

# BOEK I

---

## **Inkomstenbelastingen en ermede gelijkgestelde belastingen**

### **Personenbelasting Algemeen**

*bijgewerkt door*  
Brigitte LIEVENS

### **Onroerende Inkomsten en OV**

*bijgewerkt door*  
Luc SPINCEMAILLE

*met medewerking van*  
Olivier De Keukelaere

### **Roerende Inkomsten en RV**

*bijgewerkt door*  
Christophe COUDRON

### **Bedrijfsinkomsten**

*bijgewerkt door*  
Koen VAN DUYSE

*met medewerking van*  
Nick Boonen  
Nico Demeyere  
Jean Goeman  
Robin Minjauw  
Delphine Noré  
Thomas Spaas  
Kris Van den Broeck  
Mieke Van Zandweghe  
Thomas Vertriest

### **Diverse inkomsten**

*bijgewerkt door*  
Gerd GOYVAERTS

*met medewerking van*  
Karen Moser

### **Berekening PB**

*bijgewerkt door*  
Koen VAN DUYSE

*met medewerking van*  
Hannes D'Hoop

**Vennootschapsbelasting***bijgewerkt door*

Luc SPINCEMAILLE

*met medewerking van*

Claudine Bodeux

Robin Minjauw

Ivo Van de Velde

Mieke Van Zandweghe

**Rechtspersonenbelasting***bijgewerkt door*

Luc SPINCEMAILLE

*met medewerking van*

Robin MINJAUW

**BNI***bijgewerkt door*

Ken ROELANDS

**Voorheffingen***bijgewerkt door*

Koen VAN DUYSE

**Onroerende voorheffing***bijgewerkt door*

Luc SPINCEMAILLE

*met medewerking van*

Olivier De Keukelaere

**Roerende voorheffing***bijgewerkt door*

Christophe COUDRON

**Bedrijfsvoorheffing***bijgewerkt door*

Brigitte LIEVENS

**Procedure***bijgewerkt door*

Hans SYMOENS

*met medewerking van*

Jean Goeman

Delphine Noré

Jo Schrijvers

**Toekenning Ondergeschikte Machten***bijgewerkt door*

Hans Symoens

**MIGB***Bijgewerkt door*

Koen MORBÉE

# Deel I

---

## Personenbelasting

---

### Hoofdstuk I

### Algemeenheden

#### 1000

art. 2 WIB92

Sinds de coördinatie bevat het wetboek van de inkomstenbelastingen een aantal definities, nl. van de begrippen vennootschap, binnenlandse vennootschap, kapitaalvennootschap, personenvennootschap, buitenlandse vennootschap, kinderen, vastrentende effecten, gestort kapitaal, gerevalueerde waarde, immateriële, vaste of financiële vaste activa, oprichtingskosten, voorraden en bestellingen in uitvoering (art. 2 WIB92). Vanaf aanslagjaar 2005 -werden enkele 'nieuwe' definities toegevoegd), m.n. rijksinwoners, gehuwden, gemeenschappelijke aanslag en kinderen. Deze begrippen worden toegelicht op de daartoe geëigende plaats in dit handboek.

Het wetboek vermeldt echter geen algemene definitie van 'belasting'. Het Hof van Cassatie definieerde dit begrip als: "een, op grond van hun gezag door de Staat, de provinciën of de gemeenten, verrichte heffing op de geldmiddelen van de personen, die hun grondgebied bewonen, of daar belangen bezitten, om te worden aangewend voor de diensten van openbaar nut"<sup>1, 2</sup>.

art. 170 GW

Ook de gemeenschappen en gewesten hebben bevoegdheid tot belastingheffing (art. 170 GW).

Zie verder over deze definitie: TIBERGHEN, A., *Inleiding tot het Belgisch fiscaal recht*, nrs. 2 e.v.

#### 1000,20

Bibliografie

Over de personenbelasting bestaan volgende algemene werken:

- LINARD DE GUERTECHIN, C., *L'impôt des personnes physiques*, 3e ed., Travaux de la faculté de droit de Namur, Brussel, Larcier, 1982, 462 p.
- COPPENS, P. en BAILLEUR, A., *Droit fiscal, I, L'impôt des personnes physiques*, ed. 2, Brussel, Larcier, 1992, 365 p.
- DILLEN, L., MAES, L., en PLETS, N. (ed.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2008, 1183 p. (jaarlijks nieuwe uitgave).
- BEGHIN, P. en VAN DE WOESTEYNE, I., *Handboek Personenbelasting 2008-2009*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 723 p.

## § 1. STELSEL VAN DE PERSONENBELASTING (PB)

#### 1000,50

art. 3 WIB92

---

<sup>1</sup>Cass. 30 november 1950, *Pas.* 1951, I, 191, *R.W.* 1950-51, 1018.

<sup>2</sup>Zie ook randnr. 0001 e.v.

De personenbelasting is de belasting berekend op het globale inkomen van de rijksinwoners (art. 3 WIB92). In principe worden alle inkomsten van de belastingplichtige samengeteld en de belasting wordt berekend op het verkregen resultaat. Nochtans bestaan er verschillende uitzonderingen, waarbij de globalisatie niet wordt toegepast: dit is bv. het geval voor de roerende inkomsten, sommige 'diverse' inkomsten en voor de meerwaarden die in principe niet geglobaliseerd maar afzonderlijk belast worden.

In verschillende gevallen zijn verminderingen toepasselijk op een welbepaald deel van het belastbare inkomen: dit is bv. het geval voor de beroepsverliezen die slechts van het beroepsinkomen aftrekbaar zijn, en voor 'diverse' verliezen die slechts van diverse inkomsten aftrekbaar zijn.

**1001**

De personenbelasting, zoals overigens de drie andere belastingen op het inkomen, wordt in de meeste gevallen in twee of zelfs in drie stadia betaald, o.m. wanneer één of meer voorheffingen geheven worden. Er zijn in het geheel zes voorheffingen die onafhankelijk zijn van de beschikkingen betreffende de eigenlijke belastingen. Men dient dus wel duidelijk de studie van de belasting te scheiden van die van de voorheffingen: wij zullen laatstgenoemden bestuderen onder de randnrs. 1620 e.v.

**§ 2. TERRITORIALITEIT****1001,50**

- Bibliografie
- Circ. 3 januari 1996, *Bull. Bel.*, afl. 757, 207, besproken in o.a. *Fiskoloog (I.)* 1996, 146, 8.
  - HINNEKENS, L., *De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en van de inkomstenbelastingen in het bijzonder*, Brussel, Ced.Samsom, 1985, nr. 50, 72-74.
  - CLAEYS-BOUUAERT, I., "Aantekeningen omtrent het fiscaal begrip hoofdverblijf voor natuurlijke personen", in *Mélanges offerts á Jacques Velu*, Brussel, Bruylant, 1992, 581-595.
  - HINNEKENS, Ph., *Belasting van niet-inwoners*, Kalmthout, Biblio, 1994, 153 p.
  - DEBLAUWE, R., "De fiscale woonplaats historisch bekeken", in *Recht zonder omwegen, Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag*, Gent Larcier, 1999, 3-20.
  - HINNEKENS, L., "L'habitant du Royaume dans le droit fiscal belge contemporain", *R.G.F.* 1981, 167-168.
  - HINNEKENS, L., "Nieuwe krachtlijnen in de rechtspraak over het rijksinwonerschap", *A.F.T.* 1991, 20.
  - POPPE, G., "De evolutie van het begrip rijksinwoner in het licht van de wet van 22 december 1989", *T.F.R.* 1991, 60-77.
  - POPPE, G., "Een tweede wettelijk vermoeden inzake rijksinwonerschap", *Fiskoloog (I.)* 1994, afl. 122, 12.
  - "Belastingwoonplaats gehuwden", *Fisc. Koer.* 1995, afl. 1-2, 5-13.
  - LAMBRECHTS, J., "Uitbreiding Belgisch rijksinwonerschap – Een globale visie", *T.F.R.* 1995, 6-9.
  - HINNEKENS, L., "Het (niet-)rijksinwonerschap van de gedetacheerde werknemer volgens de laatste stand van wetgevingen rechtspraak", *A.F.T.* 1995, 270-280.
  - DELBOO, M., "Fiscale woonplaats is effectieve woonplaats", *T.F.R.* 2000, afl. 173, 25.
  - GOETHALS, J., "Fiscale woonplaats: vrije keuze van het minst belaste land", *Fiskoloog (I.)* 1996, 151, 7.

**1002**

art. 5 WIB92

De personenbelasting treft het globale inkomen van de rijksinwoners. Het geheel van de inkomsten omvat de inkomsten zoals beschreven in titel II van het WIB92, ongeacht de plaats waar zij genoten of verkregen worden, en zonder rekening te houden met de aard en het

bedrag van de belastingen welke deze inkomsten mogelijk in het buitenland ondergaan hebben (art. 5 WIB92). Nochtans bestaan er twee reeksen maatregelen om de dubbele aanslag te milderen: het WIB92 voorziet in een belastingvermindering voor bepaalde inkomsten in het buitenland bekomen of genoten en anderzijds heeft België met een aantal landen overeenkomsten gesloten om dubbele belasting te vermijden.

### 1003

art. 2 WIB92

Rijksinwoners zijn degenen die in België 'hun woonplaats of de zetel van hun fortuin' gevestigd hebben (art. 2 WIB92). De 'fiscale woonplaats' is geen synoniem van wettelijke woonplaats in de zin van de artikelen 102 e.v. van het Burgerlijk Wetboek<sup>3</sup> maar komt wel dichtbij het woonplaatsbegrip dat voor de inschrijving in de bevolkingsregisters wordt gehanteerd<sup>4</sup>. Het feitelijk domicilie wordt noodzakelijkerwijze gekenmerkt door een zekere permanentie of continuïteit<sup>5</sup>.

art. 2 1° lid 2 WIB92

De wet van 22 december 1989 heeft aan de inschrijving in het Rijksregister van de natuurlijke personen een wettelijk vermoeden (*juris tantum*) vastgeknoopt (art. 2 1° lid 2 WIB92).

art. 2 1° lid 3 WIB92

Bij wet van 6 juli 1994<sup>6</sup> werd een tweede wettelijk vermoeden ingevoerd. Voortaan wordt de belastingwoonplaats van gehuwden bepaald door de plaats waar het gezin is gevestigd (art. 2 1° lid 3 WIB92). Dit vermoeden geldt niet wanneer voor elke echtgenoot een afzonderlijke aanslag wordt gevestigd (zie randnr. 1322). De fiscale woonplaats moet in de eerste plaats steeds op basis van de feiten beoordeeld worden. Bovendien is artikel 2, 1°, lid 3 van het WIB92 enkel van toepassing in geval van een tijdelijke verwijdering<sup>7</sup>.

### 1004

De begrippen 'woonplaats' en 'zetel van fortuin' zijn twee onderscheiden begrippen: de 'woonplaats' is een feitelijke woonplaats die gekenmerkt wordt door een zekere bestendigheid, terwijl de 'zetel van het fortuin' de plaats is van waaruit dit beheerd wordt en die door een zekere eenheid gekenmerkt wordt<sup>8</sup>.

Wie een tijdelijke betrekking heeft in het buitenland (*i.c.* aan de rechtsfaculteit van -Ouagadougou) en vanuit België zijn fortuin beheert of laat beheren, is rijksinwoner<sup>9</sup>.

### 1005

Het is geenszins denkbeeldig dat twee (of zelfs verschillende) landen beweren dat het fiscale domicilie van een persoon zich in hun land bevindt.

In dat geval dient men de dubbelbelastingovereenkomsten te consulteren om te zien welk land de voorrang heeft (cf. randnr. 9304). Voor het interne recht blijft de betrokkene echter

<sup>3</sup>Vr. & Antw. Senaat, 16 juni 1984, 1478.

<sup>4</sup>Cf. X, "Naar nauwere band tussen burgerlijke en fiscale woonplaats", *Fiskoloog* 1992, afl. 393, 1.

<sup>5</sup>Cass. 14 september 1995, *Fiskoloog* 1995, afl. 543, 9; Cass. 16 januari 2004, *F.J.F.*, No. 2004/102.

<sup>6</sup>B.S. 16 juli 1994.

<sup>7</sup>Vr. nr. 121 VANDEURZEN 19 oktober 1995, Vr. & Antw. Kamer, 27 december 1995, 1570, *Bull. Bel.*, afl. 758, 513.

<sup>8</sup>Cass. 19 juli 1836, *Pas.* 1836, I, 280; Cass. 6 oktober 1941, *Pas.* 1941, I, 368; Cass. 7 september 1965, *Pas.* 1966, I, 34; Cass. 7 februari 1979, *Pas.* 1979, I, 673; Cass. 28 oktober 1982, *F.J.F.*, No. 83/41; Cass. 30 juni 1983, *R.W.* 1984-85, 397 *Pas.* 1983, I, 1226.

<sup>9</sup>Cass. 15 november 1990, *J.T.* 1991, 65, *R.W.* 1990-91, 1031, *F.J.F.*, No. 91/36.

inwoner, ook al is hij dat niet volgens de overeenkomst, en moet hij dus een aangifte als rijksinwoner (zgn. aangifte in de personenbelasting) indienen.

### 1006

art. 2 § 1 1° c WIB92

Artikel 2 § 1, 1°, b) van het WIB92 voegt eraan toe dat de Belgische diplomatieke agenten en de Belgische consulaire agenten van beroep, die in het buitenland geaccrediteerd zijn, als rijksinwoner beschouwd blijven. Deze bepaling is noodzakelijk om te verhinderen dat die agenten, die niet belastbaar zijn in het land waar zij geaccrediteerd zijn, aan elke belasting zouden ontsnappen. Door artikel 2, § 1 1°, c) worden ook de (andere dan diplomatieke of consulaire) ambtenaren die voor de Belgische Overheid in het buitenland werken, als rijksinwoner bestempeld. Ook de inwonende gezinsleden van diplomatieke en consulaire ambtenaren vallen onder de uitbreiding.

art. 4 WIB92

Artikel 4 van het WIB92 zegt ten andere dat niet aan de personenbelasting onderworpen zijn:

- 1° de buitenlandse diplomatieke ambtenaren en de consulaire beroepsambtenaren die in België zijn geaccrediteerd, alsmede hun inwonende gezinsleden;
- 2° op voorwaarde van wederkerigheid, de andere leden van buitenlandse diplomatieke zendingen en consulaire posten in België, alsmede hun inwonende gezinsleden, mits de betrokkenen de Belgische nationaliteit niet bezitten of niet duurzaam verblijf houden in België;
- 3° op voorwaarde van wederkerigheid, de ambtenaren, vertegenwoordigers en afgevaardigden van vreemde Staten of van staatkundige onderdelen of plaatselijke gemeenschappen daarvan of van een buitenlands publiekrechtelijk lichaam mits de betrokkenen de Belgische nationaliteit niet bezitten of niet duurzaam verblijf houden in België en hun diensten niet verstrekken in het kader van enig handels- of nijverheidsbedrijf.

Bepaalde internationale overeenkomsten voorzien in fiscale vrijstelling voor de bezoldigingen van de ambtenaren van internationale instellingen.

Ten slotte voorzien de dubbelbelastingverdragen nagenoeg altijd in speciale criteria inzake de fiscale woonplaats (zie randnrs. 9201 e.v.).

## § 3. SOORTEN INKOMSTEN

### 1007

De verschillende soorten inkomsten moeten goed van elkaar onderscheiden worden. Op iedere categorie en haar onderverdelingen zijn enkele of verschillende bijzondere regels toepasselijk, zowel voor wat de berekening betreft van de belastbare grondslag (bv. verschillende forfaits voor beroepskosten), als voor de berekening van de belasting (bv. de vermeerderingen bij gebrek aan voorafbetaling).

De verschillende categorieën zijn de volgende:

1. inkomen van onroerende goederen:
  - niet verhuurde: artikel 7, § 1, 1°;
  - verhuurde: artikel 7, § 1, 2°;
  - erfpacht en opstal: artikel 7, § 1, 3°;
2. inkomen van roerende goederen: artikel 17
  - dividenden: artikel 18;
  - interest: artikel 19;
  - verhuring enz. van roerende goederen (royalty's): artikel 17, § 1, 3°;

- lijfrenten: artikel 20;
- 3. beroepsinkomen: artikel 23
  - winst: artikel 24;
  - baten: artikel 27;
  - winst en baten van een vorige beroepswerkzaamheid: artikel 28;
  - bezoldigingen: artikel 30;
  - pensioenen: artikel 34;
- 4. diverse inkomsten: artikel 90.

De wet gebruikt, sinds de coördinatie, telkens het begrip ‘*inkomen*’, voor het netto-begrip, behalve voor de diverse *inkomsten*, terwijl voor de bruto ontvangsten het woord ‘*inkomsten*’ wordt gebruikt.

Wij zullen één voor één deze categorieën behandelen en daarna nagaan hoe de taxatie, al dan niet ‘geglobaliseerd’, van deze verschillende inkomsten gebeurt.

## Hoofdstuk II

# Grondslag van de belasting

### Afdeling I.

#### Inkomen van onroerende goederen

#### 1008

- Bibliografie
- DELAHAYE, A., *De belasting op het inkomen uit onroerende goederen in België*, Brussel, Bruylant, 1978, 147 p.
  - MALHERBE, J. en AUTENNE, J., *Péréquation cadastrale et réforme de la fiscalité immobilière*, Brussel, Larcier, 1980, 104 p.
  - VERSTAPPEN, J., “Actuele problemen van onroerende fiscaliteit”, *Gids voor de aangifte*, Diegem, Ced.Samsom, 1994, 116 p.
  - NEMERY DE BELLEVAUX, J.P., “Fiscalité immobilière”, in *Etudes fiscales*, Brussel, Bruylant, 1998, 11-21.
  - DIERCKX, E (ed.), *Onroerend goed als beleggingsinstrument*, Gent, Larcier, 2003, 387 p.
  - DEFOOR, W. en VERTOMMEN, S., “Inkomen van onroerende goederen en kapitalen”, in DILLEN, L., PLETS, N. en MAES, L., *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2008, 61-151.
  - DE GROOTE, G., “Het belasten van inkomsten uit onroerend goed na de wet van 19 juli 1979”, *Bull. Bel.*, afl. 581, 322-354.
  - GOBLET, O., “Onroerende fiscaliteit en belastinghervorming”, *A.F.T.* 1989, 107.
  - RICHELLE, I., “Nouveautés en fiscalité immobilière”, *Rev. not. b.* 1997, 570.
  - VERSTAPPEN, J., “Enkele actuele fiscale problemen inzake onroerend goed doorgelicht”, *R.W.* 1997-98, 1152-1172.
  - VERBEKE, A., “Creatief met vruchtgebruik”, *T. Not.* 1999, 530.
  - VERSTAPPEN, J., “Vruchtgebruik en blote eigendom bij onroerende goederen – fiscale aspecten”, *T. Not.* 1999, 494.

#### 1009

art. 11

WIB92

Onroerende inkomsten zijn belastbaar ten name van de eigenaar, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van het goed (art. 11 WIB92). Waar er verder over ‘eigenaar’ wordt gesproken, dient daaronder dus ‘eigenaar, erfpachter, enz.’ te worden begrepen.

Ook het KI van elektriciteitscabines wordt in beginsel belast ten name van de eigenaar van de grond, tenzij deze bij geregistreerde akte een verzaking aan het recht van natrekking heeft verleend aan de elektriciteitsmaatschappij<sup>10</sup>.

De opsomming van de schuldenaars van de grondbelasting mag niet bij analogie uitgebreid worden tot alle genietters van bezettingsrechten<sup>11</sup>.

De inkomsten die de zogenaamde 'economische eigenaar' verkrijgt, zijn pas dan huurinkomsten, als hij juridisch de mogelijkheid heeft het onroerend goed te verhuren en de huurgelden in zijn voordeel op te strijken<sup>12</sup>.

Het belastbaar tijdstip is, overeenkomstig artikel 204, 1° van het KB/WIB92, voor inkomsten van gebouwde onroerende goederen gelijk aan het tijdperk waarop ze betrekking hebben.

## § 1. NIET-VERHUURDE ONROERENDE GOEDEREN

### 1010

art. 518 WIB92

De eigenaar van niet verhuurde onroerende goederen, die in *België* gelegen zijn, wordt geacht er een persoonlijk genot uit te halen, waarvan de waarde gelijk is aan deze van het kadastraal inkomen, verhoogd met 40 %<sup>13</sup>.

Betreft het evenwel ongebouwde onroerende goederen of de in artikel 12, § 3 van het WIB92 (tot aj. 2006 art. 16 WIB92) bedoelde '(eigen) woning', dan blijft het belastbaar inkomen beperkt tot het kadastraal inkomen van het betreffende onroerend goed.

In afwachting van de volgende algemene perequatie wordt het kadastraal inkomen voorlopig geïndexeerd (art. 518 WIB92). Voor aanslagjaar 2008 bedraagt de coëfficiënt 1,4532 en voor aanslagjaar 2009 1,4796.

### 1011

De eigenaar van in het *buitenland* gelegen onroerende goederen wordt belast op de *netto-huurwaarde* ervan, d.i. de brutohuurwaarde verminderd met 40 % (voor gebouwde onroerende goederen) of 10 % (voor ongebouwde onroerende goederen)<sup>14</sup>.

## § 2. VERHUURDE ONROERENDE GOEDEREN

### 1013

Bibliografie – SALENS, P., "Taxatie van de huurprijs en de huurvoordelen. Een stand van zaken na twee recente arresten van het Hof van Beroep te Gent", *A.F.T.* 2000, 456.

<sup>10</sup>Vr. nr. 277 QUINTELIER 16 februari 1993, *Vr. & Antw.* Senaat, 16 maart 1993, nr. 48, 2186.

<sup>11</sup>Cass. 9 juni 1947, *Pas.* 1947, I, 254.

<sup>12</sup>Vr. nr. 1010 DE CLIPPELE 13 april 1994, *Vr. & Antw.* Kamer, 4 juli 1994, 11732 (in het kader van de overeenkomst van 19 oktober 1970 tussen België en Nederland tot het vermijden van dubbele belasting).

<sup>13</sup>A. DELAHAYE, "Het belastbaar stellen van de eigen woning in de personenbelasting: een fiscale onrechtvaardigheid?", *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Brussel, Bruylant, 1981, 395.

<sup>14</sup>Brussel 27 november 1998, *Fisc. Koer.* 1999, 517.



## 1. In België gelegen onroerende goederen

1. Het belastbaar inkomen is gelijk aan het kadastraal inkomen met betrekking tot volgende onroerende goederen:
  - ongebouwde onroerende goederen, verhuurd aan een natuurlijk persoon, die ze, noch geheel noch gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid;
  - onroerende goederen, die overeenkomstig de pachtwetgeving<sup>15</sup> zijn verhuurd en door de huurder voor land- en tuinbouw worden gebruikt (art. 7 § 1 2° a en b WIB92).
2. Het belastbaar inkomen is gelijk aan het kadastraal inkomen, verhoogd met 40 % voor de volgende onroerende goederen:
  - gebouwde onroerende goederen, verhuurd aan een natuurlijk persoon, die ze noch geheel noch gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid;
  - gebouwde onroerende goederen, verhuurd aan een rechtspersoon die geen vennootschap is, wanneer de verhuring gebeurt met het oog op de terbeschikkingstelling ervan aan natuurlijke personen om uitsluitend als woning te worden gebruikt of aan meerdere natuurlijke personen die ze uitsluitend gezamenlijk als woning gebruiken (art. 7 § 1 2° b)bis WIB92) (bv. een weeshuis)<sup>16</sup>.

Het beroepsmatig karakter, waarvan sprake in *sub* 1 en 2, wordt niet aangetoond door het enkele feit dat in het door een natuurlijk persoon gehuurde goed, dat hem tot hoofdverblijfplaats strekt, tevens de zetel van een vzw is gevestigd<sup>17</sup>.

De verhoging wordt niet toegepast voor personen die om sociale of beroepsredenen hun eigen woning niet kunnen betrekken (zie randnr. 1027)<sup>18</sup>.
3. Het belastbaar inkomen is gelijk aan het totale bedrag van de huurprijs en de huurvoordelen, wanneer het gaat om:
  - andere dan *sub* 1 en 2 bedoelde ongebouwde onroerende goederen, in welk geval het belastbaar inkomen niet lager mag zijn dan het kadastraal inkomen;
  - andere dan *sub* 1 en 2 bedoelde gebouwde onroerende goederen, in welk geval het belastbaar inkomen niet lager mag zijn dan het kadastraal inkomen, verhoogd met 40 %.

De derde categorie kan van toepassing zijn bij verhuur aan een particulier, die het onroerend goed niet voor beroepsdoeleinden gebruikt, wanneer blijkt dat de huur in feite wordt betaald door de werkgever van de huurder, die de huur tevens als beroepskost in aftrek brengt<sup>19</sup>.

Bij verhuur aan een vennootschap, die het onroerend goed ter beschikking stelt als woning aan haar directeur, is er desalniettemin sprake van een verhuur voor beroepsdoeleinden

<sup>15</sup>De voorwaarde dat de verhuur moet gebeuren overeenkomstig de pachtwetgeving, impliceert volgens de belastingadministratie (aanschrijving nr. 4 van 7 februari 2002) dat de verpachter zich moet houden aan de wetgeving inzake de maximumpachtprijzen (wet van 4 november 1969 tot beperking van de pachtprijzen, voor wat de pachtprijzen betreft, die vervallen in de periode van 15 december 2001 tot 14 december 2004, B.S. 15 december 2001). De rechtspraak is het hiermee eens, maar laat de belastingplichtige toe aan te tonen dat de verhuur desgevallend niet onder deze wetgeving valt (Gent 9 maart 2000, F.J.F., No. 2000/215; Gent 19 december 2001, F.J.F., No. 2002/186).

<sup>16</sup>Wet 6 juli 1997, B.S. 23 oktober 1997.

<sup>17</sup>Gent 3 maart 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 706, 9.

<sup>18</sup>Vr. nr. 1029 DE CLIPPELE 20 april 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, nr. 109, 11351, *Bull. Bel.* 1994, afl. 742, 2842.

<sup>19</sup>Brussel 26 oktober 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 842; Brussel 12 januari 2001, F.J.F., No. 2001/97.

(zelfs indien het huurcontract bepaalt dat de woning enkel als privéwoning mag worden gebruikt<sup>20</sup>) en wordt de werkelijke nettohuur belast<sup>21</sup>.

Omgekeerd is, bij verhuur aan een particulier die onderverhuurt aan een vennootschap, alleen het KI belastbaar<sup>22</sup>, tenzij in geval van simulatie of wanneer de partijen niet alle gevolgen van de onderverhuur hebben aanvaard<sup>23</sup>.

Ook bij verhuring aan een vzw of een OCMW is de werkelijke huur belastbaar, tenzij in het geval voorzien in artikel 7, § 1, 2° b)bis van het WIB92<sup>24</sup>.

Volgens het hof van beroep te Brussel is de overeenkomst tussen huurder en verhuurder die de beroepsmatige aanwending van het verhuurde goed verbiedt, tegenstelbaar aan de administratie<sup>25</sup>. De contractbreuk door de huurder kan daarom geen fiscale gevolgen voor de verhuurder hebben, tenzij in geval van simulatie<sup>26</sup>. Om de beroepsmatige aanwending door de huurder aan te tonen, volstaat het evenwel niet te verwijzen naar het feit dat de huurder deze huur als beroepskost in aftrek brengt in een niet-gecontroleerde aangifte in de personenbelasting<sup>27</sup>.

De regel dat de eigenaar van een onroerend goed steeds belast moet worden op de werkelijk ontvangen huur zodra de huurder het goed beroepsmatig gebruikt, is volgens het Grondwettelijk Hof niet in strijd met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel. Dat de eigenaar niet op voorhand op de hoogte is gesteld van het beroepsmatige gebruik of dat de huurder daarmee een clausule van de huurovereenkomst schendt, doet daaraan geen afbreuk. Van ongeoorloofde discriminatie zou daarentegen wel sprake zijn als de administratie zelf de betaalde huur in hoofde van de huurder zelf als beroepskost in mindering brengt en vervolgens de eigenaar belast op de werkelijk ontvangen huur<sup>28</sup>.

#### 1014

'Huurvoordelen' zijn verplichtingen, investeringen of werken die aan de huurder worden opgelegd en waarvan de uitvoering door de verhuurder kan worden afgedwongen. Werken die door de huurder op eigen initiatief worden uitgevoerd en gefinancierd, zijn niet als een huurvoordeel belastbaar<sup>29</sup>. Grove herstellingswerken die in beginsel ten laste zijn van de ver-

<sup>20</sup>Brussel 10 april 1998, *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal* 1999, afl. 2, 7.

<sup>21</sup>Cass. 5 januari 1978, *Pas.* 1978, I, 509; Cass. 3 juni 1983, *F.J.F.*, No. 84/4; Brussel 21 februari 1992, *F.J.F.*, No. 92/64, 129, *Bull. Bel.*, afl. 748, 1041.

<sup>22</sup>JVD, *Fiskoloog* 1992, afl. 397, 1.

<sup>23</sup>Brussel 23 juli 1992, *Fisc. Koer.* 1993, 305; Bergen 6 februari 1998, *J.L.M.B.* 1998, 1778; Antwerpen 11 januari 1999, *F.J.F.*, No. 99/128, 334; Gent 4 december 2001, *Fiskoloog* 2002, afl. 832, 9; Rb. Brussel 7 maart 2002, *Fiskoloog* 2002, afl. 851, 1; Bergen 22 november 2002, *Fiskoloog* 2002, afl. 871, 9; Rb. Gent 29 oktober 2003, *Fiskoloog* 2003, afl. 91 4, 9.

<sup>24</sup>Vr. nr. 828 BREYNE 1 oktober 1991, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-94, 11343, *Bull. Bel.*, afl. 717, 1664, *Bull. Bel.*, afl. 742, 2812.

<sup>25</sup>*Fiskoloog* 1993, afl. 411, 6 en *Parl. St.*, Senaat 1991-92, nr. 376/1, 4 juni 1992; Antwerpen 1 maart 1993, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. A 93/46; S. CLAES, "Fiscale perikelen rond de onderverhuur of de terbeschikkingstelling van een onroerend goed door de huurder", *Not. Fisc. M.* 1992, 317-321; cf. ook Antwerpen 4 november 1993, *Fisc. Koer.* 1994, 191; Brussel 28 juni 2002, *T.F.R.* 2003, afl. 235, 108.

<sup>26</sup>Antwerpen 18 oktober 2005, *T.F.R.*, afl. 318-319, 269; Brussel 23 mei 1996, *Fiskoloog* 1996, afl. 572, 6; Rb. Leuven 6 juni 2003, *Fiskoloog* 2003, afl. 902, 2.

<sup>27</sup>Brussel 23 mei 2007, *F.J.F.*, No. 2007/277; Brussel 13 december 2002, *F.J.F.*, No. 2003/155.

<sup>28</sup>GwH 27 mei 2008, nr. 86/2008.

<sup>29</sup>Luik 16 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/98.

huurder, maar die worden uitgevoerd door de huurder, zijn daarentegen wel als een huurvoordeel belastbaar<sup>30</sup>.

Met betrekking tot huurprijs en huurvoordelen wordt onder 'netto-inkomen' begrepen, het brutobedrag van de inkomsten, verminderd, uit hoofde van onderhouds- en herstellingskosten, met:

- 40 % voor gebouwde onroerende goederen (alsmede voor materieel en outillage, die van nature of door hun bestemming onroerend zijn, zonder dat deze vermindering meer mag bedragen dan twee derden van het (met een door de Koning te bepalen revalorisatiecoëfficiënt<sup>31</sup>) gerevaloriseerde kadastraal inkomen; Indien het kadastraal inkomen aldus 2 500 EUR bedraagt, en de huur 20 000 EUR per jaar, wordt de aftrek van 40 % (20 000 EUR × 40 % = 8 000 EUR) beperkt tot 2 500 EUR × 2/3 × 3,75 = 6 250 EUR voor aanslagjaar 2009. Bij de toepassing van de formule dient rekening te worden gehouden met het ongeïndexeerde kadastrale inkomen (art. 8 WIB92)<sup>32</sup>;
- 10 % voor ongebouwde onroerende goederen.

De opzeggingsvergoeding, betaald wegens verbreking van een huurcontract betreffende een onroerend goed dat verhuurd werd aan een vennootschap, houdt een opbrengst van het onroerend goed in en wordt dienovereenkomstig belast<sup>33</sup>.

### 1015

Wanneer een *bestuurder* een gebouwde onroerend goed verhuurt aan zijn vennootschap, is er in bepaalde omstandigheden herkwalficatie van de huur in *bedrijfsinkomen*. Zie hierover *infra*, randnr. 1254<sup>34</sup>.

Inkomsten uit de verhuur van een onroerend goed zijn slechts belastbaar als bedrijfsinkomen indien de verkrijger van de inkomsten het goed zelf voor beroepsdoeleinden aanwendt. *In casu is* het de hurende vennootschap die het goed beroepsmatig gebruikt. Dat de verhuurder werkend vennoot is van de hurende vennootschap doet hieraan geen afbreuk<sup>35</sup>.

### 1016

Enkel de effectief betaalde huurgelden zijn belastbaar<sup>36</sup>.

Een toelating om bepaalde werken te verrichten aan het onroerend goed, kan niet beschouwd worden als een huurlast, als deze toelating slechts een mogelijkheid is en geen enkele verhoging van de huur voorzien wordt indien deze werken niet worden uitgevoerd<sup>37</sup>.

De uitsplitsing van de huurprijs over het onroerend goed en de meubels heeft geen terugwerkende kracht<sup>38</sup>.

<sup>30</sup>Gent 22 september 1998, *T.F.R.* 1999, afl. 164, 112.

<sup>31</sup>Aanslagjaar 2008: 3,65; aanslagjaar 2009: 3,75.

<sup>32</sup>*Fiscoloog* 1993, afl. 417, 3.

<sup>33</sup>Gent 15 april 1999, *T.F.R.* 1999, afl. 170, 787.

<sup>34</sup>S. VAN STEENKISTE, "Huur van een woning, bestemd voor privégebruik en toch fiscaal bedrijfsmatig", *A.F.T.* 1994, 89.

<sup>35</sup>Antwerpen 12 januari 1999, *F.J.F.*, No. 99/129, 337.

<sup>36</sup>*Vr. & Antw.* Senaat 1983-84, 5 juni 1984, 1376; Gent 18 april 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 849, 9; Rb. Hasselt 23 oktober 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 879, 9.

<sup>37</sup>Luik 22 oktober 1986, *F.J.F.*, No. 87/138, 252; cf. ook Antwerpen 27 april 1993, *J.D.F.* 1993, 177, noot.

**1018**

art. 7 § 2  
WIB92

Wanneer een huurvoordeel bestaat in een eenmalige uitgave, wordt het bedrag over de gehele duur van het contract verdeeld (art. 7 § 2 WIB92).

**1019**

art. 8 WIB92

Indien een onroerend goed is verhuurd aan een natuurlijk persoon en gedeeltelijk voor privé- en gedeeltelijk voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt, wordt in principe de volledige huur en huurlasten (min de forfaitaire aftrek) belast, tenzij de huurprijs en -voordelen afzonderlijk vastgesteld zijn in een geregistreerde huurovereenkomst voor het privé- en beroepsgedeelte (art. 8 WIB92). Een splitsing van de oppervlakte is niet voldoende<sup>39</sup>, evenmin als een contractuele uitsplitsing van de onroerende voorheffing<sup>40</sup>.

**1020**

Een schadevergoeding wegens huurderfing is geen inkomen<sup>41</sup>. Een vergoeding voor de onbeschikbaarheid ten gevolge van een optierecht aan een derde, die het goed voor industriële doeleinden mag gebruiken, is onroerend inkomen; *in casu* werd er eigenlijk een huurovereenkomst gesloten<sup>42</sup>.

Een vergoeding van huurschade is geen onroerend inkomen, indien zij de uitzonderlijke waardevermindering compenseert die een onroerend goed werkelijk heeft ondergaan wegens de activiteit van de huurder en indien zij is vastgesteld in een bijzondere clause van het huurcontract of bij afzonderlijk contract, of in een rechterlijke beslissing<sup>43</sup>.

De verhuur van een zandgroeve voor tien jaar, tegen een vergoeding per kubieke meter opgegraven zand, geeft onroerend inkomen<sup>44</sup>. Zo wordt ook de overeenkomst, waarbij aan een vennootschap het recht wordt toegekend om, tegen een vergoeding, puin en aarde, ter opvulling van een put te storten, aangemerkt als een huurovereenkomst in de zin van artikel 7 van het WIB92. De aldus ontvangen vergoeding is belastbaar als onroerend inkomen<sup>45</sup>.

## 2. In het buitenland gelegen onroerende goederen

**1017**

Het belastbaar inkomen is gelijk aan het totale bedrag van de huurprijs en de huurvoordelen, zijnde het bruto-inkomen verminderd met een forfaitaire aftrek van 40 % (gebouwd) of 10 % (ongebouwd) uit hoofde van onderhouds- en herstellingskosten. De huurprijs mag bovendien

---

<sup>38</sup>Gent 12 november 1991, *F.J.F.*, No. 92/24, 42.

<sup>39</sup>Vr. nr. 13 DE CLIPPELE 9 december 1985, *Vr. & Antw.* Senaat 1985-1986, 21 januari 1986, 111; Vr. nr. 293 D'HONDT 17 juli 1987, *Bull. Bel.*, afl. 670, 545.

<sup>40</sup>Luik 28 februari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 888, 9.

<sup>41</sup>Vr. nr. 157 VANSTEENKISTE, *Vr. & Antw.* Kamer 1983-1984, 13 maart 1984, 1744.

<sup>42</sup>Luik 14 november 1984, *F.J.F.*, No. 85/45, 85.

<sup>43</sup>Vr. nr. 17 BARZIN 16 oktober 1990, *Vr. & Antw.* Senaat, 27 november 1990, 309, *Bull. Bel.*, afl. 703, 673.

<sup>44</sup>Cass. 28 februari 1985, *J.D.F.* 1986, 210, *F.J.F.*, No. 85/287.

<sup>45</sup>Luik 4 november 1998, *F.J.F.*, No. 99/67, 165.

verminderd worden met de in Frankrijk betaalde grondbelasting, echter niet met de in Frankrijk betaalde professionele belasting<sup>46</sup>.

### § 3. ERFPACHT OF OPSTAL

1021

- Bibliografie
- PEETERS, B., "Fiscale aspecten van het recht van opstal en van erfpacht", *Fiscale Praktijkstudies*, nr. 13, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1992, 143 p.
  - VAN CROMBRUGGE, S., "De fiscale aspecten van het recht van opstal", in *Het zakenrecht absoluut niet een rustig bezit*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1992, 375-401.
  - CARLIER, P., "Kritische beschouwingen i.v.m. de fiscaalrechtelijke gevolgen van de vestiging van vruchtgebruik op de rechten van erfpacht en opstal", *Liber Amicorum W. Maeckelbergh*, Brussel, FHS, 1993, 87-101.
  - VERHEYDEN, K., "Fiscale gevolgen bij eigendomsverkrijging ingevolge erfpacht, opstal en vruchtgebruik", in MAES, L. en DE CNIJF, H., *Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 2007-2008*, Mechelen, Kluwer, 231-280.
  - VALENTIN, R., "L'emphytéose et la taxation des revenus fonciers", *J.D.F.* 1976, 65-80.
  - VALENTIN, R., "Statut, au regard des impôts sur les revenus, des sommes payées d'avance en matière de baux et de contrats d'emphytéose, de superficie, etc.", *J.D.F.* 1986, 193-209.
  - PEETERS, B. en VAN GOETHEM, P., "Boekhoudkundige aspecten en fiscale gevolgen van het recht van opstal", *A.F.T.* 1987, 3548.
  - X, "Ook op erfpacht- en opstalrecht is vruchtgebruik mogelijk", *Fisc. Act.* 1993, afl. 30, 4.
  - WERDEFROY, F., "Beëindigen van de erfpacht", *Not. Fisc. M.* 1994, afl. 5, 1-12.

1022

art. 10 WIB92

De bedragen (erfpacht- of opstalvergoeding en alle andere voordelen verkregen door de overdrager) verkregen bij vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal, of van gelijkaardige onroerende rechten (vruchtgebruik is geen gelijkaardig onroerend recht<sup>47</sup>), zijn volledig belastbaar in het jaar waarin ze werden betaald of toegekend. Is er geen betaling of toekenning, dan is er ook geen belastbaarheid, ondanks het feit dat de erfpacht- of opstalvergoedingen contractueel werden bedongen<sup>48</sup>, zelfs indien ze betrekking hebben op de gehele duur van het contract of op een deel daarvan (art. 10 § 1 WIB92).

Voor de waardering van de voordelen richt men zich naar de waardering inzake registratierchten.

Zijn echter geen onroerende inkomsten, de bedragen die worden verkregen voor het verlenen van het recht van gebruik van gebouwde onroerende goederen ingevolge een niet-opzegbare overeenkomst van erfpacht of opstal of van een gelijkaardig onroerend recht, op voorwaarde dat:

- de bij overeenkomst bepaalde termijnen het de eigenaar mogelijk maken het in het gebouw belegde kapitaal of, als het een bestaand gebouw betreft, de verkoopwaarde ervan, volledig weer samen te stellen en de rentelast en de andere kosten van de verrichting te dekken;

<sup>46</sup>Brussel 22 oktober 1999, *F.J.F.*, No. 2000/152.

<sup>47</sup>Vr. nr. 21 DE CLIPPELE 17 juni 1988, *Vr. & Antw.* Senaat 1988, 9 augustus 1988, 623, *Bull. Bel.*, afl. 677, 1934; Circ. 27 september 1988, *Bull. Bel.*, afl. 677, 1867.

<sup>48</sup>Rb. Hasselt 23 oktober 2002, *Fisc. Koer.* 2003, 328.

- de eigendom van het gebouw bij het einde van de overeenkomst hetzij van rechtswege op de gebruiker overgaat, hetzij de overeenkomst een aankoopoptie voor de gebruiker bevat (art. 10 § 2 WIB92).

In dat geval is er sprake van een roerend inkomen, althans wat het gedeelte van de vergoedingen betreft, dat de rentelasten en de kosten van de verrichting dekt (art. 19 § 1 2° WIB92).

Dit geldt ook voor natuurlijke personen, handelend in het kader van het beheer van hun -privévermogen<sup>49</sup>.

Een belastingplichtige die een gebouw in erfpacht gaf en terughuurde werd geacht eigenaar van het gebouw te zijn gebleven<sup>50</sup>.

#### **§ 4. VRIJGESTELD INKOMEN VAN DE ONROERENDE GOEDEREN UITGEBAAAT ZONDER WINSTOOGMERK VOOR WELBEPAALE DOELEINDEN**

##### **1023**

art. 12 § 1 WIB92

Het kadastraal inkomen van de onroerende goederen of delen van onroerende goederen die een belastingplichtige of een bewoner zonder winstoogmerk heeft bestemd voor het openbaar uitoefenen van een eredienst of van de vrijzinnige morele dienstverlening, voor onderwijs, voor het vestigen van hospitalen, klinieken, dispensaria, rusthuizen, vakantietehuizen voor kinderen of gepensioneerden, of van andere soortgelijke weldadigheidsinstellingen, is vrijgesteld (art. 12 § 1 WIB92). Het is irrelevant of een bewoner of de belastingplichtige zelf het gebouw voor dat doel heeft bestemd<sup>51</sup>.

Ter zake gelden volgende voorwaarden:

##### **1. De belastingplichtige mag geen winst nastreven**

Uit het enkele feit dat de eigenaar voordelen verkrijgt voor de aanwending van zijn onroerend goed voor één van de in artikel 12 van het WIB92 opgesomde doeleinden, volgt nog niet dat hij winst nastreeft, op voorwaarde dat hij de ontvangen voordelen gebruikt voor de instandhouding en de uitbreiding van het doel waarvoor het onroerend goed wordt aangewend<sup>52</sup>. De fiscus mag bovendien niet eisen van de eigenaar dat hij de voordelen van het onroerend goed enkel aanwendt tot onderhoud van de gebouwen en niet tot uitbreiding ervan<sup>53</sup>. Indien de belastingplichtige, al is het onder een gewijzigde benaming, een vergoeding verkrijgt voor het ter beschikking stellen van het onroerend goed, is de afwezigheid van het winstoogmerk geenszins aangetoond<sup>54</sup>.

<sup>49</sup>Vr. nr. 328 DALEM 25 maart 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1992-1993, 11 mei 1993, 2729, *Bull. Bel.* 1993, afl. 730, 2396.

<sup>50</sup>Antwerpen 9 maart 1992, *A.F.T.* 1992, 292, noot D. DESCHRIJVER.

<sup>51</sup>Vr. nr. 1146 VAN DEN EYNDE 2 december 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 127, 17585-17587, *Bull. Bel.* afl. 785, 1930; Circ. RH 222/509.586, 15 september 1998.

<sup>52</sup>Cass. 3 mei 1983, *F.J.F.*, No. 84/47, 68; Cass. 6 maart 1987, *R.W.* 1987-88, 257; Cass. 10 mei 1990, *Bull. Bel.*, afl. 703, 636; Gent 15 januari 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 650, 9-10; Antwerpen 31 maart 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 660, 9.

<sup>53</sup>Antwerpen 20 mei 1997, *F.J.F.*, No. 97/202, 449.

<sup>54</sup>Antwerpen 15 oktober 2002, *F.J.F.*, No. 2003/38, 146.

2. Het onroerend goed<sup>55</sup> moet bestemd zijn:

– *Hetzij voor het openbaar uitoefenen van een eredienst of van de vrijzinnige morele dienstverlening*

Onder eredienst verstaat men de uiterlijke vorm van een godsdienst en het veruitwendigen van religieuze gevoelens via plechtigheden, gebeden, enz.<sup>56</sup>. Ingevolge de wet van 21 mei 1996<sup>57</sup> worden de onroerende goederen aangewend voor vrijzinnige morele dienstverlening ook vrijgesteld. Er is sprake van 'morele dienstverlening' als mensen samenkomen tijdens plechtigheden waarbij in het openbaar geen eer wordt betuigd aan de godheid en waarbij de rituelen zeer schaars zijn en beperkt blijven tot moraliserende lezingen zonder godsdienstig karakter<sup>58</sup>.

Volgens de rechtspraak komen voor deze vrijstelling in aanmerking:

- een slotklooster, zelfs al wordt het bewoond door gepensioneerde zusters<sup>59</sup>;
- de onroerende goederen die noodzakelijk zijn voor de goede gang van zaken, bv. het kantoor en de kamer van de aalmoezenier die instaat voor de kapel en die gelijkgesteld worden met een pastorie<sup>60</sup>; daarnaast ook de goederen die noodzakelijk zijn voor het bereiken van het nagestreefde doel<sup>61</sup>; dit geldt ook voor de aanpalende woning voor de verpleegsters<sup>62</sup>.

Wordt niet vrijgesteld:

- een kinderbewaarplaats die deel uitmaakt van een gebouw van een openbare eredienst<sup>63</sup>.

– *Hetzij voor het onderwijs*

De zaal door een vereniging ter beschikking gesteld van haar leden, om er aan lichamelijke opvoeding te doen met het oog op deelneming aan turnwedstrijden, is niet bestemd voor onderwijs<sup>64</sup>.

Elk systematisch onderwijs van filosofische en morele doctrines komt in aanmerking<sup>65</sup>. Onderwijs sluit een didactische activiteit in die door de onderwijzende persoon ten behoeve van de onderwezene wordt uitgeoefend<sup>66</sup>. De school zet, zelfs na de studiejaren, haar onderwijzende rol verder<sup>67</sup>.

De zoo is in essentie een toeristische attractie en niet bestemd voor onderwijs<sup>68</sup>. Activiteiten van musea kunnen niet als onderwijs worden beschouwd<sup>69</sup>.

<sup>55</sup>En niet de inkomsten uit het onroerend goed: Bergen 22 maart 2002, *F.J.F.*, No. 2002/196.

<sup>56</sup>*Gedr. St.*, Senaat 1995-96, nr. 20/3, 7; Zie ook, *Vr. nr.* 1125 STANDAERT 9 juni 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-94, 12152.

<sup>57</sup>*B.S.* 31 juli 1996, *Bull. Bel.* 1996, afl. 764, 1815.

<sup>58</sup>*Gedr. St.*, Senaat 1995-96, nr. 20/3, 7; L. MAES, "Vrijstelling O.V. voor de niet-confessionele gemeenschap", *Fiskoloog* 1996, afl. 568, 1.

<sup>59</sup>Brussel 27 januari 1994, *Fiskoloog* 1994, afl. 461, 6.

<sup>60</sup>Cass. 19 oktober 1948.

<sup>61</sup>Bergen 19 februari 1999, *F.J.F.*, No. 99/192, 522.

<sup>62</sup>Brussel 5 januari 1996, *Fisc. Act.* 1996, afl. 14, 5.

<sup>63</sup>Cass. 22 december 1988, *R.W.* 1988-89, 1294, *F.J.F.*, No. 89/84, 154.

<sup>64</sup>Gent 23 maart 1938, *Bull. Bel.*, afl. 132, 349.

<sup>65</sup>Cass. 13 september 1966, *Pas.* 1967, I, 56.

<sup>66</sup>Cass. 11 oktober 1966, *Pas.*, 1967, I, 195.

<sup>67</sup>Bergen 19 maart 1999, *F.J.F.*, No. 99/137, 357.

<sup>68</sup>Antwerpen 2 september 1997, *F.J.F.*, No. 97/258, 569.

<sup>69</sup>*Vr. nr.* 311 LOONES 19 september 1997, *Vr. & Antw.* Senaat, 6 januari 1998, nr. 1-63, 3234.

Er moet een noodzakelijk verband zijn tussen gebouw en onderwijs, zodat het onderwijs niet verstrekt kan worden zonder dat van het gebouw gebruik wordt gemaakt<sup>70</sup>.

'Onderwijs' is ruim te begrijpen, als elke activiteit van een leraar ten behoeve van zijn leerling<sup>71</sup>. De sportopleiding die een voetbalclub verzorgt is een vorm van onderwijs<sup>72</sup>.

De voorwaarden waaronder jeugdbewegingen kunnen genieten van de vrijstelling worden opgesomd in een antwoord op een parlementaire vraag<sup>73</sup>.

- *Hetzij voor het vestigen van hospitalen, klinieken, dispensaria, rusthuizen, vakantietehuizen voor kinderen en gepensioneerden of van andere soortgelijke weldadigheidsinrichtingen*

Bij wet van 21 mei 1996<sup>74</sup> werd de verouderde term 'godshuizen' vervangen door het begrip 'rusthuizen', dit in navolging van de rechtspraak<sup>75</sup> en de circulaire van 27 juni 1995<sup>76</sup>. Voor een omschrijving van het begrip 'rusthuizen', zie circulaire Circ. RH.222/509.586, 15 september 1998.

De *bestemming* van het goed volstaat als deze vaststaat, zelfs voor het effectief gebruik<sup>77</sup>.

Een vzw die functioneert als een "soortgelijke weldadigheidsinstelling" heeft recht op de volledige vrijstelling van haar KI zelfs als ze slechts voor 30/70 als dispensarium erkend is<sup>78</sup>. Wordt aangemerkt als "soortgelijke weldadigheidsinstelling":

- een jongerenadviescentrum<sup>79</sup>;
- een opvangcentrum voor kansarme jongeren<sup>80</sup>.

Er geldt geen vrijstelling voor:

- een badinrichting<sup>81</sup>;
- verenigingen voor dierenbescherming<sup>82</sup>.

Zie verder de rechtspraak onder nummer 253 van de *Com. IB.* 1992.

## § 5. VRIJSTELLING IN VERBAND MET IN BELGIË GELEGEN ONROERENDE GOEDEREN DIE WORDEN VERHUURD BIJ LOOPBAANPACHT

### 1023,20

art. 12 § 2 WIB92

De inkomsten van in België gelegen onroerende goederen, die zijn verhuurd bij loopbaanpacht, zijn vrijgesteld van belasting (art. 12 § 2 WIB92). Deze vrijstelling geldt eveneens in

<sup>70</sup>Cass. 10 januari 1968, *Pas.* 1968, I, 596.

<sup>71</sup>Brussel 9 januari 1990, *F.J.F.*, No. 90/131, 282.

<sup>72</sup>Luik 18 maart 1998, *F.J.F.*, No. 98/170, 443.

<sup>73</sup>Vr. nr. 1146 VAN DEN EYNDE 2 december 1997, *Vr. & Antw. Kamer*, 4 mei 1998, nr. 127, 17585.

<sup>74</sup>B.S. 31 juli 1996, *Bull. Bel.*, afl. 764, 1815.

<sup>75</sup>O.a. Antwerpen 19 februari 1996, *Fisc. Act.* 1996, afl. 14, 3.

<sup>76</sup>*Bull. Bel.*, afl. 752, 2159. Zie ook L. MAES, "Vrijstelling O.V. voor de niet- confessionele gemeenschap", *Fiskoloog* 1996, afl. 568, 1.

<sup>77</sup>Brussel 21 februari 1992, *F.J.F.*, No. 92/73, 141.

<sup>78</sup>Gent 21 april 1994, *Fisc. Act.* 1994, afl. 28, 9.

<sup>79</sup>Circ. nr. Ci.RH.222/430.898, 29 april 1992, *Bull. Bel.*, afl. 717, 1576.

<sup>80</sup>Brussel 13 maart 1992, *Fisc. Koer.* 1992, 321, *F.J.F.*, No. 92/102, 193.

<sup>81</sup>Luik 24 december 1937, *Bull. Bel.*, afl. 126, 146.

<sup>82</sup>Vr. nr. 490 SIMONET 4 juli 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, 6734, *Bull. Bel.*, afl. 766, 2560.



verband met pachtovereenkomsten van gronden, die opgesteld zijn bij authentieke akte en die bovendien voorzien in een eerste gebruiksperiode van tenminste 18 jaar (art. 2 wet van 13 mei 1999 tot stimulering van langetermijnpachten)<sup>83</sup>. Niettegenstaande deze vrijstelling, blijft de onroerende voorheffing verschuldigd. De onroerende voorheffing kan bovendien niet met de personenbelasting verrekend worden, aangezien de ermee verband houdende inkomsten niet in de belastbare grondslag begrepen zijn<sup>84</sup>.

## § 6. VRIJSTELLING EIGEN WONING

### 1023,40

art. 12 § 3 WIB92

Vanaf aanslagjaar 2006 wordt het kadastraal inkomen van de woning die de belastingplichtige betreft en waarvan hij eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker is, van belasting vrijgesteld, behoudens wat de onroerende voorheffing betreft (art 12 § 3 WIB92).

Deze vrijstelling geldt overigens – bij wijze van overgangsbepaling – niet voor het kadastraal inkomen van de eigen woning in zoverre de belastingplichtige de aftrek vraagt van interesten betreffende leningen die zijn aangegaan om die woning te verwerven of te behouden, en die:

- a. vóór 1 januari 2005 zijn gesloten;
- b. vanaf 1 januari 2005 zijn gesloten, maar die:
  - ofwel een herfinanciering betreffen van een in a) bedoelde lening;
  - ofwel een lening betreffen die is afgesloten terwijl nog interesten in mindering van het kadastraal inkomen van de woning worden gebracht, voor een lening die is bedoeld in a) of in het vorige streepje.

In die gevallen blijven de bepalingen van artikelen 7 en 14 van het WIB92 van toepassing op het kadastraal inkomen van de eigen woning.

Wanneer de belastingplichtige meer dan één woning betreft, wordt de vrijstelling toegekend voor één enkele woning naar zijn keuze.

De vrijstelling wordt eveneens toegekend wanneer de woning om beroepsredenen of redenen van sociale aard niet persoonlijk door de belastingplichtige wordt betrokken. De vrijstelling wordt niet toegekend voor het deel van de woning dat wordt gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige of van één van zijn gezinsleden of dat wordt betrokken door personen die geen deel uitmaken van zijn gezin.

Wanneer gehuwde belastingplichtigen meer dan één woning betrekken, wordt de vrijstelling slechts toegekend voor de door de echtgenoten gekozen woning die zij beide betrekken. De vrijstelling mag eveneens worden toegekend voor een woning die de echtgenoten of één van hen om beroepsredenen of redenen van sociale aard niet persoonlijk betrekken.

Wanneer de belastingplichtige een woning betreft die gelegen is in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte en er de eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van is, is de vrijstelling eigen woning van toepassing op de huurwaarde van deze woning. Wanneer de woning niet persoonlijk bewoond wordt om beroepsredenen of re-

<sup>83</sup>B.S. 3 juli 1999; Circ. 30 mei 1989, *Bull. Bel.* 1989, afl. 685, 1410, *Fisc. Koer.* 1989, 375.

<sup>84</sup>Vr. nr. 44 HATRY 19 januari 1996, *Vr. & Antw.* Senaat, 12 maart 1996, 564, *Bull. Bel.*, afl. 762, 1323.

denen van sociale aard is de voormelde vrijstelling van toepassing op de huurprijs en de huurvoordelen.

## § 7. VERMINDERING WEGENS IMPRODUCTIVITEIT

1024

Bibliografie – GEMIS, G. en SABLON, S., "Onroerende voorheffing en improductiviteit van bedrijfsmatig gebruikte onroerende goederen", *A.F.T.* 1983, 23.

1025

art. 15 WIB92

Artikel 15 van het WIB92 voorziet in de proportionele vermindering van het kadastraal inkomen in de volgende gevallen. De belastingschuldige draagt de bewijslast<sup>85</sup>.

1. Ingeval een niet-gemeubileerd gebouwd onroerend goed in de loop van het jaar gedurende ten minste 90 dagen *niet in gebruik is genomen en volstrekt geen inkomsten heeft opgebracht*.

Men kan zich slechts op deze vrijstelling beroepen indien aan de volgende vijf voorwaarden voldaan is:

a. het moet gaan om een *gebouwd* onroerend goed, dus met uitsluiting van gronden; er kan geen vermindering van KI voor de gebouwen worden verleend, omwille van de improductiviteit van de machines<sup>86</sup>;

b. het onroerend goed mag *niet gemeubileerd* zijn. Het is inderdaad normaal dat, speciaal in de badsteden, een gemeubileerde villa of appartement ongebruikt blijven gedurende verscheidene maanden van het jaar. De termen 'gemeubileerd' en 'niet-gemeubileerd' betekenen evenwel niet dat enkel een gebouw dat bewoonbaar is, als gemeubileerd wordt beschouwd<sup>87</sup>.

Er bestaat rechtspraak omtrent de onmogelijkheid om de meubels weg te halen<sup>88</sup>;

c. het perceel moet *ongebruikt en niets-opbrengend* zijn. Het stallen van een rijtuig in een koetspoort, het opstapelen van koopwaren, zouden bijvoorbeeld van aard zijn aan de eigenaar het voordeel van de kwijtschelding of van de vermindering van de belasting te doen verliezen. Men mag immers 'ongebruikt' niet met 'onbewoond' verwarren. Een eigendom kan inderdaad gebruikt worden zonder bewoond te zijn.

– Het onroerend goed is niet zonder opbrengst gebleven wanneer de eigenaar ten gevolge van een eenzijdige opzegging door de voormalige huurder, een titel tot schadevergoeding voor achterstallige huur betekent (tenzij het bewijs wordt geleverd dat de huurder onvermogen is (bv. een proces-verbaal van niet-bevinding ten uitvoering van een vonnis<sup>89</sup>);

– Het bedrag dat een belastingplichtige ontvangt wegens onbeschikbaarheid van een gebouw, is, zoals de huur, een tegenprestatie voor de genotsderving en als dusdanig een opbrengst van dat gebouw<sup>90</sup>;

<sup>85</sup>Luik 21 december 1983, *F.J.F.*, No. 84/67, 98.

<sup>86</sup>Cass. 28 januari 1993, *R.W.* 1993-94, 155.

<sup>87</sup>Antwerpen 22 maart 1984, *Fisc. Act.* 1984-85, afl. 81, 7.

<sup>88</sup>Antwerpen 20 juni 1983, *A.F.T.* 1983, 263 en Brussel 21 november 1983, *F.J.F.*, No. 84/87, 134.

<sup>89</sup>Vr. DE CLIPPELE, *Vr. & Antw.* Senaat 1984-1985, 13 augustus 1985, 2115.

<sup>90</sup>Antwerpen 24 november 1987, *Bull. Bel.*, afl. 677, 1876.

- Wanneer een onbewoonbaar huis wordt afgesloten door een reclamepaneel dat voor het huis werd opgericht en de eigenaar van het pand de inkomsten van het reclamepaneel verwerft, is het onroerend goed niet improductief<sup>91</sup>;
  - Vergoedingen voor het aanbrengen van publiciteitsborden aan onroerende goederen houden in principe geen verband met het opbrengstvermogen van de onroerende goederen (in hoofde van particulieren gaat het om 'diverse inkomsten'); vrijstelling kan dus worden verkregen<sup>92</sup>;
  - Zodra één kamer ter beschikking is gesteld van een firma die er een opslagplaats heeft, kan er geen vermindering worden verleend, zelfs al wordt er geen huurprijs betaald<sup>93</sup>;
- d. het ongebruikt-zijn moet in werkelijkheid bestaan hebben gedurende *ten minste 90 dagen* van hetzelfde jaar. Maar deze 90 dagen moeten niet op elkaar volgen. Voor een gebouw dat bv. niet gebruikt werd van 3 oktober 2008 tot 25 maart 2009, zou de vermindering niet kunnen worden toegestaan, aangezien er geen 90 dagen verlopen zijn, noch in 2008, noch in 2009<sup>94</sup>;

art. 15 § 3 WIB92

- e. ten slotte moet het niet-gebruik of de vermindering van de productiecapaciteit voortvloeien uit *omstandigheden buiten de wil van de eigenaar*. Het hof van beroep te Bergen verwierp de proportionele vermindering van de onroerende voorheffing omdat de eigenaar zijn appartement enkel te koop en niet te koop én te huur had gesteld. Het door de eigenaar aangehaalde argument dat verhuring onmogelijk was wegens een verhoging van de onverdeelde lasten ten gevolge van het faillissement van twee mede-eigenaars kwalificeerde volgens het hof niet als een omstandigheid buiten de wil van de belastingplichtige<sup>95</sup>. Nochtans is bepaald dat de onvrijwilligheid niet voldoende bewezen is wanneer het goed tegelijkertijd te huur en te koop wordt aangeboden;
2. Wanneer materieel en outillage, geheel of voor een gedeelte dat minstens 25 % van het KI vertegenwoordigt, in het jaar gedurende ten minste 90 dagen *buiten werking* zijn gebleven;
3. Wanneer een gebouwd onroerend goed of materieel en outillage, geheel of voor een gedeelte dat ten minste 25 % van het KI vertegenwoordigd, *vernield* zijn.

'Vrijwillige afbraak' doet volgens het hof van beroep te Antwerpen evenwel geen recht op vermindering of kwijtschelding van onroerende voorheffing ontstaan. Voor die periode kan echter wel een vermindering wegens improductiviteit gevraagd worden<sup>96</sup>.

In de drie gevallen moeten de omstandigheden worden nagegaan per kadastraal perceel, of gedeelte van kadastraal perceel wanneer dat gedeelte een afzonderlijke woning is, een productieafdeling die afzonderlijk kan werken, of een eenheid die van de rest afgezonderd kan worden en afzonderlijk kan worden gekadastréerd (art. 15 § 2 WIB92).

1026

<sup>91</sup>Brussel 14 juni 1984, *F.J.F.*, No. 85/98, 174.

<sup>92</sup>Vr. & Antw. Senaat, 26 mei 1992, nr. 7, 283; *Fiskoloog*, 1992, afl. 389, 4.

<sup>93</sup>Bergen 22 september 1989, *Bull. Bel.*, afl. 608.

<sup>94</sup>Zie ook *Com. IB*, 1992, nr. 162/131.

<sup>95</sup>Bergen 20 november 1998, *F.J.F.*, No. 99/49, 116. Andere rechtspraak *pro* en *contra*: S. SMET, "Tegelijk te koop en te huur stellen is niet altijd vereist", *Fisc. Act.* 2004, afl. 15, 2-4, K. JANSSENS, "Rechtpraakoverzicht", *Fisc. Act.* 2006, afl. 11, 13 en afl. 19, 20.

<sup>96</sup>Antwerpen 6 april 1999, *Fiskoloog* 1999, afl. 710, 13; zie ook voor een overzicht van de rechtspraak terzake: L. JANSSENS, "Onproductiviteit: niet onvrijwillig in geval van verbouwing?", *Fisc. Act.* 2006, afl. 21, 1-4.

De administratie bespreekt deze vrijstelling, met een overzicht van rechtspraak, onder de nrs. 257/71 tot 257/176 van de *Com. IB.* 1992. In de rechtspraak werden o.a. volgende gevallen beslecht:

- de basisbelastingplichtige moet de improductiviteit bewijzen<sup>97</sup>. Het bewijs kan geleverd worden met foto's, een expertiserapport, een attest van de politiecommissaris of een vaststelling door een gerechtsdeurwaarder<sup>98</sup>;
- improductiviteit bij *faillissement*<sup>99</sup>;
- vrijwillige *improductiviteit*<sup>100</sup>;
- er is geen improductiviteit bij de niet-ingebruikname wegens een *meningsverschil* onder de mede-eigenaars over de *bestemming* van het gebouw<sup>101</sup>;
- improductiviteit tijdens de *onderhandeling vóór de verkoop* is niet te wijten aan de vrije wi<sup>102</sup>;
- er is onvrijwillige improductiviteit indien de verhuur aan een nieuwe huurder slechts ingaat enkele maanden na de afsluiting van het contract<sup>103</sup>; verhuur slechts toegelaten wordt aan bepaalde personen<sup>104</sup>; uitdrijving huurders: proportionele vermindering<sup>105</sup>; over de noodzakelijkheid om al dan niet (kortstondig) te verhuren<sup>106</sup>;
- *het betrekken van een onroerend goed door derden*, buiten het weten van de eigenaar om, belet de vrijstelling wegens improductiviteit niet (huurcontract met een inmiddels gefailleerde vennootschap)<sup>107</sup>. Een bezetting door krakers bewijst niet dat het pand improductief was<sup>108</sup>;
- het *niet bewonen* van een onroerend goed gedurende de wintermaanden wegens de koude en het isolement van het dorp, is niet vreemd aan de wil van de belastingplichtige, ook al heeft deze een zwakke gezondheid<sup>109</sup>;
- het moeten verlaten van de woning omwille van een *handicap* werd *in casu* beschouwd als een onvrijwillige improductiviteit<sup>110</sup>;
- onvrijwillige improductiviteit bij *verbouwwerken*<sup>111</sup> (proportionele vermindering)<sup>112</sup>;
- oude *rommel* opgestapeld in een gebouw verhindert de vrijstelling niet<sup>113</sup>;
- de onderwerping aan de lokale belasting op bouwvallige of vervallen gehouwen vormt een bewijs van onvrijwillige improductiviteit, tenzij er sprake is van speculatie<sup>114</sup>.

<sup>97</sup>Antwerpen 3 september 1987, *Fisc. Koer.* 1987, 497; Antwerpen 6 oktober 1987, *Fisc. Koer.* 1987, 496.

<sup>98</sup>Antwerpen 10 december 1991, *F.J.F.*, No. 92/51, 103, *Fisc. Koer.* 1992, 174.

<sup>99</sup>Rb. Luik 8 januari 1986, *Bull. Bel.*, afl. 657, 79; Antwerpen 5 mei 1994, *F.J.F.*, 95/13.

<sup>100</sup>Brussel 8 maart 1983, *F.J.F.*, No. 83/107, 183; Brussel 25 juni 1985, *F.J.F.*, No. 86/31, 53; Brussel 8 mei 1985, *F.J.F.*, No. 85/182, 300.

<sup>101</sup>Luik 7 januari 1987, *F.J.F.*, No. 87/125, 213.

<sup>102</sup>Antwerpen 18 april 1983, *F.J.F.*, No. 84/48, 70.

<sup>103</sup>Brussel 4 april 1984, *F.J.F.*, No. 84/12, 15.

<sup>104</sup>Brussel 10 maart 1994, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. B 94/21, *Fisc. Act.* afl. 23, 9.

<sup>105</sup>Brussel 18 september 1990, *Fisc. Koer.* 1990, 578.

<sup>106</sup>Luik 28 maart 1991, *F.J.F.*, No. 91/107; Luik 26 juni 1991, *Fiskoloog* 1991, afl. 351, 3.

<sup>107</sup>Cass. 27 mei 1991, *R.W.* 1991-92, 307, *Pas*, 1992, I, 842; Brussel 30 januari 1990, *Fisc. Koer.* 1990, 335.

<sup>108</sup>Luik 11 oktober 1996, *Fisc. Act.* 1996, afl. 45, 9.

<sup>109</sup>Luik 31 oktober 1990, *F.J.F.*, No. 91/106, 220.

<sup>110</sup>Luik 28 maart 1991, *F.J.F.*, No. 91/107, 221.

<sup>111</sup>Antwerpen 23 juni 1981, *T. Not.* 1984, 47.

<sup>112</sup>Brussel 20 mei 1986, *J.D.F.* 1987, 125; Antwerpen 14 november 1989, *Fisc. Koer.* 1990, 356; Brussel 26 juni 1990, *Bull. Bel.*, afl. 705, 1212 (bewijs onvrijwillige vertraging); Rb. Namen 6 november 2002, *F.J.F.*, No. 2003/127, 481. *Contra*: Bergen 20 oktober 1989, *F.J.F.*, No. 90/36, 82.

<sup>113</sup>Bergen 3 januari 1992, *F.J.F.*, No. 92/51, 103, *Fisc. Koer.* 1992, 174.

<sup>114</sup>Brussel 23 mei 1996, *Fisc. Act.* 1996, afl. 42, 9.

## § 8. WONINGAFTREK

1027

art. 16 WIB92

Voor de belastingplichtige die een woning betreft waarvan hij eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker is, wordt het kadastraal inkomen – na toepassing van de aftrekken, waarvan sprake onder randnr. 1030 – van die woning verminderd, doch niet verder dan tot nihil, met een woningaftrek ten bedrage van 3 000 EUR (te indexeren)<sup>115</sup>, verhoogd met 250 EUR (te indexeren)<sup>116</sup> voor de echtgenoot en voor ieder persoon ten laste van de belastingplichtige op 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd.

Wanneer het totale netto-inkomen niet hoger is dan 23 500 EUR (te indexeren)<sup>117</sup>, wordt voormelde woningaftrek verhoogd met de helft van het verschil tussen het kadastraal inkomen van de woning en de woningaftrek. Het overschrijden van de grens van 23 500 EUR mag niet daartoe leiden dat deze verhoging wordt verminderd met meer dan de helft van het verschil tussen het totale netto-inkomen en die grens.

art. 16 § 5 WIB92

De vermindering wordt slechts toegepast op één enkele woning, naar keuze van de belastingplichtige ingeval meer dan één woning wordt betrokken. Zij is eveneens van toepassing op de woning die de belastingplichtige om beroepsredenen of om redenen van sociale aard<sup>118</sup> niet persoonlijk betreft. Als sociale of beroepsredenen werd niet aanvaard het geval waarin een vennootschap de belastingplichtige (die een schuld had t.a.v. de vennootschap) verplichtte zijn woning te verkopen en tijdelijk een ander onroerend goed te betrekken<sup>119</sup>. De woningaftrek is niet van toepassing op het gedeelte van de woning dat tot bedrijfsdoeleinden dient of dat betrokken wordt door personen die geen deel uitmaken van zijn gezin.

De woningaftrek wordt met ingang van aanslagjaar 2006 afgeschaft, maar blijft van toepassing wanneer leningen die zijn gesloten om de eigen woning te verwerven of te behouden, zijn aangegaan:

- a. vóór 1 januari 2005;
- b. vanaf 1 januari 2005, maar die:
  - ofwel een herfinanciering betreffen van een in a) bedoelde lening;
  - ofwel een lening betreffen die is afgesloten terwijl nog interesten in mindering van het kadastraal inkomen van de woning worden gebracht, voor een lening die is bedoeld in a) of in het vorige streepje.

## § 9. AFTREKKEN

1030

Van de inkomsten van onroerende goederen zijn aftrekbaar:

<sup>115</sup>Geïndexeerd bedrag voor aj. 2008: 4 360 EUR en voor aj. 2009: 4 439 EUR.

<sup>116</sup>Geïndexeerd bedrag voor aj. 2008: 363 EUR en voor aj. 2009: 370 EUR.

<sup>117</sup>Geïndexeerd bedrag voor aj. 2008: 30 580 EUR en voor aj. 2009: 31 130 EUR.

<sup>118</sup>Bijvoorbeeld een gepensioneerde die opgenomen wordt in een bejaardentehuis. Ook echtelijke moeilijkheden kunnen voldoende zijn: Rb. Namen 27 maart 2002, *F.J.F.*, No. 2002/96. Of ook nog, in het geval van het ter beschikking stellen van de woning aan een minderjarige kind teneinde het toe te laten een zelfstandig leven uit te bouwen, ook al maakt het geen deel meer uit van het gezin van de belastingplichtige: Rb. Brugge 4 december 2001, *Fisc. Koer.* 2002, 195.

<sup>119</sup>Bergen 4 april 1997, *F.J.F.*, No. 97/192, 432.

art. 14 lid 1 1° WIB92

1° de interesten uit hoofde van schulden die specifiek zijn aangegaan om die goederen te verkrijgen of te behouden. Niet vereist is dat de inkomsten van de onroerende goederen ook effectief in de aanslagbasis van de personenbelasting zijn begrepen<sup>120</sup>. Het Hof van Cassatie is van oordeel dat het hier enkel kan gaan om 'vrijwillig' aangegane schulden<sup>121</sup>. De interest van een schuld, die voor één enkel onroerend goed is aangegaan, kan van het totale bedrag van de onroerende inkomsten afgetrokken worden (art. 14 lid 1 1° WIB92). Werd de lening aangegaan voor het verwerven van de naakte eigendom, dan is de interest niet aftrekbaar<sup>122</sup>. De rechtspraak spreekt zich uit over het 'specifieke' verband dat moet bestaan tussen de lening enerzijds en het onroerend goed anderzijds<sup>123</sup>. Zo stelt het Hof van Cassatie dat de interesten uit hoofde van schulden die de belastingplichtige heeft aangegaan om de uitwinning van een onroerend goed te voorkomen, niet aftrekbaar zijn, als deze uitwinning het gevolg is van betalingsmoeilijkheden doordat de belastingplichtige uitgaven of betalingen vreemd aan het onroerend goed heeft uitgevoerd<sup>124</sup>. De wederbeleggingsvergoeding, die verschuldigd is in geval van vervroegde terugbetaling van een lening, wordt niet beschouwd als een aftrekbare interest<sup>125</sup>.

De administratie heeft haar standpunt over de herfinancieringsleningen evenwel herzien (Circ. 7 juli 1994, Bull. Bel., afl. 741, 1809)<sup>126</sup>. Voor de gewone interestafrek worden ten aanzien van herfinancieringsleningen geen bijzondere bijkomende voorwaarden meer gesteld<sup>127</sup>.

De lijfrente die betaald wordt om een onroerend goed te verkrijgen of te behouden is niet aftrekbaar. Ook niet het gedeelte dat in de notariële akte uitdrukkelijk als interest wordt bestempeld<sup>128</sup>.

Vanaf aanslagjaar 2006 is aftrekbaar de interest uit hoofde van schulden, met inbegrip van de schulden die betrekking hebben op de in artikel 12, § 3 van het WIB92 vermelde woning en die niet zijn bedoeld in artikel 104, 9° van het WIB92, die specifiek zijn aangegaan om die goederen of die in artikel 12, § 3 van het WIB92 bedoelde woning te verwerven of te behouden met dien verstande dat interest betreffende een schuld die voor één enkel onroerend goed is aangegaan, van het totale bedrag van de onroerende inkomsten kan worden afgetrokken.

art. 14 lid 1 2° WIB92

2° de termijnen en de waarde van de ermee gelijkgestelde lasten met betrekking tot de aanschaffing van een recht van erfpacht, opstal of van gelijkaardige onroerende rechten, met uitzondering van bepaalde rechten van gebruik (art. 14 lid 1 2° WIB92).

<sup>120</sup>Rb. Antwerpen 15 januari 2003, *Fisc Koer.* 2003, 303.

<sup>121</sup>Cass. 27 maart 1997, *F.J.F.*, No. 97/104.

<sup>122</sup>Vr. nr. 799 DESUTTER 29 juni 1994, *Bull. Bel.* 1995, afl. 745, 121.

<sup>123</sup>Antwerpen 29 september 1998, *Fiskoloog*, 1998, afl. 679, 9; Gent 3 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 905, 9; Rb. Hasselt 2 oktober 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 892, 9.

