onroerende inkomsten van verhuurde en niet-

verhuurde goederen die gelegen zijn in een andere lidstaat van de Unie of de EER dan het Koninkrijk België, heeft de overschatting van de inkomsten van dergelijke goederen tot gevolg dat een hogere belastinggrondslag wordt toegepast dan wanneer voor de bepaling van die inkomsten een bedrag zou zijn gehanteerd dat vergelijkbaar is met de kadastrale waarde, zoals is voorzien in de litigieuze regeling met betrekking tot in België gelegen goederen.

52 Wanneer er een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting bestaat die voorziet in een progressievoorbehoud, wordt het inkomen van een in een andere staat gelegen onroerend goed niet belast in België. Met dat inkomen wordt evenwel rekening gehouden teneinde de progressieregel toe te passen bij de berekening van het bedrag van de belasting over de overige in België belastbare inkomsten van de belastingplichtige (zie in die zin arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, punten 29 en 30). In dat geval kan de overschatting van het inkomen van goederen die gelegen zijn in een andere lidstaat van de Unie of de EER dan het Koninkrijk België ertoe leiden dat een hoger belastingtarief wordt toegepast, zoals het Koninkrijk België toegeeft in zijn bij het Hof ingediende opmerkingen.

53 In het licht van het voorgaande moet worden vastgesteld dat de litigieuze regeling, die bepaalt dat de inkomsten betreffende onroerende goederen die niet worden verhuurd, dan wel worden verhuurd aan ofwel natuurlijke personen die de betrokken goederen niet voor hun beroep gebruiken, ofwel rechtspersonen die deze goederen ter beschikking stellen van natuurlijke personen voor particuliere doeleinden, worden berekend op een forfaitaire basis voor de goederen die in België gelegen zijn en op basis van de reële huurwaarde voor die welke in een andere staat gelegen zijn, leidt tot een verschil in behandeling dat Belgische ingezetenen kan ontmoedigen om in vastgoed te investeren in andere lidstaten van de Unie of de EER dan het Koninkrijk België.

54 Hieruit volgt dat de betrokken regeling een in beginsel bij [artikel 63](#) VWEU verboden beperking van het vrije kapitaalverkeer vormt.

Rechtvaardiging voor de beperking van het vrije kapitaalverkeer uit hoofde van [artikel 65](#) VWEU

55 Volgens vaste rechtspraak moet een onderscheid worden gemaakt tussen de door [artikel 65](#), lid 1, onder a), VWEU toegestane verschillen in behandeling en de door [artikel 65](#), lid 3, VWEU verboden discriminaties. Een nationale belastingwetgeving als de litigieuze regeling kan enkel worden geacht verenigbaar te zijn met de bepalingen van het VWEU betreffende het vrije kapitaalverkeer, indien dat verschil in behandeling betrekking heeft op situaties die niet objectief vergelijkbaar zijn, of wordt gerechtvaardigd door een dwingende reden van algemeen belang (zie in die zin arresten van 3 september 2014, Commissie/Spanje, C-127/12, niet gepubliceerd, EU:C:2014:2130, punt 73; 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 28, en 17 september 2015, Miljoen e.a., C-10/14, C-14/14 en C-17/14, EU:C:2015:608, punt 64).

56 In dit verband stelt het Koninkrijk België dat krachtens overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting die het heeft gesloten met de meeste lidstaten van de Unie of de EER de inkomsten van op het grondgebied van die staten gelegen onroerende goederen in België niet worden belast in het kader van de personenbelasting, terwijl de inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen deel uitmaken van de belastbare grondslag voor de berekening van de belastingen in België. Daarom kan van schending van [artikel 63](#) VWEU slechts sprake zijn indien het bedrag dat in België daadwerkelijk is verschuldigd uit hoofde van de algemene inkomstenbelasting van natuurlijke personen die er hun woonplaats hebben,

hoger is voor de eigenaar van een onroerend goed dat gelegen is in een andere lidstaat van de Unie of de EER.

57 Dit betoog moet worden afgewezen.

58 Zoals het Koninkrijk België in zijn verweerschrift opmerkt, worden de inkomsten die zijn vrijgesteld krachtens een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting, op grond van artikel 155 WIB 92 in aanmerking genomen om het belastingtarief te bepalen dat van toepassing is op de in België belastbare inkomsten.

59 Een dergelijke vrijstelling met progressievoorbehoud heeft tot doel te voorkomen dat in België de belastbare inkomsten van een belastingplichtige die eigenaar is van een onroerend goed in een andere staat, tegen een lager tarief worden belast dan het tarief dat geldt voor de inkomsten van een belastingplichtige die eigenaar is van een vergelijkbaar goed in België (zie in die zin arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 31).

60 Uit het oogpunt van deze doelstelling is de situatie van een belastingplichtige die een onroerend goed in België heeft aangekocht, vergelijkbaar met de situatie van een belastingplichtige die een dergelijk goed in een andere lidstaat van de Unie of de EER heeft aangekocht (zie in die zin arrest van 11 september 2014, Verest en Gerards, C-489/13, EU:C:2014:2210, punt 32).

61 Deze vaststelling geldt ook indien er geen overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting bestaat. In dit geval is de doelstelling van de litigieuze regeling om een belasting te heffen over de inkomsten uit onroerende goederen waarvan Belgische ingezetenen eigenaar zijn, zonder onderscheid van toepassing op de inkomsten van in België dan wel in een andere staat gelegen onroerende goederen. In beide gevallen zijn die inkomsten begrepen in de belastbare grondslag voor de inkomstenbelasting.

62 Wat voorts de vraag betreft of het verschil in behandeling tussen Belgische belastingplichtigen naargelang zij een onroerend goed bezitten in België dan wel in een andere lidstaat van de Unie of de EER, kan worden gerechtvaardigd om dwingende redenen van algemeen belang, zij vastgesteld dat het Koninkrijk België voor het Hof geen enkele dwingende reden van algemeen belang heeft aangevoerd die de beperking op het vrije kapitaalverkeer in de zin van [artikel 63](#) VWEU in casu kan rechtvaardigen.

Inbreuk op artikel 40 van de EER-Overeenkomst

63 Aangezien de bepalingen van artikel 40 van de EER-Overeenkomst dezelfde juridische strekking hebben als de in wezen identieke bepalingen van [artikel 63](#) VWEU, zijn alle voorgaande overwegingen inzake het bestaan van een beperking van het vrije kapitaalverkeer in de zin van [artikel 63](#) VWEU in omstandigheden als die van het onderhavige beroep mutatis mutandis toepasbaar op dat artikel 40 (arrest van 4 mei 2017, Commissie/Griekenland, C-98/16, niet gepubliceerd, EU:C:2017:346, punt 49).

64 Gelet op alle voorgaande overwegingen moet het beroep van de Commissie gegrond worden verklaard.

65 Derhalve dient te worden vastgesteld dat het Koninkrijk België zijn verplichtingen krachtens [artikel 63](#) VWEU en artikel 40 van de EER-

Overeenkomst niet is nagekomen, doordat het bepalingen heeft gehandhaafd volgens welke, voor de raming van de inkomsten betreffende onroerende goederen die niet worden verhuurd, dan wel worden verhuurd aan ofwel natuurlijke personen die de betrokken goederen niet voor hun beroep gebruiken, ofwel rechtspersonen die deze goederen ter beschikking stellen van natuurlijke personen voor particuliere doeleinden, de belastbare grondslag wordt berekend op basis van de kadastrale waarde voor de onroerende goederen die op het nationale grondgebied zijn gelegen, en op basis van de reële huurwaarde voor die welke in het buitenland zijn gelegen.

Kosten

66 Volgens artikel 138, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof wordt de in het ongelijk gestelde partij verwezen in de kosten, voor zover dat is gevorderd. Aangezien het Koninkrijk België in het ongelijk is gesteld, moet het overeenkomstig de vordering van de Commissie in de kosten worden verwezen.

Het Hof (Zesde kamer) verklaart:

1. Het Koninkrijk België is zijn verplichtingen krachtens [artikel 63 VWEU](#) en artikel 40 van de Overeenkomst betreffende de Europese Economische Ruimte van 2 mei 1992 niet nagekomen, doordat het bepalingen heeft gehandhaafd volgens welke, voor de raming van de inkomsten betreffende onroerende goederen die niet worden verhuurd, dan wel worden verhuurd aan ofwel natuurlijke personen die de betrokken goederen niet voor hun beroep gebruiken, ofwel rechtspersonen die deze goederen ter beschikking stellen van natuurlijke personen voor particuliere doeleinden, de belastbare grondslag wordt berekend op basis van de kadastrale waarde voor de onroerende goederen die op het nationale grondgebied zijn gelegen, en op basis van de reële huurwaarde voor die welke in het buitenland zijn gelegen.
2. Het Koninkrijk België wordt verwezen in de kosten.

ARREST 300108808

Afkondigingsdatum	12/04/2018
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1121327

mnr12805316

Rechtspraak » Vennootschapsrecht » **Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2016/AR/1307, 12 december 2017 (rolnr : 2016/AR/1307)**

Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2016/AR/1307, 12 december 2017 (rolnr : 2016/AR/1307)

TFR 2018, afl. 542, 522 en <http://tfrnet.larcier.be/> (7 juni 2018), noot DEFOOR, W.



Inkomstenbelastingen - Personenbelasting - Bezoldigingen van bedrijfsleiders - Vaste vertegenwoordiger - Gelijksoortige functie - Herkwalificatie.

De vaste vertegenwoordiger van een vennootschap-bestuurder van een andere vennootschap oefent een "gelijksoortige functie" uit in de zin van artikel 32, eerste lid, 1° WIB 1992, waardoor de wettelijke herkwalificatie van interesten in dividenden voorzien in artikel 18, 4° WIB 1992 van toepassing is.

2016/AR/1307 - In de zaak van:

DALI DOMUS CVBA,

met maatschappelijke zetel te 9000 GENT, Martelaarslaan 286 bus 302, ingeschreven met KBO-nummer 0880.015.672,

appellante,

hebbende als raadsman mr. SPEECKE Johan, advocaat te 8500 KORTRIJK, Doorniksewijk 12 en mr. ANSEEUW Anne-Sophie, advocaat te 9051 SINT-DENIJS-WESTREM, Raymonde de Larocheaan 19B

tegen

BELGISCHE STAAT/FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door de Centrumdirecteur, KMO Centrum Aalst, met burelen te 9300 AALST, Dr A Sierensstraat 16 bus 1,

geïntimeerde,

hebbende als raadsman mr. VAN ACKER Elie, advocaat te 9030 MARIAKERKE (GENT), Brugsesteenweg 591

wijst het hof het volgend arrest:

1. De procedure voor het hof

Bij verzoekschrift van 18 juli 2016 heeft de appellante hoger beroep ingesteld tegen het vonnis dat door de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, zesde kamer, op 4 april 2016 werd uitgesproken in de zaak met rolnummer 14/3718/A.

De partijen hebben hun middelen en besluiten voorgedragen in de openbare terechtzitting van 14 november 2017, waarna het debat werd gesloten. Het hof nam vervolgens de zaak in beraad.

De partijen hebben verklaard dat het bestreden vonnis niet werd betekend.

Het hof heeft de Nederlandse taal gebruikt in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het taalgebruik in gerechtszaken.

2. De relevante feiten en de voorafgaande procedure

Beheersmaatschappij Dali nv was in de betreffende periode (de jaren 2010 tot 2012) bestuurder van de appellante, een cvba.

Sinds 30 juni 2006 is de heer K.E. aangesteld als vaste vertegenwoordiger van Beheersmaatschappij Dali nv. De heer K.E. was in die vennootschap

ook gedelegeerd bestuurder.

Mevrouw C.C. is de echtgenote van de heer K.E.

Kennelijk omdat de appellante onvoldoende krediet kon verkrijgen van haar bank, heeft mevrouw C.C. aan de appellante een krediet toegestaan.

Op deze kredietverstrekking door mevrouw C.C. werden in de aanslagjaren 2009 tot en met 2012 interesten toegekend.

De taxatiedienst was van oordeel dat de interesten die mevrouw C.C. ontving, krachtens [artikel 18](#), 4° WIB 92 als dividenden moeten worden beschouwd. De taxatiedienst beschouwt als gevolg van die wetsbepaling en [artikel 32](#), 1^{ste} lid, 1° WIB 92 mevrouw C.C. als de echtgenote van de bestuurder van de appellante en kwalificeert de functie van de heer K.E., vaste vertegenwoordiger van de enige vennootschap-bestuurster van de appellante als de functie waarbij de heer K.E. een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functie voor appellante uitoefent. Op grond van deze kwalificatie van de functie van de heer K.E. beschouwt de geïntimeerde de toegekende interesten als dividenden; de toegekende interesten worden toegevoegd aan het resultaat van het belastbaar tijdperk en er moet roerende voorheffing worden ingehouden op het toegekende dividend.

Gevolg was dat ook de overgedragen verliezen moeten worden aangepast.

In die zin stuurde de taxatiedienst aan de appellante twee berichten van wijziging van de aangifte, waarin de taxatiedienst zijn voornemen kenbaar maakt om:

1. de interesten ontvangen door mevrouw C.C. ingevolge het door haar verstrekte krediet aan appellante op basis van [artikel 18](#), 4° WIB 92 en [artikel 32](#), eerste lid, 1° WIB 92, voor de betrokken aanslagjaren te herkwalificeren in dividenden en
2. de vorige verliezen aan te passen ingevolge het niet juist toepassen van [artikel 18](#), 4° WIB'92 in het verleden.

De appellante verklaart zich niet akkoord met deze berichten van wijziging van de aangifte.

Op 10 en 11 oktober 2013 ontving de appellante twee kennisgevingen van beslissing tot taxatie waarin de taxatiedienst liet weten op zijn standpunt te blijven.

Daarop volgden de volgende aanslagen op naam van de appellante:

- aanslag in de vennootschapsbelasting over het aanslagjaar 2011 (balans op 31 december 2010), kohierartikel 00834000656, uitvoerbaar verklaard op 12 november 2013 en verzonden op 28 november 2013, voor een te betalen bedrag van 54.943,26 euro;
- aanslag in de vennootschapsbelasting over het aanslagjaar 2012, balans op 31 december 2011, kohierartikel 00834002874, uitvoerbaar verklaard op 12 november 2013 en verzonden op 21 november 2013, voor een te betalen bedrag van 55.032,81 euro;
- Aanslag in de roerende voorheffing over het aanslagjaar 2011, kohierartikel 307141 van het kohier van de gemeente Dendermonde, uitvoerbaar verklaard op 21 oktober 2013 en verzonden op 28 oktober 2013, voor een te betalen bedrag van 6.237,81 euro;

- Aanslag in de roerende voorheffing over het aanslagjaar 2012, kohierartikel 307132 van het kohier van de gemeente Dendermonde, uitvoerbaar verklaard op 21 oktober 2013 en verzonden op 25 oktober 2013, voor een te betalen bedrag van 434,14 euro;
- Aanslag in de roerende voorheffing over het aanslagjaar 2012, kohierartikel 307131 van het kohier van de gemeente Dendermonde, uitvoerbaar verklaard op 21 oktober 2013 en verzonden op 25 oktober 2013, voor een te betalen bedrag van 3.755,23 euro.

Op 22 januari 2014 diende de appellante tegen de bestreden aanslagen een bezwaarschrift in.

In zijn directeursbeslissing van 23 juli 2014 heeft de geïntimeerde het bezwaarschrift met betrekking tot de aanslag in de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar 2012 wat betreft de discussie over de herkwalficatie van interesten in dividenden afgewezen; met betrekking tot een andere discussie werd ontheffing verleend voor 34.754,78 euro (punt waarover geen betwisting meer bestaat).

In zijn directeursbeslissing van 25 juli 2014 wees de geïntimeerde het bezwaar met betrekking tot de aanslagen in de roerende voorheffing voor de aanslagjaren 2011 en 2012 af, terwijl het bezwaar wat betreft de aanslagen in de roerende voorheffing voor de aanslagjaren 2009 en 2010 werd ingewilligd, met dien verstande dat de geïntimeerde met toepassing van [artikel 355 WIB 92](#) tot hertaxatie zou overgaan.

Omdat de appellante zich wat betreft de herkwalficatie van interesten in dividenden niet akkoord kon verklaren met de directeursbeslissingen van 23 juli 2014 en 25 juli 2014, legde zij die betwisting voor aan de rechtbank van eerste aanleg.

Met een verzoekschrift van 2 oktober 2014 stelde de appellante haar vordering in voor de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent.

In het vonnis van 4 april 2016 heeft de zesde kamer van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent als volgt uitspraak gedaan:

Verklaart de vordering ontvankelijk doch ongegrond.

Stelt vast dat er geen kosten te begroten zijn.

Het is tegen dat vonnis dat de appellante hoger beroep heeft ingesteld.

3. De vorderingen van de partijen

3.1. De vordering van de appellante

De appellante vraagt in hoger beroep aan het hof om:

het ingestelde hoger beroep toelaatbaar, ontvankelijk en gegrond te verklaren en om de middelen, zoals hier boven aangehaald, het bestreden vonnis te vernietigen en opnieuw recht doende, het fiscaal verzoekschrift ontvankelijk en gegrond te verklaren;

de hierna vermelde aanslagen te vernietigen, minstens te ontheffen:

- Aanslag in de vennootschapsbelasting over het aanslagjaar 2011, balans op 31 december 2010, met kohierartikel 00834000656 van het kohier van de gemeente Dendermonde, ingekohierd op 12 november 2013 en verzonden op 28 november 2013, te betalen: € 54.943,26;
- Aanslag in de vennootschapsbelasting over het aanslagjaar 2012, balans op 31 december 2011, met kohierartikel 00834002874 van het kohier van de gemeente Dendermonde, ingekohierd op 12 november 2013 en verzonden op 21 november 2013, te betalen: € 55.032,81;
- Aanslag in de roerende voorheffing over het aanslagjaar 2011, met kohierartikel 307141 van het kohier van de gemeente Dendermonde, ingekohierd op 21 oktober 2013 en verzonden op 28 oktober 2013, te betalen: € 6.237,81;
- Aanslag in de roerende voorheffing over het aanslagjaar 2012, met kohierartikel 307132 van het kohier van de gemeente Dendermonde, ingekohierd op 21 oktober 2013 en verzonden op 25 oktober 2013, te betalen: € 434,14;
- Aanslag in de roerende voorheffing over het aanslagjaar 2012, met kohierartikel 307131 van het kohier van de gemeente Dendermonde, ingekohierd op 21 oktober 2013 en verzonden op 25 oktober 2013, te betalen: € 3.755,23.

zoals bevestigd bij directoriale beslissing n° 006-08-14/006198 d.d. 25 juli 2014 en directoriale beslissing n° 006-04-14/006006 d.d. 23 juli 2014,

dienvolgens de terugbetaling te bevelen van alle heden betwiste sommen die op grond van de aldus vernietigde of ontheven aanslag werden geïnd of zullen worden geïnd, vermeerderd met de moratoriuminteressen zoals voorzien door artikel 418 WIB;

dienvolgens geïntimeerde te verwijzen in de kosten van het geding, met inbegrip van de rechtsplegingsvergoeding overeenkomstig het Koninklijk Besluit van 26 oktober 2007 tot vaststelling van het tarief van de rechtsplegingsvergoeding bedoeld in [artikel 1022](#) van het Gerechtelijk Wetboek betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en kosten verbonden aan de bijstand van de advocaat (B.S. 9 november 2007) (basisbedrag: 3.600,00 EUR, zowel voor de procedure in eerste aanleg als voor de procedure in hoger beroep).

3.2. De vordering van de geïntimeerde

De geïntimeerde vraagt in hoger beroep aan het hof om:

- Het beroep van de appellante af te wijzen;
- Het bestreden vonnis te bevestigen;
- De appellante te veroordelen tot de kosten, inclusief de rechtsplegingsvergoeding in hoger beroep ten bedrage van € 3.600,00.

4. De betwistingen en hun beoordeling

De betwisting heeft betrekking op de vraag of het feit dat de heer K.E. als vaste vertegenwoordiger funceert om Beheersmaatschappij Dali nv toe te laten bestuurder te zijn van de appellante, een functie in de zin van [artikel 18](#), 4° WIB 92 uitoefent.

4.1. Grieven van de appellante

De appellante stelt in dat verband dat de heer K.E. binnen de appellante geen opdracht of functie vervult als bedoeld in [artikel 32](#), eerste lid, 1° WIB 92. Bijgevolg is volgens de appellante een voorschot door zijn echtgenote geen voorschot in de zin van [artikel 18](#), 4° WIB 92. De betreffende

opdracht (bestuurder) wordt, zo benadrukt de appellante integendeel enkel waargenomen door Beheersmaatschappij Dali nv.

De administratie zou dan ook ten onrechte een vennootschap-bestuurster fiscaalrechtelijk gelijkstellen met haar vaste vertegenwoordiger, daar waar dit integendeel twee onderscheiden rechtssubjecten zijn, waarbij de vaste vertegenwoordiger enkel handelt in naam en voor rekening van de vennootschap-bestuurster, wat noodzakelijkerwijze impliceert dat er geen gelijkstelling is. Dit wordt volgens de appellante bevestigd doordat de vaste vertegenwoordiger enkel burgerrechtelijk en strafrechtelijk aansprakelijk is alsof hijzelf de betrokken opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou uitvoeren: niet alleen is deze gelijkstelling beperkt tot burgerrechtelijk en/of strafrechtelijk gebied, maar bovendien en vooral gaat het naar het oordeel van de appellante om een gelijkstelling beperkt tot aansprakelijkheid. Een fiscale gelijkstelling met een bestuurder zou daaruit niet kunnen afgeleid worden, ook niet op basis van het vennootschapsrecht (zodat er geen doorwerking in het fiscaal recht is).

De appellante ziet in het standpunt van de geïntimeerde dan ook een schending van [artikel 61 W.Venn.](#) (bevoegdheden en definitie van de vaste vertegenwoordiger), [artikel 2 W. Venn.](#) (principe van de afzonderlijke rechtspersoonlijkheid) en van de artikelen 18,4° en 32, 1^{ste} lid, 1° WIB 92.

4.2. Beoordeling

[Artikel 18](#), 4° WIB 92 luidt als volgt (met eigen onderstreping door het hof): Dividenden omvatten:

[...]

4° interest van voorschotten wanneer één van volgende grenzen wordt overschreden en in de mate van die overschrijding:

- ofwel de in artikel 55 gestelde grens,
- ofwel wanneer het totaal bedrag van de rentegevende voorschotten hoger is dan de som van de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van dit tijdperk.

Als voorschot wordt beschouwd, elke al dan niet door effecten vertegenwoordigde geldlening verstrekt door een natuurlijk persoon aan een vennootschap waarvan hij aandelen bezit of door een persoon aan een vennootschap waarin hij een opdracht of functies als vermeld in artikel 32, eerste lid, 1°, uitoefent, alsmede in voorkomend geval, elke geldlening verstrekt aan die vennootschap, door hun echtgenoot of hun kinderen wanneer die personen of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben, met uitzondering van:

1° obligaties en andere gelijksoortige effecten uitgegeven door een openbaar beroep op het spaarwezen;

2° geldleningen aan coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie zijn erkend;

3° geldleningen verstrekt door in artikel 179 vermelde vennootschappen.

De dividenden omvatten niet de inkomsten bedoeld in artikel 19, § 1, eerste lid, 4° en 19bis.

Aangezien de verstrekker van de geldlening, mevrouw C.C., de echtgenote is van de heer K.E., is de kernvraag te weten of de heer K.E. in de

appellante een opdracht of functies als vermeld in artikel 32, eerste lid, 1°, uitoefent.

[Artikel 32](#), eerste lid, 1° WIB 92 luidt als volgt:

Bezoldigingen van bedrijfsleiders zijn alle beloningen verleend of toegekend aan een natuurlijk persoon die:

1° een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent;

[...].

De appellante wijst op de historiek van [artikel 18](#), 4° WIB 92 en [artikel 32](#), 1^{ste} lid, 1° WIB 92 en de achterliggende bedoeling voor het aanstellen van een natuurlijke persoon als vaste vertegenwoordiger in het geval een bestuurder een vennootschap is. Nochtans kan dit niets afdoen van het feit dat het volstaat dat de heer K.E. een soortgelijke functie uitoefent als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar binnen de appellante. De vraag is dus of zijn functie van vaste vertegenwoordiger van bestuurder Beheermaatschappij Dali nv een dergelijke gelijksoortige functie is.

Zoals de eerste rechter aannam, is die gelijksoortigheid wel degelijk aanwezig. Het is immers onmiskenbaar dat wat een vaste vertegenwoordiger doet en moet doen, in feite werkzaamheden veronderstelt die met besturen van de vennootschap samenvallen. Zelfs al gaat het volgens [artikel 61](#), § 2 W.Venn. om iemand die burgerrechtelijk en strafrechtelijk aansprakelijk is alsof hij zelf de betrokken opdracht in eigen naam zou uitvoeren, dan kan het opnemen van die opdracht met respect voor die aansprakelijkheid slechts gebeuren door (minstens) de taken van toezicht uit te voeren die inherent zijn aan het bestuur van een vennootschap (terwijl het zelfs mogelijk is dat het volledige bestuur (aansturen, delegeren, toezicht, evalueren, enz.) feitelijk door de vaste vertegenwoordiger wordt waargenomen). Die persoonlijke aansprakelijkheid brengt mee dat de vaste vertegenwoordiger een functie uitoefent die in onafhankelijkheid en met autonomie moet worden uitgeoefend, ook wanneer de natuurlijke persoon in kwestie daarnaast in loondienst werkt voor de vennootschap.

Dat doet niets af van het feit dat de bestuurder en de vaste vertegenwoordiger twee onderscheiden juridische entiteiten (kwalificaties) zijn. De vastgestelde soortgelijkheid betekent immers niet dat de vaste vertegenwoordiger een bestuurder is.

Waar de appellante wijst op de onderscheiden juridische entiteiten die enerzijds Beheermaatschappij Dali nv en anderzijds de heer K.E. zijn, is de stelling van de geïntimeerde dan ook niet dat de heer K.E. als zodanig bestuurder van de appellante is. De functie die de geïntimeerde relevant acht, is deze van vaste vertegenwoordiger; de geïntimeerde voert niet aan dat de heer K.E. bestuurder is van de appellante, maar wel dat de functie van vaste vertegenwoordiger een gelijksoortige functie is als deze van bestuurder.

Op grond van dezelfde vaststelling is het ook geen argument dat de vaste vertegenwoordiger slechts voor de aansprakelijkheid gelijkgesteld wordt. Het is immers niet de stelling van de geïntimeerde dat de heer K.E. door zijn aanstelling als vaste vertegenwoordiger gelijkgesteld wordt aan de bestuurder Beheermaatschappij Dali nv. Zoals vermeld, brengt die aansprakelijkheid noodzakelijk mee dat de vaste vertegenwoordiger een taak op zich neemt die (weliswaar slechts) soortgelijk is aan deze van een bestuurder.

Ook is het niet relevant dat de vergoeding die een vaste vertegenwoordiger ontvangt niet als tantièmes of presentiegelden van een bestuurder kunnen worden beschouwd, niet in het minst omdat hij zijn vergoeding niet van de bestuurd vennootschap maar van de besturende vennootschap ontvangt.

Anders dan waar de appellante aanvoert, is de historiek van de betreffende wetsartikelen, niet van aard om een antwoord te bieden op de vraag of de soortgelijkheid die in [artikel 32](#), 1^{ste} lid 1° WIB 92 vermeld staat, kan begrepen worden in die zin dat ze ook de functie van vaste vertegenwoordiger omvat. Het staat vast dat alle historische wijzigingen aan de artikelen 18, 4° en 32, 1^{ste} lid, 1° WIB 92 waarnaar de appellante verwijst, dateren van vóór het invoeren van de figuur van de vaste vertegenwoordiger. Dat gebeurde immers pas bij wet van 2 augustus 2002 waarmee [artikel 61](#), § 2 W.Venn. werd ingevoegd.

[Artikel 18](#), 4° WIB 92 is, via zijn verwijzing naar [artikel 32](#), 1^{ste} lid, 1° WIB 92 op die manier geredigeerd dat zij een ruime lezing toestaat binnen het doel van de bepaling, namelijk onderkapitalisatie van vennootschappen tegen te gaan. Door het bestaan van die verwijzing naar een bepaling die een ruimer begrip toelaat, namelijk gelijksoortige functies, was vanaf het invoeren in [artikel 61](#) W.Venn. van de figuur van de vaste vertegenwoordiger de optie voorzien om onderkapitalisatie van een vennootschap doormiddel van een geldlening door een vaste vertegenwoordiger of diens echtgenote, te ontraden bij wijze van herkwalificatie van interesten op een geldlening in dividenden. De wetgever moest daartoe geen specifieke, bijkomende vermelding opnemen in [artikel 18](#) of [32](#) WIB 92.

Het hoger beroep is dus ongegrond.

5. De gerechtskosten

5.1. Wat het ten laste nemen van de gerechtskosten in het algemeen betreft

De appellante wordt in het ongelijk gesteld en moet daarom de gerechtskosten van het hoger beroep dragen.

5.2. Wat de rechtsplegingsvergoeding betreft

Overeenkomstig het eerste lid van [artikel 1022](#) Ger.W., vervangen bij wet van 21 april 2007 betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en kosten verbonden aan de bijstand van een advocaat, heeft slechts de partij die in het gelijk gesteld wordt, recht op een rechtsplegingsvergoeding.

Voor het bepalen van die rechtsplegingsvergoeding overeenkomstig [artikel 1022](#) Ger.W., uitgevoerd bij KB van 26 oktober 2007, moet, bij gebrek aan redenen tot afwijking ervan, het basisbedrag toegepast worden.

De waarde van de vorderingen, bepaald zoals voorzien in de artikelen 557 tot 562 en [artikel 618](#) Ger.W. bevindt zich in de schijf van 60.000,01 tot 100.000,00 euro. Aangepast aan de index op datum van de uitspraak, vandaag, bedraagt het basistarief van de rechtsplegingsvergoeding 3.600 euro.

OP DIE GRONDEN,

HET HOF,

recht doende op tegenspraak;

verklaart het hoger beroep ontvankelijk maar wijst het af als ongegrond; bevestigt het bestreden vonnis;

veroordeelt de appellante tot het betalen van de gerechtskosten van het hoger beroep, vastgesteld als volgt:

- aan de kant van de appellante: nihil
- aan de kant van de geïntimeerde:
 - rechtsplegingsvergoeding hoger beroep: 3.600,00 EUR

Aldus gewezen en uitgesproken in openbare terechtzitting van het Hof van beroep te Gent, VIJFDE KAMER, zitting houdende in fiscale zaken, van 12 december 2017.

Aanwezig:

Dries Vandeputte, raadsheer wn. voorzitter, alleenrechtsprekend

Jenny Dammekens, griffier

ARREST 300107213

Afkondigingsdatum	12/12/2017
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1125029

mnr12811657

Auteursteksten

[Herkwalificatie van interesten als dividenden](#)

...Herkwalificatie van interesten als dividenden Herkwalificatie van interesten als dividenden Interesten die vanaf 27.03.1992 werden uitgekeerd kunnen in welbepaalde gevallen geacht worden dividenden te zijn....Wanneer een natuurlijk persoon die aandeelhouder is van een vennootschap, of wanneer een bedrijfsleider van de eerste categorie (bestuurder, zaakvoerder), of wanneer hun echtgenoot, wettelijk samenwonende partner...of hun minderjarige kinderen, aan die vennootschap voorschotten toestaan, worden de interesten van deze voorschotten onder bepaalde voorwaarden als dividenden gekwalificeerd en als zodanig belast (art....

Rechtspraak » PB / Ven.B » PB / Ven.B » **Cass. (1e k.) AR F.14.0076.F, F.14.0079.F, 10 november 2017 (A.L.M. / Etat belge)**
(rolnr : F.14.0076.F, F.14.0079.F)

Cass. (1e k.) AR F.14.0076.F, F.14.0079.F, 10 november 2017 (A.L.M. / Etat belge) (rolnr : F.14.0076.F, F.14.0079.F)

FJF 2018 (samenvatting), afl. 1, 15 en <http://www.monkey.be/> (27 februari 2018)

<http://www.cass.be> (29 november 2017)



Roerende goederen en kapitalen met beroepskarakter.

Uit artikel 37 van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 volgt niet dat roerende goederen en kapitalen die inkomsten opleveren, voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige worden gebruikt enkel en alleen omdat die goederen en kapitalen door die werkzaamheid zijn voortgebracht.

A. L. M.,

demanderesse en cassation,

ayant pour conseil Maître Anne Rayet, avocat au barreau de Bruxelles, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 208,

contre

ÉTAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

défendeur en cassation,

représenté par Maître Geoffroy de Foestraets, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Vallée, 67, où il est fait élection de domicile.

A. L. M.,

demanderesse en cassation,

ayant pour conseil Maître Anne Rayet, avocat au barreau de Bruxelles, dont le cabinet est établi à Bruxelles, avenue Louise, 208,

contre

ÉTAT BELGE, représenté par le ministre des Finances, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Loi, 12,

défendeur en cassation,

représenté par Maître Geoffroy de Foestraets, avocat à la Cour de cassation, dont le cabinet est établi à Bruxelles, rue de la Vallée, 67, où il est fait élection de domicile.

I. La procédure devant la Cour

Le pourvoi en cassation inscrit au rôle général sous le numéro F.14.0076.F est dirigé contre l'arrêt rendu le 21 février 2007 par la cour d'appel de Bruxelles.

Le pourvoi en cassation inscrit au rôle général sous le numéro F.14.0079.F est dirigé contre l'arrêt rendu le 6 juin 2013 en la même cause par la cour d'appel de Bruxelles.

Le conseiller Sabine Geubel a fait rapport.

Le premier avocat général André Henkes a conclu.

II. Les moyens de cassation

À l'appui du pourvoi inscrit au rôle général sous le numéro F.14.0076.F, la demanderesse présente deux moyens dans la requête en cassation jointe au présent arrêt en copie certifiée conforme.

À l'appui du pourvoi inscrit au rôle général sous le numéro F.14.0079.F, la demanderesse présente un moyen dans la requête en cassation jointe au présent arrêt en copie certifiée conforme.

III. La décision de la Cour

Les pourvois sont dirigés contre deux arrêts rendus dans la même cause.

Il y a lieu de les joindre.

Sur le pourvoi inscrit au rôle général sous le numéro F.14.0076.F:

Sur la fin de non-recevoir opposée au pourvoi par le défendeur et déduite de ce que l'arrêt attaqué du 21 février 2007 ne statue pas définitivement quant au fond:

En décidant que les revenus produits par les droits d'auteur que la demanderesse a concédés constituent des profits au sens de l'article 27 du Code des impôts sur les revenus 1992 et non des revenus mobiliers au sens de l'article 17 de ce code, l'arrêt attaqué statue définitivement sur la nature fiscale desdits revenus.

La fin de non-recevoir ne peut être accueillie.

Sur le fondement du pourvoi:

Sur le premier moyen:

Les revenus des capitaux et biens mobiliers visés à l'article 6, 2°, du Code des impôts sur les revenus 1992 sont, suivant l'article 17, § 1^{er}, de ce code, applicable au litige, tous les produits d'avoirs mobiliers engagés à quelque titre que ce soit et comprennent, en vertu du 3° de cette disposition, les revenus de la location, de l'affermage, de l'usage et de la concession de biens mobiliers.