<sup>124</sup>Cass. 20 december 2007, *T.F.R.* 2008 afl. 342, 557.

<sup>125</sup>Vr. nr. 1281 GEHLEN 16 maart 1998, *Vr. & Antw. Kamer*, 4 mei 1998, nr. 127, 17607.

<sup>126</sup>Over herfinancieringsleningen zie Vr. nr. 637 PILLAERT 23 oktober 1990, *Vr. & Antw. Kamer* 1990-1991, 8 januari 1991, 11700, *Bull. Bel.*, afl. 706, 1407; Vr. nr. 50 COOREMAN 22 november 1990, *Bull. Bel.*, afl. 704, 904, *Vr. & Antw. Senaat* 1990-1991, 25 december 1990, 473.

<sup>127</sup>X, "Herfinancieringsleningen: hoe moet de herleiding concreet berekend worden?", *Fiskoloog* 1994, afl. 481, 6; X, "Herfinancieringlening: samenloop van de gewone en de bijkomende interestafrek", *Fiskoloog* 1994, afl. 482, 7; zie ook: Circ. nr. Ci.RH.331/471.322, 1 juni 1995, *Bull. Bel.*, afl. 751, 1838; Gent 22 oktober 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 685, 10.

<sup>128</sup>Gent 18 februari 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 702, 10.

Het totale bedrag van de hogervermelde aftrekken is beperkt tot het belastbaar inkomen uit onroerend goederen, voor toepassing van de vermindering wegens improductiviteit of verlies en voor toepassing van de woningaftrek. Zij worden bij voorrang en evenredig afgetrokken van de andere inkomsten van onroerende goederen dan het voor woningaftrek in aanmerking komende kadastraal inkomen.

Vanaf aanslagjaar 2006 wordt het totale bedrag van de aftrekken beperkt tot het overeenkomstig artikel 7 tot 13 van het WIB92 bepaalde onroerend inkomen. Deze aftrekken worden bovendien evenredig afgetrokken van de inkomsten van onroerende goederen.

## § 10. VASTSTELLING VAN HET KADASTRAAL INKOMEN

**1030,50**

- Bibliografie
- MALHERBE, J. en AUTENNE, J., *Péréquation cadastrale et réforme de la fiscalité immobilière*, Brussel, Larcier, 1980, 2 banden.
  - VAN HOUTTE, J., "Het kadastraal inkomen als grondslag van directe belastingen", *T. Not.* 1961, 97.
  - BERTHOUT, J., "Kadastraal inkomen en kadastrale perequatie", *A.F.T.* 1975, afl. 10, 309.
  - VAN HOUTTE, J., "De respectieve bevoegdheid van het kadaster en van de administratie der directe belastingen bij de bepaling van de grondslag van de belasting op het inkomen uit onroerend goed", *T. Not.* 1977, 321.
  - GABELE, Fr., JONAS J. en TROCH, D., "La valorisation du matériel et de l'outillage", *R.G.F.* 2005, afl. 3, 3.
  - DE LAME, J., PIERSON, G. en LAMBERT, Fr., "Réflexions sur la portée du concept cadastral 'matériel et outillage'", *R.G.F.* 2005, afl. 3, 9.

### 1. Algemeenheden

#### 1031

art. 471 WIB92

Het *kadastraal inkomen* is het geschatte, gemiddelde, normale netto-inkomen op één jaar van een in België gelegen kadastraal perceel en van het materieel en de outillage die van nature of door hun bestemming onroerend zijn (art. 471 WIB92).

art. 472 WIB92

Het kadastraal inkomen wordt per kadastraal perceel bepaald, behalve wanneer het perceel materieel en outillage bevat (art. 472 WIB92). Dan wordt een afzonderlijk kadastraal inkomen vastgesteld, eensdeels voor de grond (eventueel met inbegrip van de lokalen, afdaken en hun onmisbaar toebehoren), en anderdeels voor het materieel en de outillage.

Aan een onroerend goed dat in onverdeeldheid toebehoort aan een natuurlijk persoon en een rechtspersoon, wordt, zolang er geen schikking wordt getroffen omtrent de verdeling, één enkel KI toegekend<sup>129</sup>.

#### 1031,50

art. 471 § 3 al. 2 WIB92

Onder *materieel en outillage* worden verstaan, met uitsluiting van de lokalen, afdaken en hun onmisbaar toebehoren, alle toestellen, machines en andere installaties dienstig voor een nijverheids-, handels- of ambachtsbedrijf (art. 471 § 3 al. 2 WIB92).

<sup>129</sup>Vr. nr. 274 TAVERNIER 5 februari 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, 3029, *Bull. Bel.*, afl. 761, 1198.

Evenwel wordt het materieel en de outillage, die het karakter hebben van onroerende goederen door bestemming, slechts in aanmerking genomen voor zover zij blijvend aan het erf zijn verbonden of op blijvende wijze voor de dienst en de exploitatie zijn bestemd en voor zover zij, ingevolge hun gewicht, hun afmetingen, hun wijze van plaatsing of werking, moeten dienen om normaal blijvend te worden gebruikt op de plaats waar zij zich bevinden of om tijdens het gebruik ter plaatse te blijven.

Het betreft meer bepaald alle toestellen, machines en andere installaties dienstig in een nijverheids-, handels- of ambachtsbedrijf, die de werkmiddelen van uitdelving, transformatie, fabricatie, conditionering, bewaring of uitdrijving van de stoffen, producten of goederen uitmaken. Het betreft eveneens de machines en toestellen die de verbinding tussen deze werkmiddelen verzekeren, alsook het materieel en de outillage bestemd voor het onderhoud of de herstelling. Zo kwalificeren machines en toestellen in een grootwarenhuis (verpakking, snijmachines, vleesmolens, transportbanden, hef-, hijs- en reinigingstoestellen) als materieel en outillage<sup>130</sup>.

Maar in deze bepaling zijn niet begrepen, de toestellen uitsluitend aangewend voor het vervoer te land, per spoor of te water, het meubilair en het kantoomaterieel (art. 9 § 1 KB 17 augustus 1955, gewijzigd bij KB 3 augustus 1966<sup>131</sup>).

Evenmin wordt apparatuur aanwezig in scholen en klinieken of gebruikt door uitoefenaars van vrije beroepen als materieel en outillage beschouwd<sup>132</sup>, ook niet wanneer de beoefening van het vrij beroep gebeurt in vennootschapsvorm<sup>133</sup>. Als een handelsbedrijf kwalificeert evenmin de burgerlijke vennootschap met handelsvorm, die een klinisch labo uitbaat<sup>134</sup>.

De vrachtwagens, die de eigenaar van een fabriek voor voedingsproducten in de fabriek heeft aangebracht, ter exploitatie ervan, zijn onroerend door bestemming<sup>135</sup>.

De onroerendmaking door bestemming impliceert een wilsuïting van de *eigenaar*. Als dusdanig noodzaakt dit de eenheid van eigendom van de grond en het onroerend goed door bestemming<sup>136</sup>.

Benzinepompen, benzinetanks en hun bijhorigheden kunnen als onroerend door hun aard beschouwd worden, maar niet als onroerend door bestemming omdat zij geïnstalleerd werden door de erfpachter van de grond<sup>137</sup>. Het Hof van Cassatie bevestigt dat benzinepompen, doordat ze in de grond verankerd zijn, onroerend zijn door hun aard en niet door hun bestemming<sup>138</sup>.

Laadbruggen op rails, geïnstalleerd door de huurder van een magazijn, kunnen niet beschouwd worden als onroerend uit hun aard, vermits de bedrijfshallen ook zonder dit mate-

<sup>130</sup>Brussel 15 september 1994, *Fisc. Koer.* 1994, 590.

<sup>131</sup>Zie ook G. HOEBEKE, "Les bâtiments industriels", *Rép. fisc.* 1964, 67.

<sup>132</sup>Vr. nr. 3 DIDDEN, *Vr. & Antw. Senaat* 1987-1988, nr. 6, 227, *Bull. Bel.*, afl. 672, 900.

<sup>133</sup>Antwerpen 29 oktober 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 879, 13.

<sup>134</sup>Gent 7 september 2004, *F.J.F.*, No. 2005/84.

<sup>135</sup>Cass. 11 september 1980, *Pas.* 1981, I, 36, *R.W.* 1980-81, 1663, *Rec. gén. enr. not.* 1981, 365, *J.T.* 1981, 221.

<sup>136</sup>Vr. nr. 158 WAUTHY 27 februari 1987, *Vr. & Antw. Kamer* 1986-1987, 14 april 1987, 2160, *Bull. Bel.*, afl. 667, 2511.

<sup>137</sup>Luik 20 april 1988, *F.J.F.*, No. 88/186, 348.

<sup>138</sup>Cass. 15 september 1988, *F.J.F.*, No. 88/213, 406, *Bull. Bel.*, afl. 684, 1264; cf. ook Antwerpen 2 juni 1994, *Bull. Bel.*, afl. 761, 1090.



riaal kunnen functioneren. De laadbruggen kunnen echter evenmin beschouwd worden als onroerend door bestemming daar de eigenaar van het materiaal en de eigenaar van de hallen niet één en dezelfde persoon is<sup>139</sup>.

Rolkransen, gebruikt in de haven van Antwerpen, zijn niet onroerend uit hun aard omdat ze verplaatsbaar zijn en derhalve niet duurzaam zijn verbonden met de grond<sup>140</sup>. Zij zijn evenmin onroerend door bestemming omdat de stad Antwerpen eigenaar is van de grond, terwijl de rolkransen aan een ander toebehoren<sup>141</sup>.

Voor wat bureelcontainers betreft, zie Rb. Gent 18 oktober 2001<sup>142</sup>.

### 1031,70

Het kadastraal inkomen wordt in eerste instantie *vastgesteld door de administratie van het kadaster*. De schatting kan betwist worden door het indienen van een bezwaarschrift en een scheidsrechterlijke schatting zal het kadastraal inkomen in laatste instantie vaststellen.

Indien bij onenigheid tussen de belastingplichtige en de administratie van het kadaster eerstgenoemde beslist niet naar de vrederechter te gaan, dan is de procedure tot de administratieve fase beperkt. De belastingplichtige kan dan de onregelmatigheden in deze fase inroepen in een annulatieberoep bij de Raad van State<sup>143</sup>.

De administratie vestigt het kadastraal inkomen voor een periode van tien jaar. Iedere nieuwe vaststelling, gedaan tussen twee algemene perequaties, dient in verband gebracht met dezelfde referentieperiode. De huidige kadastrale inkomens worden verondersteld overeen te stemmen met de normaal toegepaste netto-inkomsten per 1 januari 1975. Ingevolge steeds verder uitstel van de algemene perequatie wordt het kadastraal inkomen, met ingang van het aanslagjaar 1992, jaarlijks geïndexeerd.

De indexatiecoëfficiënt bedraagt voor het aanslagjaar 2008 1,4532, en voor aanslagjaar 2009 1,4796.

Zowel voor de verhuurde als de niet verhuurde onroerende goederen dient rekening gehouden te worden met het geïndexeerde kadastraal inkomen. Ook het kadastraal inkomen dat in aanmerking komt voor de aftrek eigen woonhuis wordt vanaf het aanslagjaar 1992 geïndexeerd.

### 1031,90

Percelen (met of zonder een liggingsplan) kunnen op de administratie van het kadaster komen worden, mits betaling van de vergoedingen vastgesteld bij het KB van 19 februari 1981<sup>144</sup>.

Door de programmawet van 28 december 1990 wordt in artikel 504 van het WIB92 uitdrukkelijk bepaald dat de administratie van het kadaster uittreksels of afschriften van de kadas-

<sup>139</sup>Antwerpen 22 juni 1999, *Fisc. Koer.* 1999, 559, *F.J.F.*, No. 99/260.

<sup>140</sup>Antwerpen 24 december 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 876, 11.

<sup>141</sup>Antwerpen 5 februari 2002, *T.F.R.* 2002, afl. 228, 889.

<sup>142</sup>Rb. Gent 18 oktober 2001, *F.J.F.*, No. 2002/167.

<sup>143</sup>RvSt 8 november 1984, *T.B.P.* 1985, 380, *F.J.F.*, No. 85/58, 105.

<sup>144</sup>*B.S.* 2 april 1981.

trale bescheiden mag uitreiken. Ook wordt bepaald dat de nadruk of verwerking van deze uittreksels of afschriften verboden is.

## 2. Vaststelling van het kadastraal inkomen

- Bibliografie – DEMEY, F., “De algemene perequatie van de kadastrale inkomens”, *Fiskofoon* 1979, 86.  
 – X., “Buitengewone herziening van kadastraal inkomen: soms toch een interessante mogelijkheid?”, *Fiskoloog* 1993, afl. 445, 4.

### 1032

De artikelen 472 tot 496 van het WIB92 regelen de methode van vaststelling van het kadastraal inkomen (KI). Het KB van 10 oktober 1979 bevat een aantal uitvoeringsbepalingen. Zeer gecondenseerd komt die methode op het volgende neer:

art. 488-493 WIB92

- a. Bij de *algemene perequaties* gaat de administratie van het kadaster ambtshalve tot de schatting van het kadastraal inkomen over. Hetzelfde geldt wanneer een *buitengewone herziening* wordt verricht in een gemeente of afdeling van een gemeente indien er zich belangrijke schommelingen van de huurwaarde van de onroerende goederen voordoen (art. 488 tot 493 WIB92). Hetzelfde geldt ook in geval van *speciale herziening* van het kadastraal inkomen van een bepaald onroerend goed, indien er tussen kadastraal inkomen en de normale nettohuurwaarde een schommeling van ten minste 15 % ontstaan is door andere oorzaken dan door wijziging van het goed (art. 491 en 492 WIB92).

art. 473 WIB92

De administratie van het kadaster gaat haar bevoegdheid te buiten wanneer zij, ambtshalve en zonder enige motivering, een belangrijke materiële fout begaan bij de vaststelling van het kadastraal inkomen, rechtzet. De belastingplichtige kan in voorziening gaan bij de Raad van State<sup>145</sup>.

- b. De belastingplichtige (eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker) moet een *aangifte*<sup>146</sup> doen van de nieuw opgerichte of gewijzigde gebouwen, van de omvorming, verbetering of verandering in de wijze van exploitatie van ongebouwde goederen, van de wijziging van het materieel en de outillage (art. 473 WIB92).

art. 477 § 1 en § 2 WIB92

- c. De *gebouwde percelen* worden gewaardeerd op grond van de normale netto huurwaarde per 1 januari 1975. Is dit niet mogelijk, dan wordt het kadastraal inkomen vastgesteld door vergelijking met gelijkaardige percelen, desnoods in de vergelijkbare naburige gemeenten. Onder ‘nettohuurwaarde’ wordt verstaan het bruto-inkomen (het totale bedrag van huurprijs en huurvoordelen) verminderd met 40 % voor onderhouds- en herstellingskosten (art. 477 § 1 en § 2 WIB92). Die aftrek is forfaitair en kan niet vervangen worden door reële cijfers. Is er geen gepast referentieperceel voorhanden, dan wordt het KI berekend door 5,3 % toe te passen op de verkoopwaarde per 1 januari 1975. Om op grond van een KI van een gebouw perceel de aangehouden huurwaarde te vinden gebruikt men de volgende formules:

$$\text{Huurwaarde} = \text{KI} \times \frac{100}{\quad} = \text{KI} \frac{100}{\quad} = \frac{\text{KI}}{\quad}$$

<sup>145</sup>RvSt 30 juli 1985, *R.G.F.* 1986, 51, *A.F.T.* 1986, 48, *Rec. gén. enr. not.* 1989, 20, *J.D.F.* 1985, 298.

<sup>146</sup>De belastingadministratie begaat bijgevolg ook geen nalatigheid door zelf geen onderzoeken te doen: Cass. 21 november 2003, *F.J.F.*, No. 2004/184.

$$\frac{100 -}{40} \times \frac{60}{0,6}$$

art. 479 en 480-482 WIB92

- d. Voor de ongebouwde percelen wordt het kadastraal inkomen bepaald bij vergelijking met de kadastrale inkomens per hectare, vastgesteld voor de bouwlanden, hooilanden, weilanden en moestuinen, op basis van de normale nettohuurwaarden op 1 januari 1975. Er bestaan in dat verband een aantal bijzondere regels (art. 480 t.e.m. 482 WIB92). In tegenstelling tot wat geldt voor gebouwde percelen, wordt het bruto-inkomen slechts verminderd met 10 % wegens onderhouds- en herstellingskosten.

art. 483 WIB92

- e. Het *materieel en outillage* wordt een KI toegewezen dat gelijk is aan 5,3 % van de gebruikswaarde per 1 januari 1975. De gebruikswaarde is gelijk aan 30 % van de aanschaf- of beleggingswaarde als nieuw, eventueel vermeerderd met de veranderingskosten (art. 483 WIB92).

### 3. Procedure

- a. Kennisgeving van het kadastraal inkomen

**1033**

art. 495 WIB92 - art. 89 KB 30 jan. 1980

De kennisgeving van het kadastraal inkomen wordt aan de belastingplichtige gedaan met een bericht dat naast de ligging en de aard van de geschatte percelen ook het adres vermeldt van de ambtenaar die bevoegd is om de bezwaarschriften te ontvangen. Dat eventueel mechanografisch opgestelde bericht wordt verzonden per aangetekende brief (art. 495 WIB92; KB 10 oktober 1979; art. 89 KB 30 januari 1980).

- b. Aangifte door de belastingplichtige

**1034**

Wij zagen reeds hiervoor (randnr. 1032, b) dat de belastingplichtige in sommige gevallen een aangifteplicht heeft.

- c. Rechten van onderzoek van de administratie van het kadaster

**1035**

De administratie heeft de volgende rechten:

- van de belastingplichtige, alsmede van de eventuele huurders eisen dat zij, in de door haar gestelde vorm en binnen de door haar bepaalde termijn, alle inlichtingen dienstig voor het vaststellen van het kadastraal inkomen overleggen; zij kan tevens eisen dat zij, zonder verplaatsing, inzage verlenen van de boeken en bescheiden, die het mogelijk maken de juistheid van de verstrekte inlichtingen na te gaan;

- van de openbare diensten, instellingen en organismen, als bedoeld bij artikel 327 van het WIB92 eisen dat zij zonder kosten een volledig afschrift overleggen van de plannen en de erbijhorende stukken waarover zij beschikken en die dienstig kunnen zijn voor het bijhouden van de kadastrale plannen;
- art. 475 en 476 WIB92
- mits voorzien van hun aanstellingsbewijs, zich tussen 8 en 18 uur in de gebouwen en eender welke onroerende goederen begeven, teneinde er de verrichtingen van opmeting, van verkenning van grensscheidingen en van raming uit te voeren; de personeelsleden van het kadaster mogen dat alleen doen of zich laten vergezellen door het personeel dat hen bijstaat in hun verrichtingen of door de afgevaardigde aangeduid door de burgemeester; bij weigering van de toegang is de bijstand van de burgemeester, de politiecommissaris, de brigadecommandant van de rijkswacht of van hun gelastigde nodig (art. 475 en 476 WIB92).

#### d. Bezwaar tegen het kadastraal inkomen

##### 1036

- Bibliografie
- VANDEBERGH, H., "Betwisting van de kadastrale inkomens", *A.F.T.* 1980, 7.
  - DELAHAYE, A., "Bezwaar en arbitrage inzake kadastraal inkomen van gebouwde onroerende goederen", *T. Not.* 1982, 305.
  - PANIER, C., "A propos de l'arbitrage-expertise: quand les mots cachent les choses", *R.R.D.* 1983, afl. 28, 386-390.

#### *Recht van bezwaar*

##### 1037

art. 497-498 WIB92

De belastingplichtige mag tegen het hem betekend kadastraal inkomen bezwaar indienen, behoudens wanneer dat inkomen betrekking heeft op een gebouwde perceel en het werd vastgesteld volgens de gegevens van een door betrokken belastingplichtige, door zijn rechtsvoorgangers, zijn bevoegde lasthebbers of vertegenwoordigers gesloten huurcontract (art. 497 WIB92). Het enkel feit van de overdracht aan een derde van de eigendom van een perceel waarvan het kadastraal inkomen regelmatig werd vastgesteld op een tijdstip dat het aan de overdrager toebehoorde, geeft aan de verkrijger geen recht om tegen bewust kadastraal inkomen bezwaar in te dienen (art. 498 WIB92).

Met een bezwaar tegen een ingekohierde onroerende voorheffing kan niet worden opgekomen tegen een inmiddels definitief vastgesteld kadastraal inkomen, aangezien dit via de eigende procedure dient te geschieden<sup>147</sup>. Anderzijds beperkt de bezwaarprocedure zich ook tot de betwisting van het bedrag dat als kadastraal inkomen aan een onroerend goed werd toegekend, zodat andere betwistingen, zoals het onroerend karakter en de aanwijzing van de belastingplichtige in de onroerende voorheffing, behoren tot de bevoegdheid van de administratie der directe belastingen<sup>148</sup>.

<sup>147</sup>Brussel 17 oktober 1997, *Fiskoloog* 1997, afl. 639, 13.

<sup>148</sup>Gent 19 december 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 320, 321; Gent 10 oktober 2006, *F.J.F.*, No. 2007/195.

*Vorm van het bezwaar***1038**

Op straffe van verval moet het bezwaar:

- behoudens in geval van overmacht, ingediend worden binnen een termijn van twee maanden vanaf de datum van de betekening van het kadastraal inkomen<sup>149</sup>;
- bij een ter post aangetekende brief gericht zijn aan de ambtenaar belast met de controle van het kadaster waar het onroerend goed gelegen is;

art. 499 WIB92

- het inkomen vermelden dat de bezwaarindiener stelt tegenover datgene dat aan zijn onroerend goed is toegekend (art. 499 WIB92).

art. 500 WIB92

Geen enkel bezwaar tegen een kadastraal inkomen zal nog geldig kunnen ingediend worden meer dan één jaar na de betaling van de eerste onroerende voorheffing, gevestigd op grondslag van het betwiste inkomen (art. 500 WIB92).

*Behandeling van het bezwaar***1039**

art. 501 WIB92

Het bezwaar wordt onderzocht door een ambtenaar van de administratie van het kadaster met ten minste de graad van controleur of door een personeelslid dat door de gewestelijke directeur van het kadaster speciaal ermee wordt belast de bezwaren in de plaats van de controleur te onderzoeken (art. 501 WIB92)<sup>150</sup>.

*Arbitrage***1040**

art. 501bis en 502 WIB92

Indien in de loop van de behandeling van het bezwaar en na onderhandelingen de onenigheid blijft bestaan, kan de bezwaarindiener, via de tussenkomst van de onderzoekende ambtenaar, een aanvraag tot bemiddeling indienen bij de fiscale bemiddelingsdienst<sup>151</sup>.

Wanneer het proces-verbaal van niet-akkoord, dat opgesteld is met het oog op het vorderen van de hierna vermelde scheidsrechterlijke beslissing, aan de belastingplichtige werd betekend vóór de kennisgeving van het bemiddelingsverslag, is de fiscale bemiddelingsdienst ontheven van zijn bevoegdheid.

Indien de onderzoekende ambtenaar en de bezwaarindiener, ondanks de eventuele bemiddeling, geen akkoord bereiken over het kadastraal inkomen dat aan het onroerend goed moet worden toegekend, wordt een proces-verbaal van niet-akkoord opgesteld en hebben de onderzoekende ambtenaar en de bezwaarindiener de mogelijkheid een scheidsrechterlijke be-

<sup>149</sup>Over het begrip 'overmacht' zie Vr. nr. 593 LEFEVRE, 4 oktober 1996, *Bull. Bel.*, afl. 768, 210.

<sup>150</sup>J.P. NEMERY DE BELLEVAUX, "Le droit du contribuable de réclamer contre le revenu cadastral fixé par l'Administration ne peut être un leurre", *J.T.* 1980, 590.

<sup>151</sup>Fiscale bemiddelingsdienst zoals bedoeld bij artikel 116 van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV).

slissing te vorderen teneinde het bedoelde kadastraal inkomen vast te stellen (art. 501bis WIB92).

De Koning bepaalt de regels in verband met de arbitrageprocedure. Hij bepaalt de termijn waarbinnen die procedure moet worden ingesteld, wat de opdracht is van de scheidsrechters, het bedrag van de kosten van de arbitrage en wijst aan wie die bedoelde kosten moet dragen (art. 502 WIB92). De artikelen 9 tot 21 van het koninklijk besluit van 10 oktober 1979 bepalen de procedureregels. Zij kunnen als volgt samengevat worden:

- er worden één of drie scheidsrechters aangesteld door de twee partijen in gemeen akkoord of, zo dit akkoord niet mogelijk is, door de vrederechter van de plaats van de ligging van het goed;
- als scheidsrechter mogen niet aangesteld worden o.a. ambtenaren in actieve dienst en de provinciale en gemeentelijke mandatarissen. De aangestelde scheidsrechters mogen door de twee partijen gewraakt worden;
- de scheidsrechters moeten beide partijen horen;
- zij zijn niet bevoegd nopens: (i) de belastbaarheid van het te schatten goed; (ii) de aard van het gebouwde of ongebouwde perceel wanneer die door de bezwaarindiener niet is betwist, en evenmin de gegevens die hebben gediend om het kadastraal inkomen van het materieel en van de outillage vast te stellen, wanneer die door de administratie aanvaarde gegevens blijken uit de aangifte van de belastingplichtige; (iii) het kadastraal inkomen van de referentiepercelen of van de vergelijkingspunten; (iv) de schalen van kadastrale inkomens per hectare die zijn opgesteld voor de ongebouwde percelen;
- anderdeels zijn zij gehouden gebruik te maken van de door de administratie gebruikte schattingsmethoden voor de vaststelling van het KI van openluchtparkeerplaatsen, handels- en nijverheidsterreinen en materieel en outillage. Ook zijn zij verplicht te beslissen binnen de perken van de betwisting. Doch artikel 14 van het KB van 10 oktober 1979 is onwettelijk voor zover het de scheidsrechter verbiedt vast te stellen dat de vergelijkingspunten inadequaat zijn<sup>152</sup>;
- een materiële misslag in arbitrage wordt verbeterd door de scheidsrechters; doen zij dat niet dan gebeurt zulks ambtshalve door de directeur van het kadaster;
- de scheidsrechterlijke uitspraak is definitief en is niet meer vatbaar voor enig rechtsmiddel, tenzij een vordering tot nietigverklaring wegens onwettelijkheid wordt ingediend<sup>153</sup>;
- de kosten van de arbitrage bedragen voor ongebouwde percelen, 7,50 EUR per betwist ki, met een minimum van 75 EUR; voor gebouwde percelen, 7,5 % voor de eerste schijf van 2 500 EUR, 1 % voor de volgende schijf van 2 500 EUR tot 18 600 EUR, 0,75 % voor het overige, met een maximum van 1 000 EUR;
- het beroep tegen de uitspraak van de vrederechter is ontvankelijk<sup>154</sup>.

#### 1041

Indien bij onenigheid tussen de belastingplichtige en de administratie van het kadaster eerstgenoemde beslist niet naar de vrederechter te gaan, dan is de procedure tot de administratieve fase beperkt. De belastingplichtige kan dan de onregelmatigheden in deze fase inroepen in een annulatieberoep bij de Raad van State<sup>155</sup>. Het indienen van een bezwaar volstaat evenwel niet om vervolgens, bij uitblijven van een beslissing, een vordering in te

<sup>152</sup>Vred. Waver 15 januari 1981, *J.D.F.* 1982, 247.

<sup>153</sup>Vred. Verviers 26 juni 1982, *J.D.F.* 1983, 318 en 11 oktober 1982, *Rec gén. enr. not.*, nr. 22849.

<sup>154</sup>Cass. 26 november 1981, *F.J.F.*, No. 82/22, 37.

<sup>155</sup>RvSt 8 november 1984, *T.B.P.* 1985, 380, *F.J.F.*, No. 85/58, 105.

stellen bij verzoekschrift bij de rechtbank van eerste aanleg. Dit veronderstelt immers dat alle andere verhaalmogelijkheden zijn uitgeput, zoals het voeren van onderhandelingen en het vorderen van een scheidsrechterlijke beslissing<sup>156</sup>.

Noch de gewestelijke directeur, noch het hof van beroep heeft de bevoegdheid het kadastraal inkomen te herzien wanneer geen verhaalprocedure werd ingesteld<sup>157</sup>. Het hof van beroep is evenmin bevoegd uitspraak te doen over een voorziening die ertoe strekt het kadastraal inkomen van een perceel te wijzigen. Deze bevoegdheid behoort uitsluitend toe aan de administratie van het kadaster<sup>158</sup>.

Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) besliste op 20 februari 2002 dat het aan de gewone of administratieve rechter toekomt om te oordelen of het koninklijk besluit de artikelen 10 en 11 van de grondwet in acht neemt, en met name of het recht op een jurisdictioneel toezicht voldoende gewaarborgd is<sup>159</sup>.

## Afdeling II.

### Inkomen van roerende goederen

#### 1042

##### Bibliografie (algemeen)

- BONTE, T., "De roerende inkomsten anno 1991", *Biblio-dossier Fiscaliteit*, nr. 1, Kalmthout, Biblo, 1991, 125-141.
- BONTE, T., DE LUYCK, M. en VAN ELSLANDER, K., "Het nieuwe stelsel van de roerende inkomsten", *Biblio-dossier Fiscaliteit*, nr. 25, Kalmthout, Biblo, 1994, 200 p.
- COLMANT, B. en PIERON, A., *Les nouveaux instruments financiers. Notions financières, comptables et fiscales*, Diegem, Kluwer, 1994, 160 p.
- DEMEY, M., "Inkomen van roerende goederen en kapitalen – roerende voorheffing" in -DILLEN, L., PLETS, N. en MAES, L., *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2007, 153-247.
- KAISER, R., *La fiscalité belge des titres à revenu fixes. Régime classique versus clearing*, Brussel, Bruylant, 1999, 352 p.
- COLMANT, B., *Le droit comptable belge applicable aux instruments financiers*, Brussel, Larcier, 2001, 488 p.
- SMET, P., *Handboek roerende voorheffing*, Kalmthout, Biblo, 2003, 526 p.
- DEBLAUWE, R., "De aangifte van roerende inkomsten", *A.F.T.* 1988, afl. 4, 95-103.
- KLEYNEN, "De belastingen op dividenden en interesten. Gisteren, vandaag en morgen", *A.F.T.* 1989, afl. 6, 179-193.
- KLEYNEN, "La taxation *pro rata temporis* des intérêts, illusion ou désillusion?", *R.G.F.* 1989, 297-302.
- PEETERS, B., "Het strikken van 'strippers' en 'splitters'. Een Odyssee van de fiscale wetgever", *T.F.R.* 1991, afl. 105, 310-336.
- COLMANT, B., "Les instruments financiers dérivés défient les modes de comptabilisation des actifs financiers", *R.G.F.* 1994, afl. 10, 269.
- KLEYNEN, G., "La taxation des revenus de capitaux et biens mobiliers: le point en ce début d'année 1994", *R.G.F.* 1994, afl. 3, 106.
- MARECHAL, M., "Le marché des obligations linéaires scindées. Aspects institutionnels et fiscaux", *C.&F.P.* 1995, 6-10.
- PIOT, W., "Roerende voorheffing op interesten. Heffingsbevoegdheid en belastbaar feit", *A.F.T.* 1995, 345-351.
- HAELTERMAN, A., "Quelques réflexions sur la notion d'intérêts à la lumière de quelques nouveaux instruments de placement et de financement", *Rev. Dr. ULB* 1999, 79.

<sup>156</sup>Rb. Brussel 17 januari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 889, 8.

<sup>157</sup>Brussel 1 maart 1988, *Bull. Bel.*, afl. 681, 612.

<sup>158</sup>Gent 23 november 1984, *F.J.F.*, No. 85/169.

<sup>159</sup>Arbitragehof 20 februari 2002, *F.J.F.*, No. 2002/117, *T.F.R.* 2002, afl. 230, 1026.

- MAREELS, D., “Exonérations de précompte mobilier: la politique menée par les autorités belge de 1962 à nos jours”, *J.D.F.* 2000, 129.
- COLMANT, B. en JEANMART, F.-X., “Instruments financiers hybrides: quelques considérations comptables et fiscales”, *R.G.F.* 2001, 4-32.
- LAMON, H., WEYNANTS, F. en BERCKMANS, D., “Tax treatment of Debt Instruments without Fixed Right to Redemption”, *D&FI* 2001, 143-175.
- MUYLDERMANS, J. en DE HAEN, K., “Taxation of Index Options”, *D&FI* 2000, 100-108.
- PIERON, A., DE HAEN, K. en BRUGGEMAN, P., “Tax Treatment of Financial Futures”, *D&FI*, 2000, 2-5.
- BLANCQUAERT, S., VERBEKEN, A. en MOHR, M., “Fiscaliteit van Belgische gemeenschappelijke beleggingsfondsen in een Belgisch-internrechtelijke en internationale context”, *A.F.T.* 2002, afl. 3, 112-124.
- DEBLAUWE, R., VANOPPEN, S. en DEFOORT, O., “Privak en prifonds fiscaal bekeken”, *T.Fin.R.* 2002, afl. 4, 365-378.
- VAN GOMPEL, J., “Het onderscheid naar Belgisch intern fiscaal recht tussen inbreng en geldlening”, *T.F.R.* 2003, afl. 246, 723-741.

## § 1. ALGEMEEN

1043

art. 17 WIB92

De inkomsten van roerende goederen zijn, aldus artikel 17 van het WIB92, alle opbrengsten van roerend vermogen, met name:

1. dividenden;
2. interest;
3. inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen (royalty's);
4. inkomsten begrepen in lijfrenten of tijdelijke renten.
5. de inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten, alsook van de wettelijke en verplichte licenties bedoeld in de wet van 27 december 2005 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten of in overeenkomstige bepalingen in het buitenlands recht.

Deze opsomming is limitatief.

Met ingang van het aanslagjaar 1992 werd artikel 17 van het WIB92 gewijzigd in de zin van “alle opbrengsten van roerend vermogen *aangewend uit welken hoofde ook*”<sup>160</sup>. De wetgever wenste hiermee o.m. de niet-belastbaarheid van gerechtelijke interesten te garanderen.

Een periodieke vergoeding wegens borgstelling is geen roerend inkomen<sup>161</sup>.

Een vergoeding wegens niet contante betaling evenmin<sup>162</sup>.

De wet belast verder niet alle burgerlijke vruchten of interesten van roerende goederen, maar enkel de verrijking die ze voortbrengen en die werkelijk het vermogen van de schuldeiser van de hoofdzaak vermeerdert; zo is moratoire en gerechtelijke interest niet belastbaar<sup>163</sup>.

<sup>160</sup>Wet 22 december 1998, *B.S.* 15 januari 1999.

<sup>161</sup>Cass. 3 februari 1959, *Pas.* 1959, I, 565.

<sup>162</sup>Cass. 7 november 1967, *Rev. fisc.* 1968, 184, *Pas.* 1968, I, 328.

<sup>163</sup>Cass. 3 november 1930, *Pas.* 1930, I, 350.



Het feit dat roerende inkomsten voortspruiten uit een nietige overeenkomst ontnemt aan deze inkomsten hun belastbaar karakter niet<sup>164</sup>.

Het hof van beroep te Brussel besliste dat, bij afwezigheid van eigendom van de aandelen, de dividenden geen inkomen vormen van degene die de coupons gratis ontvangen had<sup>165</sup>.

### 1043,50

art. 2 WIB92

De wet van 15 december 2004<sup>166</sup> heeft een bijzonder regime ingevoerd voor zakelijke zekerheidsovereenkomsten en leningen met betrekking tot financiële instrumenten. De geviseerde zakelijke zekerheidsovereenkomsten betreffen pandovereenkomsten en overeenkomsten die leiden tot eigendomsoverdracht ten titel van zekerheid, inclusief cessierretrocesieovereenkomsten, met betrekking tot al dan niet genoteerde aandelen en al dan niet vastrentende effecten (art. 2 § 1 11° en 12° WIB92).

De overdrager, pandgever en de leninggever worden in beginsel geacht eigenaar te blijven van de betreffende financiële instrumenten gedurende de hele looptijd van het contract.

De inkomsten van kapitalen en roerende waarden uit de betreffende financiële instrumenten worden evenwel geacht niet te zijn ontvangen door de overdrager, de pandgever of de leninggever (art. 2 § 2 WIB92). Het is de leningnemer, cessionaris of pandnemer die in beginsel wordt belast op de inkomsten van de overgedragen financiële instrumenten<sup>167</sup>.

### 1044

art. 204 2° KB/WIB92

Voor de roerende inkomsten die aan roerende voorheffing onderworpen zijn (zie hierna) is het belastbaar moment vastgesteld in artikel 204, 2° van het KB/WIB92, nl. het ogenblik waarop zij zijn *betaald of toegekend*.

art. 267 WIB92

Inzake roerende voorheffing wordt door artikel 267 van het WIB92 bepaald dat als toekenning inzonderheid wordt beschouwd: de inschrijving van een inkomen op een ten bate van de verkrijger geopende rekening, zelfs als die rekening onbeschikbaar is, mits de onbeschikbaarheid het gevolg is van een uitdrukkelijke of stilzwijgende overeenkomst met de verkrijger; het moet m.a.w. gaan om een *vrijwillige onbeschikbaarheid*. Indien de schuldenaar van de interesten deze wegens zijn slechte financiële toestand niet kan betalen en om deze redenen op een passiefpost overlopende rekening boekt, is er geen sprake van vrijwillige onbeschikbaarheid en is er derhalve geen sprake van toekenning<sup>168</sup>.

Het komt ons voor dat deze principes ook voor de belastbaarheid in de inkomstenbelasting van toepassing zijn.

Het inschrijven daarentegen op een *beschikbare* rekening, bv. op het credit van de lopende rekening van de genietter, heeft wettelijk tot gevolg de eigendom ervan over te dragen<sup>169,170</sup>.

<sup>164</sup>Gent 30 april 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 854, 9.

<sup>165</sup>Brussel 8 maart 2000, *F.J.F.*, No. 2000/199. De zaak betrof de verrekening van de roerende voorheffing (aj. 1980 tot 1982). Het hof bevestigde het standpunt van de administratie.

<sup>166</sup>B.S. 1 februari 2005.

<sup>167</sup>P. SMET, "Collateral-wet voorziet in fiscale neutraliteit", *Fiscoloog* 2005, afl. 967, 3.

<sup>168</sup>Brussel 11 december 1998, *Fisc. Koer.* 1999, 216, *F.J.F.*, No. 2000/18.

<sup>169</sup>Cass. 3 december 1957, *Bull. Bel.*, afl. 342, 182, *Pas.* 1958, I, 352.

<sup>170</sup>Cass. 17 februari 1970, *Bull. Bel.*, afl. 484, 774, *Com. IB.* 1992, nr. 265/82.

Het feit dat de interesten ingevolge oplichting nooit effectief uitbetaald werden, is ter zake niet van belang.<sup>171</sup>

Eveneens kan de vraag rijzen wanneer er sprake is van *toekenning* of *betalbaarstelling* wanneer een algemene vergadering beslist om een dividend uit te keren, maar het aan de raad van bestuur wordt overgelaten om de datum te bepalen wanneer het dividend kan worden geïnd<sup>172</sup>. Onder de datum van toekenning of betaalbaarstelling moet worden begrepen, de datum waarop de genietter daadwerkelijk over de inkomsten kan beschikken of ze kan innen. Er is derhalve geen toekenning of betaalbaarstelling, indien de algemene vergadering de bepaling van de concrete datum waarop de inkomsten zullen kunnen worden geïnd, overlaat aan de raad van bestuur<sup>173</sup>.

**1045**

art. 17 § 2 WIB92

Wanneer het bedrag van de inkomsten in vreemde valuta is uitgedrukt, wordt het in euro omgezet naar de wisselkoers bij de betaling of toekenning van die inkomsten (art. 17 § 2 WIB92). De term 'betaling' heeft hier dezelfde betekenis als in artikel 267 van het WIB92<sup>174</sup>.

**1046**

Het belastbaar netto-inkomen is voor de vier categorieën gelijk aan het geïnde of verkregen bedrag, voor aftrek van innings- en bewaringskosten, en verhoogd met de roerende voorheffing en de fictieve roerende voorheffing.

art. 22 § 1 WIB92

Alleen bij globalisatie van de roerende inkomsten zijn de innings- en bewaringskosten, en andere soortgelijke kosten, aftrekbaar (art. 22 § 1 WIB92).

**1047**

art. 22 § 2 WIB92

Interest van schulden, aangegaan om inkomsten van roerende goederen en kapitalen te verkrijgen of te behouden, *zijn niet aftrekbaar* (art. 22 § 2 WIB92).

**§ 2. DIVIDENDEN****1048**

Hierna wordt een onderscheid gemaakt tussen:

1. belastbare dividenden of ermee gelijkgestelde inkomsten;
2. vrijgestelde dividenden;
3. tegen een verlaagd tarief belastbare dividenden.

<sup>171</sup>Gent 26 september 1996, *Fisc. Act.* 1996, afl. 38, 3.

<sup>172</sup>Zie hierover: K. DE HAEN, L. BOGAERT en K. VANDERSTAPPEN, "Binnen welke termijnen moet een door de algemene vergadering gedelegeerde raad van bestuur dividenden betaalbaar stellen?", *A.F.T.* 2001, 318-324.

<sup>173</sup>Brussel 25 mei 2001, *T.F.R.* 2002, 261, noot R. VAN DEN EECKHAUT, "Wanneer worden dividenden geacht te zijn 'toegekend' of 'betaalbaar gesteld'?"

<sup>174</sup>Cass. 14 oktober 1993, *F.J.F.*, No. 94/55, *A.F.T.* 1994, 101, noot M. LOOCKX.

## 1. Als dividend belastbare inkomsten

art. 18 WIB92

Dividenden omvatten, volgens artikel 18 van het WIB92:

- a. alle voordelen van aandelen en winstbewijzen;
- b. onregelmatige terugbetalingen van kapitaal;
- c. vergoedingen voor ontbrekende coupon van aandelen van beursgenoteerde effecten;
- d. geherkwalificeerde interest.

- a. Alle voordelen van aandelen en winstbewijzen

- Bibliografie
- KLEYNEN, G., "Le traitement juridique et fiscal des attributions gratuites d'actions", *R.G.F.* 1988, 201.
  - FERON, B. et MALVAUX, B., "Le dividende optionnel. Aperçu des conséquences juridiques, comptables et fiscales", *C.&F.P.* 1995, 5-12.
  - BOGAERTS, R., "Fiscale aspecten van de certificering van effecten", *A.F.T.* 1999, 39.
  - DEBLAUWE, R., "De fiscale gevolgen van de wet op de certificatie van effecten", *T.F.R.* 2000, 267.
  - DEBLAUWE, R., "Het arrest marquis de Lavalette en de certificering in 1818", *T.F.R.* 2001, afl. 197, 251.
  - SMET, P., "Buitenlandse stockdividenden: nieuw administratief standpunt", *Fiscoloog* 2003, afl. 892, 3-5.

### 1048,10

Bij wet van 22 december 1998<sup>175</sup> werd de wettekst gewijzigd in "alle voordelen toegekend door een vennootschap aan aandelen en winstbewijzen". De bedoeling hiervan is te beklemtonen dat er maar sprake is van belastbare dividenden indien er een verarming is van de vennootschap die overeenstemt met een verrijking van de verkrijger van het voordeel.

De uitreiking van bonusaandelen naar aanleiding van de opnemings van reserves in het kapitaal wordt niet als de toekenning van een belastbaar dividend beschouwd<sup>176</sup>.

De betaling van dividenden in de vorm van nieuwe aandelen (de zogenaamde stockdividenden) is het voorwerp geweest van een administratieve circulaire als gevolg waarvan voortaan de toekenning van stockdividenden door zowel een binnenlandse als een buitenlandse vennootschap belastbare dividenden zijn<sup>177</sup>. In tegenstelling tot de beslissing van het hof van beroep te Brussel, had de administratie steeds het standpunt verdedigd dat enkel stockdividenden toegekend door een binnenlandse vennootschap belastbaar zijn<sup>178</sup>. De nieuwe circulaire sluit zich dus aan bij deze rechterlijke uitspraak.

Dividenden kunnen tenslotte ook de inkomsten uit certificaten van effecten omvatten. Certificering is een techniek die erin bestaat via de tussenkomst van een rechtspersoon de rechten verbonden aan de aandelen in een vennootschap economisch op te splitsen tussen de stemrechten en de financiële rechten. Indien er sprake is van een transparante certificering wordt de houder van de certificaten, en dus niet de emittent ervan, beschouwd als rechtstreeks rechthebbende op de inkomsten. Door de wet van 15 juli 1998 wordt bepaald dat

<sup>175</sup>B.S. 15 januari 1999.

<sup>176</sup>Cass. 6 december 1926, *Bull. Bel.*, afl. 17, 6, Vr. nr. 55 COOREMAN 8 december 1993, *Vr. & Antw. Senaat*, 18 januari 1994, 4725.

<sup>177</sup>Circ. nr. Ci.RH.231/527 270 (AOIF 7/2003), 4 april 2003.

<sup>178</sup>Brussel 24 februari 1995, *A.F.T.* 1995, 226, noot S. SAUSSOY.

fiscale transparantie geldt voor de inkomsten van certificaten van Belgische effecten, indien de voorwaarden van de certificering bepalen dat de emittent onmiddellijk en na aftrek van eventuele kosten, aan de houder de economische voordelen van de effecten moet doorstoren (art. 13 wet 15 juli 1998<sup>179</sup>).

## b. Terugbetaling van kapitaal

- Bibliografie
- GARABEDIAN, D., "Le régime fiscal du remboursement de capital opéré en exécution d'une décision de réduction du capital statutaire immédiatement suivie d'une décision d'augmentation du capital statutaire par incorporation de réserves", *J.D.F.* 1987, 5-22.
  - HUYSMANS, S., "Het fiscaal kapitaalbegrip na de wet van 22 december 1998", *T.R.V.* 2000, 325.
  - PHILIPPE, D.E., "Le régime fiscal d'une décision irrégulière de réduction du capital libéré par remboursement des actionnaires", *J.D.F.* 2006, afl. 3-4, 65-87.
  - DESCHRIJVER, D., "Gevolgen in de personen- en vennootschapsbelasting van een onregelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal", *T.R.V.* 2008, 17-31.

### 1048,20

art. 18 2° WIB92

De gehele of gedeeltelijke terugbetaling van maatschappelijk kapitaal wordt als dividend belast, met uitzondering van de terugbetaling van gestort maatschappelijk kapitaal ter uitvoering van een regelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal die beantwoordt aan de voorschriften van het Wetboek van Vennootschappen (art. 18 2° WIB92)<sup>180</sup>.

art. 184 WIB92

Het gestorte kapitaal is het deel van het maatschappelijk kapitaal dat werkelijk is gestort, in zover geen verminderingen of terugbetalingen hebben plaatsgevonden (art. 184 WIB92). Het gestorte kapitaal bij de inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen is gelijk aan de fiscale nettowaarde van de inbreng bij de inbrenger (art. 184 lid 3 WIB92).

art. 241 § 2 WIB92

Bij kapitaalvermindering door terugbetaling aan de aandeelhouders na belastingvrije opslorping is er geen uitkering van roerend inkomen in zoverre de vermindering wordt toegerekend op gestort kapitaal. Door de rechtspraak werd vroeger beslist dat kapitaal dat wordt gevormd door belastingvrije fusie eveneens als gestort kapitaal beschouwd moest worden. De regel van de fiscale neutraliteit was hierop niet van toepassing, vermits een kapitaalvermindering geen "geheel of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen" was<sup>181</sup>. Sinds de fiscale fusiewet van 6 augustus 1993 voorziet artikel 212, lid 1 van het WIB92 nu in algemene bewoordingen dat het gestort kapitaal dient te worden bepaald alsof de fusie of splitsing niet had plaatsgevonden. Bovendien werd door artikel 18 van de wet van 4 mei 1999<sup>182</sup> bepaald dat "artikel 212, zoals het bestaat na de wet van 22 december 1998 houdende fiscale en andere bepalingen, mede van toepassing is in geval van fusie of splitsing van vennootschappen die voor 1 oktober 1993 met vrijstelling van belasting hebben plaatsgevonden"

<sup>179</sup>B.S. 5 september 1998. Zie hierover onder meer R. BOGAERTS, "Fiscale aspecten van de certificering van effecten", *A.F.T.* 1999, 39 en R. DEBLAUWE, "De fiscale gevolgen van de wet op de certificatie van effecten", *T.F.R.* 2000, 267-288.

<sup>180</sup>Voor een toepassingsgeval waar de beslissing tot kapitaalvermindering niet regelmatig was, zie: D. DESCHRIJVER, "Gevolgen in de personen- en vennootschapsbelasting van een onregelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal", *T.R.V.* 2008, 17-31, D.E. PHILIPPE, "Le régime fiscal d'une décision irrégulière de réduction du capital libéré par remboursement des actionnaires", *J.D.F.* 2006, 65-87.

<sup>181</sup>Cass. 10 december 1992, *A.F.T.* 1993, 217, noot R. BELTJENS, *F.J.F.*, No. 93/88; Brussel 10 maart 1999, *T.F.R.* 1999, 804.

<sup>182</sup>B.S. 12 juni 1999.

(nieuw art. 241 § 2 WIB92). Hierdoor wordt het neutraliteitsprincipe op het vlak van het gestort kapitaal uitgebreid tot fusies die hebben plaatsgevonden voor de inwerkingtreding van de nieuwe wet<sup>183</sup>.

Kapitaalaflossing door aanwending van winsten vormt een uitkering van dividenden<sup>184</sup>. **1048,30**

**1048,40**

art. 18 WIB92

De gehele of gedeeltelijke terugbetaling van *uitgiftepremies*, alsook *bedragen waarop ter gelegenheid van de uitgifte van winstbewijzen is ingeschreven*<sup>185</sup>, worden vrijgesteld onder dezelfde voorwaarde en in dezelfde mate als de terugbetalingen van maatschappelijk kapitaal (art. 18 lid 1 2<sup>o</sup>bis WIB92)<sup>186</sup>.

Met ingang van aanslagjaar 1998 werden uitgiftepremies met gestort kapitaal gelijkgesteld, voor zover voldaan is aan dezelfde voorwaarden waaronder maatschappelijk kapitaal als gestort kapitaal wordt aangemerkt (art. 184 lid 2 WIB92). Voorwaarde is dus wel dat de uitgiftepremies geboekt werden op een onbeschikbare reserverekening.<sup>187</sup> Daarnaast moet ook hier de terugbetaling dus geschieden ter uitvoering van een regelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal, overeenkomstig de bepalingen van de vennootschappenwet.

**1048,50**

Waar het Hof van Cassatie traditioneel de stelling innam dat de rechter wettelijk kan besluiten dat een kapitaalvermindering, gevolgd door een kapitaalverhoging door incorporatie van reserves in het kapitaal, eigenlijk een dividenduitkering is<sup>188,189</sup>, neemt de lagere rechtspraak tegenwoordig een ander standpunt in en beschouwt deze opeenvolging van handelingen niet als een gesimuleerde uitkering van een dividend<sup>190</sup>.

In het geval van een kapitaalverhoging door inbreng van een tak van werkzaamheid, gevolgd door een besluit tot kapitaalvermindering onder opschortende voorwaarde, die niet gerealiseerd werd, werd geen simulatie aanwezig geacht<sup>191</sup>.

**1048,60**

<sup>183</sup>Zie I. VANDE VELDE, noot bij Brussel 10 maart 1999, *T.F.R.* 1999, 804.

<sup>184</sup>Vr. nr. 8 HATRY 30 april 1996, *Fisc. Act.* 1996, afl. 30, 2.

<sup>185</sup>De uitbreiding tot winstbewijzen werd ingevoegd bij art. 2 wet 31 december 2006, *B.S.* 22 februari 2006.

<sup>186</sup>Wet 22 december 1998, *B.S.* 15 januari 1999.

<sup>187</sup>Memorie van Toelichting, *Gedr. St.*, Kamer 1997-98, nr. 1608/1, 4.

<sup>188</sup>Cass. 5 november 1963, *Bull. Bel.*, afl. 415, 148; Cass. 20 december 1973, *J.D.F.* 1973, 343, *Bull. Bel.*, afl. 524, 2503; Cass. 20 februari 1986, *F.J.F.*, No. 87/177; *contra*: Brussel 5 februari 1991, *J.T.* 1991, 254.

<sup>189</sup>Zie hierover ook P. VANHAUTE, "Winstverschuivingen in moeder-dochterrelaties: informele kapitaalstorting en vermomde dividenduitkering?", *T.F.R.* 1999, afl. 164, 83 e.v., nr. 28; L. DEMEYERE, e.a., "Rechtspraakoverzicht Inkomstenbelastingen 1995-1998", *T.F.R.* 1999, afl. 169, 550, nr. 6.7.; K. DEMOOR, "Rechtspraakoverzicht Inkomstenbelastingen 1995-1998", *T.F.R.* 1999, afl. 169, 559.

<sup>190</sup>Zie o.m. Brussel 20 november 1997, *Fisc. Act.* 1998, *F.J.F.*, No. 98/126 en Brussel 4 februari 2000, *Fisc. Act.* 2000, afl. 13, 4, *J.D.F.* 2000, 111. Wat de toepassing in een dergelijke situatie van artikel 344 § 1 WIB92 betreft lijkt de rechtsleer echter op de zelfde golfhoogte te zitten en acht men het betreffende artikel van toepassing: zie J. KIRKPATRICK, *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Brussel, Bruylant, 1995, 64 en T. AFSCHRIFT, *L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique*, Brussel, Larcier, 1994, 279.

<sup>191</sup>Cass. 22 mei 1967, *Bull. Bel.*, afl. 674, 1315.

## d. Geherkwalificeerde interest

- Bibliografie
- Circ. nr. Ci.D19/444.905, 15 oktober 1993, *Bull. Bel.*, afl. 732, 3167.
  - JVD, "Herkwilificatie tot dividenden: wanneer moet de grens worden beoordeeld?", *Fiskoloog* 1992, afl. 396, 1.
  - "Roerende inkomsten: Kwalificatie van interesten op voorschotten aan vennootschappen als dividendinkomen", in "Fiscaal Jaaroverzicht 1992", *Fisc. Koer.* 1993, 7.
  - PLAS, L. en VERBANCK, P., "Herkwilificatie van interesten in dividenden", *A.F.T.* 1993, 3-14 (overzichtsartikel met voorbeelden).
  - MALHERBE, P., "Intérêts d'avances et loyers perçus par des administrateurs ou associés depuis la loi du 28 juillet 1992", *J.D.F.* 1993, 5-16.
  - X, "Interesten en negatieve reserves", *Fiskoloog* 1993, afl. 409, 2 n.a.v. parlementaire vraag (*Vr. & Antw. Senaat*, 15 december 1992, nr. 35, 1466).
  - X, "Administratieve toelichting bij de herkwilificatie van interesten in dividenden", *Fiskoloog* 1993, afl. 445, 7.
  - X, "Berekening te herkwilificeren gedeelte van interesten is soms heel gecompliceerd", *Fiskoloog* 1993, afl. 446, 1.
  - MAGREMANNE, J.-P., "Requalifications des intérêts en dividendes et des revenus immobiliers en rémunérations de dirigeants d'entreprise", *R.G.F.* 1997, 35-51.
  - PEETERS, B., "Herkwilificatieregeling blijft voor problemen zorgen", *Fiskoloog (I.)* 1997, afl. 158, 1.
  - X, "Vorderingen in R/C: geen herkwilificatie meer", *Fiskoloog* 1997, afl. 604, 1.

**1048,70**

art. 3 wet 20 12 1996

Voor de vanaf 1 januari 1997 (ingevolge art. 3 wet 20 december 1996<sup>192</sup>), toegekende of betaalbaar gestelde inkomsten luidt de herkwilificatieregeling als volgt:

art. 18 4° WIB92

Interest van voorschotten, betaald door een vennootschap aan haar aandeelhouder of bestuurder, wordt als dividend beschouwd (art. 18 4° WIB92) indien en in de mate dat:

art. 55 WIB92

- de rentevoet overdreven is (art. 55 WIB92);
- of het totaalbedrag 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.

De interesten komen pas in aanmerking voor herkwilificatie in dividenden op het ogenblik dat de toegestane voorschotten zeker en vaststaande interesten hebben opgeleverd<sup>193</sup>.

Voor de wetwijziging door het KB van 20 december 1996 mocht men ook het kapitaal op het einde van het belastbaar tijdperk als referentie nemen<sup>194</sup>. Men kan dit vonnis als een toepassing zien van de regel *in dubio contra fiscum*.

Overeenkomstig artikel 18, 4°, lid 2 van het WIB92 is een voorschot niets meer dan een geldlening, al dan niet vertegenwoordigd door effecten, verstrekt door:

- natuurlijke personen aan vennootschappen waarvan ze aandeelhouder zijn,
- personen (dus zowel natuurlijke personen als rechtspersonen) aan vennootschappen waarin ze een mandaat van bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of een soortgelijke functie uitoefenen,

<sup>192</sup>B.S. 31 december 1996.

<sup>193</sup>Gent 29 oktober 2003, *T.F.R.* 2004, afl. 253, 22, noot H. VAN OUYTRYVE, *Fisc. Koer.* 2003, 680; Rb. Antwerpen 20 januari 2003, *T.F.R.* 2003, afl. 240, 380, *Fiscoloog* 2003, afl. 882, 9.

<sup>194</sup>Rb. Brugge 19 februari 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 212.

- of door hun echtgenoot of hun minderjarige niet-ontvoogde kinderen (art. 384 tot 387 BW).

Een uitzondering daarop vormen:

- obligaties en andere gelijksoortige effecten uitgegeven door een openbaar beroep op het spaarwezen;
- geldleningen aan coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie zijn erkend;
- geldleningen verstrekt door aan de vennootschapsbelasting onderworpen binnenlandse vennootschappen.

Voor een bespreking: zie *Fiskoloog* 1996, afl. 595, 4.

### 1048,80

De belaste reserves omvatten ook het verlies of de winst van de voorgaande periode. Indien evenwel het totaal bedrag van de belaste reserves negatief is, moet dat bedrag niet van het gestorte kapitaal worden afgetrokken<sup>195</sup>.

De uitgifte van een privélening door de vennootschap zonder openbaar beroep op het spaarwezen te doen, ook al is zij door effecten aan toonder vertegenwoordigd is niet in artikel 18, lid 2, 1° van het WIB92 beoogd<sup>196</sup>.

Een vzw die geen onderneming exploiteert en zich niet bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard en die derhalve aan de rechtspersonenbelasting is onderworpen, is niet beoogd door artikel 18, lid 1, 3° van het WIB92<sup>197</sup>.

Een renteloos voorschot moet niet in aanmerking worden genomen voor herkwalificatie, indien het werkelijk gaat om twee verschillende voorschotten waarvoor onderscheiden leningsovereenkomsten bestaan, bijvoorbeeld een voorschot toegekend als langlopende achtergestelde schuld en een voorschot in rekening-courant, mits beide voorschotten op twee verschillende rekeningen worden geboekt<sup>198</sup>. Wanneer evenwel uit de feiten blijkt dat de bedoelde voorschotten hun oorsprong vinden in de splitsing van één enkel vooraf bestaand voorschot, kan op basis van artikel 344, § 1 van het WIB92, de interest geacht worden te slaan op de beide voorschotten. Een opsplitsing in een renteloos en een rentegevend deel moet worden aanvaard, *indien de partijen alle gevolgen van hun overeenkomst hebben aanvaard*<sup>199</sup>.

Een opsplitsing op het einde van het boekjaar volstaat alzo niet (de vennootschap had dit in de loop van de procedure ook toegegeven)<sup>200</sup>. Ook een kunstmatige opsplitsing wordt niet aanvaard, maar de documenten waren pas na de goedkeuring van de jaarrekening getekend<sup>201</sup>.

Lange tijd bestond discussie over de vraag of een vordering op een vennootschap die via rekening-courant is geboekt, als een 'geldlening' kan worden gekwalificeerd voor toepassing

<sup>195</sup>Vr. nr. 351 DALEM 15 april 1993, *Vr. & Antw. Senaat* 1992-1993, 18 mei 1993, 2842, *Bull. Bel.*, afl. 731, 2843, Vr. nr. 162, DALEM, *Vr. & Antw. Senaat*, 15 december 1992, nr. 35, *Bull. Bel.*, afl. 725, 629.

<sup>196</sup>Vr. nr. 375 DE CLIPPELE 19 januari 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 8 maart 1993, 4203, *Bull. Bel.*, afl. 728, 1681.

<sup>197</sup>*Vr. & Antw. Senaat* 1992-93, 15 december 1992, 1466, *Bull. Bel.*, afl. 729, 1861.

<sup>198</sup>Vr. nr. 590 DALEM 18 januari 1994, *Vr. & Antw. Senaat* 1993-1994, 8 maart 1994, 5089, *Bull. Bel.*, afl. 739, 1352, *Fisc. Koer.* 1994, 250; Brussel 30 oktober 1998, *Fisc. Koer.* 1999, 207; Brussel 20 januari 1999, *T.F.R.*, afl. 168, 499, noot H. GAUBLOMME, *A.F.T.* 1999, 210, noot M. DELBOO.

<sup>199</sup>Rb. Leuven 10 mei 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 849, 9.

<sup>200</sup>Brussel 30 oktober 1998, *F.J.F.*, No. 99/37.

<sup>201</sup>Brussel 20 januari 1999, *T.F.R.* 1999, 499, noot H. GAUBLOMME.

van de herkwalficatie<sup>202</sup>. Bij arrest van 16 november 2006 heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat onder de term 'geldlening' ook een inschrijving op een rekening-courant van de aandeelhouder of van de persoon die de in artikel 18 van het WIB92 bedoelde opdracht of functies uitoefent, kan worden verstaan<sup>203</sup>. Na het arrest van het Hof van Cassatie haastte de fiscale administratie zich om haar standpunt, eerder al meegedeeld in de circulaire van 11 januari 2005, te herbevestigen: "8. Van zodra dat uit een overeenkomst blijkt dat gelden ter beschikking van de vennootschap werden gesteld of gelaten bij wijze van een inschrijving op de rekening-courant, kan er sprake zijn van een geldlening zoals bedoeld in art. 18, tweede lid, WIB 92. Vormen derhalve niet ipso facto een beletsel voor het bestaan van een geldlening zoals bedoeld in artikel 18, tweede lid WIB92, noch de specifieke werkwijze van de rekening-courant, noch het feit dat de inschrijving van een bedrag op een dergelijke rekening in verband zou kunnen worden gebracht met een bepaalde economische verrichting (bijvoorbeeld: verwerving van een goed door de vennootschap). 9. Het doorslaggevend element bij de beoordeling van het al dan niet bestaan van een geldlening is de aanwezigheid van de wil van een partij om de vrije beschikking over gelden aan de andere partij te laten, die aanvaardt".

Het arrest van het Hof van Cassatie van 16 november 2006 ligt echter onder vuur in de doctrine<sup>204</sup>. Ook dient te worden opgemerkt dat het niet is omdat een vordering in rekening-courant een geldlening kan uitmaken, dat de rekening-courant automatisch gekwalificeerd moet worden als een geldlening. Vooraleer een boeking in rekening-courant kan plaatsvinden, moet er al een vordering/schuld bestaan op grond van een andere overeenkomst. Deze andere overeenkomst is echter niet noodzakelijk een 'geldlening'. O.i. is de discussie in zake vorderingen geboekt in rekening-courant en de toepassing hierop van artikel 18, 4° van het WIB92 met het arrest van het Hof van Cassatie van 16 november 2006 nog niet definitief beslecht is. In de rechtspraak tekenen zich twee strekkingen af<sup>205</sup>.

- Volgens sommige rechtspraak is een contract van geldlening volgens het BW een zake-lijke overeenkomst (naar de Romeinsrechtelijke *contractus re*) waarbij de afgifte (*traditio*) van een geldsom constitutief is voor de overeenkomst. In deze visie kan een uitstel van betaling bij gebrek aan afgifte van een geldsom niet als een geldlening kwalificeren<sup>206</sup>. Daar kan aan worden toegevoegd dat de fiscale administratie, indien zij tot een herkwalficatie wenst over te gaan, het bewijs moet leveren dat de partijen de bedoeling hebben gehad om via een schuldvernieuwing een nieuwe overeenkomst tot stand te brengen.
- Andere rechtspraak en rechtsleer gaan er daarentegen vanuit dat een geldlening een consensuele overeenkomst is. Dit sluit aan bij het standpunt dat door de fiscale administratie wordt verdedigd. In deze optiek kan een geldlening tot stand komen zonder afgifte van een geldsom. Een uitstel van betaling zou in deze optiek dus als een geldlening be-

<sup>202</sup>Circ. nr. Ci.RH.231/543.949, 11 januari 2005; Antwerpen 29 september 1998, *F.J.F.*, No. 99/171; Gent 31 maart 1999, *F.J.F.*, No. 99/138; Antwerpen 5 september 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 508; Rb. Antwerpen 25 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 911, 9. *Contra*: Brussel 6 september 1999, *T.B.H.* 2000, 703; Luik 25 maart 2005, *F.J.F.*, No. 2005/225; Rb. Namen 24 november 2004, *F.J.F.*, No. 2005/99. Zie ook: K. MOSER, "Circulaire geeft extensieve interpretatie van het begrip "geldlening" in de zin van artikel 18, lid 2 WIB92", *A.F.T.* 2005, afl. 6-7, 16-26.

<sup>203</sup>Cass. 16 november 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 315, 105, noot E. BUYSSE, *Fiscoloog* 2006, afl. 1051, 11, *J.L.M.B.* 2007, afl. 31, 1309, *T.F.R.* 2007, afl. 323, 480, noot R. FORESTINI.

<sup>204</sup>Voor een 'cassante' noot bij het arrest van het Hof van Cassatie van 16 november 2006, zie: R. FORESTINI, "Artikel 18, 4° van het WIB1992 en de problematiek van de herkwalficatie van de interesten als dividenden of wanneer Napoleon en Portalis zich in hun graf omdraaien", *T.F.R.* 2007, afl. 323, 482.

<sup>205</sup>A. KIEKENS, *Fisc. Koer.* 2008, 444-448.

<sup>206</sup>Zie onder meer Gent 17 april 2007, *Fiscoloog*, afl. 1078, 9; Gent 4 september 2007, *Fiscoloog*, afl. 1091, 10.



schouwd kunnen worden<sup>207</sup>. De ‘Achilleshiel’ van dit standpunt is dat het ingaat tegen de klassieke civielrechtelijke interpretatie naar Belgisch recht die een geldlening niet als een consensuele overeenkomst maar als een ‘zakelijke overeenkomst’ beschouwt.

De herkwalficatie kan ook van toepassing zijn op voorschotten toegestaan aan buitenlandse vennootschappen, waarvan de rechtsvorm met een kapitaal- of met een personenvennootschap kan worden gelijkgesteld. Een Nederlandse BV wordt voor internrechtelijke doeleinden aangezien als een personenvennootschap<sup>208</sup>.

De herkwalficatie van interesten in dividenden speelt niet voor vorderingen in het bezit van bestuurders en vennoten die binnenlandse vennootschappen zijn, en vanaf 1 januari 1997 meer in het algemeen voor de geldleningen toegestaan door aan de vennootschapsbelasting onderworpen binnenlandse vennootschappen. Buitenlandse vennootschappen genieten deze uitzondering dus niet. De vraag stelt zich dan ook of dit niet discriminerend is. De minister van Financiën is van mening dat deze regeling niet strijdig is met de non-discriminatiebepalingen in de dubbelbelastingverdragen en dat ze evenmin strijdig is met artikel 59 van het Beneluxverdrag<sup>209</sup>. Tevens stelde zich de vraag of er geen strijdigheid is met het EU-Verdrag<sup>210,211</sup>. Bij arrest van 17 januari 2008<sup>212</sup> heeft het Hof van Justitie beslist dat de Belgische fiscale regeling inzake de herkwalficatie van interesten van voorschotten toegestaan door een niet-Belgische bestuurder/vennootschap in geval van overschrijding van de 1/1 ratio strijdig is met het Europese beginsel van de vrijheid van vestiging. De vraag stelt zich op welke wijze de Belgische wetgever uitvoering zal geven aan dit arrest.

## 2. Inkoop van eigen aandelen en liquidatie

### 1049

- Bibliografie
- VANDENBERGHE, W., “De roerende voorheffing op liquidatie- en inkoopboni”, in PEETERS, B., *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Brussel, Larcier, 2003, 51-131.
  - VANHULLE H. en LIPPENS, N., “Praktische beschouwingen n.a.v. de invoering van de 10 % heffing bij inkoop van eigen aandelen bij liquidatie van vennootschappen”, in *Liber Amicorum J.P. De Bandt*, Brussel, Bruylant, 2004, 657-696.
  - VANDEVYVER, C., “Rachat d’actions propres: les conséquences d’une requalification”, *R.G.F.* 2002, 195.
  - LEEUWERCK, T., “Inkoop van aandelen en vereffening van vennootschap: de onmogelijke hervorming”, *T.F.R.* 2003, afl. 240, 351 e.v.
  - DEBLAUWE, R., “De nieuwe liquidatiebelasting”, in “De langverwachte hervorming van de vennootschapsbelasting”, *A.F.T.* 2003, 72-92.
  - LAURENT, Ch. “Rachat d’actions propres: status quaestionis”, *R.G.F.* 2007, afl. 3, 3-22.

Vóór de wet van 24 december 2002 was inkoop van eigen aandelen een onbelaste verrichting.

art. 21 2° WIB92

<sup>207</sup>Zie bv. Antwerpen 2 mei 2006, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Rechtspraak Personen- en Vennootschapbelasting, nr. A 06/7, *Fisc. Koer.* 2006, 645; Antwerpen 11 september 2007, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Rechtspraak Personen- en Vennootschapbelasting, nr. A 07/4.

<sup>208</sup>Vr. nr. 852 COOREMAN 16 september 1994, *Vr. & Antw.* Senaat 1994-95, 15 november 1994, 7010, *Bull. Bel.*, afl. 746, 609.

<sup>209</sup>Vr. nr. 214 DUPRÉ 29 december 1995, *Vr. & Antw.* Kamer 1995-1996, 3004, *Bull. Bel.*, afl. 762, 1310, besproken in *Fiskoloog* 1996, afl. 149, 7. Zie terzake ook B. PEETERS, “Ministerieel standpunt inzake thin capitalization”, *Fiskoloog (l.)* 1996, afl. 151, 5.

<sup>210</sup>Vr. nr. 621 VERMEULEN 29 oktober 1996, *Vr. & Antw.* Kamer 1996-1997, nr. 66, 8 797; X, “Herkwalficatie interest en Europees recht”, *Fiskoloog (l.)* 1997, afl. 159, 8.

<sup>211</sup>HvJ 12 december 2002, zaak C-324/400, *A.F.T.* 2003, 112.

<sup>212</sup>HvJ 17 januari 2008, zaak C-105/07 (Lammers & Van Cleef N.V.), *F.J.F.*, No. 2008/96.

De BBI heeft systematisch geprobeerd inkoopverrichtingen als een dividenduitkering te herkwalficeren. De rechtbank van Antwerpen heeft dit op 26 oktober 2001<sup>213</sup> afgewezen, zelfs (i) al waren de regels van het vennootschapsrecht niet volledig nageleefd, (ii) was de betrokken aandeelhouder de enige vennoot en (iii) al was hij bij de verrichting in eigen naam als koper opgetreden én in naam van de vennootschap als verkoper. Ook van veinzing is geen sprake: uit geen enkel objectief element blijkt immers dat de inkoop van eigen aandelen niet beantwoordt aan de werkelijke bedoeling van partijen<sup>214</sup>. Het hof van beroep te Luik sluit de principiële herkwalficeerbaarheid echter niet uit<sup>215</sup>.

In een instructie van 20 oktober 1999 hadden de fiscale ambtenaren richtlijnen gekregen betreffende de taxatie: indien partijen de bedoeling hadden om bovenop de werkelijke waarde van de aandelen een meerprijs te betalen, moest deze op grond van de simulatietheorie aangemerkt worden als een (progressief) belastbaar voordeel<sup>216</sup>. Indien de rechtspraak van de rechtbank van Antwerpen navolging krijgt, lijkt het ons weinig waarschijnlijk dat deze instructie in de jurisprudentie zal stand houden.

Ingevolge de wet van 24 december 2004 worden de uitkeringen die ingeval van inkoop van eigen aandelen of van gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen van een binnenlandse of buitenlandse vennootschap als roerend inkomen aangemerkt in de mate dat het om dividenden gaat in de zin van de artikelen 186, 187 en 209 van het WIB92. Indien de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen worden nageleefd, maakt artikel 186 van het WIB92 de heffing van de vennootschapsbelasting afhankelijk van het boeken van waardeverminderingen (alleen tot het bedrag van de geboekte waardeverminderingen), het vervreemden van de ingekochte aandelen (alleen tot het mindere verschil tussen de verkoopprijs en de verkrijgingsprijs of de waarde van de aandelen), het vernietigen ervan, of de ontbinding of invereffeningstelling van de vennootschap (niet de sluiting van de vereffening). Deze regeling leidt tot heel wat moeilijkheden voor wat de toepassing van de roerende voorheffing op liquidatieboni betreft. Deze toepassingsmoeilijkheden zijn het gevolg van de 'mismatch'. Er is immers pas sprake van een belastbaar roerend inkomen wanneer de inkoopende vennootschap een vermogensverlies ondergaat (bv. bij vernietiging van de ingekochte aandelen). Op het ogenblik van het vermogensverlies is er evenwel geen vermogensoverdracht meer aan de verkopende aandeelhouders. De roerende voorheffing is echter pas opeisbaar bij de toekenning of betaalbaarstelling van roerende inkomsten (art. 267 WIB92). Dergelijke toekenning of betaalbaarstelling is er niet op het ogenblik van het vermogensverlies. Zo oordeelde de rechtbank van eerste aanleg te Leuven in haar vonnis van 26 januari 2007 dat de roerende voorheffing alleen verschuldigd kan zijn op een inkoop van eigen aandelen in de hypothese dat er op het ogenblik van de inkoop zelf reeds sprake is van belastbare inkoopboni (bijvoorbeeld wanneer de ingekochte aandelen van rechtswege nietig zijn), en niet wanneer de belastbaarheid voortvloeit uit gebeurtenissen die zich voordoen na de (werkelijke) toekenning of betaalbaarstelling<sup>217</sup>.

<sup>213</sup>Rb. Antwerpen 26 oktober 2001, *A.F.T.* 2002, 37, *Act. fisc.* 2002, afl. 18, 4, *C.&F.P.* 2002, afl. 4, 221, *F.J.F.* 2002, afl. 2, 143, *Fisc. Act.* 2001, afl. 42, 1, *Fisc. Koer.* 2002, 217, noot M. VAN KEIRSBILCK, *Fiscoloog* 2001, afl. 824, 1.

<sup>214</sup>Zie ook Rb. Brugge 24 juni 2003, *R.G.C.F.* 2004, afl. 30, 73; Rb. Bergen 8 mei 2003, *T.F.R.* 2003, afl. 248, 875; Rb. Brussel 31 januari 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 16, 3.

<sup>215</sup>Luik 10 september 2004, *T.F.R.* 2005, 35. Zie ook Rb. Hasselt 9 januari 2002, *F.J.F.*, No. 2002/108, *Fisc. Koer.* 2002, 217, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Rechtspraak Personen- en Vennootschapsbelasting, nr. H1 02/4.

<sup>216</sup>K. JANSSENS, *Fisc. Act.* 1999, 42, 1.

<sup>217</sup>Zie hierover: P. SMET, "Inkoop zonder onmiddellijke vernietiging: geen inhouding RV?", *Fiscoloog* 2007, afl. 1096, 7.

Bij inkoop op de beurs is er vrijstelling van roerende voorheffing voorzien (nieuw art. 264 2°bis WIB92), bijgevolg vervalt ook de aangifteplicht (art. 313 WIB92).

De nieuwe regeling treedt retroactief in werking vanaf 1 januari 2002, tenzij de vereffening afgesloten zou zijn voor 25 maart 2002. Deze retroactiviteit werd hevig bekritiseerd door de Raad van State<sup>218</sup>.

Bij arrest van het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) van 23 juni 2004<sup>219</sup> werd de wet van 24 december 2002 (die de liquidatie-heffing invoerde) vernietigd in zoverre deze de vereffening- en verkrijgingsuitkeringen die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vóór 1 januari 2003 aan de roerende voorheffing onderwerpt. Enkel de onderwerping aan de roerende voorheffing werd vernietigd, niet de belastbaarstelling van de liquidatieboni als dusdanig.

In de rechtsleer werd gesteld dat dit arrest voor het inkomstenjaar 2002 niet enkel de inhoudingsplicht van roerende voorheffing heeft geschrapt, maar dat voor het inkomstenjaar 2002 ook het oude artikel 264, lid 1, 2° van het WIB92 weer tot leven werd gewekt<sup>220</sup>. Dit is het artikel volgens hetwelk (tot en met 31 december 2001) geen roerende voorheffing verschuldigd was op liquidatie- en inkoopboni van Belgische oorsprong. Voor roerende inkomsten die krachtens een wettelijke bepaling van de roerende voorheffing zijn vrijgesteld geldt ook geen verplichting om deze op te nemen in de aangifte (art. 313 WIB92). Bij gebrek aan aangifteplicht zou er voor de fiscale administratie geen mogelijkheid zijn om de belasting op liquidatie- en inkoopboni van Belgische oorsprong te vorderen.

Deze redenering wordt echter niet gevolgd door de fiscale administratie. Voor wat betreft de hypothese waarin geen roerende voorheffing werd ingehouden op liquidatieboni uitbetaald in 2002, oordeelde de rechtbank van Leuven bij vonnis van 14 september 2007 dat het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) de principiële belastbaarheid van de liquidatie- en inkoopboni in de personenbelasting niet heeft vernietigd. De rechtbank leidt daaruit af dat er ten aanzien van de inkomsten die de roerende voorheffing niet hebben ondergaan aangifteplicht bestond op het ogenblik dat de belastingplichtige zijn aangifte voor het aanslagjaar 2003 moest invullen. Aangezien dit niet gebeurd was, kon de fiscus bij toepassing van artikel 354, lid 1 van het WIB92 een aanvullende aanslag vestigen<sup>221</sup>.

In de gevallen waar wél roerende voorheffing werd ingehouden op liquidatieboni uitbetaald in 2002, hadden de belastingplichtigen de mogelijkheid om de ingehouden roerende voorheffing terug te vorderen. In deze gevallen wenste de fiscale administratie de liquidatieboni alsnog te belasten in de personenbelasting.

De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen oordeelde bij vonnis van 18 juni 2007 dat de fiscale administratie de liquidatieboni alsnog kon belasten, op voorwaarde dat dit gebeurde binnen de driejarige aanslagtermijn waarin artikel 354, lid 1 van het WIB92 voorziet<sup>222</sup>. De rechtbank oordeelde dat het voor de driejarige aanslagtermijn niet relevant is of de belastingplichtige al dan niet aangifteplicht had. Voor de toepassing van de driejarige aanslagtermijn

<sup>218</sup>Doc., Kamer, 50,1918/001, 106.

<sup>219</sup>Arbitragehof 23 juni 2004, nr. 109/2004, *N.J.W.* 2005, afl. 97, 86, *R.G.C.F.* 2004, afl. 5, 41, *T.B.P.* 2005, afl. 9, 610, *T.F.R.* 2005, afl. 274, 64, noot R. VAN DEN EECKHAUT, J. PATTYN.

<sup>220</sup>J. VAN DYCK, "Liquidatieboni van 2002: wel of geen aangifteverplichting?", *Fiscoloog* 2007, afl. 1089, 9-10.

<sup>221</sup>J. VAN DYCK, "Liquidatieboni van 2002: wel of geen aangifteverplichting?", *Fiscoloog* 2007, afl. 1089, 10.

<sup>222</sup>J. VAN DYCK, "Liquidatieboni 2002: bepaalt "aanslagtermijn" de kans op succes?", *Fiscoloog* 2007, afl. 1090, 4-5.

mijn volstaat het dat de “verschuldigde belasting hoger is dan de belasting die voortvloeit uit de gegevens die op het aangifteformulier zijn vermeld”.

De rechtbank van eerste aanleg van Brussel daarentegen oordeelde bij vonnis van 14 december 2007 dat de administratie geen gebruik kan maken van de driejarige aanslagtermijn om de liquidatieboni nog te belasten<sup>223</sup>. De rechtbank oordeelde dat de driejarige aanslagtermijn van artikel 354, lid 1 van het WIB92 vereist dat de aangifte ‘onjuist’ is. Dit was in casu niet het geval. Op datum van de indiening van de aangifte had de belastingplichtige geen verplichting om de liquidatiebonus aan te geven, vermits op deze bonus de (bevrijdende) roerende voorheffing was ingehouden.

### 3. Vrijgestelde dividenden: bevek's en bevak's

- Bibliografie
- VAN CROMBRUGGE, S., “Fiscale aspecten van de instellingen voor collectieve beleggingen”, in *Biblo-dossier*, Biblo, Kalmthout, 1991, 1-67.
  - SCHELLEKENS, K., *Beleggingsvennootschappen naar Belgisch en Luxemburgs recht*, Gent, Larcier, 2002, 245 p.
  - VALENDUC, C., “Het fiscaal stelsel van de bevek's. Hoe het concurrentievermogen verzoenen met een doeltreffende en billijke belastingregeling”, *A.F.T.* 1991, 69-75.
  - POPPE, G., “De fiscale aspecten van de beleggingsinstellingen na de hervorming van de financiële markten”, *T.F.R.* 1991, 184-201.
  - DE VIRON, A. en MALVAUX, B., “La SICAFI. Un nouveau véhicule à l'usage des investisseurs immobiliers”, *R.G.F.* 1995, 252-261.

Vrijgesteld zijn inkomsten van aandelen toegekend bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen of bij verkrijging van eigen aandelen door een beleggingsvennootschap die in het land van haar fiscale woonplaats een belastingregeling geniet die afwijkt van het gemeen recht (bv. bevek, bevak).

Deze vrijstelling geldt niet voor de aandelen uitgegeven door een beleggingsvennootschap met een gewaarborgd rendement over een korte looptijd (de bevek's met ‘vast rendement’; zie hierover randnr. 1058).

### 4. Index Participation Unit- Mini Bel 20

- Bibliografie
- MUYLDERMANS, J., DE HAEN, K. EN JEUNEN, T., “Tax Treatment of Index Participation Units”, *D&FI* 2002, 2-9.

Een index participation unit of IPU is een gedematerialiseerd financieel instrument dat de belegger toelaat om te investeren in een aandelenindex zonder de volledige onderliggende aandelenkorf te moeten kopen, bv. de Mini Bel 20<sup>224</sup>.

Een IPU is een overeenkomst waarbij aan de houder tegen betaling aan de emittent gedurende een bepaalde termijn tegelijkertijd twee rechten worden toegekend: (i) een optioneel recht om, bij uitoefening, met uitoefenprijs nul, ofwel de tegenwaarde in contanten van de uitgeoefende IPU's te ontvangen, ofwel, in voorkomend geval, de fysieke levering te verkrijgen van de totaliteit van de verschillende aandelen die de onderliggende aandelenindex samenstellen en (ii) een vorderingsrecht om gedurende de periode dat de IPU in zijn bezit is,

<sup>223</sup>Zie in dit verband: J. VAN DYCK, “Liquidatieboni 2002: toch geen driejarige aanslagtermijn?”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1098, 7-8; J. ROSELETH, “Liquidatieboni uitgekeerd in 2002 dan toch niet onderworpen aan personenbelasting?”, *Fisc. Act.* 2008, afl. 3, 1.

<sup>224</sup>KB 9 juni 1999 tot wijziging van het koninklijk besluit van 22 december 1995 houdende de oprichting en de inrichting van de Belgische Future- en Optiebeurs en van het koninklijk besluit van 4 maart 1991 met betrekking tot bepaalde instellingen voor collectieve belegging, *B.S.* 29 juni 1999.

bepaalde vergoedingen te ontvangen, die proportioneel overeenstemmen met de waarde van de dividenden van de respectievelijke aandelen die deel uitmaken van de onderliggende aandelenindex.

De juridische kwalificatie die het meest aansluit bij de IPU is dus deze van een optiecontract, aldus de CBN. Men kan zich afvragen of dit niet eerder als een vorm van fiduciaire eigendom beschouwd had moeten worden, en fiscaal transparant behandeld kon worden. In praktijk wordt de roerende voorheffing als liberatoir beschouwd tot op het niveau van de IPUhouder.

## 5. Vrijstelling

**1050**

art. 21 1°, 6° en 10° WIB92

Vrijgesteld zijn bovendien:

- 1° de inkomsten uit preferente aandelen van de Nationale Maatschappij der Belgische Spoorwegen (art. 21 1° WIB92);
- 2° de eerste 125,00 EUR (basisbedrag)<sup>225</sup> dividenden van coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie erkend zijn (art. 21 6° WIB92).
- 3° de eerste schijf van 125,00 EUR (basisbedrag) van dividenden betaald of toegekend door erkende vennootschappen met een sociaal oogmerk, die uitsluitend als maatschappelijk doel hebben: de bijstand aan personen, de vernieuwing van afgedankte bedrijfsruimte, de bescherming van het leefmilieu, de natuurbescherming en het natuurbehoud, de sociale huisvesting; de hulp aan ontwikkelingslanden; de productie van duurzame energie; de vorming; de financiering van de hierboven bedoelde vennootschappen, en voor zover hun statuten bepalen dat in geval van vereffening het volledige nettoactief opnieuw wordt geïnvesteerd in een andere onder vorig streepje vermelde vennootschap met sociaal oogmerk (art. 21 10° WIB92).

## 6. Tegen een verlaagd tarief belastbare dividenden – VVPR

**1051**

Ingevolge het KB nr. 15 van 9 maart 1982, zoals gewijzigd door het KB nr. 150 van 30 december 1982 worden dividenden onder bepaalde voorwaarden vrijgesteld van vennootschapsbelasting, en onderworpen aan een roerende voorheffing van 20 % (i.p.v. 25 %). Voor een bespreking hiervan en uitgebreide bibliografie verwijzen wij naar vroegere uitgaven van dit handboek.

De VVPR-aandelen opvolgers van deze regeling, wordt besproken onder randnr. 1647.

## § 3. INTEREST

**1053**

art. 19 § 1 1° WIB92

In tegenstelling tot vroeger maakt het wetboek *geen* onderscheid meer naargelang de schuldenaar van de interest: in het algemeen zijn *alle* opbrengsten van leningen en geldde-

<sup>225</sup>Geïndexeerd bedrag voor aj. 2008: 160,00 EUR en voor aj. 2009: 170,00 EUR.

posito's, van leningen van aandelen en van schuldvorderingen belastbaar (art. 19 § 1 1<sup>o</sup> WIB92). Bij wet van 15 december 2004<sup>226</sup> werd de tekst van artikel 19, § 1, 1<sup>o</sup>, van het WIB92 gewijzigd. Deze bepaling verwees naar inkomsten van "schuldvorderingen van dezelfde aard als leningen". De nieuwe tekst verwijst naar opbrengsten van "elke andere schuldvordering"<sup>227</sup>. Daarnaast worden opbrengsten van leningen en van zakelijke zekerheidsovereenkomsten met betrekking tot financiële instrumenten ook als interesten gekwalificeerd.

Sinds de omzetting van de Europese Spaarrichtlijn en de invoering van een 'woonstaathetfing', kent het Belgisch fiscaal recht nog een andere definitie van het begrip 'interest' (slechts deels overlappend), die echter uitsluitend van toepassing is op de grensoverschrijdende interestbetalingen die door 'woonstaathetfing' worden gegrepen<sup>228</sup>.

We behandelen hierna achtereenvolgens:

1. de eigenlijke interest, met bijzondere bepalingen voor vastrentende effecten;
2. het interestgedeelte van leasingtermijnen;
3. het interestgedeelte van zekere levensverzekeringen;
4. de inkomsten van bevek's met een 'vast rendement';
5. de 'cessie-retrocessie';
6. vrijstellingen.

## 1. Interest *sensu stricto*

### 1053,50

Ook inkomsten uit indexering zijn belastbaar<sup>229</sup>. Conventionele interest, betaald door Belgische vennootschappen aan buitenlandse leveranciers wegens betalingsuitstel, is volgens bepaalde rechtspraak niet als interest van schuldvorderingen te beschouwen<sup>230</sup>. Eveneens werd echter beslist dat nalatigheidinteresten, betaald door een Belgische aan een Zwitserse vennootschap, *in casu* interesten van een verkapte lening waren, en dus wel belastbaar<sup>231</sup>. Teneinde als interest te worden gekwalificeerd is het niet noodzakelijk dat het bedrag ervan wordt bepaald onafhankelijk van de winst van de vennootschap: het feit dat een leningsovereenkomst inhoudt dat de interestvoet kan worden verlaagd wanneer de winst van de vennootschap niet volstaat om de volle 10 % interest te betalen, betekent niet dat deze inkomsten het karakter van interest verliezen en als verdoken dividenden moeten worden beschouwd<sup>232</sup>.

<sup>226</sup>Wet 15 december 2004, B.S. 1 februari 2005.

<sup>227</sup>P. SMET, "Collateral-wet voorziet in fiscale neutraliteit", *Fiscoloog* 2005, afl. 967, 3.

<sup>228</sup>Zie *infra* randnr. 1649,70 betreffende de woonstaathetfing. De Europese Spaarrichtlijn komt eveneens aan bod in het gedeelte "Fiscaal Recht van de Europese Gemeenschap" in dit handboek (randnr. 9483,50).

<sup>229</sup>Cass. 12 november 1975, *Bull. Bel.* 1977, afl. 552, 1302, *Pas.* 1976, I, 319, *Rev. Prat. Soc.* 1975, 216; Bergen 2 april 1993, *F.J.F.*, No. 94/142; Cass. 26 mei 1994, *F.J.F.*, No. 94/170, *Fisc. Koer* 1994, 556; Bergen 21 september 2001, *F.J.F.*, No. 2002/76, *Fisc. Koer*, 2001, 383.

<sup>230</sup>Antwerpen 27 maart 1990, *T.R.V.* 1990, 446, *Fisc. Koer.* 1990, 463; Bergen 21 september 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 383.

<sup>231</sup>Antwerpen 22 april 1991, *F.J.F.*, No. 91/151, *A.F.T.* 1992, 33, noot G. GEMIS.

<sup>232</sup>Brussel 25 mei 2001, *Fiscoloog*, afl. 806, 9.

## Vastgoedcertificaten

## 1054

- Bibliografie
- UREEL, P., "Aspects fiscaux des certificats immobiliers", *Bank. Fin.* 1988, afl. 10, 43-53.
  - VANDERSTICHELEN, C., "Het belastingstelsel van inkomsten uit vastgoedcertificaten", *R.W.* 1990-91, 43-49.
  - VANDERHOYDONCK, F. en VERJANS, P., "Vastgoedcertificaten: een juridisch-fiscale analyse", *Not. Fisc. M.* 1992, afl. 1, 10-17.
  - FORESTINI, R., "Le régime fiscal des certificats immobiliers", *Bank. Fin.* 1995, afl. 5, 283-291.
  - HERVE, L., "Les certificats immobiliers: aspects civils et fiscaux", *C.&F.P.* 1997, 17-42.

Onder vastgoedcertificaten wordt verstaan, de rechten van vordering op de inkomsten, op de opbrengsten en op de realisatiewaarde van één of meer bij de uitgifte van de certificaten bepaalde onroerende goederen. De Koning kan met onroerende goederen gelijkstellen sommige categorieën van individueel geregistreerde luchtvaartuigen, schepen of spoorrijtuigen, bepaald bij de uitgifte van de certificaten en uitsluitend bestemd voor beroepsdoel-einden<sup>233</sup>.

De administratie beschouwt als inkomsten uit obligaties, de inkomsten toegekend aan houders van 'vastgoedparticipatiebewijzen', uitgegeven ter vertegenwoordiging van sommen toevertrouwd aan een vennootschap op aandelen welke die bedragen aanwendt tot onroerende beleggingen waarvan de opbrengst onder de houders van de participatiebewijzen in kwestie wordt verdeeld<sup>234</sup>.

Die inkomsten omvatten de eventuele meerwaarden die, met betrekking tot het nog niet terugbetaalde overschot van de inschrijvingsprijs van de 'vastgoedparticipatiebewijzen', te voorschijn mochten komen bij de verkoop van de onroerende goederen en onder de houders van de bewijzen mochten worden verdeeld.

Daarentegen, moeten niet als inkomsten worden beschouwd, de bedragen die, door middel van een gedeelte van de huuropbrengsten, worden aangewend tot terugbetaling van het vooraf overeengekomen deel van de inschrijvingsprijs van de participatiebewijzen<sup>235</sup>.

De classificatie van vastgoedcertificaten en de verschillende daarmee verbonden fiscale aspecten – aftrekbaarheid en belastbaarheid van (recurrente) betalingen, vrijstelling en verzaking roerende voorheffing, ... – doen geregeld vragen rijzen<sup>236</sup>. Veelal ligt de vraag voor of de betreffende certificaten als 'schuldvorderingen en leningen' dan wel als 'effecten soortgelijk aan obligaties' moeten worden gekwalificeerd. Een arrest van het hof van beroep te Brussel van 3 oktober 2003 gaat o.m. op deze problematiek in en gaat in op de kwalificatie die de fiscale administratie (voor vastgoedcertificaten) hanteert als 'soortgelijke effecten'. Het Brusselse hof volgt daarbij een (verassende en) eerder 'economische benadering' teneinde deze kwalificatie te onderbouwen<sup>237</sup>.

De minister van Financiën bevestigde in een antwoord op een parlementaire vraag dat de inkomsten van vastgoedcertificaten, gerangschikt bij de soortgelijke effecten bedoeld bij ar-

<sup>233</sup>Art. 106 wet 4 december 1990, gewijzigd bij art. 3 § 1 wet 12 december 1996, *B.S.* 14 februari 1997.

<sup>234</sup>*Com. IB.* 1992, nr. 19/7; Brussel 31 januari 2001, *F.J.F.*, No. 2001/169.

<sup>235</sup>*Com. IB.* 1992, nr. 13/4.1.

<sup>236</sup>Inzake de roerende voorheffing was de verzaking van coupons recentelijk het voorwerp van een wetwijziging (KB 16 mei 2003), dewelke met een KB van 13 augustus 2004 opnieuw werd aangepast. Zie nrs. 1634 e.v. voor aspecten aangaande roerende voorheffing.

<sup>237</sup>Zie Brussel 3 oktober 2003, *F.J.F.*, No. 2004/76, 239, *T.F.R.* 2004, afl. 256, 181, noot P. SMET, "De fiscale kwalificatie van vastgoedcertificaten", en besproken door K. DE HAEN, "Vastgoedcertificaat is «soortgelijk vastrentend effect»", *Fisc. Act.* 2004, afl. 2, 6-8.

tikel 2, § 1, 8<sup>o</sup>, lid 1 van het WIB92, interesten zijn, belastbaar overeenkomstig artikel 19 van het WIB92<sup>238</sup>. De bedragen die middels een bepaalde huursom worden gereserveerd voor de terugbetaling van het op voorhand overeengekomen gedeelte van de inschrijvingsprijs van de certificaten, zijn geen belastbare interesten. De minister maakt wel een eigenaardig voorbehoud voor wat de coupons uitgekeerd naar aanleiding van de verkoop van onroerende goederen betreft: "Wat de vraag over de professionele of roerende aard van de inkomsten betreft, kan niet worden uitgesloten dat de techniek van de vastgoedcertificaten wordt gebruikt om de winst van de verkoop van een onroerend goed over interesten te verdelen. De algemene principes van het WIB 1992 betreffende het kwalificeren van een inkomst zullen echter vanzelfsprekend van toepassing zijn".

In een voorafgaande beslissing van 11 maart 2008 (nr. 800.065) kwalificeerde de Dienst Voorafgaande Beslissingen vastgoedcertificaten als vorderingsrechten die 'interesten' genereren, ook in zover het gaat om de 'liquidatiecoupon'. Ook voor de toepassing het (*in casu* Luxemburgs) dubbelbelastingverdrag moet men van deze kwalificatie uitgaan<sup>239</sup>.

#### Gedematerialiseerde effecten

##### 1055

De wet van 2 januari 1991<sup>240</sup> heeft, ter financiering van de overheidsschuld, een nieuw effect ingevoerd: het gedematerialiseerd effect. De wet van 22 juli 1991<sup>241</sup> breidde de mogelijkheid tot uitgifte van deze effecten uit tot o.a. gedecentraliseerde besturen<sup>242</sup>.

#### Vastrentende effecten

##### 1056

- Bibliografie
- KAISER, R., "La fiscalité belge des titres à revenus fixes, régime classique versus clearing fiscal X/N", in *Bibliothèque Fiscale XXXI*, Brussel, Bruylant, 1999, 352, besproken in *T.F.R.* 2000, afl. 178, 937.
  - VAN CROMBRUGGE, S., "Pro-rata van interesten op vastrentende effecten: inkomsten of meerwaarden?", *Fiskoloog* 1990, afl. 305, 6.
  - SIEBENS, H., "Het mysterie van de zerobond", *A.F.T.* 1990, afl. 12, 317.
  - "Moet het prorata-inkomen van zerobonds, enz. worden aangegeven?", *Fiskoloog* 1991, afl. 337, 1.
  - "Tussentijdse verhandelingen van vastrentende effecten: vragen blijven bestaan", *Fiskoloog* 1993, afl. 438, 4.
  - "Hoe de prorata-rente actuair berekenen?", *Fiskoloog* 1993, afl. 439, 3.
  - "Tussentijdse verhandeling van vastrentende effecten: wel of geen inhoudelijke wijziging?", *Fiskoloog* 1993, afl. 441, 2.
  - KLEYNEN, G., "Le point sur les dysfonctionnements en matière de titres à revenus fixes", *R.G.F.* 1996, 383-396.

art. 2 § 4 lid 1 WIB92

Onder de term 'vastrentende effecten' ressorteren: obligaties, kasbons en andere soortgelijke effecten, met inbegrip van effecten waarvan de inkomsten worden gekapitaliseerd of van

<sup>238</sup>Vr. nr. 14068 CHABOT 14 februari 2007, Beknopt Verslag, Kamercommissie Financiën, Com 1206, 4-6.

<sup>239</sup>Zie [www.fisconet.be](http://www.fisconet.be).

<sup>240</sup>B.S. 25 januari 1991.

<sup>241</sup>B.S. 21 september 1991.

<sup>242</sup>Bespreking van het fiscaal regime: *Fisc. Koer.* 1992, 63.



effecten die geen aanleiding geven tot een periodieke uitbetaling van inkomsten en zijn uitgegeven met een disconto dat overeenstemt met de tot op de vervaldag van het effect ge-kapitaliseerde interest (art. 2 § 4 lid 1 WIB92).

art. 2 § 4 lid 2 WIB92

Worden eveneens als vastrentend effect beschouwd, de contracten met betrekking tot kapitalisatieverrichtingen waarbij als tegenprestatie voor eenmalige of periodieke stortingen, verbintenissen worden aangegaan los van onzekere gebeurtenissen uit het menselijk leven, en waarvan de duur en het bedrag vervat zijn in de bedingen van het contract (art. 2 § 4 lid 2 WIB92). Het betreft hier de kapitalisatiecontracten die verzekeringsmaatschappijen mogen uitbrengen in de zogenaamde 'tak 26'. Deze fiscale gelijkschakeling met een vastrentend effect geldt maar voor de kapitalisatiecontracten die vanaf 7 april 1995 onderschreven zijn.

Met betrekking tot *vastrentende effecten* is bepaald dat als interest wordt beschouwd: iedere som die boven de uitgifteprijs wordt betaald of toegekend, ongeacht of de toekenning plaatsheeft op de vervaldag of niet (vroeger waren dit niet belaste meerwaarden)<sup>243</sup>. Ook interesten toegekend wegens vervroegde inschrijving op kasbons vormen een belastbaar roerend inkomen, ook al worden deze interesten uiteindelijk verrekend met de inschrijvingsprijs van de effecten<sup>244</sup>.

art. 19 § 2 WIB92

De inkomsten zijn belastbaar ten name van elke opeenvolgende houder in verhouding tot het tijdperk waarin hij houder is geweest (art. 19 § 2 WIB92). Het belastbaar tijdstip is echter niet vastgesteld<sup>245</sup>.

Bij een vervroegde terugbetaling van bepaalde Staatsleningen en leningen van het wegefonds worden de terugbetalingpremies voor hun geheel (d.i. het verschil tussen de nominale waarde van het effect en de terugbetalingprijs) als interesten van vastrentende effecten beschouwd<sup>246</sup>.

Doorgestorte inkomsten uit niet-transparante certificering

**1056,30**

De inkomsten die de certificaathouder doorgestort krijgt bij niet-transparante certificering kunnen worden beschouwd als een 'opbrengsten' van een 'schuldvordering' en worden derhalve belast als interest in de zin van artikel 19, § 1, 1° van het WIB92<sup>247</sup>.

Provisie of commissie bij effectenlening ('stock-lending')

**1056,50**

art. 19 § 1 1° WIB92

Zoals hierboven, onder randnr. 1048, reeds vermeld is, werd bij wet van 10 maart 1999 voorzien in een fiscale regeling voor leningen van aandelen die op een gereguleerde

<sup>243</sup>Brussel 25 juni 1991, *A.F.T.* 1992, 37.

<sup>244</sup>Gent 26 november 1998, *Fiscoloog* 1999, afl. 691, 9.

<sup>245</sup>Zie hierover Circ. 30 augustus 1993, *Bull. Bel.*, afl. 731, 2802.

<sup>246</sup>Vr. nr. 1011 DE CLIPPELE 13 april 1994, *Bull. Bel.*, afl. 742, 2834; Circ. 15 april 1994, *Bull. Bel.*, afl. 739, 1265.

<sup>247</sup>Zie hierover onder meer: R. BOGAERTS, "Fiscale aspecten van de certificering van effecten", *A.F.T.* 1999, 39.

beurs worden verhandeld<sup>248</sup>. De provisie of commissie die de uitlener van deze aandelen ontvangt voor het aangaan van de lening, werd op fiscaal vlak gelijkgesteld met een interest (art. 19 § 1 1° WIB92). Deze regeling was van toepassing voor aandelen uitgeleend vanaf 14 april 1999, doch werd voorheen ook reeds aanvaard<sup>249</sup>.

Zakelijke zekerheidsovereenkomsten en leningen m.b.t. financiële instrumenten

**1056,70**

De wet van 15 december 2004<sup>250</sup> voerde tevens een bijzonder fiscaal regime in voor zakelijke zekerheidsovereenkomsten en leningen m.b.t. financiële instrumenten (zie ook rand-nr. 1043,50).

art. 19 § 1 1° WIB92

De uitlener van effecten ontvangt voor de terbeschikkingstelling van zijn effecten meestal een vergoeding. Deze vergoeding wordt fiscaal als interest aangemerkt (art. 19 § 1 1° WIB92).

art. 19 § 2 lid 3 WIB92

De interesten van financiële instrumenten die het voorwerp uitmaken van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of van een lening, die, tijdens de looptijd van die overeenkomst zijn betaald of toegekend op de vastgestelde vervaldag, zijn belastbaar ten name van de cessionar, van de pandnemer of van de leningnemer (art. 19 § 2 lid 3 WIB92).

## 2. Leasing

**1057**

art. 19 § 1 2° WIB92

Daarnaast wordt eveneens als roerend inkomen beschouwd: de termijnen van leasingovereenkomsten in de mate dat deze het gedeelte dat dient om het belegde kapitaal weder samen te stellen (art. 19 § 1 2° WIB92). Het betreft dus het zgn. 'interestgedeelte' van de leasingtermijnen.

## 3. Levensverzekeringen

**1057,50**

- Bibliografie
- X, "De herkwalificatie van kapitalen en afkoopwaarden van kortlopende levensverzekeringscontracten met gewaarborgd rendement", *Fisc. Koer.* 1994, 5-7.
  - DOUENIAS, S., "Bons d'assurance. Sicav 'à rendement fixe' et précompte mobilier", *R.G.F.* 1996, 269-287.
  - NIESSEN, L., "Le régime fiscal des bons d'assurance", *C.&F.P.* 1996, afl. 2, 23-30.
  - GLINEUR, P., "Les fragiles fondements du régime fiscal exorbitant des assurances vie de la branche 23", *C.&F.P.* 1998, 21-31.
  - ELOY, M., "La fiscalité de la branche 23", *A.F.T.* 2000, 232-243.

<sup>248</sup>B.S. 14 april 1999.

<sup>249</sup>Vr. nr. 10 GOOVAERTS 20 maart 1992, *Vr. & Antw. Senaat* 1991-1992, nr. 13, 7 juli 1992, 534, *Bull.*, afl. 722, 3419, opgenomen in *Com. IB.* 1992, nr. 19/23. Zie ook: J. MUYLDERMANS en F. WEYNANTS, "De effectenlening. Een *status questionis* na de wet van 10 maart 1999", *A.F.T.* 1999, afl. 10, 336.

<sup>250</sup>B.S. 1 februari 2005.

- MOHR, M., "Fiscale aspecten van de Instellingen voor Collectieve Beleggingen en levensverzekeringen Tak 23: een vergelijking", *Financieel forum/Bank- en Financieuzen* 2001, afl. 6, 351.
- VAN KEIRSBILCK, M., "Noot bij Rb. Brugge 12 maart 2002", *Fisc. Koer.* 2002, 388.
- STULEMEYER, H., "Les nouveaux enjeux des contrats d'assurance vie individuels 'EEE'", *R.G.F.* 2005, afl. 6-7, 12.

Als interesten worden ook belast, de inkomsten begrepen in: kapitalen en afkoopwaarden,

- vereffend bij leven,
- van individuele levensverzekeringen,
- die voorzien in een gewaarborgd rendement,
- waarvan geen enkele premie aanleiding heeft gegeven tot de in artikel 104, 9°, van het WIB92 vermelde aftrek voor enige woning,
- waarvoor geen belastingvermindering werd verleend overeenkomstig artikelen 145<sup>1</sup> tot 145<sup>20</sup> (art. 19 § 1 3° WIB92).

Deze belastbaarheid treft enkel de contracten die afgesloten zijn vanaf 7 mei 1993. De kapitalen en afkoopwaarden van contracten, waarvoor tijdens de opbouw in België geen fiscaal voordeel werd genoten, en die voordien zijn afgesloten, blijven onbelast.

Het belastbare bedrag is het verschil tussen de betaalde of toegekende bedragen (zonder de winstdeelnemingen die gelijktijdig met de hoofdsom worden uitgekeerd: art. 40 WIB92) en het totaal van de gestorte premies. Het is minimaal gelijk aan de kapitalisatie van de interesten tegen 4,75 % per jaar, berekend op de gestorte premies.

De inkomsten zijn evenwel vrijgesteld indien:

- het contract in een overlijdensdekking voorziet van minstens 130 % van de gestorte premies, indien de belastingplichtige die het contract heeft aangegaan alleen zichzelf heeft verzekerd en de voordelen van het contract bij leven bedongen zijn ten eigen gunste;
- of het contract een looptijd heeft van meer dan 8 jaar en de bedragen effectief meer dan 8 jaar na het sluiten van het contract worden uitgekeerd (art. 21 9° WIB92)<sup>251</sup>.

#### 1057,70

art. 19 § 1 3° h WIB92

Voormeld regime geldt ook voor individuele levensverzekeringen, verbonden aan beleggingsfondsen – de zogenaamde 'tak 23' –, waarbij op voorhand prestaties 'beloofd' worden (bv. middels een morele rendementsgarantie). De wet viseert meer bepaald de contracten waar bij hun inschrijving verbintenissen worden aangegaan die wat betreft hun duur en hun bedrag of hun rendementsvoet bepaald zijn (art. 19 § 1 3° b WIB92). De hierboven beschreven regels inzake belastbaarheid en mogelijkheid van vrijstelling gelden ook hier. Ook hier gaat het uiteraard om individuele levensverzekeringen waarvoor tijdens de opbouw geen fiscaal voordeel werd genoten.

#### 4. Bevek's met 'vast rendement'

#### 1058

art. 19 § 1 4° WIB92

De inkomsten van bevek's met 'vast rendement' worden als interesten gekwalificeerd (art. 19 § 1 4° WIB92). De wet viseert "de inkomsten uit aandelen betaald of toegekend door beleggingsvennootschappen, en gehaald uit de gehele of gedeeltelijke verdeling van het maat-

<sup>251</sup>Voor een bespreking: Circ. nr. Ci.RH.231/465.838, 17 oktober 1995, *Bull. Bel.*, afl. 755, 3111.

schappelijk vermogen of bij verkrijging van hun eigen aandelen, wanneer bij het openbaar aanbod in België van de aandelen verbintenissen werden aangegaan die, wat het terugbetalingbedrag of de rendementsvoet ervan betreft, bepaald waren en wanneer die verbintenissen betrekking hebben op een periode kleiner dan of gelijk aan acht jaar". Deze belastbaarheid treft enkel de vanaf 7 april 1995 uitgegeven aandelen<sup>252</sup>.

## 5. Cessie-retrocessie

- Bibliografie
- VANHULLE, H., "De fiscale aspecten van de lening en cessie-retrocessie van effecten", in *Liber Amicorum Jean-Pierre Lagae*, Ced.Samsom, Diegem, 1998, 171-202.
  - BIHAIN, M., "Les prêts de titres et les cessions-rétrocessions-aspects fiscaux", *R.G.F.* 1996, 162-177.
  - GHERET, D., "La fiscalité des placements collectifs (Sicav, SIC, Sicafi, Pricav)", *R.G.F.* 2000, 143.

**1058,50**

art. 19 § 3 WIB92

Wanneer een partij een som geld afstaat aan de tegenpartij, waarbij deze laatste zich verbindt om op een voorafbepaalde datum een hogere som geld terug te geven waarvan het bedrag bij de aanvang is overeengekomen, wordt het verschil tussen die twee bedragen beschouwd als 'inkomen uit gelddeposito's' (art. 19 § 3 WIB92). Onder deze bepaling vallen o.a. ook de 'onechte' swaps, de omwisselbare deposito's<sup>253</sup>.

**1058,60**

art. 19bis WIB92

## 6. Boni uitgekeerd door obligatiefondsen

- Bibliografie
- HERMAND, O., DELACROIX, P. en PROTIN, M., "La taxe belge sur l'épargne", *R.G.F.* 2007, afl. 5, 3-20.
  - HERMAND, O., DELACROIX, P. en PROTIN, M., "La taxe belge sur l'épargne: Partie 2. A l'impossible nul n'est tenu ... le point sur les modifications apportées à partir du 1<sup>er</sup> janvier 2008 à la taxation des OPC obligataires", *R.G.F.* 2007, afl. 10, 3-12.

Inkoop- en liquidatieboni, uitgekeerd door beleggingsvennootschappen die onderworpen zijn aan een belastingregeling die afwijkt van het gemeen recht, zijn in principe vrijgesteld.

Een belangrijke uitzondering op deze vrijstelling werd door de wetgever ingevoerd bij wet van 27 december 2005 (art. 19bis WIB92). De spaarrichtlijn fungeerde hier als 'alibi' om in het WIB92 een extra belasting op spaarproducten in te voeren.

Deze bepaling voorziet de belastbaarstelling als interest (15 %) van de rentecomponent in het bedrag verkregen bij inkoop van eigen rechten van deelneming of bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het eigen vermogen van een collectieve beleggingsinstelling in effecten waarvan meer dan 40 % van het vermogen rechtstreeks of onrechtstreeks is belegd in schuldvorderingen (te beoordelen per compartiment van de bevek). Deze bepaling geldt voor zover deze rentecomponent betrekking heeft op de periode gedurende de welke de genietter houder was van de rechten van deelneming (indien de verkrijger de rechten van

<sup>252</sup>Voor een commentaar zie S. DOUENIAS, "Bons d'assurance. Sicav 'à rendement fixe' et précompte mobilier", *R.G.F.* 1996, 269-287.

<sup>253</sup>Zie voor een bespreking: Circ. nr. Ci.D.19/444.905, 29 augustus 1995, *Bull. Bel.*, afl. 753, 2619.

deelneming vóór 1 juli 2005 heeft verworven; indien hij de datum van verwerving niet aan- toont, wordt hij geacht houder te zijn geweest vanaf 1 juli 2005).

Het percentage van 40 % wordt bepaald aan de hand van de beleggingspolitiek zoals die in het fondsreglement of de statuten van de betrokken instelling is neergelegd en, bij ontsten- tenis daarvan, op basis van de feitelijke samenstelling van de beleggingsportefeuille van de instelling. Bij gebrek aan informatie over het voormelde percentage van het vermogen van de collectieve beleggingsinstelling in effecten dat is belegd in schuldvorderingen, wordt dit percentage geacht meer dan 40 % te bedragen.

Er is enkel belastbaarheid indien het gaat om rechten van deelneming van een collectieve beleggingsinstelling in effecten waarvoor de statuten of het fondsreglement geen uitkering van de netto-opbrengst voorzien.

Een collectieve beleggingsinstelling waarvan de statuten niet de jaarlijkse uitkering voorzien van *alle* inkomsten die werden verkregen, na aftrek van de bezoldigingen, commissies en kosten, wordt geacht geen uitkering van de netto-opbrengst te voorzien. De regeling is zo- doende enkel van toepassing op aandelen waarvoor de statuten niet voorzien in een jaarlijkse uitkering van alle netto ontvangen rente-inkomsten, m.a.w. enkel op kapitalisatieaandelen en op partiële distributieaandelen. Binnen een compartiment kunnen zich echter zowel dis- tributie- als kapitalisatieaandelen bevinden. De vraag stelt zich dan of het gehele bevek of het gehele compartiment onder de regeling valt. Volgens de fiscale administratie moet de uitkeringsvoorwaarde beoordeeld worden per compartiment als het uitsluitend distributie- aandelen of -rechten bevat. Is dat laatste niet het geval dan moet de voorwaarde zelfs bin- nen eenzelfde compartiment of per categorie van aandelen of rechten beoordeeld worden. Voorwaarde is in beide gevallen dat 1) de statuten van de bevek zo zijn opgesteld dat men het compartiment of de categorieën van aandelen of rechten duidelijk kan onderscheiden op basis van de rechten die eraan verbonden zijn, en 2) dat de statuten voorzien in een jaar- lijkse uitkering van alle ontvangen rente-inkomsten die betrekking hebben op de distributie- aandelen van het bedoelde compartiment.

Artikel 19bis van het WIB92 is alleen van toepassing op de beleggingsinstellingen 'met een E.U. paspoort' (i.e. elke instelling voor collectieve belegging in effecten waaraan vergunning is verleend overeenkomstig de Richtlijn 85/611/EEG van de Raad van 20 december 1985) alsook de collectieve beleggingsinstellingen gevestigd buiten het grondgebied waarop het Verdrag tot oprichting van de Europese Gemeenschap van toepassing is.

Artikel 19bis van het WIB92 is ook van toepassing indien transparante fondsen zonder rechtspersoonlijkheid die meer dan 40 % van hun vermogen beleggen in schuldvorderingen. Alsdan wordt de fiscale transparantie doorbroken voor de in artikel 19bis van het WIB92 be- doelde inkomsten verkregen door investeerders natuurlijke personen. De in artikel 19bis, § 1 van het WIB92 geviseerde inkomsten zijn dan belastbaar op het ogenblik van inkoop van eigen rechten van deelneming of ingeval van gehele of gedeeltelijke verdeling van het ver- mogen van de collectieve beleggingsinstelling<sup>254</sup>.

Er is enkel belastbaarheid op grond van artikel 19bis van het WIB92 indien de inkoop- of liquidatieboni worden uitbetaald aan een natuurlijk persoon die Belgisch rijksinwoner is. Op andere belastingplichtigen is artikel 19bis van het WIB92 niet van toepassing.

---

<sup>254</sup>Voorafg. besliss. nr. 600.108, 16 mei 2006, besproken in K. DE HAEN, "Kaaiman Eilanden LP en GBF zijn fiscaal transparant" *Int. Fisc. Act.* 2006, afl. 7, 2.

Het belastbare gedeelte van de inkoopbonus verschilt al naar gelang het tijdstip van de inkoop. Vóór 1 januari 2008 is het belastbare bedrag het gedeelte van de inkomsten van schuldvorderingen van de collectieve beleggingsinstelling in effecten dat rechtstreeks of onrechtstreeks afkomstig is van interestbetalingen. Vanaf 1 januari 2008 is het belastbaar bedrag van de inkomsten gelijk aan het geheel van de inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks, onder de vorm van interesten, meerwaarden of minderwaarden voortkomen van de opbrengsten uit activa die werden belegd in schuldvorderingen wanneer de beheerder van de collectieve beleggingsinstelling in staat is dat gedeelte vast te stellen in het bedrag dat voortvloeit uit het verschil tussen het bij de verrichting verkregen bedrag en de aanschaffings- of beleggingswaarde van de aandelen of bewijzen van deelneming.

Specifieke regels zijn voorzien voor het geval waarin de collectieve beleggingsinstelling niet in de mogelijkheid is om de rentecomponent te bepalen.

Vóór 1 januari 2008: het bedrag dat overeenstemt met de kapitalisatie gedurende de bezitsperiode van de verkrijger van de inkomsten, van de interest berekend tegen een door de Koning bepaald percentage per jaar op de inventariswaarde van de rechten van deelneming op de datum van aanschaffing. Aan deze bepaling werd uitvoering gegeven door het KB van 5 augustus 2006<sup>255</sup>, dat artikel 1bis in het KB/WIB92 invoerde.

Ná 1 januari 2008: het verschil tussen het bij de verrichting ontvangen bedrag en de aanschaffings- of beleggingswaarde van de aandelen of bewijzen van deelneming vermenigvuldigd met het percentage van het vermogen van de collectieve beleggingsinstelling in effecten, dat belegd is in schuldvorderingen.

**1058,70**

art. 19ter en 321bis WIB92

## 7. Uitkeringen door gemeenschappelijke beleggingsfondsen

Bibliografie – VAN DUYSE, K., "De fiscaliteit van instellingen voor collectieve beleggingen anno 2006 (en 2007). Over transformatie en transparantie", in TISON, M. (ed.), *Belgisch kapitaalmarktrecht op Europese leest*, Oxford-Antwerpen, Intersentia, 2007, 167-196.

De beheersvennootschappen van instellingen voor collectieve belegging bedoeld in artikel 3, 11° van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles of in analoge bepalingen van buitenlands recht, zijn verplicht om per categorie het bedrag opgeven van de toegekende of uitgekeerde inkomsten, en dit overeenkomstig door de Koning vast te stellen regels (art. 321bis WIB92). Bij het niet naleven van deze bepaling worden de investeerders van transparante fondsen gesanctioneerd: elke som toegekend of betaalbaar gesteld aan zijn leden door een gemeenschappelijk beleggingsfonds, andere dan toegekend naar aanleiding van de inkoop van eigen aandelen of de gehele of gedeeltelijke verdeling van zijn maatschappelijk vermogen, wordt dan belast aan interest aan het tarief van 25 %. Onder gemeenschappelijk beleggingsfonds wordt verstaan, het onverdeeld vermogen dat een beheersvennootschap van instellingen voor collectieve belegging beheert voor rekening van de deelnemers overeenkomstig de bepalingen van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles of overeenkomstig analoge bepalingen van buitenlands recht (art. 2 § 1 5°bis WIB92).

art. 19ter WIB92

---

<sup>255</sup>B.S. 18 augustus 2006.

Deze nieuwe bepaling vormt een uitzondering op het regime van fiscale transparantie dat tot nu toe op gemeenschappelijke beleggingsfondsen van toepassing is. De belastingheffing op grond van artikel 19ter van het WIB92 kan echter worden vermeden mits de beheersvennootschap voldoet aan de ventilatie-verplichtingen bedoeld in artikel 321bis van het WIB92.

## 8. Vrijstellingen

### 1059

- Bibliografie
- “Fiscaal statuut van het gewone spaarboekje nu volledig in de knoop”, *Fiskoloog* 1993, afl. 425, 1.
  - “Heisa rond spaarboekjes”, *Fiskoloog* 1993, afl. 426, 2.
  - “Logistieke blunder inzake inkomsten hoogrentende spaarboekjes al meteen rechtgezet”, *Fiskoloog* 1993, afl. 427, 7.

Vrijgesteld zijn:

1. inkomsten uit Belgische overheidsfondsen en leningen van voormalig Belgisch Congo, uitgegeven met vrijstelling van Belgische zakelijke en personele belasting, of van elke belasting;
2. loten van effecten van leningen;

art. 21 5° WIB92 en art. 2  
KB/WIB92

3. de eerste 1 250,00 EUR (basisbedrag) per jaar van inkomsten uit spaardeposito's zonder termijn bij in België gevestigde kredietinstellingen die vallen onder de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen mits zij voldoen aan de voorwaarden gesteld door artikel 21, 5° van het WIB92 en artikel 2 van het KB/WIB92<sup>256</sup>. Een circulaire van 5 januari 2005 (Circ. nr. Ci.RH.231/567.570) bevestigde dat voor een gehuwd koppel een dubbele vrijstelling geldt van de eerste schijf van spaardeposito's, ook in het geval waarin het spaarboekje op naam van één van beide echtgenoten staat of in het geval waarin slechts één spaarboekje op naam van beide echtgenoten (of wettelijk samenwonenden) werd geopend.

‘Rendement-plus’ -rekeningen komen niet in aanmerking voor de fiscale vrijstelling van de eerste schijf van 1250,00 EUR per jaar van de inkomsten van spaardeposito's<sup>257</sup>. De vrijstelling geldt wel voor spaardeposito's *in ecu* die geopend worden vanaf 30 oktober 1997<sup>258</sup>. Voor de interestberekeningen: zie wijzigingen aangebracht door KB van 31 december 1999<sup>259</sup>;

4. inkomsten uit effecten van leningen voor de heffinanciering van leningen, gesloten door de Nationale Maatschappij voor de Huisvesting en de Nationale Landmaatschappij of door het Amortisatiefonds van de leningen voor de sociale huisvesting. Het betreft enkel de leningen toegestaan bij de KB's van 25 november 1986, 5 december 1986, 9 maart 1987, 27 april 1987 en 18 juni 1987;

art. 21 8° WIB92

5. inkomsten, verleend aan erkende instellingen in het kader van het pensioensparen (art. 21 8° WIB92);

<sup>256</sup>Circ. 10 februari 1987, *Bull. Bel.*, afl. 660, 814.

<sup>257</sup>Vr. nr. 258 DE DONNEA 25 januari 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1992-1993, 23 maart 1993, 2242, *Bull. Bel.*, afl. 729, 1865.

<sup>258</sup>KB 13 oktober 1997, *B.S.* 30 oktober 1997.

<sup>259</sup>*B.S.* 11 januari 2000, 644.

6. de eerste schijf van interesten betaald of toegekend door erkende vennootschappen met sociaal oogmerk, die beantwoorden aan de voorwaarden bepaald in randnr. 1050, laatste punt.

#### § 4. VERHURING VAN ROERENDE GOEDEREN

##### 1060

art. 17 § 1 3° WIB92

Inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen zijn belastbaar ingevolge artikel 17, § 1, 3° van het WIB92.

##### 1061

Het netto-inkomen is het brutobedrag, verminderd met de kosten die zijn gedragen om de inkomsten te verkrijgen of te behouden; bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens worden die forfaitair geraamd volgens de percentages bepaald in de artikelen 3 tot 5 van het KB/WIB92. Deze kostenforfaits zijn ook van toepassing in de gevallen waarin de roerende voorheffing verschuldigd is<sup>260</sup>.

art. 22 § 2 WIB92

Betaalde interesten zijn echter niet aftrekbaar (art. 22 § 2 WIB92, zie randnr. 1047).

##### 1062

Onder deze inkomsten vallen onder meer:

1° De verhuring van het meubilair in gemeubelde appartementen en villa's (over de uitsplitsing van een huur over onroerende en roerende goederen: zie randnr. 1016). Een onderscheid dient nochtans gemaakt:

- a. wanneer de verhuring geschiedt 'bediening inbegrepen' zal de netto-opbrengst een bedrijfsinkomen zijn;
- b. wanneer de verhuring geschiedt zonder bediening, wordt het kadastraal inkomen belast als een inkomen uit onroerend goed en wordt het inkomen uit de verhuring van het meubilair belast als een inkomen uit roerend goed. In de praktijk wordt nochtans meestal in een globale huurprijs voorzien: in zulk geval wordt aangenomen dat 40 % van de huurprijs betrekking heeft op het meubilair *Com. IB.* 1992, nr. 7/19.2. Van dit gedeelte van 40 % mogen dan de bewezen onkosten afgetrokken worden; bij ontstentenis van bewijs ter zake wordt de aftrek van de helft (dus 20 % van de totale huurprijs) toegelaten (*Com. IB.* 1992, nr. 22/17<sup>261</sup>);

art. 90 5° WIB92

- c. de roerende inkomsten of baten die begrepen zijn in de opbrengst van onderverhuring of de huurcelafstand van in België of in het buitenland gelegen gemeubileerde onroerende goederen of gedeelten ervan zijn 'diverse' inkomsten (art. 90 5° WIB92). Als de installaties onroerend van aard zijn, zijn de inkomsten voor hun geheel diverse inkomsten bedoeld in artikel 90, 5° van het WIB92<sup>262</sup>.

2° De verhuring van stoelen, tenten, kramen, barakken en andere roerende voorwerpen.

<sup>260</sup>Vr. nr. 1224 DUPRÉ 23 september 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1994-1995, nr. 127, 13258, *Bull. Bel.*, afl. 746, 614; cf. *Com. IB.* 1992, nr. 164/237.

<sup>261</sup>*Pas.* 1937, I, 60; zie ook Cass. 16 februari 1937.

<sup>262</sup>Vr. 28 november 2000, *Vr. & Antw. Kamer*, 2000-2001, 6, *Bull. Bel.* 2001, 809.



De verhuring door advocaten aan hun vennootschap van (bureau)materialen en voertuigen die ze vóór de oprichting van hun professionele vennootschap voor beroepsdoeleinden gebruikten, geeft roerend inkomen, ook al zijn deze verhuringen aan de btw onderworpen<sup>263</sup>. Hetzelfde geldt voor een apotheker die zijn handelsfonds verhuurt aan een vennootschap en verder werkt in deze vennootschap<sup>264</sup>. De verhuring van een verzekeringsportefeuille door een feitelijke vereniging aan een vennootschap werd nochtans aangemerkt als beroepsinkomsten<sup>265</sup>. Hetzelfde geldt voor de vergoeding die een handelaar in cosmeticaproducten ontvangt voor de commercialisatie en exploitatie van een octrooi inzake cosmeticaproducten<sup>266</sup>.

3° De concessie van *octrooien, fabrieksmerken, exclusief fabricatierecht*, enz.

Het onderscheid tussen het hier bedoeld roerend inkomen en het bedrijfsinkomen is evenwel vaak moeilijk<sup>267</sup>.

Als roerend inkomen werd beschouwd:

- de vergoeding voor het beheer van een verzekeringsportefeuille, door een gepensioneerde verzekeringsmakelaar toevertrouwd aan zijn BVBA<sup>268</sup>;
- de verhuur van een handelsfonds (café), ook al is dit aan de btw onderworpen<sup>269</sup>.

Als beroepsinkomsten werden beschouwd:

- de concessie van een octrooi van ‘muggenmelk’, als de betrokkene een gelijkaardige commerciële structuur opzette voor andere uitgevonden producten en als zijn uitvinding in de lijn ligt van de producten die hij verkoopt<sup>270</sup>.

Valt integendeel niet onder deze categorie, het loon dat de borgstelling bij de bank vergoedt waarbij geen enkel kapitaal in waarborg werd gegeven, omdat de borg bestond in een persoonlijke zekerheid<sup>271</sup>.

De vennootschappen naar buitenlands recht waarvan de maatschappelijke zetel of de voornaamste inrichting in België gelegen is, worden voor de toepassing van de inkomstenbelastingen, op dezelfde wijze behandeld als de NV en de Comm. VA naar Belgisch recht wanneer hun rechtsvorm met deze van laatstvermelde vennootschappen kan worden gelijkgesteld (*Com. IB*. 1992, nr. 12/19).

4° De verhuur van een stopgezet *handelsfonds*, doch ook hier is de grens tussen roerend inkomen en beroepsinkomen (stopzettingmeerwaarde) doorgaans moeilijk te trekken<sup>272</sup>.

## § 5. LIJFRENTEN EN TIJDELIJKE RENTEN

Bibliografie – GHYSELS, R. en KHROUZ, F., “Les évaluations d’acquisitions en rente viagère”, *R.G.F.* 1993, 180-193.

<sup>263</sup>Luik 18 september 2002, *Cour. Fisc.* 2002, 550.

<sup>264</sup>Luik 8 november 2000, *T.F.R.* 2001, afl. 211, 1086, noot G. GOYVAERTS.

<sup>265</sup>Brussel 8 juni 2001, *T.F.R.* 2001, afl. 211, 1084.

<sup>266</sup>Antwerpen 12 oktober 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 505.

<sup>267</sup>Brussel 26 maart 1991, *F.J.F.*, No. 91/122, 225.

<sup>268</sup>Gent 28 september 2000, *Fiscofoon*, afl. 775, 9, *F.J.F.*, No. 2001/36.

<sup>269</sup>Antwerpen 21 september 1999, *Fisc. Act.* 2000, afl. 38, 1 en verdere referenties aldaar.

<sup>270</sup>Antwerpen 10 oktober 2000, *Fisc. Act.* 2000, afl. 37, 4 en verdere referenties aldaar.

<sup>271</sup>Cass. 3 februari 1959, *Rev. Fisc.* 1959, 220.

<sup>272</sup>Belastbaar als roerend inkomen: Luik 17 december 1997, *F.J.F.*, No. 98/68, 181, *Fisc. Koer.* 1998, 202; Antwerpen 21 september 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 38, 1, *Fiscoloog* 1999, afl. 725, 4. *Contra*: Luik 15 mei 1991, *Fisc. Koer.* 1991, 374 (belastbaar als beroepsinkomsten); zie tevens *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, nr. 110, 11480; Rb. Bergen 14 oktober 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 913, 5; Bergen 17 oktober 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 913, 5 (belastbaar als beroepsinkomsten); zie tevens *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, nr. 110, 11480.

**1063**

Bij lijfrenten wordt een gedeelte gelijk aan 3 % van het kapitaal als roerende inkomsten beschouwd, indien:

- de lijfrente is aangelegd tegen storting met prijsgeving van kapitaal;

art. 34 WIB92

- de lijfrente geen pensioen is (cf. art. 34 WIB92);
- zij is aangelegd na 1 januari 1962;
- ten laste van een rechtspersoon of onderneming.

art. 20 WIB92

Bij lijfrenten die zijn aangelegd tegen afstand van onroerende goederen, blote eigendom of vruchtgebruik, wordt de waarde van het kapitaal bepaald zoals inzake registratierechten (art. 20 WIB92).

art. 17 § 1 4° en art. 92 WIB92

Lijfrenten of tijdelijke renten, niet aangelegd met prijsgeving van kapitaal, zijn volledig belastbaar als roerend inkomen (art. 17 § 1 4° en art. 20 WIB92). Het Hof van Cassatie sprak zich op 3 maart 2006 uit over de toepassing van deze bepaling<sup>273</sup>. *In casu* had een boekhouder-bedrijfsrevisor zijn cliënteel overgedragen aan zijn vennootschap tegen betaling van een jaarlijkse rente. Het hof van beroep te Bergen had geoordeeld dat de overdracht van cliënteel niet als een afstand van een kapitaal kon worden beschouwd, zodat de rente niet belastbaar zou zijn overeenkomstig artikel 17, § 1, 4° van het WIB92. Met deze zienswijze is het Hof van Cassatie echter niet eens: een afstand van kapitaal moet niet noodzakelijk bestaan uit de afstand van een geldsom, maar kan ook bestaan in de vorm van afstand van andere in geld waardeerbare roerende zaken.

**§ 6. INKOMSTEN VAN AUTEURSRECHTEN****1066**

art. 17 § 1 5° WIB92

Kwalificeren met ingang van 1 januari 2008 als roerende inkomsten: de inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten, alsook van de wettelijke en verplichte licenties bedoeld in de wet van 27 december 2005 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten of in overeenkomstige bepalingen in het buitenlands recht (art. 17 § 1 5° WIB92)<sup>274</sup>.

De kwalificatie ten aanzien van inkomsten die in beroepsmatige omstandigheden verkregen zijn zal slechts gelden voor een eerste schrijf van 37 500 EUR. Na indexatie zal dit bedrag voor aanslagjaar 2009 gelijk zijn aan iets minder dan 50 000 EUR. Zowel in de senaatscommissie voor Financiën als in de kamercommissie voor Financiën heeft de minister van Financiën laten verstaan dat hij betwijfelt of deze regeling waarbij de inkomsten vanaf een bepaald plafond een andere kwalificatie krijgen de grondwettelijke toets zal doorstaan.

art. 261 lid 1 4° WIB92

<sup>273</sup>F.J.F., No. 2006/24.

<sup>274</sup>Voor een commentaar: G. GOOSSENS, "Een nieuw fiscaal statuut voor auteursrechten: eindelijk op de goede weg?" *Fisc. Act.* 2008, afl. 25, 1-6 en X, "Auteursrechten: belastingvrij tot g 11 867", *Fisc. Act.* 2007, afl. 27, 11.

De bedoeling is dat de auteursrechten voortaan onderworpen worden aan de inhouding van roerende voorheffing die normaal gezien 'bevrijdend' moet werken. In de kamer werd hiertoe een amendement goedgekeurd dat preciseert wie de roerende voorheffing dient in te houden. Dat zijn de "rijksinwoners, binnenlandse vennootschappen, verenigingen, instellingen, inrichtingen en lichamen, alsook aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen en aan de belasting van niet-inwoners onderworpen belastingplichtigen die inkomsten als bedoeld in artikel 17, § 1, 5° van het WIB92 verschuldigd zijn" (art. 261 lid 1 4° nieuw WIB92). Problematisch is het feit dat deze verplichting tot inhouding van de roerende voorheffing retroactief werd ingevoerd met ingang op 1 januari 2008. Commentatoren merken terecht op dat de wetgever zich hiermee bezondigt aan dezelfde vergissing als met de retroactieve invoering van de liquidatieheffing door de wet van 24 december 2002<sup>275</sup>.

De nieuwe regeling voorziet een 'degressief kostenforfait': 50 % op de eerste schijf van 10 000 EUR en 25 % op de schijf van 10 000 tot 20 000 EUR aan auteursrechten. De roerende voorheffing wordt ingehouden op het netto belastbaar bedrag van de auteursrechten, dus na toepassing van het kostenforfait.

art. 333

WIB92

Problemen met de toepassing van het kostenforfait alsook met de grens van 37 500 EUR dreigen zich te stellen indien één belastingplichtige inkomsten uit auteursrechten geniet van verschillende debiteurs. In dit verband stelde de minister van Financiën een KB en een MB in het vooruitzicht, die de schuldenaars van de roerende voorheffing zullen verplichten een lijst in te dienen met de begunstigden aan wie de auteursrechten zijn uitgekeerd. De bedoeling hiervan is om bij de afrekening van de personenbelasting een regularisatie te doen. De vraag stelt zich echter of deze regeling werkbaar is. Wanneer de roerende voorheffing volgens

art. 335 WIB92

de normale regels ingehouden is, hoeven de betrokken roerende inkomsten niet op het aangifteformulier te worden vermeld (art. 333 WIB92). Een aangifte in de personenbelasting die de bewuste roerende inkomsten (mits inhouding van de roerende voorheffing is gebeurd) niet vermeldt, is een 'juiste aangifte'. De rechtspraak is verdeeld over de vraag of de fiscale administratie in dergelijke omstandigheden kan overgaan tot een rechtzetting van de fiscale aangifte. Deze problematiek is in de rechtspraak al aan bod gekomen in verband met de belasting op (belastbare) liquidatieboni die in 2002 werden uitgekeerd, die niet op het aangifteformulier moesten worden vermeld omdat de roerende voorheffing was ingehouden en pas na de aangifte werd terugbetaald (zie randnr. 1049).

### Afdeling III.

<sup>275</sup> J. VAN DYCK, "Auteursrechten: is de nieuwe regeling probleemloos?", *Fiscoloog*, afl. 1123, 1.

## Beroepsinkomen

### § 1. BELASTBARE INKOMSTEN

#### 1. Algemeenheden

##### a. Bepaling

###### 1092

art. 23 § 1 WIB92

Beroepsinkomsten zijn inkomsten die rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomen uit werkzaamheden van alle aard.

De belastbare beroepsinkomsten zijn alle definitieve nettoverrijkingen die door of in het kader van gelijk welke beroepswerkzaamheid ontstaan zijn. Deze omschrijving is niet volledig waterdicht. Ze kan dienen als middel om het algemeen principe van de belastbaarheid van de beroepsinkomsten te omschrijven:

- a. het moet gaan om een werkzaamheid die voldoende intensief is zodat zij als beroepsmatig kan worden beschouwd;
- b. belastbaar zijn niet alleen de inkomsten die rechtstreeks door de arbeid veroorzaakt zijn, maar ook degene die in het kader van die werkzaamheid ontstaan zijn;
- c. er is maar een belastbaar inkomen als er een verrijking is: die verrijking kan echter op verschillende momenten plaatsvinden naargelang van de categorie van het inkomen;
- d. enkel het nettoinkomen is belastbaar.

Die vier elementen moeten verenigd zijn opdat er van belastbaarheid sprake zou kunnen zijn.

Vanzelfsprekend geldt deze omschrijving slechts in de mate dat de wet er niet van afwijkt. Zo zijn de beroepsinkomsten van werknemers, bedrijfsleiders en vrije beroepen gelijk aan het verschil tussen ontvangsten en uitgaven.

##### b. Indeling

###### 1093

De beroepsinkomsten worden verdeeld in vijf categorieën:

1. winst;
2. baten;
3. winst en baten van een vorige beroepswerkzaamheid;
4. bezoldigingen;
5. pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen.

In speciale regels zijn voorzien voor ieder van die categorieën.

## 2. Nettoinkomen

### a. Bepaling

**1094**

Onder het 'nettobedrag van beroepsinkomsten' wordt verstaan het totale bedrag van die inkomsten, met uitsluiting van de vrijgestelde inkomsten, en na uitvoering van de volgende bewerkingen:

- het brutobedrag van de inkomsten van iedere beroepswerkzaamheid wordt verminderd met de beroepskosten die op die inkomsten betrekking hebben;
- beroepsverliezen die tijdens het belastbare tijdperk zijn geleden uit hoofde van enige beroepswerkzaamheid, worden afgetrokken van de inkomsten van andere beroepswerkzaamheden;

art. 23 § 2 WIB92

- van de beroepsinkomsten worden de beroepsverliezen van vorige belastbare tijdperken afgetrokken (art. 23 § 2 WIB92).

art. 6 tot 11 KB/WIB92

De Koning bepaalt de wijze waarop en de volgorde waarin de vrijstellingen en aftrekken worden aangerekend (zie art. 6 tot 11 KB/WIB92). Noteer dat het Europese Hof van Justitie inmiddels heeft geoordeeld dat de aanrekening van Belgische verliezen op bij verdrag vrijgestelde inkomsten (art. 8 KB/WIB92) een niet te rechtvaardigen belemmering vormt van het vrij verkeer van werknemers<sup>276</sup>.

### b. Beroepskarakter van de belastbare inkomsten

**1095**

- Rechtspraak
- Cass. 30 september 1958, *Bull. Bel.* 1958, 489.
  - Cass. 26 januari 1960, *Bull. Bel.* 1960, 594.
  - Cass. 25 april 1961, *Bull. Bel.* 1961, 1439.
  - Cass. 7 juni 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 722, 3.

- Bibliografie
- DRION DU CHAPOIS, E., "Occupation lucrative et gestion du patrimoine privé", *Journ. prat. dr. fisc. fin.* 1961, 5.
  - LAUWERS, P., "Het begrip beroepswerkzaamheid in de inkomstenbelastingen", *T.F.R.* 1992, afl. 109, 95-122.
  - TAGHON C., "De taxatie van inkomsten uit nevenactiviteiten", *N.F.M.* 2000, afl. 1, 6.

**1096**

Een beroepsinkomen is slechts belastbaar wanneer het rechtstreeks of onrechtstreeks voortkomt uit werkzaamheden van alle aard of nog wanneer het verworven wordt ten gevolge of in het kader van (uit hoofde of ter gelegenheid van het uitoefenen van) een beroepswerkzaamheid.

Beroepsinkomsten vereisen het bestaan van een beroepsactiviteit. Een beroepsactiviteit verwijst naar een geheel van verrichtingen die zich vaak genoeg voordoen en met elkaar

<sup>276</sup>HvJ 12 september 2002, zaak C-431/01, Mertens/Belgische Staat, *Fiscoloog* 2003, afl. 880, 10.

verbonden zijn om een voortdurende en gewone bedrijvigheid op te leveren<sup>277</sup>. Indien er sprake is van alleenstaande verrichtingen die niet gedaan werden in het kader van een dergelijke beroepswerkzaamheid, moet er wel worden nagaan of zij niet belastbaar zijn op grond van een andere wettelijke bepaling. Zo is de afbakening van het onderscheid tussen beroepsinkomsten en diverse inkomsten uiterst moeilijk (zie randnrs. 1293 e.v.).

Volgende criteria kunnen determinerend zijn om te besluiten tot de kwalificatie als beroeps-inkomsten:

- financiering van de activiteit met belangrijke kredieten;
- toekenning van krediet ter bevordering van de activiteit;
- aanwenden van hulpmiddelen zoals publiciteit, tussenpersonen, adviseurs<sup>278</sup>;
- inzet van specifieke bedrijfsmiddelen;
- activiteit ligt in het verlengde van of houdt verband met de beroepsactiviteit<sup>279</sup>;
- activiteit vereist een constante intellectuele bedrijvigheid en kennis van de sector;
- onderlinge verbondenheid van de diverse verrichtingen;
- aantal en frequentie van de verrichtingen en de vergoedingen;
- de *bewuste keuze* van de belastingplichtige om mee te werken aan praktijkgerichte publicaties die op ruime schaal worden verspreid<sup>280</sup>.

Algemeen gesteld, wanneer de verrichtingen gepaard gaan met het ontvangen van een vergoeding als tegenprestatie voor de geleverde arbeid of met bepaalde methoden die door beroepsmensen worden aangewend, zullen zij doorgaans als beroepsmatig worden beschouwd. Bij toepassing van dit beginsel worden niet als een beroepswerkzaamheid of als beroepsinkomsten beschouwd:

- de aankoop en verkoop van openbare fondsen door een persoon die als privépersoon handelt. De herhaling van deze handelingen zal de aard van de winsten niet wijzigen<sup>281</sup>;
- de aan- en verkoop van andere roerende zaken, bv. de afstand van een octrooi door een particulier;
- de aan- en verkoop van een of meer onroerende goederen door een particulier is niet als een winstgevende bezigheid te beschouwen<sup>282</sup>;
- de moratoire interesten toegekend ingevolge de terugbetaling van belastingen, zijn geen belastbare inkomsten<sup>283</sup>;
- de stakingsvergoeding betaald door de vakbond, is geen bezoldiging maar een hulp en is derhalve geen beroepsinkomen<sup>284</sup>;
- de vergoeding die een vrijwilliger ontvangt uit een verzekering lichamelijke ongevallen gesloten door de gemeente waar hij zijn activiteit uitoefent, vormt geen rechtstreekse tegenprestatie voor de geleverde arbeid<sup>285</sup>.

<sup>277</sup>Cass. 27 oktober 1983, *Bull. Bel.*, afl. 637, 471; Gent 21 mei 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 855, 9; Rb. Brussel 22 februari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 851, 9.

<sup>278</sup>Rb. Namen 27 november 2002, *F.J.F.*, No. 2003/40.

<sup>279</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/467.430, 8 augustus 1997, *Bull. Bel.*, afl. 775, 2069.

<sup>280</sup>Brussel 20 april 2005, *Fiscoloog*, afl. 983, 7-8.

<sup>281</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/467.430, 8 augustus 1997, *Bull. Bel.*, afl. 775, 2069.

<sup>282</sup>Brussel 23 januari 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 11, 1.

<sup>283</sup>*Com. IB.* 1992, nr. 20/210.

<sup>284</sup>P. LAUWERS, "Het begrip beroepswerkzaamheid in de inkomstenbelastingen", *T.F.R.* 1992, afl. 109, 95-122. In antwoord op een parlementaire vraag stelde de minister echter dat de circulaire in elk geval van toepassing blijft, Vr. nr. 1351 DIDDEN 4 mei 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 138, 19087.

<sup>285</sup>Cass. 15 januari 2004, *A.F.T.* 2004, afl. 10, 38 e.v.

Maar er is wel beroepswerkzaamheid wanneer de belastingplichtige, ofwel door het groot aantal verrichtingen ofwel door de aangewende methoden, kan worden beschouwd als 'hebbende een beroep uitgeoefend':

- winst gerealiseerd naar aanleiding van veelvuldige aan- en verkopen van roerende en onroerende goederen;
- winst uit onroerend goed-activiteiten waarbij de onroerende goederen worden aangekocht met het oog op de snelle verkoop of ruil, dan wel met het oog op de afbraak en oprichting van nieuwe appartementsgebouwen waarvan een aantal werden verkocht en de overige verhuurd<sup>286</sup>;
- realisatie van meerwaarden, door een bestuurder, op diverse onderling verbonden aandelentransacties binnen dezelfde sector.

c. Oorsprong van de inkomsten

**1098,2**

**0**

Bibliografie – HUYSMAN, S., "Het fiscale regime van ontvangsten uit onverschuldigde betaling en van opbrengsten uit strafbare of andere ongeoorloofde verrichtingen", *T.F.R.*, afl. 146, 316-332.

Zodra inkomsten voortkomen uit een beroepswerkzaamheid, zijn ze aan belasting onderworpen, zonder dat andere voorwaarden moeten vervuld zijn. Men hoeft zich dus niet de vraag te stellen of de inkomsten voortkomen van spel, sport, bedrog, zwarte handel of andere immorele of ongeoorloofde handelingen. Het enige criterium voor de fiscus is het feit dat de bedoelde werkzaamheid als beroep wordt uitgeoefend<sup>287</sup>.

Omdat onverschuldigde betalingen niet worden geacht voort te komen uit een hier bedoelde beroepswerkzaamheid, zijn ze niet als beroepsinkomsten belastbaar. Een bij vergissing gedane betaling waarover de werkgever en de werknemer het eens zijn dat zij ten onrechte geschiedde en die, zelfs in een daaropvolgend aanslagjaar, wordt terugbetaald, kan derhalve geen bezoldiging vormen<sup>288</sup>.

d. Inkomsten behaald op een andere wijze dan in geld

**1099**

Om belastbaar te zijn is het niet noodzakelijk dat het inkomen in geld wordt geïnd. De wet bepaalt uitdrukkelijk dat de anders dan in geld verkregen *voordelen van alle aard* "behaald uit hoofde van of ter gelegenheid van het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid" als beroeps-inkomsten worden beschouwd (randnrs. 1166-1167).

**1102**

art. 38 11° WIB92

<sup>286</sup>Cass. 7 december 2000, *Fiscoloog* 2001, afl. 789, 6; Antwerpen 10 mei 1999, *F.J.F.*, No. 99/225.

<sup>287</sup>*Com. IB.* 1992, nr. 24/25; Cass. 21 mei 1982, *T. Not.* 1984, 272.

<sup>288</sup>Cass. 20 juni 2002, *F.J.F.*, No 2002/216, *Fiscoloog* 2002, afl. 856, 9, *A.F.T.* 2002, 510 en *Fisc. Act.* 2002, afl. 35, 10, *T.F.R.* 2003, afl. 139, 310, noot. Zie Circ. nr. Ci.RH.244/588.835 (AOIF 4/2008), 7 februari 2008.

De voordelen van alle aard mogen niet worden verward met de sociale voordelen (art. 38 § 1 lid 1 11° WIB92, zie randnr. 1169), noch met de eigen kosten van de werkgever (zie randnr. 1152). De regels van toepassing voor de raming van het voordeel van alle aard, kunnen ook niet zonder meer worden toegepast voor de raming van een sociaal voordeel<sup>289</sup>.

e. Verliezen

**1104**

Dezelfde beginselen in verband met de bepaling van de belastbare inkomsten gelden ook ten aanzien van de verliezen. Waar winst te belasten is, zal ook verlies kunnen worden afgetrokken. Waar winst aan de belasting ontsnapt, zal ook het eventuele verlies niet kunnen worden afgetrokken (van de belastbare winst).

f. Eenheid van het beroepsinkomen

**1107**

art. 23 § 2, 126, 127 en 360 WIB92

Alle beroepsinkomsten van de belastingplichtige worden samengeteld (art. 23 § 2 WIB92).

Het belastbare inkomen van iedere partner wordt afzonderlijk vastgesteld (art. 126 en 127 WIB92).

art. 171 WIB92

Dit is de algemene regel. Er bestaan nochtans uitzonderingen. Zo belast artikel 171 van het WIB92 (randnr. 1373) bepaalde beroepsinkomsten afzonderlijk (bv. pensioenen en opzeggingsvergoedingen). Maar enkel in de gevallen waar de wet dit uitdrukkelijk bepaalt, bestaan er uitzonderingen op de eenheidsregel.

Buiten de gevallen van afzonderlijke belasting, moet ook rekening worden gehouden met de bijzondere regels die gelden voor de verschillende soorten van inkomsten, bv. de mogelijke toepassing van een kostenforfait dat enkel voor bepaalde inkomsten mogelijk is.

g. Moment waarop het beroepsinkomen verkregen wordt

**1108**

Het beroepsinkomen kan worden verkregen op drie verschillende momenten:

– het ogenblik van de *werkelijke verrijking*.

Dat is het geval voor meerwaarden op het ogenblik van de realisatie (bij ondernemingen) (randnr. 1109). Dat is eveneens het geval op het moment waarop zij eenvoudig 'vastge-

<sup>289</sup>Cass. 28 september 2001, *T.F.R.* 2002, 7, *R.G.F.* 2002, 85.



- steld' worden wanneer het inkomsten van een vorige beroepswerkzaamheid betreft (randnr. 1133);
- het ogenblik van het *ontstaan van een vordering*.  
Dat is veelal het geval voor ondernemingen met winst (de methode van vergelijking van twee balansen). Bepalend is het ogenblik dat de vordering zeker is, ongeacht het ogenblik van betaling<sup>290</sup>;
  - het ogenblik van de *werkelijke inning*.  
Dat is het geval voor de baten en bezoldigingen. Voor die categorieën moet men dus geen rekening houden met de niet-geïnde vorderingen (randnrs. 1130 en 1139)<sup>291</sup>.

De uitdrukking 'werkelijke inning' mag niet letterlijk worden opgevat. 'Inning' impliceert dat de schuldeiser de beschikking krijgt over het bedrag van de schuldvordering. Zo wordt de boeking op een beschikbare lopende rekening beschouwd als een werkelijke inning<sup>292</sup>.

Dezelfde regel is *mutatis mutandis* van toepassing op de verliezen en de uitgaven. Voor ondernemingen (met winst) is er verlies of een aftrekbare uitgave vanaf het ogenblik dat de schuld ontstaat of het actief verdwijnt of vermindert<sup>293</sup>.

Voor baten en bezoldigingen is er een verlies of een aftrekbare uitgave op het ogenblik van betaling, zonder dat men rekening mag houden met schulden. Voor inkomsten uit een vorige beroepswerkzaamheid lijkt het dat men dezelfde regels zou moeten volgen als voor de inkomsten van de eerste en tweede categorie, naargelang van de vorige beroepswerkzaamheid waarop die inkomsten betrekking hebben (randnr. 1133).

art. 27 WIB92

Vanzelfsprekend voorziet de wet in talrijke uitzonderingen op dit principe. Zo mogen bv. degenen die baten verkrijgen (randnr. 1130), de kostprijs van hun vaste activa slechts aftrekken naargelang van de afschrijving ervan (art. 27 WIB92).

### 3. Bijzondere regelen voor de winsten van nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen

#### a. Algemene begrippen

#### 1109

De specifieke bepalingen voor de nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen zijn vermeld onder de artikelen 24 tot 26, 48 en 361 tot 364 van het WIB92.

#### 1110

art. 24 WIB92

<sup>290</sup>Gent 20 november 2001, *Fiscaloo* 2002, afl. 831, 11.

<sup>291</sup>Bergen 20 april 2001, *F.J.F.*, No. 2002/6.

<sup>292</sup>Wat de toepassing van deze definitie betreft, zie Brussel 9 maart 1982, *F.J.F.*, No. 82/89. In verband met de inschrijving van de bezoldiging op een rekening-courant, zie Luik 5 maart 1997, *F.J.F.*, No. 97/158.

<sup>293</sup>Brussel 20 januari 1981, *J.D.F.* 1982, 160 (het verlies is aftrekbaar op het ogenblik waarop het zeker wordt).