En vertu de l'article 37 du même code, sans préjudice de l'application du précompte mobilier, les revenus des capitaux et biens mobiliers sont considérés comme des revenus professionnels lorsque les avoirs mobiliers sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du bénéficiaire desdits revenus.

Il ne suit pas de cette disposition que des avoirs mobiliers productifs de revenus sont affectés à l'exercice de l'activité professionnelle du contribuable du seul fait que ces avoirs ont été produits par cette activité.

L'arrêt attaqué du 21 février 2007, qui, sans dénier que les droits d'auteur concédés au producteur faisaient partie du patrimoine de la demanderesse, que celle-ci n'exerçait pas elle-même une activité d'exploitation de droits patrimoniaux et que ce sont de tels droits qui ont produit les revenus litigieux, considère que lesdits revenus, recueillis dans le cadre de l'activité professionnelle [de scénariste et de réalisatrice de la demanderesse], [...] constituent [...] des profits au sens de l'article 27 [dudit] codaux motifs qu'il est inexact de limiter la portée de l'article 37 précité au cas d'une personne physique qui utilise un capital mobilier dans son activité professionnelle, [en en excluant] le cas dans lequel le capital ou le bien est le produit de cette activité, et que des revenus [mobiliers] qui, tout en étant produits par des biens, proviennent de l'activité professionnelle sont des revenus mobiliers à caractère professionnel par l'effet de l'article 37, viole cette disposition.

Le moyen est fondé.

La cassation de la décision sur la nature fiscale des revenus tirés par la demanderesse de la concession de ses droits d'auteur s'étend à celle disant pour droit que les frais forfaitaires prévus aux [articles 3 et 4](#) de l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 concernent les revenus mobiliers taxables à ce titre, à l'exclusion des revenus mobiliers à caractère professionnel visés à l'article 37 de ce code, qui en est la suite.

Et la cassation de l'arrêt attaqué du 21 février 2007 entraîne l'annulation de l'arrêt du 6 juin 2013, qui en est la suite.

Sur le pourvoi inscrit au rôle général sous le numéro F.14.0079.F:

Sur le moyen:

Quant aux deux branches réunies:

En ces branches, le moyen, que l'annulation de l'arrêt attaqué du 6 juin 2013 prive d'objet, est irrecevable.

Par ces motifs, La Cour

Joint les pourvois inscrits au rôle général sous les numéros F.14.0076.F et F.14.0079.F;

Casse l'arrêt attaqué du 21 février 2007;

Annule l'arrêt du 6 juin 2013, qui en est la suite;

Ordonne que mention du présent arrêt sera faite en marge de l'arrêt cassé et de l'arrêt annulé;

Réserve les dépens pour qu'il soit statué sur ceux-ci par le juge du fond;

Renvoie la cause devant la cour d'appel de Liège.

Ainsi jugé par la Cour de cassation, première chambre, à Bruxelles, où siégeaient le président de section Martine Regout, les conseillers Didier Batselé, Marie-Claire Ernotte, Sabine Geubel et Ariane Jacquemin, et prononcé en audience publique du dix novembre deux mille dix-sept par le

président de section Martine Regout, en présence du premier avocat général André Henkes, avec l'assistance du greffier Patricia De Wadripont.

ARREST 300105619

Afkondigingsdatum	10/11/2017
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1109208

mnr12779362

Rechtspraak » PB / Ven.B » PB / Ven.B » **Rb. Antwerpen (afd. Antwerpen) (AFi1e k.) nr. 16/1743/A, 15 juni 2018 (rolnr : 16/1743/A)**

Rb. Antwerpen (afd. Antwerpen) (AFi1e k.) nr. 16/1743/A, 15 juni 2018 (rolnr : 16/1743/A)

Fisc.Koer. 2018 (weergave), afl. 15, 1119 en <http://www.monkey.be/> (15 oktober 2018), noot X.



Personenbelasting - Roerende inkomsten - Fiscale vrijstelling spaardeposito's - Spaardeposito's bij buitenlandse bankinstellingen - Voorwaarden voor vrijstelling - Interpretatie - Conformiteit met basisregels EU-verdrag.

De rechtbank stelt dat het Hof van Justitie in een arrest van 8 juni 2017 (nr. C-580/15) (waarbij antwoord werd gegeven op een prejudiciële vraag die door een andere Belgische rechtbank was gesteld) reeds de vraag heeft onderzocht van de verenigbaarheid van de Belgische regels voor de (gedeeltelijke) belastingvrijstelling voor inkomsten uit spaardeposito's met de bepalingen van de artikelen 53 en 63 EG-verdrag. In zijn arrest onderzocht het Hof van Justitie of de Belgische regeling buitenlandse banken de facto al dan niet buiten spel zet. Het Hof stelde dat wanneer de Belgische reglementering die hoofdzakelijk rekening houdt met de situatie in België, zonder meer op buitenlandse deposito's wordt toegepast, het voor buitenlandse spelers moeilijk (lees: onmogelijk) zal zijn om aan de voorwaarden die worden opgelegd te voldoen. In zijn arrest van 8 juni 2017 besliste het Hof van Justitie daarom dat artikel 56 EG-verdrag aldus moet worden uitgelegd dat deze bepaling zich zonder meer verzet tegen een nationale regeling die voorziet in een belastingvrijstelling die buitenlandse dienstverrichters belemmert in België hun diensten aan te bieden.

Het Hof van Justitie erkende in zijn arrest dat een specifiek kenmerk van de Belgische regels voor spaardeposito's de wijze van vergoeding is van de inleggen die door de spaarders worden gedaan. Deze wijze van vergoeding is volgens het Hof "een bijzonder kenmerk" van de Belgische bankenmarkt. In de mate dat buitenlandse aanbieders aan Belgische spaarders voorwaarden aanbieden die de Belgische regeling benaderen, vereist een correcte toepassing van de Europese basisregels dat de inkomsten die aan de spaarders worden toegekend van eenzelfde fiscaal regime genieten. Het Hof stelde dat het aan de Belgische rechter is om uit te maken of de diensten en de voorwaarden die de buitenlandse bankinstellingen bieden "in wezen soortgelijk" zijn aan deze die Belgische banken aanbieden. Dit geldt dus ook voor de wijze waarop de spaarders voor hun inleggen worden vergoed. Kenmerkend voor de Belgische regeling is dat "gereguleerde" deposito's een dubbele vorm van vergoeding voorzien voor de spaarders: nl. een basisrente en een getrouwheidspremie. Deze regeling vertrekt vanuit de doelstelling om de consumenten te beschermen. In de mate dat buitenlandse spelers een gelijkaardige formule aanbieden,

moeten de inkomsten die worden toegekend van eenzelfde fiscaal regime kunnen genieten.

De rechtbank volgt in zijn beslissing het standpunt dat door het Hof van Justitie is ingenomen. De rechtbank stelt dat buitenlandse spaarformules die in wezen dezelfde voorwaarden (en doelstellingen) respecteren in aanmerking moeten komen voor eenzelfde fiscale behandeling als deze die is voorzien voor inkomsten van Belgische spaardeposito's. De wijze waarop de vergoeding die de spaarder ontvangt wordt berekend, is daarbij essentieel. De voorwaarden die hiervoor gelden, raken immers direct de belangen van de consument.

Andere voorwaarden die in de Belgische fiscale regeling zijn voorzien, vindt de rechtbank minder belangrijk. Dit geldt o.m. voor de regels die in artikel 2 KB/WIB92 zijn voorzien voor de opvragingen op spaardeposito's. De voorwaarden die hieromtrent in de Belgische regeling zijn voorzien, lijken eerder ingegeven door de bekommernis om de stabiliteit van de financiële instellingen te helpen waarborgen dan om de belangen van de spaarder/consument te beschermen.

Hetzelfde geldt voor de andere vereisten die in artikel 2 KB/WIB92 zijn voorzien. Volgens de rechtbank is t.a.v. diensten die worden aangeboden door buitenlandse instellingen het naleven van deze voorwaarden vanuit de doelstelling waarvoor ze zijn ingevoerd minder essentieel. De rechtbank verwijst daarbij o.m. naar de voorwaarden m.b.t. het "prudentieel toezicht" van de bankinstellingen. Bij de beoordeling van de vraag of het noodzakelijk is dat aan deze zgn. "analoge vereisten" is voldaan, moet steeds het belang van de consument worden voor ogen gehouden.

'In concreto' stelt de rechtbank vast dat enkel de "vermogensspaarrekening" die de belastingplichtigen bij ABN Amro Nederland hadden, de vergelijking met een Belgische gereguleerde spaardepositorekening kan doorstaan. Op deze rekening was er ook sprake van een basisrente en een bonusregeling. Dit is niet het geval voor de rekening "direct sparen". De inkomsten die werden genoten op de spaarrekening "direct sparen", komen niet in aanmerking voor de belastingvrijstelling die voorzien is in artikel 21, 5° WIB92. Deze spaarrekening voorziet immers enkel in de toekenning van een basisrente en voorziet geen regeling inzake getrouwheidspremie. Deze rekening voldoet aldus niet aan de naar analogie beoordeelde voorwaarden die in de Belgische regeling zijn voorzien.

De rechtbank ontheft gedeeltelijk de betwiste taxatie.

Inzake:

1.

2.

eisers

- vertegenwoordigd ter zitting door meester Chantal Hendrickx te 1600 Sint-Pieters-Leeuw, Konijnenstraat 160,

TEGEN:

DE BELGISCHE STAAT,

Federale Overheidsdienst Financiën, Algemene Administratie van de Fiscaliteit, vertegenwoordigd door de Adviseur-generaal, Directeur van het P Centrum Antwerpen, team expertise, met kantoren gevestigd te 2000 Antwerpen, Italiëlei 4 bus 1.

verweerder

- vertegenwoordigd ter zitting door de heer E. Bomberen, in hoedanigheid van rijksambtenaar voor de Federale Overheidsdienst Financiën.

Gezien de stukken in het dossier der rechtspleging, onder meer:

- het tussenvonnis van de AFI1 kamer van deze rechtbank van 26 mei 2017,
- de beschikking verleend overeenkomstig [artikel 747](#), § 2 van het Gerechtelijk Wetboek op 24 juli 2017,
- de besluiten van partijen.

Gelet op de wet van 15 juni 1935 op het gebruik van talen in de gerechtszaken.

Gehoord partijen in hun middelen en gezegden ter zitting van 27 april 2018.

Bij tussenvonnis van 26 mei 2017 werd uitspraak gedaan over de door partijen aan de rechtbank voorgelegde geschilpunten, uitgezonderd de betwisting voor wat betreft de toepassing van artikel 21, 5^o WIB 92 en [artikel 171](#), § 3^{quinquies} WIB 92 en de beslissing over de kosten van het geding.

Voor wat betreft de toepassing van artikel 21, 5^o WIB 92 en [artikel 171](#), § 3^{quinquies} WIB 92 stelt de rechtbank vast dat eisers voor het betreffende aanslagjaar 2014, inkomsten 2013, intresten hebben genoten van een spaarrekening bij een Belgische bank, maar daarnaast eveneens intresten hebben ontvangen van twee rekeningen aangehouden bij de Nederlandse bank ABN Amro. Het betreft enerzijds een Direct Sparen rekening en anderzijds een Vermogens Spaarrekening.

Eisers voeren aan dat het geheel van de interesten, zowel deze ontvangen van de Belgische spaarrekening als van de Nederlandse spaarrekeningen, kwalificeren als spaardeposito zoals bedoeld in [artikel 21](#), 5° WIB 92, en ook in aanmerking komen voor de daarin voorziene vrijstelling.

[Artikel 21](#), 5° WIB 92 zoals van toepassing op het geschil, luidt als volgt:

“De inkomsten van roerende goederen en kapitalen omvatten niet:

[...]

5° de eerste schijf van 1.250 EUR (basisbedrag) per jaar van de inkomsten uit spaardeposito's die zonder overeengekomen vaste termijn of opzeggingstermijn zijn ontvangen door de in artikel 56, § 2, 2°, a, bedoelde kredietinstellingen, met dien verstande dat:

- deze deposito's bovendien moeten voldoen aan de vereisten die de Koning stelt op advies van de Nationale Bank van België en de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten, ieder wat zijn bevoegdheden betreft, wat de munt betreft waarin deze deposito's luiden en de voorwaarden en wijze van terugneming en opnemng, evenals wat de structuur, het niveau en de wijze van berekening van de vergoeding ervan betreft, of, voor de deposito's die zijn ontvangen door kredietinstellingen die in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte zijn gevestigd, deze deposito's aan analoge vereisten moeten voldoen zoals vastgesteld door de gelijkwaardige bevoegde overheidsinstanties van de andere lidstaat;
- als opzeggingstermijn in de zin van deze bepaling niet worden beschouwd de termijnen die slechts een waarborg zijn die de depositaris voor zich heeft bedongen;
- wanneer de spaardeposito is uitgedrukt in een vreemde munt, de omvorming in euro een keer per jaar plaats vindt op 31 december of bij de definitieve vereffening van het deposito;”

De rechtbank stelt vast dat de voorwaarde dat de spaardeposito's geen overeengekomen vaste termijn of opzeggingstermijn hebben, niet ter discussie staat.

De belastingadministratie verwijst daarentegen wel naar de voorwaarden opgenomen in artikel 2 van het KB WIB, dat voor de inkomsten van 2013 (uitgezonderd een deel van de getrouwheidspremies) als volgt luidt:

“Om voor de toepassing van artikel 21, 5°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 in aanmerking te komen, moeten de in dat artikel vermelde spaardeposito's aan de volgende vereisten voldoen:

1° de spaardeposito's moeten in euro zijn uitgedrukt;

2° van de spaardeposito's kunnen, rechtstreeks of via een zichtrekening, slechts opvragingen worden gedaan voor volgende verrichtingen:

- a. terugbetaling in specie;
- b. transfer of overschrijving, niet krachtens een doorlopende opdracht uitgevoerd, naar een rekening op naam van de titularis van het spaardeposito;
- c. transfer naar een spaardeposito bij dezelfde instelling, op naam van de echtgeno(o)t(e) of van een familielid tot en met de tweede graad van de titularis van het spaardeposito;
- d. betaling van sommen, door de titularis van het spaardeposito verschuldigd in kapitaal, interesten of bijhorigheden wegens leningen of kredieten toegekend door dezelfde instelling of door een inrichting die door dezelfde instelling wordt vertegenwoordigd;
- e. betaling, aan de instelling-depositaris, van verzekeringspremies en kosten betreffende het spaardeposito, van de prijs voor aankoop van of inschrijving op effecten, van de huur voor een safe en van een bewaarloon voor effecten in open bewaargeving;

3° de opvragingsvoorwaarden dienen te voorzien in de mogelijkheid voor de instelling-depositaris de opvragingen afhankelijk te stellen van een opzeggingstermijn van 5 kalenderdagen wanneer zij 1.250 EUR overtreffen en ze te beperken tot 2.500 EUR per halve maand;

4°

a) de vergoeding van de spaardeposito's bestaat verplicht maar ook uitsluitend uit:

- een basisrente; en
- een getrouwheidspremie;

b) de basisrente en de getrouwheidspremie worden berekend tegen een rentevoet uitgedrukt op jaarbasis. Zij worden eens per jaar in rekening gebracht.

De deposito's brengen een basisrente op ten laatste vanaf de kalenderdag die volgt op de kalenderdag van de storting en brengen geen rente meer op vanaf de kalenderdag van de opvraging.

Stortingen en opvragingen op dezelfde kalenderdag worden gecompenseerd voor de berekening van de rente.

Aan de titularis van een spaardeposito mag geen debetrente worden gevraagd.

De getrouwheidspremie wordt toegekend, ofwel voor de bedragen die gedurende twaalf opeenvolgende maanden op dezelfde rekening ingeschreven bleven, ofwel per kalenderjaar, voor de bedragen die gedurende ten minste 11 opeenvolgende maanden van datzelfde kalenderjaar op dezelfde rekening ingeschreven bleven.

De getrouwheidspremie begint te lopen ten laatste vanaf de kalenderdag die volgt op de kalenderdag van de storting. Opvragingen worden aangerekend op de sommen waarvoor de premieverwerving het minst ver gelopen is;

c) de basisrentevoet die een instelling voor de ontvangen spaardeposito's toekent, mag het hoogste van de volgende twee percentages niet overschrijden:

- 3 pct;
- het percentage voor basisherfinancieringstransacties van de Europese Centrale Bank dat van toepassing is op de tiende van de maand die het lopende kalendersemester voorafgaat.
- De aangeboden rentevoet van de getrouwheidspremie mag, onverminderd het bepaalde onder littera e) hierna,
- niet hoger liggen dan 50 pct van de maximale basisrentevoet waarvan sprake in het vorige lid. Indien dit percentage niet gelijk is aan een veelvoud van een tiende percent, wordt de maximale rentevoet van de getrouwheidspremie op het lagere tiende percent afgerond;
- niet lager liggen dan 25 pct van de aangeboden basisrentevoet. Indien dit percentage niet gelijk is aan een veelvoud van een tiende percent, wordt de minimale rentevoet van de getrouwheidspremie afgerond op het lagere tiende percent;

d) per spaardeposito is, op hetzelfde ogenblik, slechts één basisrentevoet van toepassing;

e) de getrouwheidspremie die op een bepaald ogenblik wordt toegekend, is dezelfde voor nieuwe stortingen en voor spaartegoeden waarvoor een nieuwe getrouwheidsperiode begint te lopen. De getrouwheidspremie die van toepassing is op het ogenblik van de storting of bij het begin van een nieuwe getrouwheidsperiode blijft van toepassing voor de volledige getrouwheidsperiode;

5° in de publiciteit omtrent de vergoedingsvoorwaarden van de spaardeposito's, mogen de bestanddelen van de vergoeding niet worden opgeteld. Tevens moeten zij afzonderlijk worden vermeld en onmiddellijk gevolgd worden door de vermelding dat ze op jaarbasis worden berekend.”

Eisers verwijzen naar het arrest van het Hof van Justitie van 8 juni 2017 (C – 580/15), waarbij antwoord werd gegeven op een prejudiciële vraag gesteld door de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, die betrekking had op de verenigbaarheid met de bepalingen van [artikel 53](#) en [63](#) VWEU van [artikel 21](#), 5° WIB 92 zoals gewijzigd artikel 170 van de wet van 25 april 2014. De vraag werd gesteld of deze bepaling, hoewel ze zonder onderscheid geldt voor binnen- en buitenlandse dienstverrichters, vereist dat voldaan wordt aan voorwaarden die analoog zijn aan deze opgenomen in artikel twee KB WIB 92, die de facto eigen zijn aan de Belgische markt en buitenlandse dienstverrichters bijgevolg ernstig belemmert om diensten aan te bieden in België.

Het Hof van Justitie besliste dat onder meer [artikel 56](#) VWEU aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale regeling waarbij wordt voorzien in een belastingvrijstelling, voor zover deze regeling hoewel ze zonder onderscheid geldt voor inkomsten uit spaardeposito's bij aanbieders van bankdiensten die in België gevestigd zijn of in een andere lidstaat van de EER, de toegang van een andere lidstaat de gevestigde

dienstverrichters tot de Belgische Bankenmarkt aan voorwaarden onderwerpt, wat de verwijzende rechter dient na te gaan.

In ditzelfde arrest stelde het Hof van Justitie vast voor wat betreft de voorwaarden inzake de vergoeding van de spaardeposito's, dat deze wijze van vergoeding een bijzonder kenmerk van de Belgische bankenmarkt lijkt te vormen. Het Hof verwijst daarbij naar de toelichting ter terechtzitting voor het Hof van Justitie waaruit blijkt dat in andere lidstaten van de EER geen regeling inzake spaardeposito's zou bestaan die voldoet aan de in [artikel 2](#) KB WIB 92 gestelde voorwaarden, met name aan de voorwaarden inzake de vergoeding van de spaardeposito's (randnummer 32). Dit arrest leidt hieruit af dat derhalve de betrokken nationale regeling tot gevolg heeft dat Belgische ingezetenen de facto ervan worden weerhouden om gebruik te maken van de diensten van in die andere lidstaten gevestigde banken en om bij deze laatste bank spaarrekeningen te openen en aan te houden (randnummer 33).

De rechtbank stelt vast dat het arrest van het Hof van Justitie van 8 juni 2017 aangeeft dat Belgische ingezetenen de facto ervan worden weerhouden om gebruik te maken van de diensten van in die andere lidstaten gevestigde banken en om bij deze laatste bank spaarrekeningen te openen en aan te houden, ervan uitgaande dat de wijze van vergoeding van spaardeposito's een bijzonder kenmerk van de Belgische bankenmarkt lijkt te vormen. Het Hof gaat er daarbij eveneens van uit dat, gelet op de toelichting ter terechtzitting voor het Hof dat in andere lidstaten van de EER geen regeling inzake spaardeposito's zou bestaan die voldoet aan de in [artikel 2](#) KB WIB 92 gestelde voorwaarden, het inderdaad zou gaan om een bijzonder kenmerk van de Belgische bankenmarkt.

De rechtbank stelt vast dat het arrest van het Hof van Justitie van 8 juni 2017 het Hof aan de nationale rechter overlaat om te beoordelen of de regeling die in beginsel een krachtens artikel 56 WVEU verboden belemmering kan vormen van de vrijheid van dienstverrichting. Het Hof van Justitie verwijst daarbij naar de elementen vermeld in overweging 29 van het arrest. Daarin wordt verwezen naar een voordeel dat wordt voorbehouden aan gebruikers van diensten die voldoen aan bepaalde voorwaarden die de facto eigen zijn aan de nationale markt en het voordeel derhalve wordt ontzegd aan gebruikers van andere in wezen soortgelijke diensten die niet voldoen aan de in die wettelijke regeling gestelde bijzondere voorwaarden.

De rechtbank dient, voorafgaand aan de toetsing aan artikel 56 WVEU, in de eerste plaats te beoordelen of de spaardeposito's zoals concreet aangehouden door eiseres, al dan niet kunnen worden geacht te voldoen aan analoge vereisten zoals bedoeld in [artikel 21](#), 5° WIB 92. Eisers voeren aan dat wel degelijk voldaan is aan deze voorwaarde en dat de betreffende spaardeposito's zonder meer vallen binnen het toepassingsgebied van [artikel 21](#), 5° WIB 92.

De belastingadministratie voert aan dat de Belgische wetgeving geen voordeel voorbehoudt aan gebruikers van diensten die voldoen aan bepaalde voorwaarden die de facto eigen zijn aan de nationale markt, waarbij in de eerste plaats wordt verwezen naar het vereiste van naleving van voorwaarden die niet identiek moeten zijn maar enkel analogoos aan de voorwaarden van toepassing voor een spaarrekening geopend bij de Belgische gevestigde instelling. De belastingadministratie voert eveneens aan dat zodra die analogie voldoende groot is, de spaarrekeningen geopend bij kredietinstellingen en een andere staat van de EER de vrijstelling kunnen genieten, zelfs indien die kredietinstellingen niet actief zijn op

de Belgische markt en zich niet op die marktrechten.

Bovendien voert verweerder specifiek aan dat bij de beoordeling van de analogie tussen de voorwaarden rekening moet worden gehouden met het door de Belgische wetgeving nagestreefde doel om de consument te beschermen en er bijgevolg een zekere soepelheid in acht genomen moeten worden, afhankelijk van het groter of kleiner belang dat elke voorwaarden ten aanzien van die doelstelling heeft. Verweerder verwijst daarbij naar een standpunt dat binnenkort zou worden uiteengezet in een circulaire, die evenwel nog niet beschikbaar is.

Voor wat concreet betreft de spaardeposito's die specifiek werden aangehouden door eisers in aanslagjaar 2014, neemt de belastingadministratie geen duidelijk standpunt in. Minstens wordt niet concreet aangegeven waarom deze spaardeposito's niet zouden voldoen aan analoge vereisten. Ook niet na tussenvonnis waarbij partijen werden uitgenodigd om standpunt in te nemen over de toepassing van [artikel 21,5° WIB 92](#).

De belastingadministratie gaat wel specifiek in op drie verschillende vereisten. In de eerste plaats wordt over de vereiste dat deposito's uit twee bestanddelen moeten bestaan, namelijk een basisrente en getrouwheidspremie vermeld dat deze, van wezenlijk belang zijn voor de doelstelling van consumentenbescherming. Een vergoeding die slechts uit een bestanddeel bestaat zelfs als die hoger dan vergoeding voor lopende rekeningen, draagt onvoldoende bij aan de stabiliteit van de bedragen die op een spaarrekening zijn gestort en biedt aldus, volgens de belastingadministratie, onvoldoende bescherming voor de Belgische spaarders. Daar voegt de belastingadministratie aan toe dat opdat een buitenlandse rekening in aanmerking zou komen voor de vrijstelling in België het volstaat dat die rekening een bestanddeel bevat dat analoog is aan de getrouwheidspremie, en dat het, ongeacht de naam en de modaliteiten ervan, een vergoeding vormt voor het voor het aanhouden van geldmiddelen op een rekening. De belastingadministratie leidt hieruit af dat de getrouwheidspremie geen voorwaarde is die de facto eigen is aan de Belgische bancaire markt (onder verwijzing naar overweging 32 van het arrest van het Hof van Justitie van 8 juni 2017).

De rechtbank stelt vast dat [artikel 21,5° WIB 92](#) uitdrukkelijk verwijst naar analoge vereisten, die allermist kunnen worden geacht dezelfde voorwaarden te moeten zijn als de voorwaarden voorzien in [artikel 21,5° WIB 92](#) en [artikel 2 KBWIB 92](#). De vermelding ter zake in de memorie van toelichting bij het wetsontwerp dat heeft geleid tot (onder meer) [artikel 170](#) de wet van 25 april 2014 houdende diverse bepalingen waarbij [21,5° WIB 92](#) werd gewijzigd, heeft het weliswaar over deze term maar verwijst tegelijk enkel naar de basisvoorwaarden van [artikel 21, 5° WIB 92](#), waaruit kan worden afgeleid dat alvast niet aan elke voorwaarde in detail moet worden voldaan. Bovendien is de tekst van de wet zelf duidelijk en wordt de term analoge vereisten vermeld, wat uiteraard niet kan worden gelijkgesteld met dezelfde vereisten.

Op basis van de interpretatie zoals in conclusies vermeld door de Belgische staat, namelijk dat in de eerste plaats rekening moet worden gehouden met de doelstelling van de Belgische wetgeving om de consumenten te beschermen, waarbij het vereiste dat deposito's twee bestanddelen moeten bestaan van wezenlijk belang is, stelt de rechtbank vast dat de spaardeposito's aangehouden door eiseres bij ABN AMRO onder de benaming Vermogens Spaarrekening ter zake voldoen aan de voorwaarde dat die rekening een bestanddeel bevat dat analoog is aan de getrouwheidspremie, en dat het, ongeacht de naam en de modaliteiten ervan, een vergoeding betreft voor het aanhouden van geldmiddelen op een rekening (vergelijk ook Antwerpen, 17 oktober 2017, 2016/AR/674).

De rechtbank stelt vast dat uit de voorwaarden betreffende deze depositorekening (stuk 6 van eiser) blijkt dat naast de basisrente, over het spaargeld dat tot en met 30 december op de spaarrekening staat, ook een bonusrente wordt toegekend. Wat betreft deze bonusrente wordt verduidelijkt dat die bonusrente wordt toegekend voor het spaargeld dat een heel jaar op de spaarrekening staat, namelijk van 31 december tot en met 30 december. Daar wordt aan toegevoegd dat de bonusrente ook wordt toegekend over het bedrag dat tijdens het jaar wordt ingelegd en dat op de spaarrekening blijft staan tot en met 30 december. Voor wat betreft de bedragen die tijdens het jaar worden opgenomen, wordt vermeld dat alleen de basisrente wordt toegekend.

Voor wat betreft de overige voorwaarden vermeld in [artikel 21,5°](#) WIB 92 stelt rechtbank vast dat de belastingadministratie zelf aangeeft dat de vereisten volgens welke de deposito's ten laatste vanaf de kalenderdag die volgt op de kalenderdag van storting en basisrente moeten opbrengen, minder essentieel is en buitenlandse spaardeposito's dus vrijstelling in België kunnen genieten wanneer de basisrente opbrengt vanaf een andere datum.

De betreffende rekening is een spaarrekening in euro, waarover geen betwisting bestaat zodat de stellingname van de belastingadministratie ter zake verder niet dient te worden beoordeeld.

Voor wat betreft de voorwaarde, opgenomen in [artikel 2](#) KB WIB 92 dat slechts opvragingen kunnen worden gedaan van de spaardeposito's, rechtstreeks of via een zichtrekening voor bepaalde verrichtingen, oordeelt de rechtbank dat deze voorwaarde allern minst een essentieel element van de regeling vormt, aangezien het volstaat gelden van de betreffende spaarrekening naar een zichtrekening te transfereren om deze te kunnen gebruiken voor het betalen van lopende uitgaven.

Voor wat betreft de voorwaarde vermeld in [artikel 2,3°](#) KB WIB 92 dat de opvragingsvoorwaarden de mogelijkheid voor de instelling – depositaris dienen te voorzien om de opvraging afhankelijk te stellen van een opzegtermijn en te beperken tot 2.500 euro per halve maand, stelt de rechtbank vast dat het louter gaat om een mogelijkheid voor de depositaris. Anders dan verweerder aanvoert, garandeert deze loutere mogelijkheid allern minst dat de spaarders niet de mogelijkheid zouden hebben om te vaak of zonder voorafgaande zorgvuldige overweging aanzienlijke uitgaven te doen. De rechtbank stelt ter zake vast dat deze regeling overigens eerder lijkt te zijn ingegeven door de bekommernis om de stabiliteit van de financiële instelling te helpen waarborgen dan om, zoals verweerder aanvoert, de belangen van de spaarder/consument te behartigen.

Voor wat betreft de overige voorwaarden, stelt de rechtbank in de eerste plaats vast dat door verweerder geen standpunt is ingenomen betreffende de spaardeposito's aangehouden door eisers zodat verweerder hierover geen specifieke betwisting voert. De aanpassing van [artikel 21](#), 5° WIB 92 met verwijzing naar analoge vereisten werd ingevoerd naar aanleiding van een voorgaand arrest van het Hof van Justitie waarbij [artikel 21](#), 5° WIB 92 als strijdig met artikel 56 WVEU werd beoordeeld. Het is niet onredelijk dat de aangepaste versie van artikel 21,5° WIB 92 zodanig wordt geïnterpreteerd dat deze bepaling niet strijdig is met artikel 56 WVEU. Het vereisen dat de voorwaarden inzake de vergoeding van de spaardeposito's ook voor wat betreft de overige elementen van de bepalingen betreffende de interestvoet, met inbegrip van beperkingen aan de vrijheid tot vaststelling van de interestvoet en het verbod op debetrente aan bijzonder gelijkaardige regels zouden moeten voldoen, zou de facto een bijzonder kenmerk van de Belgische bankenmarkt vormen, zoals blijkt uit het arrest van het Hof van Justitie van 8 juni 2017. Het arrest beslist ook

duidelijk dat indien dergelijke voorwaarden eigen aan de nationale markt worden opgelegd, sprake is van een krachtens artikel 56WVEU verboden belemmering van het vrij verkeer van dienstverrichting (randnummer 35).

Zoals eisers terecht aanhalen, dient artikel 21, 5°WIB 92 dan ook aldus te worden geïnterpreteerd dat kredietinstellingen onder prudentieel toezicht moeten staan in de EER lidstaat waar ze gevestigd zijn en dat de spaardeposito's aan gelijkaardige voorschriften moeten onderworpen zijn, zonder dat voor elk van de voorwaarden vermeld in artikel 21, 5°WIB 92 en artikel 2KBWIB 92 ook in detail een analoge regeling moet bestaan. Verweerder betwist niet dat in Nederland spaardeposito's van kredietinstellingen eveneens onder prudentieel toezicht staan en eveneens aan financiële regelgeving onderworpen zijn waarvan redelijkerwijs kan worden verwacht dat deze eveneens de spaarder beschermen. De term analoge vereisten dient zoals voormeld volgens de belastingadministratie te worden geïnterpreteerd in het licht van het belang voor de consument. In dat opzicht merkt de rechtbank op dat het Hof van Justitie in haar arrest van 8 juni 2017 oordeelde dat de voorwaarden in artikel 2KBWIB 92 betreffende de vergoeding van deposito's niet noodzakelijk zijn voor de verwezenlijking van de bescherming van de consument (randnummer 42) zodat de term analoge ruim dient te worden geïnterpreteerd.

Voor wat betreft de spaarrekening Direct Sparen, wordt enkel een basisrente toegekend en geen getrouwheidspremie (stuk 5 van eisers). Bijgevolg is niet voldaan aan de, zelfs naar analogie beoordeelde, voorwaarden. De interesten op deze rekening kwalificeren niet als inkomsten in de zin van artikel 21, 5°WIB 92. In de interpretatie van artikel 21,5°WIB 92 waarbij interesten zoals deze van de Nederlandse Vermogens Spaarrekening hieronder vallen, kan geen schending van artikel 56 WVEU worden vastgesteld aangezien geen voorwaarden eigen aan de nationale markt worden opgelegd.

Over de begroting van de rechtsplegingsvergoeding bestaat geen betwisting.

OM DEZE REDENEN

DE RECHTBANK

Rechtdoende op tegenspraak.

Alle andere en strijdige conclusies verwerpend.

Zegt voor recht dat de interesten toegekend aan eisers door ABN Amro voor de door hen aangehouden Vermogens Spaarrekening kwalificeren als inkomsten uit spaardeposito's in de zin van [artikel 21](#), 5° WIB 92 en 171, 3° *quinquies* WIB 92. Beveelt de herberekening van de bestreden aanslag in de personenbelasting voor aanslagjaar 2014 onder kohierartikel 632756574 en beveelt de daaruit voortvloeiende ontheffing van de bestreden aanslag, bovenop de ontheffing die werd bevolen bij tussenvonnissen van 26 mei 2017.

Veroordeelt verweerder tot de kosten van het geding, door eisers en door de rechtbank vereffend op een rechtsplegingsvergoeding van 1.080,00 euro.

Dit vonnis werd uitgesproken op vijftien juni tweeduizend achttien in openbare zitting van de Kamer AFi1, die samengesteld was uit:

F. Vandenberghe, rechter

N. Daneels, griffier

ARREST 300111521

Afkondigingsdatum	15/06/2018
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1127728

mnr12821611

Rechtspraak » PB / Ven.B » PB / Ven.B » **Cass. (1e k.) AR F.15.0199.N, 19 oktober 2017 (T.D., M.D.L. / Belgische Staat) (rolnr : F.15.0199.N)**

Cass. (1e k.) AR F.15.0199.N, 19 oktober 2017 (T.D., M.D.L. / Belgische Staat) (rolnr : F.15.0199.N)

FJF 2018 (samenvatting), afl. 1, 16 en <http://www.monkey.be/> (26 februari 2018)

<http://www.cass.be> (7 november 2017), concl. VAN DER FRAENEN, J.

TGR-TWVR 2017, afl. 5, 406

TFR 2018, afl. 542, 519 en <http://tfrnet.larcier.be/> (7 juni 2018), noot DE BRAUWER, E.



Beroepskosten - Aftrek (voorwaarden) - Beroepskarakter - Uitgespaarde kosten - Interesten - Voordeel toegekend door de vennootschap - Voordeel van alle aard.