Artikel 24 van het WIB92 bepaalt dat de winst van nijverheids-, handels- of landbouwbedrijven de inkomsten zijn die voortkomen:

1. uit verrichtingen gedaan door de inrichtingen van die ondernemingen of door toedoen ervan;
2. uit enige waardevermeerdering van activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt en uit enige uit die werkzaamheid volgende waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijk of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt<sup>294</sup>;
3. uit enige, zelfs niet-uitgedrukte of zelfs niet-verwezenlijkte meerwaarde op financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, indien de waarde daarvan op het einde van het belastbare tijdperk is toegenomen en in zover ze niet hoger is dan de aanschaffing- of beleggingswaarde;
4. uit onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva, in zover de onderwaardering of de overwaardering niet samenvalt met een al dan niet uitgedrukte vermeerdering of vermindering, naar het geval, noch met afschrijvingen die voor de toepassing van de belasting in aanmerking zijn genomen<sup>295</sup>.

De activa omvatten alle vermogensbestanddelen, met inbegrip van voorraden en bestellingen in uitvoering.

Meerwaarden op personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen (en op de overeenkomstig artikel 4, § 3 van het WIGB hiermee gelijkgestelde lichte vrachtauto's), uitgezonderd taxi's en voertuigen die uitsluitend worden gebruikt in erkende autorijsscholen of voor verhuring aan derden, worden slechts tot 75 % in aanmerking genomen.

De artikelen 25 en 26 van het WIB92 sommen een aantal elementen op die als winst worden beschouwd. Artikel 48 van het WIB92 somt een aantal elementen op die niet als winst worden beschouwd.

#### b. Winstbegrip

1113

- Bibliografie
- *Com. IB.* 1992, nrs. 44/327 tot 44/363.
  - KIRKPATRICK, J., "Le patrimoine affecté à l'entreprise individuelle en droit comptable et en droit fiscal", *Liber Amicorum Frédéric Dumon, II*, Antwerpen, Kluwer, 1983, 1017-1030
  - VAN CROMBRUGGE, S., "Het winstbegrip", *Vennootschap en belastingen*, Mechelen, Kluwer, losbl., deel III, 3-100.
  - HUYSMAN, S., *Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblo, 1994, 408 p.
  - BEGHIN, P., HUYSMAN, S. en VAN CROMBRUGGE, S., "Uitstel en anticipatie van winstneming in het fiscaal recht", in *Gentse Geschriften*, Kalmthout, Biblo, 1997, 134 p.
  - BATS, G., "Raakvlakken tussen de boekhoudkundige verwerking en de fiscale herkenning van opbrengsten", *Fiscaal praktijkboek directe belastingen*, 1997-98, Diegem, Ced.Samsom, 1997, 149-207.
  - VANDENEDE, R., "Boekhouding en directe belastingen", *A.F.T.* 1978, 192
  - GELDERS, G., "Boekhoudrecht en fiscaliteit", *Bull. Bel.*, afl. 628, 1298-1320.

<sup>294</sup>Luik 15 december 2001, *T.F.R.* 2002, afl. 223, 02/46.

<sup>295</sup>Rb. Brussel 26 oktober 2001, *T.F.R.* 2002, afl. 220, 421, *Fiscoloog* 2002, afl. 866, 9.

- KIRKPATRICK, J., "L'influence du nouveau droit comptable sur le droit fiscal des sociétés en Belgique", *J.T.* 1982, 193-197.
- VAN CROMBRUGGE, S., "Bemerkingen nopens het begrip bedrijfswinst in het fiscaal recht", *R.W.* 1983-84, 2119-2234.
- VAN CROMBRUGGE, S., "Het boekhoudkundig en fiscaal regime van de in schuldvorderingen, voorraadtoenamen en toenamen van de bestellingen in uitvoering gematerialiseerde opbrengsten bij kleine bedrijven", *R.W.* 1983-84, 2939-2948.
- VANDENDAEL, E., "De waardering van handelsvorderingen en fiscale winstbepaling", *Fiskofoon* 1984, 193-198.
- LIEVENS, S., "Overeenstemming van de inkomstenbelastingen met boekhoudkundige imperatieven", *A.F.T.* 1985, 89-94 en 112-115.
- AUTENNE, J., "Dix ans de droit comptable belge: problèmes actuels et perspectives d'avenir. Neutralité fiscale du droit comptable", *J.D.F.* 1985, 7-59.
- MOERMAN, J., "Het fiscaal winstbegrip in vergelijkend perspectief", *Fiskofoon*, afl. 62, 127-147.
- BEGHIN, P., "Vergelijking tussen het fiscaal en het boekhoudkundig winstbegrip", *A.F.T.* 1986, 151-156.
- TIBERGHIE, A., "De speciale behandeling van de landbouw", *A.F.T.* 1993, 265.
- VAN CROMBRUGGE, S., "De wijziging van waarderingsregels om fiscale redenen", *T.R.V.* 1997, 24-27.
- HUYSMAN, S., "Investering versus kost", *T.R.V.* 1997, 51-64.
- CHÉRU, C. en DHAENE, M., "Fiscale implicaties van de adviezen 126/17 en 126/18 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen. Deel 1: Fiscale implicaties van het advies 126/17", *T.F.R.* 2002, afl. 216, 169.
- VAN ERMENGEN, O., "Winsterkenning bij verkrijgingen (gedeeltelijk) om niet. Kritiek op het C.B.N.-advies 126/17", *A.F.T.* 2002, 94.
- MUYLDERMANS, J. en DE HAEN, K., "Wat bedoelt de C.B.N. met 'werkelijke waarde' in haar advies 126/18 inzake de aanschaffingswaarde bij inbreng in natura?", *A.F.T.* 2002, 43.
- SPEECKE, J., "Het fiscaal winstbegrip en het getrouwe beeld ter discussie", *T.F.R.* 2003, afl. 236, 178-180 (noot onder Rb. Gent 14 november 2002).

## 1114

art. 41 WIB92

Het is kenmerkend dat het begrip 'winst' niet gedefinieerd wordt in de fiscale wet. Daarom moet die definitie gezocht worden in het gemeen recht, volgens het beginsel dat het gemeen recht het fiscale recht beheerst zolang niet uitdrukkelijk anders is bepaald. Welnu, voor de meeste ondernemingen is het Wetboek van Vennootschappen en de bepalingen inzake de jaarrekening het gemeen recht. Met andere woorden, deze wet en haar uitvoeringsbesluiten zijn bindend voor de fiscus en de belastingplichtige, tenzij in de gevallen waarin de fiscale wet daarvan uitdrukkelijk afwijkt. De administratie gaat met dit principe akkoord<sup>296</sup>.

Een voorbeeld is de techniek van de overlopende rekening. Reeds ontvangen opbrengsten die gedeeltelijk betrekking hebben op een later boekjaar worden als over te dragen opbrengsten proportioneel verschoven naar het resultaat van een later boekjaar. Aldus worden de opbrengsten gespreid over de boekjaren waarop ze economisch betrekking hebben. Aangezien de fiscale wet hieromtrent niets bepaalt, werkt dit principe van het boekhoudrecht ook door op fiscaal vlak<sup>297, 298</sup>.

<sup>296</sup>Circ. nr. Ci.RH.421/290.379, 31 maart 1978, *Bull. Bel.*, afl. 562, 716.

<sup>297</sup>S. VAN CROMBRUGGE, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kalmthout, Biblo, 1994, nr. 53. Deze doorwerking wordt aanvaard in Brussel 22 juni 1995, *J.D.F.* 1995, 182 en bevestigd door Cass. 20 februari 1997, *T.R.V.* 1997, afl. 3, 149, noot C. CHEVALIER, *R.G.F.* 1997, 203, *Fisc. Koer.* 1997, 264. Zie ook: Gent 9 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/211, *Fisc. Koer.* 1997, 200 (belastingplichtige die een vereenvoudigde boekhouding voert).

<sup>298</sup>X, "Vooruit ontvangen huur: fiscus volgt boekhoudwet", *Fiscoloog* 1999, afl. 734, 6, met verwijzing naar *Vr. & Antw.* Senaat 1998-1999, nr. 1-85, 4.525 en *Vr. & Antw.* Kamer 1999-2000, nr. 4, 363. Zie in dit verband ook Rb. Luik 13 november 2003, *T.F.R.* 2004, afl. 264, 617.

De vraag blijft welke regels moeten of mogen worden gevolgd door ondernemingen die niet onder voormelde wet vallen (bv. de kleine ondernemingen). In voorkomend geval zullen, naar onze mening, respectievelijk de algemene bepalingen van het Wetboek van Koophandel en de speciale bepalingen die gelden van toepassing zijn, hetgeen echter tot een ongelijke behandeling zou kunnen leiden.

Ten slotte verstrekt het boekhoudrecht geen antwoord op de vraag wanneer het vermogen moet worden geacht bestemd te zijn voor een onderneming beheerd door een natuurlijk persoon<sup>299</sup>. Artikel 41 van het WIB92 heeft deze leemte opgevuld.

Schatting van de activa

1115

Wat de waardering van de activa betreft geeft de rechtspraak volgende toelichting:

“Een wijs beheer gedooft geen willekeurige raming van de in de exploitatie belegde waarden”<sup>300</sup>.

art. 52 6° WIB92

Die interpretatie is in overeenstemming met de interpretatie die uit artikel 52, 6° van het WIB92 voortvloeit inzake eigenlijke afschrijvingen.

Men mag niet uit het oog verliezen dat het bestaan van winst niet verbonden is aan de vaststelling ervan in de boekhouding. Wat in aanmerking moet worden genomen, is de werkelijke toestand van de onderneming en dit om het éénjarigheidsbeginsel van de belasting te eerbiedigen.

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen (hierna CBN) heeft in dit verband twee adviezen uitgevaardigd. Een eerste advies betrof de “bepaling van de aanschaffingswaarde van activa verkregen onder bezwarende titel of om niet”, i.e. het CBN-advies 126/17. Een tweede advies betrof de “bepaling van de aanschaffingswaarde van activa bij inbreng in natura”, i.e. het CBN-advies 126/18. Het CBN stelt dat er een correctie moet gebeuren in functie van de werkelijke waarde van het verkregen of ingebrachte actief<sup>301</sup>.

Tegen het advies 126/17 werd op 11 januari 2002 door Artwork Systems Group (hierna A.S.G.) een verzoek tot vernietiging ingediend bij de Raad van State. Het verzoekschrift vond haar oorsprong in het geschil tussen A.S.G. en de bijzondere belastinginspectie (hangende voor de rechtbank van eerste aanleg van Gent). Het geschil had te maken met de waardering van aandelen die A.S.G. had verworven tegen een, zo bleek achteraf, beduidend lage prijs. Immers, op het ogenblik van de beursnotering van A.S.G. werden diezelfde aandelen aan een waarde gewaardeerd die hoger lag dan op het ogenblik van hun verwerving. Dit verzoekschrift bleef evenwel zonder gevolg want de eerste Auditeur had in zijn advies gesteld dat de Raad van State zich niet kan uitspreken over de gevraagde vernietiging. Immers, een CBN-advies is geen akte of reglement in de zin van artikel 14 van de gecoördineerde wet op de Raad van State. Op 14 november 2002 werd dan door de rechtbank van eerste aanleg van Gent in het voordeel van de fiscus gevonnist. Zo stelde het vonnis dat in

<sup>299</sup>J. KIRKPATRICK, *Liber Amicorum Frédéric Dumon*, Antwerpen, Kluwer, 1983 (bibliografie).

<sup>300</sup>Brussel 12 december 1934, S.A de téléphonie et d'installations électriques, *Bull. Bel.*, afl. 92, 52.

<sup>301</sup>Zie ook: *Fiscoloog* 2002, afl. 848, en *Fisc. Act.* 2002, afl. 3, 1.

geval van de verwerving en de boeking van aandelen beneden de werkelijke waarde van deze aandelen, het verschil tussen de boekwaarde en de werkelijke waarde bij de belastbare winst moet worden gevoegd<sup>302</sup>. Door A.S.G. werd beroep aangetekend tegen het vonnis, wat uiteindelijk leidde tot een dading met de fiscus op 19 november 2003. Deze dading werd op 14 september 2004 bekrachtigd door het hof van beroep te Gent.

1115,5

0

In het vorige randnummer hebben we reeds opgemerkt dat het bestaan van winst niet is verbonden aan de vaststelling ervan in de boekhouding. Wat in aanmerking moet worden genomen is de werkelijke toestand van de onderneming ten einde het éénjarigheidsbeginsel van de belasting te eerbiedigen. In dezelfde gedachtengang is de administratie er niet toe gerechtigd zich te beroepen, om de nauwkeurigheid van de ramingen op de inventaris te betwisten, op omstandigheden die zich na de datum van de balans hebben voorgedaan<sup>303</sup>.

#### Waardering van onroerend goed

De waardering van een grond met een gebouwd onroerend goed moet gebeuren aan de hand van een schatting waarbij tezelfdertijd de waarde van de grond en van de gebouwen wordt geschat. Een berekening die erop neerkomt dat van de werkelijke verkoopprijs de geschatte waarde van één van die elementen wordt afgetrokken, is niet bewijskrachtig<sup>304</sup>.

#### Waardering van de goederenvoorraad

Opdat ze niet door de fiscus zou kunnen worden betwist, volstaat het niet dat op het einde van het boekjaar de waarde van de *goederenvoorraad* wordt geraamd met oprechtheid, voorzichtigheid, goede trouw en zonder bedoeling inbreuk te plegen op de wetten van openbare orde die de belastingen vestigen. Die raming moet ook juist zijn, rekening houdend met de objectieve omstandigheden zoals bv. de kostprijs van de goederen, hun verkoopwaarde, de mogelijkheid ze te verwezenlijken binnen een min of meer lange termijn en met de risico's verbonden aan hun aard, de prijsschommelingen en de economische toestand<sup>305</sup>.

De voorraden worden gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde of tegen marktwaarde op de datum van de jaarafsluiting indien die lager is.

Onder *aanschaffingswaarde* wordt naargelang van het geval verstaan de aanschaffingsprijs, de vervaardigingsprijs of de inbrengwaarde<sup>306</sup>.

#### 1116

De marktwaarde is in de praktijk de aanschaffingsprijs die normaal op de datum van de jaarafsluiting zou moeten worden betaald aan de leverancier.

Teneinde elke twijfel in dit verband uit de weg te ruimen, wordt aangestipt dat:

<sup>302</sup>Rb. Gent 14 november 2002, *Fiscaloog* 2002, afl. 868, 1, *Fisc. Act.* 2002, afl. 41, 1, *T.F.R.* 2003, afl. 236, 169.

<sup>303</sup>Brussel 24 september 1946, L. Delgrouffre et Co; Brussel 24 maart 1947, NV "Société des Spécialités alimentaires", bevestigd door Cass. 27 januari 1948, *Pas.* 1948, I, 57; *Com. IB.* 1992, nrs. 24/84 en 24/85.

<sup>304</sup>Rb. Brugge 7 oktober 2002, *Fisc. Act.* 2003, afl. 11, 9.

<sup>305</sup>Cass. 12 november 1957, NV Etablissements F. Graindorge, *Pas.* 1958, I, 254.

<sup>306</sup>Adv. 132/6, *Bull. CBN*, nr. 36, 11/96 inzake boeking en waardering van voorraden.

- die waarde voor een *kleinhandelaar* de prijs is waartegen hij op de datum van de inventaris het artikel bij zijn groothandelaar zou kunnen aankopen;
- voor een *groothandelaar*, de prijs in aanmerking moet worden genomen waartegen hij het artikel bij zijn fabrikant zou kunnen aankopen;
- voor een *fabrikant* is die waarde:
  - a. wat de *grondstoffen, hulpstoffen en verbruiksgoederen* betreft, de prijs waartegen hij ze bij de producent of de leverancier zou kunnen aankopen;
  - b. wat het *gereed product* betreft, de prijs van de bestanddelen vastgesteld zoals sub a, verhoogd met een percent voor productiekosten<sup>307</sup>.

Het is echter duidelijk dat, als de belastingplichtige kan bewijzen dat koopwaren, die hij op het einde van het beschouwde boekjaar in magazijn heeft, nog steeds die zijn die werkelijk voortkomen van aankopen gedaan voor bv. tien of twintig jaar, die koopwaren mogen worden geïventariseerd tegen de inkoop- of de kostprijs die tien of twintig jaar geleden werd betaald.

Nochtans aanvaardt de administratie de LIFO-methode (last in, first out) in het kader van de boekhoudwetgeving. De beschadigde, verflenste, verouderde of minderwaardige koopwaren, waarvoor het niet mogelijk is rekening te houden met een aankoopprijs bij de leverancier op de datum van de balans, mogen worden geïventariseerd *tegen de prijs die men ervoor zou verkrijgen in geval van massale verkoop*, dat wil zeggen tegen de prijs van overdracht van de gehele voorraad aan bv. een concurrerende firma. Daarbij mag de waardering gebeuren rekening houdend met de rotatiesnelheid van goederen met langzame rotatie<sup>308</sup>.

#### Werken in uitvoering

#### 1117

Wat de werken in uitvoering betreft, die blijven tot op de dag van de levering, de eigendom van de aannemer en de opeenvolgende stortingen, die zonder voorlopige goedkeuring, op zicht van de staten van vordering van de werken worden gedaan, zijn slechts voorschotten op de totale prijs van de werken in uitvoering<sup>309</sup>.

De aannemer heeft geen enkel verworven recht op de overeengekomen prijs en, bijgevolg, op de erin begrepen winst, zolang de werken niet zijn aanvaard door de bouwheer volgens de regels en in de vormen die in de overeenkomst zijn bepaald<sup>310</sup>. Wanneer de vorderingsstaten werken betreffen die per gedeelten worden afgewerkt en afzonderlijk genomen op zichzelf een geheel vormen (bv. het bouwen van een reeks woningen), omvatten die staten reeds de winst uit de beëindigde werken en is die winst belastbaar voor het jaar of boekjaar tijdens hetwelk die staten werden voorgelegd, ongeacht het tijdstip van betaling<sup>311</sup>.

<sup>307</sup>Zie eveneens Vr. nr. 119 DE CLIPPELE, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, 22 maart 1983, 896.

<sup>308</sup>Vr. nr. 206 HAVELANGE, *Vr. & Antw.* Kamer 1977-1978, 27 juni 1978, 2647.

<sup>309</sup>G. VAN DE VELDE, *Acc. & Bedr.* 2003, afl. 2, 21.

<sup>310</sup>Luik 3 maart 1969, Naamloze ondernemingsmaatschappij, voorheen Dumon en Vandervin.

<sup>311</sup>Luik 5 oktober 1960, Ritzen.

## Vorderingen

**1118**

Omdat vorderingen en waarden niet onderhevig zijn aan depreciatie, kunnen zij niet afgeschreven worden. Zij moeten wel jaarlijks in de inventaris opgenomen worden volgens hun aankoop- of verwezenlijkingswaarde<sup>312</sup>.

Het aannemen van waardeverminderingen en minderwaarden op vorderingen is afhankelijk van het voorleggen (door de belastingplichtige) van voldoende gegevens betreffende de graad van insolventie van zijn schuldenaars. De belangrijkheid van de aanneembare waardeverminderingen en minderwaarden moet worden geraamd op grond van feiten en omstandigheden die bestonden op het einde van het jaar of boekjaar waarvoor de aftrek wordt gevraagd.

Bij ontstentenis van een wettelijke definitie van het begrip verlies moet aanvaard worden dat er verlies is van een vordering zodra er vermindering is van het actief of vermeerdering van het passief<sup>313</sup>.

Het verlies is zeker en vaststaand, ook al is het faillissement nog niet afgesloten als op grond van een redelijke en voorzichtige verwachtingen mag aangenomen worden dat de vordering zo goed als oninbaar is geworden<sup>314</sup>. De minderwaarde moet afgetrokken worden zodra ze definitief is geworden<sup>315</sup>.

**1119**

art. 363 WIB92

Artikel 363 van het WIB92 staat toe dat een disconto wordt geboekt op een vordering niet vanwege de insolvabiliteit van de schuldenaar maar vanwege de eisbaarheid op lange termijn zonder rente of door middel van een verlaagde rente. De vorderingen zonder rente die slechts eisbaar zijn na een termijn van ten minste één jaar, worden bij hun ontstaan slechts in aanmerking genomen onder aftrek van het geboekte disconto, voor zover dat disconto wordt berekend tegen een rentevoet die niet hoger is dan het discontotarief op de datum dat de vordering is ontstaan. Wanneer die vorderingen een rente geven tegen een rentevoet die lager is dan het discontotarief op de datum dat de vordering is ontstaan, mag de aftrek van het geboekte verschil tussen het disconto en de rente niet meer bedragen dan het bedrag dat wordt verkregen door op die vorderingen een rentevoet toe te passen die gelijk is aan het verschil tussen het discontotarief en de bedongen rentevoet. Het disconto of het verschil tussen het disconto en de rente is belastbaar in verhouding tot de reeds verlopen termijn van de vorderingen<sup>316</sup>. Voor de toepassing van deze regeling wordt verstaan onder discontotarief, het rentetarief van de depositofaciliteit van de Europese Centrale Bank (ECB), verhoogd met 0,75 punten.

**1120**

<sup>312</sup>Zie voor de vorderingen: M.D., nr. 29.781, 12 oktober 1940; voor de portefeuille: M.D., nr. 27, september 1940.

<sup>313</sup>Antwerpen 18 juni 1985, *F.J.F.*, No. 86/75, 113.

<sup>314</sup>Gent 26 juni 1984, *F.J.F.*, No. 85/93, 167.

<sup>315</sup>Gent 11 januari 1985, *F.J.F.*, No. 86/24, 42. Wat het tijdstip van de aftrek van het bedrijfsverlies betreft: Brussel 16 november 1982, *F.J.F.*, No. 83/22, 39; Bergen 28 juni 1984, *F.J.F.*, No. 85/27, 51), zie eveneens H. SIEBENS, "Evolutie van het waarderingsvraagstuk inzake vorderingen", *A.F.T.* 1985, 36-45.

<sup>316</sup>Circ. 6 juni 1986, *Bull. Bel.*, afl. 652, 1379.

Een verlies wegens inflatie op een vordering is niet aftrekbaar<sup>317</sup> maar een verlies wegens inflatie mag niet worden verward met het verlies dat voortvloeit uit een waardevermindering van de vordering in vreemde munt. Dat laatste verlies is aftrekbaar.

## Brutowinst

### 1121

Hoewel de term 'brutowinst' niet wordt gedefinieerd in de wet, wordt de term vaak gebruikt. Zo bv. om de winst te berekenen in vergelijking met soortgelijke belastingplichtigen (randnr. 1726). In voorkomend geval moet hij in boekhoudkundige termen worden bepaald. Dat wil zeggen dat hij het resultaat vormt van verschillende activiteiten van de onderneming, rekening houdend met de voorraadwijzigingen, maar vóór de aftrek van de beroepskosten<sup>318</sup>.

#### c. Bezoldiging en voordelen voor de ondernemer

### 1122

art. 25 1° WIB92

Het spreekt voor zich dat het loon dat de ondernemer zich voor zijn persoonlijke arbeid toekent, een element van de winst is.

art. 25 2° WIB92

Hetzelfde geldt voor de voordelen van alle aard die de ondernemer behaalt uit hoofde of ter gelegenheid van het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid. Die voordelen worden als volgt belast:

- uit de algemene kosten moeten onder andere verworpen worden: de kosten van een wagen voor persoonlijk gebruik, het persoonlijk gebruik van een woning, de afname van brandstof of verf, het privégebruik van arbeid van een arbeider van de onderneming, enz;
- bij de resultaten moeten gevoegd worden: de voordelen verkregen van derden anders dan in geld, bv. de kosteloze reizen die een grossier mag maken ten laste van de fabrikant.

#### d. Speculaties

### 1123

art. 25 3° WIB92

Artikel 25, 3° van het WIB92 vermeldt uitdrukkelijk als winst de baten van de speculaties van de ondernemer in het kader van een exploitatie. De baten van de speculaties behaald buiten het kader van een exploitatie worden belast in de categorie van de diverse inkomsten (randnr. 1293).

---

<sup>317</sup>Cass. 19 februari 1981, *Pas.* 1981, I, 685.

<sup>318</sup>Vr. nr. 153 BONNEL, *Vr. & Antw. Kamer* 1983-1984, 13 maart 1984, 1743.



- e. Terugbetaling van geleende kapitalen, uitbreiding van de onderneming, verhoging van de waarde van de activa

**1124**

art. 25 4° WIB92

Zijn eveneens winst, de sommen gebruikt om geleende kapitalen geheel of gedeeltelijk terug te betalen, om de onderneming uit te breiden of om de waarde van de activa te verhogen (art. 25 4° WIB92). Dat principe is van toepassing zelfs als de betaalde sommen meer bedragen dan de waarde van de werkelijke uitbreiding<sup>319</sup>.

Niet elke uitgave kwalificeert als een uitbreiding van de onderneming. Een onderscheid moet worden gemaakt naargelang de sommen worden aangewend om activa te onderhouden of in goede staat te houden, dan wel de waarde van de activa te verhogen<sup>320</sup>. De bewijslast van de waardevermeerdering of de uitbreiding ligt bij de fiscus<sup>321</sup>.

Ook een waardevermindering van het passief kan kwalificeren als een uitbreiding van de onderneming<sup>322</sup>.

De bijkomende kosten bij aankoop van een grond zijn geen sommen aangewend ter uitbreiding van de onderneming<sup>323</sup>.

- f. Reserves en voorzieningen

**1125**

art. 25 5° WIB92

Belastbaar zijn alle reserves, voorzorgfondsen of voorzieningen, het naar het volgende jaar overgebrachte resultaat en alle sommen waaraan een soortgelijke bestemming is gegeven (art. 25 5° WIB92). De rechtspraak interpreteert deze beschikking zeer breed. Zo is bv. belastbaar, de opname in het kapitaal van de afschrijvingen<sup>324</sup>. Alle minderwaarden op het actief die niet zeker of actueel zijn worden eveneens als reserves beschouwd. Op deze algemene regel bestaan belangrijke uitzonderingen (zie randnr. 1189).

- g. Verkregen vergoedingen

**1126**

art. 25 6° WIB92

Als winst wordt aangemerkt, de vergoedingen van alle aard die de ondernemer gedurende de exploitatie verkrijgt, hetzij ter compensatie of naar aanleiding van enige handeling die een vermindering van de beroepswerkzaamheid of van de winst van de onderneming tot gevolg

<sup>319</sup>Cass. 8 juni 1965, *Pas.* 1965, I, 1086; J. COUGNON, "De fiscale behandeling van verwervingen met overprijs", *A.F.T.* 1980, 223.

<sup>320</sup>Luik 26 april 2000, *F.J.F.*, No. 2000/246 (m.b.t. de grote herstelling van een betonnen vloer).

<sup>321</sup>Gent 26 februari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 843, 9 (m.b.t. waardevermeerdering ten gevolge van verbeteringswerken aan een gebouw).

<sup>322</sup>Antwerpen 13 mei 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 898, 9 (m.b.t. de kwijtschelding van een vaststaande schuld).

<sup>323</sup>In de vennootschapsbelasting: Cass. 8 juni 2000, *Fiscoloog*, afl. 760, 4; Cass. 22 juni 2000, *Fisc. Act.* 2000, afl. 28, 1, *Fiscoloog*, afl. 765, 1 en *T.F.R.*, afl. 188, 883; Cass. 2 oktober 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 911, 6, *Fisc. Act.* 2003, afl. 37, 1. *Contra*: Cass. 7 oktober 1982, *J.D.F.* 1984, 153, met kritische noot T. AFCHRIFT; Cass. 7 oktober 1982, *Bull. Bel.*, afl. 635, 58; Antwerpen 13 februari 1984, *F.J.F.*, No. 84/125. In de personenbelasting: Cass. 12 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 903, 6.

<sup>324</sup>Cass. 13 juli 1937, *Pas.* 1937, I, 224.

kan hebben, hetzij tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke winstderving (art. 25 6° WIB92).

Deze bepaling is logisch. Zij betekent dat indien de herstellingen en wedersamenstellingen van beschadigde of verdwenen activa aftrekbaar zijn als kosten en afschrijvingen, de verkregen vergoedingen ook belastbare inkomsten zijn, die niet mogen worden uitgeschakeld onder voorwendsel dat zij verliezen dekken. De ontvangen sommen dekken immers niet noodzakelijk werkelijke verliezen<sup>325</sup>.

#### h. Verkregen subsidies

##### 1127

art. 362 WIB92

Artikel 362 van het WIB92 luidt als volgt: "Kapitaalsubsidies die van overheidswege worden verkregen om immateriële en materiële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen, worden als winst van het belastbare tijdperk waarin ze zijn toegekend en van ieder volgend belastbare tijdperk aangemerkt in verhouding tot de afschrijvingen en waardeverminderingen op die activa die onderscheidenlijk tot op het einde van dat belastbare tijdperk en tijdens ieder volgend belastbare tijdperk als beroepskosten in aanmerking zijn genomen en, in voorkomend geval, tot het bedrag van het saldo bij de vervreemding of de buitengebruikstelling van die activa"<sup>326</sup>.

Met betrekking tot rentesubsidies voorziet het WIB92 niet in een uitdrukkelijke bepaling. Daarom moet worden teruggegrepen naar de algemene regels van het boekhoudrecht. Een rentesubsidie die gespreid in de tijd is geboekt, moet ook gespreid in de tijd belast worden<sup>327</sup>.

#### i. Abnormale of goedgunstige voordelen

##### 1128

- Bibliografie
- JANS, P., *Les transferts indirects de bénéfiques entre sociétés interdépendantes*, Brussel, Bruylant, 1976, 335 p.
  - CAUWENBERGH, P., *International transfer pricing. De fiscale behandeling van de prijsbepaling van grensoverschrijdende intragroepscontracten*, Antwerpen, Intersentia, 1998, 405 p.
  - VAN LAERE, D. en DE BROECK, L., "De toepassing van artikel 26 van het W.I.B. 1992 op de verrichtingen tussen een hoofdvestiging en haar buitenlandse inrichting", *Fiscaal praktijkboek '98-'99-Directe belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 283-312.
  - SIBILLE, P., "Les relations d'affaires internationales et l'application de l'article 24 du C.L.R.", *Rép. Fisc.* 1973, 261-281.
  - HINNEKENS, L., "De toepassingsvoorwaarden van artikel 24 W.I.B. volgens het Castrol-arrest", *A.F.T.* 1982, 221-227 (Castrol-arrest: Antwerpen 30 juni 1981, *A.F.T.* 1982, 229).
  - HINNEKENS, L., "De basis- en brievenbusvennootschap in het Belgische belastingrecht", *A.F.T.* 1983, 85-98.

<sup>325</sup>Zie Circ. 17 januari 1983, *Bull. Bel.*, afl. 615, 606 (landbouwers, tuinbouwers); Antwerpen 7 september 1999, *T.F.R.* 2000, afl. 173, 30, noot (inzake vergoeding wegens uitzetting handelshuurwet).

<sup>326</sup>Zie Circ. nr. Ci.RH.421/357.517, 3 mei 1985, *Bull. Bel.*, afl. 640, 1234.

<sup>327</sup>Rb. Hasselt 23 juli 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 29, 5, *Fisc. Koer.* 2003, 647. *Contra*: Rb. Leuven 6 december 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 881, 9 (op grond van dezelfde principes maar met toepassing van een verouderd CBN-advies).

- BIZAC, R., “Les avantages anormaux et bénévoles dans le cadre de l’application de l’article 26 CIR 92”, *R.G.F.* 1993, 313-330.
- FORESTINI, R., “Les prix de transfert en droit fiscal belge et en droit international”, *C.&F.P.* 1994, 259-267 en 327-345.
- HUYSMAN, S., “De fiscale behandeling van verwervingen tegen overprijs”, *T. Not.* 1994, 59-72.
- VAN DE WOESTEYNE, I., “De rulingcommissie en haar interpretatie van de artikelen 26, 46 en 211 van het WIB92”, *A.F.T.* 1995, 157-176.
- VANDEBERGH, H., “Over de waarde van aandelen en het belasten van liberaliteiten of goedgunstige voordelen”, *T.F.R.* 1997, 307.
- VERLINDEN, I. en VERBIST, H., “Transferpricing en de aandeelhouders-bedrijfsleiders – Transferpricing is niet alleen een zaak van multinationals”, *Fisc. Act.* 2001, afl. 31, 4.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Financiële hulp in vennootschapsgroep weer aanvaard”, *Fiscoloog*, afl. 929, 5-7.
- HUYGHE, A., “Nieuw coördinatiecentra krijgt EU-fiat”, *Fiscoloog*, afl. 936, 6-7.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Financiële hulp in multinationale groep en verliesrekening”, *Fiscoloog*, afl. 975, 1-4.
- CAUWENBERGH, P., “Nieuwe regels inzake verrekenprijzen gewikt en gewogen”, *Fiscoloog (I.)* 2004, afl. 251, 1-3.
- NIEMEGEREERS, W., “Blijvende rechtsonzekerheid met betrekking tot de fiscale behandeling van meerwaarden op aandelen”, *A.F.T.* 2005, afl. 1, 4-14.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Art. 26 versus 49 W.I.B. 1992 op het vlak van dubbele belasting”, *Fiscoloog*, afl. 1031, 1-4.

Zie eveneens de documentatie vermeld onder randnr. 9480.

## 1129

art. 26 en 54 WIB92

Artikel 26 van het WIB92 vormt de wettelijke grondslag voor de correctie van abnormale of goedgunstige voordelen die door in België gevestigde ondernemingen worden toegekend. Dit artikel bestaat in essentie uit drie afzonderlijke delen:

- a. als beginsel geldt dat abnormale of goedgunstige voordelen bij de eigen winst van de Belgische onderneming worden gevoegd;
- b. de onderneming kan evenwel aan deze correctie ontsnappen wanneer de abnormale of goedgunstige voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger (de zgn. ‘ontsnappingsclausule’);
- c. bij wijze van uitzondering op deze ontsnappingsclausule zullen de voordelen in welomschreven gevallen (zie art. 26 lid 2 WIB92) toch bij de winst van de verlener worden gevoegd ongeacht het feit dat ze in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger.

art. 26 en 49 WIB92

Uit een recente wijziging van artikel 26 van het WIB92<sup>328</sup> blijkt dat artikel 49 van het WIB92 onverminderd van toepassing is. Hiermee komt een einde aan de discussie<sup>329</sup> welk van beide artikelen voorrang moet krijgen. Ook al gaat het om abnormale of goedgunstige voordelen die in hoofde van de genietter van het voordeel zijn belast, toch mag de aftrek van de betaalde kosten in hoofde van de verstrekker van het voordeel nog worden verworpen. Deze wetswijziging gaat in met ingang van aanslagjaar 2008.

<sup>328</sup>Ingevoerd bij art. 81 programmawet 27 april 2007, *B.S.* 8 mei 2007, ed. 3, 25172. Zie *Fiscoloog*, afl. 1067, 9 en afl. 1070, 6, en X, “Regering steekt stokje voor voorrang van artikel 26 op 49 WIB92”, *Fisc. Act.* 2007, afl. 12,15.

<sup>329</sup>S. VAN CROMBRUGGE, “Art. 26 versus 49 W.I.B. 1992 op het vlak van dubbele belasting”, *Fiscoloog*, afl. 1031, 1-4.

Weten dat er een beroep tot vernietiging van artikel 81 en 82 van de programmawet van 27 april (dat artikel 26, eerste lid wijzigde) hangende is bij het Grondwettelijk Hof<sup>330</sup>.

### 1. Basisbeginsel

Het begrip 'abnormaal en goedgunstig voordeel'

1129,10

Vooreerst moet er een *voordeel* zijn.

Een voordeel is "*ce qui est utile, profitable, ce qui sert, ce qui profite*"<sup>331</sup>. Deze omschrijving maakt meteen duidelijk dat het verlenen van een voordeel op verschillende wijzen kan gebeuren (nl. een te hoge aankoopprijs, een te lage verkoopprijs, een te hoog betaalde kost, een te laag aangerekende opbrengst).

Vervolgens moet dit voordeel *abnormaal of goedgunstig* zijn.

Hoewel de wet spreekt over abnormale of goedgunstige voordelen, vallen deze begrippen doorgaans samen<sup>332</sup>.

'Abnormaal' is wat in strijd is met de normale gang van zaken, met de gevestigde gebruiken of met wat in soortgelijke gevallen gebruikelijk is<sup>333</sup>. Het gaat derhalve om voordelen die in strijd zijn met de handelsgebruiken. Een voordeel kan abnormaal zijn omwille van de ongebruikelijke of ongewone aard van het procedé of van de economische omstandigheden waaronder een verrichting heeft plaatsgevonden. Het is daarbij niet noodzakelijk dat de in België gevestigde onderneming de bedoeling had om belastbare winst in België aan belasting te onttrekken<sup>334</sup>.

Een 'goedgunstig' voordeel is een voordeel dat wordt verleend zonder dat dit de uitvoering van een verbintenis vormt, of dat wordt verleend zonder enige tegenprestatie<sup>335</sup>.

art. 79 en 207 WIB92

In het arrest Craft<sup>336</sup> besliste het Hof van Cassatie dat er sprake was van een abnormaal of goedgunstig voordeel in de zin van artikel 79 van het WIB92 desondanks het feit dat de inbreng door de toekenning van aandelen vergoed werd. Het betrof een inbreng, onder economisch abnormale omstandigheden van een rendabele tak van werkzaamheid in een ver-

<sup>330</sup>GwH, rdnr. 4333 (FR) en 4331 (NL). Zie R MESSIAEN, "Voorrang van artikel 26 op artikel 43 WIB92: ligt de weg helemaal open?", *Fisc. Act.* 2007, afl. 42, 6-9.

<sup>331</sup>Brussel 24 februari 1964, *Rev. Fisc.* 1965, 83.

<sup>332</sup>Gent 21 januari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 883, 9, *Fisc. Act.* 2003, afl. 5, 7.

<sup>333</sup>Bergen 1 maart 1978, *J.D.F.* 1978, 227; Cass. 31 oktober 1979, *Bull. Bel.* 1980, afl. 590, 235; Antwerpen 30 juni 1981, *A.F.T.* 1981, 284; Bergen 4 juni 1987, *F.J.F.*, No. 87/186.

<sup>334</sup>Cass. 31 oktober 1979, *Bull. Bel.* 1980, 2353.

<sup>335</sup>Cass. 31 oktober 1979, *Bull. Bel.* 1980, 2356; Antwerpen 10 mei 1994, *A.F.T.* 1994, 292; *Gedr. St. Kamer*, B.Z., 1991-1992, nr. 444/9, 107.

<sup>336</sup>Cass. 26 april 1966, *Bull. Bel.* 1967, 1073. Zie eveneens Cass. 23 februari 1995, *F.J.F.*, No. 95/63.

liesvennootschap<sup>337</sup>. In dezelfde lijn besliste het Hof van Cassatie (m.b.t. art. 207 WIB92) in een situatie waarbij onroerende goederen werden ingebracht in een verliesvennootschap<sup>338</sup>. Het Hof besloot dat de verliesvennootschap een abnormaal voordeel krijgt door de inbreng wanneer het enige doel van de verrichting bestaat in een recuperatie van de vorige verliezen van deze verliesvennootschap.

In haar circulaire van 14 november 2006<sup>339</sup> met betrekking tot de verrekenprijzen stelt de administratie dat het *'arm's length'*-principe vervat ligt in het begrip 'abnormale of goedgunstige voordelen'. Het *'arm's length'*-principe houdt in dat de prijs, die voor een bepaalde handeling tussen verbonden ondernemingen is bedongen, overeenstemt met de prijs die onafhankelijke ondernemingen voor dezelfde of vergelijkbare verrichtingen onder dezelfde voorwaarden zouden hebben bedongen. Sommige rechtspraak past (o.i. ten onrechte) het *'arm's length'*-criterium toe, zonder rekening te houden met de omstandigheden eigen aan de verrichting die haar als normaal kunnen doen beschouwen. Er moet evenwel rekening worden gehouden met het geheel der verrichtingen van de groep om uit te maken of er sprake is van een abnormaal of goedgunstig voordeel<sup>340</sup>.

De OESO heeft wat betreft het *'arm's length'*-principe richtlijnen uitgevaardigd<sup>341</sup>.

Het beoordelen van de vraag of er sprake is van een 'abnormaal en goedgunstig voordeel' is een feitenkwestie die aan de soevereine beoordeling van de feitenrechter wordt overgelaten<sup>342</sup>. De beoordeling *in concreto* zal derhalve steeds een feitelijke appreciatie vergen. Deze appreciatie kan daarenboven niet beperkt worden tot een afweging van het verstrekte voordeel ten opzichte van de verkregen tegenprestatie. De aan elke verrichting eigen omstandigheden dienen in ogenschouw te worden genomen. Deze eigen omstandigheden kunnen immers een afwijking van de normale gang van zaken verantwoorden<sup>343</sup>. Daarbij moet o.m. rekening worden gehouden met volgende elementen:

- de handelsgebruiken in een bepaalde sector<sup>344</sup>;
- de specifieke economische situatie waarin de partijen zich bevinden op het moment dat de feiten plaatsvinden<sup>345</sup>;
- het algemeen economisch klimaat<sup>346</sup>.

Bij de toepassing van het *'arm's length'*-criterium moet men rekening houden met de omstandigheden eigen aan de verrichting. Een verrichting is niet noodzakelijk abnormaal of goedgunstig louter omwille van de band van afhankelijkheid tussen de verstrekker en de ge-

<sup>337</sup>Voor kritiek zie S. HUYSMAN, "De toepassing van art. 79 op fusieverrichtingen", *T.R.V.* 1994, 14.

<sup>338</sup>Cass. 29 april 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 444, noot W. DEFOOR, *T.F.R.* 2005, afl. 286, 703, noot P. CAUWENBERGH en A. GAUBLOMME.

<sup>339</sup>Circ. nr. Ci.RH.421/580.456, AOIF 40/2006, 14 november 2006.

<sup>340</sup>Luik 21 mei 1997, *F.J.F.*, No. 98/16, *A.F.T.* 1998, 47 en *Fisc. Koer.* 1997, 436 (*i.c.* indirecte compensatie van de voordelen); F. DESTERBECK, "Beoordeling abnormaal of goedgunstig karakter voordeel blijft feitenkwestie", *Fisc. Act.* 1999, afl. 19, 6.

<sup>341</sup>OECD, *Transfer pricing guidelines for multinational Enterprises and tax administration-report of the OECD Committee of Fiscal Affairs*, OECD, 1995-1996.

<sup>342</sup>Cass. 20 september 1972, *Arr. Cass.* 1973, 78; Cass. 31 oktober 1979, *Arr. Cass.* 1979-80, 278.

<sup>343</sup>B. PEETERS en P. CAUWENBERGH, *o.c.*, 165.

<sup>344</sup>B. PEETERS en P. CAUWENBERGH, *o.c.*, 165.

<sup>345</sup>Bergen 3 november 1989, *A.F.T.* 1990, 135; Gent 20 mei 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 899, 9, *Fisc. Act.* 2003, afl. 27, 7.

<sup>346</sup>Brussel 11 februari 1977, *J.D.F.* 1978, 187.

nieter. Bijzondere omstandigheden kunnen aan de verrichting een normaal karakter toekennen.

### Het bewijs

Het is de administratie die het bewijs van het bestaan van (1) het voordeel en van (2) zijn abnormaal of goedgunstig karakter moet leveren. Het volstaat niet alleen het bestaan van het voordeel te bewijzen<sup>347</sup>. In voorkomend geval moet de administratie ook het bewijs leveren van de band van wederzijdse afhankelijkheid<sup>348</sup>.

### Voorbeelden

Als abnormale of goedgunstige voordelen in de zin van artikel 26 van het WIB92 werden o.m. beschouwd:

- het toestaan van een renteloze lening<sup>349</sup>. Het voordeel is dan te berekenen op grond van een normale interestvoet<sup>350</sup>. Wanneer de administratie de mening toegedaan is dat in een – aan een verbonden buitenlandse vennootschap – toegestane lening een te lage interest bedongen werd, zodat van een ‘abnormaal en goedgunstig voordeel’ sprake is, moet zij hiervan het bewijs leveren op grond van de feitelijke situatie eigen aan de transactie. Zij kan zich bijgevolg niet beroepen op forfaitaire ramingen van het KB/WIB betreffende de normale rentevoet voor leningen toegestaan door een vennootschap aan werknemers. De draagwijdte van wetbepalingen inzake inkomstenbelastingen kan niet bij analogie worden uitgebreid<sup>351</sup>. Het moet evenwel worden opgemerkt dat er recente rechtspraak is die stelt dat de gederfde rente met betrekking tot een renteloze lening en het toestaan van renteloze betalingsfaciliteiten aan een buitenlandse dochtervennootschap in financiële moeilijkheden geen abnormaal of goedgunstig voordeel is. Door deze renteloze lening heeft de Belgische moedervernootschap immers haar initiële investering gevrijwaard en haar buitenlandse belangen veilig gesteld<sup>352</sup>;
- het gedeelte van de winst boven een contractueel vastgesteld cijfer, dat een Belgische onderneming jaarlijks aan een buitenlandse holding afdraagt: het gaat om een contractuele toekenning van een deel van de winst en niet om de betaling van een exploitatieschuld of om aftrekbare bedrijfslasten<sup>353</sup>;
- de inbreng, door een Belgische onderneming, van effecten die deel uitmaken van haar vermogen, in een buitenlandse onderneming tegen een lagere waarde dan de beurswaarde, wat de buitenlandse onderneming in de mogelijkheid stelde een geheime reserve aan te leggen, gelijk aan het verschil tussen beide waarden<sup>354</sup>.

;

<sup>347</sup>Bergen 1 maart 1978, *J.D.F.* 1978, 227; Rb. Luik 6 juni 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 859, 9.

<sup>348</sup>Rb. Namen 25 september 2002, *F.J.F.*, No. 2003/12 (het loutere feit dat converteerbare obligaties worden gehouden is niet van die aard om een band van wederzijdse afhankelijkheid te doen ontstaan).

<sup>349</sup>Gent 20 mei 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 901, 9; Gent 21 januari 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 5, 7.

<sup>350</sup>Brussel 5 maart 1951, NV Agence économique et financière, en 22 juni 1955, NV Société belge de Roulements à Aiguilles Nadella; zie *Com. I.B.* 1992, nr. 26/12.

<sup>351</sup>Antwerpen 29 juni 1999, *T.F.R.* 2000, 27-34, noot, *F.J.F.*, No. 99/226; Gent 21 oktober 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 655.

<sup>352</sup>Bergen 19 maart 2004, *T.F.R.* 2004, 265. Zie ook Bergen 13 oktober 2006, *Fiscoloog* 2006, afl. 1049, 12-13.

<sup>353</sup>Brussel 21 januari 1953, NV Benzina.

<sup>354</sup>Cass. 2 mei 1962, Compagnie d'Afrique pour l'Industrie et la Finance, *Bull. Bel.*, afl. 390, 1655.

- de afstand van een schuldvordering<sup>355</sup>;
- de inbreng door een Belgische moedervennootschap in een verlieslatende dochteronderneming van een schuldvordering die zij op de dochteronderneming heeft<sup>356</sup>;
- het toestaan van een buitensporige commerciële korting<sup>357</sup>;
- de kosteloze afstand van een optierecht om op het einde van de leasingtermijn het voertuig tegen een vooraf bepaalde overnameprijs – beneden de werkelijke waarde – aan te kopen<sup>358</sup>;
- aankoop tegen overprijs die blijkt uit de winstmarge die een buitenlandse tussenpersoon realiseert<sup>359</sup>;
- de verkoop van aandelen tegen onderprijs of de aankoop tegen overprijs<sup>360</sup>. De marktwaarde van aandelen is gelijk aan de prijs die een onafhankelijke derde bereid is te betalen op hetzelfde ogenblik en onder dezelfde omstandigheden. Die prijs is niet noodzakelijk gelijk aan een gewogen gemiddelde van de intrinsieke waarde, de rendementswaarde en de cashflow-methode<sup>361</sup>;
- de verkoop van een wagen na afloop van de leasingtermijn, met een impliciete verzaking van de aankoopoptie<sup>362</sup>.

<sup>355</sup> Antwerpen 13 mei 1991, *F.J.F.*, No. 91/149, 319, Brussel; 10 april 1998, *F.J.F.*, No. 2000/282, *Fiscoloog* 2002, 839, 10; Bergen 1 december 2000, *F.J.F.*, No. 2001/15, *Fiscoloog* 2002, afl. 844, 9; Brussel 12 april 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 850, 9. Inzake kwijtschelding van schulden kan eveneens worden verwezen naar het standpunt van de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (te raadplegen op [www.ruling.be](http://www.ruling.be)) zoals besproken in *Fiscoloog* 2006, 1035, 7-9 en in R. WILLEMS, *Fiscaal Zakboekje rulings.be*, Kluwer, Mechelen, 2008, 199-225.

<sup>356</sup> Brussel 18 januari 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 791, 11.

<sup>357</sup> Luik 18 november 1999, *F.J.F.*, No. 2000/277, *Fiscoloog* 2002, afl. 839, 10.

<sup>358</sup> Rb. Brussel 4 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 835, 3.

<sup>359</sup> Rb. Namen 25 september 2002, *F.J.F.*, No. 2003/12.

<sup>360</sup> Antwerpen 18 november 1997, *F.J.F.*, No. 98/78; Brussel 1 oktober 1998, *T.F.R.* 1999, 126, noot J. WERBROUCK; L. PINTE, "Achat d'actions pour un prix surfait entre sociétés belges: application de l'article 26, § 1<sup>er</sup> du C.I.R. 92?", *R.G.F.* 1999, 3-11; Antwerpen 19 februari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 841, 10; Rb. Antwerpen 25 oktober 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 870, 9; Rb. Leuven 9 september 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 16 (indien een overprijs betaald wordt die op grond van artikel 25, 4° van het WIB92 reeds deel uitmaakt van het fiscaal resultaat, dan kan deze niet nogmaals bij toepassing van artikel 26 van het WIB92 bij de belastbare grondslag worden gevoegd). Omtrent de problematiek inzake overprijzen, zie onder meer: W. VAN DEN BERGHE, *Van ontbinding tot fusie*, Mechelen, Kluwer, 2006, 348.

<sup>361</sup> Antwerpen 19 februari 2002, *T.F.R.* 2003, afl. 240, 386, noot A. GAUBLomme, "Overdracht van aandelen tussen verbonden ondernemingen: belang van een juiste waardering"; Luik 20 maart 2002, *F.J.F.*, No. 2003/75; Rb. Antwerpen 25 oktober 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 11, 11, *Fisc. Koer.* 2003, 250.

<sup>362</sup> Antwerpen 17 januari 2006, *Fiscoloog* 2006, afl. 1018, 11.

Er kan daarentegen geen sprake van zijn om de in België exploiterende ondernemingen te belasten op commissielonen, restorno's, bonificaties, vergoedingen, royalty's, interesten, enz., welke die ondernemingen aan buitenlandse ondernemingen toekennen, wanneer die toekenningen, volgens de handelsgebruiken en overeenkomstig de economische omstandigheden van het ogenblik, kunnen worden beschouwd als de normale bezoldiging of vergoeding van werkelijke diensten of prestaties, werkelijk berokkende schade, kredietverlening, concessie of cessie van brevetten, octrooien, fabrieksmerken enz.<sup>363</sup>. Artikel 26 van het WIB92 is niet toepasselijk op de verkoop van producten aan een Britse dochter die zelf geen winst realiseert op deze producten<sup>364</sup>.

#### Toevoeging aan de winst

Indien geoordeeld wordt dat er een voordeel bestaat conform artikel 26 van het WIB92, wordt dit voordeel aan de winst van de voordeelverstrekker toegevoegd. Het voordeel 'wordt aan de winst toegevoegd' (opname als verworpen uitgave) maar ondergaat niet het belastingregime van de winsten. Dit heeft tot gevolg dat de fiscale vrijstellingen die eventueel op de winsten kunnen worden toegepast (bijvoorbeeld bepaalde vrijstellingen op meerwaarden) niet van toepassing zijn op de abnormale of goedgunstige voordelen.

## 2. Ontsnappingsclausule

### 1129,20

art. 26 WIB92

De toevoeging aan de eigen winst vindt geen toepassing wanneer de verkrijger van het abnormale of goedgunstige voordeel een binnenlandse vennootschap is en indien de abnormale of goedgunstige voordelen in hoofde van de genietter in aanmerking komen voor het bepalen van zijn belastbare inkomsten<sup>365</sup>. Dit betekent niet dat de genietter op de genoten inkomsten effectief belasting moet betalen. Het volstaat dat het voordeel in hoofde van de genietter in aanmerking kan komen om in zijn hoofde de belastbare grondslag te bepalen<sup>366</sup>. In de administratieve richtlijnen wordt gesteld dat het moet gaan om in België belastbare inkomsten<sup>367</sup>. De minister heeft meermaals verklaard dat de bepalingen van artikel 26 van het WIB92 niet van toepassing zijn wanneer de voordelen worden verleend tussen Belgische

<sup>363</sup> *Com. IB.* 1992, nrs. 26/12 en 26/14; Bergen 1 december 2000, *F.J.F.*, No. 2001/14, *Fiscoloog* 2002, afl. 844, 9.

<sup>364</sup> Luik 8 februari 1984, *F.J.F.*, No. 85/8.

<sup>365</sup> Bergen 1 december 2000, *F.J.F.*, No. 2001/14, *Fiscoloog* 2002, 844, 9; Rb. Antwerpen 24 juni 2005, *F.J.F.*, No. 2006/95 (belast als divers inkomen bij natuurlijk persoon).

<sup>366</sup> Antwerpen 15 juni 1999, *Fisc. Koer.* 1999, 598-602; G. POPPE, "Abnormale en goedgunstige voordelen", *Fisc. Act.* 1999, afl. 29, 4; Rb. Luik 1 april 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 898, 10 (inkomsten die vallen binnen het normale beheer van een privévermogen en dus buiten de categorie van de diverse inkomsten vallen, zijn geen vrijgestelde, maar onbelaste inkomsten. Ze zijn niet in aanmerking gekomen om de belastbare grondslag te bepalen); Rb. Luik 1 april 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 898, 10 (het is niet vereist dat de voordelen in aanmerking zijn gekomen. De uitsluiting speelt wanneer de voordelen in aanmerking kunnen komen. Dit moet worden beoordeeld op ogenblik dat het voordeel aan de belastbare basis van de onderneming kan worden toegevoegd). Het zij verder opgemerkt dat, volgens de minister van Financiën, een voordeel dat wordt toegekend door een Belgische vennootschap aan een andere Belgische vennootschap, belastbaar kan zijn wanneer de toekenning aanleiding zou geven tot een onrechtmatige vrijstelling of aftrek, zonder dat daar – rechtstreeks of onrechtstreeks – een effectieve aanslag tegenover staat bij de vennootschap die het voordeel verkrijgt: *Vr. & Antw. Senaat*, 12 maart 1996, nr. 1-12, 559; voor een verhelderend voorbeeld: *Fiscoloog* 1996, afl. 564, 1-2.

<sup>367</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 26/12: artikel 26 van het WIB92 beoogt de abnormale of goedgunstige voordelen die door de onderneming zijn verleend aan natuurlijke personen of rechtspersonen, behalve wanneer die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de in België belastbare inkomsten van de verkrijgers.



vennootschappen<sup>368</sup>. Na kritiek in de rechtsleer heeft de minister de ontsnappingsclausule ook uitgebreid tot buitenlandse vennootschappen, met dien verstande dat de buitenlandse vennootschap zich niet mag bevinden in een situatie zoals omschreven in artikel 26, lid 2 van het WIB92 (zie hierna)<sup>369</sup>.

### 3. Uitzondering op de ontsnappingsclausule

art. 26 lid 2 WIB92

Het tweede lid van artikel 26 van het WIB92 somt een drietal gevallen op waar de verleende abnormale voordelen steeds bij de winst worden gevoegd, dus ook wanneer de verkrijger reeds op de voordelen wordt belast. Het betreft steeds gevallen waar voordelen worden verleend aan buitenlandse belastingplichtigen. Dit is met name het geval indien de voordelen worden verleend aan:

- een buitenlandse belastingplichtige ten aanzien waarvan de in België gevestigde onderneming zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt<sup>370</sup>;
- een buitenlandse belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, aldaar niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of aan een aanzienlijk gunstiger belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan de in België gevestigde onderneming is onderworpen. Teneinde te bepalen of een belastingplichtige gevestigd is in een land met een aanzienlijk gunstiger belastingregime, mag de lijst van verdachte landen die is opgemaakt in het kader van de dbi-regeling, gehanteerd worden<sup>371</sup> (zie randnr. 1509);
- een buitenlandse belastingplichtige die belangen gemeen heeft met de hiervoor vermelde belastingplichtige of inrichting<sup>372</sup>.

De vraag kan gesteld worden of dit voor intracommunautaire situaties wel in overeenstemming is met het Europees recht. Deze vraag werd recent voorgelegd aan het Hof van Justitie door de rechtbank van eerste aanleg te Bergen<sup>373</sup>.

### 4. Bijzondere regelen voor de baten

#### 1130

<sup>368</sup>Vr. nr. 174 COOREMAN 26 april 1990, *Bull. Bel.*, afl. 700, 3383; Vr. nr. 302 COOREMAN 9 maart 1993, *Bull. Bel.*, afl. 729, 1904; Vr. nr. 916 DE SENY 9 december 1994, *Bull. Bel.*, afl. 749, 1332.

<sup>369</sup>Vr. nr. 472 EERDEKENS 6 oktober 2000, *Vr. & Antw. Kamer 2000-2001*, nr. 62, 6988, *Bull. Bel.*, afl. 817, 1613-1614.

<sup>370</sup>Wat betreft de banden van wederzijdse afhankelijkheid, zie *Com. IB* 1992, nr. 26/4-6.

<sup>371</sup>Mond. Vr. nr. 407 en 408 LETERME 21 oktober 2003, Kamercommissie Financiën.

<sup>372</sup>Die bepaling strekt ertoe te beletten dat de in België gevestigde onderneming die de abnormale of goedgunstige voordelen verleent, een beroep zou doen op een bij voorkeur in verlies zijnde buitenlandse natuurlijke persoon of rechtspersoon waarmee er een niet direct aanwijsbare band van afhankelijkheid bestaat om op die manier toch te ontsnappen aan de toevoeging van de verleende abnormale of goedgunstige voordelen bij haar eigen winst, door te steunen op het bestaan van gemeenschappelijke belangen in de gevallen waarin de band van wederzijdse afhankelijkheid moeilijk kan worden vastgesteld (zie Kamer, B.Z. 1991-1992, stuk 444/1, 5 en 6). De bewijslast inzake het bestaan van gemeenschappelijke belangen tussen de voormelde belastingplichtigen berust bij de administratie (*Com. IB* 1992, nr. 26/34).

<sup>373</sup>*Fiscoloog (I.)* 2008, afl. 296, 8.

- Bibliografie – SABLON, S. en LIEVENS, S., "De evolutie van het begrip winstgevende bezigheden", *A.F.T.* 1983, 68-74.
- X., "Geen controle door Brussel 4 voor provincieraadsleden. Geen aftrek partijbijdragen meer voor leden van bestendige deputatie", *Fisc. Act.* 2002, afl. 15, 3-4.
- CHEVALIER, C., "Belastingheffing van naburige rechten: de hamvraag blijft onbeantwoord", *T.F.R.* 2005, 17-18 (noot onder Rb. Antwerpen 8 maart 2004).

**1131**

art. 27 WIB92

Baten zijn 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 (art. 27 WIB92).

- De opsomming 'vrij beroep, ambt of post en (...) winstgevende bezigheid' is onnodig lang. Het zou duidelijker geweest zijn indien ze was vervangen door 'elke andere winstgevende bezigheid'<sup>374</sup>, want deze tweede categorie bevat alle andere werkzaamheden die niet vernoemd werden in de eerste en de vierde categorie.
- Onderhavige categorie betreft o.a. de vrije beroepen, nl. de beroepen van geneesheer, advocaat, fiscaal raadgever, expert, boekhouder, notaris, kunstenaar<sup>375</sup>, architect, ingenieur-raadgever, vroedvrouw, sportman, enz., uitgeoefend als zelfstandige.
- De kwalificatie als 'baten' dan wel als 'bezoldigingen' van de vergoeding van een OCMW-geneesheer moet bepaald worden op grond van de juridische verhouding tussen het OCMW en de geneesheer. Om de vergoedingen als 'bezoldigingen' te kwalificeren, is het vereist dat er een band van ondergeschiktheid bestaat in hoofde van de geneesheer ten aanzien van het OCMW<sup>376</sup>.
- De architect van een stad, een provincie of een aannemingsbedrijf is ambtenaar of beediende en behoort aldus tot de categorie van personen (werknemers) bezoldigd door derden.
- Worden geacht een vrij beroep uit te oefenen, de personen die, in het kader van een zelfstandige beroepsactiviteit, verrichtingen stellen (die geen handelskarakter vertonen) van louter of hoofdzakelijk intellectuele aard<sup>377</sup>.
- Onder deze categorie vallen ook de 'ambten en posten', nl. de mandaten en speciale functies, uitgeoefend als zelfstandige en dikwijls tijdelijk, maar met uitsluiting van de mandaten van bestuurder, zaakvoerder, enz. bij een vennootschap. Tot deze groep behoren de 'politieke mandaten' (bv. die van commissaris in een intercommunale, maar niet die van burgemeester, die een ambtenaar en dus werknemer is<sup>378</sup>), de functies van zelfstandige leraar, de speciale mandaten (bv. dat van koninklijk commissaris).
- 'Winstgevende bezigheden' omvatten o.a. de verhuur van gemeubelde kamers met bijkomende dienstverlening<sup>379</sup>, kinderopvang<sup>380</sup>.

<sup>374</sup>Onder winstgevende bezigheid wordt verstaan, wanneer ze door een natuurlijke persoon wordt uitgeoefend, een geheel van verrichtingen die voldoende talrijk en onderling verbonden zijn om een gewone en voortgezette bezigheid uit te maken en die, vallend buiten de grenzen van het normale beheer van een privévermogen, een beroepskarakter hebben. Om te beoordelen of winstgevende verrichtingen de voormelde kenmerken vertonen, o.m. of ze een beroepskarakter hebben, d.w.z. als beroepsdaden gesteld zijn, mag rekening worden gehouden met het geheel van de verrichtingen wanneer deze zich over verscheidene jaren uitstrekken (*Com. IB.* 1992, nr. 23/35).

<sup>375</sup>Zie *Com. IB.* 1992, nr. 23/269.

<sup>376</sup>Brussel 2 december 1998, *T.F.R.* 1999, 41 Voor een gelijkaardig geval zie Gent 28 november 2006, *Fiscoloog* 2007, afl. 1073, 9-10.

<sup>377</sup>*Vr. & Antw.* Senaat 1983-1984, 31 juli 1984, 1682.

<sup>378</sup>*Vr.* nr. 244 JEROME (burgemeester), *Vr. & Antw.* Kamer 1979-1980, 17 juni 1980, 2755, Brussel 11 december 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 880, 10 (commissaris in een intercommunale).

<sup>379</sup>Gent 11 mei 1984, *F.J.F.*, No. 85/71; Cass. 16 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/129; Antwerpen 20 januari 1998, *F.J.F.*, No. 98/69. Zie ook Bergen 7 juni 1996, *F.J.F.*, No. 96/228 (verhuur van stacaravans op een camping).

<sup>380</sup>*Vr.* nr. 4344 DE BLOCK 17 april 2001, Beknopt verslag, Kamercommissie Financiën, *Com.* 445, 1, *Bull. Bel.*, afl. 823, 835.

- Vallen hier eveneens onder de vennoten of leden in burgerlijke vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid die baten ontvangen.  
art. 37 WIB92
- De naburige rechten (of nevenrechten) van uitvoerende artiesten<sup>381</sup>. Zo werden de nevenrechten die een dirigent behaalde in de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid niet als roerende inkomsten belast maar als beroepsinkomsten (art. 37 WIB92)<sup>382</sup>. Vanaf aj. 2009 worden deze rechten, tot een te indexerende grensbedrag van 37 500 EUR (49 680 EUR voor aj. 2009), wettelijk geacht belastbaar te zijn als roerende inkomsten (nieuw art. 17 § 1 5° WIB92)<sup>383</sup>.
- Presentiegelden die worden toegekend aan de leden van de politieraden van de verschillende politiezones<sup>384</sup>.

**1132**

art. 27 WIB92

Buiten de reeds opgenoemde algemene en speciale regels die in principe van toepassing zijn op alle bedrijfsinkomsten bestaan er nog specifieke regels (art. 27 WIB92).

- a. Het belastbare inkomen wordt vastgesteld door van het totale bedrag van de ontvangsten de uitgaven af te trekken<sup>385</sup>. Een honorarium of een andere bezoldiging die niet effectief ontvangen werd, is niet belastbaar, behalve indien de genietter zelf uitstel tot betaling verleende. Dat in het verleden prestaties werden belast in het belastbare tijdperk waarin zij werden verricht is irrelevant<sup>386</sup>. Honoraria ontvangen door een inrichting of pool voor rekening van zelfstandige geneesheren is belastbaar in hoofde van deze laatste op het ogenblik dat de inrichting of pool deze inkomsten ontvangt en niet bij latere uitkering aan de geneesheer<sup>387</sup>.

art. 27 1° en 2° WIB92

- b. Niet alleen de ontvangsten in geld, maar ook de voordelen van alle aard verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid moeten als belastbare baten beschouwd worden<sup>388</sup> (art. 27 1° en 2° WIB92).

art. 27 3° WIB92

- c. Het belastbare inkomen omvat alle verwezenlijkte meerwaarden op activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt (art. 27 3° WIB92). Maar deze meerwaarden zijn vrijgesteld onder de voorwaarden en in de gevallen aangehaald in nrs. 1172 e.v.<sup>389</sup>.

art. 27 4° WIB92

<sup>381</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/519.702, 14 maart 2001, *Bull. Bel.*, afl. 813, 753.

<sup>382</sup>Rb. Leuven 20 februari 2004, *Fiscoloog*, afl. 928, 2.

<sup>383</sup>Wet 16 juli 2008, *B.S.* 30 juli 2008.

<sup>384</sup>Vr. nr. 1036 LETERME 21 juni 2002, *Vr. & Antw. Kamer* 2002-03, nr. 153, 19606.

<sup>385</sup>Brussel 6 november 1961, *Rev. Fisc.* 1962, 343.

<sup>386</sup>Antwerpen 10 december 1996, *F.J.F.*, No. 97/67.

<sup>387</sup>*Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 62, 5 februari 2001, 6980, *Fiscoloog* 2001, afl. 792, 11; Antwerpen 13 mei 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 451.

<sup>388</sup>Luik 20 maart 2002, *F.J.F.*, No. 2002/124 (tenlasteneming van verkiezingsuitgaven); Rb. Brussel 10 februari 2006, *Fiscoloog* 2006, afl. 1047, 10 (arts ontvangt, bij wijze van schenking medisch materiaal van een confrater).

<sup>389</sup>Zie J. VAN HOUTTE, "Meerwaarden als bestanddeel van het bedrijfsinkomen van beoefenaars van vrije beroepen, enz.", in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Brussel, Ced.Samsom, 1984, 364-379.

d. Het belastbare inkomen omvat eveneens de vergoedingen van alle aard die gedurende het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn verkregen, hetzij ter compensatie of naar aanleiding van enige handeling die een vermindering van de beroepswerkzaamheid of van de baten daarvan tot gevolg kan hebben, hetzij tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van baten (art. 27 4° WIB92). Geen onderscheid naargelang het vrijwillig of onvrijwillig karakter van de vermindering van de activiteit<sup>390</sup>.

art. 27 5° en 6° WIB92

e. Het belastbaar inkomen bevat bovendien de vergoedingen van de leden van de provincieraden (art. 27 6° WIB92) en de vergoedingen van leden van de Kamer van volksvertegenwoordigers, de Senaat, de gemeenschaps- en gewestparlementen en het Europees Parlement, alsmede de vergoedingen voor de uitoefening van bijzondere functies in die

art. 27 5° WIB92

vergaderingen, met uitzondering van de terugbetalingen van gedane kosten (art. 27 5° WIB92).

art. 27 lid 3 WIB92

f. Meerwaarden op personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, uitgezonderd taxi's en voertuigen die uitsluitend worden gebruikt in erkende autorijsscholen of voor verhuring aan derden, worden slechts tot 75 % in aanmerking genomen (art. 27 lid 3 WIB92).

## 5. Winst en baten van een vorige beroepswerkzaamheid

### 1133

Winst en baten, die naar aanleiding van of na de stopzetting van de onderneming of van de uitoefening van een vrij beroep worden verkregen of louter vastgesteld, zijn belastbaar, ofwel in hoofde van de eigenaar van de onderneming of van de persoon die het beroep uitoefent, ofwel in hoofde van zijn erfgenamen.

De regelen van toepassing worden opgesomd in de artikelen 28, 44 en 46 van het WIB92.

a. Winst en baten op het ogenblik van de stopzetting van de werkzaamheid

### 1134

art. 28 1° WIB92

Belastbaar zijn de 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 (de 'stopzettingsmeerwaarden'). Worden onder meer geacht voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt, de immateriële activa die tijdens de beroepswerkzaamheid tot stand zijn gekomen, ongeacht of zij als activabestanddeel zijn geboekt<sup>391</sup>. Om te oordelen of een goed wordt aangewend voor de beroepswerkzaamheid, is niet enkel de uitgedrukte wil van belang<sup>392</sup>.

<sup>390</sup>Bergen 31 mei 1996, *F.J.F.*, No. 96/229.

<sup>391</sup>Art. 41 3° WIB92; Gent 7 november 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 831, 11.

<sup>392</sup>Luik 14 december 2001, *T.F.R.* 2002, afl. 223, 02/46.

Het moet gaan om een goed dat door toedoen van de eigenaar of met zijn toestemming onderworpen wordt aan de risico's van de onderneming en waarvan de waardeschommelingen in het bedrijfsresultaat zijn opgenomen<sup>393</sup>. Noteer dat de wet in artikel 41 van het WIB92 zelf omschrijft wanneer een actiefbestanddeel geacht moet worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te worden gebruikt (zie randnr. 1168).

De stopzettingsmeerwaarde is belastbaar op het ogenblik dat de schuldvordering een zeker en vaststaand karakter krijgt<sup>394</sup>, ongeacht de datum van de inning<sup>395</sup>. De meerwaarde moet ontstaan zijn gedurende de beroepswerkzaamheid; latere prijsstijgingen tellen niet mee<sup>396</sup>. De meerwaarde kan vastgesteld worden door alle middelen, bv. de schatting voor het berekenen van de successierechten. Het is dus helemaal niet noodzakelijk dat de meerwaarden verwezenlijkt werden.

Indien een goed evenwel tussen de stopzetting van de activiteit en de vervreemding ervan werd gedesaffecteerd en uitsluitend voor niet-beroepsmatige doeleinden werd gebruikt, is mogelijk geen belastbare stopzettingsmeerwaarde meer voorhanden<sup>397</sup>.

Enkele toepassingen:

- de overdracht van een handelszaak tegen een variabele prijs impliceert *i.c.* een stopzettingsmeerwaarde en geen bezoldiging<sup>398</sup>;
- gelet op een duidelijke discrepantie tussen de overnameprijs en de werkelijke waarde van cliënteel, wordt de verkoopprijs van een handelsfonds *in casu* niet aanzien als een stopzettingsmeerwaarde maar als een bezoldiging voor toekomstige prestaties als bestuurder<sup>399</sup>;
- het recht titularis te zijn van een apotheek is te beschouwen als een onlichamelijk goed. De prijs die werd verkregen ten gevolge van de overdracht van het recht om een apotheek uit te baten, houdt een meerwaarde in op een onlichamelijk goed dat onlosmakelijk verbonden is aan de uitoefening van de beroepsactiviteit van apotheker. Een dergelijke meerwaarde die naar aanleiding van de volledige en definitieve stopzetting van de activiteit werd verkregen, is belastbaar als stopzettingsmeerwaarde<sup>400</sup>. Investerings onder de vorm van goederen die onontbeerlijk zijn voor de exploitatie van een handelsfonds, mogen in mindering worden gebracht van de stopzettingsmeerwaarde die wordt verwezenlijkt naar aanleiding van de overdracht van de handelszaak, zelfs indien het goed waaraan de investeringen worden gedaan, niet worden overgedragen samen met het han-

<sup>393</sup> Antwerpen 29 april 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 896, 10 (m.b.t. overdracht van nijverheidsgebouw waarin een -privéappartement is ondergebracht: stopzettingsmeerwaarde); Bergen 24 januari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 878, 9 (m.b.t. stopzetting eenmanszaak door overdracht aan vennootschap: meerwaarde op overdracht onroerend goed na zes jaar verhuring aan werkvennootschap: desaffectatie).

<sup>394</sup> Gent 12 september 2006, *Fiscoloog* 2007, afl. 1064, 12.

<sup>395</sup> Gent 6 november 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 877, 10 (m.b.t. tijdstip belastbaarheid bij overeenkomst met ontbindende voorwaarde en tijdsbepaling omtrent betaling); Rb. Gent 18 september 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 911, 9 (m.b.t. overnameprijs die verschuldigd blijft).

<sup>396</sup> Vr. DE BAERE, Vr. & Antw. Senaat 1979-1980, 3 april 1980.

<sup>397</sup> Luik 13 december 2000, *F.J.F.*, No. 2001/40, *Fiscoloog* 2002, afl. 847, 9; Gent 11 september 2007, *Fiscoloog* 2007, afl. 1094, 12-13 (verhuur na stopzetting activiteit); *Com. IB.* 1992, nr. 28/16.

<sup>398</sup> Gent 9 juni 1998, *Fiscoloog* 1998, afl. 671, 9.

<sup>399</sup> Brussel 2 september 1999, *F.J.F.*, No. 2001/83, *Fiscoloog* 2002, afl. 857, 9.

<sup>400</sup> Bergen 21 december 2001, *F.J.F.*, No. 2002/38.

delsfonds. *In casu* zijn de investeringen aan het onroerend goed waarin de handelszaak wordt uitgebaat, niet onontbeerlijk voor de exploitatie<sup>401</sup>;

- het meerdere dat een apotheker ontvangt bij de overdracht van zijn goodwill dan de maximumprijs bepaald door de beroepsgroepering van apothekers, is geen stopzettingmeerwaarde, maar een bezoldiging<sup>402</sup>;
- de meerwaarde gerealiseerd naar aanleiding van de overdracht van een onroerend goed (een garage), tien jaar na de stopzetting en overdracht (door middel van een huurovereenkomst) van het handelsfonds wordt *in casu* belast als stopzettingmeerwaarde. Geen desaffectatie<sup>403</sup>;
- inkomsten van meerwaarden uit de vervreemding van onroerende goederen zijn belastbaar als stopzettingmeerwaarden, zelfs indien voor dit onroerend goed slechts gedeeltelijk afschrijvingen werden aangenomen (i.e. uitsluitend verbouwings- en inrichtingswerken) zoals bedoeld in artikel 41, 2° van het WIB92, en het onroerend goed bijgevolg moet worden beschouwd als een actiefbestanddeel dat voor de beroepswerkzaamheid werd gebruikt<sup>404</sup>;

### 1135

art. 28 *in fine* WIB92

Deze bepaling is eveneens van toepassing wanneer één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid gedurende het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid volledig en definitief worden stopgezet (art. 28 *in fine* WIB92).

### 1136

Het WIB92 voorziet nochtans een uitgebreide reeks vrijstellingen voor de gerealiseerde meerwaarden. Zie randnr. 1172 e.v.

## b. Winst, baten en vergoedingen van alle aard na de stopzetting van de werkzaamheid

### 1137

art. 28 2° WIB92

Winst en baten die worden verkregen of vastgesteld na de stopzetting en voortkomen uit de vorige beroepswerkzaamheid zijn belastbaar<sup>405</sup>. Eveneens belastbaar zijn de vergoedingen van alle aard die na de stopzetting zijn verkregen, ofwel ter compensatie of naar aanleiding van enige handeling die een vermindering van de werkzaamheid, van de winst of van de baten tot gevolg heeft of zou kunnen hebben, ofwel tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst of van baten<sup>406</sup>.

<sup>401</sup>Gent 28 september 2000, *F.J.F.*, No. 2001/39, *Fiscoloog* 2002, afl. 848, 9.

<sup>402</sup>Brussel 8 juni 2000, *F.J.F.*, No. 2001/16.

<sup>403</sup>Antwerpen 4 november 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 916, 10.

<sup>404</sup>Rb. Hasselt 6 april 2005, *T.F.R.*, afl. 286, 700.

<sup>405</sup>Art. 28 2° WIB92; Circ. april 1980, *Bull. Bel.*, afl. 595, 938.

<sup>406</sup>Art. 28 3° WIB92.