Overeenkomstig artikel 49 van het WIB 1992 zijn de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken, aftrekbaar als beroepskosten. Enkel in de mate dat het voordeel van alle aard betrekking heeft op uitgaven die, waren ze door de genietter van het voordeel zelf gedaan, de aard van beroepskosten zouden hebben gehad, mag het ermee overeenstemmende bedrag onder de beroepskosten van de genietter worden opgenomen.

Overeenkomstig artikel 36, § 1 van het WIB 1992 gelden anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard voor de werkelijke waarde bij de verkrijger. Volgens de appelrechters bestaat een rechtstreeks verband tussen het voordeel voor eiser (geen rente te moeten betalen op een openstaande schuld bij een vennootschap) en het feit dat hij bezoldigd bestuurder is in die vennootschap. Hieruit volgt evenwel niet dat de interest zou betaald zijn als beroepskost om belastbare inkomsten te verkrijgen of behouden. De uitsparing kan ook privéfinancieringen hebben mogelijk gemaakt, waardoor normaal niet aftrekbare interest op een externe financiering werd vermeden. Aldus verantwoordten de appelrechters naar recht dat het ontvangen voordeel van alle aard niet aftrekbaar is en bij de belastbare basis moet worden gevoegd.

1. T. D.,

2. M. D. L.,

eisers,

vertegenwoordigd door mr. Paul Wouters, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 3000 Leuven, Koning Leopold I-straat 3, waar de eisers woonplaats kiezen,

tegen

BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12,

verweerder,

vertegenwoordigd door mr. Willy van Eeckhoutte, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 9051 Gent, Drie Koningenstraat 3, waar de verweerder woonplaats kiest.

I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Gent van 9 juni 2015.

Advocaat-generaal met opdracht Johan Van der Fraenen heeft op 12 september 2017 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Koenraad Moens heeft verslag uitgebracht.

Advocaat-generaal met opdracht Johan Van der Fraenen heeft geconcludeerd.

II. CASSATIEMIDDEL

De eisers voeren in hun verzoekschrift dat aan dit arrest is gehecht, een middel aan.

III. BESLISSING VAN HET HOF

Beoordeling

1. Overeenkomstig [artikel 36](#), § 1, WIB 92 gelden anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard voor de werkelijke waarde bij de verkrijger.

2. Overeenkomstig [artikel 49](#) WIB 92 zijn de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken, aftrekbaar als beroepskosten.

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

4. De appelrechters oordelen dat:

- het voordeel dat erin bestond geen rente te moeten betalen op de schuld die de eiser bij CBA nv had openstaan, een rechtstreeks verband heeft met het feit dat hij in die vennootschap bezoldigd bestuurder was, zodat er sprake is van een belastbaar voordeel van alle aard op grond van het attractiebeginsel;
- de vraag of die interest als een beroepskost kan worden beschouwd, een concrete toetsing aan [artikel 49](#) WIB 92 veronderstelt, waarbij moet worden aangetoond dat de interest zou moeten betaald zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden;
- de eisers weliswaar beweren dat die toetsing in het concrete geval werd gemaakt, maar dat het hof van beroep nergens sporen ziet van een dergelijk bewijs en dat het evengoed mogelijk is dat de eisers door het feit dat zij de facturen gedurende al die tijd niet hebben moeten betalen, privé-investeringen hebben kunnen doen, zonder of met lagere externe financiering bij een derde, waarvan niet betwistbaar zou zijn dat de interest die had moeten betaald zijn ingeval van externe financiering bij een derde, voor hen geen beroepskost zou hebben uitgemaakt.

Door op deze gronden te oordelen dat het voordeel van alle aard dus wel degelijk bij de belastbare basis [moet] worden gevoegd zoals in de bestreden aanslagen was gebeurd, verantwoordden de appelrechters hun beslissing naar recht.

Het middel kan niet aangenomen worden.

Dictum

Het Hof,

eenparig beslissend,

Verwerpt het cassatieberoep.

Veroordeelt de eisers tot de kosten.

Bepaalt de kosten voor de eisers op 425,29 euro.

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit sectievoorzitter Alain Smetyns, als voorzitter, en de raadsheren Geert Jocqué en Koenraad Moens, en in openbare rechtszitting van 19 oktober 2017 uitgesproken door sectievoorzitter Alain Smetyns,

in aanwezigheid van advocaat-generaal met opdracht Johan Van der Fraenen, met bijstand van griffier Kristel Vanden Bossche.

ARREST 300105133

Afkondigingsdatum	19/10/2017
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1109207

mnr12779361

Auteursteksten

[Voordelen van alle aard en de invloed op de beroepskosten](#)

...Voordelen van alle aard en de invloed op de beroepskosten Voordeel voor verkrijger of verworpen uitgave voor verstrekker? ...Wanneer een voordeel wordt toegekend ingevolge een beroepsband tussen de verstrekker (bv. een vennootschap) en de verkrijger (bv. een bedrijfsleider of werknemer) is het voordeel a priori belastbaar als een beroepsinkomen in hoofde van de verkrijger (PV 948 dd....08.03.1994). De vennootschap die het voordeel verleent, kan de belasting van het voordeel in hoofde van haar personeelslid niet a priori vermijden of a posteriori teniet doen door het bedrag van het voordeel in haar verworpen uitgaven op te nemen....

Rechtspraak » PB / Ven.B » PB / Ven.B » **Cass. (1e k.) AR F.16.0028.N, 21 juni 2018 (S.D., R.C. / Belgische Staat) (rolnr : F.16.0028.N)**

Cass. (1e k.) AR F.16.0028.N, 21 juni 2018 (S.D., R.C. / Belgische Staat) (rolnr : F.16.0028.N)

Fisc.Koer. 2018 (weergave), afl. 13, 1067 en <http://www.monkey.be/> (18 september 2018), noot X.

FJF 2018 (samenvatting), afl. 8, 287 en <http://www.monkey.be/> (4 november 2018)

<http://www.cass.be> (10 juli 2018)



Personenbelasting - Beroepsinkomsten - Vrij beroep - Baten - Meerwaarden - Activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt - Vereenvoudigde boekhouding - Onroerend goed - Grond en gebouw - Opsplitsing - Geen belasting op meerwaarde grond.

Krachtens artikel 27, lid 2, 3° WIB92 zijn als baten belastbaar "alle inkomsten uit een vrij beroep, een ambt of post en alle niet als winst of als bezoldigingen aan te merken inkomsten uit een winstgevend bezigheid, en omvatten zij alle verwezenlijkte meerwaarden op activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt".

Artikel 41, 2° WIB92 bepaalt dat voor de toepassing van artikel 27, lid 2, 3° WIB92 geacht worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt "de vaste activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen".

Krachtens artikel 43 WIB92 is de verwezenlijkte meerwaarde gelijk aan het positieve verschil "tussen eensdeels de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde bij de vervreemding van het goed en anderdeels de aanschaffings- of beleggingswaarde ervan verminderd met de voorheen aangenomen afschrijvingen en waardeverminderingen".

Volgens het Hof volgt uit deze bepalingen dat alle verwezenlijkte meerwaarden op activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt belastbaar zijn als inkomsten, en dat activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen geacht worden te zijn gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid.

Ingeval een belastingplichtige gebruikmaakt van een vereenvoudigde boekhouding en daarin enkel afschrijvingen toepast maar geen

waardeverminderingen boekt, moet worden aangenomen dat de grond, die in aanmerking komt voor waardevermindering maar niet voor afschrijving, geen actiefbestanddeel is dat voor de beroepswerkzaamheid wordt gebruikt. Daarom kan, aldus het Hof, de belastbare meerwaarde enkel bepaald worden door de verkoopprijs om te delen over grond en gebouw.

Het Hof van Cassatie beslist dat het hof van beroep voor de berekening van de fiscale meerwaarde op het gebouw, de grond en het gebouw ten onrechte als "één duurzaam met elkaar verbonden geheel" heeft beschouwd.

Het Hof vernietigt het bestreden arrest.

1. S.D.

2.R.C.

eisers,

vertegenwoordigd door mr. Johan Verbist, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 2000 Antwerpen, Amerikalei 187/302, waar de eisers woonplaats kiezen,

tegen

BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12, voor wie optreedt het centrum KMO Gent, met kantoor te 9050 Gent, Gaston Crommenlaan 6, bus 304,

verweerder,

vertegenwoordigd door mr. Geoffroy de Foestraets, advocaat bij het Hof van Cassatie, en bijgestaan door mr. Stefan De Vleeschouwer, advocaat bij de balie te Brussel, beiden met kantoor te 1000 Brussel, Dalstraat 67, waar de verweerder woonplaats kiest.

I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Gent van 3 november 2015.

Procureur-generaal Dirk Thijs heeft op 15 november 2017 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Koenraad Moens heeft verslag uitgebracht.

Procureur-generaal Dirk Thijs heeft geconcludeerd.

II. CASSATIEMIDDEL

De eisers voeren in hun verzoekschrift dat aan dit arrest is gehecht, een middel aan.

III. BESLISSING VAN HET HOF

Beoordeling

Eerste onderdeel

1. Krachtens [artikel 27](#), tweede lid, 3°, WIB 92 zijn baten alle inkomsten uit een vrij beroep, een ambt of post en alle niet als winst of als bezoldigingen aan te merken inkomsten uit een winstgevende bezigheid, en omvatten zij alle verwezenlijkte meerwaarden op activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt.

Krachtens [artikel 41](#), 2°, WIB 92 worden voor de toepassing van artikel 27, tweede lid, 3°, geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt, de vaste activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen.

Krachtens [artikel 43](#) WIB 92 is de verwezenlijkte meerwaarde gelijk aan het positieve verschil tussen eensdeels de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde bij de vervreemding van het goed en anderdeels de aanschaffings- of beleggingswaarde ervan verminderd met de voorheen aangenomen afschrijvingen en waardeverminderingen.

Uit deze bepalingen volgt dat alle verwezenlijkte meerwaarden op activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt belastbaar zijn als inkomsten, en dat activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen geacht worden te zijn gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid.

2. Wanneer een belastingplichtige gebruik maakt van een vereenvoudigde boekhouding en daarin enkel afschrijvingen toepast maar geen waardeverminderingen, moet worden aangenomen dat de grond, die in aanmerking komt voor waardevermindering maar niet voor afschrijving, geen actiefbestanddeel is dat gebruikt wordt voor de beroepswerkzaamheid. De belastbare meerwaarde kan dan enkel bepaald worden door de verkoopprijs om te delen over grond en gebouw.

3. De appelrechters die beslissen dat grond en gebouw één duurzaam met elkaar verbonden geheel vormen en het de meerwaarde op dit volledig activum is die aan belasting onderhevig is, dat de afschrijvingen berekend op een deel van het gebouw niet wegnemen dat het afschrijvingen zijn op het volledige onroerend goed en vervolgens de fiscale meerwaarde van het beroepsgedeelte bepalen op het product van de meerwaarde van grond en gebouw met de aanschaffingswaarde van het beroepsgedeelte van het gebouw gedeeld door de aanschaffingswaarde van het volledige gebouw, en aldus het standpunt van de eisers verwerpen dat enkel belastbaar is de meerwaarde op vaste activa of gedeelten ervan waarop effectief is afgeschreven of waarop effectief waardeverminderingen zijn aangenomen, dit is niet de meerwaarde op de grond, verantwoord hun beslissing niet naar recht.

Het onderdeel is gegrond.

Dictum

Het Hof,

Vernietigt bestreden arrest.

Beveelt dat van dit arrest melding zal worden gemaakt op de kant van het vernietigde arrest.

Houdt de kosten en laat de beslissing daaromtrent aan de feitenrechter over.

Verwijst de zaak naar het hof van beroep te Brussel.

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit sectievoorzitter Eric Dirix, als voorzitter, en de raadsheren Geert Jocqué, Filip Van Volsem, Bart Wylleman en Koenraad Moens, en in openbare rechtszitting van 21 juni 2018 uitgesproken door sectievoorzitter Eric Dirix, in aanwezigheid van advocaat-generaal met opdracht Johan Van der Fraenen, met bijstand van griffier Vanessa Van de Sijpe.

ARREST 300110670

Afkondigingsdatum	21/06/2018
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1126047

mnr12817130

Nieuwsbrieven

[Cass. dd. 21.06.2018](#)

...Cass. dd. 21.06.2018 Cass. dd. 21.06.2018 Personenbelasting BEROEPSINKOMSTEN - VRIJ BEROEP - BATEN - MEERWAARDEN - ACTIVA DIE VOOR HET UITOEFENEN VAN DE BEROEPSWERKZAAMHEID WORDEN GEBRUIKT - VEREENVOUDIGDE BOEKHOUDING - ONROEREND GOED - GROND EN GEBOUW - OPSPLITSING - GEEN BELASTING OP MEERWAARDE GROND - Rechtspraak Fiscale koerier 2018/13 Pag....1067 - 1070 • De feiten Een kinesist bouwt in 1989 een woning met praktijkgedeelte op een grond die hij eerder met zijn echtgenote had verworven. Het gebouw en de inrichtingswerken worden fiscaal afgeschreven....De afschrijvingen op het beroepsgedeelte worden voor 100 % in aftrek gebracht. Voor het gedeelte van de woning dat gemengd wordt gebruikt, worden de afschrijvingen voor 52 % (gelijk aan het beroepsmatig gebruik) in aftrek gebracht....

Rechtspraak » PB / Ven.B » PB / Ven.B » **Cass. (1e k.) AR F.16.0128.N, 21 december 2017 (K.W., H.S. / Belgische Staat) (rolnr : F.16.0128.N)**

Cass. (1e k.) AR F.16.0128.N, 21 december 2017 (K.W., H.S. / Belgische Staat) (rolnr : F.16.0128.N)

<http://www.cass.be> (17 januari 2018), concl. THIJS, D.

TFR 2018, afl. 546, 734 en <http://frnet.larcier.be/> (28 september 2018), noot WOUTERS, P.

TFR 2018 (samenvatting), afl. 548, 888 en <http://frnet.larcier.be/> (30 oktober 2018)



Stopzettingsmeerwaarden - Tijdstip van belastbaarheid. - Belastbaarheidsvoorwaarden.

Samenvatting 1

Een behaalde stopzettingsmeerwaarde is pas belastbaar op het ogenblik dat de schuldvordering van de overdrager zeker en vaststaand wordt. (Art. 28, eerste lid, 1° WIB 1992). Er werd geldig beslist dat dit nog niet het geval was op het ogenblik van de ondertekening van de intentieverklaring voor de oprichting van een gebouw waarvan nog niet zeker was dat het effectief zou worden opgericht.

Samenvatting 2

De belastbaarheid van een stopzettingsmeerwaarde op grond van artikel 28, eerste lid, 1°, WIB92 veronderstelt dat de meerwaarde voortkomt uit activa die voor de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt, terwijl niet vereist is dat de meerwaarde haar oorzaak vindt in die beroepswerkzaamheid.

1. K.W.,

2. H.S.,

eisers,

vertegenwoordigd door mr. Paul Wouters, advocaat bij het Hof van Cassatie, met kantoor te 3000 Leuven, Koning Leopold I-straat 3, waar de eisers woonplaats kiezen,

tegen

BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12,

verweerder,

vertegenwoordigd door mr. Geoffroy de Foestraets, advocaat bij het Hof van Cassatie, en bijgestaan door mr. Stefan De Vleeschouwer, advocaat bij de balie te Brussel, beiden met kantoor te 1000 Brussel, Dalstraat 67, waar de verweerder woonplaats kiest.

I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Gent van 19 april 2016.

Procureur-generaal Dirk Thijs heeft op 11 september 2017 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Bart Wylleman heeft verslag uitgebracht.

Procureur-generaal Dirk Thijs heeft geconcludeerd.

II. CASSATIEMIDDEL

De eisers voeren in hun verzoekschrift dat aan dit arrest is gehecht, een middel aan.

III. BESLISSING VAN HET HOF

Beoordeling

Eerste onderdeel

1. Krachtens [artikel 28](#), eerste lid, 1°, WIB 92 worden inkomsten die worden verkregen of vastgesteld uit hoofde of naar aanleiding van de volledige en definitieve stopzetting van de onderneming of van de uitoefening van een vrij beroep, ambt, post of winstgevende bezigheid en voortkomen uit meerwaarden op activa die voor de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt, beschouwd als winst en baten van een vorige beroepswerkzaamheid.

De toepassing van [artikel 28](#), eerste lid, 1°, WIB 92 veronderstelt dat de meerwaarde voortkomt uit activa die voor de beroepswerkzaamheid zijn gebruikt. Niet vereist is dat de meerwaarde haar oorzaak vindt in die beroepswerkzaamheid.

Het onderdeel dat uitgaat van een andere rechtsopvatting, faalt naar recht.

Tweede onderdeel

2. Een behaalde stopzettingsmeerwaarde is pas belastbaar op het ogenblik dat de schuldvordering van de overdrager zeker en vaststaand wordt.

3. De appelrechters oordelen dat:

- het op het moment van de intentieverklaring niet vaststond dat een appartementsgebouw effectief zou worden gebouwd;
- op dat ogenblik rekening diende te worden gehouden met de eventuele bodemsanering die ten laste kwam van de eisers;
- hoewel de intentieverklaring elementen bevat die uitdrukken dat het project minstens gedeeltelijk op gang kwam, zij enkel de intentie tot de bouw uitdrukt, zodat van de effectieve verkoop nog kon worden afgestapt;
- de eisers konden inroepen dat er door het enkele feit dat de intentieverklaring was ondertekend, nog onvoldoende zekerheid was of zij ooit de meerwaarden zouden realiseren en voor welk bedrag dit het geval zou zijn;
- de termen van de intentieverklaring dubieus zijn voor zover de eisers zouden bedoelen dat in wezen blijkt dat de partijen al definitief gekozen hadden om te verkopen volgens de modaliteiten van de intentieverklaring.

Aldus vermochten de appelrechters, met betrekking tot de aanspraken van de eisers op de prijs voor de overdracht van de gronden, oordelen dat op het ogenblik van het ondertekenen van de intentieverklaring nog geen zekere en vaststaande schuldvordering ontstaan was.

Het onderdeel kan niet worden aangenomen.

Dictum

Het Hof,

Verwerpt het cassatieberoep.

Veroordeelt de eisers tot de kosten.

Bepaalt de kosten voor de eisers op 239,40 euro.

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit sectievoorzitter Eric Dirix, als voorzitter, sectievoorzitter Alain Smetryns, en de raadsheren Filip Van Volsem, Bart Wylleman en Koenraad Moens, en in openbare rechtszitting van 21 december 2017 uitgesproken door sectievoorzitter Eric Dirix, in aanwezigheid van procureur-generaal Dirk Thijs, met bijstand van griffier Vanessa Van de Sijpe.

ARREST 300106811

Afkondigingsdatum	21/12/2017
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1111415

mnr12784085

Auteursteksten

Algemeen

...Algemeen Algemeen Bedoeld worden stopzettingsmeerwaarden verkregen of vastgesteld op materiële of immateriële activa, uit hoofde of naar aanleiding van de volledige en definitieve stopzetting van de zelfstandige activiteit (handels-, nijverheids- of landbouwactiviteit of vrij beroep)....Ingevolge de wet van 26.06.1992 worden de stopzettingsmeerwaarden gerealiseerd vanaf 1 april 1992 eveneens aan de sociale zekerheid onderworpen. De stopzettingsmeerwaarden moeten verkregen of vastgesteld zijn...."verkregen" stopzettingsmeerwaarden: dit zijn meerwaarden verkregen: bij een (al dan niet gedwongen) vervreemding bv. verkoop, cessie, inbreng in een vennootschap;...


Belastbaar tijdstip

...Belastbaar tijdstip Belastbaar tijdstip Behaalde stopzettingsmeerwaarden : de belastbaarheid ontstaat op het ogenblik dat de schuldvordering een zeker en vaststaand karakter heeft verkregen en dit ongeacht de datum van de effectieve betaling....Zie ook Cassatie dd. 21.12.2017 . Met een eventueel tussen partijen overeengekomen uitstel van betaling wordt terzake evenmin rekening gehouden. Contracten onder opschortende voorwaarde : de belastbaarheid ontstaat in principe op het ogenblik waarop aan de opschortende voorwaarde (bv....de verplichte voorafgaande goedkeuring door de algemene vergadering bij quasi-inbreng) is voldaan (o.a. Gent dd. 09.05.2006 , bevestigd door Cassatie dd. 19.06.2008 , Rb....

Rechtspraak » Procedure » Procedure » **Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2016/AR/622, 31 oktober 2017 (rolnr : 2016/AR/622)**

Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2016/AR/622, 31 oktober 2017 (rolnr : 2016/AR/622)

FJF 2018 (samenvatting), afl. 1, 14 en <http://www.monkey.be/> (26 februari 2018)

 Versie 2017 | Procedure

Samenvatting niet beschikbaar.

2016/AR/622 - In de zaak van:

1. V.G.G.,

2. W.G.,

samenwonende te (...),

appellanten,

hebbende als raadsman mr. VANBIERVLIET Frank, advocaat te 9051 SINT-DENIJS-WESTREM, Raymonde de Larochelaan 19 / B

tegen

BELGISCHE STAAT / FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12,

geïntimeerde,

hebbende als raadsman mr. VAN ACKER Elie, advocaat te 9030 MARIAKERKE (GENT), Brugsesteenweg 591

wijst het hof het volgend arrest:

1.

Bij fiscaal verzoekschrift neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg te Brugge op 20.6.2013 bestreden de appellanten de aanslag in de personenbelasting en de aanvullende gemeentebelasting op hun naam voor het aanslagjaar 2011 (kohierartikel 722525665).

Voordien was het bezwaar tegen deze aanslag afgewezen bij beslissing van 20.3.2013 van de ambtenaar gedelegeerd door de gewestelijke directeur van het controlecentrum Brugge.

Voor de eerste rechter vorderden de appellanten dat de bestreden aanslag integraal zou worden vernietigd en/of opgeheven, en dat de teruggaaf zou worden bevolen van alle sommen die op grond van de aldus vernietigde/ontheven aanslag werden geïnd, verhoogd met de moratoire rente zoals voorzien in [artikel 418](#) WIB/1992.

Bij tussenvonnis van 15.10.2014 van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, vierde kamer, werd de vordering van de appellanten ontvankelijk verklaard en in die mate gegrond dat de bestreden aanslag werd vernietigd, en de geïntimeerde werd veroordeeld tot terugbetaling van alle bedragen die op grond van de vernietigde aanslag werden geïnd, te vermeerderen met de moratoriumintresten conform [artikel 418](#) WIB/1992. De zaak werd voor verdere behandeling (voor een eventuele subsidiaire aanslag) op een latere datum gesteld. De rechtbank

was onder meer van oordeel dat het door de geïntimeerde voor het aanslagjaar 2011 belaste betwiste bedrag had dienen belast te worden voor het aanslagjaar 2010. Tegen dit tussenvonnissen werd geen hoger beroep ingesteld.

Bij conclusie neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, op 10.4.2015 heeft de geïntimeerde aan de eerste rechter een subsidiaire aanslag voor het aanslagjaar 2010 voorgelegd.

Bij eindvonnis van 2.12.2015 van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, vierde kamer, werd de voorgelegde subsidiaire aanslag geldig en invorderbaar verklaard. Er werd bepaald dat elk van de partijen zijn eigen gedingkosten zou dragen.

Bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Gent op 6.4.2016 hebben de appellanten hoger beroep ingesteld tegen het voormelde eindvonnis van 2.12.2015.

Het blijkt niet dat dit vonnis werd betekend of dat de appellanten er in zouden hebben berust (in zover mogelijk).

Het hoger beroep is tijdig en regelmatig.

Het hoger beroep strekt ertoe het bestreden vonnis te horen vernietigen; de subsidiaire aanslag integraal te horen vernietigen of te ontheffen; de teruggaaf te horen bevelen van alle sommen die op grond van de aldus vernietigde/ontheven aanslag werden geïnd, verhoogd met de moratoire rente zoals voorzien in [artikel 418](#) WIB/1992.

De geïntimeerde van zijn kant streeft de bevestiging van het bestreden vonnis in al zijn beschikkingen na.

2.

De appellanten verleenden bij notariële akte van 20.6.1985 een recht van opstal aan de BVBA De Tassche op hun eigendom gelegen te (...), zijnde een stuk grond met eropstaande schuur. Nuttig kan aangehaald worden in verband met dit opstalrecht, onder meer:

- het opstalrecht werd verleend voor een periode van 25 jaar beginnend op 1.1.1985 en van rechtswege eindigend op 31.12.2009;
- de BVBA De Tassche/opstalhouder verbindt er zich toe op de voormelde eigendom, op zijn kosten en mits voorafgaandelijke schriftelijke goedkeuring van de plannen en lastenkohieren door de opstalgever, een gebouw op te richten dat omvat: een dokterswoning, bestaande uit een privégedeelte, een consultatiegedeelte, twee garages en stallingen;
- de gebouwen opgericht door de opstalhouder behoren hem toe gedurende de hele duur van de opstal; de opstalhouder zal die gebouwen als onroerende goederen met hypotheek mogen bezwaren en vervreemden, echter alleen mits de uitdrukkelijke toestemming van de opstalgever, gegeven in een authentieke akte;
- bij het verstrijken van het recht van opstal verkrijgt de opstalgever de eigendom van de gebouwen, evenals van alle verbeteringen en aanplantingen die de opstalhouder zal aangebracht hebben op de grond en/of aan de bestaande gebouwen.

De opstalhouder, de BVBA De Tassche, werd opgericht bij notariële akte van 15.11.1984, met als oprichters/aandeelhouders de appellanten en hun

kinderen L.V.G. en K.V.G. De tweede appellante W.G. werd bij de oprichtingsakte als gewone (onbezoldigde) zaakvoerder benoemd voor onbepaalde tijd. Volgens mededeling door de geïntimeerde werd ook de appellant V.G.G. nadien bestuurder (niet betwist door de appellanten).

De geïntimeerde heeft aangenomen dat de waarde van de opgerichte gebouwen, door de appellanten kosteloos verkregen bij het einde van de opstalperiode, 299.145,00 EUR bedroeg, en heeft in hoofde van elk van de appellanten/echtgenoten telkens 149.572,50 EUR (elk de helft) belast als voordeel van alle aard, bedrag dat in hoofde van de appellanten/bedrijfsleiders volgens de geïntimeerde een belastbaar element uitmaakte in toepassing van [artikel 32](#) WIB/1992.

3.

De appellanten voeren aan dat (in zoverre er sprake kan zijn van belastbaar voordeel) de toekenning van dit voordeel te situeren is in het inkomstenjaar 1985, aanslagjaar 1986, zodat de taxatietermijn op het ogenblik van het vestigen van de oorspronkelijke aanslag reeds lang verstreken was.

Er moet worden opgemerkt dat deze stelling van de appellanten ingaat tegen hetgeen zij tijdens de procedure voor de eerste rechter, vóór het tussenvonnis, zelf voorhielden (zij stelden toen dat een mogelijk voordeel maar belastbaar kon zijn in het inkomstenjaar 2009/aanslagjaar 2010).

Volgens de overeenkomst dd. 20.6.1985 houdende vestiging van het recht van opstal (eerste blad) eindigde het opstalrecht van rechtswege op 31.12.2009. Krachtens het artikel 5 eerste lid van dezelfde overeenkomst waren de opgerichte gebouwen eigendom van de BVBA De Tassche gedurende de hele duur van de opstal, en konden ze zelfs door de BVBA De Tassche vervreemd worden (weliswaar mits uitdrukkelijke toestemming van de opstalgever), terwijl volgens het artikel 7 van dezelfde overeenkomst de appellanten maar de eigendom van de gebouwen verkregen bij het verstrijken van het recht van opstal, hetzij in 2009.

De appellanten verkrijgen pas de eigendom over de opgerichte gebouwen, en dus het belastbaar voordeel, bij het einde van het recht van opstal. De omvang, de waarde, zelfs het bestaan van de gebouwen, zijn ook zaken die maar bij het einde van het recht van opstal, op het ogenblik van de eigendomsoverdracht vast komen te staan. De stelling van de appellanten volgens dewelke het belastbaar voordeel had moeten belast worden in het aanslagjaar 1986 is dan ook te verwerpen.

4.

De appellanten betwisten dat zij te dezen een voordeel zouden hebben verkregen.

Uit de opstalovereenkomst is af te leiden dat de opstalconstructie duidelijk tot doel had om ervoor te zorgen dat de appellanten op het einde van de opstalperiode de eigendom van de op te richten dokterswoning kosteloos zouden bekomen. Zo wordt niet alleen in het artikel 7 van de opstalovereenkomst bedongen dat de dokterswoning aan de appellanten zou toekomen bij het einde van de opstal, zonder dat in een vergoeding wordt voorzien, maar in de opstalovereenkomst worden tal van bedingen teruggevonden die er duidelijk op gericht zijn de dokterswoning naar de zin van de appellanten op te richten (de appellant V.G.G. is geneesheer), in stand te houden en te behouden in handen van de BVBA De Tassche

zodat het goed bij het einde van de opstal aan de appellanten zou kunnen toekomen en in goede staat:

- artikel 4: de dokterswoning zal gebouwd worden volgens plannen en lastenkohieren die de appellanten voorafgaandelijk schriftelijk moesten goedkeuren;
- artikel 5: de dokterswoning kan door de BVBA De Tassche maar met hypotheek bezwaard worden of vervreemd worden door de opstalhouder mits uitdrukkelijke toestemming van de appellanten, gegeven in een authentieke akte;
- artikel 6: de opstalhouder moet de dokterswoning verzekeren tegen brand en andere risico's;
- artikel 10: de opstalhouder moet de dokterswoning onderhouden, op zijn kosten alle grote en kleine herstellingen uitvoeren, de woning in goede staat van onderhoud en herstelling behouden voor de hele duur van het opstalrecht.

Hierbij dient ook te worden benadrukt dat de appellanten de belangrijkste aandeelhouders zijn van de BVBA De Tassche en bestuurder van deze vennootschap, zodat het ook onwaarschijnlijk is dat deze vennootschap handelingen zal stellen die de appellanten benadelen.

Zo de rechtspraak wat het recht van opstal betreft tal van afwijkingen ontmoet ten opzichte van de regeling opgenomen in de wet over het recht van opstal van 10.1.1824, en onder meer wat betreft het lot van de tijdens de opstal opgerichte gebouwen (artikel 6 van die wet), dan is het normalerwijze zo dat de kosteloze overdracht van de opgerichte gebouwen toch zijn reden vindt in bepaalde omstandigheden zoals bvb. affectieve banden en kosteloze overdracht tussen volledig onafhankelijke partijen bij de opstalovereenkomst niet als het normaal gebeuren te bestempelen valt.

Ten onrechte voeren de appellanten aan dat zij door betaling van een huurprijs en de ermee verbonden kosten (elektriciteit, verwarming, brandverzekering e.d.) het gebouw reeds aan de opstalhouder zouden vergoed hebben. Deze uitgaven van huur en kosten zijn de tegenprestatie voor de terbeschikkingstelling van de dokterswoning en de kosten van gebruik ervan in het kader van de huurovereenkomsten tussen de opstalhouder en de appellanten, en zijn geen betaling voor de kosten van het oprichten van het gebouw. Dat het totaal van de huur de kostprijs van de opgerichte gebouwen zou te boven gaan wijzigt hieraan niets. Het is ook niet abnormaal dat gebouwen meer opbrengen dan hun oprichtingskost, en het is niet zelden dat in de praktijk gebouwen juist met dit doel worden opgericht.

Dat de appellanten kosteloos de dokterswoning verkregen op het einde van de opstal werd dan ook terecht door de geïntimeerde als een voordeel beschouwd.

5.

De appellanten voeren aan dat de geïntimeerde niet bewijst dat het bekomen voordeel werd bekomen ten gevolge van een bestuurdersfunctie.

Zoals hoger aangegeven werd de opstalovereenkomst er duidelijk op gericht de dokterswoning naar de zin van de appellanten op te richten, in stand te houden en te behouden in handen van de BVBA De Tassche zodat het goed bij het einde van de opstal aan de appellanten zou kunnen toekomen en in goede staat. Het bestuur van de BVBA De Tassche in handen van de appellanten brengen kadert vanzelfsprekend in hetzelfde doel, en had onder meer tot gevolg dat de appellanten zeggenschap kregen over het onroerend goed in kwestie. Dat de appellante W.G. in de statuten

als gewone zaakvoerder wordt aangesteld en de appellant V.G.G. pas later bestuurder wordt, kadert nog steeds in dit doel, ook al gebeurde de aanstelling van de appellanten als bestuurders in opeenvolgende stappen. Deze werkwijze kadert nog steeds in het uiteindelijk doel: aan de appellanten/bestuurders van de BVBA De Tassche kosteloos de eigendom van de dokterswoning over te dragen.

Men vindt geen andere rechtvaardiging voor dergelijke kosteloze eigendomsoverdracht dan de hoedanigheid van bestuurders van de appellanten. Uiteindelijk hadden zij als bestuurders de zeggenschap over de bouw van de dokterswoning die zij persoonlijk wensten te verwerven via de opstalconstructie. Het louter feit dat de appellanten aandeelhouder waren veronderstelt niet de actieve rol die de bestuurders wel hebben en via welke functie zij als het ware zelf het nodige konden doen voor de oprichting van het gebouw.

Terecht heeft de geïntimeerde het voordeel in kwestie beschouwd als een voordeel van alle aard belastbaar in toepassing van [artikel 32](#) WIB/1992.

6.

Gelet op hetgeen voorafgaat heeft de eerste rechter terecht geldig en invorderbaar verklaard de door de geïntimeerde voorgelegde subsidiaire aanslag in de personenbelasting en de aanvullende gemeentebelasting op naam van de appellanten voor het aanslagjaar 2010 (kohierartikel 554601, supplement aan artikel 709032576), met een te betalen bedrag van 177.159,91 EUR.

OP DEZE GRONDEN

HET HOF, rechtdoende op tegenspraak,

Gelet op artikel 24 van de wet van 15 juni 1935 op het gebruik der talen in gerechtszaken;

Ontvangt het hoger beroep, doch verklaart het ongegrond;

Bevestigt het bestreden vonnis;

Veroordeelt de appellanten tot de kosten van het hoger beroep en begroot deze kosten in hun geheel als volgt:

- aan de zijde van de appellanten: op 6.000,00 EUR rechtsplegingsvergoeding hoger beroep;
- aan de zijde van de geïntimeerde: op 6.000,00 EUR rechtsplegingsvergoeding hoger beroep;

Aldus gewezen door de VIJFDE KAMER, van het Hof van beroep te Gent, recht doende in fiscale zaken, samengesteld uit:

Guy Tillekaerts, kamervoorzitter,

Dries Vandeputte, raadsheer,

Stijn Ravyse, raadsheer,

en uitgesproken door de kamervoorzitter van de kamer in openbare terechtzitting van 31 oktober 2017, bijgestaan door Jenny Dammekens, griffier.

ARREST 300105880

Afkondigingsdatum	31/10/2017
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1109459

mnr12779707

Rechtspraak » PB / Ven.B » Fiscale rechtspraak PB / Ven.B » **Antwerpen (burg.) (B6e k.) nr. 2016/AR/2373, 19 juni 2018 (rolnr : 2016/AR/2373)**

Antwerpen (burg.) (B6e k.) nr. 2016/AR/2373, 19 juni 2018 (rolnr : 2016/AR/2373)

onuitg.



Fiscale PB/Venb

Samenvatting niet beschikbaar.