## Toepassingen:

- de kwijtschelding van een schuld is belastbaar als winst of baat die werd behaald of vastgesteld na stopzetting van de zelfstandige beroepswerkzaamheid en die voortkomt van de vroegere uitoefening van die beroepswerkzaamheid<sup>407</sup>;
- de maandelijks uitkeringen waarop gefailleerde en onvermogen zelfstandigen aanspraak kunnen maken zijn belastbare inkomsten<sup>408</sup>;
- de sommen die een notaris buiten de prijs voor het materiaal en het protocol ontvangt als “onderhandelingscommissies voor zijn tussenkomsten en aanbeveling naar aanleiding van de overdracht van zijn studie” zijn globaal belastbare winst en geen afzonderlijk belastbare winst betreffende een voorheen uitgeoefende beroepsactiviteit<sup>409</sup>;
- de stopzettingsvergoeding voor pluimvee- en rundveehouders ingevolge de Vlaamse Besluiten van 25 april 2003<sup>410</sup> zijn afzonderlijk belastbaar als vergoedingen van alle aard die na de stopzetting zijn verkregen ter compensatie of naar aanleiding van enige handeling die een vermindering van de werkzaamheden of van de dienst tot gevolg heeft of zou kunnen hebben<sup>411</sup>.

art. 28 3° en *in fine* WIB92

Dit artikel is eveneens van toepassing wanneer één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid gedurende het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid volledig en definitief worden stopgezet (art. 28 3° en *in fine* WIB92).

## 6. Bijzondere regelen voor de bezoldigingen

**1139,50**

- Bibliografie M.b.t. artikel 31, lid 1 van het WIB92:
- Circ. nr. Ci.RH.241/519.702, 14 maart 2001, *Bull. Bel.* 2001, afl. 813, 7 (artiesten met het statuut van werknemer).
  - Circ. nr. Ci.RH.244/588.835, 7 februari 2008 (regularisatie te veel betaalde bezoldiging).
  - Circ. nr. Ci.RH.241/494.326, 16 maart 2000 (artsen-werknemers).
  - Vr. nr. 239 POSWICK, *Vr. & Antw.* Kamer 1982-1983, 10 mei 1983, 2249 en Vr. nr. 214 DE CLIPPELE, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, 14 juni 1983, 1382 (reserveofficieren).
  - Vr. nr. 12 PEETERS, *Vr. & Antw.* Senaat, 29 november 1983, 245 (sportbeoefenaars die hun sport niet als hobby beoefenen).
  - Vr. nr. 973 TANT 3 juli 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1996-1997, nr. 96, 13050, *Bull. Bel.*, afl. 777, 2882 (personen die voor- en naschoolse opvang van kinderen verrichten).
  - Rb. Leuven 12 april 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 855, 10 (rechters bij de Belgische rechtbanken en bij het EHRM).
- M.b.t. artikel 31, lid 2 1° van het WIB92:
- Circ. nr. Ci.RH.241/534.514, 11 mei 2006 (buitenlandse dienstreizen).
  - Circ. nr. Ci.RH.251/400.343, 21 november 1988, *Bull. Bel.*, afl. 679, 67 (inkomsten die aan een reserveofficier worden toegekend ter gelegenheid van zijn wederoproeping onder de wapens).
  - Vr. nr. 798 OLAERTS 5 maart 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1996-1997, nr. 78, 10671, *Bull. Bel.*, afl. 779, 323; Brussel 3 september 1998 (vergoedingen aan hulptrainers en de spelers die hun sport als een loutere vrijetijdsbesteding uitoefenen).

<sup>407</sup>Gent 6 februari 1997, *Fiscoloog* 1997, afl. 607, 9; Rb. Gent 7 maart 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 849, 10.

<sup>408</sup>*Fiscoloog* 2001, afl. 789, 8.

<sup>409</sup>Brussel 27 september 2002, *F.J.F.*, No. 2003/101.

<sup>410</sup>*B.S.* 15 mei 2003.

<sup>411</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/557.807 (AOIF 20/2003), 23 juli 2003, *Bull. Bel.*, afl. 840, 2193.

- Vr. nr. 129 23 februari 1989, *Bull. Bel.*, afl. 688, 2419 (soldij die bij actieve dienst of wederopvoering is toegekend aan een reserveonderofficier).
- Brussel 10 april 1984, *Fisc. Act.* 1984, afl. 91, 7, nr. 604 (schadevergoeding toegekend aan een loontrekkende).
- Brussel 16 april 1985, *J.D.F.* 1985, 356 (vergoeding voor bijkomende belasting die de belastingplichtige verschuldigd is ingevolge laattijdige betaling van de bezoldiging).
- Bergen 18 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/142.
- Rb. Bergen 4 september 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 625.
- Luik 13 februari 2004, *F.J.F.*, No. 2004/972.

- VAN DYCK, J., “Aan wie zijn kosten eigen?”, in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Brussel, Ced.Samsom, 1984, 343-358.
- STRAKA, K., “Kosten eigen aan de werkgever”, *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen*, Antwerpen, Kluwer, 1991, 41-61.
- DHAEYER, B., “De fiscus en de terugbetaling van onkosten”, *A.F.T.* 1977, 13-21.
- VALENTIN, R., “Régime fiscal des remboursements de frais propres à l'employeur”, *R.G.F.* 1988, 206.
- DEKEYSER, M., “Le remboursement forfaitaire des frais propres à l'employeur”, *C.&F.P.* 1998, afl. 4, 41-52.
- ROBERT, F. en MARISCAL, B., “Aspects sociaux et fiscaux de l'indemnité des frais inhérents au travail à domicile”, *R.G.F.* 2001, afl. 3, 98.
- KIEKENS, A., “Onverschuldigde betalingen regulariseren in het jaar van betaling of in het jaar van terugbetaling?”, *T.F.R.* 2003, 313 (noot onder Cass. 20 juni 2002).

M.b.t. artikel 31, lid 2, 2° van het WIB92:

- Circ. nr. Ci.RH.241 /496.409, 6 januari 1998, *Bull. Bel.*, afl. 779, 243 (werkgeversbijdrage in de kosten voor kinderopvang).
- *Bull. Bel.*, afl. 592 tot 597, afl. 600, afl. 608, afl. 625, afl. 627, afl. 628 en afl. 778, 63-87.
- Vr. nr. 5 CAPOEN 6 maart 1981, *Vr. & Antw.* Senaat 1980-1981, 31 maart 1981, 1088, *Bull. Bel.*, afl. 596, 1270.
- Vr. nr. 5 DE CLIPPELE 12 oktober 1983, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, 22 november 1983, 208, *Bull. Bel.*, afl. 626, 759 (bewijs ten laste van de belastingplichtige).
- Vr. nr. 78 DALENS, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, 806 (verwarming).
- Vr. nr. 182 DE CLIPPELE 20 april 1983, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, 31 mei 1983, 1296, *Bull. Bel.*, afl. 620, 2177 (lening aan werkende vennoten).
- Vr. nr. 87 VAN KEIRSBILCK, *Vr. & Antw.* Kamer 1983-1984, 10 januari 1984, 897 (geen interestvoordeel op de schuld van de vennoot die een verlies ten laste heeft genomen).
- Vr. nr. 271 DELCROIX 27 juni 1997, *Vr. & Antw.* Senaat, 1996-1997, nr. 1-53, 2701, *Bull. Bel.*, afl. 778, 160 (het verkrijgen door de opstalgever-occasioneel bestuurder van de vennootschap van een gebouw van de vennootschap-opstalhouder op het einde van de opstalperiode).
- Vr. nr. 1173 SIMONET 22 december 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 133, 18364, *Bull. Bel.*, afl. 785, 1941 (jaarlijks gemiddeld tarief i.v.m. voordeel van alle aard m.b.t. firmawagen).
- Vr. nr. 924 HATRY 12 maart 1998, *Vr. & Antw.* Senaat 1997-1998, nr. 1-76, 3984 (i.v.m. lichte vrachtwagen).
- Vr. nr. 1017 PIETERS 28 augustus 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 102, 13872, *Expat News* 1998, afl. 3, 4 (i.v.m. ‘frequent flier programmes’).
- Vr. nr. 1030 D’HONDT 12 september 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 102, 13876, *Bull. Bel.*, afl. 781, 790 (i.v.m. kosteloze beschikking autovoertuig).
- Gent 11 maart 1981, *F.J.F.*, No. 82/91, 152 (cf. Vr. 10 januari 1984, *supra*).
- Antwerpen 21 december 1983, *F.J.F.*, No. 83/150, 249 (kosten eigen aan de werkgever die berekend zijn op basis van serieuze forfaitaire bedragen zijn geen voordelen); o.a. Vr. nr. 5 CAPOEN, *Vr. & Antw.* Senaat 1980-1981, 31 maart 1981, 088.
- Brussel 11 juni 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 30, 2 (lidgeld van golfclub).
- Antwerpen 14 september 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 39, 5, *Fiskoloog* 1998, afl. 679, 9 (kosten anti-inbraaksysteem).
- Luik 11 maart 1998, *F.J.F.*, No. 98/161 (premie levensverzekering).
- Gent 24 september 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 682, 9 (reizen en geschenken voor (potentiële) klanten).
- Brussel 19 juni 2003, *F.J.F.*, No. 2004/735.
- “Des avantages en nature aux avantages de toute nature”; dit werk bevat 14 rapporten, opgesteld door 20 auteurs ter gelegenheid van de “Journée d'étude de droit fiscal” aan de UCL van 23 oktober 1981, Cabay en Bruylant, 1982, 279.



- LINGIER, L., “Btw en voordelen van alle aard”, *A.F.T.* 1982, 110-113.
- DENYS, L., “Voordelen van alle aard. Beschouwingen rond een wetsontwerp”, *A.F.T.* 1980, 54-63 en 78-91.
- COUGNON, J.M., “Inkomstenbelastingen en renteloze leningen”, *A.F.T.* 1982, 217-222.
- DE GROOTE, F. en DUBOIS, H., “Twee artikelen over maaltijdtickets”, *Fiskofoon* 1981, 27-28, 9-94.
- LAUWERS, P., “Het begrip beroepswerkzaamheid in de inkomstenbelastingen”, *Fiskofoon* 1992, 95-122.
- SMEDTS, P. en ADRIAENS, B., “Het gebruik van de bedrijfswagen voor privédoeleinden”, I & II, *Or.* 1997, 49-54 en 73-84.
- VERHEYDEN, K., “Privé-gebruik van firmawagens: een stand van zaken”, *T.F.R.* 1997, 141-154.
- VANDERSTICHELEN, B., “Du nouveau à propos de la T.V.A. et des avantages de toute nature”, *J.D.F.* 1996, 273-283.
- AMAND, C., “Avantages en nature et T.V.A.”, *R.G.F.* 1997, 123-145.
- X., “Woon-werkverkeer. Personeelsvervoer met auto werkgever: voordeel van alle aard volledig vrijgesteld”, *Fisc. Act.* 2003, afl. 2, 7-8.
- VERSWIJVER, P. en PATTYN, J., “Oude aandelenopties: lagere rechtbanken bestendigen rechtsonzekerheid”, *A.F.T.* 2004, 30-33.
- DE REYMAEKER, A., “Voordelen van alle aard: oude aandelenopties belastbaar bij toekenning”, *Fisc. Act.* 2004, afl. 34, 1-3.
- VANTHOURNHOUT, J., “De bedrijfswagen na de CO<sub>2</sub>-taks: enkele sociale en fiscale topics”, *Or.* 2005, 39-48.

M.b.t. artikel 31, lid 2, 3° van het WIB92:

- Bergen 18 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/142.
- Rb. Leuven 4 maart 2005, *Fisc. Koer.* 2005, afl. 11, 435.
- Antwerpen 14 september 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 37, 6.
- GYSEN, S., “Ontslag en belastingen”, *Actuele problemen van het arbeidsrecht*, Antwerpen, Kluwer, 1984, 173-243.
- BUELENS, J., “Evoluties in de fiscale behandeling van opzeggingsvergoedingen en aanverwante vergoedingen”, *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen 1998-99*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 101-139.
- CUYPERS, D., “Morele schadevergoeding bij beëindiging van de arbeidsovereenkomst”, *Or.* 1995, 187-192.
- POPPE, G., “De fiscale aspecten van opzeggingsvergoedingen. Enkele topics”, *A.F.T.* 1998, 359-376.
- LANHOVE, S. en VAN DYCK, B., “Niet-concurrentievergoeding buiten arbeidscontract is sociaal geen loon, fiscaal wel”, *Fisc. Act.* 2003, afl. 39, 4-6.
- X., “Morele schadevergoeding: één gerechtelijke uitspraak volstaat”, *Fiscoloog* 2004, afl. 935, 3.
- DE BUYSER, W., “Rechter kent toe aan één werknemer: belastingvrijdom voor allen. Morele schadevergoeding bij collectief ontslag: houding fiscus versoepeld”, *Fisc. Act.* 2004, afl. 19, 6-8.

M.b.t. artikel 31, lid 2, 4° van het WIB92:

- Brussel 31 oktober 1997, *A.F.T.* 1998, 228, *Fisc. Koer.* 1998, 205.
- Gent 19 dember 2000, *Fisc. Act.* 2001, afl. 4, 4.
- HUYSMAN, S., “De interpretatie van artikel 34, 1° WIB92 op nieuwe wegen”, in *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J.J. Couturier*, Gent, Larcier, 1999, 129-141.
- THILMANY, J., “Indemnités d'incapacité permanente: les leçons d'une évolution”, *R.G.F.* 1988, 80.
- THILMANY, J., “Le régime fiscal des indemnités réparant les conséquences d'une incapacité de travail”, *R.G.F.* 1998, 207.

## 1140

art. 30-33bis WIB92

De hier bedoelde categorie van inkomsten is deze van de bezoldigingen (art. 30 WIB92):

- van werknemers<sup>412</sup>
- van bedrijfsleiders<sup>413</sup>,

<sup>412</sup>Art. 31 WIB92.

<sup>413</sup>Art. 32 WIB92.

- van meewerkende echtgenoten<sup>414</sup>.

In principe is de berekening van de belastbare bezoldiging aan dezelfde regels onderworpen als die vermeld onder voorgaande randnrs. 1109 tot 1129.

Er bestaan nochtans enkele specifieke regels die bovendien verschillen naargelang het gaat om bezoldigingen van werknemers, van bedrijfsleiders of van meewerkende echtgenoten.

#### a. Bezoldigingen van werknemers

##### 1142

Fiscaal kwalificeren bedienden, werklieden, huispersoneel, matrozen, landbouwarbeiders, ambtenaren (onder meer burgemeesters<sup>415</sup>) en, in het algemeen, alle personen die zich in een band van ondergeschiktheid bevinden, als werknemers.

Een bijzondere categorie vormen de zogenaamde 'helpers van zelfstandigen'. Wanneer die helpers een zelfstandige helpen in de uitoefening van zijn beroepsactiviteit, zonder door een arbeidsovereenkomst gebonden te zijn, dan worden zij voor de toepassing van de fiscale wetgeving in navolging van hun sociaal statuut normaal als zelfstandigen aangezien. Maar wat hun inkomsten betreft, worden ze toch op dezelfde wijze als werknemers behandeld.

*In concreto* aanvaardt de administratie dat de vergoedingen die de gezinsleden van de zelfstandige belastingplichtige waarmee zij samenwerken (met uitzondering van de echtgenoot/echtgenote en wettelijk samenwonende partner) ontvangen, als bezoldigingen kunnen worden gekwalificeerd<sup>416</sup>. In sommige gevallen worden ook de inkomsten van belastingplichtigen die een zelfstandige in de uitoefening van zijn beroepsactiviteit helpen zonder door een arbeidsovereenkomst gebonden te zijn, als bezoldigingen beschouwd. Teneinde te kwalificeren als helpend gezinslid, is het niet vereist dat de gezinsleden effectief met de zelfstandige samenwonen<sup>417</sup>.

Ook de wedden en vergoedingen van de leden van de bestendige deputatie worden fiscaal behandeld als werknemersbezoldigingen (art. 31 lid 5 WIB92).

#### Bezoldigingen

##### 1143

Bezoldigingen van werknemers zijn alle beloningen die voor de werknemer de opbrengst zijn van arbeid in dienst van een werkgever, ongeacht de schuldenaar of de benaming ervan en de wijze waarop ze worden vastgesteld en toegekend<sup>418</sup>.

Artikel 31, lid 2 van het WIB92 voorziet in een uitgebreide opsomming van inkomsten die als dergelijke bezoldigingen kwalificeren. We onderscheiden achtereenvolgens:

<sup>414</sup>Art. 33 en 33bis WIB92.

<sup>415</sup>Vr. nr. 244 JEROME, Vr. & Antw. Kamer 1979-1980, 17 juni 1980, 2755.

<sup>416</sup>Ci.RH.241/478.895, 12 december 1996, *Bull. Bel.*, afl. 768, 163; Vr. LEFEVRE, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 140, 19304, *Fiskoloog* 1998, afl. 674, 4.

<sup>417</sup>Gent 25 juni 2002, *T.F.R.* 2003, afl. 240, 374, noot "Bezoldigde hulp aan een zelfstandige: winstgevend, batig of lonend?"; Rb. Bergen 4 september 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 625, *Fiskoloog* 2003, afl. 910, 9.

<sup>418</sup>Gent 25 juni 2002, *Fiskoloog* 2002, afl. 859, 10, *Fisc. Act.* 2002, afl. 28, 5; Rb. Gent 24 oktober 2002, *Fiskoloog* 2002, afl. 869, 9 (schijnzelfstandigheid).

## 1) De eigenlijke bezoldigingen uit arbeid

art. 31 lid 2 1° WIB92

Tot de werknemersbezoldigingen behoren vooreerst de wedden, lonen, commissies, gratificaties, premies, vergoedingen en alle andere soortgelijke beloningen, met inbegrip van fooien en toelagen die, zelfs toevallig, uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid op enige andere wijze worden verkregen dan als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever. Of de bezoldiging werd ontvangen door degene die de werkzaamheid zelf presteerde of door een ander persoon (bv. de weduwe ervan) speelt geen enkele rol<sup>419</sup>. Het is ook niet vereist dat ze voortvloeit uit een contract of een recht. Zo zijn giften in geld die een werknemer van zijn werkgever ontvangt belastbaar als bezoldigingen<sup>420</sup>. De bij vergissing gedane betaling waarover zowel werkgever als werknemer het eens zijn dat ze ten onrechte gebeurde, vormt geen belastbare bezoldiging, zelfs niet indien ze pas in een daaropvolgend aanslagjaar wordt terugbetaald<sup>421</sup>.

## 2) Voordelen van alle aard verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid

art. 31 lid 2 2° WIB92

Opdat voordelen als 'voordeel van alle aard' zouden kunnen worden belast, moet voldaan zijn aan twee voorwaarden:

- a. er is een causaal verband tussen de uitoefening van de beroepswerkzaamheid en het verkrijgen van de voordelen. De bewijslast van dit causaal verband berust bij de administratie<sup>422</sup>. Het voordeel is niet belastbaar indien kan worden aangetoond dat het voordeel ook kon worden genoten zonder de werkzaamheden in de schoot van de vennootschap<sup>423</sup>;
- b. er is een (minstens onrechtstreeks) voordeel in hoofde van de belastingplichtige. Voordelen kunnen er ook in bestaan dat uitgaven die voor de werknemer eigen uitgaven zijn, ten laste worden genomen door de werkgever. Voor de belastbaarheid van het voordeel is dan wel vereist dat het gaat om een uitgave die de belastingplichtige noodzakelijk had moeten maken. Het feit dat dit voordeel door een derde wordt verleend vormt in principe geen beletsel voor de belastbaarheid.

De schuldenaar van de voordelen van alle aard moet ze aangegeven op de voorgeschreven manier. Als hij dat niet doet, zal het bedrag van dat voordeel niet kunnen worden beschouwd als een beroepsuitgave.

In de mate dat het voordeel aan de belastingplichtige zelf wordt aangerekend (bv. via rekening-courant of via compensatie met een schuldvordering), is er van een belastbaar voordeel in hoofde van de belastingplichtige geen sprake meer<sup>424</sup>.

Dit gaf reeds aanleiding tot de volgende casuïstiek:

<sup>419</sup>Luik 21 mei 1980, *Bull. Bel.*, afl. 611, 2729 bevestigd door Cass. 2 april 1981.

<sup>420</sup>Gent 27 mei 1983, *F.J.F.*, No. 84/24.

<sup>421</sup>Cass. 20 juni 2002, *F.J.F.*, No. 2002/216, *Fiscoloog* 2002, afl. 856, 9, *A.F.T.* 2002, 510 en *Fisc. Act.* 2002, afl. 35, 10. Zie ook: S. HUYSMAN, "Het fiscale regime van ontvangsten uit onverschuldigde betaling en van opbrengsten uit strafbare of andere ongeoorloofde verrichtingen", *T.F.R.*, afl. 146, 316-332.

<sup>422</sup>Gent 6 februari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 840, 9.

<sup>423</sup>Gent 31 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 838, 10.

<sup>424</sup>Rb. Gent 4 oktober 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 829, 10, *F.J.F.*, No. 2002/69; Rb. Hasselt 27 juni 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 829, 10.

- studiebeurzen toegekend door een met een petroleumvennootschap verbonden vzw aan de kinderen van werknemers van die vennootschap, werden niet als belastbaar voordeel beschouwd omdat niet bewezen werd dat voldaan is aan de tweede voorwaarde<sup>425</sup>;
- dividenden uit gratis aan werknemers toegekende winstbewijzen werden als een belastbare bezoldiging beschouwd. *In casu* werden de winstbewijzen en de dividenden 'gelijktijdig' toegekend. De winstbewijzen waren 'uitgeput' na toekenning van het eerste dividend<sup>426</sup>;
- een leasingmaatschappij verkoopt op het einde van de leasingovereenkomst de geleasde wagen aan (de echtgenoot van) een werknemer of een bedrijfsleider van de leasingnemer tegen de contractuele afkoopprijs. Het verschil tussen deze afkoopprijs en de marktprijs moet in hoofde van de werknemer belast worden als een voordeel van alle aard. Het oorzakelijk verband tussen het voordeel en de beroepswerkzaamheid wordt aangenomen<sup>427</sup>;
- de administratie ontdekt dat bepaalde voordelen van alle aard werden toegekend zonder dat deze op individuele fiches werden vermeld. De regularisatie naderhand via rekening-courant teneinde het voordeel te compenseren, mag niet slaan op het bestaan van het voordeel. Enkel de omvang van voordelen die te goeder trouw zijn aangegeven, kan worden geregulariseerd<sup>428</sup>;
- om na te gaan of er sprake is van een voordeel van alle aard, moet worden bepaald of het door de opstalhouder-vennootschap aan de grondeigenaar (bedrijfsleider van de vennootschap) verleende voordeel werkelijk abnormaal en goedgunstig is. Bij gebrek aan natrekkingsvergoeding geldt de looptijd als belangrijkste criterium. Wanneer die looptijd als normaal kan worden beschouwd, kan de kosteloze eigendomsverkrijging door de grondeigenaar niet worden beschouwd als abnormaal of goedgunstig<sup>429</sup>;
- indien pensioenbijdragen op het ogenblik van hun betaling belastbaar waren als voordelen van alle aard (bv. omdat ze gedaan werden in het individueel en definitief voordeel van de genierter), kunnen de latere uitkeringen niet nogmaals belast worden als beroepsinkomen<sup>430</sup>. Gelet op de wijzigingen aangebracht door de wet op de aanvullende pensioenen moet die rechtspraak worden genuanceerd; onder naleving van bepaalde voorwaarden vormen de pensioenbijdragen immers een uitdrukkelijk vrijgesteld voordeel;
- de tussenkomst van de werkgever in de aankoop van informaticamateriaal maakt in hoofde van de genierter een voordeel van alle aard uit<sup>431</sup>. Ook hier is echter in het licht van de 'pc-privé-regelgeving' de belasting van het voordeel niet absoluut;
- de terbeschikkingstelling van een bedrijfswagen aan een werknemer betekent dat aan hem een voordeel van alle aard wordt toegekend voor wat betreft het privégebruik (wer-

<sup>425</sup>Cass. 16 april 1999, *T.F.R.* 1999, 64, *Fisc. Act.* 1999, afl. 19, 1.

<sup>426</sup>Luik 26 mei 1999, *T.F.R.* 1999, 65, *F.J.F.*, No. 99/220 Voor een analoog geval, zie: Bergen 25 juni 1999, *F.J.F.*, No. 99/221.

<sup>427</sup>Rb. Brugge 4 december 2001, *Fisc. Act.* 2002, afl. 2, 1 en afl. 4, 10, *F.J.F.*, No. 2002/188, *A.F.T.* 2002, 193; Rb. Bergen 17 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 831, 5, *F.J.F.*, No. 2002/123, *A.F.T.* 2002, 193; Rb. Antwerpen 22 februari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 850, 1, *F.J.F.*, No. 2002/1 89; Rb. Antwerpen 27 mei 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 850, 1; Rb. Luik 18 maart 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 850, 1; Rb. Nijvel 4 maart 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 886, 7 (de 'gemiddelde basiswaarde' van een type wagen, zonder rekening te houden met de specifieke elementen van de betrokken, kan niet als basis genomen worden om de waarde van het voordeel te bepalen; oorzakelijk verband met beroepsactiviteit niet vermoed gelet op familieband); Rb. Luik 13 februari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 886, 7 (geen belastingverhoging van 50 % wegens niet-aangifte met opzet belasting te ontduiken).

<sup>428</sup>Rb. Gent 20 juni 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 859, 10.

<sup>429</sup>Rb. Antwerpen 19 maart 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 854, 7, *F.J.F.*, No. 2002/217.

<sup>430</sup>Antwerpen 12 maart 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 840, 9; Antwerpen 19 februari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 840, 10.

<sup>431</sup>Vr. nr. 1500, 28 september 1999, *Vr. & Antw.* Kamer 1998-1999, nr. 160, 25 januari 1999, 21628, *Bull. Bel.*, afl. 793, 1602-1603. Zie ook *Circ. Ci.RH.241/560.386*, 28 april 2004.

kelijke privéverplaatsingen én woon-werkverkeer<sup>432</sup>). De waarde van het persoonlijk gebruik wordt bepaald aan de hand van het aantal voor persoonlijk gebruik afgelegde kilometers, vermenigvuldigd met het voordeel in euro per afgelegde km dat rekening houdt met de belastbare kracht (in PK) van de wagen. Het aantal in aanmerking te nemen km kan voor een volledig jaar niet lager zijn dan 5000 km, tenzij kan worden aangetoond dat er géén privégebruik is geweest<sup>433</sup>. In navolging van de circulaire van 1 april 1999<sup>434</sup> met betrekking tot de forfaitaire vaststelling van het aantal kilometer voor ambtenaren uit de openbare sector, worden deze regels nu ook voor de privésector gebruikt. De forfaitair bepaalde afstand bedraagt 5000 km voor wie niet meer dan 25 km van het werk woont en 7 500 km voor wie verder woont<sup>435</sup>.

De principes werden door de administratie bevestigd in de circulaire van 5 februari 2004<sup>436</sup>.

De bewijslast voor het persoonlijk gebruik ligt bij de administratie<sup>437</sup>;

- de verplaatsing met een bedrijfswagen van de woonplaats naar de diverse filialen van de werkgever zijn beroepsverplaatsingen (werk-werkverplaatsing) en leiden niet tot een belastbaar voordeel van alle aard<sup>438</sup>;
- het voordeel uit het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gestelde pc en randapparatuur wordt forfaitair geraamd op 180 EUR per jaar. Het voordeel uit het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gestelde internetaansluiting en -abonnement op 60 EUR per jaar<sup>439</sup>;
- de waarde van het voordeel van alle aard uit de kosteloze terbeschikkingstelling van een onroerend goed wordt vastgesteld aan de hand van het kadastraal inkomen (KI)<sup>440</sup>. De belastingplichtige kan aan het Kadaster vragen tot een officieuze schatting van het globale KI over te gaan indien aan het gedeelte van een gebouwd onroerend goed dat ter beschikking wordt gesteld geen afzonderlijk KI is toegekend<sup>441</sup>.

### 3) Vergoedingen verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het stopzetten van de arbeid of het beëindigen van een arbeidsovereenkomst

art. 31 lid 2 3° WIB92

Onder deze rubriek vallen de opzeggingsvergoedingen en, afhankelijk van de feiten, de niet-concurrentievergoedingen<sup>442</sup>.

<sup>432</sup>Contra: Rb. Namen 14 juni 2006, *Fiscoloog* 2006, afl. 1043, 1.

<sup>433</sup>Bergen 22 november 2006, *Fiscoloog* 2006, afl. 1106, 5.

<sup>434</sup>Ci.RH.241/516.532, *Bull. Bel.*, afl. 792, 1143; aangehaald in Vr. nr. 831 VAN CAMPENHOUT 13 november 2001, *Vr. & Antw. Kamer* 2001-2002, nr. 115, 13.964.

<sup>435</sup>*Fisc. Act.* 2003, afl. 42, 1.

<sup>436</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/561.364, 5 februari 2004.

<sup>437</sup>Gent 13 mei 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 899, 10.

<sup>438</sup>Luik 28 september 2001, *F.J.F.*, No. 2002/68.

<sup>439</sup>KB 25 maart 2003, *B.S.* 4 april 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 887, 2, *Fisc. Act.* 2003, afl. 9, 1.

<sup>440</sup>Zie art. 18 KB/WIB92.

<sup>441</sup>*Vr. & Antw. Kamer* 2002-2003, nr. 153, 27 januari 2003, 19593, *Fiscoloog* 2003, afl. 885, 12.

<sup>442</sup>Antwerpen 25 april 2000, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. A 00/123.

– *Niet-concurrentievergoedingen*

Een niet-concurrentievergoeding betreft een vergoeding die door de voormalige werkgever wordt betaald voor de naleving van een niet-concurrentiebeding, of nog, een vergoeding ontvangen voor het uitblijven van toekomstige (soortgelijke) beroepsmatige activiteiten na beëindiging van de beroepswerkzaamheid. Met betrekking tot de belastbaarheid van deze vergoedingen is al heel wat inkt gevloeid en werd menig standpunt verdedigd. Of we in de huidige stand van zaken sluitend kunnen zijn over het feit of deze vergoeding belastbaar is als beroepsinkomen dan wel als divers inkomen, valt te betwijfelen.

Zeker is het feit dat de administratie dergelijke vergoedingen belast als een beroepsinkomen, *c.q.* opzeggingsvergoeding. Het is volgens de administratie zonder belang of het concurrentiebeding al dan niet voor of na de datum van het ontslag werd vastgelegd. Oudere rechtspraak volgde het standpunt van de administratie niet. Vergoedingen die uit hoofde van een niet-concurrentiebeding worden betaald, hebben betrekking op een recht dat deel uitmaakt van het privépatrimonium. De vergoedingen voor een afstand van persoonlijke rechten kwalificeren niet als bezoldigingen<sup>443</sup>. Recente rechtspraak stelt echter dat zowel vergoedingen die voortvloeien uit een afzonderlijke niet-concurrentieovereenkomst gesloten (kort) na de beëindiging van de arbeidsovereenkomst, als vergoedingen die voortvloeien uit een niet-concurrentiebeding dat reeds vóór het beëindigen van de beroepswerkzaamheid deel uitmaakte van de arbeidsovereenkomst, moeten worden belast als een opzeggingsvergoeding<sup>444</sup>.

Het Hof van Cassatie heeft op 22 september 2003 evenwel een dissident arrest gevelde in een sociaalrechtelijk geschil<sup>445</sup>. Het Hof maakte opnieuw een onderscheid naargelang de vergoeding voortvloeit uit een niet-concurrentiebeding dat is opgenomen in de arbeidsovereenkomst dan wel in een afzonderlijke niet-concurrentieovereenkomst. Indien (1) in de arbeidsovereenkomst geen niet-concurrentiebeding is opgenomen en indien (2) de vergoeding (die voortvloeit uit de niet-concurrentieovereenkomst die is gesloten na de beëindiging van de arbeidsovereenkomst) geen verdoken vergoeding betreft betaald in functie van de beëindiging van de arbeidsovereenkomst, dan kwalificeert die vergoeding niet als loon in de zin van de Loonbeschermingswet. De betreffende vergoeding is dus niet te beschouwen als een bezoldiging voor de toepassing van de sociale zekerheid. In de marge merken wij op dat de fiscale wet zelf het begrip 'bezoldiging' definieert en zich hierbij niet beperkt tot het begrip 'loon' in de zin van de Loonbeschermingswet. Het arrest kan dus niet zonder meer worden toegepast op het fiscale luik verbonden aan de toekenning van een niet-concurrentievergoeding. Dat belet echter niet dat het arrest als een gewichtig argument kan worden ingeroepen ter verdediging van de niet-belastbaarheid van de vergoeding die voortvloeit uit een afzonderlijke niet-concurrentieovereenkomst.

Dat was ook de redenering van de rechtbank van eerste aanleg van Leuven. Volgens de rechtbank van Leuven is het verschil tussen het sociaal en fiscaal loonbegrip niet van die aard dat voor fiscale doeleinden een andere redenering moet worden gevolgd. Daarom werd geoordeeld dat de niet-concurrentievergoeding niet als een bezoldiging kan worden belast

<sup>443</sup>Cass. 24 juni 1958, *Pas.* 1958, I, 1193; Cass. 14 november 1961, *Pas.* 1962, I, 319.

<sup>444</sup>Antwerpen 25 april 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 754, 9; Antwerpen 21 november 2000, *Fiscoloog* 2001, afl. 783, 9; Gent 8 maart 2001, *Fisc. Act.* 2001, afl. 15, 4; Antwerpen 10 september 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 862, 3; Brussel 6 mei 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 712, 1; Cass. 3 november 1997, *Fiscoloog* 1997, afl. 641, 1; Brussel 29 maart 1996, *A.F.T.* 1996, 418; Brussel 14 november 1997, *Fiscoloog* 1998, afl. 646, 9.

<sup>445</sup>Cass. 22 september 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 39, 4.

nu ook in voorliggend geval was gebleken dat het niet om een verkapte opzeggingsvergoeding gaat<sup>446</sup>.

– *Morele schadevergoeding*

In welke mate een morele schadevergoeding toegekend naar aanleiding van het beëindigen van de arbeidsrelatie als een opzeggingsvergoeding moet worden belast, dan wel geheel of gedeeltelijk belastingvrij is, moet blijken uit de feitelijke en juridische omstandigheden eigen aan de zaak. Het volstaat bijvoorbeeld niet dat de betrokken partijen een bepaalde vergoeding in de dadingovereenkomst als een morele schadevergoeding kwalificeren opdat deze ook voor fiscale doeleinden als dusdanig zou worden behandeld<sup>447</sup>.

Tot voor kort aanvaardde de administratie enkel de belastingvrijstelling van morele schadevergoedingen die worden toegekend als gevolg van een rechterlijke beslissing. De administratie aanvaardt thans ook de niet-belastbaarheid als, naar aanleiding van een collectief ontslag, door de rechter aan één werknemer een niet-belastbare morele schadevergoeding werd toegekend, en de werkgever die vergoeding uitbreidt tot de andere werknemers die geen geding hebben aangespannen<sup>448</sup>. In de mate dat een vergoeding daadwerkelijk als een 'morele' schadevergoeding kwalificeert, zal zij niet belastbaar zijn<sup>449</sup>.

4) Vergoedingen verkregen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen

art. 31 lid 2 4° WIB92

Vergoedingen die een tijdelijk inkomensverlies compenseren zijn belastbaar als bezoldigingen. De schadevergoeding die een arbeidsrechtbank aan een werknemer toekent tot herstel van het gedeerde loon moet als een belastbare bezoldiging worden aangemerkt<sup>450</sup>.

Vroeger werden ook de uitkeringen naar aanleiding van een arbeidsongeval zonder verlies van inkomen belastbaar gesteld<sup>451</sup>. In 1993 heeft het Hof van Cassatie evenwel geoordeeld dat de vergoeding die wordt toegekend door een verzekering gewaarborgd inkomen niet belastbaar is, indien blijkt dat de belastingplichtige geen inkomensderving heeft geleden (dankzij wettelijke ziekte- en invaliditeitsvergoedingen en een extra tussenkomst van de werkgever). Het principe dat bij gebrek aan inkomensverlies de vergoeding wegens arbeidsongeschiktheid of ongeval niet belastbaar is, werd vervolgens verder op punt gesteld door het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) in diverse arresten met betrekking tot bestendige derving van inkomsten (zie randnrs. 1162 e.v. met betrekking tot de vervangingsinkomsten). Deze rechtspraak werd inmiddels bevestigd door de lagere rechtbanken<sup>452</sup>.

<sup>446</sup>Rb. Leuven 4 maart 2005, *Fiscoloog*, afl. 980, 3.

<sup>447</sup>Gent 15 mei 1997, *F.J.F.*, No. 97/157, *Fisc. Act.* 1997, afl. 22, 7. Zie ook: Brussel 15 januari 1998, *F.J.F.*, No. 98/96, *J.D.F.* 1998, 58, *A.F.T.* 1998, 296 en *Fisc. Koer.* 1998, 175 (belastingvrij). Andere arresten waarbij de morele schadevergoeding als een gewone belastbare opzegvergoeding werd beschouwd: Antwerpen 23 juni 1994, *Bull. Bel.*, afl. 763, 1675; Luik 13 maart 1996, *F.J.F.*, No. 96/145; Bergen 2 mei 1997, *F.J.F.*, No. 97/219; Brussel 15 januari 1998 en Gent 5 maart 1998, *F.J.F.*, No. 98/160, *A.F.T.* 1998, 296; Luik 22 mei 1998, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. L 98/43. Schadeloosstelling wegens onterecht ontslag: Brussel 18 oktober 1996, *F.J.F.*, No. 96/258; Brussel 15 januari 1998, *T.F.R.* 1999, 42-45, noot.

<sup>448</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/539.525, 9 maart 2004.

<sup>449</sup>Vr. nr. 784 DETIENNE 25 februari 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, nr. 77, 10505, *Bull. Bel.*, afl. 773, 1563, *Fisc. Act.* 1997, afl. 20, 5.

<sup>450</sup>Vr. nr. 949 LANDUYT 19 juni 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, nr. 93, 12731, *Bull. Bel.*, afl. 776, 2550.

<sup>451</sup>Cass. 15 mei 1987, *F.J.F.*, No. 87/159; Cass. 22 oktober 1992, *A.F.T.* 1993, 189.

<sup>452</sup>Rb. Bergen 10 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 900, 9, *Fisc. Act.* 2003, afl. 32, 9; Rb. Hasselt 23 april 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 899, 10 (contract niet afhankelijk van daadwerkelijk inkomensverlies, noch berekend o.g.v. beroepsinkomen).

Anderzijds heeft het Hof in recentere rechtspraak het eerder ingenomen standpunt verder verrijnd. Er wordt nu ook rekening gehouden met het aspect van eerdere fiscale aftrek als beroepsuitgave. Zie hieromtrent randnr. 1163.

De wet op de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid (WAP)<sup>453</sup> omvat naast de bepalingen omtrent aanvullende pensioen- en overlijdensvoorzieningen ook bepalingen omtrent aanvullende voorzieningen bij arbeidsongeschiktheid en in geval van medische kosten.

De premies van collectieve of individuele toezeggingen die worden beschouwd als een aanvulling van de wettelijke uitkeringen bij overlijden of arbeidsongeschiktheid door een arbeidsongeval, ongeval, beroepsziekte of ziekte, worden, onder bepaalde voorwaarden, uitdrukkelijk vrijgesteld van belasting (art. 38 §1 lid 1 20° WIB92). De uitkeringen zijn belastbaar tegen het progressieve tarief. Artikel 31, lid 2, 4° van het WIB92 werd in die zin aangepast.

#### 5) Forfaitair bepaald voordeel bij voortijdige overdracht van werkgeversaandelen

art. 31 lid 3 WIB92

Wanneer de in artikel 145<sup>1</sup>, 4° van het WIB92 vermelde aandelen waarop de belastingplichtige als werknemer heeft ingeschreven, anders dan bij overlijden worden overgedragen binnen vijf jaar na de aanschaffing ervan, wordt een forfaitair bepaald bedrag als bezoldiging aangemerkt.

Dat bedrag is gelijk aan zoveel maal één zestigste van de bedragen die voor belastingvermindering in aanmerking zijn gekomen, als er volle maanden overblijven tot het einde van de termijn van vijf jaar.

#### Netto-inkomen

##### 1148

Het belastbare inkomen bestaat uit het verschil tussen de ontvangsten en de uitgaven (lees beroepskosten). Een bezoldiging, die niet effectief werd uitbetaald is dus niet belastbaar, behalve wanneer de genietter zelf een uitstel van betaling toestond (de boeking door de werkgever is geen effectieve terbeschikkingstelling)<sup>454</sup>.

Voor bezoldigingen, andere dan vergoedingen verkregen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen, worden de beroepskosten, uitgezonderd de sociale bijdragen en de daarmee gelijkgestelde kosten, bij gebrek aan bewijzen, forfaitair bepaald op percentages van het brutobedrag van die inkomsten, vooraf verminderd met voormelde bijdragen.

Bij het wettelijk forfait mogen geen bewezen kosten gevoegd worden<sup>455</sup>. Het forfait wordt echter verhoogd met bepaalde vaste bedragen (75, 125 of 175 EUR) wanneer de afstand tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling een bepaald aantal km bedraagt (respectievelijk 75 tot 100 km, 101 tot 125 of meer dan 125 km)<sup>456</sup>.

<sup>453</sup>Wet 28 april 2003, *B.S.* 15 mei 2003.

<sup>454</sup>Luik 22 december 1982, *F.J.F.*, No. 83/43, 71.

<sup>455</sup>Cass. 20 januari 1970, *Rép. fisc.* 1970, 34.

<sup>456</sup>Art. 51 lid 4 WIB92; Circ. 28 juni 1985, *Bull. Bel.*, afl. 642, 1859.



## Eigen kosten van de werkgever

**1152**

art. 31 1° WIB92

Tot de bezoldigingen behoren niet de vergoedingen verkregen als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever.

Het begrip 'eigen kosten van de werkgever' wordt niet gedefinieerd in de fiscale wet. Algemeen gaat het om uitgaven die normaal ten laste komen van de werkgever en die de werknemer om één of andere reden heeft voorgeschoten in het kader van zijn dienstverband of activiteit. Het is duidelijk dat het niet mag gaan om kosten die eigen kosten van de werknemer zijn.

De kwalificatie als eigen kosten van de werkgever in hoofde van de werknemer is overigens steeds gelijklopend aan de kwalificatie in hoofde van de werkgever<sup>457</sup>.

Het onderscheid tussen eigen kosten van de werkgever enerzijds en eigen kosten van de werknemer anderzijds is een feitenkwestie. De volgende kosten kunnen bijvoorbeeld kwalificeren als 'eigen kosten van de werkgever':

- gebruik van eigen wagen voor verplaatsing in dienstverband;
- kosten tijdens een zakenreis;
- gsm-kosten voor gesprekken in dienstverband;
- kosten voor het inrichten van een thuisbureau (kosten verbonden aan de inrichting van een bureau in de privéwoning, hierin begrepen de afschrijvingen van het gebruikte deel van het onroerend goed, afschrijving of huur van het meubilair, bureelbenodigdheden, IT-materieel, telefoon- en faxkosten, internetabonnement, en alle andere kosten die noodzakelijk zijn voor het uitoefenen van een thuisactiviteit, zoals elektriciteit, verzekering, verwarming, onroerende voorheffing, enveloppen en andere kantoorbenodigdheden);
- kosten aangaande vakliteratuur en professionele documentatie (abonnementen op technische, wetenschappelijke of economische vakliteratuur, boeken en kosten van vorming);
- kosten verbonden aan de ontvangst van cliënten, partners en leveranciers (kosten verbonden aan de ontvangst van relaties thuis, kleine geschenken voor relaties, deelname aan recreatieve of prestigeactiviteiten in directe relatie met de professionele activiteit, restaurantkosten, vestiairekosten, fooien, lidgelden en steunbijdragen);
- de toekenningen wegens vertegenwoordigingskosten, wegens baankosten, kosten van uniformdracht, kosten van standplaatsverandering;
- de vergoedingen betaald aan ambtenaren die op permanente wijze op verplaatsing belast zijn met bijzondere toezichten;
- tot een bepaald bedrag, de forfaitaire vergoeding toegekend aan de autobestuurders van de ministeriële kabinetten, van de provinciegouverneurs en van de vice-gouverneur van de provincie Brabant;
- bij detachering naar het buitenland de verplaatsingskosten<sup>458</sup>.
- de vergoedingen die, overeenkomstig het Algemeen Reglement voor de Arbeidsbescherming, aan de arbeiders worden betaald voor kosten in verband met de van overheidswege voorgeschreven werkkledij, kosten waarvoor de werkgevers volgens dit reglement moeten instaan;

<sup>457</sup>Rb. Namen 25 september 2002, *F.J.F.*, No. 2003/12.

<sup>458</sup>Brussel 25 mei 2000, *Expat News* 2000, afl. 11, 14.

- de forfaitaire vergoedingen die, ter uitvoering van de collectieve overeenkomst betreffende de toekenning en het onderhoud van de arbeidskledij in de textiel- en breigoednijverheid, aan de werknemers van die sector worden toegekend voor het aanschaffen en het onderhouden van de arbeidskledij;
- de vergoedingen toegekend aan amateursporters, deelnemers aan evenementen, vrijwilligers, wanneer zij op onbaatzuchtige wijze prestaties leveren voor de clubs, federatie, vereniging of instelling en de vergoeding uitsluitend terugbetaling van werkelijke kosten beoogt, hetgeen impliceert dat zij niet abnormaal hoog zijn en geen verdoken bezoldiging zijn voor de geleverde prestaties (vaste bedragen per prestatie/wedstrijd)<sup>459</sup>; de kosten van busvervoer ingericht door de werkgever zijn eigen kosten van de werkgever indien de werkgever van exploitatiezetel verhuist. Voor werknemers aangeworven na de verhuis zijn het sociale voordelen<sup>460</sup>;
- de mobiliteitsvergoeding die een bouwvakker ontvangt maakt voor 50 % een belastbaar inkomen uit. Zij vormt immers een vergoeding voor de verplaatsingen die de arbeider met zijn eigen auto maakt van zijn woonplaats naar de plaats van tewerkstelling<sup>461</sup>;
- het gedeelte van de opzeggingsvergoeding dat wordt toegekend als compensatie voor het verlies van de vergoeding voor eigen kosten van de werkgever<sup>462</sup>.
- de forfaitaire verblijfsvergoeding en de zogenaamde ARAB-kostenvergoeding die wordt betaald overeenkomstig de cao's in de sector van het goederentransport met motorvoertuigen worden volgens de minister van Financiën beschouwd als eigen kosten van de werkgever voor zover geen andere gelijkaardige vergoedingen worden toegekend<sup>463</sup>.

De eigen kosten van de werkgever worden in beginsel terugbetaald op basis van de *werkelijk gemaakte kosten*. In de praktijk gebeurt dit vaak op grond van een onkostennota met aangehecht bewijsstuk.

- Zie onder meer – Cass. 30 oktober 1986, *R.W.* 1986-87, 2219, *F.J.F.*, No. 87/179, 317, *J.D.F.* 1987, afl. 5-6. 134, bevestigt Brussel 3 oktober 1984, *F.J.F.*, No. 85/45 (er is een vermoeden van niet belastbaarheid t.o.v. kosten eigen aan de werkgever).
- Cass. 23 januari 1987, *A.F.T.* 1987, 228, noot GEMIS, G., *Bull. Bel.*, afl. 668, 141, *F.J.F.*, No. 88/79; Bergen 18 april 1997, *F.J.F.*, No. 97/218; Antwerpen 20 oktober 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 550; Antwerpen 14 oktober 1999, *Fisc. Koer.* 1999, 670-672 (dit vermoeden van niet belastbaarheid t.o.v. kosten eigen aan de werkgever is weerlegbaar).
  - Antwerpen 21 april 1998, *F.J.F.*, No. 98/183, *Fisc. Act.* 1998, afl. 32, 2 (dat de werkgever geen degelijke verantwoordingsstukken kan of wil voorleggen, doet geen afbreuk aan voormeld vermoeden. De fiscus mag immers de bewijslast niet omkeren).

De werkgever kan de onkosten ook op forfaitaire basis terugbetalen. In dergelijk geval vereist de administratie dat de forfaitaire vergoedingen worden vastgesteld overeenkomstig ernstige normen. Het is niet altijd duidelijk wat onder 'ernstige normen' moet worden begre-

<sup>459</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/425.005, 14 juni 1991, *Bull. Bel.*, afl. 708, 1899. Deze vrijstelling wordt uitgebreid tot volleybal, basketbal, veldhockey en handbal: Vr. nr. 793 DE MAN 28 februari 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, 10848, *Bull. Bel.*, afl. 775, 2308; Vr. nr. 1099 DIDDEN 23 oktober 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 108, 14628, *Bull. Bel.*, afl. 782, 1066, alsook Circ. nr. Ci.RH.241/486.611, 7 april 1998, *Bull. Bel.*, afl. 783, 1165; zie ook *Com. IB.* 1992, 31/84 en nr. 1143. Zie ook Ci.RH.241/509.803, 5 maart 1999, *Bull. Bel.*, afl. 791, 824 met *addenda* 17 april 2003 en 4 april 2005.

<sup>460</sup>Brussel 10 november 1987, *A.F.T.* 1988, 91, noot J. LYCOPS.

<sup>461</sup>Antwerpen 3 november 1998, *Fisc. Act.* 1999, afl. 2, 4.

<sup>462</sup>Rb. Antwerpen 31 januari 2001, *F.J.F.*, No. 2001/251, *Fiscoloog* 2003, afl. 902, 10.

<sup>463</sup>*Vr. & Antw. Senaat* 2003-2004, nr. 3-5, 2 december 2003, 366, besproken in X, "Kosten eigen aan de werkgever. Transportsector", *Fiscoloog*, afl. 922, 12.

pen. Kosten worden geacht volgens ernstige normen te zijn vastgesteld wanneer hun bedrag bepaald werd overeenkomstig bepaalde normen die het resultaat zijn van herhaalde waarnemingen en steekproeven<sup>464</sup>.

- Zie
- De administratie is niet gerechtigd om een forfaitaire onkostenvergoeding, toegekend aan een ingenieur, verantwoordelijke voor de werkzaamheden op een werf, te herleiden tot het bedrag dat overheidsambtenaren kunnen krijgen als vergoeding van kosten voor een middagmaal wanneer zij op dienstreis zijn, en het verschil als bezoldiging belasten. Het forfaitair karakter van de terugbetaalde kosten vormt op zichzelf niet het bewijs van het fictief karakter van een onkostenvergoeding. Dit bewijs kan evenmin worden afgeleid uit het feit dat de werknemer geen stavingsstukken van zijn kosten voorlegt. Vergoedingen voor eigen kosten van de werkgever worden vermoed niet belastbaar te zijn; het is aan de administratie om daarvan het tegenbewijs te leveren: Antwerpen 12 oktober 1999, *Fisc. Koer.* 1999, 670-672; G. POPPE, "Ook een forfaitaire dagvergoeding kan belastingvrij worden uitgekeerd", *Fisc. Act.* 1999, afl. 43, 1.
  - Maandelijks aan een beroepsvoetballer betaalde forfaitaire vergoeding: Luik 11 juni 1997, *F.J.F.*, No. 97/276, *Fisc. Koer.* 1997, 526 (weerlegbaar vermoeden van onbelastbaarheid).

Voor autokosten en dagvergoedingen voor dienstreizen werden forfaits die overeenstemmen met ernstige normen opgenomen in de administratieve commentaar. Zo mag men aannemen dat de vergoedingen voor autokosten werkelijke kosten dekken wanneer het bedrag ervan, vastgesteld op basis van de werkelijk afgelegde kilometers, niet meer bedraagt dan dat van de gelijkaardige vergoedingen die de Staat aan zijn personeel toekent<sup>465</sup>. De toepassing van de forfaitaire kilometervergoeding blijft ook gelden indien meer dan 24 000 km per jaar wordt gereden.

De administratie moet aantonen dat de aldus bepaalde vergoedingen niet de terugbetaling van eigen kosten van de onderneming uitmaken<sup>466</sup>.

Hetzelfde geldt voor de forfaitaire vergoedingen die ondernemingen toekennen als terugbetaling van verblijfkosten die te hunnen laste door hun personeelsleden worden gedaan tijdens dienstreizen in België, wanneer het bedrag van die vergoedingen wordt vastgesteld rekening houdend met het werkelijk aantal verplaatsingen en niet hoger is dan de gelijkaardige vergoedingen die de Staat aan zijn personeel verleent<sup>467</sup>.

Voor andere forfaitaire kosten is het mogelijk om een akkoord te sluiten met de lokale belastingambtenaar.

## 1153

De circulaires van 8 februari 1970, 3 juli en 3 augustus 1979, van 24 juni 1980, 14 april 1981, 31 augustus 1982 en 5 maart 1992<sup>468</sup> voorzien in een speciaal systeem voor personen die de Belgische nationaliteit hebben of in België hun woonplaats hebben, die hun activiteit in een niet-Europees land uitoefenen en die bezoldigd worden in de categorie van artikel 31 van het WIB92. Die personen genieten de volgende voordelen:

- a. de vergoedingen voor huisvesting, woning, reiskosten, schoolkosten van de kinderen, koopkrachtverschil, enz., worden niet begrepen in het belastbare inkomen;
- b. naast het gewone forfait wordt een bijkomend forfait van 30 % (maximaal 11 250 EUR) toegekend. De richtlijnen met betrekking tot dit forfait zijn opgenomen in nrs. 51/31 tot en

<sup>464</sup>Brussel 27 mei 1958, Toeffart.

<sup>465</sup>Zie bijlage bij KB 18 januari 1965 houdende algemene regeling inzake reiskosten; aanpassing van de bedragen in euro, *B.S.* 22 december 2001, ed. 2, 44886.

<sup>466</sup>Gent 29 januari 2002, *Fisc. Act.* 2002, afl. 7, 2, *Fiscoloog* 2002, afl. 837, 10; Antwerpen 2 april 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 842, 8.

<sup>467</sup>*Com. IB.* 1992, nr. 31/43; MB 1 september 2001, *B.S.* 21 september 2001.

<sup>468</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/424.903, *Bull. Bel.*, afl. 715, 1151.

met 51/34 van de *Com. IB*. 1992. Dit forfait is van toepassing op alle bezoldigingen die een belastingplichtige ten laste van een humanitaire vereniging verkrijgt indien aan de in de circulaire van 5 maart 1992 gestelde voorwaarden wordt voldaan<sup>469</sup>.

c. de belasting wordt met de helft verminderd (randnr. 1366).

De circulaires werden echter al verscheidene keren onwettelijk verklaard door de hoven van beroep en door het Hof van Cassatie<sup>470</sup>.

b. Bezoldigingen van bedrijfsleiders

1154

#### Bibliografie

- BELLEN, P., "Bedrijfsleiders en fiscus", *Fiscale wenken*, Diegem, Ced.Samsom, 1997, 278 p.
- MALHERBE, J. en MALHERBE, Ph., "Biopsie de dirigeant d'entreprise", *Liber Amicorum Jean-Pierre Lagae*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 127-150.
- VAN LAERE, D., "De invoering van de nieuwe categorie bezoldigingen van bedrijfsleiders en haar fiscale implicaties", *Fiscaal Praktijkboek '97-'98. Directe belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 35-82
- BERTIN, O., "La nouvelle catégorie des 'dirigeants d'entreprise'", *Etudes Fiscales 1998*, Brussel, Bruylant, 1998, 51-67.
- SCHOTTE, C., "Conséquences à l'impôt des sociétés de l'introduction à l'impôt des personnes physiques de la nouvelle catégorie des dirigeants d'entreprise", *Etudes Fiscales 1998*, Brussel, Bruylant, 1998, 69-79.
- HAUSTRATE, J., "Over werkende vennoten, bedrijfsleiders en meewerkende echtgenoten", *A.F.T.* 1997, 265-270.
- BELLEN, P., "Les dirigeants d'entreprise depuis l'arrêté royal du 20 décembre 1996", *R.G.F.* 1998, 112-166.
- DECLERCK, N., "Bedrijfsleiders, drie jaar later...", *A.F.T.* 2000, 3.
- BOIGELOT, E., "Les dirigeants d'entreprise", *C.&F.P.* 2007, 106-128.

#### Bedrijfsleiders

1155

art. 32 lid 1 WIB92

Bedrijfsleider in de fiscale betekenis van het woord, is iedere natuurlijke persoon die:

- een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent;
- in de vennootschap een leidende functie of een leidende werkzaamheid van dagelijks bestuur van commerciële, technische of financiële aard uitoefent buiten een arbeids-overeenkomst. Hieronder moeten de met het dagelijks bestuur belaste directeur, de

<sup>469</sup>Vr. nr. 1016 DECROLY 27 augustus 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 100, 13648, *Bull. Bel.*, afl. 782, 995.

<sup>470</sup>Luik 30 juni 1982, *A.F.T.* 1984, 126, noot L. HINNEKENS; Brussel 30 oktober 1997, *F.J.F.*, No. 98/1; Antwerpen 16 december 1997, *Fiscoloog* 1998, afl. 646, 11; Cass. 20 juni 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 856, 9; Antwerpen 16 april 2002, *Fisc. Act.* 2002, afl. 29, 9; Antwerpen 19 februari 2002, *Fisc. Act.* 2002, afl. 24, 10; Gent 7 juni 2001, *Fisc. Act.* 2001, afl. 29, 10; Gent 16 mei 2000, *Fisc. Act.* 2001, afl. 24, 6; Gent 11 september 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 823, 10.

commercieel directeur, de technisch of financieel directeur begrepen worden, op voorwaarde dat zij de leidinggevende activiteit in de onderneming op zelfstandige basis uitoefenen. Men moet dus op 'directieniveau' werkzaam zijn<sup>471</sup>.

Specifiek met betrekking tot beheerders van een vzw heeft de minister bepaald dat als bedrijfsleider wordt aangemerkt, de natuurlijke persoon die<sup>472</sup>:

- een al dan niet bezoldigde opdracht uitoefent bij een vzw die aan de vennootschapsbelasting is onderworpen;
- een bezoldigde opdracht uitoefent bij een vzw die een onderneming exploiteert of die zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard die het kader van artikel 182 van het WIB92 overstijgen en dit ongeacht de belasting waaraan ze zijn onderworpen;
- een onbezoldigde opdracht uitoefent bij een vzw die een onderneming exploiteert of die zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard die het kader van artikel 182 van het WIB92 overstijgen en dit ongeacht de belasting waaraan deze onderworpen is, maar waarvan de natuurlijke persoon huurinkomsten ontvangt die voor de herkwalificatie in aanmerking komen.

### Gelijksoortige functies

#### 1156

Oefenen een gelijksoortige functie uit als die van bestuurder, de niet-bestuurders (bv. een directeur) die in werkelijkheid functies uitoefenen in de schoot van de vennootschap, die door hun uitgebreidheid of hun belang normaal uitgeoefend worden door bestuurders<sup>473</sup>. Er is geen mandaat van de algemene vergadering noch van de raad van bestuur vereist.

Over het al dan niet bestaan van een gelijksoortige functie bestaat uitgebreide jurisprudentie<sup>474</sup>. Volgende elementen kunnen leiden tot vaststelling van het bestaan van gelijksoortige functies:

- de bevoegdheid om de bankrekening van de vennootschap te beheren en de beschikbare gelden te beleggen in Belgische obligaties of in aandelen van Belgische ondernemingen<sup>475</sup>;
- de bevoegdheid om alle beheersdaden te stellen, alle overeenkomsten te ondertekenen en alle verrichtingen uit te voeren die voor de exploitatie nodig zijn<sup>476</sup> en om, zonder enig limietbedrag, elke verrichting uit te voeren op de bankrekening, wissels te trekken, te onderhandelen en om het even welke lening af te sluiten<sup>477</sup>;
- de bevoegdheid om de fiscale aangiften te ondertekenen<sup>478</sup>.

Volgende elementen leiden niet tot de kwalificatie van gelijksoortige functies:

- de beslissing waardoor de Raad van Beheer de belastingplichtige benoemt tot directeur-generaal en preciseert dat de machten die hem worden toevertrouwd uitdrukkelijk

<sup>471</sup> *Gedr. St.*, Kamer 1996-1997, nr. 925/8, 7, zie commentaar in *Fiscoloog* 1997, afl. 609, 8.

<sup>472</sup> *Vr. nr.* 101/2 ISTASSE 1 oktober 1999, *Vr. & Antw.* Senaat 2002-2003, nr. 2-69, 3867, besproken in *Fiscoloog* 2003, afl. 892, 1.

<sup>473</sup> Bergen 5 september 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 39, 10.

<sup>474</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 23/57.

<sup>475</sup> *Cass.* 24 mei 1966, *Bull. Bel.*, afl. 444, 1581.

<sup>476</sup> *Cass.* 24 mei 1966, *Bull. Bel.*, afl. 444, 1581.

<sup>477</sup> Bergen 5 september 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 908, 9.

<sup>478</sup> Brussel 6 december 1983, *R.G.F.* 1984, 62.

bepert zijn tot de daden van dagelijks beheer. Geen enkel bewijs werd aangebracht dat de belastingplichtige die beslissing niet zou hebben geëerbiedigd. De omstandigheid dat de betrokkene bevoegd is om de briefwisseling te ondertekenen en overdrachten van fondsen te verrichten, is geen aanwijzing dat hij de macht heeft daden te stellen die het dagelijks beheer overschrijden<sup>479</sup>;

- wijziging van de hoedanigheid van beheerder in die van directeur met dezelfde machten inzake dagelijks beheer, maar met inperking van de macht de bankcheques te ondertekenen (medeondertekening van een derdebeheerder vereist)<sup>480</sup>;
- functies beperkt tot het dagelijks beheer<sup>481</sup>.

#### Bedrijfsleidersbezoldigingen

#### 1157

art. 31-32 WIB92

Bedrijfsleidersbezoldigingen zijn alle beloningen verleend of toegekend aan een natuurlijke persoon die voldoet aan voormelde omschrijving van bedrijfsleider. Bezoldigingen van bedrijfsleiders zijn inzonderheid:

- vaste of veranderlijke tantièmes, zitpenningen, emolumenten en alle andere sommen toegekend door vennootschappen, andere dan dividenden of terugbetalingen van eigen kosten van de vennootschap (zie randnr. 1152);
- voordelen, vergoedingen en bezoldigingen die in wezen gelijkaardig zijn aan die vermeld in artikel 31, lid 2, 2° tot 5° van het WIB92 (voordelen van alle aard, stopzettingvergoedingen, vergoedingen tot herstel van een tijdelijke derving en voorheen verworven beloningen)<sup>482</sup>;
- de huurprijs en de huurvoordelen van een gebouwd onroerend goed verhuurd door bedrijfsleiders van de eerste categorie aan de vennootschap waarin zij een opdracht of gelijkaardige functies uitoefenen, voor zover die meer bedragen dan vijf derden van het gevaloriseerd kadastraal inkomen<sup>483</sup>. Van deze bezoldigingen worden de kosten in verband met het verhuurde onroerend goed niet in aftrek gebracht<sup>484</sup>.

#### Attractiebeginsel

#### 1158

art. 32 WIB92

Artikel 32 van het WIB92 definieert de belastbare bedrijfsleidersbezoldigingen als alle beloningen verleend of toegekend aan een natuurlijke persoon die een opdracht als bedrijfsleider uitoefent. De schuldenaar, de benaming en de wijze van vaststelling of toekenning zijn van geen belang. Hieruit vloeit voort dat in beginsel alle inkomsten die een bedrijfsleider krijgt uit de vennootschap waarvan hij bedrijfsleider is, als bezoldigingen van bedrijfsleider worden

<sup>479</sup>Gent 16 juni 1959, Keuppens.

<sup>480</sup>Brussel 10 december 1959, De Wolf.

<sup>481</sup>Antwerpen 18 april 1983, *F.J.F.*, No. 84/59, 82.

<sup>482</sup>Gent 16 april 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 854, 9; Gent 20 november 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 832, 10; Gent 23 september 2003, *T.F.R.* 2004, afl. 258, 322.

<sup>483</sup>Vr nr. 315 PIETERS 28 april 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2002-2003, nr. 153, 19593, *Bull. Bel.*, afl. 845, 456-460, besproken in *Fiscoloog* 2003, afl. 885, 12 (onroerend goed behoort tot gemeenschappelijk huwelijksvermogen).

<sup>484</sup>Zie Circ. 4 mei 1993, *Bull. Bel.*, afl. 728, 1610.

aangemerkt, ongeacht de eigenlijke aard van de inkomsten. Dit principe noemt men het 'attractiebeginsel'.

Het attractiebeginsel heeft zowel een horizontale als een verticale werking.

1. De 'horizontale werking' van het attractiebeginsel houdt in dat alle inkomsten die de bedrijfsleider verkrijgt uit de vennootschap, belast worden als bedrijfsleidersbezoldigingen, ongeacht in welke hoedanigheid hij de inkomsten verkrijgt.  
Verkrijgt een belastingplichtige verschillende vergoedingen omdat hij een mandaat bekleedt binnen de vennootschap, eveneens in de vennootschap tewerkgesteld is als werknemer en tegelijkertijd ook, op zelfstandige basis, extern consultingadvies aan de vennootschap verleent, dan zullen al die vergoedingen kwalificeren als bedrijfsleidersbezoldiging.
2. De 'verticale werking' van het attractiebeginsel houdt in dat alle mogelijke vergoedingen (pensioenen, opzeggingsvergoedingen, e.d.) die een persoon verkrijgt van de vennootschap naar aanleiding van zijn activiteiten als bedrijfsleider, als bedrijfsleidersbezoldigingen worden belast.

Nochtans vallen niet alle inkomsten onder de toepassing van het attractiebeginsel:

- zo zullen de onroerende, roerende en diverse inkomsten in beginsel hun eigen belastingregime ondergaan<sup>485</sup>;
- ook de vergoedingen die uit hun aard zelf (ondermeer door de deontologische voorschriften van een gereguleerd beroep) kwalificeren als baten, zullen die kwalificatie niet verliezen wegens het attractiebeginsel: de sommen die een advocaat met zelfstandige praktijk ontvangt voor een occasionele opdracht als advocaat van de vennootschap (waarvan het maatschappelijke doel geheel verschillend is van de werkzaamheid van advocaat), waarin hij een bestuurdersmandaat uitoefent, moeten worden gerangschikt onder de baten van vrije beroepen. Eenzelfde regel geldt voor architecten en andere vrije beroepen<sup>486</sup>;
- indien het uitgekeerde pensioenkapitaal beantwoordt aan de wettelijke omschrijving van de afzonderlijke inkomenscategorie van de 'pensioenen' (art. 34 WIB92), kan het niet zonder meer worden ondergebracht onder de inkomenscategorie van de bestuurdersbezoldigingen<sup>487</sup>.

Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) heeft op 1 maart 2001 beslist dat het attractiebeginsel gedeeltelijk discriminerend is<sup>488</sup>. Het is bijgevolg niet meer van toepassing voor bedrijfsleiders die een bezoldigde functie uitoefenen (als werknemer) in een vennootschap waarin zij bovendien onbezoldigd een opdracht van bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijkaardige functies uitoefenen<sup>489</sup>. Die zienswijze werd bevestigd door artikel 163 van de programmawet van 27 december 2005 dat het attractiebeginsel aanpast door in artikel 32 van het WIB92 een vierde lid toe te voegen. Hier wordt nogmaals bij wet bevestigd dat het attractiebeginsel mogelijk opgeheven wordt wanneer het bestuurdersmandaat onbezoldigd is.

<sup>485</sup>Antwerpen 15 september 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 36, 1.

<sup>486</sup>Vr nr. 171 VAN DE CASTEELE 21 december 1999, *Vr. & Antw. Kamer*, 2002-2003, nr. 152, 19448, *Bull. Bel.*, afl. 838, 1704-1706, *Fiscoloog* 2003, afl. 892, 14.

<sup>487</sup>Gent 22 november 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 830, 9; Luik 19 december 2002, *F.J.F.*, No. 2003/72; Antwerpen 29 februari 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 745, 4; Antwerpen 14 januari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 879, 10. Brussel, 28 april 2004, *Fiscoloog* 2004, afl. 937, 6.

<sup>488</sup>Arbitragehof 1 maart 2001, nr. 30/2001, *B.S.* 24 maart 2001.

<sup>489</sup>Rb. Gent 31 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 844, 10, *Fisc. Act.* 2002, afl. 11, 2.

## Voordelen van alle aard

**1159**

art. 32 lid 2 2° WIB92

Tot de bezoldigingen van bedrijfsleiders behoren eveneens de voordelen van alle aard die rechtstreeks of onrechtstreeks worden behaald uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid als bedrijfsleider, en dit ongeacht de wijze van betaling (art. 32 lid 2 2° WIB92).

De administratie draagt in beginsel de bewijslast dat het voordeel wordt verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid als bedrijfsleider. Het is evenwel niet vereist dat de administratie aantoont dat het voordeel zijn oorsprong vindt in de effectieve prestaties die de belastingplichtige in zijn hoedanigheid van bedrijfsleider heeft verricht en dat het voordeel een bijkomende bezoldiging uitmaakt voor de bedrijfsleider<sup>490</sup>. Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat wanneer niet bewezen is dat het voordeel werd toegekend om een andere reden dan het vergoeden van beroepsprestaties en evenmin dat het door een gelijkwaardige last geheel of gedeeltelijk werd gecompenseerd, de administratie dan, door uitsluiting van elke andere reden, het bewijs levert van hogergenoemd oorzakelijk verband<sup>491</sup>.

Voor een omschrijving van de verschillende vormen die de voordelen van alle aard kunnen aannemen, wordt verwezen naar randnr. 1143. Ook specifiek met betrekking tot voordelen van alle aard toegekend aan bedrijfsleiders, bestaat een uitgebreide rechtspraak<sup>492</sup>.

## Netto-inkomen

**1160**

art. 51 WIB92

Zoals voor de werknemers is ook voor bedrijfsleiders het belastbare inkomen gelijk aan het verschil tussen de effectieve ontvangsten en de effectieve uitgaven (zie randnr. 1148).

Bij gebrek aan bewijzen worden de beroepskosten, uitgezonderd de sociale bijdragen en daarmee gelijkgestelde kosten forfaitair bepaald op 5 % van de bezoldigingen, met een te indexerende maximum van 2555 EUR (3320 EUR voor aj. 2008 en 3380 EUR voor aj. 2009). Het forfait is niet van toepassing op vergoedingen die zijn verkregen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen (art. 51 WIB92).

Bestuurders die hun nettobezoldigingen geheel of gedeeltelijk aan derden storten, moeten bewijzen dat het verwerven of het behoud van hun mandaat en van de inkomsten die zij eruit

<sup>490</sup>Luik 15 maart 1995, *F.J.F.*, No. 96/6.

<sup>491</sup>Cass. 22 november 1973, *Pas.* 1974, I, 316, *Bull. Bel.*, afl. 523, 2222; Brussel 7 oktober 1974, *T. Not.* 1976, afl. 172; Rb. Antwerpen 12 september 2003, *Fiscooloog* 2003, afl. 911, 10 (belastingplichtige toont aan dat voordeel ook kon genoten worden zonder zijn beroepswerkzaamheid binnen de vennootschap); Gent 23 september 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 39, 10, *Fiscooloog* 2003, afl. 912, 9 (het volstaat dat een voordeel voortspuit uit de uitoefening van een beroepsactiviteit, daarin zijn oorsprong vindt en erop betrekking heeft. Hoedanigheid van aandeelhouder heeft geen belang).

<sup>492</sup>Gent 25 juni 2002, *Fiscooloog* 2002, afl. 863, 9 (renteloze lening); Gent 20 december 2001, *Fiscooloog* 2002, afl. 834, 10; Rb. Brussel 1 februari 2002, *Fiscooloog* 2002, afl. 841, 10 (overmatige overnameprijs); Antwerpen 18 december 2001, *Fiscooloog* 2002, afl. 832, 10 (premies van definitief en onmiddellijk verworven levensverzekeringspremies); Rb. Antwerpen 5 februari 2002, *F.J.F.*, No. 2002/162 (individualiseerbare premies van collectieve aansprakelijkheidsverzekering); Gent 20 mei 2003, *Fiscooloog* 2003, afl. 900, 9 (bedrijfsleiderverzekering niet in onmiddellijk voordeel van de bedrijfsleider, dus geen voordeel van alle aard); Brussel 9 oktober 2003, *Fiscooloog* 2003, afl. 911, 7 (diners met klanten op kosten van de onderneming zijn geen voordelen van alle aard).



halen werkelijk en uitdrukkelijk ondergeschikt is aan het afstaan van een bepaald gedeelte van de emolumenten die zij ontvangen<sup>493</sup>.

De bestuurder kan ook bedrijfsverliezen lijden. Zo stemt de administratie erin toe de werkelijkheid van de feiten in aanmerking te nemen en de bedrijfsaard te aanvaarden van een persoonlijke borgstelling gegeven door een bestuurder ten bate van zijn vennootschap, inzonderheid wanneer er uit de omstandigheden blijkt dat de bedoelde bestuurder zich door een zorg van algemeen belang ten gunste van zijn vennootschap heeft laten leiden, met het doel bv. een plotselinge ineenstorting van deze laatste te vermijden; in dergelijk geval mag inderdaad worden beschouwd dat de betrokkene gehandeld heeft niet zozeer in zijn hoedanigheid van aandeelhouder of schuldeiser, maar veeleer in zijn hoedanigheid van leider van een onderneming, om aan een dwingende morele verplichting te voldoen<sup>494</sup>.

art. 53 15° WIB92

Een bedrijfsleider kan onder de voorwaarden gesteld bij artikel 53, 15° van het WIB92 verliezen van de vennootschap ten laste nemen (zie randnr. 1264).

### c. Bezoldigingen van meewerkende echtgenoten

#### **1161,50**

art. 30 3° en 33 WIB92

De programmawet van 24 december 2002 voerde een nieuwe categorie van bezoldigingen in: de bezoldigingen van meewerkende echtgenoten<sup>495</sup>. Voortaan moet een onderscheid worden gemaakt tussen het nieuwe stelsel van bezoldigingen van meewerkende echtgenoten en het klassieke stelsel van toekenningen aan meewerkende echtgenoten.

Onder het klassieke stelsel vallen de meewerkende echtgenoten met een eigen beroepsbezigheid en die in die zin een eigen sociaal statuut genieten, alsook de meewerkende echtgenoten die geen eigen beroepsactiviteit hebben, en in die zin niet genieten van een eigen sociaal statuut behalve dan de verplichte aansluiting bij de ziekte- en invaliditeitsverzekering, sector uitkeringen. Dit laatste is wat men noemt het ministatuut.

Onder het nieuwe stelsel van de bezoldigingen van meewerkende echtgenoten vallen dan de echtgenoten zonder een eigen beroepsactiviteit, maar die voor de toepassing van het sociaal statuut van de zelfstandigen vallen onder wat men noemt het maxistatuut.

Voor de meewerkende echtgenoten die vallen onder het ministatuut (klassieke regeling) werd een overgangsregeling uitgewerkt. De hier bedoelde meewerkende echtgenoten konden tot 1 juli 2005 vrijwillig overstappen naar het maxistatuut (nieuwe stelsel). Per 1 juli was men verplicht die overstap te maken.

Deze overstap (al dan niet vrijwillig) heeft tot gevolg dat het nieuwe stelsel van toepassing is op de bezoldigingen van meewerkende echtgenoten die geen eigen beroepsactiviteit hebben.

Een uitzondering wordt wel gemaakt voor de meewerkende echtgenoten die geboren zijn vóór 1956. Zij blijven, ook vanaf 1 juli 2005, enkel verplicht onderworpen aan het ministatuut. Zij kunnen zich echter wel vrijwillig onderwerpen aan het maxistatuut.

<sup>493</sup>Gent 23 december 1958, *J.D.F.* 1959, afl. 155, Cambier; Brussel 8 december 1964, Colmant; *Com. IB.* 1992, nr. 44/92 en *Com. IB.* 1992, nr. 51/44 en Vr. PIETERS 25 november 1999, *Vr. & Antw. Kamer* 1999-2000, 3434.

<sup>494</sup>Zie Cass. 30 januari 1962, ENGELS, *Bull. Bel.*, afl. 390, 1622; *Com. IB.* 1992, nr. 53/241.

<sup>495</sup>Programmawet 24 december 2002, *B.S.* 31 december 2002, zie ook *Fiscoloog* 2002, afl. 870, 3.

Het nieuwe stelsel impliceert dat de bezoldigingen die worden toegekend aan de meewerkende echtgenoot als volwaardige bezoldigingen worden beschouwd. Zij worden als eigen beroepsinkomsten van de meewerkende echtgenoot belast (art. 30 3° en 33 WIB92)<sup>496</sup>.

Onder de bezoldigingen voor meewerkende echtgenoten worden begrepen: alle toekenningen van een deel van de winst en de baten van de 'zelfstandige' partner, i.e. de geholpen partner. De bezoldigingen moeten overeenstemmen met de normale bezoldiging van de prestaties van de meewerkende echtgenoot, maar mogen niet hoger zijn dan 30 % van het (gezamenlijk belastbaar) nettobedrag van de inkomsten van de beroepswerkzaamheid die met de hulp van de echtgenoot wordt uitgeoefend, behoudens indien de prestaties van de meewerkende echtgenoot hem kennelijk recht geven op een groter deel (art. 33 lid 2 WIB92). Voor de bepaling van de 30 %-grens van het nettobedrag van de inkomsten van de 'zelfstandige' partner, worden de beroepsinkomsten die afzonderlijk worden belast, buiten beschouwing gelaten.

In dergelijk geval zijn de bezoldigingen aftrekbaar in hoofde van de 'zelfstandige' partner. Er moeten geen individuele fiches of samenvattende opgaven worden opgemaakt.

De meewerkende echtgenoot kan in het nieuwe stelsel opteren voor het kostenforfait van 5 % of voor de aftrek van de eigen werkelijke beroepskosten. Zij genieten in bepaalde gevallen ook een belastingkrediet voor lage activiteitsinkomsten (art. 289ter WIB92). Dat is niet het geval voor de meewerkende echtgenoot waarop het klassieke stelsel van toepassing is. Die meewerkende echtgenoten hebben geen recht op de forfaitaire aftrek van beroepskosten, noch op de aftrek van de eigen werkelijke beroepskosten. Ook van het belastingkrediet voor lage activiteitsinkomsten zijn ze uitgesloten.

Op de bezoldiging van de meewerkende echtgenoot moet geen bedrijfsvoorheffing worden ingehouden. Wel moet de meewerkende echtgenoot voorafbetalingen doen om belastingvermeerdering te vermijden<sup>497</sup>.

Noteer dat het stelsel van het meewerkinkomen met ingang van het aanslagjaar 2005 ook van toepassing is op de wettelijk samenwonenden.

## 7. Pensioenen en renten

1162

- Bibliografie
- Programmawet 24 december 2002, *B.S.* 31 december 2002.
  - Wet 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid, *B.S.* 15 mei 2003, *err.* *B.S.* 26 mei 2003 (hierna de WAP).
  - KB 14 november 2003, *B.S.* 14 november 2003.
  - KB 15 december 2003, *B.S.* 15 december 2003.
  - Circ. 6 en 18 april 1983, *Bull. Bel.*, afl. 618, 1452 en 1462
  - PARENT, X., "Les indemnités et les rentes", in *Knelpunten in de fiscale rechtspraak*, F.J.F., (ed.), Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen België, 1994, 191-225.
  - SCHEERS, D., *L'imposition des pensions, rentes, indemnités et allocations en tenant lieu. Revenus de source belge obtenus par des résidents*, Bruylant, Brussel, 1996, 588 p.

<sup>496</sup>X, "Helpende echtgenoot: vervroegd zelf voorafbetalingen doen", *Fiscoloog* 2005, afl. 977, 1-3; Bericht betreffende de voorafbetalingen van meewerkende echtgenoten, aanslagjaar 2006, *B.S.* 7 april 2005.

<sup>497</sup>A. KIEKENS, "Nieuw sociaal en fiscaal statuut van de meewerkende echtgenoot", *Notariaat* 2003, afl. 5, 4-6.

- ROUHART, M., “La fiscalité de l’assurance”, *Signaux Fiscaux*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 156 p.
- HUYSMAN, S., “De interpretatie van artikel 34, 1° WIB92 op nieuwe wegen?”, in *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. Dr. J. J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75ste verjaardag*, Gent, Larcier, 1999, 129-141.
- VAN DUYSE, K. en MOHR, M., *Fiscaliteit voor pensioenfondsen en gelijkaardige instellingen: Praktisch Handboek*, Brussel, Larcier, 2000, 294 p.
- BAETEN, J. en DEVOET, C., “La nouvelle loi sur les pensions complémentaires”, in *Cahiers de fiscalité pratique*, Brussel, Larcier, 2004, 285.
- DE BRABANTER, V., GIESELINCK, G., PERTRY, V., ROELS, P. en STEVENS, Y., “Aanvullende pensioenen voor werknemers”, Mechelen, Kluwer, 2004, 672 p.
- VAN EESBEECK, P. en VEREYCKEN, L., “Aanvullende pensioenen voor zelfstandigen”, Mechelen, Kluwer, 2004, 351.
- X., “Taxatie van extra-wettelijke pensioenen”, *Fiscoloog* 1983, afl. 82, 1-8 (algemene studie omtrent de toepassing van artikelen (oud) 32bis, 54 en 92 WIB92, alsook de overige wettelijke bepalingen in verband met extralegale pensioenen).
- GYSEN, S., “De belastingheffing op vergoedingen voor schade aan personen zonder onmiddellijke inkomstenderving”, *R.W.* 1986-1987, 215-230.
- VAN OEVELEN, A. en GYSEN, S., “De fiscaalrechtelijke behandeling van schadevergoedingen voor onrechtmatige daad”, in *XVde Postuniversitaire Cyclus Willy Delva* 1988-1989, 4.
- BAILLEUR, A., “Le traitement fiscal des assurances de dommage”, *R.G.R.* 1996, 233-239.
- MASSARD, D., “Taxation à l’I.P.P. des pensions légales et extra-légales de retraite et de survie et des revenus de remplacement en cas d’incapacité de travail temporaire ou définitive” (1ère et 2ième partie), *C.&F.P.* 1997, afl. 1, 3-42 en 1997, 9-47.
- VAN WAL, D., “Aanvullende pensioenen voor vrije beroepers”, *A.F.T.* 1998, 59-70.
- THILMANY, J., “Le régime fiscal des indemnités réparant les conséquences d’une incapacité de travail”, *R.G.F.* 1998, 207-218.
- STAINIER, A.-V., “Het belastingstelsel van de aanvullende pensioenen, door een onderneming ten voordele van haar loontrekkenden of directieleden gefinancierd via een groepsverzekering of een pensioenfonds”, *Bul. Fisc. Fin. Recht* 1999, afl. 8, 8-22, 1999, afl. 9, 7-14 en 1999, afl. 10, 2-9.
- MARISCAL, B., en NIESSEN, L., “Contrats d’assurance et fisc”, *C.&F.P.* 1999, afl. 1, 7-28.
- NIESSEN, L., en MARISCAL, B., “Fonds de pension. Aspects juridiques, comptables et fiscaux”, *C.&F.P.* 1999, afl. 12, 11-53.
- BOURS, J.P., “De fiscale regeling van vergoedingen, hierin begrepen deze van de verzekering gewaarborgd inkomen- balans van een hervorming”, *T.F.R.*, afl. 198, 283.
- VAN DUYSE, K., “Een stappenplan voor pensioenen opgebouwd in het buitenland en de aldaar definitief verworven rechten”, noot onder Cass. 11 april 2002, *T.F.R.* 2002, afl. 227, 64.
- HENDRICKX, C., “Ook voor zelfstandigen nu wettelijke regeling inzake aanvullende pensioenen”, *Fisc. Act.* 2002, afl. 38, 8.
- VEREYCKEN, L. en VAN EESBEECK, P., “VAPZ cumuleerbaar met groepsverzekering”, *Fiscoloog* 2002, afl. 868, 7.
- VEREYCKEN, L. en VAN EESBEECK, P., “Lijkrede voor bedrijfsleidersverzekering werknemers”, *Fiscoloog* 2003, afl. 890, 1.
- VEREYCKEN, L. en VAN EESBEECK, P., “Wat biedt de nieuwe WAP voor zelfstandige bedrijfsleiders?”, *Fiscoloog* 2003, afl. 894, 3.
- VEREYCKEN, L. en VAN EESBEECK, P., “WAP zet licht op groen voor cafetariaplannen”, *Fiscoloog* 2003, afl. 897, 3.
- DE REYMAEKER, A. en HENDRICKX, C., “Aanvullende pensioenen in Kamer goedgekeurd”, *Fisc. Act.* 2003, afl. 11, 2.
- VERBEKEN, A. en MOHR, M., “Financiering van collectieve pensioentoezeggingen”, *Fisc. Act.* 2003, afl. 29, 9.
- VANDENDIJK, M., DE REYMAEKER, A. en HENDRICKX, C., “De Wet op de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid”, *A.F.T.* 2003, afl. 12, 437.
- DE BUYSER, W., “Nieuwe wetgeving op de aanvullende pensioenen fiscaal doorgelicht”, *T.F.R.* 2004, afl. 253, 3.
- VAN DEN EECKHOUT, R., “Supplementary Pensions in Belgium: The New System”, *E.T.* 2005, 243-252.

- VANDENDIJK, M., HENDRICKX, C., DE REYMAEKER, A., "Wet op de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid: update", *A.F.T.* 2006, afl. 6, 3.
- DE BUYSER, W., "Aanvullende pensioenen anno 2007. Een (fiscale) update", *T.F.R.* 2007, afl. 324, 531.

**1163**

art. 34 WIB92

Als beroepsinkomsten zijn eveneens belastbaar, de pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen en dit ongeacht de schuldenaar, de verkrijger of de benaming ervan en ongeacht de wijze waarop ze worden vastgesteld en toegekend<sup>498</sup>.

Die inkomsten zijn:

- pensioenen en lijfrenten of tijdelijke renten, alsmede als zodanig geldende toelagen, die rechtstreeks of onrechtstreeks betrekking hebben op een beroepswerkzaamheid<sup>499</sup>;
- pensioenen en lijfrenten of tijdelijke renten, alsmede als zodanig geldende toelagen, die het gehele of gedeeltelijke herstel van een bestendige derving van winst, bezoldigingen of baten uitmaken;
- kapitalen, afkoopwaarden van levensverzekeringscontracten, pensioenen, aanvullende pensioenen en renten, die geheel of gedeeltelijk zijn gevormd door middel van:
  - a. persoonlijke bijdragen van aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood met het oog op het vestigen van een rente of van een kapitaal bij leven of bij overlijden, of werkgeversbijdragen;
  - b. bijdragen en premies voor de vorming van een aanvullend pensioen als bedoeld in de wet van 28 april 2003 (de WAP), daarin begrepen de aanvullende pensioenen die worden toegekend in uitvoering van een solidariteitstoezegging als bedoeld in de artikelen 10 en 11 van de WAP en de pensioenen die zijn gevormd door middel van bijdragen en premies als bedoeld in artikel 38, § 1, lid 1, 18° en 19°;
  - c. bijdragen en premies voor de vorming van een aanvullend pensioen als bedoeld in de WAP wanneer die bijdragen zijn gedaan in het kader van een individuele voortzetting van een pensioentoezegging;
  - d. bijdragen als vermeld in de artikelen 104, 9° en 145<sup>1</sup>, 2° (premies voor een persoonlijk gesloten individuele levensverzekering);
- aanvullende pensioenen voor zelfstandigen als bedoeld in titel II, hoofdstuk I, afdeling 4, van de programmawet van 24 december 2002 (WAPZ);
- de inkomsten uit pensioensparen ingevolge artikel 145<sup>8</sup>.

De in artikel 17, § 1, 4° (van het randnr. 1063) bedoelde lijfrenten of tijdelijke renten worden niet gevisieerd. Deze kwalificeren als roerende inkomsten.

Wet op de Aanvullende Pensioenen (WAP)

**1164**

<sup>498</sup>Brussel 2 april 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 894, 9 (afkoopwaarde van levensverzekering die rechtsreeks aan ex-echtgenote wordt gestort, blijft belastbaar in hoofde van belastingplichtige); Rb. Leuven 12 maart 2004, *F.J.F.*, No. 2005/19 (overdracht reserve van buitenlands pensioenfonds aan buitenlandse verzekeringsonderneming leidt niet tot toekenning of betaling in de zin van art. 34 § 1 lid 1).

<sup>499</sup>Cass. 15 januari 2004 (F.01.0049.N), *F.J.F.*, No. 2004/158, *A.F.T.* 2004, afl. 10, 38-43 (een beroepswerkzaamheid in de zin van art. 34 § 1 1° is een werkzaamheid die in hoofde van de beoefenaar belastbare inkomsten oplevert); Gent 10 juni 2003, *T.F.R.*, afl. 263, 58 (vergoedingen die krachtens de waarborg van een collectieve verzekering tegen invaliditeit van een groepsverzekeringsovereenkomst worden uitbetaald bij ziekte of ongeval wanneer de begunstigde een economische ongeschiktheid ondergaat, maken geen vervangingsinkomsten uit en zijn bijgevolg niet belastbaar op grond van art. 34 § 1 1° WIB92).

Door de wet van 28 april 2003 (de WAP) werd de tweede pensioenpijler zowel sociaalrechtelijk als fiscaal herschreven. In principe vallen alle collectieve vormen van aanvullend pensioen en de individuele toezeggingen die hun grondslag vinden in een arbeidsovereenkomst onder het toepassingsgebied van de wet, ongeacht of ze individueel, op ondernemings- of op sectoraal (per bedrijfstak, geregeld bij cao) niveau werden toegezegd. De WAP is van toepassing op werknemers en op zelfstandige bedrijfsleiders, wat een uitbreiding inhoudt ten opzichte van het toepassingsgebied van de wet Colla (de wet van 6 april 1995 betreffende de aanvullende pensioenen).

De WAP onderscheidt binnen de tweede pensioenpijler de 'gewone' en de 'sociale' pensioentoezeggingen. Sociale pensioentoezeggingen zijn aanvullende pensioenen, georganiseerd op ondernemings- of op sectoraal niveau, die voldoen aan bepaalde solidariteitsvoorwaarden. Voorts voorziet de WAP in een regeling voor de cafetariaplannen (een verzorgingsregeling die voor de aangeslotenen voorziet in een eenvormig globaal premiebudget waarbij iedere aangeslotene, afhankelijk van zijn persoonlijke behoeften, zelf over de aanwending van dit budget mag beslissen binnen de marges van de verzorgingsregeling).

Omdat de WAP striktere voorwaarden stelt waaronder de aanvullende pensioenen tegen een afzonderlijk tarief kunnen worden uitgekeerd, is voorzien in een uitgebreide overgangsregeling voor de bestaande toezeggingen.

Hieronder worden summier de fiscale gevolgen van de verschillende pensioentoezeggingen in hoofde van de genietters overlopen.

– Fiscale behandeling tijdens de opbouw- collectieve pensioentoezeggingen

art. 38 § 1 lid 1 18°-19° WIB92

Voortaan worden de werkgevers- of ondernemingsbijdragen tijdens de opbouw uitdrukkelijk vrijgesteld zowel voor werknemers als zelfstandige bedrijfsleiders (art. 38 §1 lid 1 18° en 19° WIB92; zie randnr. 1169). Er kan in hun hoofde geen belastbaar voordeel van alle aard worden aangemerkt.

De persoonlijke bijdragen aan een collectief plan geven ook in de toekomst recht op een belastingvermindering. Het toepassingsgebied van artikel 145 van het WIB92 (zie randnrs. 1364 e.v.) wordt in die zin uitgebreid. Dit geldt eveneens voor de persoonlijke bijdragen ingeval van een individuele voortzetting van een pensioentoezegging. Dit is de mogelijkheid voor een werknemer (en niet voor een zelfstandige bedrijfsleider) die zijn werkgever verlaat, om (mits voorwaarden) zijn aanvullend pensioen voort te zetten bij zijn nieuwe werkgever op basis van het oude pensioenplan. De nieuwe werkgever is verplicht inhoudingen te doen op het loon van de werknemer en deze door te storten aan een door de werknemer aangeduide pensioeninstelling.

– Fiscale behandeling tijdens de opbouw – individuele pensioentoezeggingen

art. 38 WIB92

De WAP brengt een aantal fundamentele wijzigingen aan met betrekking tot de mogelijkheid individuele voorzieningen te treffen. Een individuele pensioentoezegging kan nog slechts onder strikte voorwaarden worden gedaan (voor werknemers: occasioneel en niet stelselmatig, beperking in de tijd, aanwezigheid van collectieve voorzieningen, externalisering bij pensioenfonds of als individuele levensverzekering bij verzekeringsmaatschappij; deze laatste voorwaarde geldt ook voor bedrijfsleiders die geen vennootschapsmandataris zijn). Aangezien de begunstigde onmiddellijk definitieve rechten zal kunnen laten gelden, is ook hier

voorzien in een uitdrukkelijke vrijstelling in artikel 38 van het WIB92. Voor bedrijfsleiders is wel vereist dat ze periodieke en regelmatige bezoldigingen verkrijgen van de onderneming.

– Fiscale behandeling van de uitkeringen

Hier moet men een onderscheid maken naargelang de uitkering gedaan wordt in rente of in kapitaal. Indien de uitkering gebeurt onder de vorm van een *rente*, is die rente belastbaar als beroepsinkomen tegen de progressieve belastingtarieven.

art. 18 WAP

De WAP voorziet in haar artikel 18 in een aangepaste regeling voor kapitaaluitkeringen die omgevormd worden tot uitkeringen in rente. Men moet dan afstand doen van zijn kapitaal. Het kapitaal ondergaat in eerste instantie haar eigen fiscale regime (afzonderlijk belast tegen 16,5 % respectievelijk 10 % (cf. *infra*)) maar het wordt niet effectief uitgekeerd aan de begunstigde. Het nettokapitaal wordt vervolgens omgezet in een lijfrente die gedeeltelijk

art. 17 § 1 4° WIB92

belastbaar is als roerend inkomen tegen een afzonderlijk tarief van 15 %<sup>500</sup> (art. 17 §1 4° WIB92). Het roerend inkomen wordt forfaitair bepaald op 3 % van het prijsgegeven kapitaal.

art. 171 WIB92

Het WIB92 voorziet nochtans onder bepaalde voorwaarden in een afzonderlijke belastingheffing (art. 171 WIB92; zie randnrs. 1373 e.v.) indien de uitkering gebeurt in de vorm van *kapitaal*. Deze regels werden door de WAP gewijzigd.

Kapitalen en afkoopwaarden worden afzonderlijk belast tegen in principe 16,5 % (+ gemeentelijke opcentiemen) voor zover ze zijn opgebouwd met werkgeversbijdragen en tegen 10 % voor zover ze zijn opgebouwd met persoonlijke bijdragen, op voorwaarde dat ze worden uitgekeerd naar aanleiding van de pensionering, vanaf de leeftijd van 60 jaar of naar aanleiding van het overlijden.

In dit verband moet ook de wet van 23 december 2005 betreffende het Generatiepact<sup>501</sup> worden vermeld. Die wet bevat een aantal maatregelen om werknemers aan te moedigen langer actief te blijven. Vanaf 1 januari 2006 kunnen aanvullende pensioenkapitalen die gevormd zijn door werkgeversbijdragen of bijdragen van de onderneming worden uitgekeerd tegen een afzonderlijk belastingtarief van 10 %. Dit kan onder volgende voorwaarden<sup>502</sup>:

- het aanvullend pensioenkapitaal mag ten vroegste bij het bereiken van de wettelijke pensioenleeftijd worden uitgekeerd;
- de begunstigde moet minstens tot het bereiken van de wettelijke pensioenleeftijd 'effectief actief' zijn gebleven.

Onder 'effectief actief' blijven, verstaat de administratie dat de werknemer of bedrijfsleider in kwestie gedurende een referentieperiode van drie jaren voorafgaand aan de wettelijke pensioenleeftijd, effectief nog een beroepsactiviteit moeten hebben uitgeoefend. Bepaalde periodes van inactiviteit worden echter gelijkgesteld met periodes van activiteit.

art. 31 lid 2 4° WIB92

<sup>500</sup>Art. 171 WIB92.

<sup>501</sup>B.S. 30 december 2005.

<sup>502</sup>Art. 171 2° b) WIB92.

De WAP omvat naast de bepalingen omtrent aanvullende pensioen- en overlijdensvoorzieningen ook bepalingen omtrent aanvullende voorzieningen bij *arbeidsongeschiktheid* en in geval van *medische kosten* (de sociale pensioenplannen).

art. 38 § 1 lid 1 20° WIB92

De uitkeringen als aanvulling van de wettelijke uitkeringen bij overlijden of arbeidsongeschiktheid door arbeidsongeval, ongeval, beroepsziekte of ziekte, worden onderworpen aan het progressief tarief conform artikel 31, lid 2, 4° van het WIB92 (randnr. 1143). De premies worden uitdrukkelijk vrijgesteld (art. 38 §1 lid 1 20° WIB92).

De uitkeringen voor medische kosten of afhankelijkheid zijn belastingvrij. De bijdragen zijn in hoofde van de werkgever of de onderneming niet aftrekbaar. In een circulaire van 14 april 2006 breidt de administratie de belastingvrijstelling (van de bijdragen en de uitkeringen) en de niet-aftrekbaarheid (van de bijdragen) uit tot alle collectieve verzekeringen voor geneeskundige verzorging en collectieve verzekeringen die uitsluitend een fysiologische en/of economische invaliditeit beogen te vergoeden. De veralgemeende vrijstelling geldt met terugwerkende kracht. De niet-aftrekbaarheid van de premies daarentegen wordt maar toegepast vanaf 2007.

Aanvullend pensioen voor zelfstandigen

**1165**

Nagenoeg gelijktijdig met de WAP werd door de programmawet van 24 december 2002 eveneens in een aangepaste regeling voorzien voor de aanvullende pensioenen voor zelfstandigen. Ook voor zelfstandigen is voorzien in een 'gewone' en een 'sociale' pensioenovereenkomst.

De uitkeringen van het aanvullend pensioen voor zelfstandigen zijn belastbaar onder toepassing van artikel 34 van het WIB92.

Ook hier moet de wet van 23 december 2005 betreffende het Generatiepact worden vermeld. Evenals voor werknemers en bedrijfsleiders geldt ook voor zelfstandigen een 'voordeligere' belasting (de belastbare grondslag wordt beperkt tot 80 %) indien dezelfde voorwaarden vervuld zijn als hierboven vermeld. 'Effectief actief' is in deze context de zelfstandige die tijdens de laatste drie jaren voor zijn wettelijke pensioenleeftijd onafgebroken aangesloten is bij een sociaal verzekeringsfonds en tijdens die periode sociale bijdragen als zelfstandige in hoofdberoep heeft betaald.

Pensioensparen

**1165,20**

art. 34 § 2 WIB92

Tot de inkomsten uit pensioensparen behoren:

- de spaartegoeden op een collectieve of individuele spaarrekening; het belastbaar bedrag is gelijk aan het bedrag dat overeenstemt met de kapitalisatie tegen een rentevoet van 4,75 % per jaar van het totale bedrag van de op de spaarrekening ingeschreven netto sommen die voor belastingvermindering in aanmerking zijn genomen. De Koning kan die rentevoet aanpassen;
- de pensioenen, renten, kapitalen en afkoopwaarden van een spaarverzekering;
- de volgende overdrachten:
  - gedeeltelijke overdrachten van tegoeden van spaarrekeningen of van technische reserves van spaarverzekeringen;

- volledige overdrachten van tegoeden van een individuele of collectieve spaarrekening naar een spaarverzekering;
- volledige overdrachten van technische reserves betreffende een spaarverzekering naar een individuele of collectieve spaarrekening.

### Vervangingsinkomsten

#### 1165,30

De vervangingsinkomsten kunnen in drie categorieën opgedeeld worden:

- de vervangingsinkomsten met karakter van sociale toelagen (o.m. arbeidsongevallenvergoeding, vergoeding wegens beroepsziekte, enz.). Volgens het Hof van Cassatie waren deze inkomsten belastbaar zonder dat er een effectieve derving van inkomsten moet zijn. Zij worden beschouwd als zijnde vergoedingen die "rechtstreeks of onrechtstreeks betrekking hebben op de beroepswerkzaamheid"<sup>503</sup>. Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) oordeelde evenwel dat er discriminatie is indien uitkeringen wegens een arbeidsongeval belast zouden worden in een situatie waar er geen loonverlies is<sup>504</sup>. Zie volgende paragraaf;
- de gemeenrechtelijke vergoedingen (o.m. ingevolge verkeersongevallen in het privéleven). Zij zijn slechts belastbaar indien zij het herstel uitmaken van een werkelijke bestendige derving van beroepsinkomsten<sup>505</sup>. De administratie volgt dit standpunt<sup>506</sup>;
- de vergoedingen die het verlies van een economisch vermogen herstellen (o.m. morele schade, pijn, smart, terugbetaling van medische kosten, enz.). Deze zijn niet belastbaar<sup>507</sup>.

Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) heeft beslist dat uitkeringen op grond van de arbeidsongevallenwetgeving ingevolge een blijvende arbeidsongeschiktheid, niet belastbaar zijn als vervangingsinkomsten indien er geen inkomstenderving is<sup>508</sup>. De wetgever heeft in die zin artikel 34 (door een wijziging van § 1, 1° en door invoering van § 1, 1°bis) en artikel 39 van het WIB92 aangepast.

Vervolgens heeft het hof geoordeeld dat de belastbaarheid van vergoedingen die buiten de arbeidsongevallenwetgeving, in uitvoering van een individueel verzekeringscontract (ge waarborgd inkomen) worden gestort tot herstel van fysiologische of economische invaliditeit

<sup>503</sup>Cass. 15 mei 1987, *F.J.F.*, No. 87/159, 287, *Fisc. Koer.* 1987, 343, noot J. THILMANY, *R.W.* 1987-1988, 329, noot S. GYSEN, *Pas.* 1987, I, 1114, *Bull. Bel.*, afl. 673, 1043; Cass. 13 januari 1989, *Pas.* 1989, I, 519, *F.J.F.*, No. 89/53, 101, *Fisc. Koer.* 1989, 134, noot J. THILMANY, *J.T.* 1989, 436, *Bull. Bel.*, afl. 692, 749, *R.W.* 1988-89, 1087; Cass. 26 maart 1991, *F.J.F.*, No. 91/80; Cass. 14 mei 1992, *Pas.* 1992, I, 801; Cass. 27 november 1992, *F.J.F.*, No. 93/83, 169, *R.W.* 1992-1993, 1130, noot P. GOEMINNE, *Fisc. Koer.* 1993, 533, noot J. THILMANY, *A.F.T.* 1993, 19.

<sup>504</sup>Arbitragehof 9 december 1998, nr. 132/98, *B.S.* 19 maart 1999, *F.J.F.*, No. 99/99, *Fisc. Act.* 1998, afl. 44, 1, *A.F.T.* 1999, 25, noot A. MISPLON, *R.G.F.* 1999, 69, noot J. THILMANY; X, "Arbidsongeval & gebrek inkomstenderving. Discriminatie", *Fiscoloog* 1999, afl. 691, 6; cf ook de commentaar op Brussel 31 oktober 1997, *A.F.T.* 1998, 228, *Fisc. Koer.* 1998, 205 (waar de auteur de mening is toegevoegd dat de huidige interpretatie van art. 34 WIB92 niet langer houdbaar is).

<sup>505</sup>Cass. 15 januari 1986, *Pas.* 1986, I, 595, *Jur. Liège* 1986, 161, *J.D.F.* 1986, 217, *R.W.* 1986-87, 233 noot S. GYSEN; Cass. 13 februari 1992, *F.J.F.*, No. 92/134, 254, *J.D.F.* 1992, 104, *Fisc. Koer.* 1993, 273 noot J. THILMANY, *Bull. Bel.*, afl. 768, 171; Cass. 22 oktober 1992, *F.J.F.*, No. 93/54, *Bull. Bel.*, afl. 732, 3205, *A.F.T.* 1993, 189, noot J. THILMANY; Cass. 23 september 1993, *Bull. Bel.*, afl. 742, 2747; Gent 23 april 1998, *F.J.F.*, No. 98/186, *T.F.R.* 1999, 115; Antwerpen 18 mei 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 716, 9; Gent 24 juni 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 719, 11.

<sup>506</sup>Circ. 11 juli 1997, *Bull. Bel.*, afl. 774, 1802 en Circ. 19 februari 1998, *Bull. Bel.*, afl. 781, 688 (betreffende verzekeringen gewaarborgd inkomen).

<sup>507</sup>Gent 18 december 1979, *J.D.F.* 1983, 52; Bergen 25 april 1984, *Bull. Bel.*, afl. 638, 635, *F.J.F.*, No. 84/191; Brussel 20 november 1990, *F.J.F.*, No. 91/05, *A.F.T.* 1991, 208, noot J. THILMANY; Antwerpen 18 februari 1997, *F.J.F.*, No. 97/159, *A.F.T.* 1997, 345; Circ. 2 april 1986, *Bull. Bel.*, afl. 650, 964.

<sup>508</sup>Arbitragehof 9 december 1998, nr. 132/98, *Fisc. Act.* 1998, afl. 44,1, *Fiscoloog* 1999, 691, 6.



en zonder inkomstenverlies, een schending uitmaakt van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel<sup>509</sup>. Het arrest liet, zonder klaarheid te scheppen, uitschijnen dat hiertoe wel vereist was dat de belastingplichtige de premies niet fiscaal in aftrek had gebracht. In zijn arrest van 30 april 2003 verduidelijkt het hof evenwel dat de al dan niet aftrek van de premies (gestort door werkgever ten gunste van de werknemer) geen belang heeft. De afwezigheid van inkomensderving is het enige criterium<sup>510</sup>. Inmiddels drong dit standpunt ook door in de lagere rechtspraak<sup>511</sup>.

In zijn arrest van 1 juni 2005 lijkt het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) echter op dit laats-te standpunt terug te komen<sup>512</sup>.

Het hof stelt in dit arrest immers dat er geen schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel is wanneer de vergoedingen die worden uitgekeerd door een verzekeringsmaatschappij die dekking verleent ingevolge een polis 'gewaarbord inkomen' belastbaar zijn, zonder dat er voor de genietter van de vergoeding een inkomstenderving is, wanneer de premies verbonden aan het verzekeringscontract door de begunstigde van de vergoeding als beroepskosten werden afgetrokken.

Met een arrest van 10 mei 2007<sup>513</sup> bevestigt het Grondwettelijk Hof zijn eerder arrest van 1 juni 2005. Het hof oordeelt dat het verantwoord is dat een vergoeding toegekend ter uitvoering van een individuele levensverzekeringsovereenkomst die is afgesloten ter herstel van een arbeidsongeschiktheid wegens ziekte en invaliditeit, wordt belast wanneer de premie door de begunstigde van de vergoeding als beroepskosten werd afgetrokken, gelet op het feit dat de wetgever ervan uitgaat dat de vergoedingen toegekend ter uitvoering van een individueel verzekeringscontract tegen lichamelijke ongevallen van belasting vrijgesteld moeten worden wanneer de premies verbonden aan het contract niet fiscaal werden afgetrokken. Uit de definitie van het begrip 'beroepskosten' in artikel 49 van het WIB92 *juncto* artikel 52, 10° van het WIB92 volgt volgens het hof dat een afgetrokken premie tot doel heeft belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, zodat noodzakelijkerwijze de uitgekeerde vergoeding belastbaar is<sup>514</sup>.

#### Individuele levensverzekering

#### 1165,40

De uitkeringen van individuele levensverzekeringen zijn maar effectief als pensioen belastbaar (zie randnr. 1170), indien in België voor minstens één premie een aftrek of belastingvermindering werd verkregen. De aftrek moet wel terecht verkregen zijn<sup>515</sup>. Dit geldt ook voor de uitkeringen van pensioensparen. De uitkeringen van groepsverzekeringen daarentegen zijn steeds als pensioen belastbaar, ook al werd voor geen enkele premie een fiscaal voor-

<sup>509</sup>Arbitragehof 10 oktober 2001, nr. 120/2001, *A.F.T.* 2002, 31, *Fiscoloog*; afl. 818, 7; Gent 25 juni 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 858, 9; Luik 21 juni 2000, *Fiscoloog* 2002, afl. 839, 11.

<sup>510</sup>Arbitragehof 30 april 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 20, 1, *R.W.* 2003-04, nr. 15, 582.

<sup>511</sup>Antwerpen 29 oktober 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 879, 10, *Fisc. Act.* 2003, afl. 11, 10; Rb. Namen 4 december 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 878, 10 (collectieve verzekering door werkgever); Rb. Brugge 18 februari 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 17, 12; Rb. Hasselt 12 maart 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 895, 4 (wettelijke en extra-wettelijke verzekering).

<sup>512</sup>Arbitragehof 1 juni 2005, nr. 102/2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 991, 12.

<sup>513</sup>GwH 10 mei 2007, nr. 73/2007, *B.S.* 14 juni 2007.

<sup>514</sup>C. HENDRICKX, "Aftrek premies gewaarborgd inkomensverzekering leidt tot belastbaarheid uitkering", *Fisc. Act.* 2007, afl. 35, 9-10.

<sup>515</sup>Antwerpen 4 februari 1997, *F.J.F.*, No. 97/100.

deel genoten<sup>516</sup>. Dit geldt uiteraard enkel voor de premies die verplichtend overeenkomstig het reglement werden gestort. Uitkeringen ingevolge door de werknemer vrijwillig gestorte groepsverzekeringsbijdragen volgen het regime van de individuele levensverzekering. Uitkeringen van het aanvullend pensioenfonds voor het notariaat worden beschouwd als uitkeringen van een individueel levensverzekeringscontract. Indien er voor de bijdragen nooit enig fiscaal voordeel (aftrek of belastingvermindering) werd genoten, zijn de uitkeringen niet belastbaar als pensioen<sup>517</sup>.

– *Belastbaar tijdperk*

art. 204 3° c) KB/WIB92

Pensioenen, renten, en toelagen zijn belastbaar in het tijdperk, waarin ze zijn betaald of toegekend (art. 204, 3°, c) KB/WIB92) (zie randnr. 1660,50). Er is maar 'toekenning', indien de genietter werkelijk over de inkomsten kan beschikken<sup>518</sup>.

In bepaalde gevallen wordt van voormeld principe afgeweken of gelden er ficties, bv.:

- bepaalde kapitalen en afkoopwaarden van levensverzekeringscontracten worden in een fictieve lijfrente omgezet, overeenkomstig artikel 169 van het WIB92, voor een periode van in principe 10 of 13 jaar (zie randnr. 1349);
- wanneer bepaalde kapitalen, afkoopwaarden en spaartegoeden worden betaald of toegekend aan een belastingplichtige die zijn woonplaats of de zetel van fortuin vooraf naar het buitenland heeft overgebracht, wordt de betaling of toekenning geacht daags voor de overbrengst te hebben plaatsgehad (art. 364bis WIB92). Deze fictie kan maar toegepast worden bij een effectieve uitkering. Deze fictie geldt niet voor buitenlandse kaderleden, aangezien zij geen Belgisch inwoner zijn (zie randnr. 1661). Volgens het Hof van Cassatie<sup>519</sup> is de fictiebepaling strijdig met de dubbelbelastingverdragen. Het Hof van Justitie bevestigde de onverenigbaarheid van artikel 364bis van het WIB92 met het Europees recht. Met ingang van aanslagjaar 2007 kan de fictiebepaling daarom alleen nog worden ingeroepen indien de belastingplichtige zich in een land buiten de EER vestigt voor zover de heffingsbevoegdheid op basis van een dubbelbelastingverdrag niet exclusief wordt toegewezen aan dat land. Bij emigraties binnen de EER kunnen pensioenkapitalen voortaan niet langer belast worden op basis van artikel 364bis van het WIB92;
- overdrachten van pensioenen of afkoopwaarden naar een buitenlands pensioenfonds of verzekeringsonderneming (art. 364ter WIB92; zie randnr. 1662) Ook hier moest België zich conformeren aan de Europese wetgeving. Artikel 364ter, eerste lid van het WIB92 bepaalt nu dat de vrijstelling geldt voor alle overdrachten van kapitalen of afkoopwaarden binnen de EER. Een overdracht naar een land buiten de EER blijft ingevolge artikel 364ter, lid 2 van het WIB92 belastbaar.

<sup>516</sup>Circ. 10 januari 1989, *Bull. Bel.*, afl. 680, 323.

<sup>517</sup>Antwerpen 26 september 1989, *F.J.F.*, No. 90/06, *Fisc. Koer.* 1990, 212, noot THILMANY, *A.F.T.* 1990, 130, noot G. GEMIS: "Eenmalige bijdrage gestort na de beroepswerkzaamheid"; Antwerpen 24 december 1996, *F.J.F.*, No. 97/38 (bijdragen gestort tijdens de loopbaan, maar niet afgetrokken).

<sup>518</sup>Vr. nr. 212 WILLOCKX 28 maart 1985, *Bull. Bel.*, afl. 644, 2602.

<sup>519</sup>Cass. 5 december 2003, *F.J.F.* 2004, No. 2004/64.

## Netto-inkomen

Van de pensioenen en renten mag het forfait voor beroepskosten dat voor de bezoldigingen wordt toegelaten, niet afgetrokken worden<sup>520</sup>. Bewezen kosten zijn wel aftrekbaar<sup>521</sup>. Vakbondsbijdragen gestort door gepensioneerden worden niet als aftrekbare uitgaven aanvaard<sup>522</sup>.

art. 35 WIB92

Pensioenen, die onverschuldigd betaald werden, vormen geen belastbare pensioenen<sup>523</sup>. Pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen, die aan beide echtgenoten samen worden betaald of toegekend, worden aangemerkt als inkomsten van iedere echtgenoot in verhouding tot de persoonlijke rechten die iedere echtgenoot in die pensioenen heeft opgebouwd. Die verhouding wordt vastgesteld door de instelling die instaat voor de toekenning van de pensioenrechten (art. 35 WIB92).

Het kapitaal van een verzekeringscontract dat ingevolge het huwelijksvermogensrecht tot het gemeenschappelijk vermogen behoort en waarvan de uitkering (bij echtscheiding) telkens voor de helft aan iedere echtgenoot gebeurt, is in hoofde van ieder van hen slechts ook voor die helft belastbaar<sup>524</sup>.

### Toepassingen:

- de som die een vennootschap uitzonderlijk zonder enige tegenprestatie uitkeert aan de weduwe van de advocaat van de vennootschap die meer dan 20 jaar overleden is, vormt geen belastbaar pensioen, maar is een liberaliteit<sup>525</sup>;
- de overlijdenspremie die de werkgever in uitvoering van de arbeidsovereenkomst aan de echtgenoot betaalde na het overlijden van de werknemer, is evenmin als pensioen belastbaar<sup>526</sup>.

## 8. Raming van anders dan in geld verkregen inkomsten

**1166**

art. 36 WIB92

Anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard gelden in principe voor de werkelijke waarde bij de verkrijger; de verkrijger van het voordeel wordt belast op de som die hij door het voordeel heeft uitgespaard<sup>527</sup>.

**1167**

art. 18

KB/WIB92

<sup>520</sup>Vr. nr. 331 HAVELANGE 16 september 1980, *Vr. & Antw. Kamer* 1979-1980, 3878.

<sup>521</sup>Gent 5 december 1996, *Fiscoloog* 1997, afl. 597, 11; Vr. nr. 139 WILLOCKX 19 maart 1985, *Vr. & Antw. Kamer* 1984-1985, *Bull. Bel.*, afl. 641, 1629; Vr. nr. 63 DE BREMAEKER, *Vr. & Antw. Senaat* 1985-1986, *Bull. Bel.*, afl. 650, 1052.

<sup>522</sup>Vr. nr. 1353 GOUTRY 4 mei 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, 18603, *Bull. Bel.*, afl. 785, 1982.

<sup>523</sup>Brussel 3 oktober 1997, *F.J.F.*, No. 98/159; Brussel 7 april 2000, *T.F.R.*, afl. 207, 853.

<sup>524</sup>Bergen 19 december 1997, *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal* 1998, afl. 16, 7.

<sup>525</sup>Brussel 11 maart 1986, *J.D.F.* 1986, 349, *F.J.F.*, No. 87/47.

<sup>526</sup>Antwerpen 18 maart 1996, *Fisc. Koer.* 1993, 311, *A.F.T.* 1996, 414, noot D. GOOSSENS, *F.J.F.* 1996, afl. 5, 241.

<sup>527</sup>Art. 36 WIB92; Vr. nr. 69 CAPOEN, *Vr. & Antw. Senaat* 1983-1984, 25 december 1984, 476.

Voor bepaalde voordelen van alle aard voorziet het KB/WIB92 in een forfaitaire waardering (art. 18 KB/WIB92). De forfaitaire waarderingsregels worden regelmatig aangepast (o.a. indexaties).

Indien er een forfaitaire waardering bestaat, moet die worden toegepast en kan er geen waardering op basis van de werkelijke kosten gebeuren<sup>528,529</sup>. Ook de administratie kan er niet van afwijken<sup>530</sup>.

Over de mogelijkheid van het sluiten van een akkoord met betrekking tot de waardering van het voordeel van alle aard, zie Bergen 4 april 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 409, *F.J.F.*, No. 97/192.

## 9. Inkomsten van onroerende en roerende goederen met beroepskarakter

1168

art. 37 WIB92

Onverminderd de toepassing van de voorheffingen, worden inkomsten van onroerende goederen en van roerende goederen en kapitalen als beroepsinkomsten aangemerkt wanneer die goederen en kapitalen worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid

van de verkrijger van de inkomsten (art. 37 WIB92)<sup>531</sup>. Een uitzondering wordt wel gemaakt voor de vergoedingen voor auteursrechten (en naburige rechten) die vanaf aj. 2009 tot een grensbedrag van, te indexeren, 37 500 EUR (49 680 EUR voor aj. 2009) onweerlegbaar worden geacht belastbaar te blijven als roerend inkomen.

Om te oordelen of een goed wordt aangewend voor de beroepswerkzaamheid, is niet enkel de uitgedrukte wil van belang. Ook de feitelijke omstandigheden zijn determinerend om te beoordelen of de activa werkelijk voor beroepsdoeleinden worden aangewend<sup>532</sup>.

De netto-inkomsten van die roerende goederen en kapitalen omvatten de werkelijke of fictieve roerende voorheffing, alsook het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting<sup>533</sup>.

Burgerlijke vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid

### 1168,50

art. 29 en 364 WIB92

<sup>528</sup>Bergen 10 oktober 2000, *F.J.F.*, No. 2001/70.

<sup>529</sup>Wat de wet op de aandelenopties (stock options) betreft, verwijzen wij onder meer naar de volgende bijdragen: P. DE KOSTER en I. VANDERREKEN, "Het nieuwe regime voor aandelenopties", *Or.* 1999, 121-131; F. DE LANGE, "Forfaitaire waardering van aandelenopties", *Vennootschapsrecht en fiscaliteit* 1998, 109-111; M. VANDENDIJK en A. DE REYMAEKER, "De fiscale behandeling van aandelenopties", *A.F.T.* 1999, 129-137.

<sup>530</sup>Gent 4 december 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 242.

<sup>531</sup>Zie o.a. Luik 15 mei 1991, *Bull. Bel.*, afl. 726, 827; Luik 17 december 1997, *F.J.F.*, No. 98/68 en *Fisc. Koer.* 1998, 202 (verhuur handelsfonds, roerend inkomen); Luik 3 juni 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 672, 10 (verhuur handelsfonds, beroepsinkomen); Vr. nr. 280 DE CLIPPELE 29 oktober 1992, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, nr. 37, 2709; Vr. nr. 1265 HATRY 3 augustus 1998, *Vr. & Antw.* Senaat 1997-1998, nr. 1-83, 4393; Gent 4 december 1997, *Fisc. Koer.* 1998, 178 (*i.c.* normaal beheer van een privévermogen); Gent 2 mei 1996, *Not. Fisc. M.* 1997, 129, noot "Wanneer maken huuropbrengsten een beroepsinkomen uit?".

<sup>532</sup>Luik 14 december 2001, *T.F.R.* 2002, 566; Antwerpen 22 september 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 679, 10; Luik 13 september 2000, *F.J.F.*, No. 2000/280; Cass. 1 februari 2002, *Fiskoloog* 2002, afl. 839, 11; Brussel 8 juni 2001, *T.F.R.* 2001, 1084.

<sup>533</sup>Zie over de definitie het beroepsinkomen: A. TIBERGHEN, *Inleiding tot het Belgisch Fiscaal Recht*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1986, nrs. 253-266.

In burgerlijke vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, die winst of baten verkrijgen, worden de opnemingen van de vennoten of leden en hun deel in de verdeelde of onverdeelde winst of baten, als winst of baten van de vennoten of leden aange-merkt.

Worden geacht verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid te zijn, de onregelmatig opgerichte handelsvennootschappen, de landbouwvennootschappen, behalve indien die voor de heffing van de vennootschapsbelasting hebben gekozen, de Europese economische samenwerkingverbanden en de economische samenwerkingverbanden.

In die vennootschappen en verenigingen wordt het geheel van de winst of de baten geacht aan de vennoten of leden te zijn toegekend op de datum van de afsluiting van de jaarrekening of op 31 december van het jaar bij gebrek aan een boekhouding; het deel van de niet-uitgekeerde winst of baten dat geacht wordt aan ieder lid te zijn toegekend, wordt vastgesteld overeenkomstig de bepalingen van het contract of de overeenkomst van associatie of nog, bij gebrek daaraan, volgens het hoofdelijk aandeel (art. 29 en 364 WIB92)<sup>534</sup>.

## § 2. VRIJGESTELDE INKOMSTEN

### 1. Sociale en culturele vrijstellingen

#### 1169

- Bibliografie I.v.m. artikel 38, 9° van het WIB92:
- KB 27 januari 1998, *B.S.* 13 februari 1998, 4158 (inzake de verhoging van de verplichte werkgeverstussenkomst).
  - Circ. nr. Ci.D.19/444.905, 27 maart 1993, *Bull. Bel.*, afl. 731, 2777.
  - Circ. nr. Ci.RH.241/471.970, 20 november 1997, *Bull. Bel.*, afl. 778, 51.
- I.v.m. artikel 38, 11° van het WIB92:
- KB 3 februari 1998, *B.S.* 19 februari 1998, 4686, *Bull. Bel.*, afl. 782, 869 (i.v.m. de aanpassing van de sociale voorwaarden inzake de vrijstelling van maaltijdcheques).
  - Vr. nr. 1247 CHEVALIER 17 februari 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-98, nr. 133, 18369, *Bull. Bel.*, afl. 785, 1962.
  - Brussel 23 januari 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 184 (geschenkchèques bij jubileum).
  - Antwerpen 22 april 1997, *F.J.F.*, No. 97/201.
  - Antwerpen 6 oktober 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 683, 9 (verschil tussen nominale waarde maaltijdcheque en persoonlijke bijdrage werknemer dient bij de werkgever als beroepskost te worden verworpen).
  - SMEESTERS, B., "L'assujettissement des chèques-repas et chèques-cadeaux à la sécurité sociale", *J.T.T.* 1994, 365-373.
  - MARISCAL, B., "Manger en entreprise: conséquences fiscales et sociales", *C.&F.P.* 1998, afl. 2, 31-48.
  - X., "Wat is de kostprijs van een sociale maaltijd?", *Fiskoloog* 1998, afl. 673, 4.

**1169,10**  
art. 38 WIB92

Worden vrijgesteld:

1. wettelijke kinderbijslagen, kraamgelden en adoptiepremies;

<sup>534</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/440.107, 5 mei 1993, *Bull. Bel.*, afl. 729, 1799.

2. pensioenen of renten ten laste van de Schatkist toegekend aan militaire en burgerlijke slachtoffers van de twee oorlogen of aan hun rechtverkrijgenden, met uitzondering van militaire anciënniteitspensioenen;
3. de dotatie die op basis van de wet van 21 juni 1960 is toegekend aan de militairen die tijdens de oorlog 1940-1945 in de Belgische Strijdkrachten in Groot-Brittannië hebben gediend;
4. tegemoetkomingen die krachtens de desbetreffende wetgeving aan mindervaliden of gehandicapten worden toegekend ten laste van de Schatkist;
5. toelagen voor geneeskundige verzorging en voor begrafeniskosten, toegekend krachtens de wetgeving betreffende de verzekering tegen ziekte en invaliditeit, betreffende de schadevergoedingen voor arbeidsongevallen en voor ongevallen op de weg van en naar het werk en betreffende de schadeloosstelling voor beroepsziekten;
6. de toelagen voor geneeskundige verzorging en voor begrafeniskosten, in het kader van de vrije ziekenfondsverzekering toegekend door de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen die goedgekeurd zijn overeenkomstig de wet van 6 augustus 1990;
7. vergoeding voor begrafeniskosten door de Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten toegekend aan de rechtverkrijgenden van zijn personeelsleden of zijn oud personeelsleden;
8. vergoedingen verkregen ter uitvoering van een individueel verzekeringscontract tegen lichamelijke ongevallen;
9. de vergoedingen door de werkgever toegekend als terugbetaling of betaling van reiskosten van de woonplaats naar de plaats van tewerkstelling, voor zover de werknemer die verplaatsing maakt: a) met het openbaar gemeenschappelijk vervoer (voor het volledige bedrag van de vergoeding), b) met een gemeenschappelijk vervoer van personeelsleden dat door de werkgever of door een groep van werkgevers wordt georganiseerd – bijvoorbeeld carpooling – (voor een bedrag dat maximaal gelijk is aan de prijs van een trein-abonnement eerste klasse voor die afstand), of c) met een ander dan in a of b vermeld vervoermiddel (voor een maximum basisbedrag van, te indexeren, 125 EUR per jaar (160 EUR voor aj. 2008 en 170 EUR voor aj. 2009)) én voor zover de werknemer zijn beroepskosten overeenkomstig artikel 51 forfaitair bepaalt<sup>535</sup>.  
De beperking tot de prijs van een treinabonnement eerste klasse kon tot gevolg hebben dat de chauffeur die voor het door de werkgever georganiseerd gemeenschappelijk vervoer een auto ter beschikking kreeg van de werkgever, belast werd op een voordeel van alle aard. De beperking tot de prijs van het treinabonnement is daarom opgeheven<sup>536</sup>;
10. renten toegekend aan invaliden uit vredeftijd of aan hun rechtverkrijgenden, in zoverre zij meer bedragen dan het geen overeenstemt met het rust- of overlevingspensioen waarop de betrokkenen normaal aanspraak hadden kunnen maken;
11. de volgende sociale voordelen verkregen door de personen die in artikel 30 van het WIB92 vermelde bezoldigingen ontvangen of hebben ontvangen alsmede hun rechtverkrijgenden:
  - a. voordelen waarvoor het wegens de wijze van toekenning niet mogelijk is het door iedere verkrijger werkelijk verkregen bedrag vast te stellen;
  - b. voordelen die, alhoewel individualiseerbaar, niet de aard van een werkelijke bezoldiging hebben;
  - c. geringe voordelen of gelegenheidsgeschenken verkregen uit hoofde of naar aanleiding van gebeurtenissen die niet rechtstreeks in verband staan met de beroepswerk-

<sup>535</sup> *Fiscoloog* 2002, afl. 833, 1; *Fiscoloog* 2002, afl. 840, 1; *Fisc. Act.* 2002, afl. 18, 3; *Fiscoloog* 2002, afl. 859, 7.

<sup>536</sup> *Circ. nr. Ci.RH.241/550.265*, AOIF nr. 20/2002, 13 december 2002, *Bull. Bel.*, afl. 833, 152, besproken in *Fisc. Act.* 2003, afl. 2, 7.

zaamheid. De administratie heeft op 16 december 2002 een circulaire gepubliceerd waarin de regels nog eens worden uiteengezet en waarin de basisbedragen worden verhoogd<sup>537</sup>;

Maaltijdcheques die worden uitgereikt aan werknemers, worden overeenkomstig artikel 38, § 1, eerste lid, 11° van het WIB92 als vrijgestelde sociale voordelen aangemerkt<sup>538</sup> voor zover de voorwaarden gesteld in artikel 19bis, § 2 van het koninklijk besluit van 28 november tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 vervuld zijn<sup>539</sup>.

Een sociaal voordeel mag niet worden aangemerkt als een ander dan in geld verkregen voordeel van alle aard, zodat de omvang van het voordeel niet mag worden geraamd overeenkomstig de principes van artikel 36 van het WIB92, die van toepassing zijn op de voordelen van alle aard<sup>540</sup>. Of een aangeboden geschenk mag worden gelijkgesteld met een sociaal voordeel (i.p.v. een voordeel van alle aard) hangt in essentie af van de omstandigheden waarin het werd aangeboden en van de waarde ervan (die overeenstemt met het bedrag dat de verkrijger in normale omstandigheden zou moeten besteden om het voordeel te verkrijgen);

12. de vergoeding van de vrijwilligers van de openbare brandweerkorpsen en de vrijwilligers van de Civiele Bescherming tot het beloop van, te indexeren, 2850 EUR (3710 EUR voor aj. 2008 en 3780 EUR voor aj. 2009);
13. het inkomen verkregen voor prestaties geleverd in het kader van een PWA-arbeidsovereenkomst zoals bepaald in artikel 3 van de wet van 7 april 1999 betreffende de PWA-arbeidsovereenkomst tot 4,10 EUR per gepresteerd uur<sup>541</sup>. Dit betekent echter niet noodzakelijk dat er belasting zal moeten worden betaald op het bedrag boven die grens. Het overschot wordt immers gelijkgesteld met een werkloosheidsuitkering, die is vrijgesteld tot een bepaald limietbedrag<sup>542</sup>;
14. de kilometervergoeding toegekend voor verplaatsingen met de fiets tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling, voor een bedrag van maximum 0,15 EUR per kilometer<sup>543, 544</sup>. De vrijstelling kan voor dezelfde verplaatsing niet worden gecumuleerd met de vrijstelling m.b.t. vergoeding voor woon-werkverkeerkosten, betaald op basis van artikel 38, § 1, eerste lid, 9° van het WIB92; de vrijstelling voor fietsvergoeding geldt ook voor wie niet kiest voor het wettelijk kostenforfait;
15. de deelnames in het kapitaal of in de winst toegekend overeenkomstig de bepalingen van de wet van 22 mei 2001 betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen evenals de deelnames in het kader van een investe-

<sup>537</sup>Circ. nr. Ci.RH.242/554.090 (AOIF nr. 28/2002), 16 december 2002, besproken in *Fisc. Act.* 2003, afl. 4, 3, *Fiscoloog* 2003, afl. 890, 12. Wat betreft de vrijstelling op het gebied van de sociale zekerheid, zie: KB 11 juli 2003, *B.S.* 1 december 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 916, 1.

<sup>538</sup>*Contra*: Rb. Namen 26 november 2003, besproken door B. LIEVENS, "Maaltijdcheques: fiscale rechtspraak en RSZ-reglementering", *Expat News* 2005, afl. 2, 4.

<sup>539</sup>Bericht 7 april 1999, *Bull. Bel.*, afl. 792, 1263; A. THIELEMANS en B. MARISCAL, "Harmonisatie sociale en fiscale wetgeving eindelijk een feit", *Fisc. Act.* 1999, afl. 15, 1; Vr. nr. 91 EERDEKENS 17 september 2001, *Vr. Kamer* 2000-2001, *Bull. Bel.*, afl. 823, 827; Circ. nr. Ci.RH.241/460 391 (AOIF 15/2003), 18 juni 2003; KB 18 januari 2003, *B.S.* 6 maart 2003. M.b.t. combinatie bedrijfsrestaurant en maaltijdcheques: *Fiscoloog* 2003, afl. 894, 8.

<sup>540</sup>Cass. 28 september 2001, *T.F.R.* 2002, 7, *R.G.F.* 2002, 85.

<sup>541</sup>Zie i.v.m. vrijgestelde verplaatsings- en maaltijdkosten: Vr. nr. 1404 DAEMS 9 juni 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 138, 19095.

<sup>542</sup>Wet 7 april 1999, *B.S.* 20 april 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 20, 2, *Fisc. Act.* 2003, afl. 39, 2.

<sup>543</sup>*Fiscoloog* 2001, § 1 afl. 833, 1.

<sup>544</sup>Nieuw art. 38 14° WIB92, ingevoerd door wet 8 augustus 1997, *B.S.* 5 november 1997, *err. B.S.* 24 juni 1998, 20489, *Bull. Bel.*, afl. 778, 42; Circ. nr. Ci.RH.241/550.265, 13 december 2002.

- ringsspaarplan en onderhevig aan de belasting op de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen;
16. voordelen die ten name van de verkrijger voortvloeien uit de rechtstreekse betaling door het RIZIV van bijdragen of premies aan een pensioeninstelling voor overeenkomsten in uitvoering van de regeling van sociale voordelen voorzien in artikel 54 van de RIZIV-wet<sup>545</sup>. Dit zijn de bijdragen voor het wettelijk aanvullend pensioen voor zelfstandigen die rechtstreeks door het RIZIV in het voordeel van de aangesloten zorgverstrekker aan zijn pensioeninstelling worden gestort. Ook voor niet-zelfstandigen kan het RIZIV overgaan tot de rechtstreeks betaling van bijdragen<sup>546</sup> en deze kwalificeren eveneens als vrijgesteld sociaal voordeel;
17. de tussenkomst van de werkgever in de aankoopprijs van pc's en randapparatuur door het personeel (pc-privé). De vrijgestelde tussenkomst is beperkt tot 60 % van de aankoopprijs (excl. btw) met een maximale vrijstelling van, te indexeren, 1250 EUR (1630 EUR voor aj. 2008 en 1660 EUR voor aj. 2009)<sup>547</sup>;
18. voordelen die voor de werknemers die in artikel 30, 1° van het WIB92 bedoelde bezoldigingen verkrijgen, voortvloeien uit de betaling van werkgeversbijdragen en -premie's als bedoeld in artikel 52, 3°, b) van het WIB92 op voorwaarde, wanneer het een individuele toezegging betreft, dat in de onderneming ook een collectieve toezegging bestaat die voor de werknemers of een bijzondere categorie ervan op eenzelfde en niet-discriminerende wijze toegankelijk is. Deze bepaling voorziet in de uitdrukkelijke vrijstelling van de werkgeversbijdragen als voordelen van alle aard, in het licht van de WAP (zie art. 34 WIB92, randnr. 1163). In de mate dat de werknemer immers definitief verworven rechten zou kunnen laten gelden op de pensioentoezegging, zou de premie die de werkgever betaalde, in zijn hoofde belastbaar zijn als voordeel van alle aard. Tot de invoering van de WAP werd dat voordeel buiten elke wettelijke bepaling, vrijgesteld op grond van een administratieve tolerantie;
19. voordelen die voor de bedrijfsleiders die in artikel 30, 2° van het WIB92 bedoelde bezoldigingen verkrijgen, voortvloeien uit de op de onderneming rustende betaling van bijdragen en premie's die krachtens artikel 195, § 1, lid 2 van het WIB92 van de bedrijfsresultaten mogen worden afgetrokken. Deze bepaling voorziet in de uitdrukkelijke vrijstelling van ondernemingsbijdragen als voordelen van alle aard, in het licht van de WAP (zie art. 34 WIB92, nr. 1163). De bepaling is het equivalent van de vorige vrijstelling, die geldt voor werknemers;

---

<sup>545</sup>Programmawet 24 december 2002, B.S. 31 december 2002.

<sup>546</sup>Programmawet 22 december 2003, B.S. 31 december 2003.

<sup>547</sup>Programmawet 24 december 2002, B.S. 31 december 2002; KB 25 maart 2003, B.S. 4 april 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 17, *Fiscoloog* 2003, afl. 886, 3, *Fisc. Act.* 2003, afl. 9, 1, *Fisc. Act.* 2002, afl. 38, 1, *Fisc. Act.* 2002, afl. 36, 2, *Fisc. Act.* 2003, afl. 14, 1.



20. voordelen die voor werknemers of bedrijfsleiders voortvloeien uit het ten laste nemen, door de persoon die de bezoldigingen verschuldigd is, van de bijdragen of premies betreffende collectieve of individuele toezeggingen en de uitkeringen gedaan ter uitvoering van die toezeggingen, voor zover die toezeggingen niet tot doel hebben een inkomensverlies te vergoeden. Deze vrijstelling geldt ook voor werknemers en bedrijfsleider met een bijzonder statuut (loopbaanonderbreking, tijdskrediet, brugpensioen, pensioen of gewezen werknemers of bedrijfsleiders). Het gaat om de 'sociale' toezeggingen die door de WAP worden ingevoerd (zie art. 31 lid 2 4° WIB92, nr. 1143 en art. 34 WIB92, nr. 1163), met name:
- toezeggingen die uitsluitend tot doel hebben medische kosten te vergoeden die verband houden met hospitalisatie, dagverpleging, ernstige aandoeningen en palliatieve thuiszorg;
  - toezeggingen die uitsluitend tot doel hebben kosten te vergoeden veroorzaakt door de afhankelijkheid;
  - toezeggingen die uitsluitend voorzien in de uitkering van een rente ingeval de werknemer of bedrijfsleider het slachtoffer is van een ernstige aandoening;
  - andere persoonsverzekeringen of gelijkaardige toezeggingen die een aanvulling zijn van de voordelen toegekend tijdens het dienstverband in het kader van de wetgeving inzake de sociale zekerheid;
- Voor cafetariaplannen, plannen die meer dan één toezegging bevatten, zijn de vrijstellingen (nrs. 20, 21 en 22) slechts van toepassing voor zover het plan op een gedifferentieerde wijze wordt beheerd. Dit betekent dat op ieder moment voor elke belastingplichtige het specifiek fiscaal regime kan worden opgevolgd op het vlak van bijdragen, premies en uitkeringen.
21. de forfaitaire vergoedingen verkregen door voogden die door de dienst Voogdij van de Federale Overheidsdienst Justitie zijn aangewezen teneinde de vertegenwoordiging van niet-begeleide minderjarige vreemdelingen te verzekeren, en die, tijdens het belastbaar tijdperk, niet meer dan twee voogdijopdrachten hebben uitgeoefend.
22. de tegemoetkoming van het Schadeloosstellingsfonds voor asbestslachtoffers;
23. de forfaitaire onkostenvergoeding toegekend wegens het leveren van artistieke prestaties en/of het produceren van artistieke werken voor rekening van een opdrachtgever, voor een maximumbedrag van, te indexeren, 2000 EUR (2111,32 EUR voor aj. 2008 en 2138,70 EUR voor aj. 2009) per kalenderjaar. Om de vrijstelling te kunnen genieten, moeten volgende voorwaarden vervuld zijn:
- de belastingplichtige moet in het bezit zijn van een behoorlijke ingevulde kunstenaarskaart;
  - de forfaitaire onkostenvergoeding mag per opdrachtgever niet hoger zijn dan, te indexeren, 100 EUR (105,57 EUR voor aj. 2008 en 106,94 EUR voor aj. 2009) per dag. Indien de opdrachtgever een hoger bedrag uitbetaalt, komt de volledige vergoeding niet in aanmerking voor de vrijstelling;
  - de belastingplichtige mag op het ogenblik van het leveren van een artistieke prestatie en/of het produceren van een artistiek werk niet gebonden zijn door een arbeidsovereenkomst, een aannemingsovereenkomst of een statutaire aanstelling met dezelfde opdrachtgever, tenzij hij en de opdrachtgever bewijzen dat de prestaties van de verschillende activiteiten van verschillende aard zijn;
24. ten belope van een jaarbedrag dat niet meer mag bedragen dan het grensbedrag bepaald in artikel 38, § 3novies, van de wet van 29 juni 1981 houdende algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers: de niet-recurrente resultaatgebonden voordelen die worden betaald of toegekend met toepassing van hoofdstuk II van de wet van 21 december 2007 betreffende de uitvoering van het interprofessioneel akkoord

2007-2008, en van Titel XIII, Enig Hoofdstuk “Invoering van een stelsel van niet-recurrente resultaatsgebonden voordelen voor de autonome overheidsbedrijven” van de wet van 24 juli 2008 houdende diverse bepalingen (I) en die daadwerkelijk onderworpen zijn aan de bijzondere bijdrage van datzelfde artikel van hoger vermelde wet van 29 juni 1981. Dat jaarbedrag bedraagt 2200 EUR voor aj. 2009.

## 2. Vrijgestelde pensioenen, renten, kapitalen, spaartegoeden en afkoopwaarden

**1170**

art. 39 WIB92

De pensioenen, aanvullende pensioenen, renten, kapitalen, spaartegoeden en afkoopwaarden zijn vrijgesteld (art. 39 WIB92):

- a. indien ze zijn toegekend in geval van blijvende ongeschiktheid met toepassing van de wetgeving op de arbeidsongevallen of beroepsziekten, in de mate waarin ze geen herstel van een bestendige derving van winst, bezoldigingen of baten uitmaken.  
Worden inzonderheid geacht geen herstel uit te maken van een dergelijke derving, de pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen hetzij ingevolge een arbeidsongeval of een beroepsziekte die een invaliditeitsgraad tot gevolg hebben die niet meer bedraagt dan 20 %, hetzij als aanvulling op een rust- of overlevingspensioen.  
In de gevallen die niet zijn bedoeld in het tweede lid, worden de in het eerste lid vermelde pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen, behoudens tegenbewijs, geacht geen herstel van een bestendige derving van winst, bezoldigingen of baten uit te maken ten belope van het deel dat overeenstemt met de totale vergoeding vermenigvuldigd met een breuk met als teller 20 % en met als noemer de invaliditeitsgraad uitgedrukt in procent;
- b. indien en in zoverre zij zijn gevormd volgens de techniek van de aan de levensverzekering eigen individuele kapitalisatie en door bijdragen gestort vóór 1 januari 1950;
- c. indien ze voortkomen uit een individueel levensverzekeringscontract dat is afgesloten ten gunste van de belastingplichtige of de persoon van wie hij de rechtverkrijgende is, en:
  - geen vrijstelling is toegepast overeenkomstig bepalingen die vóór het aanslagjaar 1993 van toepassing waren, de in artikel 104, 9° van het WIB92 vermelde aftrek voor enige woning niet is toegepast en de in artikel 145<sup>1</sup>, 2° van het WIB92 vermelde vermindering niet is verleend<sup>548</sup>;
  - de vrijstelling krachtens artikel 15 van de wet van 13 juli 1959 is geweigerd of afstand is van gedaan;
  - ze niet geheel of gedeeltelijk zijn gevormd door middel van werkgeversbijdragen noch van bijdragen die in aanmerking konden komen voor de toepassing van artikel 145<sup>1</sup>, 1° van het WIB92 noch van bijdragen die, overeenkomstig artikel 52, 7°bis van het WIB92 in aanmerking konden komen als beroepskosten;  
Er is sprake van een individueel gesloten levensverzekeringsovereenkomst indien de bijdragen in het definitief en uitsluitend voordeel van de werknemer zijn op het ogen-

<sup>548</sup>Rb. Brussel 14 augustus 2002, *Fisc. Koer.* 2002, afl. 15, 479, noot M. DERYCKE. In deze context kan ook verwezen worden naar het arrest van het Europees Hof van Justitie van 3 oktober 2002 in verband met de fiscale aftrekbaarheid van grensoverschrijdende pensioenpremies (HvJ 3 oktober 2002, nr. C-136/00, Danner, *A.F.T.* 2003, afl. 2, 102, *F.J.F.*, No. 2003/244, *R.W.* 2002-03, 1621, noot G. GIESELINCIK, Y. STEVENS en B. VAN BUGGENHOUT.

- blik dat ze worden gestort. Dat is het geval indien ze op definitieve wijze in het patrimonium van de werknemer zijn overgegaan. In de beoordeling moet rekening worden gehouden met het feit of de werknemer tijdens de opbouw van het pensioen, op eerder welk moment, wel of niet vrij kon beschikken over de pensioenreserves<sup>549</sup>;
- d. indien zij voortkomen uit een spaarrekening of uit een spaarverzekeringscontract waarvoor geen vermindering werd verleend ingevolge artikel 145<sup>1</sup>, 5° van het WIB92;
- e. indien en in zoverre zij het voorwerp zijn geweest van een taks op het lange termijnsparen als bepaald in titel XIII van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen of in artikel 119 van de wet van 28 december 1992.

art. 40 WIB92

Deelnemingen in de winst ter zake van levensverzekeringscontracten, aanvullende pensioentoezeggingen of van aanvullende pensioenovereenkomsten zijn vrijgesteld op voorwaarde dat zij gelijktijdig met de uit die contracten, toezeggingen of overeenkomsten, voortvloeiende pensioenen, aanvullende pensioenen, renten, kapitalen of afkoopvoorwaarden worden vereffend (art. 40 WIB92).

Onder deelnemingen in de winst worden de deelnemingen verstaan die principieel de jaarlijkse winstdeelnametaks van 9,25 % hebben ondergaan (art. 183bis van het Wetboek der met het zegel gelijkgestelde taksen – zelfs als die krachtens artikel 183quinquies van hetzelfde Wetboek vrijgesteld zijn van de taks).

Ook de winstdeelnamen toegekend in het kader van het wettelijk aanvullend pensioen voor zelfstandigen zijn vrijgesteld<sup>550</sup>.

### 3. Meerwaarden en minderwaarden

#### 1171

- Bibliografie
- HARDEEL, D., “De fiscale aspecten van terugnemingen van voorraadwijzigingen, afschrijvingen en waardeverminderingen”, *Gentse geschriften: raakpunten tussen fiscaal recht en boekhoudrecht*, Kalmthout, Biblo, 1990, 121-137.
  - VAN CROMBRUGGE, S., “Bemerkingen nopens het begrip en de belastbaarheid van verwezenlijkte of uitgedrukte meerwaarden op bedrijfsactiva”, *Liber amicorum Prof. em. E. Krings*, Antwerpen, Kluwer, 1991, 1101-1116.
  - DE GROOTE, G. en MATTHIEU, B., “Belastingstelsels van de meerwaarden op vaste activa die voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid worden gebruikt”, *Fiscaal Praktijkboek – Directe belastingen*, Antwerpen, Kluwer, 1991, 129-161.
  - PLAS, L., “Stopzetten van eenpersoonszaken. Kan dit nog fiscaal vriendelijk?”, *Fiscaal praktijkboek '95-'96 – Directe belastingen*, Antwerpen, Kluwer, 1996, 305-359.
  - MAEREVOET, K., “Meerwaarden”, in *Fiscale Dossiers Vandewinckele*, nr. 17, Diegem, Ced.Samsom, 1997, 84 p.
  - COLSOUL, E. en FRANS, L., “Meerwaarden (op onroerende goederen) in het licht van artikel 47 van het WIB1992”, *Fiscaal praktijkboek '97-'98 – Directe belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, 1997, 337-388.
  - LESAGE, E., *Meerwaarden behaald door een natuurlijk persoon tijdens de uitoefening van de bedrijfsactiviteit*, Mechelen, Ced.Samsom, 2003, 51 p.
  - SPRUYT, A., “Meerwaarden in de personenbelasting na de wet van 22 december 1989”, *Not. Fisc. M.* 1990, 69-83.
  - HAUSTRAETE, J., “Bedenkingen bij de nieuwe regeling van de meerwaarden in de personenbelasting”, *A.F.T.* 1990, 179-192.

<sup>549</sup>Cass. 11 april 2002, *T.F.R.* 2002, afl. 227, 801, nr. 02/64, noot K. VAN DUYSSE.

<sup>550</sup>Circ. 25 mei 1984, *Bull. Bel.*, afl. 630, 1662.

- D'HAESE, W., "De nieuwe regeling van de meerwaarden in de vennootschapsbelasting na Wet 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen", *A.F.T.* 1990, 143-152.
- LAUWERS, P., "De inwerkingtreding van de nieuwe meerwaardenregeling", *T.F.R.* 1991, 105-113.
- ELOY, M., "Het fiscaal stelsel in de personenbelasting van de stopzetting van de beroepswerkzaamheid gezien in het licht van de wet van 22 december 1989", *Not. Fisc. M.* 1991, 1-13.
- HAUSTRAETE, J., "Stopzettingsmeerwaarden", *A.F.T.* 1992, 310-323.
- FORESTINI, R., "Les plus-values de réévaluation", *C.&F.P.* 1993, 617-626.
- VAN HEUVERSWYN, P., "De fiscale behandeling van meerwaarden, waardeverminderingen, en minderwaarden op deelnemingen, en van kosten in verband met deelnemingen", *T.F.R.* 1994, 22-35.
- BLOCKEREYE, T., "Fiscaal niet-verwezenlijkte meerwaarden", *A.F.T.* 1994, 275-284.
- BERTIN, O., "Le régime fiscal des plus-values à l'impôt des personnes physiques: développements récents", *C.N.F.* 1998, afl. 9, 3-13.
- VAN CROMBRUGGE, S., "De fiscale behandeling van meerwaarden op niet-geboekte activa", *A.F.T.* 1996, 103-107.
- VERHOEYE, J., "Stopzettingsmeerwaarden en afschrijving van goodwill. Een overzicht van recente rechtspraak", *A.F.T.* 1998, 28-35.
- VANDER LINDEN, M., "Le goodwill: aspects comptables", *C.&F.P.* 1998, afl. 8, 5-13.

### a. Algemeen

#### 1172

Voor meerwaarden die vóór 1 januari 1990 zijn vastgesteld, uitgedrukt of verwezenlijkt wordt verwezen naar de uitgave 1989 van dit Handboek.

#### 1173

art. 24, 27 en 28 WIB92

In de zin van het burgerlijk recht zijn de meerwaarden geen inkomsten. Het feit dat ze belastbaar zijn, vormt dus een uitzondering. Deze belastbaarheid geldt enkel voor ondernemingen met winst (art. 24 WIB92), de vrije beroepen, enz., met baten (art. 27 WIB92) en m.b.t. de resultaten betreffende een vorige zelfstandige beroepswerkzaamheid (art. 28 WIB92). De meerwaarden die verwezenlijkt worden door werknemers, bedrijfsleiders en gepensioneerden zijn bijgevolg geen beroepsinkomsten<sup>551</sup>.

art. 24 en 43 WIB92

Artikel 24 van het WIB92 vermeldt als belastbaar de meerwaarden die voortkomen uit enige waardevermeerdering van activa of waardevermindering van passiva, hetzij verwezenlijkt, hetzij uitgedrukt in de boekhouding of jaarrekening. De verwezenlijkte meerwaarde is gelijk aan het positieve verschil tussen eensdeels de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde bij de vervreemding van het goed verminderd met de kosten van vervreemding en anderdeels de aanschaffings- of beleggingswaarde ervan, verminderd met de voorheen aangenomen waardeverminderingen en afschrijvingen (art. 43 WIB92)<sup>552</sup>.

Onder meerwaarden verstaat men niet alleen de waardevermeerdering van activa maar eveneens de waardevermindering van passiva. De vermindering van een schuld als gevolg van een gerechtelijke beslissing of een overeenkomst met de schuldeiser vormt een belastbare verrijking in hoofde van de onderneming.

<sup>551</sup>Zie inzake de meerwaarde gerealiseerd op een activum dat slechts voor de helft beroepsmatig wordt gebruikt en tot de huwelijksgemeenschap behoort: Vr. nr. 907 Van Hoorebeke 23 mei 1997, *Bull. Bel.*, afl. 777, 2875, *Vr. & Antw.* Kamer 1996-1997, nr. 90, 12365.

<sup>552</sup>I.v.m. de vrijstelling van het brutobedrag van meerwaarden op aandelen, zie o.a. Rb. Antwerpen 6 januari 2003, *T.F.R.* 2003, 492, *F.J.F.*, No. 2003/188, *A.F.T.* 2004, afl. 2, 68; Antwerpen 3 april 2002, *Fisc. Act.* 2002, afl. 15, 4; Rb. Nijvel 23 april 2002, *Act. Fisc.* 2002, afl. 23, 1. Andere rechtspraak stelt dat het nettobedrag in aanmerking dient te worden genomen: Rb. Namen 19 juni 2002, *F.J.F.*, No. 2002/754; Rb. Bergen 28 november 2002, *F.J.F.*, No. 2003/893, noot, *T.F.R.*, afl. 242, 489; Rb. Leuven 10 januari 2003, *T.F.R.* 2003, afl. 250, 966, noot C. CHEVALIER.

art. 41 WIB92

Alleen de meerwaarden die betrekking hebben op activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, zijn als beroepsinkomsten belastbaar (art. 41 WIB92).

Het betreft:

- de vaste activa die in het kader van die werkzaamheid zijn aangeschaft of vervaardigd en als activabestanddeel zijn geboekt;
- de vaste activa of gedeelten ervan waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen<sup>553</sup>;
- de immateriële activa die tijdens de beroepswerkzaamheid tot stand zijn gekomen, ongeacht of zij als activabestanddeel zijn geboekt.

art. 42 WIB92

Opdat de meerwaarden belastbaar zouden zijn volstaat het niet dat zij in feite bestaan: zij moeten *gerealiseerd* zijn door verkoop, inbreng in vennootschap, ruiling, of inbetalinggeving; de liberaliteiten zijn geen verwezenlijking van een meerwaarde<sup>554</sup>. De meerwaarde verwezenlijkt bij de verkoop van een onroerend goed is belastbaar op het tijdstip waarin de onderhandse akte wordt getekend en dus niet bij het verlijden van de notariële akte<sup>555</sup>. De belastbaarheid van een behaalde stopzettingmeerwaarde ontstaat in beginsel op de datum waarop de schuldvordering is ontstaan en een zeker karakter heeft verworven, zelfs indien de prijs slechts bij over verschillende jaren verdeelde stortingen betaalbaar is. De belastbaarheid van een zekere schuldvordering is bijgevolg niet afhankelijk van een eventuele wanbetaling in een van de volgende jaren<sup>556</sup>.