S.V., wonende te

eiser in hoger beroep,

vertegenwoordigd door Mr. CROMMEN Mark, advocaat te 2000 ANTWERPEN, Amerikalei 215

tegen het vonnis van de rechtbank van eerste aanleg Antwerpen, afdeling Antwerpen van 12 oktober 2016, met rolnummer 15/3972/A

tegen

DE BELGISCHE STAAT, Federale Overheidsdienst Financiën, in de persoon van de Minister van Financiën, te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, handelend ten verzoeken van de Adviseur-generaal, Directeur van het Centrum Particulieren Antwerpen, met kantoor te 2000 ANTWERPEN, Italiëlei 4 bus 1,

verweerder in hoger beroep,

vertegenwoordigd door Mr. AERNAUDTS Linda, advocaat te 2000 ANTWERPEN, Frankrijklei 37 bus 12

Gelet op de door de wet vereiste processtukken in behoorlijke vorm overgelegd waaronder het bestreden vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, afdeling Antwerpen van 12 oktober 2016, waarvan geen akte van betekening wordt voorgelegd, alsmede het verzoekschrift tot hoger beroep neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Antwerpen op 9 december 2016, waarbij een tijdig hoger beroep wordt ingesteld.

1. Voorafgaande feiten en procedure

1.1. Voorwerp van de betwisting

De betwisting betreft een aanslag in de personenbelasting voor aanslagjaar 2011 en meer bepaald de vraag hoe de inkomsten en kosten in verband met de aankoop, verbouwing en verkoop van appartementen en garages fiscaal moeten worden gekwalificeerd.

1.2. Aanslag en bezwaar

Er werd voor aanslagjaar 2011 een tijdige aangifte in de personenbelasting ingediend (stuk 88 en volgende administratief dossier).

Op 8 februari 2012 verstuurde de administratie een bericht van wijziging (stuk 106 en volgende administratief dossier). Daarin werd aangekondigd dat een bedrag van 94.304,25 EUR zou toegevoegd worden aan rubriek 1650 van de aangifte, en dit op basis van de volgende motivering:

“Aan de hand van gegevens van controle BTW Brasschaat i.v.m. de verkoopprijzen van appartementen en garages gelegen, de bijbehorende kosten van bouw en aankoopprijs van de grond; en

- Gelet op de snelheid waarmee onroerende goederen gekocht en verkocht worden (voldoende talrijk en met het oog op snelle verkoop met intense inzet en opvolging);

- Gelet op het feit dat ook voor 2012 al 3 verklaringen als toevallige belastingplichtige in de BTW werden aangevraagd;
- Gelet op de geliëerdheid van deze acties met uw beroepswerkzaamheid als bedrijfsleider in een vennootschap in de bouwsector (onderling verbonden);
- Gelet dat u bovendien uw eigen vennootschap gebruikt om de bouwwerkzaamheid uit te voeren en daarna te verkopen met winst

Wordt het volgend positief saldo bij uw inkomsten gevoegd als baten van een winstgevende bezigheid (artikel 23 § 1, 3° WIB):

Verkoopprijs appartementen 1 t.e.m. 5 + garages:	779.200,00 euro
Kosten van bouw:	429.895,75 euro
Aankoopprijs grond:	225.000,00 euro
Positief resultaat	94.304,25 euro

Bij te voegen bij uw inkomsten in de personenbelasting: rubriek 1650: 94.304,25 euro.

Indien deze inkomsten zouden belast zijn in de vennootschap, verstrek hiervan dan de nodige bewijsstukken."

Er werd eveneens een belastingverhoging aangekondigd van 10 % wegens onvolledige of onjuiste aangifte zonder het opzet de belasting te ontduiken, eerste overtreding ([artikel 226 KB WIB 92](#), schaal B).

De belastingplichtige verklaarde zich op 7 maart 2012 niet akkoord met deze wijzigingen, stellende dat deze gelden als loon van zaakvoerder werden opgenomen voor de oprichting en afwerking van het totale gebouw (coördinatie en projectleiding) (stuk 108, 109 administratief dossier).

In de kennisgeving van beslissing tot taxatie stelde de administratie dat de opname als loon irrelevant is, vermits de betrokkene op 30 september 2009 zijn ontslag had gegeven als zaakvoerder van T. BVBA (stuk 114, 115 administratief dossier).

De aanslag, kohierartikel werd gevestigd op 24 mei 2012 (stuk 116 en volgende administratief dossier).

De belastingplichtige diende bij monde van een gevolmachtigde een bezwaarschrift in, dat de gewestelijke directie bereikte op 18 juli 2012 (stuk 13 en volgende administratief dossier). Het bezwaarschrift werd nog aangevuld bij brief van 23 maart 2015 (stuk 85 en volgende administratief dossier) en er werden stukken overgemaakt (stuk 15 en volgende administratief dossier).

Het bezwaarschrift werd afgewezen bij beslissing van de ambtenaar, gedelegeerd door de adviseur - gewestelijke directeur van 30 maart 2015 (stuk 87 administratief dossier).

1.3. Procedure voor de eerste rechter

S.V. legde op 30 juni 2015 een verzoekschrift neer ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen. Hij vorderde om zijn vordering ontvankelijk en gegrond te verklaren en om zijn bezwaarschrift ontvankelijk en gegrond te verklaren. Hij vorderde dienvolgens de vernietiging van de directoriale beslissing van 30 maart 2015 en om geen belastingverhoging op te leggen aan eiser. Hij vorderde om de Belgische Staat te veroordelen tot terugbetaling van alle reeds betaalde of aangerekende bedragen, meer moratoriuminteressen. Hij vorderde eveneens om de Belgische Staat te veroordelen tot de kosten van het geding, meer de rechtsplegingsvergoeding.

De eerste rechter oordeelde vooreerst dat de vordering onontvankelijk was in zoverre ze de vernietiging van de directeursbeslissing nastreefde, vermits de rechtbank rechtstreeks gevat was voor de beoordeling van de aanslag.

Hij stelde vast dat de ambtenaar die de directeursbeslissing had genomen niet dezelfde was als de taxatieambtenaar en dat de directeursbeslissing hoogstens kon worden hervormd.

Hij oordeelde dat het bericht van wijziging niet gebrekkig gemotiveerd was omdat het [artikel 23](#), § 1, 3° WIB 92 werd vermeld, nu duidelijk het voornemen werd geuit om het inkomen te belasten als baat van een vrij beroep.

Ten gronde oordeelde de eerste rechter dat de aankoop, verbouwing en verkoop van de appartementen niet kaderden in het normaal beheer van onroerende goederen, doch dat het ging om een beroepswerkzaamheid.

Tot slot oordeelde hij dat de belastingplichtige geen zekere en vaststaande schulden aanvoerde en zelfs geen boekhouding voerde.

De vordering van S.V. werd afgewezen als ontoelaatbaar in zoverre ze de vernietiging van de directeursbeslissing nastreefde en toelaatbaar doch ongegrond voor het overige. Eiser in hoger beroep werd veroordeeld tot de kosten van het geding, niet vereffend, bij gebrek aan opgave en begroting.

1.4. Procedure voor het hof van beroep

S.V., thans eiser in hoger beroep vordert om zijn hoger beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren en om het bestreden vonnis aldus te hervormen.

Hij vordert om zijn vordering ontvankelijk en gegrond te verklaren en dienvolgens zijn bezwaarschrift ontvankelijk en gegrond te verklaren en om de vernietiging, minstens de ontheffing uit te spreken van de aanslag in de personenbelasting voor aanslagjaar 2011, kohierartikel, alsook om de vernietiging uit te spreken van de directoriale beslissing van 30 maart 2015 en in elk geval naar recht te oordelen dat er geen belastingverhoging kon worden opgelegd.

Hij vordert de veroordeling van de Belgische Staat tot terugbetaling van alle betaalde of aangerekende geldsommen, meer moratoriuminteressen overeenkomstig [artikel 418](#) WIB 92 en de veroordeling van de Belgische Staat tot de kosten van het geding, meer een rechtsplegingsvergoeding van 3.000,00 EUR per aanleg.

De Belgische Staat, verweerder in hoger beroep, vordert om het hoger beroep ontvankelijk doch ongegrond te verklaren en om eiser in hoger beroep ervan af te wijzen. De Belgische Staat vordert om S.V. te veroordelen tot de kosten van het geding, begroot op een rechtsplegingsvergoeding hoger beroep van 3.000,00 EUR.

2. Bespreking

2.1. Nietigheid van de directeursbeslissing

De beslissing van de gewestelijke directie is volgens de belastingplichtige nietig, vermits de taxatieprocedure werd gevoerd door dezelfde ambtenaar als degene die het onderzoek van het bezwaarschrift deed. Aldus werden de algemene beginselen van behoorlijk bestuur en meer bepaald het onpartijdigheidsbeginsel geschonden.

De belastingplichtige stelt belang te hebben bij het invoeren van de nietigheid van de directoriale beslissing, vermits als gevolg daarvan geen subsidiaire aanslag meer zou kunnen worden gevestigd.

Hoewel een gewestelijke directie die uitspraak doet over een bezwaar niet te beschouwen is als een orgaan van de rechterlijke macht en derhalve niet gebonden is aan dezelfde vereisten van onafhankelijkheid en onpartijdigheid als de rechterlijke macht, is de ambtenaar in de administratieve fase van een fiscale procedure gebonden door de beginselen van behoorlijk bestuur. Van de ambtenaar, die uitspraak doet over een bezwaarschrift, mag dan ook verwacht worden dat hij voldoende afstand neemt van de taxatieambtenaren en de bezwaren van de belastingplichtige met de nodige objectiviteit beoordeelt.

In onderhavig geval blijkt inderdaad uit stuk 6 van de belastingplichtige dat T.H., die het bericht van wijziging en de kennisgeving van beslissing tot taxatie ondertekende ook belast werd met het onderzoek van het bezwaarschrift. De ambtenaar, gedelegeerd door de adviseur-gewestelijk directeur, die uitspraak deed over het bezwaarschrift betrof evenwel eerstaanwezend inspecteur A.D. en er zijn geen aanwijzingen dat deze niet de nodige onafhankelijkheid en objectiviteit in acht zou hebben genomen. Dat hij enkel zijn handtekening gezet zou hebben onder een beslissing, genomen door mevrouw T.H., of de bezwaren niet met de nodige objectiviteit zou hebben benaderd, betreft een loutere bewering, die geenszins wordt hard gemaakt.

Er kan de gewestelijke directie dan ook geen partijdigheid verweten worden, zodat de beslissing van 30 maart 2015 niet door nietigheid is aangetast.

2.2. Schending van [artikel 346 WIB 92](#)

Het bericht van wijziging is volgens de belastingplichtige nietig, vermits daarin verwezen wordt naar [artikel 23](#), § 1, 3° WIB 92, dat in deze niet van toepassing kan zijn. Minstens is het bericht van wijziging daardoor op tegenstrijdige wijze gemotiveerd en derhalve nietig.

Een bericht van wijziging dient overeenkomstig [artikel 346](#), eerste lid WIB 92 de redenen te vermelden die naar het oordeel van de ambtenaar de wijzigingen verantwoorden. Het bericht van wijziging, dat geldt als vertrekpunt van een mogelijke discussie tussen de belastingplichtige en de

administratie beantwoordt aan de wettelijke motiveringsplicht indien het de belastingplichtige in staat stelt de gegrondheid van de wijziging te beoordelen. Het bericht van wijziging dient aldus drie elementen te bevatten:

- de redenen waarom van de procedure gebruik wordt gemaakt;
- het bedrag van de inkomsten en de andere gegevens waarop de aanslag zal steunen en
- de wijze waarop deze inkomsten en gegevens zijn vastgesteld.

Het hof stelt vast dat het bericht van wijziging op duidelijke wijze uiteenzet waarom de administratie meent dat de opbrengsten van de verrichtingen in verband met de appartementen en garages te beschouwen zijn als baten, belastbaar in rubriek 1650. Er wordt een opsomming gegeven van de argumenten en er wordt een berekening gemaakt van het aldus volgens de administratie als baat belastbaar resultaat. Dat daarbij melding gemaakt wordt van [artikel 23, § 1, 3° WIB 92](#) in plaats van [artikel 23, § 1, 2° WIB 92](#) betreft duidelijk een materiële vergissing, die niet van aard is om verwarring te veroorzaken.

De belastingplichtige was perfect in staat om zich te verweren op de argumentatie van de administratie en er is dan ook geen sprake van een gebrek aan motivering of van een tegenstrijdige motivering.

2.3. Ten gronde: beroepsactiviteit in de zin van artikel 23, § 1 WIB 92?

De betrokken inkomsten kunnen volgens de belastingplichtige niet gekwalificeerd worden als beroepsinkomsten. Het onroerend goed werd privé aangekocht in april 2009. Voor de verbouwing deed hij beroep op BVBA T., waarmee hij sinds september 2009 niets meer te maken had. Het betreft volgens de belastingplichtige een daad van louter beheer van een privaat vermogen, zonder dat er een band is met de beroepswerkzaamheid.

Overeenkomstig [artikel 23, § 1, 2°](#) zijn beroepsinkomsten inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit werkzaamheden van alle aard en met name, onder meer, baten.

Wat onder baten dient te worden verstaan wordt in de wet verder omschreven in [artikel 27](#) WIB 92.

Overeenkomstig [artikel 27](#), eerste lid WIB 92 zijn baten alle inkomsten uit een vrij beroep, een ambt of post en alle niet als winst of als bezoldigingen aan te merken inkomsten uit een winstgevende bezigheid.

Een winstgevende bezigheid veronderstelt een geheel van verrichtingen die zich vaak genoeg voordoen en met elkaar verbonden zijn om een voortdurende en gewone bedrijvigheid uit te maken en die een beroepskarakter hebben.

Het is aan de administratie om aan te tonen dat er sprake is van een winstgevende activiteit in de zin van [artikel 27](#), eerste lid WIB 92. Daartoe beschikt de administratie over alle middelen van gemeen recht, met uitzondering van de eed.

Het behoort dus aan de Belgische Staat om aan te tonen dat deze verrichting valt buiten het normaal beheer van een privé-vermogen (L. Vanheeswijk en L. Kell, De belastbaarheid van abnormale verrichtingen van beheer, Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen 2007-2008, L. Maes,

H. De Cnijf en L. De Broeck, Kluwer, Mechelen, 2007, (p.47), p.52 e.v.).

Het normaal beheer van een privé-vermogen betreft handelingen die betrekking hebben op onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen en die door een goed huisvader gewoonlijk worden gesteld met het oog op de aangroei of het behoud van zijn vermogen. Daden van een goede huisvader zijn daden die deze verricht voor het dagelijks beheer, en tevens met het oog op het winstgevend maken, de tegeldemaking en de wederbelegging van bestanddelen van een vermogen, dit zijn goederen die hij heeft verkregen door erfopvolging, schenking of door eigen sparen, of nog als wederbelegging van vervreemde goederen (*Parl.St.*, Senaat, 1961-62, nr. 366, 147). Men moet derhalve nagaan welke handelingen een normaal voorzichtig persoon in dezelfde omstandigheden zou stellen, waar bij de beoordeling van de gebruikte methode en de ingezette middelen rekening gehouden moet worden met de omvang van het beheerde vermogen.

In onderhavig geval dient te worden vastgesteld dat het onroerend goed werd aangekocht bij notariële akte van 9 april 2009 (stuk 11 belastingplichtige).

Dat hiermee gelden werden (her)belegd die behoorden tot het privaat vermogen van de heer S.V. blijkt uit geen enkel gegeven. Integendeel blijkt uit stuk 18 van het administratief dossier dat een lening werd aangegaan voor de aankoop van het goed.

De heer S.V. was professioneel actief in de onroerend goedsector. Hij was zaakvoerder van BVBA T. en richtte in mei 2010 samen met een medevenoot BVBA V.-H. op, een onderneming voor projectontwikkeling in onroerende goederen, vastgoedmakelaar, exploitatie van onroerend goed, ... (stuk 152 administratief dossier).

Ten onrechte stelt de belastingplichtige dat de belastingplichtige in 2009 niet meer betrokken was bij BVBA T., gelet op zijn ontslag als zaakvoerder bij beslissing van 30 september 2009 (stuk 151 administratief dossier). Ondanks dit ontslag was hij immers nadien ook minstens actief als feitelijk bedrijfsleider in deze vennootschap in de jaren 2009, 2010 en 2011, hetgeen blijkt uit het brutoloon dat hij in deze vennootschap heeft opgenomen in die jaren (stuk 110 en volgende administratief dossier).

De heer S.V. beschikte derhalve over de nodige kennis en ervaring voor het opzetten van een dergelijk project.

Verder blijkt uit de stukken (stuk 15 administratief dossier) dat de appartementen waarover het hier gaat door BVBA T. werden opgericht.

Bovendien geeft de heer S.V. zelf toe in het kader van de vennootschap te hebben meegewerkt aan het project. In antwoord op het bericht van wijziging schreef hij immers op 7 maart 2012: Ik heb deze gelden opgenomen als loon (zaakvoerder) voor de oprichting en afwerking van het totale gebouw (coördinatie en projectleiding). Hij voegde de loonfiches en een overzicht bij. Hieruit blijkt dat de acties van de belastingplichtige nauw verwant zijn met zijn beroepsactiviteiten en dit ook voor wat betreft het betrokken onroerend goed.

Ook in het kader van het bezwaar werd nog niet voorgehouden dat het ging om een daad van normaal beheer van het privaat vermogen. In het aanvankelijke bezwaar van 17 juli 2012 (stuk 13 administratief dossier) werd enkel het bedrag van de aftrekbare kosten betwist. Pas in aanvullend bezwaar van 23 maart 2015 (stuk 85 administratief dossier) stelde de belastingplichtige dat hij meende dat het resultaat niet beschouwd kon worden

als inkomen bedoeld onder code 1650 van de aangifte in de personenbelasting.

Het hof stelt verder vast dat uit de stukken blijkt dat het niet zomaar ging om de instandhouding of verbetering van het onroerend goed. In het overzicht van de facturen, dat door de belastingplichtige werd gevoegd bij zijn bezwaarschrift (stuk 15 administratief dossier), wordt gesproken van een werf en meer bepaald het bouwen van 5 app met doel deze te verkopen.

Dit bouwproject werd bovendien op zeer professionele wijze en aan een grote snelheid gerealiseerd. Tussen de aankoop van het onroerend goed in april 2009 en de verkoop van de appartementen in de maanden oktober, november en december 2010 verliepen slechts een twintigtal maanden. Het betrof een omvangrijk project, dat voor zijn realisatie de intensieve en continue inzet impliceerde van professionele middelen.

Het feit dat aangiftes werden ingediend als toevallige BTW-belastingplichtige voor de verkoop van de appartementen doet aan het voorgaande geen afbreuk. De belasting als toevallige belastingplichtige berust immers op de eigen aangifte van de belastingplichtige, die op basis hiervan niet kan stellen dat hij geen economische activiteit uitvoerde. De brief van de BTW-administratie van 15 september 2011 (stuk 13 belastingplichtige) betreft het nazicht door de administratie of de voorafgaande verklaring gevolgd was door een daadwerkelijke aangifte in de zin van artikel 2 van KB nr. 14. Hieruit kan niet worden afgeleid dat de administratie van de BTW een controle heeft doorgevoerd over de vraag of de hoedanigheid van toevallige belastingplichtige terecht was of dat zij de hoedanigheid van toevallige belastingplichtige impliciet heeft aanvaard.

Het hof oordeelt dan ook, gelet op de hier vermelde elementen dat de administratie terecht oordeelde dat de aankoop, verbouwing en verkoop van de betrokken appartementen geenszins kadert in het normaal beheer van het privaat vermogen van de betrokkene, doch dat er sprake is van een winstgevende bezigheid in de zin van [artikel 27](#) WIB 92.

De belastingplichtige betwist verder dat het zou kunnen gaan om baten, vermits de appartementen niet voldoen aan de voorwaarden van [artikel 41](#) WIB 92 om als belastbare meerwaarden te kunnen worden beschouwd.

Het hof oordeelt dat de belastingplichtige er hierbij verkeerdelijk vanuit gaat dat de appartementen voor de heer S.V. te beschouwen zouden zijn als vaste activa, in de zin van activa die duurzaam voor het beroep worden aangewend. Het gaat in deze daarentegen om goederen die worden gebouwd of verbouwd om met winst te worden doorverkocht, zonder dat ooit de intentie werd geuit om er zelf gebruik van te maken. De inkomsten die in de loop van 2010 werden genoten, betreffen derhalve geen meerwaarden in de zin van [artikel 27](#), eerste lid, 3° WIB 92, doch inkomsten in de zin van [artikel 27](#), eerste lid, 1° of 2° WIB 92.

2.4. Aftrekbare kosten

Tot slot betwist de belastingplichtige de begroting van de aftrekbare kosten. Meer bepaald is de belastingplichtige van mening dat ook de kosten die geraamd zijn in 2010 tot belope van 95.400,00 EUR (47.700,00 EUR + 47.700,00 EUR) maar die nog niet uitgevoerd zijn, eveneens in aftrek moeten worden gebracht, evenals de notariskosten voor een bedrag van 30.840,09 EUR, na recuperatie van de registratiekosten voor 3/5de, nog aftrekbaar voor een bedrag van 19.874,69 EUR.

Partijen zijn het erover eens dat de boekhoudwetgeving in deze niet van toepassing is. Overeenkomstig [artikel 49](#) WIB 92 zijn aftrekbaar als beroepskost, de kosten die in het belastbaar tijdperk werden gedaan of gedragen. Als in het belastbare tijdperk gedaan of gedragen worden beschouwd, de kosten die in dat tijdperk werkelijk zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt.

In onderhavig geval blijkt dat voor de kosten voor een bedrag van 95.400,00 EUR (incl.BTW) slechts facturen werden ontvangen op 23 januari en 28 februari 2011 (stukken 16 en 17 administratief dossier). Uit de stukken blijkt eveneens dat deze werken eind 2010 nog niet waren uitgevoerd (stukken 86 en 87 administratief dossier) en uit geen enkel stuk blijkt dat hiervoor al betalingen werden verricht. Het gaat dan ook niet om kosten die gedaan of gedragen zijn in 2010, in die zin dat ze in dat jaar nog geen zeker en vaststaand karakter hebben gekregen. Zij konden dan ook niet in aftrek worden gebracht voor aanslagjaar 2011.

Voor wat de notariskosten betreft, stelt het hof samen met de administratie vast dat deze kosten al op 6 april 2009 door de notaris werden aangerekend, zodat zij in aanslagjaar 2010 en dus niet in aanslagjaar 2011 in aftrek konden worden gebracht.

2.5. Belastingverhoging

Samen met de administratie oordeelt het hof dat de belastingverhoging van 10 % terecht werd opgelegd, vermits een onjuiste aangifte werd ingediend, zonder het opzet de belasting te ontduiken. Uit geen enkel gegeven blijkt dat deze belastingverhoging onredelijk zou zijn in functie van de aard en de ernst van de inbreuk, zodat er geen reden is om tot een vermindering of kwijtschelding ervan over te gaan.

2.6. Rechtsplegingsvergoeding

De Belgische Staat is in deze te beschouwen als de in het gelijk gestelde partij. Zij kan evenwel voor de procedure in eerste aanleg geen aanspraak maken op de toekenning van een rechtsplegingsvergoeding, vermits zij zich daar niet liet vertegenwoordigen of bijstaan door een advocaat.

Voor wat de rechtsplegingsvergoeding hoger beroep betreft stelt de administratie terecht dat betwistingen inzake belastingen geen onbepaalde waarde hebben, doch dat ze kunnen gewaardeerd worden naar het bedrag van de betwiste aanslag. De rechtsplegingsvergoeding dient dan ook bepaald te worden volgens het pecuniair bedrag van de vordering (Cfr.Cass., 12 maart 2010, *F.J.F.*, nr. 2010/183, p.720).

Gelet op het bedrag van de betwiste aanslagen, bedraagt het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding 3.000,00 EUR. Er is geen reden om van dit basisbedrag af te wijken.

3. Beslissing

Het hof beslist bij arrest op tegenspraak.

De rechtspleging verliep in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het gebruik van de taal in gerechtszaken.

Het hof verklaart het hoger beroep van S.V. toelaatbaar doch ongegrond.

Het hof bevestigt het bestreden vonnis in al zijn beschikkingen.

Het hof verwijst S.V. in de gedingkosten in hoger beroep, vereffend aan de zijde van de Belgische Staat op een rechtsplegingsvergoeding hoger beroep van 3.000,00 EUR.

Dit arrest werd uitgesproken in de openbare zitting van 19 juni 2018 door

M. GHYSELEN Raadsheer dd. Voorzitter

C. PRINCEN Raadsheer

E. DE BRAUWER Raadsheer

Ph. BAILYU Griffier

ARREST 300111386

Afkondigingsdatum	19/06/2018
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1127042

mnr12820684

Rechtspraak » PB / Ven.B » PB / Ven.B » **Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2016/AR/1887, 6 februari 2018 (rolnr : 2016/AR/1887)**

Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2016/AR/1887, 6 februari 2018 (rolnr : 2016/AR/1887)

Fisc.Koer. 2018 (weergave), afl. 4, 863 en <http://www.monkey.be/> (13 augustus 2018), noot X.



Inkomstenbelastingen - Art. 32 en 49 WIB 92 - 'Vaste' plaats van tewerkstelling : 40 dagen-regel buitenspel ?

Een tweetal jaar geleden kwam voor de rechtbank te Gent de zaak ter sprake van een vennootschap, actief als aannemingsbedrijf (plaatsen van tegels), die aan haar zaakvoerder forfaitaire dagvergoedingen (voor kosten van maaltijden en dranken) had toegekend i.v.m. zijn 'binnenlandse dienstreizen'. Deze 'dienstreizen' bestonden uit de verplaatsingen van de zaakvoerder naar de werven van klanten (alwaar hij de aannemingswerken uitvoerde, vermits hij de 'feitelijke uitvoerder' was van deze werken). De vennootschap kwalificeerde de toegekende vergoedingen als een 'vergoeding van kosten die haar eigen zijn' en bracht deze als zodanig in aftrek als beroepskost. Maar de Administratie en de rechtbank weigerden dat. Volgens hen ging het niet om een vergoeding van 'kosten eigen aan de vennootschap', maar om een vergoeding van 'kosten eigen aan de zaakvoerder' : zij kwalificeerden de werven in casu als 'vaste' plaatsen van tewerkstelling, zodat er geen sprake was van 'dienstreizen' maar wel van 'woon-werkverkeer' (waarvan de kosten eigen zijn aan de zaakvoerder).

De vennootschap betwistte dat de werven een 'vaste' plaats van tewerkstelling uitmaakten, o.m. onder verwijzing naar het feit dat de zaakvoerder minder dan '40 dagen' aanwezig was op een werf (zij verwees hier naar de zgn. '40 dagen-regel' op grond waarvan de Administratie aanneemt dat er sprake is van een 'vaste' plaats van tewerkstelling, zodra men er gedurende het belastbaar tijdperk 'minstens veertig dagen aanwezig is'). Maar de rechtbank verwierp dat argument : de vraag of een 'vaste' plaats van tewerkstelling aanwezig is, moet worden beoordeeld op grond van de concrete feiten en er kan geen sprake zijn van een 'lineaire toepassing op alle gevallen' van de 40 dagen-regel die (op fiscaal vlak) geen kracht van wet heeft (Rb. Gent 8 juni 2016).

De vennootschap legde de zaak vervolgens voor aan het hof te Gent, maar zonder succes : ook het Gentse beroepshof wijst erop dat de 40 dagen-regel voor de rechtbanken niet bindend is en de toepassing van de fiscale wet niet kan beperken. Deze regel houdt enkel rekening met een forfaitair bepaalde duur van de prestatie, terwijl de vraag of een plaats al dan niet een 'vaste' plaats van tewerkstelling uitmaakt, afhangt van tal van criteria, waaronder de duur van de prestatie ter plaatse, maar ook de aard van het werk, of het gaat om herhaalde verplaatsingen of niet, e.d. meer.

Volgens het hof kan worden aangenomen dat de zaakvoerder ter plaatse van de werf gaat om (vloer- en muur)tegels te plaatsen en dat deze

werken toch een zekere bestendigheid ter plaatse veronderstellen (zij omvatten het nemen van afmetingen, het ter plaatse brengen van materiaal, het eventueel voorbereiden van de ondergrond, het plaatsen van de tegels en het voegen ervan, e.d.). Het hof besluit daarom op zijn beurt dat de werven waar de zaakvoerder de werkzaamheden van de vennootschap gaat uitvoeren te beschouwen zijn als vaste plaatsen van tewerkstelling, zodat de verplaatsingskosten naar die werven niet te beschouwen zijn als kosten eigen aan de vennootschap. (Art. 32 en 49 WIB 92).

2016/AR/1887 - In de zaak van:

TEGELWERKEN YVES LIPPENS B.V.B.A.,

met maatschappelijke zetel te 9950 WAARSCHOOT, Arisdonk 149, ingeschreven met KBO-nummer 0821.690.562,

appellante,

hebbende als raadsman mr. DE MEYERE Luc, advocaat te 1930 ZAVENTEM, Minervastraat 5

tegen

BELGISCHE STAAT / FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIEN,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door de Directeur directe belastingen Centrum KMO Gent, met burelen te 9050 LEDEBERG (GENT), Gaston Crommenlaan 6 bus 304,

geïntimeerde,

hebbende als raadsman mr. VAN ACKER Elie, advocaat te 9030 MARIAKERKE (GENT), Brugsesteenweg 591

wijst het hof het volgend arrest:

1.

Bij fiscaal verzoekschrift neergelegd ter griffie van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, op 10.10.2014, bestreed de appellante de aanslagen in de vennootschapsbelasting op haar naam voor de aanslagjaren 2011 (kohierartikel 366426) en 2012 (kohierartikel 00840001007).

Voordien werd het bezwaar van de appellante tegen deze aanslagen afgewezen bij beslissingen van 11.7.2014 van de ambtenaar gedelegeerd door de adviseur-gewestelijk directeur te controlecentrum Gent I.

Voor de eerste rechter vorderde de appellante dat de voormelde administratieve beslissingen zouden worden tenietgedaan en voor recht zou worden gezegd dat de appellante recht heeft op de gevraagde herziening van de betwiste aanslagen; dat volledige ontheffing zou worden verleend van de betwiste aanslagen, en deze aanslagen voor zover nodig zouden worden vernietigd, met inbegrip van alle verhogingen; in ondergeschikte orde dat zou worden gezegd voor recht dat geen belastingverhoging is verschuldigd ingevolge het principiële karakter van de betwisting; dat de Belgische Staat zou worden veroordeeld tot de kosten van het geding, en voor zover nodig tot terugbetaling van de ten onrechte betaalde en/of ingehouden belastingen, verhogingen en nalatigheidsintresten met inbegrip van de daarop verschuldigde moratoriumintresten, alsmede tot terugbetaling van de ten onrechte aan de appellante aangerekende en door haar betaalde vervolgingskosten.

Bij vonnis van 8.6.2016 van de rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent, zesde kamer, werd de vordering van de appellante ontvankelijk en deels gegrond verklaard; werden de bestreden aanslagen bevestigd met uitzondering van de opgelegde belastingverhoging van 10 %; werd de belastingverhoging vernietigd en een passende ontheffing verleend; werd de geïntimeerde veroordeeld tot terugbetaling van alle eventueel ten onrechte geïnde sommen, te vermeerderen met de moratoriumintresten; werd vastgesteld dat tot dusver geen kosten te begroten zijn.

Bij verzoekschrift neergelegd ter griffie van het hof van beroep te Gent op 31.10.2016 heeft de appellante hoger beroep ingesteld tegen het voormeld vonnis.

Het blijkt niet dat dit vonnis werd betekend.

Het hoger beroep is tijdig en regelmatig.

Het hoger beroep strekt ertoe het bestreden vonnis te horen vernietigen; de bestreden aanslagen te horen vernietigen minstens op te heffen; wegens het feit dat de forfaitaire dagvergoedingen aan de zaakvoerder wel degelijk aftrekbaar zijn op grond van [artikel 49](#) WIB/1992.

De geïntimeerde van zijn kant streeft de bevestiging van het bestreden vonnis na.

2.

Kern van het geschil is de vraag of de door de appellante aan haar zaakvoerder toegekende zogenaamde dagvergoedingen aftrekbaar zijn als beroepskosten of niet, meer bepaald of het gaat om als kosten eigen aan de vennootschap te beschouwen dienstreezen (aftrekbaar) dan wel om kosten van verplaatsing van de zaakvoerder naar een vaste plaats van tewerkstelling (niet aftrekbaar)(zie onder meer [artikel 32](#), tweede lid, 1° WIB/1992, en Cass. 6.3.1962, *Pas.* 1962, I, p. 762).

Volgens de appellante oefent haar zaakvoerder niet alleen de administratieve en boekhoudkundige taken uit op de maatschappelijke zetel, maar voert hij ook feitelijk werken uit op de werven en staat hij in voor de werfleiding, en hij voor de binnenlandse dienstreezen een forfaitaire dagvergoeding krijgt indien deze verplaatsing minstens 5 uur per dag duurt en hij niet naar huis gaat om te eten indien dit onmogelijk is of niet aangewezen is. Voor de appellante, die verwijst naar de vergoedingen die de Staat toekent aan haar ambtenaren, zijn deze dagvergoedingen kosten eigen aan de vennootschap, niet belastbaar in hoofde van de zaakvoerder, en door de appellante aftrekbare beroepskosten. Deze kosten bedroegen voor het aanslagjaar 2011 7.499,75 EUR (voor 421 dagen) en voor het aanslagjaar 2012 4.356,95 EUR (voor 238 dagen).

De geïntimeerde aan de andere kant is van oordeel dat de zaakvoerder geen aanspraak kan maken op forfaitaire dagvergoedingen voor dienstreezen, nu de zaakvoerder immers de hele dag bij klanten werkt en dit niet als een rondreizende functie maar als een vaste wisselende plaats van tewerkstelling moet worden aangemerkt. Hierbij zijn de opeenvolgende bouwerven volgens de administratie telkens de vaste plaats van tewerkstelling. Voor de administratie zijn deze kosten dan ook niet als beroepskosten aan te merken, en heeft hij die kosten verworpen als beroepskosten.

De vraag of de plaatsen waar de zaakvoerder van een vennootschap gaat presteren al dan niet een vaste plaats van tewerkstelling uitmaakt hangt af van de concrete omstandigheden. Tal van criteria kunnen in aanmerking moeten worden genomen, zoals de duur van de prestatie ter plaatse, de aard van het werk, of het gaat om herhaalde verplaatsingen of niet, e.d. meer. Een vaste plaats van tewerkstelling houdt een zekere bestendigheid in, beschouwd in functie onder meer van de aard van het werk.

In zoverre verwezen wordt naar het criterium van de 40-dagenregeling (d.i. een plaats waar 40 dagen of meer - niet noodzakelijk op elkaar volgend - gewerkt wordt is een vaste plaats van tewerkstelling en een plaats waar minder dan 40 dagen wordt gewerkt is dat niet) moet worden opgemerkt dat dit criterium niet in de wet staat, maar een instrument is dat door de administratie aan haar ambtenaren is aangereikt middels de [circulaire Ci.RH.241/573.243](#) (AOIF 46/2007) dd. 06.12.2007, en maar tot doel kan gehad hebben om bij de administratieve behandeling een duidelijk en vereenvoudigd criterium te verschaffen in een materie waarin allerhande concrete omstandigheden in aanmerking kunnen komen. Dit criterium - dat trouwens enkel rekening houdt met een forfaitair bepaalde duur van de prestatie en niet met andere mogelijk in aanmerking komende gegevens - is voor de rechtbanken niet bindend en kan de toepassing van de fiscale wet niet beperken, beperking die door de appellante wel wordt toegepast door de 40-dagenregel in te roepen.

Om dezelfde redenen kunnen ook de standpunten ingenomen naar aanleiding van parlementaire vragen niet als bindend worden beschouwd. Zulks geldt ook voor voorafgaande beslissingen. Wat de door de appellante aangehaalde voorafgaande beslissing 2012.348 dd. 23.10.2002 betreft moet bovendien worden opgemerkt dat deze beslissing zonder meer de 40-dagenregeling toepast.

Steeds om dezelfde reden is ook de toepassing van een 40-dagenregeling in de wetgeving inzake sociale zekerheid niet in aanmerking te nemen, wetgeving die hier trouwens ook niet voor toepassing inzake inkomstenbelastingen in aanmerking komt.

Volledigheidshalve moet worden opgemerkt dat de vraag of er te dezen opeenvolgende vaste plaatsen van tewerkstelling zijn of niet de toepassing van de wet betreft en niet de feiten, zodat de appellante zich tevergeefs beroept op het vertrouwensbeginsel, het rechtszekerheidsbeginsel en het gelijkheidsbeginsel, die geen afbreuk kunnen doen aan de toepassing van de fiscale wet.

Het feit dat de zaakvoerder van de appellante op de zetel van de vennootschap de administratieve en boekhoudkundige taken van de vennootschap waarneemt, houdt niet in dat de werven waar de zaakvoerder de wezenlijke werkzaamheden van de vennootschap gaat uitvoeren (tegelwerken) niet kunnen beschouwd worden als vaste plaatsen van tewerkstelling.

Bij gebrek aan bewijs van een afwijkende activiteit ter plaatse van de werven, moet aangenomen worden dat normalerwijze de zaakvoerder van de appellante ter plaatse van de werf gaat om (vloer- of muur-)tegels te plaatsen en deze werkzaamheid toch een zekere bestendigheid ter plaatse van die werken veronderstelt. Zo lijkt het niet betwistbaar dat afmetingen worden genomen om te berekenen hoeveel materiaal nodig is, materiaal ter plaatse wordt gebracht, eventueel de ondergrond wordt voorbereid (bvb. egalisatie), de tegels worden geplaatst/gehecht, er daarna wordt gevoegd, eventueel wordt gereinigd. Dit geldt normalerwijze ook voor herstellingen.

Gelet op deze omstandigheden zijn de werven waar de zaakvoerder van de appellante de werkzaamheden van de appellante gaat uitvoeren te

beschouwen als vaste plaatsen van tewerkstelling. Aldus zijn de werven van de appellante opvolgende vaste plaatsen van tewerkstelling, en zijn de verplaatsingskosten naar die werven niet te beschouwen als kosten eigen aan de vennootschap.

Volledigheidshalve moet ook worden gepreciseerd dat, in zoverre de betwiste kosten ook een maaltijdvergoeding inhouden, deze maaltijdvergoeding ook niet kan beschouwd worden als een kost eigen aan de vennootschap.

3.

Voor de begroting van de rechtsplegingsvergoeding dient rekening te worden gehouden met het bedrag van de vordering vastgesteld overeenkomstig de artikelen 577 tot 562 en 618 Ger.W. (artikel 2, laatste lid van het KB dd. 26.10.2007 (tot vaststelling van het tarief van de rechtsplegingsvergoeding bedoeld in artikel 1022 van het Gerechtelijk Wetboek en tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de artikelen 1 tot 13 van de wet van 21 april 2007 betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en de kosten verbonden aan de bijstand van de advocaat). Artikel 1 tweede lid van dit KB bepaalt bovendien dat de rechtsplegingsvergoeding wordt vastgesteld per aanleg.

Ten onrechte stelt de geïntimeerde dat een rechtsplegingsvergoeding dient te worden toegekend per bestreden aanslag.

Er dient dan ook rekening mee gehouden te worden dat de vordering van de appellante ertoe strekt ontheffing te bekomen van de voormelde aanslagen ten bedrage van 2.804,08 EUR + 1.629,01 EUR samen. De voor het totaal bedrag verschuldigde rechtsplegingsvergoeding is 780,00 EUR.

OP DEZE GRONDEN

HET HOF, rechtdoende op tegenspraak,

Ontvangt het hoger beroep, doch verklaart het ongegrond;

Bevestigt het bestreden vonnis;

Veroordeelt de appellante tot de kosten van het hoger beroep, en begroot deze kosten in hun geheel als volgt:

- aan de zijde van de appellante: op 780,00 EUR rechtsplegingsvergoeding hoger beroep;
- aan de zijde van de geïntimeerde: op 780,00 EUR rechtsplegingsvergoeding hoger beroep;

Aldus gewezen en uitgesproken in openbare terechtzitting van het Hof van beroep te Gent, VIJFDE KAMER, zitting houdende in fiscale zaken, van 6 februari 2018.

Aanwezig:

Guy Tillekaerts, kamervoorzitter, alleenrechtsprekend

Jenny Dammekens, griffier

ARREST 300108001

Afkondigingsdatum	06/02/2018
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1119409

mnr12801420

Nieuwsbrieven

[Gent dd. 06.02.2018](#)

...Gent dd. 06.02.2018 Gent dd. 06.02.2018 Vennootschapsbelasting BEROEPSKOSTEN - BEDRIJFSLEIDER - TERUGBETALING KOSTEN EIGEN AAN DE VENNOOTSCHAP - DAGVERGOEDINGEN - VERPLAATSING NAAR WERVEN - VASTE PLAATS VAN TEWERKSTELLING - BEGRIP - Rechtspraak Fiscale koerier 2018/04 Pag....863 - 866 • De feiten Een aannemingsbedrijf dat gespecialiseerd is in "tegelwerken" betaalt aan haar zaakvoerder een "dagvergoeding" voor iedere werkdag waarvoor hij minsten vijf uur actief is buiten de maatschappelijke zetel....De facto wordt de dagvergoeding toegekend voor werkdagen waarop de zaakvoerder zelf ingeschakeld wordt op de werven van de vennootschap. Het bedrag van de dagvergoeding is gelijk aan dat wat de Belgische Staat aan haar ambtenaren toekent voor de dagen dat ze buiten hun vaste plaats van tewerkstelling actief zijn....

Auteursteksten

[Forfaitaire vergoedingen voor dienstreizen in België](#)

...Forfaitaire vergoedingen voor dienstreizen in België Forfaitaire vergoedingen voor dienstreizen in België De belastingadministratie aanvaardt forfaitaire vergoedingen voor dienstreizen in België in de mate dat...de betaalde vergoedingen niet meer bedragen dan deze vastgesteld in het Koninklijk Besluit welke de forfaitaire vergoedingen vaststellen die de Staat aan haar personeel verleent voor dienstreizen in België....De vergoedingen dekken de andere kosten dan de eigenlijke verplaatsingskosten, namelijk de kosten van maaltijden en dranken ingevolge buiten de onderneming geleverde prestaties waarvan de totale duur meer dan vijf uur (zes uur vanaf 1 september 2017) per dag bedraagt....

[Bedoelde verplaatsingen](#)

...Bedoelde verplaatsingen Bedoelde verplaatsingen Het forfait van 0,15 EUR per kilometer geldt enkel en alleen voor de verplaatsingen tussen de woonplaats en één of meer vaste plaatsen waar de beroepswerkzaamheid wordt uitgeoefend: voor werknemers kan de vaste werkplaats het kantoor, de fabriek of de werkplaats zijn;...voor een leraar één of meer scholen; voor een geneesheer zijn praktijk of het ziekenhuis; voor een handelaar de winkel, de magazijnen, enz; voor een werknemer uit de bouwsector de werf....De verplaatsing tussen een Belgische woonplaats en een buitenlandse werkplaats vallen ook onder woon-werkverkeer. Begrip 'vaste werkplaats' Dit moet worden beoordeeld "aan de hand van het geheel van feitelijke en juridische omstandigheden die eigen zijn aan elk geval afzonderlijk, zoals de bepalingen van de arbeidsovereenkomst, andere contractuele...

Rechtspraak » PB / Ven.B » Fiscale rechtspraak PB / Ven.B » **Brussel (Fr.) (fisc.) (6Fe k.) nr. 2014/AF/246, 16 november 2017**
(rolnr : 2014/AF/246)

Brussel (Fr.) (fisc.) (6Fe k.) nr. 2014/AF/246, 16 november 2017 (rolnr : 2014/AF/246)

Fisconet <http://www.fisconet.be/> (23 april 2018)



Personenbelastingen - Beroepskosten die door middel van individuele fiches en een samenvattende opgave moeten verantwoord worden -
Geen discriminatie in vergelijking met belastingplichtigen in de vennootschapsbelastingen

Appelant heeft het beroep van prefect in een atheneum uitgeoefend. Zijn loon werd verminderd wegens problemen die waren ontstaan bij de uitvoering van zijn taken en wegens een strafrechtelijke fout begaan bij het gebruik van zijn dienstwoning. Bij zijn beroep bij de raad van state en bij zijn strafrechtelijke verdediging heeft hij gebruik gemaakt van een advocaat.

Hij gaat er van uit dat zijn advocatenkosten voldoen aan de voorwaarden van art. 49 WIB 92 en dat deze verband houden met zijn beroepsactiviteit aangezien deze werden gemaakt om zijn volledig loon te kunnen behouden.

Een belastingplichtige onderworpen aan de personenbelasting is overeenkomstig art. 57 WIB 92 verplicht om deze soort van kosten te verantwoorden aan de hand van individuele fiches en een samenvattende opgave in de vorm en binnen de termijn door de Koning bepaald. In het arrest van 9 juni 2016 nr. 90/2016 heeft het Grondwettelijk hof beslist dat de bestaande verschillende behandeling tussen een belastingplichtige PB en een belastingplichtige Ven B geen discriminatie meer uitmaakte sinds de wijziging van art. 219 WIB 92.

Er wordt niet betwist dat er nooit individuele fiches of een samenvattende opgave werden opgemaakt voor de honoraria van de advocaat die hij als beroepskosten wenste af te trekken. Het is voor het Hof van beroep dan ook wettelijk onmogelijk om de aftrek als beroepskosten van de betwiste uitgaven toe te laten.

Commentaar:

© FOD Financiën, 23-04-2018, www.fisconetplus.be

EN CAUSE DE:

Monsieur A. V.H., domicilié en FRANCE. à E.;

appelant, représenté par son conseil, Maître J.-P. N. D. B., avocat à B., rue

CONTRE:

L'ETAT BELGE, SPF Finances, représenté par le Ministre des Finances, poursuites et diligences du Conseiller général-Directeur régional des contributions directes de Bruxelles I, dont les bureaux sont établis à 1000 Bruxelles, boulevard du Jardin botanique, 50/370,

Intimé, comparissant en personne à l'intervention d'un fonctionnaire, Monsieur B. G., attaché.

Vu:

- Le jugement contradictoire prononcé le 25 juin 2014 par le tribunal de première instance de Bruxelles, décision dont il n'est pas produit d'acte de signification;
- la requête d'appel déposée par M. V. H. au greffe de la cour, le 15 septembre 2014.

I. LE JUGEMENT ATTAQUE

Le premier juge a déclaré recevable mais non fondée la demande de M. V. H. à l'encontre de deux cotisations enrôlées à sa charge, après rectification, à l'impôt des personnes physiques:

- pour l'exercice d'imposition 1994, le 2 septembre 1996, sous le numéro d'article (rectification à l'article) pour un montant d'impôt de 845,24 € - 34.097 BEF (AER envoyé le 4 septembre 1996); μ
- pour l'exercice d'imposition 1995, le 1^{er} octobre 1996, sous le numéro d'article (rectification à l'article) portant sur un montant d'impôt de 2.243,96 € - 90,521 BEF (AER envoyé le 3 octobre 1996)

Pour le premier juge, la déduction, à titre de frais professionnels, d'honoraires d'avocats, sans respect des formalités prescrites par l'article 57 du CIR 92 (c'est-à-dire sans production d'un relevé récapitulatif 352,50 et d'une fiche individuelle 281.50) -ne peut être admise du moins pour ce qui excède la quotité de ces frais dont la déduction a déjà été admise par le directeur régional.

Il a condamné M. V.H. aux dépens de l'instance, liquidés à l'indemnité de procédure de base de 715,00 €.

II. L'OBJET DE L'APPEL

1.

M. V. H. poursuit la réformation intégrale du jugement entrepris et demande à la cour de dire son appel recevable et fondé et partant, d'annuler ou

dégrever les cotisations litigieuses établies à sa charge, après rectification, pour les exercices d'imposition 1994 et 1995, il sollicite la condamnation de l'Etat aux dépens des deux instances.

Il invoque tout d'abord le caractère déductible à titre de frais professionnels des honoraires d'avocats litigieux qu'il a été contraint d'exposer dans le cadre d'un contentieux pénal et administratif qu'il a dû mener pour conserver l'intégralité de ses rémunérations professionnelles de préfet d'Athénée à R. M. V. H. soutient en conséquence que ces dépenses satisfont aux conditions de déductibilités prescrites par l'article 49 du CIR 92 en soulignant qu'ils ont atteint le but assigné puisque la mesure contestée a été supprimée (voir pièce-84 du dossier administratif).

Il dénonce également une limitation arbitraire à 50 % des honoraires payés par l'administration fiscale tout en admettant la réalité du paiement du montant total et le principe de leur déductibilité sur pied de l'article 49 CIR 92. Il fait état de ce que, dans la phase administrative, seules les conditions de l'article 49 CIR 92 ont été examinées, le non-respect de l'article 57 CIR 92 n'ayant été invoqué pour la première fois, qu'en phase judiciaire, devant le premier Juge, alors que les avocats bénéficiaires (pénaliste et administratif) ont bien été imposés sur les honoraires qu'ils ont encaissés.

2.

L'ETAT poursuit la confirmation intégrale du jugement entrepris et demande à la cour de déclarer l'appel recevable mais non fondé.

3.

Les parties s'accordent pour liquider les dépens d'appel au montant de base indexé de l'indemnité de procédure, soit 780,00 €.

III. LES FAITS ET ANTECEDENTS

1.

M. V. H. a exercé la profession de préfet à l'Athénée Royale de R. du 1^{er} janvier 1984 jusqu'à sa prise de pension, en février 1990.

Par décision du 6 mars 1989 du Ministre de l'Education Nationale, le traitement de M. V. H. a été réduit de moitié en raison de problèmes survenus dans l'exécution de ses tâches et d'une faute alléguée commise dans l'utilisation de son logement de fonction. Une procédure pénale concernant la location de l'immeuble de fonction a été engagée de 1989 à 1993.

Afin de retrouver l'intégralité de ses droits, M. V. H. a consulté deux avocats, Maître M. et Maître V., le premier afin de recouvrer l'intégralité de ses droits pécuniaires, et le second pour assurer sa défense dans la procédure pénale diligentée à son encontre du chef de faux en écriture et d'escroquerie.

2.

Dans ses déclarations à l'impôt des personnes physiques relatives aux exercices d'imposition 1994 et 1995, M. V. H. a sollicité la déduction des honoraires d'avocats dépensés à titre de frais professionnels, soit 160.990 BEF ou a.990;8.4 EUR pour l'exercice d'imposition 1994 (25.000 BEF

payés à l'avocat P. V. pour un recours à la Cour européenne des droits de l'homme et 135.000 BEF payés à l'avocat F. M.) et 190.000 BEF ou 4.709,98 EUR pour l'exercice d'imposition 1995 (intégralement payés à l'avocat.F.M.).

Deux cotisations primitives ont été enrôlées sur la base de ses déclarations.à l'IPP:

- pour l'exercice d'imposition 1994, le 19 mai 1995, sous le numéro d'article pour un montant d'impôt de 93.242 BEF en faveur du contribuable (AER envoyé le 24 mai 1995) et,
- pour l'exercice d'imposition 1995, le 12 avril 1996, sous le numéro d'article pour un montant d'impôt de 153.555 BEF en faveur du contribuable (AER envoyé le 5 avril 1996).

Par avis de rectification du 17 juin 1996, la déduction des frais professionnels a été rejetée pour les deux exercices d'imposition litigieux aux motifs suivants: Dans votre situation les frais exposés, c'est-à-dire les honoraires payés en vue d'introduire des recours contre votre mise en non-activité mais avec maintien intégral de vos rémunérations ainsi que les honoraires payés en vue d'obtenir des délais de paiement de votre dette à l'égard de la Communauté française ne peuvent être admis en déduction au titre de frais professionnels. L'administration a estimé par conséquent le forfait légal de frais professionnels devait être appliqué.

M. V. H. a fait part de son désaccord par lettre du 27 juin 1996, invoquant que les frais professionnels litigieux avaient été engagés en vue de conserver ses revenus imposables.

4.

Deux cotisations supplémentaires, retenant le forfait légal de frais professionnels, ont été enrôlées, nonobstant tant les désaccords, le 2 septembre 1996 pour l'exercice d'imposition 1994, sous le numéro d'article pour un montant à payer de 34.097 FB et le 9^e octobre 1996, pour l'exercice d'imposition 1995, sous le numéro d'article, pour un montant à payer de 90.521 FB (pièces B1 76 et B1 110 du dossier administratif).

5.

M. V. H. a introduit une réclamation à l'encontre de ces deux cotisations rectificatives par lettre du 3 avril 1997, réceptionnée par l'administration en date du 4 avril 1997.

Par décision directoriale du 17 janvier 2002, la réclamation a été déclarée recevable et partiellement fondée au terme des considérations suivantes:

«Attendu qu'il ressort de l'examen du dossier fiscal que seule l'intervention de Maître F. M., avocat, a permis au requérant d'obtenir l'annulation par le conseil d'Etat de la décision ministérielle du 6 mars 1989 réduisant son traitement de moitié pendant toute la durée de la suspension préventive; qu'en ce qui concerne ce point, les dépenses dont la déduction est postulée ont effectivement été effectuées en vue d'acquiescer ou de conserver les revenus imposables;

Attendu, toutefois, que Maître F. M. est également intervenue dans le cadre de la procédure pénale à charge de l'intéressé du chef

de faux en écritures et escroquerie;

Attendu qu'il n'a pas été possible d'obtenir la ventilation des honoraires entre la procédure engagée devant le conseil d'Etat (en vue de récupérer la moitié du traitement) et la défense de l'intéressée dans le cadre de la procédure pénale;

Attendu, par ailleurs, que la requête présentée devant la Commission européenne des Droits de l'Homme ne répond pas aux conditions susmentionnées de déductibilité des charges professionnelles; qu'en effet, cette procédure ne vise pas la conservation de revenus professionnels (à ce moment, l'arrêt du 9 juillet 1990 de la cour d'appel de Bruxelles a ordonné la suspension de la déclaration ministérielle du 6 mars 1989 réduisant le traitement du redevable jusqu'à ce que le Conseil d'Etat se soit prononcé sur le fondement du recours en annulation de cette décision), mais concerne plutôt une critique du système judiciaire belge au regard de la convention de sauvegarde des Droits de l'Homme et des libertés fondamentales quant aux droits de la défense; que la déduction des 619,13 EUR (25.000 BEF) d'honoraires versés à Maître P. V. ne peut, par conséquent, être admise à titre de charges professionnelles nettes de l'année 1993 (exercice 1994);

Attendu qu'étant donné l'impossibilité de connaître la répartition des honoraires payés à Maître F. M. (contentieux administratif, d'une part, et procédure pénale, d'autre part) et vu l'importance des montants en jeu dans le cadre des deux affaires, une proportion 50-50 peut raisonnablement être retenue; qu'en effet, la troisième condition de déduction des frais professionnels doit être interprétée restrictivement en ce sens que sont seuls à envisager les frais qui ont un rapport nécessaire avec l'acquisition ou la conservation des revenus professionnels;

Attendu que les montants déductibles à titre de charges professionnelles se présentent, dès lors, comme suit:

1° pour l'année 1993:

$24,54 \text{ EUR} + (2 \times 619,73 \text{ EUR}) + 2.107,10 \text{ EUR} = 3.371,10 \text{ EUR} = 1.685,55 \text{ EUR}$

$(990 \text{ BEF} + (2 \times 25.000 \text{ BEF}) + 85.000 \text{ BEF}) = 135.990 \text{ BEF} = 67.995 \text{ BEF}$

2° pour l'année 1994:

$4.709,98 \text{ EUR} / 2 = 2.354,99 \text{ EUR}$

$(190.000 \text{ BEF} / 2 = 95.000 \text{ BEF})$

Attendu que le montant de 1.685,55 EUR (67.995 BEF) déductible pour l'année 1993 (exercice 1994) est inférieur au forfait légal de 2.444,55 EUR (98.613 BEF); que c'est ce dernier montant qui sera, par conséquent, retenu;

Attendu qu'en ce qui concerne les 2.354,99 EUR (95.000 BEF) déductibles pour l'année 1994 (exercice 1995) au cours de laquelle le

réclamant déclare principalement des revenus de pensions, ce montant doit être ventilé proportionnellement sur le traitement de 4.765,60 EUR (192.244 BEF), d'une part, et sur les pensions de. 25.220,64 EUR (1.017.398 BEF), d'autre part; que le calcul s'établit, dès lors, de la manière suivante:

1° sur le traitement $2.354,99 \text{ EUR} \times (4.765,60 \text{ EUR} / 29.986,24 \text{ EUR}) = 374,27 \text{ EUR}$

$(95.000 \text{ BEF} \times (192.244 \text{ BEF} / 1.209.642 \text{ BEF})) = 15.098 \text{ BEF}$

compris dans le forfait de 885,57 EUR (35.724 BEF);

2° sur les pensions: $2.354,99 \text{ EUR} \times (25.220,64 \text{ EUR} / 29.986,24 \text{ EUR}) = 1.980,72 \text{ EUR}$

$(95.000 \text{ BEF} \times (1.017.398 \text{ BEF} / 1.209.642 \text{ BEF})) = 79.902 \text{ BEF}$

Ce qui ramène le montant imposable de celles-ci à $25.220,64 \text{ EUR} - 1.980,72 \text{ EUR} = 23.239,92 \text{ EUR}$ ($1.017.398 \text{ BEF} - 79.902 \text{ BEF} = 937.496 \text{ BEF}$);

Attendu qu'il s'indique de dégrever les cotisations litigieuses à due concurrence;

Statuant en vertu de l'article 375 du Code des impôts sur les revenus 1992;

DECIDE:

1) Il est accordé les dégrèvements suivants:

Bureau de: BRUXELLES 5

Commune de: BRUXELLES

Exercice 1995 - Article du rôle

Impôt des personnes physiques: 1.021,42 EUR (41.204 BEF)

Taxe communale: 59,49 EUR (2.400 BEF)

Taxe d'agglomération: 9,92 EUR (400 BEF)

Ordonne la restitution de toutes sommes indûment perçues du chef de la cotisation susvisée (ou des versements effectués – s'il s'agit de précomptes non enrôlés ou de versements anticipés), majorées des intérêts moratoires conformément à l'article 418 CIR 92.

Dans la mesure où ces sommes ne sont pas affectées au paiement total ou partiel d'impositions dont le bénéficiaire du dégrèvement ci-avant serait encore redevable, le remboursement s'effectuera à la fin du deuxième mois suivant la date de cette décision. En cas d'affectation, il en sera informé au moyen d'un avis dénommé avis d'imputation (quittance)

2) La réclamation est rejetée pour le surplus»

IV. DISCUSSION

1.

M. V. H. postule la déduction de la totalité des frais professionnels réels qu'il a déclarés, soit l'ensemble des honoraires d'avocats payés à Maître M. et Maître V. relatifs au contentieux administratif introduit devant le conseil d'Etat a fait droit à sa demande et à la procédure pénale pour laquelle il a été condamné pour escroquerie et usage de faux, son recours à la Cour européenne des droits de l'homme n'ayant pas abouti. Il estime que ces frais répondent aux conditions exigées par l'article 49 du CIR 92 et présentent bien un lien inhérent à son activité professionnelle de préfet à l'Athénée Royale de R., ceux-ci ayant été engagés afin de conserver l'entièreté de ses rémunérations.

Il critique la décision de l'administration de n'avoir procédé qu'à une déduction partielle des frais litigieux, l'ensemble des honoraires aurait, selon lui, dû être accepté en déduction.

Face à l'innovation de l'article 57 du CIR 92 par l'ETAT, M. V. H. soutient que depuis la loi-programme du 19 décembre 2014 modifiant l'article 219 du CIR 92, il faut privilégier le caractère indemnitaire au caractère répressif de la sanction de l'article 57 CIR 92, de sorte que, puisque les honoraires litigieux ont été dûment taxés dans le chef des avocats concernés, ladite sanction de non-déductibilité de ces frais ne doit pas s'appliquer.

2.

L'article 57 du CIR 92 crée l'obligation dans le chef du contribuable, assujéti à l'impôt des personnes physiques, qui désire déduire des honoraires d'avocat en qualité de frais professionnels, outre qu'ils répondent aux conditions édictées par l'article 49 du CIR 92, de les justifier par la production de fiches individuelles et d'un relevé récapitulatif établis dans les formes et délais déterminés par le Roi.

Dans son arrêt du 29 novembre 2006 (n° 182/2006), la cour constitutionnelle s'est prononcée sur la portée de l'article 5.7 du CIR 92 en ces termes:

«B.2.2. En imposant une obligation stricte de justification, le législateur a voulu s'assurer de la collaboration effective des contribuables. Le contribuable est sanctionné - par le refus de la déduction au titre de frais professionnels – s'il ne respecte pas l'obligation particulière d'identification, et empêche ainsi le fisc de vérifier que ces paiements ont bien subi le régime fiscal approprié dans le chef du bénéficiaire.

B.2.3. Les documents justificatifs en cause visent à vérifier la réalité et la déductibilité des paiements invoqués par le contribuable et

à taxer, en temps utile, les montants correspondants dans le chef des bénéficiaires.

Le fait de ne pas établir de fiches individuelles ni de relevé récapitulatif constitue en principe un motif suffisant pour que la déduction au titre de frais professionnels soit refusée. La loi n'établit aucun lien entre la déduction des frais professionnels et leur imposition ou non dans le chef des bénéficiaires. De plus il n'est pas nécessaire qu'il y ait intention frauduleuse.

B.2.4. La Cour doit vérifier si la mesure est raisonnablement justifiée en tant qu'elle s'applique d'une manière aussi générale, et absolue. Les parties demanderesse devant le juge a quo, à la demande desquelles la question préjudicielle a été posée, soutiennent à ce propos que, lorsque les pièces justificatives prescrites n'ont pas été produites, la déduction au titre de frais professionnels devrait être accordée lorsque cette omission n'a pas empêché l'imposition du bénéficiaire et que l'on ne peut douter de la bonne foi des intéressés.

B.3.1. Il est légitime que le législateur veille à prévenir la fraude fiscale et à préserver les intérêts du Trésor, par souci de justice et pour remplir au mieux les tâches d'intérêt général dont il a la charge.

La production obligatoire des pièces justificatives vise à contraindre les contribuables à remplir leur obligation de fournir à l'administration fiscale, dans les formes et les délais légaux, les renseignements qui lui permettront de procéder à la taxation des bénéficiaires des revenus. La mesure est pertinente au regard des objectifs du législateur puisqu'elle permet de combattre la fraude fiscale.

B.3.2. Admettre que les frais professionnels déclarés ne pourraient pas être rejetés lorsque le contribuable n'a pas respecté l'obligation spéciale de justification mais que ces sommes ont été spontanément déclarées par le bénéficiaire, de sorte que celui-ci a pu ou aurait pu être taxé sur ces sommes, ferait perdre à la sanction du refus de déductibilité au titre de frais professionnels son efficacité et la priverait de l'effet dissuasif escompté par le législateur. En effet, le contribuable ne sera pas incité, dans ces circonstances, à collaborer avec le fisc. Il est en outre particulièrement difficile, sinon presque impossible de vérifier si le contribuable négligent a agi de bonne foi».

3.

La loi-programme du 19 décembre 2014 (M.B. 29 décembre 2014) a modifié l'article 219 du CIR 92: les sociétés peuvent désormais déduire ces frais, même en l'absence de production de fiches individuelles et de relevé récapitulatif, à la condition qu'elles démontrent que le montant de ces dépenses est compris dans une déclaration introduite par le bénéficiaire conformément à l'article 305 du CIR 92. Une telle possibilité n'a pas été évoquée dans le cadre de l'impôt des personnes physiques.

Suite à ce changement législatif, la Cour constitutionnelle a été saisie d'une question préjudicielle relative à une éventuelle discrimination avec l'impôt des personnes physiques, le contribuable ne pouvant déduire lesdites dépenses à titre de frais professionnels, et ce même s'il démontre que celles-ci ont bien été déclinées par leur bénéficiaire.

Rappelant sa jurisprudence antérieure, la cour conclut que la différence de traitement entre les contribuables assujettis à l'impôt des personnes physiques et à l'impôt des sociétés n'est pas discriminatoire (arrêt du 9 juin 2016, n° 90/2016): «B.8. Il ressort des travaux préparatoires de la loi-programme du 19 décembre 2014 que le législateur a voulu conférer à la cotisation distincte sur les commissions secrètes applicable à l'impôt des sociétés un caractère purement indemnitaire et non plus un caractère punitif (Doc. parl., Chambre, 2014~2015, Doc 54-0672/001, p. 10). La cotisation distincte a dorénavant pour seul objectif de compenser la perte d'impôts sur les revenus. Pour ne pas mettre en péril cet objectif, le législateur a estimé qu'il y avait lieu de considérer également comme frais professionnels les dépenses non justifiées de la manière prescrite lorsque le montant des dépenses concernées est compris dans la déclaration introduite par le bénéficiaire.

B.9. L'impôt des personnes physiques ne prévoit pas de cotisation distincte sur les commissions secrètes. Il relève du pouvoir d'appréciation du législateur de décider, compte tenu des différences précitées entre les régimes fiscaux en cause et de l'objectif d'un contrôle fiscal efficace rendu plus difficile en particulier par le fait que les revenus d'une personne physique peuvent tout à la fois relever d'une activité professionnelle ou d'actifs obtenus indépendamment de toute activité professionnelle que la règle de la non-déductibilité des frais professionnels en cas de non-respect de l'obligation spéciale de justification à l'impôt des personnes physiques reste justifiée alors qu'il considère que l'obligation spéciale de justification à l'impôt des sociétés n'est plus indispensable en toutes circonstances, la possibilité de confusion entre le caractère privé et professionnel des revenus n'existant pas pour les sociétés, dont les revenus sont nécessairement liés à l'exercice de l'objet social».

Par conséquent, dans le cadre de l'impôt des personnes physiques, l'obligation spécifique de justification est maintenue, et la sanction en cas de non-respect demeure l'interdiction de procéder à la déduction des dépenses en qualité de frais professionnels.

4.

En l'espèce, il n'est pas contesté que M. V. H. n'a jamais produit les fiches individuelles et les relevés récapitulatifs relatifs aux honoraires d'avocats qu'il entend déduire à titre de frais professionnels.

Conformément à l'enseignement de la cour Constitutionnelle, la Cour d'appel est donc dans l'impossibilité légale d'autoriser la déduction des dépenses litigieuses à titre de frais professionnels sur pied des [articles 49 et 57](#) du CIR 92.

5.

Cependant, et conformément à la jurisprudence de la cour de cassation, la Cour d'appel n'est pas compétente pour aggraver la situation du contribuable. Par conséquent, le dégrèvement partiel des cotisations litigieuses accordé par décision directoriale du 17 janvier 2002 doit être maintenu afin de ne pas aggraver la situation de M. V. H.

6.

A titre surabondant, la cour constate qu'en tout état de cause, M. V. H. n'a pas apporté la preuve devant la cour de ce que les montants litigieux

avaient été effectivement taxés dans le chef des bénéficiaires.

Il n'a pas davantage, alors que la charge lui incombait s'agissant dans son chef de réclamer la déduction de frais à titre professionnel, apporté la preuve à suffisance de droit d'honoraires d'avocats ayant un lien avec la sauvegarde de ses revenus professionnels, au-delà des montants d'honoraires dont la déductibilité lui a été accordée par le Directeur, n'ayant jamais pu distinguer dans les montants déclarés, à quelle procédure précisément les honoraires d'avocats litigieux particulièrement à Maître M. étaient afférents.

7.

Partant, l'appel n'est pas fondé.

PAR CES MOTIFS,

LA COUR,

statuant contradictoirement,

Vu l'article 24 de la loi du 15 Juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire,

Déclare l'appel recevable mais non fondé.

Confirme le jugement entrepris,

Condamne l'ETAT aux dépens d'appel, liquidés à l'indemnité de procédure de base indexée de 780,00 €.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique de la chambre fiscale 6F de la cour d'appel de Bruxelles, le 16 novembre 2017, par

M. R., Président de chambre.

F. V., greffier

ARREST 300109276

Afkondigingsdatum	16/11/2017
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1123418

mnr12809519

Auteursteksten

Erelonen van advocaten en gerechtskosten

...Erelonen van advocaten en gerechtskosten Erelonen van advocaten en gerechtskosten De erelonen die een belastingplichtige betaalt aan een advocaat of expert om zijn belangen te behartigen, zijn in principe uitgaven...van persoonlijke aard, tenzij vaststaat dat die uitgaven noodzakelijk verband houden met het uitoefenen van de beroepsactiviteit en gedaan zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (Com.IB 53/24)....De vereiste band tussen de uitgaven en de beroepsinkomsten is een rechtstreekse band. De erelonen betaald aan een advocaat die de belastingplichtige verdedigt in een strafprocedure wegens begane misdrijven die vreemd zijn aan de uitoefening van de beroepsactiviteit, komen niet als beroepskosten in aanmerking (Com.IB 53/26)....


Fiches

...Fiches Fiches Commissielonen, makelaarslonen, erelonen, voordelen van alle aard en gelijkaardige vergoedingen zijn slechts als beroepskosten aftrekbaar als een fiche 281.50 opgemaakt wordt (art....57, 1° WIB92). Dergelijke fiche moet opgemaakt worden voor: handelaars en handelsvennootschappen wanneer die geen factuur uitreiken voor de prestaties die aanleiding gaven tot het betalen van de commissielonen;...alle vergoedingen die toegekend worden aan de beoefenaars van vrije beroepen; De balies van advocaten moeten een fiche 281.50 opmaken voor de pro deo-vergoedingen die zij uitbetalen aan advocaten (Circulaire dd....

Rechtspraak » PB / Ven.B » PB / Ven.B » Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2017/AR/479, 5 juni 2018 (rolnr : 2017/AR/479)

Gent (fisc.) (5e k.) nr. 2017/AR/479, 5 juni 2018 (rolnr : 2017/AR/479)

Fisc.Koer. 2018 (weergave), afl. 12, 1047 en <http://www.monkey.be/> (4 september 2018), noot X.

 Personenbelasting - Beroepskosten - Bedrijfsleider - Eigen kosten - Aftrek.