In afwijking van artikel 1183 van het BW worden bestanddelen die het onderwerp zijn van een akte van vervreemding onder ontbindende voorwaarde, geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid slechts te zijn gebruikt vanaf de datum waarop aan die voorwaarde is voldaan.

Bij een optie vindt de belastbaarheid van de meerwaarde plaats op het ogenblik van het lichten van de optie, omdat de vordering dan een vast en zeker karakter verworven heeft<sup>557</sup>. Het tijdstip van belastbaarheid van de meerwaarde wordt vastgesteld op het moment dat er een overeenkomst is over de prijs en de hoeveelheid, zelfs indien die overeenkomst in een opschortende tijdsbepaling voorziet<sup>558</sup>.

Er zijn nochtans gevallen waarin niet-gerealiseerde en niet-uitgedrukte meerwaarden belastbaar zijn. Sommige meerwaarden zijn hetzij geheel, hetzij gedeeltelijk vrijgesteld. Andere zijn onderworpen aan een stelsel van uitgestelde of gespreide belastingheffing.

<sup>553</sup>Luik 14 december 2001, *T.F.R.* 2002, afl. 223, 566, noot D. JAECQUES; bevestigd door Cass. 3 oktober 2003, *F.J.F.* 2003, afl. 10, 1009, *R.W.* 2006-07, afl. 43, 1777.

<sup>554</sup>Gent 23 december 1983, *F.J.F.*, No. 84/103.

<sup>555</sup>Antwerpen 2 december 1997, *F.J.F.*, No. 98/98 en *Fisc. Act.* 1998, afl. 3, 5.

<sup>556</sup>Antwerpen 18 juni 1985, *F.J.F.*, No. 86/73.

<sup>557</sup>Gent 15 mei 1997, *F.J.F.*, No. 97/160.

<sup>558</sup>Luik 28 maart 1997, *F.J.F.*, No. 97/194.

## b. Specifieke meerwaarden

## 1. Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen

**1175**

art. 44bis WIB92

Artikel 44bis van het WIB92 voorziet in een vrijstelling van de meerwaarden die verwezenlijkt worden op bedrijfsvoertuigen, indien de verkoopwaarde of de schadevergoeding tijdig wordt herbelegd in een milieuvriendelijk ander bedrijfsvoertuig<sup>559</sup>. Een bedrijfsvoertuig wordt bijvoorbeeld geacht milieuvriendelijk te zijn wanneer het aan bepaalde emissienormen voldoet, uitgerust is met een luchtvering, een dodehoekspiegel, met een elektronische versnellingsbak of met lak op waterbasis. Elke norm die wettelijk verplicht wordt, wordt met ingang van die datum geschrapt als stimulans (bv. dodehoekspiegel op nieuwe vrachtwagens)<sup>560</sup>. Deze voorwaardelijke vrijstelling werd ingevoerd door de wet van 14 januari 2003 en het KB van 3 april 2003. Ze geldt retroactief voor meerwaarden die verwezenlijkt zijn vanaf 1 januari 2000<sup>561</sup>.

art. 44ter WIB92

In een gelijkaardige vrijstelling is sinds aanslagjaar 2008 voorzien voor de meerwaarden gerealiseerd op binnenschepen (art. 44ter WIB92). Die vrijstelling werd ingevoerd door de wet van 25 april 2007.

De meerwaarden op gewone personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen (en hiermee gelijkgestelde lichte vrachtauto's) waarvan de uitgaven m.b.t. het gebruik slechts voor 75 % als beroepskosten worden aangemerkt, worden eveneens slechts voor 75 % in aanmerking genomen.

## 2. Niet verwezenlijkte meerwaarden

**1176**

art. 44 § 1 1° WIB92

Volledig vrijgesteld zijn de uitgedrukte maar niet-verwezenlijkte meerwaarden, met uitsluiting van meerwaarden op voorraden en bestellingen in uitvoering (art. 44 § 1 1° WIB92).

art. 44 § 3 WIB92

Voormelde vrijstelling is niet van toepassing op de uitgedrukte maar niet verwezenlijkte meerwaarden die zijn vastgesteld ter gelegenheid van de omzetting, voor dezelfde belastingplichtige, van deelnemingsrechten in een afdeling van een beleggingsvennootschap, in deelnemingsrechten in een andere afdeling van dezelfde beleggingsvennootschap (art. 44 § 3 WIB92).

<sup>559</sup>X, "Vrijstelling meerwaarden op bedrijfsvoertuigen goedgekeurd" *Fisc. Act.* 2002, afl. 40, 2; X, "Stimulatie voor aankoop "schone" taxi's, bussen en vrachtwagens", *Fiscoloog* 2002, afl. 861, 6.

<sup>560</sup>*Fisc. Act.* 2003, afl. 13, 1.

<sup>561</sup>De Circ. nr. Ci.RH.242/558.904 (AOIF 28/2004) bespreekt enkele praktische oplossingen voor de problemen, die de retroactiviteit met zich meebrengt.

Er is geen verwezenlijkte meerwaarde wanneer een onderneming, nadat zij de blote eigendom van een goed heeft gekocht, zelfs korte tijd nadien eigenares van de volle eigendom wordt door het overlijden van de vruchtgebruiker<sup>562</sup>.

### 3. Meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen

1177

art. 44 § 1 2° en § 2 WIB92

De meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- of tuinbouwondernemingen zijn vrijgesteld (art. 44 § 2 WIB92). Maar die vrijstelling belet de toepassing van de belasting als divers inkomen niet (randnr. 1313; voor meerwaarden op gebouwde onroerende goederen, zie randnr. 1320).

### 4. Meerwaarden op vaste activa en andere portefeuillewaarden

1178

De meerwaarden die verwezenlijkt zijn op immateriële, materiële en financiële vaste activa en andere portefeuillewaarden zijn in principe belastbaar.

art. 44 § 1 2° WIB92

Die meerwaarden zijn slechts vrijgesteld in zover de ontvangen vergoeding of de verkoopwaarde bij de vervreemding van het goed niet hoger is dan de gerevaloriseerde waarde van de vervreemde activa verminderd met de vroeger aangenomen afschrijvingen en waardeverminderingen (art. 44 § 1 2° WIB92).

### 5. Gedwongen meerwaarden

1179

art. 47 WIB92

Het gebeurt dat een onderneming tegen of buiten haar wil meerwaarden verwezenlijkt. Zo wordt bv. een meerwaarde gerealiseerd buiten de wil van de onderneming wanneer een onroerend goed door brand wordt vernield en de vergoeding uitgekeerd door de verzekeringsmaatschappij boven de boekhoudkundige waarde ligt. Een schadevergoeding die een onderneming ontvangt ingevolge verkoop van het door haar gehuurde goed is een gedwongen meerwaarde omdat de verkoop onvoorzienbaar was<sup>563</sup>. Dergelijke meerwaarde kan worden onderworpen aan een stelsel van uitgestelde of gespreide belastingheffing wanneer de voorwaarden van artikel 47 van het WIB92 vervuld zijn.

In de mate dat de verwezenlijkte meerwaarden niet vrijgesteld zijn ingevolge artikel 44, § 1, 2° en § 2, 44bis en 44ter van het WIB92 (zie randnrs. 1176 en 1177), worden zij aangemerkt als winst of baten van het belastbare tijdperk waarin de herbelegde goederen zijn verkregen of tot stand gebracht en van ieder volgende belastbare tijdperk en zulks naar verhouding tot de afschrijvingen op die goederen die respectievelijk op het einde van het eerst vermelde belastbare tijdperk en voor elk volgende belastbare tijdperk in aanmerking worden genomen en, in voorkomend geval, tot het saldo op het ogenblik dat de goederen ophouden gebruikt

<sup>562</sup>Vr. nr. 25 POSWICK, *Vr. & Antw. Kamer* 1978-1979, 233, zie eveneens Circ. nr. Ci.D.19/416.334 13e afl., 26 maart 1991, *err.* 29 mei 1991, *Bull. Bel.*, afl. 705, 1136.

<sup>563</sup>Brussel 20 september 1996, *F.J.F.*, No. 97/44.

te worden voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid en uiterlijk bij de stopzetting van de beroepswerkzaamheid.

Er moet evenwel worden voldaan aan de volgende voorwaarden:

- Het moet meerwaarden betreffen die verwezenlijkt zijn naar aanleiding van een schadegeval, een onteigening, een opeising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis<sup>564</sup>. Het gedwongen karakter van een meerwaarde moet positief door de belastingplichtige bewezen worden<sup>565</sup>.
- Enkel de meerwaarden op immateriële en materiële vaste activa komen voor dit stelsel in aanmerking.
- Welteverstaan komen enkel de meerwaarden begrepen in schadevergoedingen in aanmerking; met uitsluiting van de andere schadevergoedingen, bv. voor verhuiskosten<sup>566</sup>.
- Verder is vereist dat een bedrag gelijk aan de verkregen schadevergoeding wordt herbelegd in afschrijfbaar immateriële of materiële vaste activa die in België voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt. Het is niet vereist dat de activa 'nieuw' zijn. De meerderheid van de rechtspraak stelt dat blote eigendom niet in aanmerking komt voor afschrijvingen zodat de verwerving van een goed in blote eigendom niet dienstig is als herbelegging<sup>567</sup>. Een onroerend goed verkregen ingevolge inbreng komt voor herbelegging in aanmerking<sup>568</sup>.
- De herbelegging moet gebeuren uiterlijk bij het stopzetten van de beroepswerkzaamheid en binnen een termijn van drie jaar na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarin de schadeloosstelling is ontvangen. Bij gebrek aan herbelegging op de wijze en binnen de termijnen, zoals hiervoor gesteld, wordt de verwezenlijkte meerwaarde of het gedeelte ervan dat nog niet is belast, aangemerkt als een inkomen van het belastbare tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstreken is.
- De belastingplichtige moet bij zijn aangifte in de inkomstenbelastingen, voor het aanslagjaar van de verwezenlijking van de meerwaarde en de erop volgende aanslagjaren tot wanneer de verwezenlijkte meerwaarde volledig belast is, een opgave voegen waarvan het model door de minister van Financiën of zijn afgevaardigde wordt vastgesteld (formulier 276K)<sup>569</sup>.
- Het moet gaan om een patrimoniumverlies. Zo komt de vergoeding die men verkrijgt voor het verlies geleden ingevolge de eenzijdige verbreking van een contract door een cliënt niet voor dit stelsel in aanmerking, vermits deze vergoeding een verlies aan inkomsten dekt<sup>570</sup>.

<sup>564</sup>Cass. 9 juni 1976, *J.T.* 1977, 43 en Gent 10 december 1982, *A.F.T.* 1983, 53; Luik 9 mei 2003, *F.J.F.*, No. 2004/71, 224. I.v.m. vennootschap in vereffening, zie: Vr. nr. 825 EERDEKENS 6 november 2001, *Vr. & Antw. Kamer* 2002-2003, nr. 142, 17973, *Bull. Bel.*, afl. 837, 1463.

<sup>565</sup>Gent 18 december 2001, *Fisc. Act.* 2002, afl. 5, 7, *Fiscoloog* 2002, afl. 832, 10.

<sup>566</sup>Luik 14 oktober 1981, *F.J.F.*, No. 82/3, 8; Bergen 11 april 1985, *Bull. Bel.*, afl. 647, 328.

<sup>567</sup>Brussel 25 mei 2001, *T.F.R.* 2001, 906; Rb. Brussel 27 september 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 888, 9. *Contra*: Antwerpen 9 oktober 1995, *Fiscoloog*, afl. 541, 9.

<sup>568</sup>Vr. nr. 599 VERGOTE 17 juni 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 9 augustus 1993, 6705, *Bull. Bel.*, afl. 733, 3523.

<sup>569</sup>In de rechtspraak bestaat er geen eensgezindheid betreffende de gevolgen van het niet-opstellen van het formulier 276K: Rb. Luik 28 maart 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 851, 10, (*contra* belastingplichtige); Antwerpen 21 oktober 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 911, 3 (*pro* belastingplichtige); Bergen 22 november 2002, *F.J.F.*, No. 2003/130. Zie ook Circ. nr. Ci.D.19/416.334, 25 maart 1991, *Bull. Bel.*, afl. 705, 1100.

<sup>570</sup>Vr. nr. 150 HATRY 6 december 1996, *Vr. & Antw. Senaat* 1996-1997, nr. 1-36, 1741, *Bull. Bel.*, afl. 772, 1313. Zie evenwel Brussel 20 september 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 529 en *F.J.F.*, No. 97/44 (over de vervroegde opzegging van een huurovereenkomst).



Het keuzestelsel staat in beginsel ook open voor vennootschappen in vereffening<sup>571</sup>.

## 6. Meerwaarden op vaste activa

**1180**

art. 47 WIB92

Het stelsel van uitgestelde of gespreide belastingheffing (art. 47 WIB92) dat geldt voor gedwongen meerwaarden is eveneens van toepassing op de meerwaarden die verwezenlijkt zijn bij de verkoop (of een andere overdracht, zoals een inbreng) van immateriële vaste activa waarop fiscaal afschrijvingen werden aangenomen of van materiële vaste activa, voor zover de verkochte goederen sedert meer dan vijf jaar vóór de vervreemding de aard van vaste activa hadden<sup>572</sup>.

Terzake gelden alle voorwaarden als omschreven *sub* randnr. 1178 met dien verstande dat:

- de herbelegging van de verkoopprijs moet gebeuren binnen een termijn van drie jaar vanaf de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarden zijn verwezenlijkt;
- wanneer de herbelegging gebeurt in een gebouwd onroerend goed<sup>573</sup>, een vaartuig of een vliegtuig, wordt de herbeleggingstermijn gebracht op vijf jaar vanaf de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt, of vanaf de eerste dag van het voorlaatste belastbare tijdperk dat de verwezenlijking van de meerwaarde voorafgaat. De herbeleggingstermijn van vijf jaar zou volgens de minister evenwel niet gelden voor de herbelegging in een geleased gebouw<sup>574</sup>.

In dat geval wordt de meerwaarde in het belastbare tijdperk waarin ze is verwezenlijkt, als winst of baat aangemerkt naar verhouding tot het bedrag van de afschrijvingen op het door herbelegging verkregen goed die op het ogenblik van verwezenlijking van de meerwaarde reeds in aanmerking zijn genomen.

Een belastingneutrale inbreng doet voormelde termijn niet opnieuw lopen. Voor de berekening moet rekening worden gehouden met het moment van de aanschaf door de inbrengende vennootschap<sup>575</sup>.

## 7. Meerwaarden op aandelen of delen

**1181**

Voor meerwaarden die vrijgesteld waren overeenkomstig het vrijstellingsregime van artikel 36 van het WIB (oud) (vóór aanslagjaar 1992) wordt verwezen naar de uitgave 1992 van dit Handboek. Deze regeling blijft van toepassing.

<sup>571</sup>Vr. nr. 825 EERDEKENS 6 november 2001, *Vr. & Antw. Kamer* 2002-2003, *Fisc. Act.* 2002, afl. 44, 5.

<sup>572</sup>Antwerpen 21 oktober 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 649 (feit dat het geheel van de goodwill die op datum van de verkoop aanwezig was, niet als dusdanig als een actief was geboekt, belet de toepassing van art. 47 WIB92 niet).

<sup>573</sup>*Quid* bij gerechtelijke ontbinding van de akte waarbij een onroerend goed wordt aangekocht als herbelegging, zie: P. BELLEN, "Taxation étalée: conséquences inattendues en cas de résolution ou de résiliation de l'acte d'acquisition du bien acquis en emploi", *Act. Fisc.* 2004, afl. 16, 4.

<sup>574</sup>Vr. nr. 1447 DE CLIPPELE 25 juli 2001, *Vr. & Antw. Senaat* 2001-2002, *Fisc. Act.* 2002, afl. 13, 4, *Fiscoloog* 2002, afl. 835, 8.

<sup>575</sup>Vr. nr. 1422 GHESQUIERE 16 juni 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 140, 19317.

Daarnaast gelden nog de volgende bijzonderheden:

art. 45 WIB92

- a. Vrijgesteld zijn eveneens de meerwaarden op aandelen in binnenlandse vennootschappen of in vennootschappen die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer in een andere lidstaat van de Europese Gemeenschappen hebben, wanneer die meerwaarden zijn verkregen of vastgesteld naar aanleiding van een fusie door overneming, een fusie door oprichting van een nieuwe vennootschap, een splitsing door overneming, een splitsing door oprichting van nieuwe vennootschappen, een gemengde splitsing, een met splitsing gelijkgestelde verrichting of het aannemen van een andere rechtsvorm tot stand gebracht in toepassing van hetzij de artikelen 211, § 1, of 214, § 1, voor zover de verrichting wordt vergoed met nieuwe aandelen die daartoe worden uitgegeven, hetzij van bepalingen van gelijke aard in die andere Staat. (art. 45 § 1 WIB92).

Ook meerwaarden die betrekking hebben op rechten van deelneming van gemeenschappelijke beleggingsfondsen van de Europese Unie worden vrijgesteld, wanneer zij zijn verkregen of vastgesteld naar aanleiding van de omvorming van zulke fondsen in beleggingsvennootschappen van de Europese Unie of in een van hun afdelingen (art. 45 § 2 WIB92).

In beide gevallen, worden de meer- of minderwaarden met betrekking tot de in ruil ontvangen aandelen bepaald met inachtneming van de aanschaffings- of beleggingswaarde van de omgeruilde aandelen, respectievelijk rechten van deelneming, eventueel verhoogd met de belaste meerwaarden of verminderd met de aangenomen minderwaarden zowel vóór als na de ruil.

art. 24 3° WIB92

- b. Anderdeels wordt een bepaalde meerwaarde belastbaar zodra zij bestaat, zonder dat zij daarom moet gerealiseerd zijn.

Het betreft latente meerwaarden ingevolge voorheen aangenomen waardeverminderingen in de mate dat ze niet meer bedragen dan de aanschaffings- of beleggingswaarde (art. 24 3° WIB92).

## 8. Stopzettingmeerwaarden bij voortzetting of inbreng in vennootschap

### 1182

- Bibliografie
- LYCOPS, J-F, DE BEULE, N. en AGACHE, L., *Inbreng van een algemeenheid van goederen of een tak van werkzaamheid – Boekhoudkundige en fiscale aspecten*, Gent, Larcier, 2003, 346 p.
  - KLEYNEN, G., "Le régime fiscal des fusions, scissions et apports de branches d'activité ou d'universalité de biens au regard des directives européennes ainsi que l'article 10 de la constitution", *J.D.F.* 1996, 129.
  - COUTURIER, J.J., "Inbreng van een algemeenheid of van een bedrijfstak", *A.F.T.* 1998, 139.
  - MOSER, K., "De fiscale aspecten verbonden aan de inbreng van een bedrijfstak na de wet van 13 april 1995 – Afdeling VIIIquater van de Gecoördineerde Wetten op de Handelsvennootschappen: een *status quaestionis*", *T.F.R.* 1998, 257.
  - LAMON, H., "Demerger and Partial Disposal of Business: Status in Belgian Law", *E.T.* 2001, 354.
  - VANDENBERGHE, W., "Inbreng van bedrijfstak of algemeenheid: het fiscaal wedervaren van de boekhoudkundige (dis)continuïteit", *T.F.R.* 2002, 55.

### 1183

art. 46 WIB92

In drie gevallen, bepaald in artikel 46 van het WIB92 worden de stopzettingmeerwaarden volledig maar tijdelijk vrijgesteld<sup>576</sup>:

- a. wanneer ofwel de onderneming, ofwel de beroepswerkzaamheid, ofwel één of, meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid worden voortgezet door de echtgenoot of door één of meer erfgenamen of erfgerechtigden in de rechte lijn van de persoon die de onderneming, de beroepswerkzaamheid, de bedrijfsafdeling of de tak van werkzaamheid heeft gestaakt.

Deze vrijstelling belet niet de eventuele belastingheffing als divers inkomen van de verwezenlijkte meerwaarden of ongebouwde onroerende goederen van land- of tuinbouwondernemingen;

- b. wanneer zij zijn verkregen of vastgesteld, ter gelegenheid van de inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid<sup>577</sup> of van de algemeenheid van goederen in een vennootschap, tegen verkrijging van aandelen die het maatschappelijk kapitaal van die vennootschap vertegenwoordigen, en voor zover:

1. de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer van de vennootschap die de inbreng ontvangt, gelegen is in een lidstaat van de Europese Gemeenschap;
2. de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften<sup>578</sup>. Hieromtrent kan een voorafgaande beslissing gevraagd worden<sup>579</sup>.

Wanneer de verkrijger van de inbreng een vennootschap is, gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Gemeenschap dan België, worden de ingebrachte goederen geacht een Belgische inrichting te vormen van de vennootschap die de inbreng verkrijgt en daarin aangewend te blijven. Wanneer de aanwending eindigt, worden de overgedragen bestanddelen geacht te zijn verwezenlijkt.

Financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille zijn geen bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid; zij worden slechts beschouwd als tot een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid te behoren indien zij normaal in de onderneming van die bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid zijn opgenomen zonder het hoofdbestanddeel daarvan te vormen.

Deze vrijstelling is niet van toepassing wanneer de verkrijger van de inbreng een door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen (CBFA) erkende vennootschap is met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet genoteerde aandelen.

Het door de inbreng gestorte kapitaal is gelijk aan de fiscale nettowaarde die ook de inbreng had bij de inbrenger.

- c. wanneer zij zijn verkregen of vastgesteld naar aanleiding van een inbreng in een landbouwvennootschap die geacht wordt geen rechtspersoonlijkheid te bezitten voor het belastbare tijdperk waarin de inbreng heeft plaatsgehad<sup>580</sup>.

<sup>576</sup>Inzake toepassingsgebied art. 46 WIB92, zie ook: Cass. 14 september 1978, *J.T.* 1978, 55 (inzake gerealiseerde meerwaarden op in ruil ontvangen aandelen); Vr. nr. 586 EERDEKENS 9 februari 2001, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, 27 augustus 2001, nr. 88, 10180 (inzake kosteloze overdracht).

<sup>577</sup>HvJ 15 januari 2002, zaak C-43/00, Andersen, *Fisc. Act.* 2002, afl. 24, 5, *Fiscoloog (I.)* 2002, afl. 218, 1, *F.J.F.* 2002, afl. 3, 195, *Jur. HvJ* 2002, afl. 1 (A), I, 379, concl. TIZZANO, A., *PB C* 6 april 2002, afl. 84, 20, *Rec. C.J.C.E.* 2002, afl. 1 (A), I, 379, *T.F.R.* 2002, 266; HvJ 13 oktober 1992, Commerz-CreditBank, *Jur. HvJ* 1992, I, 5224; Cass. 4 maart 1984, *R.C.J.B.* 1982, 175; Luik 8 mei 1998, *F.J.F.*, No. 98/243; Luik 11 oktober 1995 en 4 februari 1996, *F.J.F.*, No. 96/181; Luik 15 november 1995, *F.J.F.*, No. 96/31; Gent 27 september 1985, *A.F.T.* 1986, 134.

<sup>578</sup>Brussel 26 september 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 910, 6, *T.F.R.* 2004, 46, noot A. VAN DE VIJVER, *F.J.F.*, No. 2004/67, 211 (wil van de inbrenger privévermogen van beroepsvermogen te scheiden).

<sup>579</sup>*Fiscoloog* 2002, afl. 848, 6 (m.b.t. rulings oud art. 345 WIB92 inzake inbreng van een bedrijfsafdeling door een vennootschap).

Deze vrijstelling belet niet de eventuele belastingheffing als divers inkomen van de verwezenlijkte meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van land- of tuinbouwondernemingen.

**1186**

Maar de afschrijvingen, investeringsaftrekken, minderwaarden en meerwaarden worden ook hier in hoofde van de nieuwe belastingplichtige bepaald op grond van de 'historische' fiscale waarde van de afgestane activa alsof die niet van eigenaar waren veranderd, behoudens in de gevallen van belastingheffing als divers inkomen van de verwezenlijkte meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van land- of tuinbouwondernemingen<sup>581</sup>.

Het bepaalde in de artikelen 44, 44bis, 45, 47, 48 en 361 tot 363 van het WIB92 blijft van toepassing op de bij de vroegere belastingplichtige bestaande meerwaarden, waardeverminderingen, voorzieningen, onderwaarderingen, overwaarderingen, subsidies en vorderingen in zover die bestanddelen worden teruggevonden bij de nieuwe belastingplichtige<sup>582</sup>.

In de gevallen vermeld in de artikelen 44bis, 44ter en 47 van het WIB92 (zgn. stelsel van de uitgestelde of gespreide belastingheffing), kan de voortzetting of inbreng van werkzaamheid niet tot gevolg hebben dat de oorspronkelijke herbeleggingstermijn wordt verlengd.

Voor de toepassing van deze paragraaf op de landbouwvennootschappen omvat de uitdrukking 'de nieuwe belastingplichtige' alle vennoten van zulke vennootschappen, met inbegrip van de tot de vennootschap toegelaten rechtverkrijgenden van overleden vennoten.

Niettegenstaande de overdracht van belastingheffing wordt ter bepaling van de meerwaarden of minderwaarden op aandelen die ter vergoeding van een inbreng in vennootschap zijn verkregen, aan de aandelen een waarde toegekend gelijk aan de waarde die de ingebrachte activa, uit fiscaal oogpunt, bij de vroegere belastingplichtige hadden.

Ingeval de aandelen worden vervreemd, worden ze bij het bepalen van de krachtens artikel 44, § 1, 2° van het WIB92 eventueel vrijgestelde meerwaarde, geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te zijn gebruikt vanaf de datum waarop de ingebrachte activa daartoe werden gebruikt en wordt de gemiddelde gerevalueerde waarde van elk aandeel bepaald naar rata van de totale gerevalueerde waarde van die activa.

art. 46 WIB92

De vrijstelling van artikel 46 van het WIB92 is facultatief. De verzaking aan de vrijstelling van artikel 46, § 1, 1° van het WIB92 moet voldoende blijken uit bij de aangifte gevoegde stukken of andere documenten<sup>583</sup>.

### 9. Boekhoudkundige regeling inzake inbreng

**1188,20**

art. 678-679 W.Venn.

De boekhoudkundige continuïteit is toepasselijk met betrekking tot de inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen zoals gedefinieerd in de artikelen 678 en

<sup>580</sup>Zie ook Bergen 21 mei 2004, *F.J.F.*, No. 2005/73, 266 (inzake de onmogelijkheid tot berekening van de meerwaarde bij een landbouwer die onderworpen is aan de forfaitaire grondslagen voor taxatie).

<sup>581</sup>Circ. nr. Ci.D.19/444.305 3e afl., 21 januari 1993, *Bull. Bel.*, afl. 725, 527.

<sup>582</sup>Vr. nr. 111 HATRY 23 augustus 1996, *Vr. & Antw.* Senaat 1996-1997, 15 oktober 1996, 1-29, 1408.

<sup>583</sup>Luik 11 juni 1986, *Bull. Bel.* 1987, afl. 657, 100; *Com. IB.* 1992, nr. 46/14 en 46/42.

679 van het Wetboek van Vennootschappen (art. 81 KB 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen)<sup>584</sup>.

#### 4. Vrijgestelde waardeverminderingen en voorzieningen

##### 1189

###### Bibliografie

- KB 12 augustus 1985, *B.S.* 21 augustus 1985 (kerncentrales).
- Circ. 30 augustus 1985, *Bull. Bel.*, afl. 643, 2236.
- Circ. 10 januari 1995, *Bull. Bel.*, afl. 647, 761 (provisies voor vakantiegeld).
- Circ. 8 oktober 1997, *Bull. Bel.*, afl. 776, 2412 (voorziening m.b.t. de overschakeling op de euro).

Reserves, voorzieningen en verzorgingsfondsen vormen in beginsel belastbare winst. Nochtans bestaan hierop enkele uitzonderingen.

##### 1190

art. 48 WIB92

Specifiek voor de inkomstencategorie 'winst'<sup>585</sup>, bepaalt artikel 48 van het WIB92 dat de waardeverminderingen en de voorzieningen voor risico's en kosten, die door ondernemingen worden geboekt om het hoofd te bieden aan scherp omschreven verliezen of kosten die volgens de aan de gang zijnde gebeurtenissen waarschijnlijk zijn, worden vrijgesteld onder de voorwaarden die de Koning bepaalt<sup>586</sup>. De artikelen 22 tot 27 van het KB/WIB92 bepalen deze voorwaarden.

Vanaf 30 april 2005 geven de vorderingen op medecontractanten waarvoor op basis van de wet betreffende het gerechtelijk akkoord een definitieve opschorting van betaling is gekomen, eveneens aanleiding tot een fiscale vrijstelling voor een waardevermindering en voorziening, en dit gedurende de belastbare tijdperken dat die definitieve opschorting van kracht is (art. 48 lid 2 WIB92).

De vrijstelling is beperkt tot de waardeverminderingen of de voorzieningen waarvan het verlies van de vordering of het risico op kosten *waarschijnlijk is*. Als het verlies *zeker is*, moet dit verlies onmiddellijk in resultaat worden genomen. Zodra blijkt dat er geen verliezen of kosten meer te vrezen vallen, of de onderneming de verwachte verliezen of kosten niet langer kan verantwoorden, wordt de vroeger aanvaarde waardevermindering of voorziening als winst van het belastbaar tijdperk beschouwd. Het bedrag van de waardevermindering of de voorziening is aan geen enkele beperking onderworpen.

Het voorgaande gaf aanleiding tot de volgende casuïstiek:

<sup>584</sup>Zie ook Adv. CBN, 126/16, *Bull. CBN* 1999, nr. 45, 11; P. SMET, "Nieuw uitvoeringsbesluit: verrassende fiscale gevolgen", *Fiscoloog* 2001, afl. 790, 5.

<sup>585</sup>Vr. nr. 1522 DELCROIX 4 december 1998, *Vr. & Antw. Senaat* 1998-99, nr. 1-92, 9 februari 1999, 4869, *Bull. Bel.*, afl. 794, 1965-1967.

<sup>586</sup>Luik 24 mei 2000, *Fiscoloog* 2001, afl. 825, 10.

- de voorziening voor het nakomen van garantieverplichtingen kunnen aftrekbaar zijn<sup>587</sup> evenals die voor de waarschijnlijke waardevermindering van vorderingen, in vreemde munt<sup>588</sup>;
- er moet geen voorziening voor waarschijnlijk verlies van een vordering worden aangelegd, wanneer dat verlies heel waarschijnlijk is. In dat geval moet de vordering als verloren worden beschouwd<sup>589</sup>;
- deze bepaling laat niet toe dat een waardevermindering voor obligaties en gelijksoortige schuldvorderingen belastingvrij kan worden aangelegd<sup>590</sup>. De voorziening voor toekomstige kosten is belastbaar wanneer ze haar voorwerp verliest, bv. wanneer de lasten onzeker geworden zijn als gevolg van de sluiting van de onderneming<sup>591</sup>;
- de voorziening voor een algemeen risico aangelegd door een architectenbureau is belastbaar<sup>592</sup>;
- de voorziening voor verhuiskosten is aftrekbaar<sup>593</sup>;
- de voorziening voor een toekomstige uitgave (eerste herstelling na 20 jaar) heeft een uitzonderlijk karakter<sup>594</sup>;
- vennootschappen die steun verlenen aan de productie van langspeelfilms kunnen een belastingvrije voorziening aanleggen<sup>595</sup>;
- een vastgoedhandelaar die een onroerend goed gekocht heeft met betaling van het verminderd recht, kan geen belastingvrije voorziening aanleggen voor de verschuldigdheid van het aanvullend registratierecht, wanneer hij het goed zelf gebruikt en niet doorverkoopt binnen tien jaar<sup>596</sup>. De beroepsverkoper moet worden geacht de vervreemding na te streven binnen de termijn van artikel 64 van het W.Reg.<sup>597</sup>;
- wanneer een onderneming naar aanleiding van een herstructurering via een individuele overeenkomst de vaste verbintenis aangaat om een deel van de bezoldiging van een werknemer verder te blijven storten, hoewel hij in de toekomst geen arbeidsprestaties meer zal leveren, moet zij ten laste van het boekjaar waarin zij die vaste verbintenis aangaat, een voorziening vormen om betaling van die bezoldiging te dekken. Die voorziening is fiscaal aftrekbaar<sup>598</sup>;
- wanneer een onderneming er zich toe verbindt aan een zaakvoerder of een bestuurder een pensioenkapitaal uit te betalen, dan is de hiervoor aangelegde pensioenvoorziening in principe belastingvrij. De voorziening wordt fiscaal echter slechts in aanmerking geno-

---

<sup>587</sup>Cass. 23 december 1971, *J.T.* 1979, 244.

<sup>588</sup>Luik 29 juni 1983, *A.F.T.* 1983, 265.

<sup>589</sup>Brussel 10 januari 1984, *R.G.F.* 1984, 69, noot J.M. COUGNON, met geciteerde rechtspraak.

<sup>590</sup>Cass. 13 mei 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 866, 4.

<sup>591</sup>Luik 21 december 1983, *F.J.F.*, No. 84/86, 133.

<sup>592</sup>Gent 20 juni 1986, *F.J.F.*, No. 87/146, 265.

<sup>593</sup>Antwerpen 11 september 1995, *F.J.F.*, No. 95/516.

<sup>594</sup>Gent 4 december 1997, *Fiscoloog* 1998, afl. 647, 9.

<sup>595</sup>*Gedr. St. Senaat* 2000-01, nr. 2, 703/5 en art. 194ter WIB92.

<sup>596</sup>Gent 4 mei 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 857, 10; Leuven 11 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 835, 9.

<sup>597</sup>Gent 23 januari 2007, *Fiscoloog* 2007, afl. 1080, 10-11.

<sup>598</sup>S. VAN CROMBRUGGE, "Vrijstelling arbeidsprestaties: belastingvrije voorziening?", *Fiscoloog* 1999, afl. 697, 4-5.

- men voor het bedrag dat proportioneel op het desbetreffende belastbaar tijdperk rust. Het komt de feitenrechter toe te oordelen op welk tijdperk de last drukt<sup>599</sup>;
- het bestaan van wederzijdse banden tussen de schuldenaar en de schuldeiser heeft geen impact op de vrijstelling van een voorziening voor schadevergoeding wegens professionele fout<sup>600</sup>;
  - een voorziening voor vernieuwbouw is uitgesloten van de vrijstelling. De vernieuwbouw heeft het karakter van een investering, niet van een kost. Criteria zijn intrinsieke verhoging van de waarde van het goed en de snelheid van de oplossing van het acuut probleem<sup>601</sup>. Werken van ‘wijziging’ van een gebouw of ‘uitbreiding’ van de onderneming komen evenmin in aanmerking<sup>602</sup>;
  - een vennootschap kan een voorziening aanleggen voor interesten die over een belastbaar tijdperk verschuldigd zijn, maar die pas op het einde van het volgende belastbaar tijdperk effectief zullen betaald of gedragen worden<sup>603</sup>;
  - het verlies van een handelsvordering kan niet als definitief worden beschouwd tijdens een belastbaar tijdperk wanneer de belastingplichtige tijdens dat tijdperk om de tussenkomst van de Nationale Delcrederedienst heeft gevraagd. De waardevermindering moet worden toegepast voor het belastbaar tijdperk waarin zekerheid wordt verkregen omtrent de niet-tussenkomst van de Nationale Delcrederedienst<sup>604</sup>;
  - de stelling van de administratie volgens dewelke het aanleggen van een voorziening ten behoeve van de betaling van een schadevergoeding of ontslagvergoeding slechts is toegestaan wanneer zij is aangelegd ten vroegste op de datum waarop de opzeg aan de werknemer is betekend, ontnemt elke werkelijke draagwijdte aan het begrip van provisie voor waarschijnlijke kost zoals bedoeld in de fiscale wet<sup>605</sup>;
  - de ‘voorziening voor winstdeling’ die een vennootschap jaarlijks aanlegt om haar bestuurder een gratificatie uit te keren als beloning voor zijn prestaties tijdens het afgelopen boekjaar, is aftrekbaar<sup>606</sup>;
  - een fiscaal vrijgestelde voorziening voor een verhuurgarantie kan worden aangelegd als het risico volgens de aan de gang zijnde gebeurtenissen waarschijnlijk is<sup>607</sup>;
  - de voorziening die een vennootschap aanlegt in het kader van een verbintenis die zij aangaat ten opzichte van haar enige vennoot om aan zijn erfgenamen een aanvullend pensioen uit te keren, indien de vennoot binnen een bepaalde termijn overlijdt, is belastbaar<sup>608</sup>;

<sup>599</sup>Antwerpen 8 mei 1995, *A.F.T.* 1995, 352; Antwerpen 19 januari 1999, *Fiscoloog*, afl. 698, 9; Cass. 19 november 1998, *Fisc. Act.* 1999, afl. 3, 7-8; Rb. Antwerpen 20 oktober 2004, *A.F.T.* 2005, 22. *Contra*: Antwerpen 18 juni 1996, *Fisc. Act.* 1999, afl. 3, 8 (totale bedrag van de pensioenvoorziening aftrekbaar in het belastbaar tijdperk waarin de overeenkomst met de bestuurder werd afgesloten); Antwerpen 18 december 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 831, 11.

<sup>600</sup>Brussel 28 februari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 884, 10.

<sup>601</sup>Rb. Brugge 17 december 2002, *Fisc. Act.* 2003, afl. 2, 5.

<sup>602</sup>Rb. Brussel 24 november 2004, *Act. Fisc.* 2005, afl. 20, 7.

<sup>603</sup>Gent 29 oktober 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 916, 9.

<sup>604</sup>Brussel 10 maart 2004, *F.J.F.*, No. 2004/189, 635.

<sup>605</sup>Luik 21 januari 2004, *F.J.F.*, No. 2004/161, 539.

<sup>606</sup>Bergen 15 september 2006, *Fiscoloog* 2006, afl. 1042, 10.

<sup>607</sup>Voorafg. Besl. nr. 700.411, 30 oktober 2007.

<sup>608</sup>Rb. Namen 7 februari 2007, *Fiscoloog* 2007, afl. 1072, 11.

- de voorziening aangelegd door een handelaar in modieuze kleding om periodiek zijn showroom te vernieuwen is vrijgesteld<sup>609</sup>.

### § 3. VASTSTELLING VAN HET NETTO-INKOMEN

#### 1. Beroepskosten

1192

Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen de aftrekken die op het *geheel* van de beroepsinkomsten gebeuren en deze die slechts op *bepaalde* beroepsinkomsten worden toegepast.

De principes inzake de definiëring en de aftrekbaarheid van de beroepskosten zijn eveneens van toepassing op de bezoldigingen en de baten. Belastingplichtigen met bezoldigingen en baten mogen dus ook hun afschrijvingen, hun financiële kosten, enz., aftrekken; zij mogen echter ook de aftrek van hun werkelijke kosten vervangen door een bij wet vastgestelde forfaitaire aftrek.

Hierna wordt onder *littera a* het algemeen principe van de beroepskosten behandeld.

Vervolgens volgt onder *littera b* een lijst van praktische toepassingen van dit algemeen principe in de gevallen die niet nader worden bepaald in het wetboek.

*Littera c* tot en met *zz* behandelen de kosten die uitdrukkelijk worden beschreven in het wetboek of in de bijzondere wetten (om de aftrek ervan te verbieden, te beperken of uit te breiden of om hem te onderwerpen aan bepaalde vormvereisten).

##### a. Beroepskosten: de principes

1193

- Bibliografie
- VANDEBERGH, H., *Aftrekbare bedrijfslasten in het WIB*, Antwerpen, Kluwer, 1990, 152 p.
  - MAES, S., "Hoe minder personenbelasting betalen", in *Fiscale Wenken*, Mechelen, Kluwer, 2008, 663 p.
  - CLAEYS-BOUUAERT, I., "Bedrijfslasten – Bijdrage tot de omschrijving van het begrip", *R.W.* 1957-58, 199, 22-23.
  - VAN CROMBRUGGE, S., "Het onderscheid tussen bedrijfslasten en privéuitgaven in de personenbelasting", *T. Not.* 1983, 241-265.
  - VAN KEIRSBILCK, M., "Artikel 49 WIB 1992: een nieuwe algemene anti-misbruikbepaling?", *T.F.R.* 2004, 223.

1193,20 art. 49 lid 1 WIB92

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, in geval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed.

<sup>609</sup>Brussel 30 maart 2006, *Fiscoloog* 2006, afl. 1030, 9.



Die definitie bevat de volgende elementen:

### 1. Bewijs

#### 1194

Het is de belastingplichtige die het bewijs van het bestaan, het moment en de aard van de kosten moet leveren. Dat moet in principe geleverd worden door bewijskrachtige bescheiden<sup>610</sup>.

art. 50 § 1 WIB92

Slechts wanneer het gaat om kosten waarvan het schriftelijke bewijs onmogelijk te leveren is, zal de belastingplichtige zijn toevlucht kunnen nemen tot andere bewijsmiddelen zoals bv. vermoedens en mag het bedrag van de aftrekbare kosten bij gemeen akkoord tussen de belastingplichtige en de administratie vastgesteld worden. Een dergelijk akkoord mag enkel betrekking hebben op feitenkwesaties en niet op rechtswesaties<sup>611</sup>. De administratie kan een akkoord dat zij regelmatig heeft afgesloten met de belastingplichtige betreffende de beroepskosten niet met terugwerkende kracht in vraag stellen<sup>612</sup>. Een akkoord dat wordt gesloten m.b.t. het bedrag van overdraagbare verliezen moet gerespecteerd worden, zelfs wanneer bij de bepaling van de verliezen mogelijks een verkeerde interpretatie is gegeven aan een wettelijke bepaling<sup>613</sup>. De administratie is niet gebonden door een akkoord afgesloten met de voorganger van een belastingplichtige, maar het is redelijk dat voor de berekening van de beroepsuitgaven waarvoor geen bewijsstukken kunnen worden vorgelegd, gebruik wordt gemaakt van een regeling die in het verleden zijn deugdelijkheid heeft bewezen<sup>614</sup>. Een individueel akkoord, gesloten na de indiening van een bezwaar, heeft enkel tot doel een einde te stellen aan de betwisting en heeft geen gevolgen naar de toekomst toe<sup>615</sup>. Bij gebrek aan een akkoord met de belastingplichtige taxeert de administratie die kosten op een redelijk bedrag<sup>616</sup>, waarbij vereenvoudigde facturen als bewijs worden aanvaard. Geen enkel wettelijk principe verbiedt de administratie hierbij om tot een taxatie bij vergelijking over te gaan door, ten titel van gewoon vermoeden, gebruik te maken van de methode van vergelijking met belastingplichtigen die een soortgelijke beroepsactiviteit uitoefenen<sup>617</sup>.

Indien er voor twee verschillende beroepswerkzaamheden tegelijkertijd gebruik wordt gemaakt van de forfaitaire kostenafrek én van de afrek van werkelijke beroepskosten, moet

<sup>610</sup>Antwerpen 17 december 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 198; Luik 8 juni 2001, *F.J.F.*, No. 2002/8.

<sup>611</sup>Antwerpen 10 februari 1998, *F.J.F.*, No. 98/137 (akkoord m.b.t. btw-boete).

<sup>612</sup>Luik 17 maart 1983, *F.J.F.*, No. 83/81, 144; Brussel 19 juni 1984, *F.J.F.*, No. 85/92; zie tevens P. VANHAUTE en L. DEBROE, "Les charges non justifiées", *R.G.F.* 1985, 65; S. VAN CROMBRUGGE, "Bedrijfsuitgaven i.v.m. een vroeger uitgeoefende zelfstandige beroepswerkzaamheid", *Fiskofoon* 1987, 210-219. M.b.t. de herziening van een akkoord inzake beroepskosten wegens de onverenigbaarheid met nieuwe wettelijke bepalingen: Luik 14 november 1997, *F.J.F.*, No. 98/13, *A.F.T.* 1998, 129. Aangaande de opzegging van een akkoord: Bergen 3 januari 1997, *F.J.F.*, No. 98/134.

<sup>613</sup>Antwerpen 13 december 2002, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 4, 246-248.

<sup>614</sup>Brussel 5 december 2002, *F.J.F.*, No. 2003/131, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 5, 278-280.

<sup>615</sup>Antwerpen 26 mei 1998, *F.J.F.*, No. 98/190.

<sup>616</sup>G. VAN FRAYENHOVEN, "La preuve en matière de charges professionnelles et la loi du 25 juin 1973", *J.D.F.* 1975, 321-331; Circ. 15 december 1983, *Bull. Bel.*, afl. 625, 383. Voor een voorbeeld: Brussel 5 december 2002, *F.J.F.*, No. 2003/131, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 5, 278-280 (raming door administratie als willekeurig afgewezen).

<sup>617</sup>Cass. 12 december 1996, *R.W.* 1996-97, 1413, *Bull. Bel.*, afl. 773, 1469, *F.J.F.*, No. 98/103; arrest *a quo*: Luik 8 november 1995, *F.J.F.*, No. 96/61.

de belastingplichtige bewijzen dat de werkelijke beroepskosten niet reeds begrepen zijn in de forfaitaire kosten<sup>618</sup>.

Voor sommige beroepskosten eist de wet dat ze gestaafd worden door individuele fiches en samenvattende opgaven (onder meer voor commissies en makelaarslonen)<sup>619</sup>. Die fiches en opgaven moeten worden ingediend voor 30 juni van het jaar dat volgt op het jaar waarin de vergoedingen zijn betaald of toegekend. Laattijdige of niet-indiening van fiches en opgaven heeft in principe tot gevolg dat de aftrek als beroepsuitgave van de erin opgenomen bedragen niet kan worden aanvaard. De administratie is in dit verband niet altijd even strikt. Soms toont ze de nodige soepelheid. Een administratieve tolerantie wordt evenwel niet noodzakelijk gevolgd door de rechtspraak<sup>620</sup>.

art. 50 § 2 WIB92

Tenslotte kan de Koning, ten aanzien van de categorieën belastingplichtigen die Hij aanwijst, bij een in ministerraad overlegd besluit, met inachtneming van de omzet, de ontvangsten of de bezoldigingen, criteria en normen stellen om het hoogste aftrekbare bedrag te bepalen van beroepskosten die doorgaans niet met bewijsstukken kunnen worden gestaafd, met name representatiekosten, uitgaven voor onderhoudsproducten, kleine kantoorkosten, bijdragen van sociale aard, kosten voor beroepskleedij, linnen en wassen en uitgaven voor tijdschriften zonder factuur. Op heden heeft de Koning van deze bevoegdheid nog geen gebruik gemaakt.

## 2. Doel van de kosten

1195

De kosten moeten gedaan of gedragen zijn om belastbare inkomsten, namelijk beroepsinkomsten, *te verkrijgen of te behouden*. Deze veeleer vage bewoordingen hebben aanleiding gegeven tot een veelvuldige, maar enigszins verwarrende rechtspraak.

- De kosten moeten een rechtstreeks verband met de uitoefening van het beroep vertonen of er inherent aan zijn. Het moet gaan om een 'noodzakelijk verband' met de uitoefening van het beroep, dit wil zeggen dat de kosten niet zouden bestaan, ware er geen uitoefening van het beroep<sup>621</sup>.
- Voor vennootschappen moet de verrichting kaderen binnen de maatschappelijke activiteit<sup>622</sup>. Een wijziging van het maatschappelijk doel met het oog op de aftrekbaarheid van bepaalde kosten kan worden genegeerd als die wijziging deel uitmaakt van een operatie met als enig doel het vernietigen van de belastbare grondslag<sup>623</sup>.
- Tussen de afstand van tantièmes en de uitoefening van de beroepswerkzaamheid is er geen oorzakelijk verband<sup>624</sup>.
- De aftrek van kosten met betrekking tot een aantal 'call'- en 'put'-optieverrichtingen werd niet bewezen geacht omdat die verrichtingen klaarblijkelijk niet de verwerving van beroepsinkomsten tot doel hadden<sup>625</sup>. In de recht-

<sup>618</sup>Brussel 26 februari 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 13, 3.

<sup>619</sup>Zie ook nrs. 1268 e.v.

<sup>620</sup>F. DESTERBECK, "Laattijdige fiches 281.50 kunnen niet als rechtvaardiging dienen", *Fisc. Act.* 1999, afl. 16, 7-8.

<sup>621</sup>Cass. 22 april 1958, *S.V.R.*, XII, 548; Cass. 13 oktober 1970, *Journ. prat. dr. fisc. fin.* 1970, 363; Cass. 27 februari 1987, *R.W.* 1987, 432, *F.J.F.*, No. 87/115, *A.F.T.* 1987, 171, *Bull. Bel.*, afl. 668, 152, *Fisc. Koer.* 1987, 174; Cass. 12 december 2003, *F.J.F.*, No. 2004/131, met kritische aantekeningen door F. VANISTENDAEL, *A.F.T.* 2004, afl. 5, 1; S. VAN CROMBRUGGE, *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kalmthout, Biblio, 1994, 79, e.v.; Antwerpen 9 oktober 1995, *F.J.F.*, No. 96/10; Antwerpen 11 december 1995, *Fisc. Koer.* 1996, 246; Gent 20 juni 1996, *Fisc. Act.* 1996, afl. 34, 7; Bergen 31 januari 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 300; Antwerpen 15 april 1997, *Fisc. Act.* 1997, afl. 20, 1; Antwerpen 3 februari 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 228.

<sup>622</sup>Cass. 9 november 2007, *T.F.R.* 2008, afl. 344, 637

<sup>623</sup>H. VERSTRAETE, "Wijziging maatschappelijk doel brengt niet noodzakelijk soelaas", *Fiscalog* 2008, afl. 1104, 4-8.

<sup>624</sup>Noot bij Luik 14 november 1997, *A.F.T.* 1998, 91.

<sup>625</sup>Cass. 18 januari 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 237, *A.F.T.* 2001, 249; Cass. 19 juni 2003, *T.F.R.* 2004, 256, noot M. VAN KEIRSILCK. *Contra*: Rb. Brussel 17 november 2004, *T.F.R.* 2004, afl. 276, 165; zie ook randnr. 1500.

- spraak werd meermaals de aftrek van interesten geweigerd omdat de lening *in casu* louter een belastingvoordeel tot doel had<sup>626</sup>.
- Het is niet vereist dat de kosten effectief leiden tot het verkrijgen van inkomsten; het kan volstaan dat de kosten leiden tot toekomstige beroepsinkomsten<sup>627</sup>. Andere rechtspraak gaat nog een stap verder wanneer zij stelt dat beroepskosten aftrekbaar zijn zodra zij gedaan zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen zonder dat het daarbij noodzakelijk is dat de kosten uiteindelijk ook effectief hebben toegelaten dergelijke inkomsten te verkrijgen<sup>628</sup>.
  - De uitgaven gedaan door een zaakvoerder aan een curator teneinde het geschil m.b.t. de aansprakelijkheid van de eerste te beëindigen, werden niet als aftrekbare beroepskosten aanvaard aangezien die uitgaven niet tot doel hebben om beroepsinkomsten te verkrijgen of te behouden op het moment waarop de aftrek zich voordoet<sup>629</sup>. De aftrek van kosten in het kader van een borgstelling door een onbezoldigd zaakvoerder die enkel voordelen in natura van de betrokken vennootschap ontvangt, werden wel aanvaard<sup>630</sup>. Om te beoordelen of een borgstelling werd aangegaan om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, moet men zich plaatsen op het tijdstip van het aangaan van de borgstelling en niet op het tijdstip van de betaling als borg, in uitvoering van de borgtocht<sup>631</sup>.
  - Interesten afgetrokken na het faillissement van de vennootschap zijn, volgens de administratie en het Hof van Cassatie, geen aftrekbare beroepskosten aangezien de belastingplichtige geen beroepsinkomsten meer uit de vennootschap kan genieten<sup>632</sup>. Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) besliste echter dat kosten met betrekking tot een stopgezette activiteit ook na de stopzetting als beroepskosten aftrekbaar zijn<sup>633</sup>.
  - De terugbetaling van sommen die door oplichting zijn verkregen van derden, aan wie de belastingplichtige door een rechterlijke beslissing tot terugbetaling gehouden is, is geen uitgave gedaan om belastbare beroepsinkomsten te verkrijgen of te behouden. De terugbetaling is dan ook geen aftrekbare beroepsuitgave<sup>634</sup>.
  - De administratie heeft niet het recht om het nut, de opportuniteit, noch de normaliteit van de uitgaven te betwisten<sup>635</sup>, tenzij de kosten de beroepsbehoeften op onredelijke wijze overtreffen.

### 3. Ogenblik van de aftrekbaarheid

#### 1196

art. 49 lid 2 WIB92

De beroepskosten zijn slechts aftrekbaar voor het jaar waarin ze werkelijk zijn betaald of gedragen, of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt<sup>636</sup>. Het is dus noodzakelijk dat de kosten werkelijk betaald worden of, wanneer dit niet het geval is, dat zij het karakter van een definitieve en opeisbare schuld of verlies bezitten en dat zij bovendien geboekt werden.

Het is, volgens het Hof van Cassatie, niet vereist dat de beroepskosten gedaan of gedragen zijn voor het verkrijgen of het behouden van de inkomsten van het jaar tijdens hetwelk ze zijn

<sup>626</sup>Rb. Antwerpen 16 december 2005, *Fiscoloog* 2006, afl. 1027, 11; Gent 25 oktober 2005, *Fiscoloog* 2006, afl. 1006, 10-11.

<sup>627</sup>Inzake studiekosten: Antwerpen 22 december 1998, *Fisc. Koer.* 1999, 201; Brussel 20 maart 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 255; Brussel 8 november 2001, *Fisc. Koer.* 2002, 206; Gent 22 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 834, 8, *Fisc. Act.* 2002, afl. 14, 9. Tenlasteneming kosten met oog op behoud faam: Antwerpen 18 april 1983, *F.J.F.*, No. 84/43; Gent 11 maart 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 541.

<sup>628</sup>Rb. Brussel 28 juni 2006, *Fiscoloog* 2007, afl. 1056, 10.

<sup>629</sup>Luik 13 februari 1998, *J.D.F.* 1997, 126, *F.J.F.*, No. 98/132.

<sup>630</sup>Noot bij Luik 14 november 1997, *A.F.T.* 1998, 91.

<sup>631</sup>Brussel 18 mei 2001, *F.J.F.*, No. 2002/9.

<sup>632</sup>Cass. 14 juni 2002, *T.F.R.* 2002, 1073, noot W. DEFOOR.

<sup>633</sup>Arbitragehof 21 juni 2000, arrest nr. 75/2000, *B.S.* 12 augustus 2000, 27717, *T.F.R.* 2001, 15, noot PH. VAN BELLEN, *A.F.T.* 2000, 528, noot D. JACQUES; S. VAN CROMBRUGGE, "Kosten na stopzetting: nadruk op oorzaak van de kosten", *Fiscoloog*, afl. 765, 4-6; Antwerpen 30 september 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 910, 10.

<sup>634</sup>Cass. 16 september 2004, *F.J.F.*, No. 2004/279.

<sup>635</sup>Cass. 23 januari 1958, *J.D.F.* 1958, 33.

<sup>636</sup>Gent 4 december 1997, *F.J.F.*, No. 98/80; Brussel 10 april 1998, *Fiscoloog* 1998, afl. 668, 10; Bergen 29 mei 1998, *F.J.F.*, No. 98/188.

gedaan of gedragen<sup>637</sup>. Kosten kunnen ook worden afgetrokken wanneer (nog) geen inkomsten worden genoten<sup>638</sup>.

In antwoord op een parlementaire vraag stelde de minister dat de belastingplichtige de kosten moet aftrekken in het belastbaar tijdperk waarin de kosten een zeker en vaststaand karakter hebben gekregen en niet tijdens een later belastbaar tijdperk waarin de betaling heeft plaatsgevonden<sup>639</sup>.

Volgens het hof van beroep te Gent zijn kosten, die in strijd met het boekhoudrecht, pas in de boekhouding worden opgenomen voor het boekjaar waarin ze worden betaald hoewel zij in een vorig boekjaar zeker en vaststaand zijn geworden, geen aftrekbare beroepskosten voor het belastbare tijdperk waarin ze worden betaald. De belastingplichtige heeft derhalve geen keuze om de kosten in aftrek te brengen op het ogenblik dat zij zeker en vaststaand zijn geworden dan wel op het ogenblik van de betaling<sup>640</sup>.

Het lijkt echter dat, voor de categorie waarbij het inkomen bepaald wordt door het verschil tussen de ontvangsten en de kosten, de boeking op zich niet volstaat opdat een uitgave aftrekbaar zou zijn<sup>641</sup>.

Kosten die na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid worden geleden en die hun oorsprong nog vinden in de vroegere beroepswerkzaamheid zijn in principe nog steeds aftrekbaar als beroepsuitgave. Volgens het Hof van Cassatie geldt deze regel echter niet voor interesten die na de stopzetting betaald worden in verband met voorheen beroepsmatig aangegane leningen<sup>642</sup>. Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) heeft evenwel besloten dat dit een onverantwoorde discriminatie uitmaakt, zodat ook ten aanzien van interesten van voorheen beroepsmatig aangegane leningen, moet worden aanvaard dat zij na de stopzetting van de beroepswerkzaamheid nog als beroepskosten aftrekbaar zijn<sup>643</sup>.

Voorwaardelijke schulden moeten worden onderscheiden van zekere en vaststaande schulden aangezien zij afhankelijk zijn van een toekomstige en onzekere gebeurtenis (*Com. IB.* 1992, nr. 49/9). De aftrek van een dergelijke schuld dient dan ook te gebeuren in het belastbaar tijdperk waarin de voorwaarde wordt gerealiseerd<sup>644</sup>.

#### 4. Aftrekbaar maximumbedrag en uitsluiting van het recht op aftrek

1197

In principe zijn de aftrekbare bedragen niet aan enige beperking onderworpen. Er bestaan echter een aantal uitzonderingen, onder meer:

art. 52 2° en 55 WIB92

<sup>637</sup>Cass. 17 december 1970, *J.T.* 1971, 216; Cass. 3 november 2000, *F.J.F.*, No. 2001/11 en *F.J.F.*, No. 2001/130.

<sup>638</sup>Cass. 22 december 1964, *Bull. Bel.* 1965, afl. 423, 1758; Cass. 27 februari 1987, *Fisc. Koer.* 1987, 174. I.v.m. het opzetten van een zelfstandige activiteit: Antwerpen 22 december 1998, *Fisc. Koer.* 1999, 201; Antwerpen 22 mei 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 360; Gent 17 april 2007, *Fiscoloog* 2007, afl. 1084, 11.

<sup>639</sup>Vr. nr. 1088 HATRY 15 mei 1998, *Vr. & Antw. Senaat*, 8 september 1998, 4275, *Fisc. Koer.* 1998, 498; X; "In welk jaar zijn beroepskosten fiscaal aftrekbaar?", *Fiscoloog* 1998, afl. 679, 1.

<sup>640</sup>Gent 5 oktober 2004, *T.R.V.* 2004, 690, noot S. HUYSMAN; Gent 27 juni 2006, *Fiscoloog* 2007, afl. 1059, 12.

<sup>641</sup>Zie nochtans Vr. nr. 225 DALEM, *Vr. & Antw. Senaat* 1983-1984, 5 juni 1984, 1382 en *Bull. Bel.*, afl. 632, 2594 (volgens dewelke de inschrijving in het dagboek volstaat).

<sup>642</sup>Cass. 27 oktober 1973, *Bull. Bel.* 1975, 471; Cass. 27 oktober 1983, *F.J.F.*, No. 84/104, *J.D.F.* 1984, 166; Cass. 8 september 1989, *R.W.* 1989-90, 578; Cass. 15 februari 1999, *F.J.F.*, No. 99/131.

<sup>643</sup>Arbitragehof 21 juni 2000, nr. 75/2000, *B.S.* 12 augustus 2000, *J.D.F.* 2000, 81.

<sup>644</sup>Gent 4 december 1997, *Fisc. Act.* 1998, afl. 2, 6.

- de beperking inzake de aftrekbare interesten;  
art. 52 3° b) en 59 WIB92
- de beperking van de aftrek van werkgeversbijdragen en -premies voor aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood;  
art. 52 4° en 53 12° en 13° WIB92
- de beperking van de aftrek van de bezoldigingen van de gezinsleden van de belastingplichtige, buiten zijn echtgenoot;  
art. 52 5°, 59 en 60 WIB92
- de beperking van de aftrek van pensioenen, lijfrenten of tijdelijke renten alsmede de als zodanig geldende toelagen ter uitvoering van een contractuele verbintenis;  
art. 53 8°, 8°bis en 11° WIB92
- de beperking van de aftrek van restaurant- en receptiekosten, van de kosten voor relatiegeschenken en van het bedrag dat daarvoor aan derden wordt terugbetaald; kosten voor drank (zonder maaltijd) in cafés, op feesten enz. zijn eveneens aftrekbaar met inachtneming van de beperking (zie randnr. 1260);  
art. 53 9° en 11° WIB92
- de beperking inzake kosten van allerlei aard m.b.t. jacht, visvangst, jachten of andere pleziervaartuigen en lusthuizen<sup>645</sup>;  
art. 66 en 66bis WIB92
- de beperking van de aftrek van de uitgaven van bepaalde voertuigen (zie randnr. 1271);  
art. 50 § 2 WIB92
- de beperking waarin de Koning kan voorzien voor de kosten die gewoonlijk niet door bepaalde stukken kunnen worden gestaafd zoals o.m. de representatiekosten, de kleine kantoorkosten, enz. De Koning heeft van artikel 50, § 2 van het WIB92 tot nu toe nog geen gebruik gemaakt;  
art. 53 7° en 11° WIB92
- uitsluiting van het recht op aftrek voor kosten voor niet-specifieke beroepskleding;  
art. 53 10° en 11° WIB 92
- uitsluiting van het recht op aftrek voor onredelijke kosten, die de beroepsbehoeften overtreffen;  
art. 53 14° WIB92
- uitsluiting van het recht op aftrek voor sociale voordelen.

##### *5. Aftrekbaarheid in hoofde van de schuldenaar, belastbaarheid in hoofde van de schuldeiser*

#### **1198**

De al dan niet aftrekbaarheid van een uitgave in hoofde van de schuldenaar oefent, in beginsel, geen enkele invloed uit op het fiscaal regime in hoofde van de schuldeiser. Zo wordt bv. een privédienstbode belast op zijn loon ondanks het feit dat dit niet of niet volledig mag

---

<sup>645</sup>Bedoeld worden de onroerende goederen waarin leden van het personeel of van de organen van bestuur, vertegenwoordigers, klanten, leveranciers, zakenrelaties enz., individueel of in groep, kunnen worden uitgenodigd om er te verblijven zoals in een hotel (*Com. IB.* 1992, nr. 53/175).

worden afgetrokken van de inkomsten van de heer des huizes. Dit principe lijkt echter niet steeds te worden toegepast: terwijl bv. een voordeel, zoals gratis logement, niet belastbaar is in hoofde van de persoon die het voordeel geniet, zijn de kosten die dit voordeel met zich meebrengt, zoals kosten aan het gebouw in kwestie, niet aftrekbaar in hoofde van de persoon die dit voordeel toekent<sup>646</sup>. Omgekeerd belet het feit dat een voordeel in natura enkel forfaitair en gedeeltelijk wordt belast in hoofde van de genietters niet dat dit voordeel een aftrekbare uitgave is voor diegene die het betaalt<sup>647</sup>.

#### 6. Forfaitaire aftrek voor beroepskosten met betrekking tot bezoldigingen en baten

##### 1199

art. 51 WIB92

Bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens worden beroepskosten met betrekking tot bezoldigingen van werknemers, bedrijfsleiders en meewerkende echtgenoten alsmede met betrekking tot baten op forfaitaire wijze bepaald (zie randnrs. 1132, *sub f*, 1152 en 1157).

#### b. Beroepskosten: bespreking van een aantal beroepskosten

##### 1200

In de praktijk komen heel wat toepassingen voor van de algemene principes die wij onder randnr. 1193 e.v. hierboven hebben beschreven.

In het WIB92 en in enkele bijzondere wetten vormen enkele kosten het voorwerp van bijzondere regels die de aftrek nader bepalen, beperken, uitbreiden of verbieden.

Naast deze kosten zijn de kosten die overeenstemmen met de algemene principes van artikel 49 van het WIB92 aftrekbaar; de kosten die niet overeenstemmen met deze principes zijn dus niet aftrekbaar.

Enkele kosten waarin de wet niet uitdrukkelijk voorziet, vormen het voorwerp van de hiernavolgende niet-uitputtende lijst (zie eveneens randnr. 1256 i.v.m. uitgaven van persoonlijke aard).

#### 1. Kantoorkosten

##### 1201

De kosten verbonden aan het gebruik van beroepslokalen (in huur of in eigendom) zijn aftrekbaar. Deze kantoorkosten (afschrijving, huur, onroerende voorheffing, verwarming, elektriciteit, onderhoud en poetsen, herstellingen, interesten, verzekeringen, e.d.) zijn typische beroepskosten verbonden aan de beroepslokalen. Verder zijn ook nog andere kantoor- en werkingskosten aftrekbaar, zoals daar zijn: telefonie, portkosten, kantoomaterieel, kopie- en faxmachine, enz. De kosten van een kantoor, een laboratorium of een muziekkamer, gevestigd in een privéwoning, zijn aftrekbaar indien ze beroepsmatig zijn<sup>648</sup>.

<sup>646</sup>Vr. nr. 92 DALEM 4 januari 1984, *Vr. & Antw.* Senaat 1983-1984, 14 februari 1984, 693, *Bull. Bel.*, afl. 629, 1453.

<sup>647</sup>Brussel 24 oktober 2001, *F.J.F.*, No. 2002/130.

<sup>648</sup>Antwerpen 30 april 1984, L.D. en P.v.P., [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. A 84/35; Gent 22 oktober 1998, *F.J.F.*, No. 99/4; P.R.Y. BAUMOICKER, "Zur einkommenssteuerrechtlichen Behandlung sog. häuslicher Arbeitszimmer", *Deutsches Steuerrecht* 1984, 129.

## 2. Huisvestingskosten

1202

Doorgaans vertonen deze kosten een privé-karakter (randnr. 1172). Nochtans kan het huren van een tweede verblijf in de nabijheid van de werkplaats zodanig vereist zijn voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid, dat de uitgave niet meer van persoonlijke aard is maar als een beroepsuitgave moet worden beschouwd. De concrete omstandigheden zijn bepalend<sup>649</sup>.

Kosten voor beroepslokalen in de eigen woning voor buitenshuis werkende belastingplichtigen zijn in beginsel aftrekbaar<sup>650</sup>. De kosten van de werkkamer en de pianokosten van een muziklerares zijn aftrekbaar<sup>651</sup>.

Het bij de eigenaar belastbare inkomen uit de verhuring wordt, indien de kosten noodzakelijk zijn voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheden van de huurder, bepaald overeenkomstig artikelen 7, § 1, 2°, c) en 13 van het WIB92<sup>652</sup>.

Verblijfs- en verplaatsingskosten van bedienden-stagiairs, specialisatie geneeskunde, zijn niet aftrekbaar<sup>653</sup>.

## 3. Reiskosten

1203

art. 66 §4 WIB92

Reiskosten van private aard worden niet aangenomen: onverminderd de wettelijke beperkingen kan een gedeelte van de restaurant- en hotelkosten bv. beschouwd worden als zijnde van private aard. De reiskosten met betrekking tot de verplaatsing tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling worden in beginsel forfaitair bepaald op 0,15 EUR per afgelegde kilometer (zie ook randnr. 1271).

De autokosten betreffende het beroepsgebruik zijn onder voorbehoud van de wettelijke beperkingen aftrekbaar; dit geldt eveneens voor de herstellingskosten ten gevolge van een ongeval, ook al is de belastingplichtige aansprakelijk voor dit ongeval<sup>654</sup>.

De door loontrekkers behoorlijk bewezen verplaatsingskosten tussen de woon- en de werkplaats, mogen (onder voorbehoud van de wettelijke beperkingen voor bepaalde autokosten) als beroepskosten worden aanvaard, behalve indien men, ingevolge omstandigheden eigen aan het zich voordoende geval, terecht mag besluiten dat de keuze van de woonplaats een willekeurig, onwettelijk of verzonnen karakter vertoont, d.w.z. niet voor redelijk kan worden gehouden<sup>655</sup>.

<sup>649</sup>Zie samenvatting rechtspraak in *Fisc. Koer.* 1988, 31-33 en 1988, 490-493; Cass. 9 december 1988, *R.W.* 1988-89, 1059, *J.D.F.* 1989, 215, *A.F.T.* 1989, 203, *R.G.F.* 1989, 183, *Fisc. Koer.* 1989, 164, *F.J.F.*, No. 89/54, 102 en *F.J.F.*, No. 89/124, 229; Cass. 31 maart 1989, *R.W.* 1989-90, 204; Cass. 13 oktober 1989, *F.J.F.*, No. 90/07; Brussel 23 oktober 1997, *F.J.F.*, No. 97/277; Brussel 20 november 1997, *F.J.F.*, No. 98/129, *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal* 1998, afl. 16, 2; Brussel 12 juni 1998, *Fiscoloog* 1998, afl. 677, 9; Bergen 19 juni 1998, *Fiscoloog* 1998, afl. 668, 10; Antwerpen 30 juni 1998, *Fiscoloog* 1998, afl. 676, 9; alsook Circ. nr. Ci.RH.243/411.000, 8 februari 1990, *Bull. Bel.*, afl. 693, 910; Antwerpen 30 juni 1998, *F.J.F.*, No. 99/5; Antwerpen 10 november 1998, *F.J.F.*, No. 99/70; Gent 16 oktober 2001, *A.F.T.* 2003, afl. 1, 23.

<sup>650</sup>Vr. nr. 321 VANHOUTTE, *Vr. & Antw. Senaat* 1985-1986, 29 juli 1986, 1724, *Bull. Bel.*, afl. 657, 174; Antwerpen 8 september 1998, *F.J.F.*, No. 99/39.

<sup>651</sup>Antwerpen 30 april 1984, *F.J.F.*, No. 85/6, 7; Bergen 20 januari 1982, *F.J.F.*, No. 82/27, 44.

<sup>652</sup>Vr. nr. 1194 TAVERNIER 20 januari 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 119, 16425, *Bull. Bel.*, afl. 784, 1603.

<sup>653</sup>Vr. nr. 328 ANCIAUX 3 oktober 1997, *Vr. & Antw. Senaat* 1997-1998, nr. 1-58, 2968, *Bull. Bel.*, afl. 782, 1041.

<sup>654</sup>*Vr. & Antw. Kamer* 1965-1966, 28 december 1965, 240.

<sup>655</sup>Brussel 26 oktober 1954 en 11 mei 1955, Puissant; Luik 11 mei 1957, Francotte; Luik 9 juli 1957, David; Luik 25 april 1958, Vindal; Luik 28 april 1958, Roberti; Gent 21 februari 1961, Gonzales-Cock. Over de vrije woonstkeuze: Luik 8 juni 1978, *Journ. prat. dr. fisc. fin.*

De bijkomende verplaatsingskosten die voortvloeien uit de keuze van een langere maar snellere weg tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling zijn beroepskosten<sup>656</sup>. Wat de keuzevrijheid bij het uitstippelen van de reisweg betreft zie ook Luik 14 mei 1986, *F.J.F.*, No. 87/9.

Bijkomende verplaatsingskosten ingevolge de verhuis naar een andere woonplaats zijn aftrekbaar<sup>657</sup>.

#### 4. Kosten van werklozen

##### 1204

Aangezien werkloosheidsuitkeringen beroepsinkomsten zijn, zijn de beroepskosten van werklozen ter verkrijging van die uitkeringen, zoals bv. verplaatsingskosten, onder voorbehoud van de wettelijke beperkingen aftrekbaar<sup>658</sup>.

De minister van Financiën stelde dat de kosten gemaakt door een werkloze naar aanleiding van een sollicitatie enkel aftrekbaar zijn als beroepskosten als wordt aangetoond dat de kosten noodzakelijk zijn om het recht op werkloosheidsuitkeringen te behouden (bv. de kosten van verplaatsingen naar een potentiële werkgever na daartoe te zijn opgeroepen door de overheidsdienst voor arbeidsbemiddeling)<sup>659</sup>. Die stelling werd recent 'te restrictief' bevonden door het hof van beroep te Bergen<sup>660</sup>. Het is volgens het hof tegenwoordig algemeen aanvaard dat de werkloze, wil hij zijn werkloosheidsvergoedingen behouden, zelf actief stappen moet ondernemen om nieuw werk te vinden.

De beroepskosten kunnen niet worden beperkt tot de periodes van werkelijke beroepsuitoefening indien de beroepsactiviteit wordt gekenmerkt door tussentijdse periodes van werkloosheid<sup>661</sup>.

Wanneer de betrokkene in de loop van het belastbaar tijdperk werkloos wordt, dan zijn de vanaf dat ogenblik betaalde vakbondsbijdragen rechtstreeks aftrekbaar van de werkloosheidsuitkering<sup>662</sup>.

#### 5. Immorele kosten

##### 1205

---

1979, 297; zie ook P. JANS, "La déductibilité des frais de déplacement en fonction de la localisation du domicile", in *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Brussel, Bruylant, 1981, 629.

<sup>656</sup>Vr. nr. 322 VANHOUTTE, *Vr. & Antw.* Senaat 1985-1986, 29 juli 1986, 1724, *Bull. Bel.*, afl. 657, 175.

<sup>657</sup>Luik 30 april 1986, *J.D.F.* 1987, 306.

<sup>658</sup>*Vr. & Antw.* Kamer 1983-1984, 4 september 1984, 4053; Vr. nr. 26 VANHORENBEEK 25 maart 1988, *Vr. & Antw.* Kamer, B.Z. 1988, 25 maart 1988, 484, *Bull. Bel.*, afl. 676, 1768; Vr. nr. 397 EERDEKENS 14 juni 2000, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, 14 juni 2000, nr. 48, 5699.

<sup>659</sup>Vr. nr. 917 D'HONDT 14 september 2005, *Vr. & Antw.* Kamer 2005-2006, nr. 105, 2 januari 2006, 19242.

<sup>660</sup>Bergen 21 november 2007, *Fiscoloog* 2008, afl. 1105, 12-13.

<sup>661</sup>Brussel 12 december 1997, *F.J.F.*, No. 98/71.

<sup>662</sup>Vr. nr. 1497 VAN KESSEL 24 september 1998, *Vr. & Antw.* Kamer 1998-1999, nr. 151, 20631, *Bull. Bel.*, afl. 791, 941.



Rechtspraak gaat er doorgaans van uit dat het aannemelijk *beroepskarakter* van de kosten eindigt waar de onzedelijkheid of het misdrijf begint. Dat is in tegenstelling met het algemeen aanvaard principe dat stelt dat het al dan niet *belastbare karakter* van de inkomsten niet afhangt van hun geoorloofd karakter.

- De schadevergoeding betaald wegens de strafbare feiten waaraan de belastingplichtige zich heeft schuldig gemaakt bij het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid, zijn niet aftrekbaar om reden van hun ongeoorloofd karakter<sup>663</sup>.
- De schadevergoeding wegens namaak en ongeoorloofde mededinging is daarentegen een aftrekbare beroepsuitgave aangezien de handeling van namaak noodzakelijkerwijze binnen de uitoefening van de beroepsactiviteit plaatsvindt<sup>664</sup>.
- De schadevergoeding wegens het bedrieglijk afwerven van cliënteel heeft betrekking op niet geoorloofde daden die binnen de uitoefening van de beroepswerkzaamheid werden gepleegd en is bijgevolg aftrekbaar. Bovendien werden de inkomsten uit deze onrechtmatige daad belast<sup>665</sup>.
- De schadevergoeding die een zaakvoerder van een failliet verklaarde vennootschap aan de boedel moet betalen uit hoofde van door hem begane beheersfouten is niet aftrekbaar als beroepskost<sup>666</sup>.
- Een schadevergoeding die in het kader van een burgerlijke procedure wordt toegekend en niet van strafrechtelijke aard is, is wel een fiscaal aftrekbare beroepsuitgave<sup>667</sup>. Als de belastingplichtige strafrechtelijk veroordeeld wordt of kan worden en op vrijwillige basis terugbetalingen doet (*in casu* van ten onrechte ontvangen erelonen), kan deze terugbetaling als een fiscaal aftrekbare beroepsuitgave worden aangemerkt<sup>668</sup>.