Volgens de administratie zijn de kosten die het echtpaar maakt voor het onroerend goed waarin het notariskantoor gevestigd is, niet aftrekbaar zijn omdat ze niet worden gedaan om de bedrijfsleiders toe te laten bedrijfsleidersbezoldigingen te verkrijgen of te behouden. De gemaakte kosten zouden alleen aftrekbare beroepskosten kunnen zijn van de notarisvennootschap. Enkel binnen deze vennootschap kan worden gezegd dat de uitgaven worden gemaakt om belastbare opbrengsten te verkrijgen of te behouden. De fiscus merkt daarbij op dat het echtpaar in plaats van de kosten m.b.t. het gebouw persoonlijk ten laste te nemen, het gebouw ook gewoon aan de notarisvennootschap had kunnen verhuren.

Het hof is het niet eens met het standpunt van de fiscus. Volgens het hof moet bij het geschil enkel rekening worden gehouden met de tekst van artikel 49 WIB92 wat impliceert dat in het geval van een bedrijfsleider uitgaven slechts aftrekbare beroepskosten zijn wanneer ze zijn gedaan "om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden". Bij de beoordeling van de aftrekbaarheid van de gemaakte kosten moet daarom op basis van de feitelijke omstandigheden waarin een bedrijfsleider zijn mandaat uitoefent, worden nagegaan of de kosten die hij maakt verband houden met de uitoefening van zijn beroep. Er moet op basis van de feiten worden nagegaan "of de kosten worden gemaakt om de bezoldiging van bedrijfsleider te verkrijgen of te behouden, dan wel om de inkomsten van de vennootschap, waarvan de betrokkene bedrijfsleider is, te verkrijgen of te behouden".

Een bedrijfsleider kan overeenkomstig artikel 49 WIB92 uitgaven enkel als beroepskosten in mindering brengen "als ze ertoe bijdragen om de specifieke werkzaamheden van de bedrijfsleider in de uitoefening van zijn mandaat mogelijk te maken".

Het hof stelt dat wanneer iemand bedrijfsleider is van een vennootschap, dit niet belet "dat die opdracht niet uitsluitend bestaat uit het 'leiden' van de vennootschap, maar ook, tegelijk, uit operationele taken die tot de kernactiviteiten van de vennootschap behoren". Het is daarom dus perfect mogelijk dat de bedrijfsleidersvergoeding die door een vennootschap wordt uitbetaald, ook wordt toegekend wegens het verrichten van operationele taken die de betrokkene uitoefent.

In het geval van een notarisvennootschap kunnen dus bedrijfsleidersvergoedingen die de vennootschap uitbetaalt zowel de vergoeding inhouden voor de prestaties als bedrijfsleider stricto sensu als voor prestaties als notaris (waarvan de erelonen door de cliënten aan de vennootschap worden betaald).

In het voorliggende geval staat het volgens het hof onbetwistbaar vast dat beide echtgenoten “ook en vooral operationele prestaties leveren, nl. als notaris werken en daar middels de bedrijfsleidersvergoeding voor worden verloned”. De vennootschap zou trouwens geen enkel inkomen kunnen verwerven zonder de operationele prestaties “als notaris” van haar bedrijfsleider.

De kosten die de echtgenoten hebben gemaakt voor het bedrijfsgebouw waarin het notariskantoor is gevestigd, houden volgens het hof wel degelijk verband met hun werkzaamheden als notaris. Het hof stelt daarbij de vraag “hoe het immers mogelijk zou zijn dat beide echtgenoten hun bedrijfsleidersbezoldigingen uit de notarisvennootschap zouden kunnen genieten, mocht de notarisvennootschap niet over kantoren en dus over een onroerend goed beschikken”. Moest de notarisvennootschap niet over het onroerend goed kunnen beschikken, zou er noch voor de vennootschap noch voor de bedrijfsleiders sprake zijn van inkomsten.

De wijze waarop de belastingplichtigen het onroerend goed aan hun vennootschap ter beschikking stellen is volgens het hof niet relevant. Het hof merkt daarbij op dat rekening moet worden gehouden met het feit dat de notarisvennootschap krachtens de wet geen onroerend goed mag bezitten.

Het hof beslist dat de administratie ten onrechte de kosten die de bedrijfsleiders voor het onroerend goed hebben gemaakt, als bedrijfskost heeft geweigerd “op grond van de stelling dat het geen kosten zou betreffen die de belastingplichtigen hebben gemaakt om hun bedrijfsleidersvergoedingen te verkrijgen of te behouden”.

Het hof hervormt het vonnis van de eerste rechter en beveelt de ontheffing van de betwiste taxaties.

2017/AR/479 - In de zaak van:

1. V.C., en

2. D.C.,

samenwonende te (...),

appellanten,

hebbende als raadsman mr. DEVLOO Rik, advocaat te 8500 KORTRIJK, Koning Albertstraat 24, bus 1

tegen

BELGISCHE STAAT/FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN,

Minister van Financiën, 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door de Directeur van het KMO Centrum Brugge, met burelen te 8000 BRUGGE, G. Vincke- Dujardinstraat 4,

geïntimeerde,

hebbende als raadsman mr. LEYNS Gerd, advocaat te 9030 MARIAKERKE (GENT), Brugsesteenweg 591

wijst het hof het volgend arrest:

1. De procedure voor het hof

Bij verzoekschrift van 14 maart 2017 hebben de appellanten hoger beroep ingesteld tegen het vonnis dat door de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, vierde kamer, op 19 december 2016 werd uitgesproken in de zaak met rolnummer 16/138/A.

De partijen hebben hun middelen en besluiten voorgedragen in de openbare terechtzitting van 8 mei 2018, waarna het debat werd gesloten. Het hof nam vervolgens de zaak in beraad.

De partijen hebben verklaard dat het bestreden vonnis niet werd betekend.

Het hof heeft de Nederlandse taal gebruikt in overeenstemming met de wet van 15 juni 1935 op het taalgebruik in gerechtszaken.

2. De relevante feiten en de voorafgaande procedure

De appellanten zijn beiden notaris. Zij oefenen dat beroep uit in een vennootschap, namelijk Declercq en Vandeurzen bvba, waarvan zij beiden bedrijfsleiders zijn.

Het notariskantoor is gevestigd in gebouwen die volledig eigendom zijn van de appellanten persoonlijk. De appellanten wonen op een ander adres, in hun eigen woning.

De appellanten hebben elk voor de helft het kantoorgebouw van het notariaat als beroepsactief gekwalificeerd en nemen de afschrijvingen als beroepskosten voor het bekomen van hun bedrijfsleidersbezoldiging in aftrek in de personenbelasting. Hetzelfde deden ze voor 10 % van hun woning.

Het geschil heeft betrekking op de aanslagjaren 2012 en 2013.

In een bericht van wijziging van de aangifte van 18 november 2014 heeft de taxatiedienst de afschrijvingen van het notarisgebouw integraal verworpen. Het ging om een bedrag van 52.478,32 euro voor het aanslagjaar 2012 en een bedrag van 48.904,50 euro voor het aanslagjaar 2013, telkens in gelijke helften verdeeld over de twee appellanten.

Hoewel de appellanten niet akkoord gingen met de verwerping van die aftrek van beroepskosten, bleef de taxatiedienst op zijn standpunt, wat hij liet weten bij kennisgeving van beslissing tot taxatie van 18 december 2014.

In die zin ging de taxatiedienst over tot vestigen van de volgende supplementaire aanslagen:

- aanslagjaar 2012: kohierartikel 747.948.711, uitvoerbaar verklaard op 22 december 2014 voor een te betalen bedrag van 26.973,95 euro en
- aanslagjaar 2013: kohierartikel 650.744.819 uitvoerbaar verklaard op 21 januari 2015 voor een te betalen bedrag van 26.899,08 euro.

Op 26 februari 2015 dienden de appellanten tegen de bestreden aanslagen een bezwaarschrift in.

Nog vóór de gewestelijke directeur over dat bezwaar een beslissing nam, terwijl het bezwaar toen al zes maanden geleden werden ingediend, hebben de appellanten met een verzoekschrift van 15 januari 2016 hun vordering ingesteld voor de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge.

In het vonnis van 19 december 2016 heeft de vierde kamer van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge als volgt uitspraak gedaan:

Verklaart de eis van eisers toelaatbaar doch wijst ze af als ongegrond.

Veroordeelt eisers tot de kosten van het geding, in hun hoofde niet te begroten aangezien ze hen ten laste blijven en in hoofde van verweerder begroot op 0,00 EUR.

Het is tegen dat vonnis dat de appellanten hoger beroep hebben ingesteld.

3. De vorderingen van de partijen

3.1. De vordering van de appellanten

De appellanten vragen in hoger beroep aan het hof om:

Het hoger beroep ontvankelijk en gegrond te verklaren.

Voormeld bestreden vonnis te horen doen en, opnieuw recht doende, de oorspronkelijke vordering van verzoekers ontvankelijk en gegrond te verklaren en dientengevolge

de aanslagen:

In de personenbelasting en aanvullende belastingen over het aanslagjaar 2012, inkomstenjaar 2011, met kohierartikel 747948711 (rechtzetting van artikel 735666972) van het kohier van de stad Brugge, ontvangkantoor Brugge 3, ingekohierd op 22 december 2014 en verzonden op 24 december 2014, te betalen: 26.973,95 EUR.

en

In de personenbelasting en aanvullende belastingen over het aanslagjaar 2013, inkomstenjaar 2012, met kohierartikel 650744819 (rechtzetting van artikel 641233980 van het kohier van de stad Brugge, ontvangkantoor Brugge 3, ingekohierd op 21 januari 2015 en verzonden op 23 januari 2015, te betalen: 26.899,08 EUR.

te vernietigen, minstens de ontheffen in de hoger aangeduide mate;

Geïntimeerde te veroordelen tot teruggaaf van alle sommen die op grond van de aldus ontheven aanslagen werden geïnd; verhoogde met de moratoire intrest zoals voorzien in [art. 418 WIB'92](#).

3.2. De vordering van de geïntimeerde

De geïntimeerde vraagt in hoger beroep aan het hof om:

- Het hoger beroep van de appellante[n] af te wijzen als ongegrond;
- Het bestreden vonnis te bevestigen;
- Appellante te veroordelen tot het betalen van de gerechtskosten, inclusief de rechtsplegingsvergoeding in hoger beroep van € 3.000,00.

4. De betwistingen en hun beoordeling

De betwisting heeft uitsluitend betrekking op de vraag of het mogelijk is voor de appellanten om als beroepskost de kosten van het onroerend goed af te trekken waarin de notarisvennootschap haar kantoor gevestigd is.

Volgens de geïntimeerde is dat onmogelijk omdat de kosten van het onroerend goed niet gemaakt worden om voor de appellanten toe te laten hun

beroepsinkomsten, namelijk (uitsluitend) bedrijfsleidersbezoldigingen te verkrijgen of te behouden. Die kosten zouden alleen aftrekbare beroepskosten kunnen zijn van de notarisvennootschap, namelijk gemaakt om deze toe te laten belastbare winst te verkrijgen of te behouden. De geïntimeerde stelt dat de analyse anders zou geweest zijn, mochten de appellanten het gebouw aan de notarisvennootschap hebben verhuurd.

Het hof kan de geïntimeerde nochtans niet bijtreden.

De partijen verwijzen met reden naar het arrest van het Hof van Cassatie van 7 april 2016 (rolnr. F.14.008.N, via www.juridat.be) (ondertussen gevolgd door enkele arresten in dezelfde zin), hoewel het daar ging om de aftrek van bezoldigingen die een bedrijfsleider aan een gezinslid had betaald waardoor ook [artikel 52](#), 4° WIB 92 in het geding was.

De betwisting gaat hier uitsluitend over de toepassing van [artikel 49](#) WIB 92 waarvan de tekst als volgt luidt.

Als beroepskosten zijn aftrekbaar de kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.

Als in het belastbare tijdperk gedaan of gedragen worden beschouwd, de kosten die in dat tijdperk werkelijk zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt.

Dat [artikel 49](#) WIB 92 houdt in dat kosten slechts aftrekbare beroepskosten van de bedrijfsleider zijn wanneer ze inherent zijn aan zijn activiteiten als bedrijfsleider binnen de vennootschap en niet aan de maatschappelijke activiteit van de vennootschap en dat daartoe moet worden nagegaan of de activiteiten van de gezinsleden aan de bedrijfsleider dan wel aan de vennootschap ten goede komen.

De basisvoorwaarde uit [artikel 49](#) WIB 92 geldt ook hier onverminderd, namelijk dat kosten, om als beroepskosten aftrekbaar te zijn, moeten zijn gedaan om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Er moet dan ook op basis van de feitelijke omstandigheden waarin de bedrijfsleider zijn mandaat uitoefent, worden nagegaan of de kosten die hij maakt verband houden met de uitoefening van het beroep. Er moet op basis van de feiten worden nagegaan of de kosten werden gemaakt om de bezoldiging van bedrijfsleider te verkrijgen of te behouden, dan wel om de inkomsten van de vennootschap, waarvan de belastingplichtige bedrijfsleider is, te verkrijgen of te behouden.

Een bedrijfsleider kan overeenkomstig [artikel 49](#) WIB 92 de uitgaven die hij doet enkel als beroepskost in mindering brengen als ze er toe bijdragen om de specifieke werkzaamheden van bedrijfsleider in de uitoefening van zijn mandaat mogelijk te maken.

Het feit bedrijfsleider te zijn van een vennootschap belet niet dat die opdracht niet uitsluitend bestaat uit het leiden van de vennootschap, maar ook, tegelijk, uit operationele taken die tot de kernactiviteiten van de vennootschap behoren. Het is dus perfect mogelijk dat een bedrijfsleidersvergoeding ook door de vennootschap uitbetaald wordt wegens het verrichten van operationele taken door de bedrijfsleider.

Concreter: een notarisvennootschap kan een bedrijfsleidersvergoeding uitbetalen die vergoeding inhoudt voor zowel prestaties als leider van de

vennootschap als voor prestaties als notaris (waarvoor de opgeleverde erelonen door de cliënten aan de vennootschap worden betaald).

Het is hier onbetwist dat de beide appellanten ook en vooral operationele prestaties leveren, namelijk als notaris werken en daar middels de bedrijfsleidersvergoeding voor verloond worden. Het is zelfs zo dat de vennootschap geen enkel inkomen zou kunnen verwerven zonder de operationele prestaties als notaris van de appellanten.

De kosten die de geïntimeerde verworpen heeft, houden wel degelijk verband met het verrichten van werkzaamheden door de appellanten als notaris. Hoe zou het immers mogelijk zijn dat de appellanten hun bedrijfsleidersbezoldigingen uit de notarisvennootschap zouden kunnen genieten, mocht de notarisvennootschap niet over kantoren en dus over een onroerend goed beschikken? Zonder het beschikbaar zijn voor de notarisvennootschap van een onroerend goed zou er geen sprake zijn van inkomsten, niet alleen voor de vennootschap, maar ook voor de beide appellanten. De wijze waarop de appellanten dat onroerend goed aan de vennootschap ter beschikking stellen, is tegen die achtergrond zonder invloed op de band (van, zelfs, noodzakelijkheid) die bestaat tussen de kosten van het onroerend goed en het ontvangen van de bedrijfsleidersbezoldigingen. Bovendien moet er mee rekening gehouden worden dat een notarisvennootschap krachtens de wet geen onroerend goed mag aanhouden.

De geïntimeerde kon, gelet op de gemaakte analyse die kosten niet verwerpen op grond van de stelling dat het geen kosten zou betreffen die de appellanten gemaakt hebben om hun bedrijfsleidersvergoedingen te verkrijgen of te behouden.

Het hoger beroep is dus gegrond.

De bestreden aanslagen moeten herberekend en ontheven worden door de betreffende kosten in aftrek te nemen.

5. De gerechtskosten

De geïntimeerde wordt in het ongelijk gesteld en moet daarom de gerechtskosten van de beide instanties dragen.

Overeenkomstig het eerste lid van [artikel 1022](#) Ger.W., vervangen bij wet van 21 april 2007 betreffende de verhaalbaarheid van de erelonen en kosten verbonden aan de bijstand van een advocaat, heeft slechts de partij die in het gelijk gesteld wordt, recht op een rechtsplegingsvergoeding.

Voor het bepalen van die rechtsplegingsvergoeding overeenkomstig [artikel 1022](#) Ger.W., uitgevoerd bij KB van 26 oktober 2007, moeten, bij gebrek aan redenen tot afwijking ervan, de basisbedragen toegepast worden.

De waarde van de vorderingen, bepaald zoals voorzien in de artikelen 557 tot 562 en [artikel 618](#) Ger.W. bevindt zich in de schijf van 40.000,01 tot 60.000,00 euro.

Aangepast aan de index op datum van de uitspraak (19/12/2016), bedraagt het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding voor de eerste aanleg 3.000 euro.

Aangepast aan de index op datum van de uitspraak, vandaag, bedraagt het basisbedrag van de rechtsplegingsvergoeding voor het hoger beroep

3.000 euro.

OP DIE GRONDEN,

HET HOF,

recht doende op tegenspraak;

verklaart het hoger beroep ontvankelijk en gegrond;

vernietigt het bestreden vonnis behoudens waar het de vordering van de appellanten ontvankelijk verklaart;

doet opnieuw recht voor het overige en verklaart de vordering van de appellanten als volgt gegrond;

vernietigt de bestreden aanslagen en beveelt de herberekening rekening houdend met wat voorafgaat met overeenkomstige ontheffing en beveelt de terugbetaling van het eventueel reeds teveel betaalde, te vermeerderen met de moratoriumintresten;

veroordeelt de geïntimeerde tot het betalen van de gerechtskosten van de beide instanties, vastgesteld als volgt:

- aan de kant van de appellanten:

- rechtsplegingsvergoeding eerste aanleg: 3.000,00 EUR
- rechtsplegingsvergoeding hoger beroep: 3.000,00 EUR

- aan de kant van de geïntimeerde: nihil

Aldus gewezen en uitgesproken in openbare terechtzitting van het Hof van beroep te Gent, VIJFDE KAMER, zitting houdende in fiscale zaken, van 5 juni 2018.

Aanwezig:

Dries Vandeputte, raadsheer wn. voorzitter, alleenrechtsprekend

Jenny Dammekens, griffier

ARREST 300110221

Afkondigingsdatum	05/06/2018
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl

Kluwernummer 1125064

mnr12811693

Nieuwsbrieven

[Gent dd. 05.06.2018](#)

...Gent dd. 05.06.2018 Gent dd. 05.06.2018 Personenbelasting BEROEPSKOSTEN - BEDRIJFSLEIDER - EIGEN KOSTEN - AFTREK - Rechtspraak Fiscale koerier 2018/12 Pag....1047 - 1049 • De feiten Een echtpaar waarvan beide echtgenoten notaris zijn, is actief binnen een zelfde notarisvennootschap. Ieder van de echtgenoten is zaakvoerder van de vennootschap....Het notaris kantoor is gevestigd in gebouwen die eigendom zijn van het echtpaar. Het echtpaar zelf woont in een eigen woning op een ander adres. Beide echtgenoten aanzien het kantoorgebouw waarin het notariaat gevestigd is als een beroepsactief en nemen de afschrijvingen als beroepskost in aftrek....

Auteursteksten

[Aftrek door bedrijfsleider van kosten van de vennootschap](#)

...Aftrek door bedrijfsleider van kosten van de vennootschap Aftrek door bedrijfsleider van kosten van de vennootschap Beoefenaars van een vrij beroep organiseren hun werkzaamheid vaak in een vennootschap....Zo richten dokters een artsenvennootschap op, of advocaten een advocatenvennootschap. De dokter of advocaat is dan bedrijfsleider van de vennootschap, die hen een bezoldiging uitkeert, terwijl de inkomsten uit de prestaties van het vrije beroep toekomen aan de vennootschap....De vraag die kan worden gesteld is of de advocaat of dokter in kwestie in dat geval enkel de beroepskosten die betrekking hebben op zijn 'activiteit als bedrijfsleider' kan inbrengen, dan wel of hij ook de...

Rechtspraak » PB / Ven.B » PB / Ven.B » **Rb. Luik (afd. Luik) (burg.) (21e k.) nr. 16/1415/A, 18 januari 2018 (rolnr : 16/1415/A)**

Rb. Luik (afd. Luik) (burg.) (21e k.) nr. 16/1415/A, 18 januari 2018 (rolnr : 16/1415/A)

Fisconet <http://www.fisconet.be/> (14 maart 2018)

FJF 2018 (samenvatting), afl. 4, 140 en <http://www.monkey.be/> (17 juli 2018)



Personenbelastingen - Meerwaarde bij de verwezenlijking van een onroerend goed - Beroepsmatig gebruik en huwelijksvermogensstelsel

Artikel 41 WIB 92 is duidelijk. Het beroepsmatig gebruik van een goed hangt niet af van de hoedanigheid van de eigenaar of van de omvang van zijn rechten. Om het beroepsmatig patrimonium van appellante (apotheker) te bepalen is het enige wettelijk criterium het beroepsmatig karakter ervan en het boeken van afschrijvingen en dus niet de hoedanigheid van al dan niet enige eigenaar.

Meer bepaald wordt in art. 41, 2° WIB 92 geen rekening gehouden met het huwelijksvermogensstelsel. Het is enkel het beroepsmatig gebruik van het onroerend goed dat bepalend is voor de berekening van de meerwaarde op het ogenblik van de verkoop. Het is daarbij van weinig belang dat het onroerend goed tot aan de vervreemding eigendom was van de ex-echtgenoten, elk voor de helft. Het fiscaal recht heeft een andere benadering dan wat in het burgerlijk huwelijksvermogensrecht van toepassing is om het bedrag van de belastbare meerwaarde te bepalen.

Commentaar:

© FOD Financiën, 14-03-2018, www.fisconetplus.be

En cause:

P. P.,

G. (LIEGE),,

Partie demanderesse

Maître D. R., avocat à L.,

Contre:

L'ETAT BELGE, représenté par Monsieur le Ministre en charge du Service Public Fédéral FINANCES, poursuites et diligence de Monsieur le Conseiller général, Directeur du CENTRE PME LIEGE – EXPERTISE 1, 4000 Liège, rue de Fragnée, 2 bte 73

Partie défenderesse

Représenté par Madame L. A.

I. LA PROCEDURE

Vu la loi du 15 juin 1935 concernant l'emploi des langues en matière judiciaire,

Vu les pièces de la procédure, laquelle est régulière, et notamment:

- la décision rendue par le directeur régional des contributions directes de Liège le 3 décembre 2015;
- la requête introductive d'instance déposée au greffe le 4 mars 2016;
- les conclusions principales, additionnelles et de synthèse déposées au greffe le 19 septembre 2016, le 8 juin 2017 et le 10 novembre 2017 pour l'Etat belge;
- les conclusions principales, additionnelles et de synthèse déposées au greffe le 15 mars 2017 et le 18 septembre 2017 pour la requérante;
- le dossier administratif déposé au greffe le 8 juin 2017 pour l'Etat belge et le dossier de pièces déposé pour la requérante à l'audience du 21 décembre 2017.

Entendu les parties comme dit ci-dessus à l'audience du 21 décembre 2017 à laquelle est intervenue la clôture des débats.

II. EXPOSE DES FAITS ET ANTECEDENTS DE PROCEDURE

La requérante et son époux étaient mariés sous le régime de la séparation des biens par contrat de mariage du 11 janvier 1988. Ils se séparent en 2009.

Par convention du 1^{er} septembre 1992, la requérante et son mari ont acquis un immeuble sis à L. et le fonds de commerce d'officine

pharmaceutique (voir pièces 11/33 à 11/38 du dossier de l'Etat belge).

La requérante est pharmacienne; elle cesse totalement son activité le 4 décembre 2010 pour cause de maladie, reconnue à cette date comme constitutive d'une incapacité de travail de plus de 66 % (voir pièce 11/45 du dossier de l'Etat belge).

La requérante et son ex-mari, monsieur L. V. B., vendent à la SPRL N. P., par convention datée du 20 septembre 2011, son immeuble pour 190.000 euros et son fonds de commerce pour 170.000 euros (voir pièces II/39 à II/44 du dossier de l'Etat belge).

La requérante rentre une déclaration à l'impôt des personnes physiques pour l'exercice d'imposition 2012 dans le délai légal de l'article 305 du CIR 92; elle y déclare une plus-value sur l'immeuble d'un montant de 35.399,22 euros (code 1603) et une plus-value sur le fonds de commerce de 85.000 euros (code 1690) (voir pièce VI/15 du dossier de l'Etat belge).

Par lettre datée du 21 mars 2014, le centre de contrôle de Liège 5 adresse à la requérante une demande de renseignements portant sur l'exercice d'imposition 2012 et du fonds de commerce ainsi que tout document relatif à la valorisation des différents éléments cédés.

Par lettre datée du 24 avril 2014, la requérante communique au taxateur le rapport d'expertise établi pour évaluer le fonds de commerce (voir pièces II/116 et II/17 du dossier de l'Etat belge).

Par avis de rectification de la déclaration daté du 25 septembre 2014 pour l'exercice d'imposition 2012, le taxateur annonce à la requérante l'imposition à raison de 16,5 % de 70.798,43 euros pour la plus-value sur l'immeuble et à raison de 16,5 % de 28.500, à raison de 33 % de 105.000 euros et globalement pour 36.500 euros pour la plus-value sur le fonds de commerce.

Le taxateur motive sa position en ces termes:

«Plus-value sur immeuble

Vous étiez propriétaire à 50 % de l'immeuble situé et vous utilisiez celui-ci à titre professionnel à concurrence de 40 %.

Vous avez calculé la plus-value sur l'immeuble comme suit:

50 % du prix de vente - soit 95.000 euros (190.000/2)

Moins 50 % des frais - soit 6.501,96 euros (13.003/2)

Est égal à 88.494,04 euros

Multiplié par 40 %

Ce qui donne une plus-value imposable de 35.399,22 euros.

Dans votre calcul, la plus-value imposable ne représente donc que 20 % de la plus-value sur l'immeuble.

Cependant, vous avez affecté l'immeuble à l'exercice de votre activité professionnelle à concurrence de 40 % de l'entièreté de l'immeuble et, pour le calcul de l'amortissement, vous avez pratiqué celui-ci à concurrence de 40 % de l'entièreté de l'immeuble.

Par conséquent, la plus-value réalisée lors de la vente de l'immeuble est imposable dans votre chef à concurrence de 40 % (voir annexe 1 question parlementaire n° 907 du représentant Van Hoorebeke).

La plus-value s'élève donc à 190.000 euros (prix de vente)

Moins 13.003,92 euros (les frais)

Est égal à 176.996,08 euros.

Le montant imposable dans votre chef de la plus-value sur immeuble s'élève à 70.798,43 euros (40 % de 176.996,08).

Cette plus-value est imposable au taux de 16,5 % conformément aux dispositions de l'article 171, 4°, a) CIR.

Plus-value sur fonds de commerce

Le fonds de commerce a été cédé pour un montant de 170.000 euros et vous déclarez la moitié de ce montant – soit votre quote-part, 85.000 euros – au titre de plus-value de cessation imposable à 16,5 %.

Vous justifiez le taux de 16,5 % par l'arrêt total de la pharmacie pour cause de maladie-invalidité en date du 4 décembre 2010.

Depuis le moment où vous avez commencé à exploiter la pharmacie – en 1992 - vous avez pratiqué des amortissements sur la totalité de la clientèle.

De même, vous avez effectué des travaux de transformation de la pharmacie en 1999 et vous avez amorti la totalité des travaux.

La pharmacie a donc été affectée entièrement -à 100 %- à l'exercice de votre activité professionnelle.

La plus-value réalisée sur la vente de la pharmacie -170.000 euros- est donc imposable intégralement dans votre chef (application des articles 28 et 41 CIR).

Taux d'imposition applicable à la plus-value sur fonds de commerce

Suivant votre réponse à la demande de renseignements du 24 mars 2014, la plus-value de 170.000 euros se décompose comme suit:

Stocks 36.500 euros

Mobilier, matériel 28.500 euros

Goodwill 105.000 euros

La plus-value de cessation sur le mobilier et le matériel est imposable à 16,5 % en vertu de l'article 1714° a) CIR.

Le montant de 28.500 euros sera donc taxé dans votre chef au taux de 16,5 %.

Les plus-values de cessation sur stocks et commandes en cours d'exécution ne sont pas imposables distinctement (article 171 CIR).

Par conséquent, la plus-value sur stocks pour un montant de 36.500 euros est taxable dans votre chef globalement.

La plus-value de cessation sur le goodwill est imposable à 33 %.

L'article 171, 1°, c) prévoit que les plus-values de cessation sur immobilisations incorporelles sont imposables au taux de 33 % dans la mesure où elles n'excèdent pas les bénéfices imposables afférents à l'activité délaissée réalisés au cours des quatre années qui précèdent celle de la cessation.

Dans votre cas, les bénéfices imposables réalisés au cours des quatre années précédant celle de la cessation s'élèvent à 121.589,17 euros et la plus-value sur le goodwill est dès lors imposable pour la totalité au taux de 33 %».

L'application d'un accroissement de 10 % est annoncée (déclaration incomplète ou inexacte sans intention d'éluder l'impôt 1^{ère} infraction notifiée).

Par lettre datée du 16 novembre 2014, reçue dans le délai prolongé la requérante marque son désaccord au redressement annoncé. La requérante fait état de la spécificité de son contrat de séparation des biens et de l'état d'indivision de l'immeuble litigieux, ce qui justifie que seule la moitié de la plus-value soit imposable dans son chef, même si l'immeuble était intégralement affecté à l'exercice de son activité professionnelle. La requérante revendique le même traitement fiscal, soit la taxation de la moitié de la plus-value sur le fonds de commerce indivis ainsi que la reconnaissance du caractère forcé de la cessation définitive, qui justifierait le taux de 16,5 %. La requérante demande la remise des accroissements non motivés.

Par notification de la décision de taxation datée du 10 décembre 2014, le taxateur maintient l'imposition de la plus-value sur l'immeuble litigieux à raison de son affectation professionnelle de 40 %; il reconnaît que la référence à la question parlementaire n'était pas opportune en raison de la séparation de biens de la requérante mais justifie sa position en raison des amortissements pratiqués à concurrence de 40 % de la valeur de l'immeuble. Il consent, pour le calcul de la plus-value, à diminuer le montant de la valeur résiduelle de l'immeuble et des travaux effectués dans la pharmacie, ce qui la porte à 70.798,43 - 26.039,13, soit 44.750,30 euros. Quant à la plus-value sur le fonds de commerce de la pharmacie affecté entièrement à l'exercice de l'activité professionnelle de la requérante, le taxateur maintient l'imposition intégrale de la plus-value sur 170.000 euros, se décomposant comme suit:

Stocks 36.500 euros, taxable globalement

Mobilier, matériel 28.500 euros, taxable à 16,5 %

Goodwill 105.000 euros, taxable à 16,5 %.

Le taxateur consent à remettre l'accroissement de 10 % en raison de la question de principe en cause.

Le 17 décembre 2014, une cotisation conforme aux bases notifiées est établie au nom de la requérante pour l'exercice d'imposition 2012.

Par lettre reçue le 22 juin 2015, la requérante conteste cette cotisation et introduit une réclamation.

Par décision rendue le 3 décembre 2015, le directeur régional des contributions directes de Liège rejette la réclamation, décidant que la plus-value dégagée lors de la vente l'immeuble litigieux est imposable à raison de 80 % en raison du pourcentage d'affectation professionnelle (40 %) ayant servi de base d'amortissement pour la valeur totale de l'immeuble. Le fonds de commerce étant exclusivement professionnel, il a été amorti à concurrence de 100 % pour l'activité professionnelle de la requérante, ce qui amène le directeur régional à maintenir l'imposition à 100 % de la plus-value obtenue lors de la vente de la pharmacie.

Par requête introductive d'instance déposée au greffe le 4 mars 2016, la requérante poursuit sa contestation.

III. RECEVABILITE

La requérante est précédée de l'exercice préalable par la requête d'une réclamation; elle est, par voie de conséquence recevable.

IV. DISCUSSION

4.1. Textes légaux applicables

L'[article 41](#) du CIR 92 énonce que:

« Pour l'application des articles 24, alinéa 1^{er}, 2°, 27, alinéa 2 et 28, sont considérées comme affectées à l'exercice de l'activité professionnelle:

1° les immobilisations acquises ou constituées dans le cadre de cette activité professionnelle et figurant parmi les éléments de l'actif;

2° les immobilisations ou la partie de celles-ci en raison desquelles des amortissements ou des réductions de valeur sont admis fiscalement;

3° les immobilisations incorporelles constituées pendant l'exercice de l'activité professionnelle et qui figurent ou non parmi les éléments de l'actif ».

4.2. Application

Quant à la plus-value sur l'immeuble

L'article 41 du CIR 92 est clair; l'affectation professionnelle d'un bien ne dépend pas de la qualité de propriétaire ni de l'ampleur de ses droits. Le seul critère légal pour relever du patrimoine professionnel de la requérante est l'affectation professionnelle et la comptabilisation d'amortissements et non la qualité de propriétaire, exclusif ou non.

Il n'est donc pas pertinent de placer le débat sur le régime de séparation des biens sous lequel la requérante est mariée et a acquis l'immeuble litigieux et sur la spécificité de l'indivision dans laquelle la requérante se trouve relativement à l'immeuble en cause avec monsieur V.B.

Il suffit de relever avec l'administration fiscale, que la requérante a amorti 40 % de la valeur totale de l'immeuble litigieux (voir détail des amortissements pratiqués – pièces IV/1 du dossier de l'Etat belge), dans lequel elle était seule à exploiter la pharmacie, générant des revenus qu'elle déclare seule (voir pièces VII/1 à 23 et 28 à 53 du dossier de l'Etat belge).

Dès lors que la requérante a décidé de pratiquer des amortissements sur une telle base, elle a choisi de déclarer l'immeuble sur le plan fiscal comme affecté à concurrence de 40 % de son activité professionnelle; il est réputé avoir été utilisé à 40 % pour l'exercice de la profession de la requérante.

La requérante est tenue par ses écritures comptables et tenue de calculer celle-ci à partir de 40 % de 100 % de la valeur de l'immeuble.

Telle est la portée de l'article 41, 2° du CIR 92 et c'est conformément à cette disposition légale que le taxateur a revu sa position dans la décision de taxation du 10 décembre 2014

Il importe peu que l'immeuble litigieux appartienne pour moitié à chacun des ex-conjoints jusqu'à son aliénation; le droit fiscal impose une autre approche que le droit civil des régimes matrimoniaux pour déterminer le montant de la plus-value taxable. L'impossibilité de la plus-value ne dépend que de l'affectation professionnelle de l'élément d'actif y afférent.

L'article 41 2° du CIR 92 ne tient pas compte du régime matrimonial; ce n'est que l'usage professionnel de l'immeuble qui est décisif pour le calcul de la plus-value lors de sa réalisation (voir en ce sens, Anvers, 16 septembre 2014, Rôle n° 2013/AR/359, consultable sur www.fiscalnet.be).

C'est donc à juste titre que le taxateur et le directeur régional ont calculé la plus-value de cessation imposable à partir du prix de vente de l'immeuble dans son entièreté, sans ventiler en fonction des droits de propriété de la requérante.

Le moyen n'est pas fondé.

Quant à la plus-value sur le fonds de commerce

Les mêmes principes légaux amènent à la même solution que celle du taxateur.

La pharmacie a été entièrement affectée à l'exercice de l'activité professionnelle de la requérante; par voie de conséquence la plus-value réalisée sur la vente de la pharmacie pour 170.000 euros est imposable intégralement dans son chef.

Dès lors que le mobilier et le matériel (28.500 euros) ont été déclarés en frais professionnels à 100 %, la même proportion s'applique à l'imposabilité de la plus-value dégagée à l'occasion de leur vente à la cessation d'activité de la requérante.

Quant à la clientèle (105.000 euros), elle n'a été constituée que par la requérante, seule impliquée dans l'exploitation de la pharmacie puisque monsieur V.B. n'a perçu, au cours des vingt années d'exploitation de la pharmacie, que des rémunérations de salarié du centre hospitalier de Dinant, puis de la société M., ce qui exclut toute exploitation en commun (voir pièces VII/1 à 23, 25, 29 à 53 du dossier de l'Etat belge).

Les pièces produites par la requérante n'apportent rien qui soit de nature à modifier ces conclusions.

Le moyen n'est pas fondé.

4.3. Quant aux dépens

L'Etat belge, qui obtient gain de cause, n'est pas représenté par un avocat; aucune indemnité de procédure ne peut légalement lui être attribuée.

PAR CES MOTIFS,

Le Tribunal statuant contradictoirement,

Vu la loi du 15 juin 1935 sur l'emploi des langues en matière judiciaire,

Ecartant comme non fondées toutes autres conclusions.

Dit la requête recevable mais non fondée.

Condamne la requérante aux dépens liquidés à 0 euro.

AINSI jugé et signé par N. P., Juge président la 21^{ème} Chambre, du Tribunal de Première Instance de Liège - Division Liège, et prononcé en langue française à l'audience publique de la même chambre le 18/01/2018 par N. P., précitée, assistée de C. B., greffier

ARREST 300108593

Afkondigingsdatum	18/01/2018
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl

Kluwernummer 1123265

mnr12809350

Auteursteksten

[Activa gebruikt voor de uitoefening van het beroep](#)

...Activa gebruikt voor de uitoefening van het beroep Activa gebruikt voor de uitoefening van het beroep Onder activa gebruikt voor de uitoefening van het beroep worden uit fiscaal oogpunt verstaan: de vaste activa verworven of tot stand gebracht in het raam van die werkzaamheid en geboekt als activabestanddeel;...de vaste activa of gedeelten daarvan waarvoor uit fiscaal oogpunt, afschrijvingen of waardeverminderingen werden aanvaard; de immateriële activa tot stand gebracht tijdens de uitoefening van de beroepswerkzaamheid, ongeacht of zij als activabestanddeel zijn geboekt....Activa die de belastingplichtige gebruikt voor de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid maar die niet aan de bovenstaande criteria beantwoorden, vallen niet onder de meerwaardenregeling....

[Meerwaarde op een onroerend goed van partners](#)

...Meerwaarde op een onroerend goed van partners Meerwaarde op een onroerend goed van partners 07/2018 Beide fiscale partners (bv. gehuwden, wettelijk samenwonenden) zijn samen eigenaar van een onroerend goed en één van hen gebruikt dit voor beroepsdoeleinden: welk deel van het onroerend goed is dan afschrijfbaar?...In welke mate is een latere meerwaarde belastbaar? Deze problematiek blijkt allesbehalve eenvoudig en leidt dan ook tot uiteenlopende standpunten en uitspraken....De afschrijvingen kwamen al uitvoerig aan bod in Afschrijvingen bij echtgenoten en wettelijk samenwonenden . In de besproken parlementaire vraag raakte de minister van Financiën ook al de belastbaarheid van een eventuele meerwaarde aan....

Rechtspraak » PB / Ven.B » PB / Ven.B » **Cass. (1e k.) AR F.16.0135.N, 21 december 2017 (F.D., C.B. / Belgische Staat) (rolnr : F.16.0135.N)**

Cass. (1e k.) AR F.16.0135.N, 21 december 2017 (F.D., C.B. / Belgische Staat) (rolnr : F.16.0135.N)

FJF 2018 (samenvatting), afl. 3, 96 en <http://www.monkey.be/> (20 juni 2018), noot - <http://www.cass.be> (17 januari 2018), concl. THIJS, D.



Abnormale verrichtingen - Aan- en verkoop van een onroerend goed - Meerwaarde - Belastbaarheid. - Overdracht van een gebouw onroerend goed - Belastbaarheid - Artikel 90, 1° of artikel 90, 10° WIB92 - Criterium van onderscheid.

Samenvatting 1

Wanneer zowel de aankoop als de verkoop van een onroerend goed geen normale verrichtingen van beheer van een privévermogen zijn, is de bij de verkoop gerealiseerde meerwaarde het resultaat van die abnormale verrichtingen en integraal belastbaar op grond van artikel 90, 1°, WIB92, verminderd met de kosten bedoeld in artikel 97 WIB92.

Samenvatting 2

Artikel 90, 1°, WIB92 en artikel 90, 10°, WIB92 viseren onderscheiden situaties, naargelang er al dan niet sprake is van een normale verrichting van het privévermogen. Artikel 90, 10°, WIB92 betreft de normale verrichtingen van beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen. Zodra de overdracht onder bezwarende titel van in een in België gelegen gebouw onroerend goed niet kan worden beschouwd als een normale verrichting van het beheer van een privévermogen, valt deze overdracht binnen het bereik van artikel 90, 1°, WIB92.

1. F.D.,

2. C.B.,

eisers,

met als raadsman mr. Alexander Delafonteyne, advocaat bij de balie te Brugge, met kantoor te 8310 Brugge, Baron Ruzettelaan 5, bus 3, waar de eisers woonplaats kiezen,

tegen

BELGISCHE STAAT, vertegenwoordigd door de minister van Financiën, met kabinet te 1000 Brussel, Wetstraat 12,

verweerder,

vertegenwoordigd door mr. Geoffroy de Foestraets, advocaat bij het Hof van Cassatie en bijgestaan door mr. Stefan De Vleeschouwer, advocaat bij de balie te Brussel, beiden met kantoor te 1000 Brussel, Dalstraat 67, waar de verweerder woonplaats kiest.

I. RECHTSPLEGING VOOR HET HOF

Het cassatieberoep is gericht tegen het arrest van het hof van beroep te Gent van 5 april 2016.

Procureur-generaal Dirk Thijs heeft op 11 september 2017 een schriftelijke conclusie neergelegd.

Raadsheer Koenraad Moens heeft verslag uitgebracht.

Procureur-generaal Dirk Thijs heeft geconcludeerd.

II. CASSATIEMIDDELEN

De eisers voeren in hun verzoekschrift dat aan dit arrest is gehecht, drie middelen aan.

III. BESLISSING VAN HET HOF

Beoordeling

Eerste middel

(...)

Tweede onderdeel

1. Overeenkomstig het hier toepasselijke [artikel 90](#), 1°, WIB 92 zijn als diverse inkomsten belastbaar, onverminderd het bepaalde in 8°, 9° en 10°,

winst of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen.

Wanneer zowel de aankoop als de verkoop van een onroerend goed geen normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen zijn, is de bij de verkoop gerealiseerde meerwaarde het resultaat van die abnormale verrichtingen en integraal belastbaar op grond van [artikel 90](#), 1°, WIB 92, verminderd met de kosten bedoeld in [artikel 97](#) WIB 92.

In zoverre het onderdeel aanvoert dat er een onderscheid dient te worden gemaakt tussen het normaal gedeelte van de winst en het abnormaal gedeelte ervan aangezien enkel de winst die voortkomt uit de verkoop buiten de grenzen van het normale beheer van het privé-vermogen belastbaar is op grond van [artikel 90](#), 1°, WIB 92, berust het op een onjuiste rechtsopvatting en faalt het bijgevolg naar recht.

2. De appelrechters stellen vast dat:

- de eisers bij notariële akte van 8 maart 2001 een deels door brand vernielde woning aankochten;
- zij hiertoe een lening aangingen voor het volledige bedrag van de koopprijs (28.259,86 euro);
- zij op 4 oktober 2005 een bouwaanvraag indienden met het oog op de afbraak van de bestaande, vervallen, woning en de oprichting van een appartementsgebouw, met zes appartementen;
- zij de bouw van dat appartementsgebouw volledig financierden met een lening/kredietopening van 36.192,46 euro, 300.000 euro en 25.000 euro;
- het appartementsgebouw opgericht werd door het aannemersbedrijf waarvan de eerste eiser, die over de nodige professionele kennis voor het vastgoedproject beschikte, zaakvoerder was;
- een appartement eind 2006 werd verkocht en de overige appartementen in 2007 werden verkocht voor een totaal bedrag van 727.921 euro;
- de eisers aldus een voor een professioneel typisch vastgoedproject uitvoerden.

Aldus vermochten de appelrechters te oordelen dat het project, met de belaste meerwaarde tot gevolg, dan ook gesitueerd [dient] te worden als niet behorend tot het normaal beheer van een privé-vermogen.

In zoverre kan het onderdeel niet worden aangenomen.

Tweede middel

3. [Artikel 90](#), 10°, WIB 92 bepaalt dat de meerwaarden die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt op in België gelegen onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot zulke goederen, met uitzondering van het recht van erfpacht, het recht van opstal of een gelijkaardig onroerend recht, als diverse inkomsten belastbaar zijn ingeval:

a) die gebouwde onroerende goederen onder bezwarende titel zijn verkregen en binnen vijf jaar na de datum van verkrijging zijn vervreemd;

b) die gebouwde onroerende goederen zijn verkregen bij schenking onder levenden en zijn vervreemd binnen drie jaar na de akte van schenking en binnen vijf jaar na de datum van verkrijging onder bezwarende titel door de schenker;

c) de belastingplichtige een gebouw heeft opgetrokken op een ongebouwd onroerend goed dat hij onder bezwarende titel of bij schenking onder levenden heeft verkregen, voor zover de bouwwerken een aanvang hebben genomen binnen de vijf jaar na de verkrijging van de grond onder bezwarende titel door de belastingplichtige of door de schenker en het geheel binnen de vijf jaar na de datum van de eerste ingebruikname of verhuring van het gebouw werd vervreemd.

4. [Artikel 90](#), 1°, WIB 92 en [artikel 90](#), 10°, WIB 92 viseren onderscheiden situaties, naargelang er al dan niet sprake is van een normale verrichting van het privé-vermogen.

[Artikel 90](#), 10°, WIB 92 betreft de normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen. Zodra de overdracht onder bezwarende titel van in een in België gelegen gebouwd onroerend goed niet kan worden beschouwd als een normale verrichting van het beheer van een privévermogen, valt deze overdracht binnen het bereik van [artikel 90](#), 1°, WIB 92.

Het middel dat ervan uitgaat dat [artikel 90](#), 10°, WIB 92 primeert op [artikel 90](#), 1°, WIB 92, zodat meerwaarden verwezenlijkt naar aanleiding van de overdracht ten bezwarende titel van onroerende goederen enkel belastbaar kunnen zijn op grond van [artikel 90](#), 10°, WIB 92, steunt op een verkeerde rechtsopvatting en faalt bijgevolg naar recht.

(...)

Dictum

Het Hof,

Verwerpt het cassatieberoep.

Veroordeelt de eisers tot de kosten.

Bepaalt de kosten voor de eisers op 197,38 euro.

Dit arrest is gewezen te Brussel door het Hof van Cassatie, eerste kamer, samengesteld uit sectievoorzitter Eric Dirix, als voorzitter, sectievoorzitter Alain Smetryns, en de raadsheren Filip Van Volssem, Bart Wylleman en Koenraad Moens, en in openbare rechtszitting van 21 december 2017 uitgesproken door sectievoorzitter Eric Dirix, in aanwezigheid van procureur-generaal Dirk Thijs, met bijstand van griffier Vanessa Van de Sijpe.

ARREST 300106812

Afkondigingsdatum	21/12/2017
-------------------	------------

Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1111414

mnr12784084

Auteursteksten

[Meerwaarden op onroerende goederen](#)

...Meerwaarden op onroerende goederen Meerwaarden op onroerende goederen De meerwaarde gerealiseerd bij de verkoop van een onroerend goed kan: belast worden als beroepsinkomen : winst gerealiseerd bij de uitoefening van een beroepswerkzaamheid, belastbaar tegen het progressief tarief ;...Een beroepswerkzaamheid veronderstelt een geheel van verrichtingen die voldoende talrijk en onderling verbonden zijn. belast worden als divers inkomen : (1) winst uit speculatieve , maar niet beroepsmatige verrichting die buiten het normaal beheer van het privévermogen valt, belastbaar tegen 33% ;...(2) winst uit verrichting die weliswaar binnen het normaal beheer van het privévermogen valt, maar uit de aan- en verkoop van het onroerend goed binnen een termijn van acht (of vijf) jaar, belastbaar tegen 16,5% (of 33%) ;...

Rechtspraak » PB / Ven.B » Fiscale rechtspraak PB / Ven.B » **Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) (burg.) (4e k.) nr. 15/3223/A, 15/3243/A, 29 maart 2017 (rolnr : 15/3223/A, 15/3243/A)**

Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) (burg.) (4e k.) nr. 15/3223/A, 15/3243/A, 29 maart 2017 (rolnr : 15/3223/A, 15/3243/A)

Fisc.Koer. 2017 (weergave), afl. 15, 801 en <http://www.monkey.be/> (22 oktober 2017), noot X.



Versie 2017 | Personenbelasting - Beroepsinkomsten - Bezoldigingen - Participatie in overname vennootschap werkgever - Meerwaarde -
Geen vermorde bezoldiging - Geen divers inkomen.

Het feit dat de belastingplichtige omwille van zijn beroepswerkzaamheid aandelen (certificaten) van de overnemende vennootschap heeft kunnen verwerven, volstaat niet om de latere meerwaarde als een beroepsinkomen ('vermorde' bezoldiging) te belasten. Gelet op de beperkte participatie van de belastingplichtige was zijn rol bij de verkoop verwaarloosbaar. Op geen enkel moment had de betrokkene enige beslissingsbevoegdheid omtrent het verkoopproces.

Ook de taxatie van de gerealiseerde meerwaarde als divers inkomen kan de rechtbank niet overtuigen. De klassieke criteria die toelaten om te beoordelen of de geviseerde transactie al dan niet kadert binnen het normaal beheer van privaat vermogen (al dan niet aanwezig zijn van economische motieven, het complex karakter van de verrichtingen, de wijze van financiering, de waardering van de aandelen, etc.) zijn volgens de rechtbank in het voorliggende geval niet relevant. De belastingplichtige had immers zowel bij de overname van de aandelen van de vennootschap van zijn werknemer als bij de latere doorverkoop geen enkele zeggenschap. Op geen enkel moment was hij in staat de aandelen die hij heeft verworven, zelfstandig te verhandelen. Als gevolg daarvan was speculatief handelen uitgesloten.

De rechtbank wijst er tevens op dat de investering van de betrokkene (die met privégeden gebeurde) verwaarloosbaar was. Aangezien de overname van de aandelen die via het overnamevehikel werd gestructureerd voor het grootste gedeelte met schulden werd gefinancierd, was de financiële inbreng van de aandeelhouders die bij de overname werden betrokken (de financiële investeerder en het management van de overgenomen vennootschap) zeer beperkt. Als gevolg daarvan kan niet worden beweerd dat de belastingplichtige bij de geviseerde transactie een bijzonder financieel risico liep.

De rechtbank vindt in het licht van het voorgaande geen redenen om de gerealiseerde meerwaarde als een beroeps- of als een divers inkomen te belasten. (Art. 30, 32 en 90, 1° WIB 1992).

In de zaak: 15/3223/A en 15/3243/A

I. In de zaak 15/3223/A

R.J.,

zonder beroep, invalide, geboren te (...) op (...), wonende te (...),

EISER,

voor wie optreedt Meester DEMEESTERE GUY, advocaat te 8300 KNOKKE-HEIST, Natiënlaan 75b, in zijn hoedanigheid van bewindvoerder, aangesteld bij beschikking d.d. 04.05.2015 door het Vredegerecht over het vierde kanton te Brugge, hiertoe gemachtigd bij beschikking d.d. 08.10.2015,

tegen:

DE BELGISCHE STAAT,

Oin de persoon van de Minister van Financiën, van wie het kabinet gevestigd is te 1000 Brussel, Wetstraat 12,

vertegenwoordigd door de FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN, Gewestelijke Directie AA BBI, waarvan de kantoren gevestigd zijn te 2000 ANTWERPEN, Italiëlei 4 - bus 5,

VERWEERDER,

voor wie de heer Anthony Devadder, attaché, is verschenen.

II. In de zaak 15/3243/A

M.K.,

tandarts, wonende te (...),

EISERES,

voor wie optreedt Meester SMET PATRICK, advocaat te BRUSSEL.

tegen:

BELGISCHE STAAT - FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN,

vertegenwoordigd door de Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie, vertegenwoordigd door de Gewestelijke Directeur te Gewestelijke Directie BBI Antwerpen, gevestigd te 2000 ANTWERPEN, Italiëlei 4 bus 5, en door,

De MINISTER VAN FINANCIEN,

met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12,

VERWEERDER,

voor wie de heer Anthony Devadder, attaché, is verschenen.

I. RECHTSPLEGING

1.1. In de zaak AR 15/3223/A

Gelet op het door meester Demeestere Guy in zijn hoedanigheid van voorlopig bewindvoerder van R.J. ingediende bezwaarschrift d.d. 9 januari 2015, ontvangen op 12 januari 2015 door verweerder betreffende de in zijn hoofde gevestigde aanslag in de personenbelasting aanslagjaar 2008, kohierartikel 645.237.673, gemeente Brugge, te betalen 126.089,45 euro.

Gelet op de beslissing genomen door de adviseur-generaal gewestelijke directeur te gewestelijke directie BBI Antwerpen op 13 juli 2015 waardoor het bezwaarschrift als ontvankelijk doch ongegrond wordt afgewezen.

Gelet op het fiscaal verzoekschrift ter griffie dezer rechtbank gedeponneerd op 13 oktober 2015 door Mr. Guy Demeestere handelend in zijn hoedanigheid van voorlopig bewindvoerder van R.J.

1.2. In de zaak AR 15/3243/A

Gelet op het bezwaarschrift d.d. 9 januari 2015 door eiseres, M.K., ingediend en ontvangen door verweerder op 12 januari 2015 en betreffende de in haar hoofde gevestigde aanslag in de personenbelasting, aanslagjaar 2008, kohierartikel 645.237.673, gemeente Brugge, te betalen 126.089,45 euro, en het aanvullend bezwaarschrift van 9 maart 2015.

Gelet op de beslissing genomen door de adviseur-generaal gewestelijke directeur te gewestelijke directie Antwerpen op 13 juli 2015 waardoor het bezwaarschrift als ontvankelijk doch ongegrond wordt afgewezen.

Gelet op het fiscaal verzoekschrift door eiseres gedeponneerd op 14 oktober 2015 ter griffie dezer rechtbank.

1.3. In beide zaken

De rechtbank nam kennis van de dossiers der rechtspleging en van de door partijen gedeponneerde bundels.

Partijen werden gehoord in hun middelen ter openbare terechtzitting van 8 maart 2017.

Artikel 2 en volgende van de wet van 15 juni 1935 betreffende het taalgebruik in gerechtszaken werden in acht genomen.

II. BIJZONDERSTE GEGEVENS DER ZAAK

2.1. Onderhavige betwisting betreft de in hoofde van R.J. en M.K. gevestigde aanslag in de personenbelasting voor aanslagjaar 2008, kohierartikel 645.237.673 (supplement aan artikel 794.636.815), gemeente Brugge, datum uitvoerbaarverklaring kohier 16 juli 2014, datum verzending aanslagbiljet 18 juli 2014, te betalen bedrag 126.089,45 euro.

R.J. en M.K. waren toenmalige echtgenoten.

Op 17 oktober 2013 verzond de 3° BBI-inspectie Antwerpen een bericht van wijziging voor het aanslagjaar 2008 aan R.J. en M.K. waarin werd kenbaar gemaakt dat de administratie voornemens is de verwezenlijkte meerwaarde op de LPG-aandelen, te belasten als een bezoldiging overeenkomstig artikel 30 jct. [Artikel 32](#) WIB 1992 en kondigde de toepassing aan van de buitengewone aanslagtermijn overeenkomstig [artikel 358](#), § 1, 3° WIB 1992 alsmede werd een belastingverhoging van 50 % aangekondigd overeenkomstig [artikel 444](#) WIB 1992.

Op 19 november 2013 deelde M.K. haar niet-akkoord mee, waarbij de voorlopige bewindvoerder van R.J. zich aansloot.

Op 4 april 2014 verzond de administratie een laatste bericht voor inkohiering en vervolgens werd de aanslag uitvoerbaar verklaard op 16 juli 2014 onder kohierartikel 645.237.673 en werd het aanslagbiljet verzonden op 18 juli 2014.

De voorlopige bewindvoerder van R.J. diende op 9 januari 2015 een bezwaarschrift in en M.K. diende op 12 januari 2015 een bezwaarschrift in en op 9 maart 2015 diende zij een aanvullend bezwaarschrift in.

Bij directoriale beslissing van 13 juli 2015 werden de bezwaarschriften als ongegrond afgewezen.

Op 13 oktober 2015 deponeerde de voorlopig bewindvoerder van R.J. een fiscaal verzoekschrift ter griffie dezer rechtbank en op 14 oktober 2015 deponeerde M.K. een fiscaal verzoekschrift ter griffie dezer rechtbank.

2.2. Eiser (AR 15/3223/A) vordert: de bestreden aanslag op naam van verzoeker en zijn toenmalige echtgenote in het kader van de personenbelasting, aanslagjaar 2008, kohierartikel 645.237.673 (supplement aan artikel 794.636.815) te vernietigen of integraal te ontheffen, verweerder te veroordelen tot de kosten van het geding begroot in hoofde van eiser op de rechtsplegingsvergoeding ad. 5.500,00 euro, de uitspraak uitvoerbaar te verklaren niettegenstaande elk verhaal en zonder borgtocht, noch kantonnement.

2.3. Eiseres (AR 15/3243/A) vordert: de vordering ontvankelijk en gegrond te verklaren, dienvolgens de bestreden aanslag in de personenbelasting aanslagjaar 2008 te vernietigen of integraal te ontheffen, verweerder te veroordelen tot een schadevergoeding wegens overheidsaansprakelijkheid begroot op 25 % van het bedrag van de bestreden aanslag, subsidiair de onwettige belastingverhoging te vernietigen, de terugbetaling te bevelen van de onverschuldigd betaalde belastingen verhoogd met de moratoriumintresten en verweerder te veroordelen tot betaling der gerechtskosten inbegrepen de rechtsplegingsvergoeding begroot op het maximumbedrag van 11.000,00 euro.

2.4. Verweerder vraagt (in zaken AR 15/3223/A en AR 15/3243/A): de vordering van verzoekers ontvankelijk doch ongegrond te verklaren en de kosten ten laste te leggen van verzoekers.

III. BEOORDELING

3.1. Nopens de samenvoeging

Beide gedingen hebben tot voorwerp de betwisting van dezelfde in hoofde van verzoekers R.J. en M.K., toenmalige echtgenoten, gevestigde aanslag in de personenbelasting, aanslagjaar 2008, kohierartikel 645.237.673, gemeente Brugge.

De vorderingen gesteld door de eisende partijen in beide gedingen zijn onderling zo nauw verbonden dat het wenselijk is ze samen te behandelen en te berechten teneinde onverenigbare oplossingen bij een afzonderlijke berechting te vermijden ([artikel 30 Ger. W.](#)).

De beide gedingen (AR 15/3223/A en AR 15/3243/A) worden dan ook samengevoegd.

3.2. Nopens de ontvankelijkheid (AR 15/3223/A en AR 15/3243/A)

- a. Verweerder werpt geen middelen op strekkende tot de onontvankelijkheid van de fiscale vorderingen.

Nu de rechtbank evenmin middelen van onontvankelijkheid, die hij ambtshalve zou dienen op te werpen, ontwaart, zijn beide fiscale vorderingen ontvankelijk.

- b. Verweerder werpt de onontvankelijkheid op van de door eiseres, M.K., ingestelde vordering tot schadevergoeding ten bedrage van 25 % van de ingekohierde aanslag wegens schending van de [artikelen 1382](#) en [1383 BW](#) stellende dat deze vordering bij dagvaardingsexploot had dienen ingeleid te worden nu ze geen fiscaal geschil betreft ([artikel 569](#), eerste lid 32° Ger. W.) zodat ze niet bij verzoekschrift kon worden ingeleid (AR 15/3243/A).

Onderhavige vordering werd door eiseres ingesteld bij gedinginleidend verzoekschrift gedeponeed ter griffie op 14 oktober 2015 en hernomen in de door haar gedeponeede syntheseconclusie d.d. 31 oktober 2016.

Luidens [artikel 807 Ger. W.](#) kan een eis die voor de rechter aanhangig is uitgebreid of gewijzigd worden indien de nieuwe op tegenspraak genomen conclusies berusten op een feit of akte in de dagvaarding aangevoerd, zelfs indien hem juridische omschrijving verschillend is (A. Fettweis, Manuel de procédure civil, Liège 1987, 83-97, nrs. 64-86).

In casu is de vordering tot schadevergoeding ingesteld door eiseres, gebaseerd op dezelfde feitelijkheden, zijnde de wijze waarop het fiscaal onderzoek is gevoerd, als deze die in de initiële hoofdvordering worden aangevoerd.

De door eiseres ingestelde vordering tot schadevergoeding is aldus ontvankelijk.

3.3. Nopens de grond

3.3.1. Nopens [artikel 358](#), § 1. 3° WIB 1992

Eisers voeren aan dat de betwiste aanslag nietig is wegens verjaring ([artikel 358](#), § 1, 3° WIB 1992).

Volgers eisers betreft het strafdossier dat de vermeende niet-aangegeven inkomsten aan het licht zou hebben gebracht, een gerechtelijk onderzoek in het kader waarvan op 18 september 2008 een huiszoeking zou zijn gebeurd.

De documenten die in het kader van deze huiszoeking zouden in beslag genomen zijn, betreffen degene die de kwestieuze niet-aangifte bewijzen.

Dit dossier zou afgesloten zijn met een minnelijke schikking in september 2009 zodat de termijn om alsnog een aanslag te vestigen verstreek in september 2010.

Verder stellen eisers dat het opsporingsonderzoek naar hetwelk verweerder verwijst, geenszins het bestaan van belastbare inkomsten in hoofde van eiser (R.J.) heeft aangetoond.

Verweerder laat gelden dat in casu de betrokken rechtsvordering het opsporingsonderzoek gekend onder notitienummer AN 78.F1.025651-08 is en dat de betrokken aanslag binnen de voorziene termijn werd ingekohierd.

Stuk 41 van verweerder is een aanvankelijk proces-verbaal van 15 december 2008, gekend onder het notitienummer AN 78.F1.025651/08.

Hieruit blijkt dat dit nieuw opsporingsonderzoek betrekking heeft op de mogelijke fiscale fraude in hoofde van aandeelhouders/participanten van PLI en LGP bij de aankoop van aandelen/certificaten van deze laatsten.

Hoewel deze feiten aan het licht kwamen in het kader van het gerechtelijk onderzoek naar hetwelk eisers verwijzen (met name ingevolge de huiszoeking op 18 september 2008 in dat ander dossier), blijkt uit dit proces-verbaal expliciet dat het nieuwe en andere feiten betreft dan dewelke het voorwerp uitmaken van het gerechtelijk onderzoek.

Daarom werd omtrent deze feiten ook een nieuw aanvankelijk dossier (opsporingsonderzoek) aangelegd.

Deze feiten vielen dus niet onder het aangehaalde gerechtelijk onderzoek, zodat dit gerechtelijk onderzoek wat betreft de betwiste aanslag niet te beschouwen is als de rechtsvordering dewelke niet aangegeven inkomsten zou hebben uitgewezen in de zin van [artikel 358](#), § 1, 3° WIB 1992.

De afsluiting van dit gerechtelijk onderzoek is dus zonder belang.

In tegenstelling tot wat eisers menen kunnen de diensten van verweerder zich wel degelijk op het opsporingsonderzoek met notitienummer AN 78.F1.025651/08 beroepen teneinde de toepassing van [artikel 358](#), § 1, 3° WIB 1992 te verantwoorden.

Het feit dat R.J. hierin niet expliciet wordt vernoemd, doet hieraan geen afbreuk.

Het staat immers niet ter discussie dat R.J. participeerde in de aandelen/certificaten van zowel PLI als LGP.

Verder bewijzen eisers hun bewering niet dat de BBI de betreffende gegevens al vroeger zou gekend hebben.

Deze bewering, gesteund op berichtgeving in de pers, wordt niet hard gemaakt.

Er is immers een verschil tussen berichten in de pers en bewijskrachtige gegevens,

Aangezien niet blijkt dat het onderzoek werd afgesloten (zodat geen 12 maanden kunnen verstreken zijn sedert tegen de rechtsvordering geen verzet of voorziening meer kan worden ingesteld, [artikel 358](#), § 2, 20 WIB 1992), werd de betwiste aanslag tijdig gevestigd (zie ook vonnis Nederlandstalige rechtbank eerste aanleg Brussel, 33° kamer AR 2015/3063/A d.d. 13 februari 2017 geveld in een gelijkaardig geschil - kaft rechtspraak eiseres).

Het middel mist grondslag.

3.3.2. Nopen de meerwaarden op aandelen

- A. Verweerder stelt dat de kwestieuze gerealiseerde meerwaarde na verkoop van de aandelen dient te worden beschouwd als en vermomde bezoldiging overeenkomstig de [artikelen 30](#) jct. 32 WIB 1992.

Verweerder verwijst naar een feitenconstellatie betreffende de oprichting van de nieuwe holding LGP, de wijze van kapitalisatie, het tijdsverloop van de transacties en de wijze waarop geïnvesteerd werd en besluit dat er in casu sprake is van bepaalde gewichtige en met elkaar overeenstemmende feitelijke vermoedens op basis waarvan de gerealiseerde meerwaarde op aandelen dient te worden gekwalificeerd als een bezoldiging conform [artikel 30](#) jct. 32 WIB 1992.

Luidens de bepalingen van [artikel 30](#) WIB 1992 bevatten bezoldigingen, ongeacht de schuldenaar of de benaming ervan en de wijze waarop ze worden vastgesteld en toegekend: 1° bezoldigingen van werknemers; 2° bezoldigingen van bedrijfsleiders; 3° bezoldigingen van meewerkende echtgenoten.

Luidens artikel 32, 2^{de} lid WIB 1992 behoren voordelen, vergoedingen en bezoldigingen die in wezen gelijkaardig zijn aan die vermeld in artikel 31, 2^{de} lid 2° tot 5° WIB 1992 inzonderheid tot de bezoldigingen van bedrijfsleiders.

Het feit dat eiser, R.J., omwille van zijn beroepswerkzaamheid als second tier manager bij Massive de aandelen/certificaten heeft kunnen kopen, heeft zoals eisers terecht opmerken op zich niet tot gevolg dat de eventuele latere meerwaarde op aandelen een beroepsinkomst is. Zoals eisers laten gelden dient waar verweerder wijst op de wanverhouding die zou bestaan tussen prijs betaald voor de aandelen, de aandeelhoudersleningen en de uiteindelijk gerealiseerde meerwaarde voor de bepaling van de werkelijke waarde per aandeel, rekening gehouden te worden met het krediet aangegaan ter financiering van de aankoop van de PLI-aandelen dat in mindering gebracht dient te worden van de activa ter bepaling van de werkelijke waarde per aandeel alsmede met het gegeven dat de realisatie van de hoge meerwaarde in 2007 casu gerealiseerd is geworden door het hoge bod van Philips Electronics, dat de andere bidders in ruime mate overtrof. Eiser bezet 0,14 % van de certificaten; bij de respectievelijke verkoop van deze waardepapieren, op het ogenblik ervan had eiser geen beslissingsbevoegdheid.

Verweerder toont niet aan dat in hoofde van eiser de intentie zou aanwezig geweest zijn om een snelle meerwaarde te realiseren, hij was

niet betrokken bij de oprichting van LGP en de hoge meerwaarde werd bekomen door het onverwachte hoge bod van Philips Electronics. Uit het voorgaande dient besloten te worden dat de door verweerder ingeroepen feitelijkheden niet van aard zijn bepaalde, gewichtige en met elkaar overeenstemmende vermoedens te vormen op basis waarvan de kwestieuze gerealiseerde meerwaarde op aandelen als een bezoldiging overeenkomstig de [artikelen 30](#) jct. 32 WIB 1992 kan gekwalificeerd worden.

- B. Subsidiair laat verweerder gelden dat de kwestieuze meerwaarden dienen belast te worden als een divers inkomen overeenkomstig [artikel 90](#), 1 WIB 1992 nu er in casu - volgens verweerder - manifest sprake is van speculatie en dat er geenszins sprake is van normale verrichtingen van beheer van privévermogen.

Verweerder wijst dienaangaande op de bijzondere hoedanigheid die eiser destijds had, de manifeste wanverhouding tussen aan en verkoopprijs van de aandelen en de bedoeling van eiser om op bijzondere korte termijn een meerwaarde te realiseren en besluit dat investeren in aandelen aan 0,01 euro/aandeel zonder onderliggend waarderingsverslag van de topholding van een multinationale groep die ettelijke miljoenen euro's waard is, handelen met speculatief inzicht uitmaakt.

Volgens verweerder had eiser geenszins het inzicht om op duurzame wijze te investeren in het kapitaal van de vennootschap, maar speculeerde hij slechts op de aanzienlijke meerwaarde op aandelen, wat niet strookt met de handelswijze van een bonus pater familias.

Artikel 90, 1 WIB (zoals van toepassing op onderhavige casus) luidt:

Diverse inkomsten zijn: 1° onverminderd het bepaalde in 8°, 9° en 10°, winst of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privévermogen, bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen.

Volgens criteria kunnen onder meer in aanmerking genomen worden om te beoordelen of er al dan niet sprake is van een normaal beheer van privévermogen:

- het al dan niet aanwezig zijn van economische motieven;
- het complex karakter van de verrichting of het spitsvondig feitencomplex;
- bij de verrichting zijn pas opgerichte vennootschappen betrokken;
- de meerwaarde;
- de wijze van financiering en de eventuele borgstelling;
- de financiële draagkracht van de kopende vennootschap;
- de uitkering van dividenden tussen de verwerving van de aandelen van de bij de verrichting betrokken vennootschappen en de voorgelegde verrichting;
- de verrichting(en) dienen in hun geheel te worden bekeken, al dan niet gebruik makend van vennootschappen die worden gecontroleerd door hun aanvrager en al dan niet gebruik makend van specialisten;
- de waardering van de aandelen.

Terecht stellen eisers dat de hoedanigheid van manager die eiser had geen belang heeft bij de beoordeling van normaal beheer van

privévermogen, wat bevestigd wordt door de hierboven opgesomde lijst van criteria.

Verder dient vastgesteld te worden dat de beschikkingsbevoegdheid van eiser omtrent de aandelen/certificaten beperkt was, hij kon ze niet zelfstandig verhandelen aangezien ze niet vrij overdraagbaar waren (hij kon bijgevolg niet speculatief handelen met betrekking tot deze waardepapieren) en bij de respectievelijke verkopen van de waardepapieren de beslissingsbevoegdheid op dit punt uiteindelijk niet bij eiser lag en evenmin hij direct zeggenschap had over de vennootschap waarin CVC investeerde (zie ook vonnis Nederlandstalige rechtbank van eerste aanleg d.d. 13 februari 2017, *op. cit.* p. 10 al. 4).

Zowel Massive als Philips Electronics zijn reeds lang bestaande vennootschappen en de verkochte aandelen betroffen wel een holding die echter niet door eiser was opgericht doch waarvan de oprichting kaderde in de herfinanciering van de Massive-groep.

Eiser heeft de aandelen/certificaten gekocht met privégeden, zonder dat er een bijzonder financieel risico aan verbonden was.

Philips Electronics wordt beschouwd als een bedrijf met een sterke financiële draagkracht.

De uiteenzetting van verweerder over de al dan niet lage aankoop prijs van de waardepapieren is niet relevant

De kwestieuze verrichtingen kaderen in een normaal beheer van privévermogen door eiser.

De kwestieuze meerwaarde op aandelen is niet belastbaar als divers inkomen.

3.3.3. Nopens de vordering tot schadevergoeding wegens overheidsaansprakelijkheid

Eiseres, M.K., vordert middels eisuitbreiding een schadevergoeding van verweerder wegens schending van de beginselen van behoorlijk bestuur en de algemene zorgvuldigheidsnorm die volgens eiseres de aansprakelijkheid van verweerder met zich meebrengt in de zin van artikel 1382-1383 BW, morele schade die zij *ex aequo et bono* begroot op 25 % van de ingekohierde aanslag.

Volgens eiseres zou de inzage van het strafdossier gebeurd zijn in mei 2009 terwijl het bericht van wijziging pas in oktober 2013 verzonden is geworden en zou de zeer hoge aanslag als strategie gebruikt zijn om belastingplichtigen te noodzaken een lagere aanslag te aanvaarden.

Samen met verweerder dient in casu vastgesteld te worden dat huidig dossier in zijn geheel dient beschouwd te worden.

Uit de historiek van het dossier blijkt dat het een complex dossier betreft met een groot aantal betrokkenen (managers en leden van de adviesraad).

Gelet op de omvang en de complexiteit van de zaak acht de rechtbank een termijn van ongeveer vier jaar niet onredelijk lang zodat dit een fout zou zijn.

Bovendien heeft verweerder zich gehouden aan de aanslagtermijn.

Van de loutere eenzijdige bewering dat de administratie de belastingplichtige zou chanteren met een hogere aanslag, opdat ze een lagere aanslag zouden aanvaarden, wordt geen bewijs bijgebracht.

De vordering tot schadevergoeding mist grondslag.

3.4. Nopens de kosten

De fiscale vordering van eiser (AR 15/3223/A) is gegrond en de fiscale vordering van eiseres (AR 15/324/A) is grotendeels gegrond zodat verweerder conform [artikel 1017](#), 1° lid Ger. W. de kosten van het geding dient te dragen.

Eiseres vordert de maximumrechtsplegingsvergoeding ad. 11.000,00 euro, wat door verweerder betwist wordt.

In casu wordt door eiseres geen kennelijk onredelijk karakter van de situatie bewezen, zodat een afwijking van het basisbedrag der rechtsplegingsvergoeding niet kan toegestaan worden.

Verweerder werpt terecht op dat de rechtsplegingsvergoeding verdeeld dient te worden tussen de eisende partijen.

In casu zijn beide fiscale vorderingen op eenzelfde grondslag ingesteld en vormen in wezen eenzelfde geschil zodat verweerder veroordeeld wordt tot één rechtsplegingsvergoeding die bepaald wordt op het basisbedrag ad. 5.500,00 euro en verdeeld wordt bij helften tussen de eisende partijen.

3.5. Nopens de uitvoerbaarheid bij voorraad

Eiser vordert het vonnis uitvoerbaar te verklaren niettegenstaande elk verhaal en zonder borgtocht, noch kantonement.

Ingevolge [artikel 377](#) WIB 1992 kan een vonnis in fiscale zaken niet uitvoerbaar verklaard worden bij voorraad.

OM DEZE REDENEN,

De Rechtbank,

Wijzende in eerste aanleg en op tegenspraak.

Alle andersluidende en meeromvattende conclusies verwerpende als niet terzake dienend.

- Voegt de gedingen gekend onder AR 15/3223/A en onder AR 15/3243/A samen.
- Verklaart de fiscale vorderingen van eisende partijen ontvankelijk en gegrond in volgende mate.
- Ontheft de in hoofde van eisers gevestigde aanslag in de personenbelasting van de gemeente Brugge voor aanslagjaar 2008 onder kohierartikel 645.237.673 (supplement aan artikel 794.636.815) ten belope van 126.089,45 euro.

Veroordeelt verweerder tot terugbetaling aan eisers van de aldus ten onrechte geïnde bedragen en moratoriumintresten.

Wijst het meer of anders gevorderde door eisers af als ongegrond.

Veroordeelt verweerder tot de gedingkosten in zijn hoofde niet te begroten aangezien ze hem ten laste blijven en in hoofde van eisende partijen te begroten op één rechtsplegingsvergoeding ad. 5.500,00 euro, bij helften tussen partijen te verdelen.

Aldus gewezen en uitgesproken in openbare terechtzitting in het gerechtsgebouw te Brugge, op negentwintig maart tweeduizend en zeventien.

Aanwezig zijn:

HOUTEKIER ANNA alleenrechtsprekend rechter,

DE WEER VERA griffier,

ARREST 300104102

Afkondigingsdatum	29/03/2017
Informatiesoort	Jurisprudence
Taal	nl
Kluwernummer	1105061

mnr12800660

Auteursteksten

[Meerwaarde op aandelentransacties gedaan vanaf 12.01.2009](#)

...Meerwaarde op aandelentransacties gedaan vanaf 12.01.2009 Meerwaarde op aandelentransacties gedaan vanaf 12.01.2009 Code (.)169 De wet tot omzetting van de Europese Fusierichtlijn dd....11.12.2008 (BS 12.01.2009) wijzigt het wettelijk kader voor de belasting van meerwaarden gerealiseerd bij de overdracht van aandelen, voor alle verrichtingen gedaan vanaf 12.01.2009 (art....90, 9°, eerste streepje WIB92). De principiële belastingvrijstelling van dergelijke meerwaarden behaald binnen het normaal beheer van privévermogen blijft gehandhaafd....



Complexe effectenmarkt

F 1601, p. 11
145138

Repertoriumnummer 2018 / 4635
Datum van uitspraak 12 juni 2018
Rolnummer 2017/AR/882

Uitgifte

Uitgereikt aan	Uitgereikt aan	Uitgereikt aan
op € BUR	op € BUR	op € BUR

Niet aan te bieden aan de ontvanger

Hof van beroep Gent

Arrest

vijfde kamer

Aangeboden op
Niet te registreren

COVER 01-00001166914-0001-0012-01-01-1



2017/AR/882 - In de zaak van:

BELGISCHE STAAT/FEDERALE OVERHEIDSDIENST FINANCIËN,

Minister van Financiën, met kabinet te 1000 BRUSSEL, Wetstraat 12, vertegenwoordigd door de Gewestelijke Directie AA BBI Antwerpen, met burelen te 2000 ANTWERPEN, Italiëlei 4 bus 5,

appellant, ter terechtzitting vertegenwoordigd door de heer Anthony Devadder, attaché

tegen

1. D. G, advocaat,
met kantoor te K, J, in zijn hoedanigheid van voorlopig
bewindvoerder over R J wonende te
33,

geïntimeerde,

hebbende als raadsman mr. DENDIEVEL Matthias, advocaat te 8800 ROESELARE, Kolenkaai 4

2. Mi K, tandarts,
wonende te

geïntimeerde,

hebbende als raadsman mr. SMET Patrick, advocaat te 1150 BRUSSEL, Tervurenlaan 268 A

wijst het hof het volgend arrest:

1 De procedure

Bij vonnis van de vierde kamer van de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, gewezen op 29 maart 2017, werd de vordering van de geïntimeerden gegrond verklaard, namelijk in het bijzonder de vordering tot ontheffing van de aanslag in de

PAGE 01-00001166914-0002-0012-01-01-4



personenbelasting van de gemeente Brugge voor aanslagjaar 2008 onder kohierartikel 645.237.673 (supplement aan artikel 794.636.815) ten bedrage van 126.089,45 euro.

Bij verzoekschrift van 9 mei 2017 heeft de appellante hoger beroep ingesteld tegen dit vonnis.

De zaak werd behandeld op de openbare terechtzitting van 15 mei 2018, waarna het debat gesloten werd, de zaak in beraad werd genomen en voor arrest en uitspraak vastgesteld op de zitting van 12 juni 2018.

2 De feitelijke gegevens

1.

In 2002 werd het verlichtingsbedrijf Massive overgenomen door een holdingvennootschap (hierna PLI) gecontroleerd door investeringsfondsen en beheerd door de private equity-groep CVC (hierna CVC). Dit zijn volgens de geïntimeerden investeringsfondsen waarin voornamelijk institutionele investeerders investeren, meer bepaald pensioenfondsen.

Het is volgens de geïntimeerden een lang bestaande marktpraktijk dat bij overnames door een private equity-groep, deze managers van de Massive-groep (een 150-tal personen) worden uitgenodigd om mee te investeren in PLI. De managers konden investeren in certificaten die enerzijds PLI-aandelen en anderzijds (achtergestelde) aandeelhoudersleningen van PLI vertegenwoordigden. Het zijn certificaten uitgegeven door een "stichting-administratiekantoor" ("STAK Massive Management"). De certificering houdt in dat de economische rechten gescheiden worden van de juridische rechten.

De heer K. (eerste geïntimeerde) was werkzaam bij Massive-groep, maar werd niet uitgenodigd om te investeren. De managers die wel werden uitgenodigd, zijn slechts in beperkte mate ingegaan op het aanbod tot investering. De managers werden geïnformeerd over het risico verbonden aan de investering, inclusief de mogelijkheid van een faillissement.

CVC bleek in staat de waarde van Massive-groep zeer sterk te verhogen, en bekeek in 2005 de mogelijke verkoop van het bedrijf. De financieringsvoorwaarden waren op dat ogenblik zeer gunstig. Er werd door CVC beslist om, eerder dan de PLI-aandelen te koop aan te bieden aan een kandidaat-bieder die vervolgens de financiering van de aankoop diende te regelen, aan een kandidaat-bieder een pakket aan te bieden waarvan de financiering reeds deel uitmaakte. Dit kon worden bereikt door de verkoop van PLI-aandelen aan een nieuw opgerichte Belgische holding (hierna LGP), gefinancierd door een bankenconsortium.

Een bankenconsortium (onder leiding van ING Bank) stelde de ondernemingswaarde van PLI vast op € 473,5 mio, en was bereid om aan de nieuwe holding een financiering toe te kennen gelijk aan 75 % van de ondernemingswaarde van PLI. De banken waren bereid om aan de nieuwe holding een financiering van € 355 mio toe te kennen, op voorwaarde dat de nieuwe investeerder zelf € 118,5 mio zou investeren. LGP werd opgericht met het wettelijk verelde minimum-kapitaal en heeft de PLI-aandelen gekocht, tegen de prijs bepaald door de banken. De prijs voor de PLI-aandelen (gelet op de schulden e.d.) bedroeg € 234,7 mio, met een prijscorrectiemechanisme: mocht de uiteindelijke waardering van het bedrijf door de nieuwe



overnemer hoger of lager zijn, dan zou ook de prijs die LGP diende te betalen voor PLI-aandelen respectievelijk worden verhoogd of verlaagd. Dit prijscorrectiemechanisme had tot gevolg dat de waarde van LGP-aandelen zelf steeds gelijk zou blijven aan haar kapitaal.

Aangezien LGP zelf aandeelhouders diende te hebben, werden alle PLI-aandeelhouders in dezelfde verhouding ook aandeelhouder in LGP. Omwille van het prijscorrectiemechanisme, hadden zij (volgens het relaas van de geïntimeerden) geen enkele verwachting dat die aandelen waarde zouden hebben. De oprichting van LGP was op dat ogenblik bedoeld om de verkoop van PLI aan een externe overnemer te faciliteren. LGP gebruikte de bankfinanciering om een deel van de prijs te betalen aan de PLI-aandeelhouders. Het overige deel zou betaald worden wanneer een nieuwe overnemer was gevonden.

Er werden geen overnemers gevonden die bereid bleken om LGP over te nemen aan de minimumwaarde die door CVC was vooropgesteld. LGP kon de resterende koopprijs van de PLI-aandelen niet onmiddellijk uitbetalen aan de verkopende PLI-aandeelhouders. Een deel werd later in 2005 betaald, en het saldo van de koopprijs werd begin december 2005 omgezet in interestdragende "loan notes" uitgegeven door LGP. De LGP-aandeelhouders dienden hun participatie in LGP te behouden. Er werd aan het Massive-management de mogelijkheid geboden om (bijkomend) te investeren op basis van dezelfde (hoge) prijs als deze bepaald door de banken. Bij deze gelegenheid werd de heer Rioux uitgenodigd om te investeren. Hij kon maximaal € 30.000 investeren in certificaten die bestonden uit twee componenten: enerzijds 8.206 aandelen met een waarde van € 0,01 per aandeel (dus € 82,06) en anderzijds achtergestelde aandeelhoudersleningen (namelijk € 29.917,94).

Het was niet mogelijk om uitsluitend in het aandelen-component te investeren. De investering in certificaten had in alle gevallen tot gevolg dat ook geïnvesteerd diende te worden in achtergestelde aandeelhoudersleningen. Niet alle uitgenodigde Massive-managers waren geïnteresseerd om te investeren in de certificaten. De prijsbepaling van LGP was gebaseerd op de waarde weerhouden door het bankenconsortium, waaraan geen enkele investeerder bereid bleek om te investeren.

Wegens de onvoldoende interesse bij het management, waren er nog certificaten beschikbaar, en deze werden vervolgens aangeboden aan de managers die wél wensten te investeren. De heer Rioux investeerde een bijkomend bedrag van € 5.900,61 in certificaten, bestaande uit 1.614 bijkomende aandelen (met een waarde van $1.614 \times € 0,01 = € 16,14$) en bijkomende aandeelhoudersleningen voor een bedrag van € 5.884,47. Zijn totale investering in de certificaten bedroeg € 35.900,61. Zijn aandeelhouderschap in LGP bedroeg 0,14%.

In 2006 ontstond alsnog interesse in de Massive Groep. Zakenbankiers en durfkapitaalfondsen hadden PLI benaderd. Volgens de geïntimeerden was er op dat moment veel geld in de durfkapitaalsector, meer dan er goede transacties waren, waardoor fondsen en internationale zakenbankiers zelf actief op zoek gingen naar doelwitten. De zoektocht naar goede "doelwitten" vertaalde zich in zeer hoge biedprijzen. The Carlyle Group bepaalde de ondernemingswaarde op € 540 mio, en Bridgepoint op € 550 mio. Philips stapte pas laat in het biedproces en bracht onmiddellijk een enorm hoog bod uit van € 590 mio. Deze zeer hoge waardering zou zijn ingegeven door het strategisch belang dat Philips aan Massive



Vervolgens werd de aanslag in de personenbelasting uitvoerbaar verklaard op 16 juli 2014 onder kohierartikel 645237673 en werd het aanslagbiljet verzonden op 18 juli 2014. De aanslag werd gevestigd op basis van beroepsinkomsten, met een belastingverhoging van 50% en nalatighedsinteressen aangerekend met terugwerkende kracht tot 1 juli 2009. De vrederechter heeft zich laten inlichten over de fiscale behandeling van meerwaarden op aandelen, en heeft daarop beslist niet akkoord te gaan met het "voorstel".

Op 12 januari 2015 dienden de geïntimeerden afzonderlijke bezwaarschriften in tegen deze aanslag waarin de nadruk werd gelegd op het intreden van de verjaring. Op 24 februari 2015 werd een hoorzitting met de BBI-geschillendienst georganiseerd. Tijdens de desbetreffende hoorzitting, herhaalde de BBI-Geschillendienst het voorstel van de taxatie-ambtenaren om de aanslag te laten vallen en in de plaats daarvan een aanslag "diverse inkomsten" te vestigen zonder belastingverhoging. In een aanvullend bezwaar van 9 maart 2015 argumenteerde de tweede geïntimeerde dat vooropgestelde alternatieve taxatie als diverse inkomsten onwettig zou zijn.

In haar directeurbeslissing van 13 juli 2015 wees de appellante het bezwaar af als ongegrond.

Met een verzoekschrift van respectievelijk 13 en 14 oktober 2015 stelden de geïntimeerden hun vordering in voor de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge. De vierde kamer van deze rechtbank heeft in zijn vonnis van 29 maart 2017, zoals hoger vermeld, de vordering van de geïntimeerden gegrond verklaard.

Het is tegen dat vonnis dat de appellante hoger beroep heeft ingesteld. Het blijkt niet dat dit vonnis is betekend of dat de appellante er in zou hebben berust. Het hoger beroep is tijdig en regelmatig.

3 De vorderingen van de partijen

3.1 De appellante vraagt in hoger beroep aan het hof om:

*" Het hoger beroep vanwege appellant ontvankelijk en gegrond te verklaren;
Het bestreden vonnis a quo van 29 maart 2017 van de 4de kamer van de Rechtbank van Eerste Aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge in de zaak gekend onder rolnummers 1 en 2 /Ate hervormen;
Opnieuw rechtdoende, de aanslag gevestigd voor het aanslagjaar 2008 onder artikelnummer 654237673 te bevestigen;
Ondergeschikt, voor recht te stellen dat de gerealiseerde meerwaarde voor aanslagjaar 2008 een divers inkomen betreft overeenkomstig artikel 90, 1° WIB '92 en de herberekening van de aanslag te bevelen;
De kosten ten laste te leggen van geïntimeerden, zowel wat de procedure in eerste aanleg als hoger beroep betreft;*



meende te kunnen hechten. De LGP-aandelen werden in februari 2007 overgedragen aan Philips.

Door het hoge bod van Philips waren de LGP-aandelen veel meer waard. Na betaling van de bankschulden, de terugbetaling van de loan notes uit december 2005 en de terugbetaling van nieuw toegekende aandeelhoudersleningen in augustus 2006, bleef er een waarde over van ongeveer € 110 mlo voor de LGP-aandelen.

Concreet was in hoofde van de heer R ; de tegenwaarde van de 9.820 LGP-aandelen, vertegenwoordigd door zijn 9.820 certificaten, gelijk aan € 151.713,99. Hij ontving tevens de terugbetaling van de aandeelhouderslening met interest van 10%, verminderd met de roerende voorheffing. Aangezien een deel van de verkoopprijs in escrow was gegeven als garantie voor mogelijke schadevergoedingen, werd de prijs betaald naar mate de escrow vrijviel (in 2008 en in 2010). In totaal realiseerde de heer R een meerwaarde van € 151.615,79. Het totale rendement op zijn investering van € 35.900,61 bedroeg daardoor meer dan 500%, met dank aan het zeer hoge bod van Philips. De meerwaarde op aandelen werd door de geïntimeerden beschouwd als een vrijgestelde meerwaarde. De interestcomponent inzake de aandeelhouderslening onderging de bevrijdende roerende voorheffing.

2.

Op 17 oktober 2013 verzond de 3° BBI te Antwerpen naar de geïntimeerden een bericht van wijziging van aangifte. De geïntimeerden waren inmiddels gescheiden. In het bericht van wijziging stelde de administratie dat de meerwaarde op aandelen die de eerste geïntimeerde in 2007 had gerealiseerd, aan te merken is als een bezoldiging en fiscale fraude gepleegd is door die meerwaarde niet aan te geven. Er werd een belastingverhoging van 50% wegens fraude aangekondigd.

De heer R was zelf niet in staat om te reageren op dit bericht van wijziging aangezien hij dan onder toezicht stond van een voorlopig bewindvoerder. Via zijn voorlopig bewindvoerder, heeft de eerste geïntimeerde zich aangesloten bij het antwoord ingediend door de tweede geïntimeerde. Op 19 november 2013 werd voor rekening van de tweede geïntimeerde per email en via aangetekend brief een antwoord op het bericht van wijziging overgemaakt aan de taxatieambtenaren, waarin de aanspraken van de administratie betwist werden. Op 4 april 2014 verzond de BBI een laatste bericht waarbij zij haar standpunt behield waaronder de belastingverhoging van 50% wegens vermeende fraude werd behouden.

Volgens de geïntimeerden waren de taxatie-ambtenaren bereid om de taxatie als beroepsinkomsten en de belastingverhoging wegens fraude te laten vallen, op voorwaarde dat de Massive-managers bereid waren om zich akkoord te verklaren met een taxatie "diverse inkomsten" op een deel van de meerwaarde, zonder belastingverhoging. Aangezien de heer R onder voorlopig bewind staat, kon dit "voorstel" wat hem betreft niet worden aanvaard tenzij mits goedkeuring van de vrederechter te Brugge.



Desgevallend de aan geïntimeerden toegekende rechtsplegingsvergoeding vast te stellen op het basisbedrag, te verdelen bij helften tussen geïntimeerden."

3.2 De eerste geïntimeerde vraagt in hoger beroep aan het hof om:

" Het verzoekschrift tot hoger beroep ongegrond te verklaren.

Het vonnis d.d. 29 maart 2017 van de Rechtbank van Eerste Aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge, sectie Burgerlijke Rechtbank te bevestigen. In die mate dat zij geïntimeerden heeft ontheven van de gevestigde aanslag in de personenbelasting van de gemeente BRUGGE voor het aanslagjaar 2008 onder kohierartikel 645.237.673 voor een bedrag van € 126.089,45.

Appellant te veroordelen in de kosten van het geding, inclusief rechtsplegingsvergoeding in hoofde van tweede geïntimeerde begroot op € 11.000,00.

De uitspraak uitvoerbaar te verklaren niettegenstaande elk verhaal en zonder borgtocht, noch kantonnement"

3.3 De tweede geïntimeerde vraagt in hoger beroep aan het hof om:

" Het verzoekschrift tot hoger beroep ongegrond te verklaren;

En dienvolgens het Bestreden Vonnis te bevestigen in de mate het de Aanslag in de personenbelasting van de gemeente Brugge (Ontvangkantoor Brugge3, Taxatiedienst 3° BBI Inspectie Antwerpen), voor aj 2008, gericht aan Geïntimeerde en haar toenmalige echtgenoot Johan Ruyters, gevestigd onder kohierartikel 645237673 (supplement aan artikel 794636815) - datum van uitvoerbaarverklaring kohier 16.07.2014 - datum van verzending aanslagbiljet 18.07.2014 - voor een bedrag van EUR 126.089,45, heeft ontheven;

Ondergeschikt, de onwettige belastingverhoging te vernietigen;

Appellant te veroordelen tot betaling van de gerechtskosten, in hoofde van Geïntimeerde begroot op het maximumbedrag van actueel EUR 11.000, en dit voor elk van beide aanleggen, telkens zonder omdeling tussen Geïntimeerden."

4 De beoordeling

4.1 Eerste middel van de eerste geïntimeerde: "nietigheid van de aanslag wegens verjaring"

4.1.1 Samenvatting van het middel/de grief



De eerste geïntimeerde meent dat de administratie de termijn zoals bepaald in artikel 358, §1, 3° WIB/1992 niet heeft gerespecteerd. Volgens de eerste geïntimeerde heeft de BBI te Antwerpen reeds in 2007 met betrekking tot het managements-participatieplan een taxatie gevestigd in hoofde van één van de topmanagers. Hieruit blijkt volgens de eerste geïntimeerde dat de appellante toen reeds beschikte over de juridische documentatie die door de managementcertificaathouders werd ondertekend, klaarblijkelijk ten gevolge van een uitwisseling van inlichtingen met de Nederlandse belastingadministratie. Deze uitwisseling van informatie opende volgens de eerste geïntimeerde in 2007 de uitzonderlijke aanslagtermijn van artikel 358, §1, 2° WIB/1992 juncto artikel 358, §3 WIB/1992 die 24 maand bedraagt vanaf het ogenblik van het verkrijgen van de inlichtingen. Dit komt er volgens de eerste geïntimeerde op neer dat deze termijn in 2009 reeds verliep. Door in een dergelijk geval toch nog gebruik te maken van de termijn van artikel 358 §1, 3° WIB/1992 zou de administratie volgens de eerste geïntimeerde rechtsmisbruik plegen en de beginselen van behoorlijk bestuur schenden.

4.1.2 Beoordeling van het middel/de grief

De betwiste aanslag is gevestigd met toepassing van de buitengewone aanslagtermijn voorzien in artikel 358, §1, 3° WIB/1992. Dit artikel voorziet in een buitengewone aanslagtermijn indien een rechtsvordering uitwijst dat belastbare gegevens niet werden aangegeven in één der vijf jaren voor het jaar waarin de vordering is ingesteld. De aanvullende aanslag moet gevestigd worden binnen de twaalf maanden van de datum waarop tegen de beslissing over de betrokken rechtsvordering geen verzet of voorziening kan worden ingediend.

De administratie steunt de toepassing van artikel 358, §1, 3° WIB/1992 op het opsporingsonderzoek gekend onder notitienummer AN78.F1.25651/08. Dit opsporingsonderzoek werd opgestart naar aanleiding van een huiszoeking bij Massive nv op 18 september 2008 in het kader van een gerechtelijk onderzoek dat geen betrekking heeft met de huidige betwisting. Dit gerechtelijk onderzoek was lopende lastens de oprichters van de Massive-groep. Naar aanleiding van de huiszoeking werden de documenten aangetroffen in verband met het management-aandelenplan en het Stichting Administratiekantoor Massive Adviesraad. Uit het proces-verbaal 019653/2008 met betrekking tot de huiszoeking bij Massive blijkt dat de aangetroffen stukken nieuwe feiten bevatte dewelke niet behoorden tot de saisine van de onderzoeksrechter. Naar aanleiding daarvan werd op 15 december 2008 een aanvankelijk proces-verbaal opgesteld en een afzonderlijk opsporingsonderzoek aangevat onder notitienummer AN78.F1.25651/08. In het kader van dit opsporingsonderzoek werd de appellante op 8 januari 2009 verzocht de fiscale dossiers voor te leggen van onder meer PLI, LGP, CVC en een aantal managers van Massive en CVC. Op 9 april 2009 verzocht de gewestelijke directeur de toelating tot inzage van dit dossier. Die toestemming werd verleend op 22 mei 2009. De administratie toont aan dat het naar aanleiding van die inzage en die rechtsvordering is dat ze kennis kreeg van de investering door de heer R



De eerste geïntimeerde toont niet aan dat de administratie reeds voordien kennis had van de nodige gegevens om haar visie en standpunt te kunnen innemen en ontwikkelen ten aanzien van de heer R . Noch louter persartikelen of een mededeling van een (oudere) taxatie van een andere niet nader genoemde manager tonen aan dat de administratie over de gegevens beschikte om de hier betwiste aanslag te vestigen. De aanslagtermijn voorzien in artikel 358, §2, 3° WIB/1992 was nog niet verstreken op het moment van de vestiging van de betwiste aanslag. Door toepassing te maken van deze bijzondere aanslagtermijn pleegde de administratie geen rechtsmisbruik.

4.2 Eerste grief van de appellante: de belasting van de meerwaarde als een beroepsinkomen overeenkomstig de artikelen 30 en 32 WIB/1992

De in artikel 32 bedoelde belastbare bezoldigingen van bestuurders zijn alle voordelen die de bedrijfsleider verkrijgt voor zijn prestaties als bedrijfsleider.

De eerste geïntimeerde realiseerde hier een meerwaarde naar aanleiding van een participatieplan. Deze meerwaarde kan niet zomaar aangemerkt worden als een bezoldiging. Het participatieplan is coherent toegestaan aan alle gellijkaardige managers en correct uitgevoerd. Er is geen sprake van veinzing of simulatie van het participatieplan. Het is ook niet zo dat de eerste geïntimeerde als manager een participatie kon kopen met een korting ingevolge zijn prestaties als manager. In dat geval zou de korting een belastbaar voordeel van alle aard kunnen uitmaken. Uit de analyse van de feiten blijkt dat de eerste geïntimeerde een redelijk normale ondernemingswaarde betaalde voor de aandelen en aandeelhoudersleningen. Er werd geen korting toegekend. De geïntimeerden stellen terecht dat louter de omstandigheid dat een manager een actief heeft mogen kopen van zijn werkgever, niet tot gevolg heeft dat het actief beroepsmatig wordt of de ontstane meerwaarde ervan een bezoldiging wordt. Het kan niet worden aangenomen dat de wetgever een dermate ruime draagwijdte heeft willen geven aan artikel 32 WIB/1992 die ertoe zou leiden dat elke vorm van vermogenstoename uit een participatieplan een bezoldiging uitmaakt. De meerwaarde staat niet in verband met de prestaties van de eerste geïntimeerde.

Hoewel de Stockoptiewet hier niet toegepast werd zijn de principes ervan hier ook toepasselijk. Die regeling bepaalt dat het belastbaar voordeel wordt bepaald door de waarde van de optie op het ogenblik van de toekenning ervan en niet door de winst die wordt verwezenlijkt bij de uitoefening van de optie. De nadien gerealiseerde voordelen zijn geen belastbare beroepsinkomsten. De latere waardevermeerdering staat los van de uitgeoefende werkzaamheid. Het was een vrije keuze van de eerste geïntimeerde om de aandelen en leningen te kopen aan de normale waarde. Vanaf dat moment maakte die deel uit van zijn privévermogen. In de vergelijkbare idee van de Stockoptiewet oordeelde het Hof van Cassatie bij arrest van 4 februari 2002 dat de eventuele winst die de werknemer realiseert wanneer hij de optie licht en later tot de verkoop van de aandelen overgaat, uitsluitend het gevolg is van de fluctuaties van de aandelenkoersen en van zijn hoedanigheid



als aandeelhouder en niet het gevolg is van de in de uitvoering van de arbeidsovereenkomst verrichte arbeid, noch een voordeel krachtens de arbeidsovereenkomst. Een eventuele meerwaarde die door de werknemer wordt gerealiseerd, is het gevolg van de waarde-evolutie van het onderliggende aandeel en niet de opbrengst van arbeid in dienst van de werkgever. Deze principes gelden ook in deze situatie, namelijk deze waarin de eerste geïntimeerde rechtstreeks in aandelen investeerde. De meerwaarde stond ook geenszins op voorhand vast, zo niet zouden alle managers ingestapt zijn. De eerste geïntimeerde kon investeren wanneer de verkoopopgingen mislukten, omdat de kandidaat-bieders de vraagprijs te hoog vonden. Bij de uitnodiging werden de managers gewezen op de risico's. Het kapitaal zou worden verhoogd om het management de mogelijkheid te bieden om haar totale aandelenparticipatie via de certificaten te verhogen van 15% tot 20%. De investering was onderworpen aan het ondernemingsrisico. De appellante stelt ook ten onrechte dat het opzet van de investering een snelle exitmeerwaarde was. Die intentie is niet aangetoond. De eerste geïntimeerde had daarover ook geen inspraak. Het is enkel doordat (onverwachts) Philips een hoog bod heeft uitgebracht, dat een onverwachte meerwaarde kon gerealiseerd worden. Dit leidt er niet toe dat de meerwaarde op de aandelen een andere fiscale kwalificatie krijgt.

De tweede geïntimeerde wijst naar meerdere administratieve beslissingen van het Hoofdbestuur en de Rulingcommissie waarin wordt bevestigd dat de eventuele meerwaarde in hoofde van de werknemers en managers niet als een divers inkomen kan worden belast, aangezien het een normaal beheer van een privévermogen betreft. Louter de omstandigheid dat de managers omwille van hun beroepswerkzaamheid over de vrije opportuniteit beschikken te participeren in de aandelen van de werkgever leidt er niet toe dat de nadien gerealiseerde meerwaarde de verdienste is van die beroepswerkzaamheid. De aandelen maken deel uit van het privévermogen van de manager vanaf de verwerving. De latere meerwaarden zijn het gevolg van de waarde-evolutie van de aandelen en kunnen niet aangemerkt worden als beroepsinkomsten.

De eventuele fiscale behandeling van gelijkaardige meerwaarden in Nederland kan niet in een Belgische context overgenomen worden. Er zijn andere regels toepasselijk (vb. aanmerkelijk belang).

Er is ook geen reden om de administratie toe te laten een subsidiaire aanslag te laten voorleggen waarbij de meerwaarden alsnog als een divers inkomen zouden worden aangemerkt. Ook die kwalificatie zou onjuist zijn. De verkoop van de certificaten kan als een normale verrichting van beheer van een privévermogen worden aangemerkt. De eerste geïntimeerde heeft op een passieve manier, éénmalig deelgenomen aan een participatieplan van het bedrijf dat hij goed kende. Hij had geen enkele zeggenschap. De enige verrichting die hij stelde was de ondertekening van de overeenkomst met betaling van de prijs. Hij heeft daarna geen enkele actie ondernomen inzake deze investering. Hij kon niet speculatief ageren door te verkopen op een moment van een waardestijging omdat de effecten niet vrij overdraagbaar waren. CVC had trouwens op dat moment de bedoeling de investering voor een langere termijn aan te houden. Ook op dit punt oordeelde de eerste rechter terecht dat er geen abnormaal beheer was en geen aanleiding kan zijn tot belastingheffing van een divers inkomen. Het hoger beroep van de appellante is ongegrond.



5 De gerechtskosten

De appellante wordt in het ongelijk gesteld en moet daarom de gerechtskosten van het hoger beroep dragen.

De eerste geïntimeerde vordert een rechtsplegingsvergoeding ten bedrage van € 5.500,00, terwijl mevrouw M tweede geïntimeerde, het maximumbedrag van € 11.000,00 vordert wegens het kennelijk onredelijk karakter van de situatie. Het standpunt van de Belgische Staat is niet als kennelijk onredelijk of manifest lichtzinnig aan te merken. Voor de vaststelling van die rechtsplegingsvergoeding overeenkomstig artikel 1022 Ger.W., uitgevoerd bij KB van 26 oktober 2007, moet, bij gebrek aan redenen tot afwijking ervan, het basisbedrag gehanteerd worden.

Vermits de waarde van de vorderingen, bepaald zoals voorzien in de artikelen 557 tot 562 en artikel 618 Ger.W. zich in de schijf van 100.000,01 tot 250.000,00 euro bevindt, is het basisbedrag van 6.000,00 euro toepasselijk.

OP DIE GRONDEN, HET HOF,

recht doende op tegenspraak;

gelet op artikel 24 van de Wet van 15 juni 1935 op het gebruik der talen in gerechtszaken;

gehoord in openbare terechtzitting de partijen in hun middelen en conclusies,

verklaart het hoger beroep ontvankelijk maar wijst het af als ongegrond; bevestigt het bestreden vonnis;

veroordeelt de appellante tot het betalen van de gerechtskosten van het hoger beroep, vastgesteld als volgt:

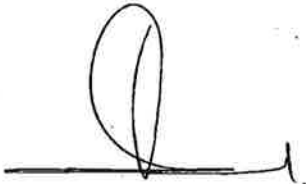
- aan de kant van de appellante:	<i>nihil</i>
- aan de kant van de eerste geïntimeerde:	
• rechtsplegingsvergoeding hoger beroep:	6.000,00 EUR
- aan de kant van de tweede geïntimeerde:	
• rechtsplegingsvergoeding hoger beroep:	6.000,00 EUR

Aldus gewezen en uitgesproken in openbare terechtzitting van het Hof van beroep te Gent, **VIJFDE KAMER**, zitting houdende in fiscale zaken, van **12 juni 2018**.



Aanwezig:

Stijn Ravyse, raadsheer wn. voorzitter, alleenrechtsprekend
Jenny Dammekens, griffier



J. Dammekens



S. Ravyse