## 6. Verliezen

**1206**

De beroepsverliezen worden apart behandeld in randnr. 1280 hieronder. Er moet inderdaad een duidelijk onderscheid worden gemaakt tussen de beroepskosten en de beroepsverliezen. Wanneer er een verlies is, moet het eigenlijk verlies (dat niet krachtens artikel 49 van het WIB92 aftrekbaar is, maar wel krachtens het algemeen principe dat enkel het netto-inkomen mag worden belast) onderscheiden worden van de kosten die veroorzaakt zijn door een verlies of die verband houden met een verlies.

## 7. Congres- en studiekosten

**1207**

<sup>663</sup>Cass. 31 mei 1960, S.V.R., XIV, 157. Voor een recente toepassing: Bergen 19 maart 1999, *Fiscoloog*, afl. 710, 11. Zie ook Cass. 16 september 2004, *Arr. Cass.* 2004, afl. 9, 1398, *Fisc. Koer.* 2004, afl. 19-20, 75, *F.J.F.*, 2004, afl. 10, 976, *J.D.F.* 2004, afl. 5-6, 129, noot, *J.L.M.B.* 2006, afl. 4, 155, *Pas.* 2004, afl. 9-10, 1355, *R.W.* 2007-08, afl. 7, 290, *T.F.R.* 2005, afl. 276, 160, besproken in randnummer 1195.

<sup>664</sup>Cass. 27 februari 1987, *F.J.F.*, No. 87/115, *A.F.T.* 1987, 171 en *Bull. Bel.*, afl. 668, 152.

<sup>665</sup>Gent 11 december 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 18, 10.

<sup>666</sup>Luik 13 februari 1998, *F.J.F.*, No. 98/131.

<sup>667</sup>Brussel 24 april 1990, *J.D.F.* 1990, 301; Gent 11 december 1997, *F.J.F.*, No. 98/72; Brussel 25 juni 1999, *Fisc. Koer.* 1999, 556; Gent 6 september 2001, *A.F.T.* 2002, 35. Gent 28 november 2001, *F.J.F.*, No. 2002/126; Gent 6 december 2001, *A.F.T.* 2003, afl. 1, 26.

<sup>668</sup>Antwerpen 14 mei 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 384; Rb. Brussel 5 april 2002, *F.J.F.*, No. 2003/73.

De door een belastingplichtige gedragen kosten ten gevolge van het bijwonen van wetenschappelijke congressen, worden als aftrekbare beroepskosten beschouwd wanneer ze rechtstreeks en noodzakelijk worden gedaan om beroepsinkomsten te verkrijgen of te behouden.

De *Com. IB.* 1992, nr. 52/209 maakt een onderscheid tussen:

- kosten i.v.m. cursussen, stages of seminaries die rechtstreeks in verband staan met de beroepswerkzaamheid die de betrokkene uitoefent op het tijdstip waarop de lessen worden gevolgd. Deze kosten mogen als beroepskosten worden afgetrokken; en
- kosten i.v.m. cursussen, stages of seminaries van een onafhankelijk vak of van een tot dusver door de betrokkene niet uitgeoefende beroepswerkzaamheid: die kosten zijn niet aftrekbaar omdat ze worden gerangschikt onder de uitgaven van persoonlijke aard, bedoeld in artikel 53, 1<sup>o</sup> van het WIB92<sup>669</sup> (zie ook randnr. 1256).

Een aantal voorbeelden:

- Voor een kinesist inzake kosten voor een cursus acupunctuur in Shanghai<sup>670</sup>; voor een leraar Latijn inzake een aanvullende studie van derde cyclus aan de universiteit<sup>671</sup>; inzake vervolmakingslessen als piloot<sup>672</sup>; voor een psycholoog<sup>673</sup>; inzake de vorming- en steno-dactylo cursussen van medewerkende familieleden<sup>674</sup>; de kosten voor het behalen van een doctoraat (incl. drukwerk en receptie)<sup>675</sup>; bijscholingskosten kaderlid<sup>676</sup>; specialisatiecursus<sup>677</sup>; de verplaatsingskosten naar de cursus zijn eveneens aftrekbaar aangezien zij een directe en noodzakelijke band met de beroepsuitoefening vertonen<sup>678</sup>; graduaatopleiding boekhouding en speciale kandidatuur in de economische wetenschappen aftrekbaar voor werknemer van een boekhoudafdeling<sup>679</sup>; master in automatisering en robotisatie aftrekbaar voor industrieel ingenieur<sup>680</sup>; inzake kosten voor een LLM<sup>681</sup>.
- Inzake de kosten van opleidingscheques: zie Circ. nr. Ci.RH.243/554.180 (AOIF 35/2005), 26 augustus 2005.
- Inzake de kosten van wetenschappelijke manifestaties en congressen: zie circ. Ci.RH.243/589.859 (AOIF 19/2008), 29 mei 2008.

## 8. Kosten van fiscaal advies en juridische bijstand

### 1207,1

<sup>669</sup>Luik 13 februari 1998, *F.J.F.*, No. 98/130 (collegegeld aspirant-neuroloog); Luik 21 april 1999, *F.J.F.*, No. 99/188 (kosten in verband met het volgen van een licentie in medisch-sociale en ziekenhuiswetenschappen door een verpleegkundige); Rb. Gent 8 mei 2003, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 15, 564-566, noot A. RASSCHAERT (kosten in verband met de omscholing van lijnpiloot tot vrachtpiloot).

<sup>670</sup>Luik 24 april, *F.J.F.*, No. 96/196.

<sup>671</sup>Luik 14 juni 1996, *F.J.F.*, No. 96/230.

<sup>672</sup>Luik 19 februari 1997, *F.J.F.*, No. 97/68; Brussel 7 november 1997, *Fisc. Act.* 1998, afl. 18, 10; Brussel 13 juni 1996, *Bull. Bel.*, afl. 786, 227-2230.

<sup>673</sup>Luik 19 maart 1997, *F.J.F.*, No. 97/195.

<sup>674</sup>Luik 15 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/69.

<sup>675</sup>Gent 4 juni 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 26, 6.

<sup>676</sup>Brussel 3 oktober 1997, *F.J.F.*, No. 98/163.

<sup>677</sup>Brussel 10 april 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 279; Brussel 21 juni 2002, *F.J.F.*, No. 2003/42, 160.

<sup>678</sup>Brussel 26 juni 1998, *Fiscoloog* 1998, afl. 675, 9.

<sup>679</sup>Rb. Brussel 6 januari 2006, *Fiscoloog* 2006, afl. 1045, 15.

<sup>680</sup>Gent 9 oktober 2007, *Fiscoloog* 2008, afl. 1103, 12.

<sup>681</sup>Gent 3 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 906, 9.

**0**

De kosten die de belastingplichtige doet om zich te laten bijstaan, bv. door een belastingdeskundige, bij het vervullen van zijn fiscale verplichtingen zijn aftrekbaar als beroepskosten<sup>682</sup>. Van zodra het fiscaal advies betrekking heeft op de beroepsinkomsten of kosten, zijn de advieskosten aftrekbaar<sup>683</sup>. Een aantal uitspraken gaan een stapje verder en laten ook de aftrek toe van de erelonen betaald aan een advocaat voor bijstand in een fiscale procedure<sup>684</sup>.

### 9. Publiciteits- en representatiekosten

**1208**

Die kunnen van de brutowinst worden afgetrokken indien ze aan de algemene of bijzondere voorwaarden voldoen (zie ook randnrs. 1260 en 1261). Sponsoringkosten zullen niet automatisch een aftrekbare beroepsuitgave uitmaken<sup>685</sup>.

Recente rechtspraak stelt dat het geven van kortingen op eigen producten aan werknemers en hun familie noch een sociaal voordeel, noch een abnormaal of goedgunstig voordeel uitmaakt. Het gaat immers om een volledig aftrekbare reclamekost<sup>686</sup>.

### 10. Bijdragen ten gunste van (bedrijfs)groeperingen

**1209**

De bijdragen ten gunste van bedrijfsgroeperingen zijn aftrekbaar. Vakbondsbijdragen, betaald door werklozen en bruggepensioneerden zijn aftrekbaar<sup>687</sup>. Indien die bijdragen worden betaald door gepensioneerden en door genietters van vervangingsinkomsten zijn zij volgens de fiscus niet als beroepskosten aftrekbaar. Die aftrekbaarheid lijkt ons nochtans verdedigbaar in gevallen waar de vakbond voor de gepensioneerde optreedt en bepaalde rechten dient te verdedigen.

Het hof van beroep te Bergen oordeelde dat een gedeelte van het lidmaatschap van een serviceclub als een aftrekbare uitgave kan worden aangemerkt<sup>688</sup>. Het uitbouwen van een sociaal netwerk via een serviceclub kan kaderen in de beroepsactiviteit en kan dus bijdragen tot het verhogen van de beroepsinkomsten. In die omstandigheden kan de aftrek als beroepsuitgave wel worden aanvaard<sup>689</sup>.

<sup>682</sup>Cass. 21 november 1997, *A.F.T.* 1998, 179, noot, *F.J.F.*, No. 98/11; Cass. 13 februari 1998, *F.J.F.*, No. 98/100; Cass. 4 mei 2000, *F.J.F.*, No. 2000/156.

<sup>683</sup>Gent 7 november 1996, *F.J.F.*, No. 97/39; Brussel 20 mei 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 713, 1; Brussel 8 november 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 779, 10.

<sup>684</sup>Antwerpen 2 mei 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 754, 3; Rb. Antwerpen 21 januari 2004, *T.F.R.* 2004, 93, noot L. VANHEESWIJCK.

<sup>685</sup>Zie als voorbeeld van 'slechte feiten': Gent 6 januari 2000, *F.J.F.*, No. 2000/218, *Fisc. Act.* 2000, afl. 22, 6; Bergen 28 juni 2002, *F.J.F.*, No. 2003/102, 377-378; Gent 24 juli 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 32, 9, *Fiscoloog* 2003, afl. 903, 9.

<sup>686</sup>Antwerpen 13 september 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 1001, 6-8.

<sup>687</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/497.236, 10 juli 1998, *Bull. Bel.*, afl. 785, 1744; Beknopt verslag 2 juli 1998 – Kamer 1997-1998, 5989, *Bull. Bel.*, afl. 787, 2544.

<sup>688</sup>Bergen 18 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 838, 10.

<sup>689</sup>Vr. nr. 86 PIETERS 6 november 2003, *Vr. & Antw.* Kamer 2003-2004, nr. 018, 2506-2508.

**11. Kosten van een verkiezingscampagne****1210**

De kosten van een verkiezingscampagne hebben een louter persoonlijk karakter (zie ook randnr. 1256) en zijn derhalve niet aftrekbaar als beroepskosten<sup>690</sup>.

**12. Kosten van reserve-officieren****1211**

De kosten van wederopgeroepen reserve-officieren zijn beroepskosten<sup>691</sup>.

**13. Vrijgevigheden****1214**

De echte vrijgevigheden, dit zijn de vrijgevigheden die ingegeven zijn door menslievende, humanitaire, filantropische of vriendschappelijke redenen, zijn niet aftrekbaar omdat ze niet bedoeld zijn om beroepsinkomsten te verwerven of te behouden. Ze kunnen echter aftrekbare kosten vormen wanneer ze verleend worden met het doel beroepsinkomsten te verwerven of te behouden. De administratie en de rechtspraak zijn hieromtrent echter zeer streng.

De kosten van geschenken met publiciteitsdoeleinden, die sommige ondernemingen periodiek (bv. met nieuwjaar) of ter gelegenheid van bijzondere omstandigheden uitdelen aan hun (potentiële) klanten en aan hun zakenrelaties zijn (desgevallend onder voorbehoud van de wettelijke beperkingen ter zake) aftrekbaar<sup>692</sup>. Het spreekt vanzelf dat de hoofdcontroleur zekerheid moet hebben:

- nopens de werkelijkheid van die kosten;
- nopens hun beroepsaard en hun uitsluitend publicitair karakter (en inzonderheid dat ze niet de aard hebben van liberaliteiten of van restorno's als bedoeld in artikel 57 van het WIB92);
- dat ze normaal zijn met inachtneming van de aard van de onderneming, van haar omvang en van alle andere gegevens die er kunnen toe bijdragen een juist inzicht te verwerven (*Com. IB.* 1992, nr. 53/152);
- daarenboven moeten ze opvallend en blijvend de benaming van de schenkende onderneming dragen, zo niet wordt de aftrek als relatiegeschenk tot de helft beperkt (art. 53 8° en 11° WIB92).

Anderzijds zijn die vrijgevigheden belastbaar in hoofde van de genietters wanneer zij verkregen worden uit hoofde of ter gelegenheid van het uitoefenen van hun beroepswerkzaamheid (randnrs. 1126 en 1132 *sub d.*).

**14. Hulpkas****1215**

<sup>690</sup>Cass. 20 februari 1975, *J.T.* 1975, 262.

<sup>691</sup>Vr. nr. 386 POSWICK, *Vr. & Antw.* Kamer 1982-1983, 6 september 1983, 3656,

<sup>692</sup>Vr. nr. 141 CARDOEN, *Vr. & Antw.* Senaat 1986-1987, 24 februari 1987, 1262, *Bull. Bel.*, afl. 664, 2004.

De bijdragen die door de werkgever worden gestort aan een 'hulpkas' zijn in zijn hoofde aftrekbaar, maar de bijdragen die door het personeel worden gestort, zijn in hun hoofde niet aftrekbaar<sup>693</sup>.

### 15. Kosten van bruggepensioneerden

1216

Die kosten zijn aftrekbaar, maar het bestaan en het bedrag ervan moeten worden bewezen<sup>694</sup>. Vakbondsbijdragen, betaald door bruggepensioneerden, vormen op grond van artikel 49 van het WIB92 aftrekbare beroepskosten<sup>695</sup>. Wanneer de betrokkene in de loop van het belastbaar tijdperk het statuut van bruggepensioneerde verkrijgt, dan zijn de vanaf dat ogenblik betaalde vakbondsbijdragen rechtstreeks aftrekbaar van het brugpensioen<sup>696</sup>.

### 16. Beroepshuur

1219

art. 52 1° WIB92

Huur en huurlasten, evenals de onroerende voorheffing betreffende onroerende goederen of gedeelten ervan die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, en alle algemene kosten wegens het onderhouden, verwarmen, verlichten, enz. ervan, zijn aftrekbare beroepskosten als de belastingplichtige kan aantonen dat dergelijke uitgaven een noodzakelijke band hebben met de beroepsactiviteit. De kwalificatie gegeven in de huurovereenkomst is niet bepalend<sup>697</sup>.

Voor het gebruik van een bureau in de eigen woning is de aftrek van een geraamde huurwaarde niet toegestaan<sup>698</sup>. Indien slechts een gedeelte van een gebouw voor beroepsdoeleinden aangewend wordt, dan stemt dat gedeelte niet noodzakelijkerwijze overeen met dat gedeelte dat door het kadaster bij een splitsing van het kadastraal inkomen van een perceel in aanmerking genomen wordt<sup>699</sup>.

De onroerende voorheffing met betrekking tot de voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid gebruikte gronden wordt als een aftrekbare beroepsuitgave aangemerkt<sup>700</sup>.

Bij de bepaling van het beroepsgedeelte van een woning moet men ook rekening houden met bepaalde ruimtes die zowel voor privé- als voor beroepsgebruik worden benut zoals bv. de inkom- en de traphal<sup>701</sup>. Ook kosten voor tuinaanleg en -onderhoud kunnen gedeeltelijk bedrijfsmatig zijn<sup>702</sup>.

<sup>693</sup>Circ. 7 augustus 1984.

<sup>694</sup>Vr. nr. 258 DE CLIPPELE, *Vr. & Antw. Senaat* 1983-1984, 3 juli 1984, 1543.

<sup>695</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/497.236, 10 juli 1998, *Bull. Bel.* 1998, afl. 785, 1744.

<sup>696</sup>*Vr. & Antw. Kamer* 1998-1999, nr. 151, 20631, *Bull. Bel.*, afl. 791, 941.

<sup>697</sup>Cass. 16 maart 1992, *Bull. Bel.* 1994, afl. 736, 827.

<sup>698</sup>Cass. 28 juni 1996, *A.F.T.* 1997, 88.

<sup>699</sup>Vr. nr. 1096 CANON 21 oktober 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, nr. 106, 14415.

<sup>700</sup>Vr. nr. 554 BORGINON 6 september 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, nr. 54, 7263, *Bull. Bel.*, afl. 767, 86.

<sup>701</sup>Luik 28 mei 1997, *J.D.F.* 1997, 356; Luik 4 juni 1997, *F.J.F.*, No. 97/278; Brussel 20 maart 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 15, 2, *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal* 1998, afl. 11, 4.

<sup>702</sup>Gent 22 november 2001, *F.J.F.*, No. 2002/125.

We herinneren eraan dat in hoofde van de verhuurder de werkelijk ontvangen nettohuur belastbaar is in plaats van het kadastraal inkomen (randnr. 1013), behoudens in de volgende gevallen:

- enkel het kadastraal inkomen is belastbaar ter zake van de in België gelegen onroerende goederen die door de huurder worden gebruikt voor land- of tuinbouwdoeleinden en die worden verhuurd overeenkomstig de pachtwetgeving;
- de inkomsten van in België gelegen onroerende goederen die bij loopbaanpacht worden verhuurd, zijn vrijgesteld<sup>703</sup>.

### 17. Financiële kosten

#### 1220

art. 52 2° WIB92

Twee voorwaarden zijn vereist opdat de interesten en andere lasten van ontleende kapitalen als beroepskosten zouden worden aangezien.

a. De kapitalen moeten aan derden toebehoren.

Indien een particulier dus voorschotten doet aan zijn eigen zaak, en uit dien hoofde interesten aan zichzelf toekent, kunnen die niet worden afgetrokken. Maar, in een vennootschap met rechtspersoonlijkheid, is een deelgenoot een derde ten aanzien van de vennootschap.

b. Zij moeten gebruikt worden in de onderneming. Zo worden de interesten, betaald voor een lening die bestemd is voor de verwerving van aandelen, die nodig is om tewerkstelling te verkrijgen, als beroepskosten beschouwd<sup>704</sup>.

De interesten die de bedrijfsleiders moeten betalen om aandelen te verkrijgen uit een vennootschap waaruit zij periodiek bezoldigingen ontvangen zijn aftrekbare beroepskosten (zie eveneens randnr. 1255).

De woorden 'interesten' en 'leningen' zijn niet limitatief. Al de andere lasten voortkomende van de leningen, zoals de loten, premies, enz., van obligatieleningen, de kosten van de akten, en andere, komen in aanmerking.

De financiële kosten welke een onderneming op het passief betaalt, worden niet toegelaten in de mate dat zij leningen zonder interest toestaat; deze kosten worden niet gemaakt om een inkomen te verkrijgen of te behouden maar om de onderneming toe te laten aan derden kredieten toe te kennen<sup>705</sup>.

Financiële kosten voor de verwerving van aandelen zijn in beginsel aftrekbaar. Ook leningen aangegaan om een inbreng in een vennootschap te financieren zijn aftrekbaar. Door deze inbreng wordt eigen vermogen gevormd in de inbrenggenietende vennootschap. Op dit eigen vermogen kan deze vennootschap dan de aftrek voor risicokapitaal genieten. In een circulaire van 3 april 2008 somt de administratie een aantal wettelijke bepalingen op die voor de controlediensten bruikbaar zijn om misbruiken te bestrijden<sup>706</sup>. In de circulaire wordt verduidelijkt dat uitgaven (dus ook financieringskosten) die geen

<sup>703</sup>Circ. nr. Ci.RH.221/404.202, 30 mei 1989, *Bull. Bel.*, afl. 685, 1410.

<sup>704</sup>Antwerpen 17 november 1981, *A.F.T.* 1982, 103.

<sup>705</sup>Brussel 26 februari 1962, *Bull. Bel.*, afl. 389, 1452.

<sup>706</sup>Circ. nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008) 3 april 2008, zie ook Circ. nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 2 juni 2008.

verband houden met het maatschappelijk *doel* van de vennootschap geen aftrekbare beroepskosten zijn<sup>707</sup>. Nochtans vermeldt het cassatiearrest van 9 november 2007 dat de kosten aftrekbaar zijn als ze noodzakelijk verbonden zijn met de maatschappelijke *activiteit* van de vennootschap.

In genoemde omzendbrief van 3 april 2008 verwijst de administratie tevens naar rechtspraak in de 'put- en call optie zaken'<sup>708</sup> waarin de aftrek wordt geweigerd van interesten van leningen aangegaan voor de financiering van verrichtingen die geen positief nettore-sultaat opleveren, maar alleen een belastingvoordeel doen ontstaan.

De interesten van een herfinancieringlening die een bedrijfsleider heeft aangegaan om het saldo van een vorige lening, waarvan de interesten als beroepskosten konden worden aangezien terug te betalen, kunnen ook als beroepskosten worden afgetrokken<sup>709</sup>.

Een belastingplichtige kan de interesten die hij betaalt na de stopzetting van zijn beroepswerkzaamheid vaak niet meer aftrekken als beroepsuitgave, niettegenstaande het feit dat de belastingplichtige de lening was aangegaan voor de noden van zijn vroegere beroepswerkzaamheid<sup>710</sup>.

Interest van een lening aangegaan na de stopzetting van een activiteit om uitstaande RSZ-schulden te betalen in verband met de lonen van voormalig personeel is aftrekbaar<sup>711</sup>.

art. 26 WIB92

De vennootschap is wel belastbaar op de abnormale of goedgunstige voordelen, bv. renteloze leningen die zij verleent en die niet in aanmerking komen voor het bepalen van het belastbaar inkomen van de genietters (art. 26 WIB92). Vanaf aanslagjaar 2008 is deze bepaling van toepassing onverminderd de eventuele toepassing van artikel 49 van het WIB92. Het is dus mogelijk dat de aftrek van de kosten die gemaakt zijn om een abnormaal of goedgunstig voordeel toe te kennen niet aftrekbaar zijn, ook al wordt het toegekende voordeel in aanmerking genomen om het belastbaar voordeel van de genietter te bepalen<sup>712</sup>.

Als een onroerend goed zowel privé als beroepsmatig wordt gebruikt, is de interest van de lening aangegaan voor het onroerend goed, in principe slechts als beroepsuitgave aftrekbaar in verhouding tot het beroepsgedeelte. Het bewijs dat een lening bij voorrang gebruikt is voor het beroepsgedeelte kan evenwel, volgens de rechtspraak en de minister van Financiën, met een simpele bewering van de belastingplichtige geleverd worden<sup>713</sup>.

<sup>707</sup>Circ. AOIF 14/2008; zie o.a. Cass. 9 november 2007, *Fisc. Act.* 2007, afl. 44, 4.

<sup>708</sup>Zie o.a. Luik 22 september 1999, *F.J.F.*, No. 2000/50; Bergen 25 mei 2001, *F.J.F.*, No. 2001/286.

<sup>709</sup>Gent 4 februari 1999, *F.J.F.*, No. 99/101, *A.F.T.* 1999, 148-150, *Fisc. Act.* 1999, afl. 6, 1-2.

<sup>710</sup>Cass. 15 februari 1999, *F.J.F.*, No. 99/131; Cass. 14 juni 2002, *F.J.F.*, No. 2003/1; Bergen 22 november 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 875, 01.

<sup>711</sup>Rb. Luik 5 december 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 880, 11.

<sup>712</sup>Art. 81 programmawet 27 april 2007, *B.S.* 8 mei 2007.

<sup>713</sup>Gent 27 april 2000, *Fisc. Act.* 2000, afl. 24, 14; Gent 8 februari 2000, *Fisc. Act.* 2000, afl. 7, 4; Antwerpen 16 november 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 734, 7; Vr. nr. 1346 THISSEN 14 juni 2001, *Vr. & Antw.* Senaat 2001-2002, 2281.

### 18. Overdreven interesten

#### 1221

Interest van obligaties, leningen, schulden, deposito's en andere effecten ter vertegenwoordiging van leningen worden slechts als beroepskosten aangemerkt in zoverre zij niet hoger zijn dan een bedrag dat overeenstemt met de overeenkomstig de marktrente geldende rentevoet rekening houdend met de bijzondere gegevens eigen aan de beoordeling van het aan de verrichting verbonden risico en inzonderheid met de financiële toestand van de schuldenaar en met de looptijd van de lening.

art. 55 WIB92

De in aanmerking te nemen rentevoet is:

1. ofwel deze die wordt toegepast op de dag waarop de geleende of in deposito ontvangen sommen inkomsten beginnen op te brengen, met dien verstande dat de verlenging en de stilzwijgende vernieuwing van een overeenkomst na de aanvankelijk gestelde termijn worden gelijkgesteld met het sluiten van een nieuwe overeenkomst;
2. ofwel wanneer in de overeenkomst een veranderlijke rente of een indexering wordt bedongen, de rentevoet die wordt toegepast op de vervaldag van de inkomsten, of de voeten die eventueel achtereenvolgens zijn toegepast op de vervaldag van de inkomsten, of de voeten die eventueel achtereenvolgens zijn toegepast in het tijdvak waarop de inkomsten betrekking hebben, indien en in zoverre de contractuele bepalingen uitwerking hebben gehad.

art. 56 WIB92

Die beperking is niet toepasselijk op de sommen die betaald zijn:

- 1° op openbaar uitgegeven obligaties en andere soortgelijke effecten van leningen;
- 2° aan bepaalde instellingen, waaronder de kredietinstellingen onderworpen aan de wet van 22 maart 1993 op het statuut van en het toezicht op de kredietinstellingen en de vennootschappen vermeld in artikel 1 van het KB nr. 64 betreffende de portefeuillemaatschappijen<sup>714</sup>.

### 19. Bezoldigingen van de personeelsleden

#### 1222

art. 25 1° en art 52 3° WIB92

Als beroepskosten worden aangemerkt, de bezoldigingen van de personeelsleden, met inbegrip van de ermee verband houdende kosten. Het loon dat de ondernemer zich voor zijn persoonlijke arbeid toekent, wordt als winst aangezien.

Onder bezoldigingen wordt o.m. verstaan:

- a. de brutobezoldigingen aan het personeel uitbetaald;
- b. de wettelijke verschuldigde sociale lasten en contractueel verplichte bijdragen inzake sociale verzekering of verzorging;

art. 59 WIB92

---

<sup>714</sup>Zie ook: Circ. nr. Ci.D.19/444.905 9e afl., 24 maart 1993, *Bull. Bel.*, afl. 727, 1164.



- c. de werkgeversbijdragen voor aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood, voor het vestigen van een rente of van een kapitaal bij leven of overlijden. Die werkgeversbijdragen zijn evenwel slechts aftrekbaar onder bepaalde voorwaarden en binnen de zgn. 80 %-grens (zie randnrs. 1269,50 e.v.);

art. 31 1° WIB92

- d. de voordelen van alle aard;
- e. in principe, alle andere kosten die betrekking hebben op de bezoldigingen, bv. niet alleen de contractueel verplichte bijdragen aan de personeelsleden, maar ook de verzekeringspremies die worden betaald in uitvoering van de overeenkomsten gesloten met het oog op de betaling van dergelijke vergoedingen<sup>715</sup>.
- f. de vergoedingen die een werkgever aan zijn personeel toekent voor verplaatsingen met de fiets tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling, kunnen door de werkgever integraal als beroepskosten worden afgetrokken indien hij, per werknemer, het totale bedrag van die vergoedingen en, in voorkomend geval, het bij de werknemer belastbare gedeelte ervan, vermeldt op individuele fiches en een samenvattende opgave die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn zoals is voorgeschreven met betrekking tot bezoldigingen aan personeelsleden. De omstandigheid dat die vergoedingen bij de verkrijgers vrijgesteld zijn voor een bedrag van maximum 0,15 EUR per kilometer, doet hieraan geen afbreuk<sup>716</sup>.

art. 31 lid 2 1° WIB92

De terugbetaling aan de werknemer van eigen kosten van de werkgever maakt daarentegen geen bezoldiging uit en is dan ook niet belastbaar. Dit betreft o.m. verplaatsingskosten die de werknemer heeft gedaan voor de onderneming. De kosten van verplaatsing tussen de woonplaats van de werknemer en de plaats van het werk zijn daarentegen geen eigen kosten van de werkgever maar eigen kosten van de werknemer die normaal worden beschouwd als aftrekbare kosten in hoofde van de werknemer. Men dient dus goed het onderscheid te maken tussen de terugbetaling van kosten van de werkgever, de voordelen van alle aard en de eigen kosten van de werknemer.

Het louter feit dat forfaitaire terugbetalingen van kosten eigen aan de werkgever hoger zijn dan het forfait dat door de overheid wordt aangenomen, laat de fiscus niet toe deze vergoedingen als bijkomend loon te kwalificeren<sup>717</sup>.

### 1222,50

art. 52 4° WIB92 en art 53 12° WIB92

Ook bezoldigingen toegekend aan gezinsleden van de belastingplichtige die met hem samenwerken kunnen als een beroepskost worden aangemerkt. Bezoldigingen toegekend aan gezinsleden van de belastingplichtige zijn evenwel niet aftrekbaar in zover zij meer bedragen dan een normale wedde of een normaal loon, gelet op de aard en de duur van de werkelijke prestaties van de verkrijgers.

Wanneer deze bezoldigingen evenwel aan de samenwerkende echtgenoot werden toegekend, waren ze niet aftrekbaar. Wanneer de artikelen 52, 4° en 53, 12° van het WIB92 samen gelezen werden met de artikelen 86 en 128, 3° van het WIB92 volgde hieruit dat bezoldigingen toegekend aan de meewerkende echtgenote in het jaar van overlijden niet in rekening kunnen worden gebracht, terwijl dit wel het geval is wanneer dezelfde bezoldiging aan

<sup>715</sup>Vr. nr. 41 DALEM, Vr. & Antw. Senaat 1982-1983, 4 januari 1983, 405 (doch in ditzelfde antwoord wordt gezegd dat deze vergoedingen belastbaar zijn in hoofde van de genieters).

<sup>716</sup>Vr. 1586, VAN ERPS 9 december 1998, Vr. & Antw. Kamer 1998-1999, nr. 159, 18 januari 1999, 21498, *Bull. Bel.*, afl. 792, 1252-1253.

<sup>717</sup>Antwerpen 14 oktober 1999, *Fisc. Koer* 1999, 670; Antwerpen 2 april 2002, *Fisc. Koer*. 2002, 366.

een andere persoon wordt toegekend in zijn jaar van overlijden. Voor dit onderscheid bestond volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) geen redelijke verantwoording<sup>718</sup>. Door een wetswijziging aangebracht door de programmawet van 24 december 2002 is de aftrek van bezoldigingen aan samenwerkende echtgenoten toegelaten, waardoor deze discriminatie is weggewerkt<sup>719</sup>.

### 1223

De kosten die bestaan uit bezoldigingen, pensioenen, renten, enz., mogen slechts worden aangenomen wanneer ze worden verantwoord door individuele fiches en samenvattende opgaven, die worden overgelegd overeenkomstig de bepalingen tot uitvoering van het WIB92.

De administratie mag niet weigeren de bezoldigingen in hoofde van de onderneming in aftrek te nemen, welke ook het bedrag weze van deze bezoldigingen, terugbetaling van kosten enz., maar zij zal de bezoldigingen belasten in hoofde van de verkrijgers; zij zal de werkelijkheid van de terugbetaalde kosten mogen betwisten indien zij kan aantonen, al ware het met vermoedens, dat die kosten niet werkelijk zijn<sup>720</sup>.

## 20. Bezoldiging van de gezinsleden

### 1226

art. 52 4° en art. 53 12° en 13° WIB92

Aftrekbaar zijn de bezoldigingen van de gezinsleden van de belastingplichtige, buiten zijn echtgenoot, die met hem samenwerken; in zoverre zij niet meer bedragen dan een normale wedde of een normaal loon gelet op de aard en de duur van de werkelijke prestaties. Onder het nieuwe regime van de meewerkende echtgenoot zijn ook bezoldigingen aan de samenwerkende echtgenoot mogelijk (zie randnr. 1222, 50).

Merken wij op dat de aftrekbaarheid beperkt is tot de normale kost, wat een uitzondering is op het algemeen principe waarbij de normaliteit van een kost niet betwistbaar is.

Definitie van het gezinslid dat de belastingplichtige helpt: Vr. nr. 55 DALEM, Vr. & Antw. Senaat 1984-1985, 25 december 1984, 470.

## 21. (Aanvullende) Pensioenen en renten

### 1227

art. 52 5° en art. 60 WIB92

Worden als beroepskosten aangemerkt, de pensioenen, lijfrenten of tijdelijke renten en als zodanig geldende toelagen, die ter uitvoering van een contractuele verbintenis worden toegekend aan gewezen personeelsleden op voorwaarde dat ze vroeger bezoldigingen hebben genoten waarop de wetgeving betreffende de sociale zekerheid van de werknemers of van de zelfstandigen is toegepast, of aan de rechtverkrijgenden van die personen, in zoverre ze niet meer bedragen dan hetgeen door storting van bijdragen als bedoeld in artikel 59 (werkgeversbijdragen groepsverzekering) zou zijn verkregen (zie randnr. 1267) (art. 52 5° en 60 WIB92).

<sup>718</sup>Arbitragehof 19 juni 2002, *F.J.F.*, No. 2002/219, *A.F.T.* 2002, afl. 12, 500, noot.

<sup>719</sup>*B.S.* 31 december 2002, ed.1, 58686.

<sup>720</sup>Cass. 23 november 1965, *Bull. Bel.*, afl. 436, 1926; Cass. 30 oktober 1986, *J.D.F.* 1987, 134, *Bull. Bel.*, afl. 668,136; Cass. 23 januari 1987, *A.F.T.* 1987, 228, *Bull. Bel.*, afl. 668, 141.

Aftrekbaarheid vereist dus een *voorafgaandelijk* afgesloten pensioenovereenkomst<sup>721</sup> en de naleving van de 80 %-grens. Deze grens is evenwel niet van toepassing op de pensioenen die de werkgever (of vennootschap) naar aanleiding van het overlijden van de verzekerde rechtsreeks (dus niet in uitvoering van een overdraagbaarheidsclausule) aan de rechtverkriggende toekent<sup>722</sup>.

- Circ. nr. Ci.RH.243/376.395, 4 februari 1987, *Bull. Bel.*, afl. 659, 522 en circ. nr. Ci.RH.243/376.395, 25 mei 1987, *Bull. Bel.*, afl. 663, 1401 (belastingstelsel van sommige pensioenen, renten of als zodanig geldende kapitalen).
- DAELEMANS, R., "De bedrijfsleiderverzekering voor en na de wet van 27 december 1984", *Fiskofoon* 1986, 2-22.
- ELOY, M., "L'assurance dirigeant d'entreprise en pratique", *R.G.F.* 1999, 75-117.

## 22. Afschrijvingen

1228

- Bibliografie
- Circ. nr. Ci.RH.421/339.145, 3 februari 1983, *Bull. Bel.*, afl. 615, 641.
  - Circ. nr. Ci.RH.421/340.776, 26 augustus 1983, *Bull. Bel.*, afl. 621, 2300.
  - JACQUES, D., *Afschrijvingen en fiscus*, Mechelen, Ced.Samsom, 2003, 178 p.
  - ANDRE, M., "Tegen welk percentage mag ik afschrijven en op basis van welke waarde?", *Bull. Bel.*, afl. 616, 1035.
  - SALIEN, V., "het koninklijk besluit nr. 48 van 22 juni 1982", *A.F.T.* 1982, 159.

De kosten betreffende de aankoop van roerende en onroerende goederen, in de onderneming gebruikt, kunnen niet beschouwd worden als algemene kosten; zij moeten afgeschreven worden, d.w.z. dat gedurende de ganse periode dat deze goederen gebruikt worden, er jaarlijks bij de algemene kosten een gedeelte van de aankoopprijs mag gevoegd worden tot op het ogenblik dat deze aankoopprijs volledig zal gedelgd zijn. Deze jaarlijkse bewerking noemt men afschrijving.

### Algemene voorwaarden

1229

Art. 52 6° en 61 WIB92

Overeenkomstig de algemene regel zoals vervat in de artikelen 52, 6° en 61 van het WIB92 worden als beroepskosten aangemerkt: de afschrijvingen die betrekking hebben op oprichtingskosten en op immateriële en materiële vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is, naar de mate dat ze gegrond zijn op de aanschaffings- of beleggingswaarde en voor zover ze noodzakelijk zijn en samengaan met een waardevermindering die zich in het belastbare tijdperk werkelijk heeft voorgedaan.

1230

Opdat de afschrijving aanvaard zou worden, moet aan volgende voorwaarden samen voldaan worden:

art. 61 lid 2 WIB92

Alleen de vaste activa waarvan de gebruiksduur beperkt is en de oprichtingskosten zijn afschrijfbaar. Voor de definities van vaste activa en oprichtingskosten wordt verwezen naar de boekhoudwetgeving.

<sup>721</sup>Vr. nr. 68, *Bull. Bel.*, afl. 552, 1306; Brussel 11 april 1989, *Bull. Bel.*, afl. 697, 2439.

<sup>722</sup>Circ. 17 december 1996, *Fiskoloog* 1997, afl. 598, 10, *Fisc. Act.* 1997, afl. 3, 5.

De afschrijving moet samengaan met een waardevermindering, die zich in het belastbaar tijdperk werkelijk heeft voorgedaan. Er dient ter zake een onderscheid gemaakt te worden tussen 'waardevermindering' en 'minderwaarde': de afschrijving wordt geacht de materiële (sleet) en economische waardevermindering te vertegenwoordigen, zelfs indien de venale waarde niet daalt of zelfs stijgt. Indien het mathematisch bewijs niet te leveren is, mag, bij gebrek aan akkoord, het afschrijvingspercentage naar redelijkheid worden bepaald, rekening houdende met alle factoren die tot de waardevermindering in de betrokken periode hebben bijgedragen<sup>723</sup>.

De afschrijving moet 'noodzakelijk' zijn, d.w.z. dat zij beroepsmatig moet zijn.

art. 61 lid 2 WIB92

Het af te schrijven element moet 'toeboren' aan de exploitatie. Gehuurde goederen kunnen dus niet worden afgeschreven. Maar de wet houdt impliciet rekening met de 'economische eigendom', alhoewel dit concept nog geen deel uitmaakt van ons recht; er wordt gesteld dat voor bepaalde huren, de afschrijving mag gebeuren in hoofde van de huurder op basis van de financiële verplichtingen van deze laatste. Het betreft 'leasingcontracten of overeenkomsten van erfpacht, van opstal of gelijkaardige onroerende rechten'.

Activabestanddelen die voor afschrijving in aanmerking komen

### 1231

In principe mogen alle activabestanddelen afgeschreven worden, wanneer zij uiteraard door hun gebruik aan waardevermindering onderhevig zijn.

– Onroerende goederen

### 1232

In principe mogen de onroerende goederen, terreinen, woningen, kantoren, die deel uitmaken van de onderneming afgeschreven worden indien zij, tijdens het belastbare tijdperk, een werkelijke waardevermindering ondergaan hebben. Gronden worden in principe niet afgeschreven, vermits deze in principe niet aan waardevermindering onderhevig zijn. Afschrijvingen op steengroeven worden ook fiscaal aanvaard, voor zover zij aan waardevermindering onderhevig zijn. Of afschrijvingen kunnen geboekt worden op een gebouw in blote eigendom is betwist<sup>724</sup>. Indien onterecht afschrijvingen op grond werden toegepast, kunnen deze als verdoken reserve aan de winst van de vennootschap worden toegevoegd<sup>725</sup>.

Bijkomende aankoopkosten bij de aanschaf van grond (onder meer registratierechten en notariële erelonen) zijn als beroepskost aftrekbaar<sup>726</sup>.

<sup>723</sup> Antwerpen 24 juni 1997, *F.J.F.*, No. 97/254.

<sup>724</sup> *Pro*: Antwerpen 9 oktober 1995, *Fiscoloog*, afl. 541, 9; Rb. Luik 27 februari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 888, 10. *Contra*: Brussel 25 mei 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 309, *T.F.R.* 2001, 906, noot S. VAN CROMBRUGGE; Rb. Leuven 14 februari 2003, *F.J.F.*, No. 2003/251.

<sup>725</sup> Antwerpen 21 oktober 1997, *F.J.F.*, No. 98/17, *Fiskoloog* 1997, afl. 636, 12.

<sup>726</sup> Cass. 22 juni 2000, *F.J.F.*, No. 2000/217, *F.J.F.*, No. 2000/253, *T.F.R.* 2000, afl. 188, 883, noot B. COOPMAN; J. SPEECKE, "Aankoopkosten op gronden – Reactie op de rechtspraak van het Hof van Cassatie", noot bij Gent 21 december 2000, *T.F.R.* 2001, afl. 205, 737; Cass. 12 juni 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 27, 1; Cass. 2 oktober 2003, *T.F.R.*, afl. 253, 18, noot F. KRANSFELD.

Wat de uitsplitsing van de grond en gebouwen betreft, dient er een gelijktijdige waardering te gebeuren: voor de waarde van de grond volstaat het niet de waarde van de gebouwen van het totaal af te trekken<sup>727</sup>.

- Bibliografie – BOGAERTS, R., "Bijkomende kosten bij aankoop van grond. Een stand van zaken na de drie gelijklopende arresten van het Hof van Cassatie", *A.F.T.* 2001, afl. 11, 412.  
 – PINTE, L., "Frais accessoires afférents à l'acquisition d'un terrain: le point de vue de la Cour de Cassation", *C.&F.P.* 2001, 10.

– Materieel en andere roerende voorwerpen

### 1233

In theorie zou elk stuk materieel moeten afgeschreven worden. In de praktijk neemt men echter aan dat de prijs van het *klein materieel* niet dient afgeschreven maar dat hij, aangezien het gaat om betrekkelijk geringe sommen, bij de algemene kosten mag gevoegd worden. Dit is nochtans niet het geval bv. wat de flessen van een brouwerij betreft, of de zakken van een maalterij die door hun aantal een aanzienlijke waarde vertegenwoordigen.

Het komt soms voor dat een deel van het materieel terzelfder tijd voor beroepsdoeleinden en voor privaat gebruik dient. Dit is bv. het geval met de auto van een geneesheer: dan zal slechts voor een gedeelte van de aankoopprijs, bv. 6/7, mogen afgeschreven worden (zie randnr. 1271).

Kunstvoorwerpen worden in principe evenmin afgeschreven. Een uitzondering werd hierop gemaakt door de rechtspraak aangaande een stradivariusviool die werd gebruikt door een beroepsvioliste; een materiële depreciatie van 5 % per jaar werd vastgesteld<sup>728</sup>. Dit is correct, want het is enkel in de mate dat kunstvoorwerpen niet aan materiële depreciatie onderhevig zijn, dat zij niet worden afgeschreven.

– Cliënteel, octrooien, fabrieksmerken, concessies, enz.

### 1234

De aankoopprijs van al deze bestanddelen is vatbaar voor afschrijving, mits hun depreciatie bewezen wordt<sup>729</sup>.

De cliënteel die bestaat op het ogenblik van de investering kan het voorwerp uitmaken van een afschrijving, want zij verdwijnt in de loop van de exploitatie. De nieuwe cliënteel die haar vervangt is een activa-element verschillend van dit waarop de afschrijving slaat. 10 % mag als adequaat beschouwd worden<sup>730</sup>; er wordt maximaal 20 % aanvaard<sup>731</sup>. In antwoord op een parlementaire vraag van 18 januari 1994 heeft de minister gesteld dat een afschrijving over 10 tot 12 jaar als redelijk mag worden beschouwd tenzij de belastingplichtige de concrete elementen of motieven aanbrengt die een kortere afschrijvingsduur rechtvaardigen<sup>732</sup>.

<sup>727</sup> Antwerpen 25 november 1997, *F.J.F.*, No. 98/47, Antwerpen 21 oktober 1997, *Fisc. Act.* 1998, afl. 1, 1; Antwerpen 23 juni 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 417. Zie ook: Vr. nr. 1848 VANLERBERGHE 25 januari 2002, *Vr. & Antw.* Senaat 2002-2003, nr. 2-70, 3921.

<sup>728</sup> Brussel 4 mei 1982, *R.W.* 1982-83, 802.

<sup>729</sup> Cass. 9 december 1958, *Pas.* 1959, I, 365.

<sup>730</sup> Brussel 13 juni 1961, *Journ. prat. dr. fisc. tin.* 1962, 16.

<sup>731</sup> Bergen 5 februari 1987, *A.F.T.* 1 januari 1988, 22, *J.D.F.* 1989, 223; Antwerpen 9 februari 1988, *F.J.F.*, No. 88/77; Cass. 22 maart 1991, *F.J.F.*, No. 91/130; Antwerpen 28 mei 1997.

<sup>732</sup> Vr. nr. 591 DALEM 18 januari 1994, *Vr. & Antw.* Senaat 1993-1994, nr. 98, 5090, *Bull. Bel.*, afl. 739, 1353; Vr. nr. 298 DARAS 22 augustus 1998, *Vr. & Antw.* Senaat 1997-1998, nr. 61, 3132, *Bull. Bel.*, afl. 782, 992.

Over de concrete toepassing van de afschrijvingen in geval van cliënteel overgenomen tegen een variabele prijs die afhangt van de toekomstige omzet van de overnemer, bestaat een tegenstrijdige zienswijze bij fiscus en Commissie voor Boekhoudkundige Normen<sup>733</sup>.

Wanneer een cliënteel pas enkele jaren na de stopzetting van een éénmanszaak wordt overgedragen, dan kan de overnemende vennootschap slechts afschrijvingen boeken op de restwaarde van de cliënteel op de datum van overname<sup>734</sup>.

Het afschrijvingsritme aanvaard voor beroepsgenoten in dezelfde streek is niet op zich pertinent of determinerend<sup>735</sup>.

Ter zake van de verwijzing naar de economische levensduur van het activum (*in casu* 5 jaar)<sup>736</sup>. Ter zake van de 'redelijke' afschrijvingstermijn voor het cliënteel van een advocatenpraktijk<sup>737</sup>; voor het cliënteel van specialisten in slag- en spataderziekten (*in casu* 5 jaar)<sup>738</sup>; voor het cliënteel van een gynaecoloog (*in casu* 10 jaar)<sup>739</sup>; voor een interieurarchitect (*in casu* 5 jaar)<sup>740</sup>. Het feit dat de wet op de handelsagentuurovereenkomst in de mogelijkheid van een uitwinningsvergoeding voorziet, wijst erop dat de handelsagent eigen cliënteel opbouwt dat kan worden afgeschreven<sup>741</sup>.

De vergoeding voor een niet-concurrentiebeding en het recht de familienaam van de voormalige eigenaars ook na verkoop van de aandelen in de vennootschapsnaam te gebruiken, beiden bedongen voor een periode van vijf jaar, dient over dezelfde termijn te worden afgeschreven<sup>742</sup>.

#### – Oprichtingskosten

### 1235

Onder oprichtingskosten wordt verstaan de kosten verbonden met de oprichting, de verdere ontwikkeling of de herstructurering van de onderneming (o.a. kosten wegens het opmaken van akten, de erelonen, de kosten wegens het uitgeven van effecten, de kosten van een kapitaalverhoging en al de verloren uitgaven die geen actief vormen)<sup>743</sup>. Al deze kosten mogen ofwel afgeschreven worden, ofwel als algemene kosten ineens worden afgetrokken.

<sup>733</sup>Vr. nr. 199 DE CLIPPELE 9 september 1992, *Bull. Bel.*, afl. 752, 601. Zie Gent 13 februari 1997, *F.J.F.*, No. 97/130, *A.F.T.* 1997, 246-251, noot B. JACOBS; Luik 26 september 2001, *F.J.F.*, No. 2002/45; Luik 21 november 2001, *F.J.F.*, No. 2002/46; Gent 18 juni 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 32, 9.

<sup>734</sup>Bergen 30 november 2001, *F.J.F.*, No. 2002/285; Bergen 21 maart 2003, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 11, 455-456.

<sup>735</sup>Luik 22 december 2000, *J.D.F.* 2000, 318.

<sup>736</sup>Brussel 8 november 1996, *A.F.T.* 1997, 246.

<sup>737</sup>Antwerpen 24 juni 1997, *T.R.V.* 1997, 401, noot.

<sup>738</sup>Antwerpen 7 maart 2000, *Act. Fisc.* 2000, afl. 22, 3.

<sup>739</sup>Luik 22 december 2000, *J.D.F.* 2000, 318.

<sup>740</sup>Gent 4 oktober 2001, *F.J.F.*, No. 2002/73.

<sup>741</sup>Gent 28 oktober 1999, *T.F.R.* 2000, afl. 183, 576, noot, *F.J.F.*, No. 2000/51.

<sup>742</sup>Brussel 13 juni 2001, *F.J.F.*, No. 2002/16.

<sup>743</sup>Antwerpen 20 oktober 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 686, 9 (overnamekosten *in casu* geen oprichtingskosten).

## Basis waarop de afschrijving toegepast wordt

**1237**

art. 61 lid 1 WIB92

In principe worden de afschrijvingen berekend op de aanschaffings- of beleggingswaarde (art. 61 lid 1 WIB92). Hieronder wordt verstaan, volgens het geval, de aanschaffingsprijs, de vervaardigingsprijs of de inbrengwaarde. Daarin zijn begrepen de bijkomende kosten en de onrechtstreekse productiekosten. Op de herwaardering van de afschrijfbaar activa is fiscaal geen afschrijving toegelaten. Hetzelfde geldt t.a.v. de kunstmatig vastgestelde inbrengwaarde<sup>744</sup>.

Het is niet nodig dat de af te schrijven activa ten bezwarende titel zouden verworven zijn. Ook geërfde of als schenking ontvangen activa mogen dus worden afgeschreven<sup>745</sup>. In dit geval is de basis van de afschrijving de waarde op het ogenblik van de investering<sup>746</sup>.

De kosten betreffende het onderhoud en de herstelling van de goederen die aan afschrijving onderworpen zijn, worden bij de algemene kosten gevoegd.

Afschrijvingen van activa die werden verkregen door middel van een lijfrente maken het voorwerp uit van een circulaire van 30 augustus 1985<sup>747</sup>.

**1238**

Men dient ter zake rekening te houden met enkele belangrijke opmerkingen:

art. 61 lid 2 WIB92

- Onder aanschaffings- of beleggingswaarde wordt verstaan, met betrekking tot een recht van gebruik van materiële vaste activa waarover de onderneming bij leasingcontract of bij overeenkomst van erfpacht of opstal beschikt of met betrekking tot een gelijkaardig onroerend recht, het deel van de contractueel bepaalde termijnen dat overeenstemt met het weer samen te stellen kapitaal ter waarde van het goed waarop het contract of de overeenkomst betrekking heeft, met dien verstande dat deze begrippen de betekenis hebben die daaraan wordt toegekend door de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen.

art. 62 WIB92

- Het gedeelte van de aanschaffings- of beleggingswaarde dat overeenstemt met het totale bedrag van de bij de aankoop komende kosten of van de onrechtstreekse productiekosten, en de oprichtingskosten mogen worden afgeschreven, ofwel ineens tijdens het belastbare tijdperk waarin de kosten zijn gemaakt, ofwel bij gelijke fracties zonder onderbreking gespreid over het aantal jaren dat de belastingplichtige bepaalt.

art. 65 WIB92

- Met betrekking tot personenauto's, auto's voor dubbel gebruik, lichte vrachtauto's en minibussen behalve taxi's moeten de bijkomende kosten worden afgeschreven op dezelfde wijze als de aanschaffings- of beleggingswaarde van die voertuigen. Dit geldt ook voor loon- en weddetrekkenden die hun kosten bewijzen<sup>748</sup>.

art. 66 WIB92

<sup>744</sup>Cass. 5 januari 1990, *Bull. Bel.*, afl. 707, 1749.

<sup>745</sup>Cass. 4 november 1954, *J.T.* 1956, 21.

<sup>746</sup>Cass. 19 september 1961, *Pas.* 1962, I, 86.

<sup>747</sup>Circ. 30 augustus 1985, *Bull. Bel.*, afl. 643, 2208.

<sup>748</sup>Vr. nr. 17 PEETERS, *Vr. & Antw. Kamer* 1985-1986, 7 januari 1986, 31.

De aftrek van de beroepskosten (brandstof uitgezonderd) m.b.t. het gebruik van personenauto's, auto's voor dubbel gebruik, lichte vrachtauto's en minibussen wordt tot 75 % beperkt (zie ook randnr. 1271) voor voertuigen die zijn aangekocht voor 1 april 2007. Vanaf 1 april 2008 geldt voor alle bedoelde voertuigen een aftrekbeperking die afhankelijk is van de CO<sub>2</sub> uitstoot van het betrokken voertuig. De afschrijvingen vallen onder deze beperking.

art. 362 WIB92

- De kapitaalsubsidies die van overheidswege worden verkregen om immateriële en materiële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen worden aangemerkt als winst van het belastbare tijdperk waarin ze zijn toegekend en van ieder volgend belastbare tijdperk, in verhouding tot de afschrijvingen en waardeverminderingen op activa die onderscheidenlijk tot op het einde van dat belastbare tijdperk en tijdens ieder volgend belastbare tijdperk als beroepskosten in aanmerking zijn genomen en, in voorkomend geval, tot het bedrag van het saldo bij de vervreemding of de buitengebruikstelling van die activa<sup>749</sup>.

#### Spreiding van de afschrijvingen

#### 1243

In beginsel wordt lineair afgeschreven. Behoudens de wettelijk voorziene uitzonderingen (personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen uitgezonderd taxidienst en verhuring met bestuurder, de vaste activa waarvan het gebruik aan derden is afgestaan door de belastingplichtige die de vaste activa afschrijft, alsmede de immateriële vaste activa) heeft de belastingplichtige steeds het recht te opteren voor degressieve afschrijvingen (zie randnr. 1247).

Aan de belastingplichtige wordt tevens zekere vrijheid gelaten in het bepalen van de toe te passen afschrijvingscoëfficiënt, voor zover echter de gewone percentages niet overschreden worden, tenzij bijzondere redenen gelden om anders te handelen, bv. de buitengewoon snelle sleet. Soms wordt het delgingspercentage vastgesteld in gemeen overleg tussen de belastingplichtige en de controleur.

In geval van onenigheid wordt een beslissing genomen door de gewestelijke directeur, in geval van bezwaar of door de rechtbank of het hof van beroep, in geval van gerechtelijk beroep.

In bijzondere en onvoorziene gevallen kan een wijziging van de toegepaste coëfficiënten gerechtvaardigd blijken: nieuwe uitvindingen, verandering van de mode of de toepassing van nieuwe werkwijzen kunnen inderdaad de waarde van het materieel aanzienlijk doen dalen.

#### 1244

Het kan gebeuren dat de belastingplichtige de afschrijvingscoëfficiënten niet regelmatig toepast, en deze nu eens overschrijdt en dan weer niet bereikt.

#### 1245

De belastingplichtige mag zulks doen, maar voor de toepassing van de belasting gelden de volgende regels:

- a. Indien de afschrijving hoger gaat dan het aangenomen percentage, zal dat gedeelte dat het aangenomen percentage overschrijdt niet afgetrokken worden van de winst. De overdreven afschrijvingen zullen dan bij de latere onvoldoende afschrijvingen mogen gevoegd

<sup>749</sup>Circ. 3 mei 1985, *Bull. Bel.*, afl. 640, 1234.



worden<sup>750</sup>. Indien de afschrijving integendeel lager is dan het aangenomen percentage, zal het ontbrekende gedeelte slechts na het einde van de afschrijvingsperiode in rekening mogen gebracht worden, ofwel een onvoldoende afschrijving mogen aanvullen die voor het einde van de periode toegepast wordt.

Voorbeeld Een belastingplichtige koopt een machine voor de totale prijs van 100 000 EUR; het aangenomen afschrijvingspercentage is 20 %, hetzij 20 000 EUR per jaar, gedurende vijf opeenvolgende jaren. Hieronder volgt de tabel met de afschrijvingen zoals zij geboekt zijn (A) betreffende het jaar dat in aanmerking komt (1ste, 2de, enz.) en zoals zij aangenomen worden vanuit fiscaal standpunt (B), in duizend EUR uitgedrukt:

	1ste j.	2de j.	3de j.	4de j.	5de j.	6de j.	
A.	20	15	30	0	35	0	= 100
B.	20	15	20	10	20	15	= 100

Wanneer een actief verworven wordt in de loop van het jaar moet de afschrijving niet *pro rata temporis* berekend worden, maar deze zal voor een geheel jaar mogen toegepast worden<sup>751</sup>. In het jaar van de vervreemding kan het actief nog *pro rata temporis* worden afgeschreven<sup>752</sup>.

#### Afschrijvingscoëfficiënten

##### 1246

De belastingplichtige kiest in principe vrij de afschrijvingscoëfficiënt, die volgens hem het best overeenstemt met de waardevermindering. Hij is nochtans in feite gebonden aan een reeks 'gebruikelijke' coëfficiënten.

Hieronder volgt een opsomming van de bijzonderste afschrijvingscoëfficiënten welke de administratie over het algemeen als maximumpercentages beschouwt. Deze zijn toepasselijk op de aankopen in nieuwe staat; oude voorwerpen zijn aan een snellere depreciatie onderhevig en men zal er derhalve hogere coëfficiënten mogen op toepassen.

- Handelsgebouwen en kantoorgebouwen: 3 %.
- Nijverheidsgebouwen: 5 %.
- Gebouwen speciaal opgevat voor de uitbating van een bank: 33 1/3 % het eerste jaar en 3 % op het saldo elk van de volgende jaren.
- Vlottend materieel (schepen, boten, baggermolens, vlotblokken, enz.): 20 % het eerste jaar, 15 % ieder voor de twee volgende jaren en 10 % ieder voor de volgende vijf jaren, hetzij volledige afschrijving in acht jaren.

<sup>750</sup>Cass. 12 oktober 1931, *Pas.* 1931, I, 248.

<sup>751</sup>Antwerpen 3 juni 1997, *F.J.F.*, No. 97/200; Gent 23 juni 1998, *Fisc. Act.* 1999, afl. 7, 11. *Contra*: Antwerpen 9 juni 1998, *Fisc. Act.* 1999, afl. 7, 11 (afschrijven *pro rata temporis*).

<sup>752</sup>Luik 24 mei 1995 en Antwerpen 25 maart 1995, *Fisc. Act.* 1996, afl. 16, 4 en afl. 24, 4; Gent 24 februari 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 11, 5.

- De percentages van 20 % en 15 % mogen voortaan nog uitsluitend worden toegepast bij het in de vaart brengen van een nieuw zeeschip<sup>753</sup>.
  - Speciaal onroerend materieel: 12,5 %.
  - Rollend materieel: 20 %.
- De beoordeling van de afschrijvingstermijn van een voertuig blijft evenwel steeds een feitenkwestie waarbij men zich dient te baseren op het type wagen, het al dan niet intensief gebruik, etc. zoals blijkt uit andersluidende rechtspraak<sup>754</sup>.
- Er bestaat volgens de minister geen algemene regel die voorschrijft een wagen in vijfjaar af te schrijven, er dient rekening gehouden te worden met een gebruiksduur die de werkelijkheid zo nauw mogelijk benadert<sup>755</sup>.
- Ander materieel en meubilair: 10 %.
  - Klein materieel: 20 tot 100 %.
  - Materieel voor wetenschappelijk onderzoek: 33 1/3 %<sup>756</sup>.
  - Reclamematerieel gebruikt door een filmdistributiebedrijf: 5 %<sup>757</sup>.
  - Beschermende motorkleding: 33 1/3 %<sup>758</sup>.

art. 63 WIB92

De immateriële vaste activa, met uitzondering van de investeringen in audiovisuele werken worden afgeschreven met vaste annuïteiten waarvan het aantal niet minder dan drie mag bedragen wanneer het investeringen in onderzoek en ontwikkeling betreft en niet minder dan vijf in de andere gevallen.

In beginsel zijn afschrijvingspercentages definitief en niet vatbaar voor wijzigingen. In bepaalde gevallen kan de administratie echter de toegepaste afschrijvingen herzien<sup>759</sup>.

Gebouwen die door een opstalhouder worden opgericht in het kader van een opstalovereenkomst met een kortere duur dan de economische levensduur van dergelijke gebouwen moeten volgens de minister van Financiën worden afgeschreven over de normale gebruiksduur. Uit een advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen<sup>760</sup> en de rechtspraak<sup>761</sup> blijkt dat de normale gebruiksduur overeenstemt met de duur van de opstalovereenkomst.

## Degressieve afschrijving

**1247**

art. 64 WIB92 art. 36-43  
KB/WIB92

<sup>753</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/450.067, 25 maart 1994, *Bull. Bel.*, afl. 738, 1042.

<sup>754</sup>Antwerpen 8 april 1997, *Fiskoloog* 1997, afl. 611, 6 en *Fisc. Act.* 1997, afl. 26, 1.

<sup>755</sup>Vr. nr. 1214 GABRIELS 13 september 1994, *Vr. & Antw.* 1994-1995, nr. 126, 24 oktober 1994, *Bull. Bel.*, afl. 745, 153.

<sup>756</sup>Circ. 10 oktober 1964, *Bull. Bel.*, afl. 414, 2384.

<sup>757</sup>Brussel 29 april 1969, *Rev. Fisc.* 1969, 622.

<sup>758</sup>Circ. Ci.RH.241/559.092 (AOIF 43/2005), 23 november 2005.

<sup>759</sup>Antwerpen 3 juni 1997, *F.J.F.*, No. 97/200; Luik 11 maart 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 282.

<sup>760</sup>Vr. nr. 1036 DUPRE 20 april 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, nr. 108, 11220, Adv. CBN, nr. 150/3, *Bull. CBN* 1986, nr. 19, 20; Adv. CBN, nr. 162/2, *Bull. CBN* 1991, nr. 26, 16.

<sup>761</sup>O.a. Rb. Namen 26 juni 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 459. *Contra*: Rb. Antwerpen 25 juni 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 505 (i.v.m. vruchtgebruik).

Artikel 64 van het WIB92 staat aan de Koning toe om een keuzestelsel van degressieve afschrijving te voorzien. De artikelen 36 tot 43 het KB/WIB92 regelen de uitvoering van deze bepaling. De principes zijn de volgende<sup>762</sup>:

- a. Het lineaire afschrijvingspercentage wordt verdubbeld.
- b. De afschrijving wordt telkens berekend op het afschrijfbaar saldo.
- c. Wanneer de degressieve afschrijvingsannuïteit het gewone percentage niet meer overtreft, kan de afschrijving berekend worden volgens het lineaire afschrijvingspercentage.

Het bedrag van de degressieve afschrijvingsannuïteit mag in geen geval meer bedragen dan 40 % van de aanschaffings- of beleggingswaarde.

Voorbeeld

Veronderstel een machine van 100 000 EUR welke normaal afgeschreven wordt op acht jaar hetzij tegen een gemiddeld jaarlijks percentage van 12,5 %.

Dat percentage wordt verdubbeld wordt dus 25 %.

De afschrijving gedurende de eerste drie jaren verloopt als volgt:

KOSTPRIJS:		100 000
Afschrijving 1 ste jaar:	$100\ 000 \times 25\ % =$	<u>(25 000)</u>
		75 000
Afschrijving 2de jaar:	$75\ 000 \times 25\ % =$	<u>(18 750)</u>
		56 250
Afschrijving 3de jaar:	$56\ 250 \times 25\ % =$	<u>(14 062)</u>
		42 188

Indien men zo verder zou gaan zou de afschrijving gedurende het vierde jaar  $42\ 188 \times 25\ % = 10\ 547$  bedragen. Maar dit bedrag (10 547 EUR) is lager dan het normale percentage (12,5 %). Men mag dus een afschrijving van 12 500 EUR toepassen vanaf het vierde jaar.

De afschrijving geschiedt dus verder als volgt:

SALDO EINDE DERDE JAAR:	42 188
Afschrijving 4de jaar:	<u>(12 500)</u>
	29 688
Afschrijving 5de jaar:	<u>(12 500)</u>
	17 188
Afschrijving 6de jaar:	<u>(12 500)</u>
	4 688
Afschrijving 7de jaar:	<u>(4 688)</u>
	0

<sup>762</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/292.402, 4 juli 1977, *Bull. Bel.*, afl. 559, 1740; Circ. nr. Ci.RH.243/450.982, 7 juli 1993, *Bull. Bel.*, afl. 730, 2137.

## Opmerkingen

- a. Afschrijvingstekorten die voor enig belastbaar tijdperk betrekking hebben op een aan degressieve afschrijving onderworpen groep activa, kunnen worden ingehaald door overdracht van voorheen belaste afschrijvingsexcedenten die op diezelfde groep activa betrekking hebben.  
Afschrijvingstekorten die aldus tijdens de normale gebruiksduur niet zijn ingehaald kunnen na het verstrijken van die duur ingehaald worden door een of meer jaarlijkse afschrijvingen te doen die niet meer mogen bedragen dan de lineaire afschrijving.
- b. De belastingplichtigen die het stelsel van degressieve afschrijving kiezen voor tijdens enig belastbaar tijdperk verkregen of tot stand gebrachte activa, moeten die keuze d.m.v. het drukwerk 328K aan de controleur of leider van het centraal taxatiekantoor van het ambtsgebied betekenen. Dit moet gebeuren binnen de termijn die gesteld is voor het overleggen van de aangifte over dat tijdperk. Een kennisgeving van de wens, om van het stelsel van de degressieve afschrijvingen gebruik te maken, is laattijdig wanneer zij geschiedt in een antwoord op kennisgeving van een aanslag van ambtswege<sup>763</sup>. Belastingplichtigen die hun aangifte laattijdig indienen, kunnen niet meer opteren voor het stelsel van de degressieve afschrijvingen<sup>764</sup>. De betekening moet bij de aangifte gevoegd worden en vergezeld gaan van een opgave waarin voor elke groep van naar hetzelfde degressieve percent afschrijfbaar activa van gelijke aard, die tijdens gezegd tijdperk zijn verkregen of tot stand gebracht, aangeduid zijn:
- de aard van de verschillende aldus gegroepde activa;
  - hun aanschaffings- of beleggingswaarde;
  - hun normale vermoedelijke gebruiksduur;
  - het degressieve afschrijvingspercent.
- In navolging van rechtspraak<sup>765</sup> stelt de administratie zich soepel op inzake het toekennen van degressieve afschrijvingen wanneer het betreffende formulier 328K niet samen met de aangifte, maar pas later wordt ingediend. Doch, deze soepele houding geldt enkel ten aanzien van loon- en weddetrekkenden en niet voor zelfstandigen. De uitgedrukte keuze is onherroepelijk ten aanzien van elke groep activa die tijdens het bedoelde belastbaar tijdperk zijn verkregen of tot stand gebracht; hetzelfde geldt met betrekking tot de groepen naar hetzelfde degressief percent afschrijfbaar activa van gelijke aard, die tijdens de daar opvolgende belastbare tijdperken zijn verkregen of tot stand gebracht, behalve wanneer de belastingplichtige voor het verstrijken van een van die tijdperken aan de controle der Directe Belastingen of aan het centraal taxatiekantoor van het ambtsgebied de beslissing betekent dat hij van de degressieve afschrijving afziet met betrekking tot alle groepen of tot een welbepaald gedeelte van de bedoelde groepen activa die met ingang van hetzelfde tijdperk zijn verkregen of tot stand gebracht. Deze verzaking blijft geldig zolang de belastingplichtige geen nieuwe keuze betekent in de voren binnen de termijnen hiervoor bepaald.
- c. De schepen en de boten die afgeschreven worden tegen de in e. hiervoor bedoelde percentages, zijn niet vatbaar voor degressieve afschrijving<sup>766</sup>.
- d. Het keuzestelsel van degressieve afschrijving is niet van toepassing voor personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, ook niet voor de vaste activa waarvan het gebruik aan derden is afgestaan door de belastingplichtige die de vaste activa afschrijft.

## Versnelde afschrijving<sup>767</sup>

**1248,10**

art. 64bis WIB92

In de ontwikkelingszones van categorie 1, vermeld in artikel 11 van de wet van 30 december 1970 betreffende de economische expansie, kan machtiging verleend worden om, in afwij-

<sup>763</sup>G. POPPE, "Keuze moet tijdig betekend worden", *Fisc. Act.* 1999, afl. 20, 8.

<sup>764</sup>Gent 22 mei, *Fisc. Koer.* 2001, 366, noot E. GEERAERTS.

<sup>765</sup>Brussel 5 januari 2005, *F.J.F.*, No. 2005/163.

<sup>766</sup>*Com. IB.* 1992, nr. 44/209.

<sup>767</sup>Circ. nr. CiD.19/304.933, 6 december 1979, *Bull. Bel.*, afl. 581, 202.

king van de artikelen 61, lid 1 en 64 van het WIB92, gedurende maximaal drie opeenvolgende belastbare tijdperken overeengekomen in het tegemoetkomingcontract, een jaarlijkse afschrijving toe te passen die gelijk is aan tweemaal de normale lineaire afschrijvingsannuïteit op investeringen in materiële vaste activa bestaande uit gebouwen, installaties, machines en uitrusting die zijn aangeschaft of vervaardigd overeenkomstig de in het kader van die wet aangemoedigde verrichting.

Dezelfde machtiging kan onder de volgende voorwaarden eveneens verleend worden voor investeringen in materiële vaste activa van dezelfde aard die zijn aangeschaft of vervaardigd overeenkomstig een in het kader van de wet van 4 augustus 1978 tot economische heroriëntering aangemoedigde verrichting:

1. de machtiging kan slechts verleend worden aan ondernemingen onderworpen aan Boekhoudwetgeving voor zover ze aan alle in die wet vermelde bepalingen voldoen;
2. de machtiging kan slechts verleend worden ten voordele van de bedoelde vaste activa waarvoor een investeringstegemoetkoming, een rentetoelage of een kapitaalpremie is toegestaan voor een periode van drie jaar of meer en die nog niet in een of andere vorm versneld worden afgeschreven.

Deze machtigingen worden verleend door de bevoegde Gewest Executieve of het lid dat erdoor is aangewezen.

Zij worden geregeld in een beslissing tot aanwijzing van de belastbare tijdperken waarvoor de normale lineaire afschrijving mag worden verdubbeld en tot aanwijzing van de bedoelde vaste activa. De beslissing wordt ter kennis gebracht van de administratie der directe belastingen die voor de uitvoering ervan zorgt.

Afschrijvingen 'naar wens'

#### 1249

art. 26 wet 29/11/1977

Een bijzondere regeling is in werking gesteld voor de afschrijving van de investeringen die het voorwerp waren van een overeenkomst gesloten tussen 1 maart 1977 en 30 juni 1978 (art. 26 wet 29 november 1977).

Verwezenlijking van geheel of gedeeltelijk afgeschreven goederen

#### 1250

Indien de belastingplichtige zijn actief verwezenlijkt tijdens de afschrijvingsperiode of erna, zal hij een winst behalen of een verlies lijden naargelang de bekomen prijs hoger of lager zal zijn dan de aankoopwaarde, verminderd met de toegepaste afschrijvingen.

In tegenstelling tot het standpunt van de administratie, aanvaardt de rechtspraak dat een actiefbestanddeel ook in de loop van het *jaar van vervreemding* kan worden afgeschreven<sup>768</sup>.

<sup>768</sup> Antwerpen 25 maart 1996, *F.J.F.*, No. 96/117; *A.F.T.* 1996, 311; Antwerpen 23 september 1997, *F.J.F.*, No. 97/286, *Fiskoloog* 1997, afl. 632, 9; Antwerpen 14 oktober 1997 *Fiskoloog* 1997, afl. 638, 9; "Afschrijven in het jaar van vervreemding", *Nieuwsbrief Not. Fisc.* 1998, afl. 6, 5; Gent 24 februari 1999, *T.F.R.* 1999, 55; Gent 9 april 2002, *Fiskoloog* 2002, afl. 864, 10; Rb. Hasselt 25 september 2002, *Fiskoloog* 2002, afl. 865, 9; Rb. Antwerpen 2 oktober 2002, *F.J.F.*, No. 2003/104.

## Terugnemingen van afschrijvingen

### 1251

Wanneer een onderneming aan vroeger als bedrijfskost afgetrokken afschrijvingen een andere bestemming geeft, inzonderheid ze overboekt naar een reserverekening of opneemt in haar kapitaal, kunnen hieraan de volgende redenen ten grondslag liggen:

- ofwel waren die afschrijvingen *ab initio* fictief of zonder bestaansredenen (bv. afschrijvingen op een terrein);
- ofwel waren zij aanvankelijk nodig, doch zijn ze zulks wegens veranderde omstandigheden niet nodig gebleven (bv. gewijzigde aanwending die leidt tot een veel lagere materiële depreciatie);
- ofwel beantwoorden zij wel degelijk aan een werkelijke waardevermindering, maar zijn zij door de onderneming, spijs de wettelijke verplichtingen ter zake, voor een andere bestemming gebruikt.

Hoe dan ook, dergelijke terugnemingen zijn een in principe belastbare winst<sup>769</sup>. Daarenboven moeten de afschrijvingen worden geweigerd die later ten belope van de terugneming worden toegepast<sup>770</sup>.

In de praktijk moet evenwel als volgt worden gehandeld:

- indien de vroegere afschrijvingen op een meerwaarde- of reserverekening worden geboekt (inzonderheid de rekening herwaarderingsmeerwaarden), dan zijn ze te beschouwen als een uitgedrukte, niet-verwezenlijkte meerwaarde;
- indien de vroegere afschrijvingen op de resultatenrekening worden geboekt, ze behandelen als een gewone winst van het boekjaar waarin de boeking is gebeurd<sup>771</sup>.

## 23. Sociale bijdragen en daarmee gelijkgestelde kosten

### 1252

art. 52 7° en 7° bis WIB92

De persoonlijke bijdragen ter uitvoering van de sociale wetgeving of van een wettelijk of reglementair statuut dat de betrokkenen van het toepassingsgebied van de sociale wetgeving uitsluit zijn in de regel aftrekbare beroepskosten<sup>772</sup>.

Hiertoe behoren inzonderheid de bijdragen als vermeld in artikel 45 programmawet 24 december 2002, met uitzondering van de premies of bijdragen die door het Rijksinstituut voor ziekte- en invaliditeitsverzekering rechtstreeks aan een pensioeninstelling worden betaald voor overeenkomsten in uitvoering van de regeling van sociale voordelen voorzien in artikel 54 wet 14 juli 1994 betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen en die ten name van de verkrijger zijn vrijgesteld ingevolge artikel 38, § 1, 16° van het WIB92.

<sup>769</sup>Cass. 26 juni 1943, NV "Bains et Lavoirs d'Outre-Meuse", *Bull. Bel.*, afl. 188, 209.

<sup>770</sup>*Com. IB.* 1992, nr. 44/177.

<sup>771</sup>*Com. IB.* 1992, nr. 22/59.

<sup>772</sup>Circ. 16 februari 1984, *Bull. Bel.*, afl. 627, 876 en 7 augustus 1984, *Bull. Bel.*, afl. 632, 2382 (m.b.t. de storting aan bepaalde erkende mutualiteiten); Circ. van 27 december 1983, *Bull. Bel.*, afl. 625, 401.

De persoonlijke sociale bijdragen zijn in principe niet begrepen in het beroepskostenforfait; zij dienen vóór de toepassing van het kostenforfait worden afgetrokken<sup>773</sup>.

Worden o.a. aanzien als aftrekbare persoonlijke bijdragen:

- sommen gestort aan het Teverkstellingsfonds;
- de bijzondere solidariteitsbijdrage<sup>774</sup>;
- de bijdragen die iemand verplicht heeft betaald in het raam van het sociaal statuut van de zelfstandigen, alsmede de verhogingen, nalatigheidsinteressen en administratiekosten bij te late betaling. Vervolgingskosten zijn evenwel niet aftrekbaar;
- bijdragen betaald in het kader van het vrij aanvullend pensioen voor zelfstandigen (VAPZ) via geplafonneerde bedragen; door advocaten, gerechtsdeurwaarders, notarissen, artsen, tandartsen, apothekers, kinesisten aan hun voorzorgskas of verzekeringsinstelling betaalde bijdragen;
- de persoonlijke bijdragen in het kader van de wettelijke financiële verantwoordelijkheid van de ziekenfondsen<sup>775</sup>.

Bij gebrek aan uitdrukkelijk wettelijk verbod tot aftrek van de nalatigheidsinteressen bij afwezigheid of ontoereikendheid van de provisionele stortingen inzake bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid, zijn deze interessen aftrekbaar van de netto-inkomsten als accessoria van een aftrekbare hoofdsom<sup>776</sup>.

#### 24. Ziekte- en invaliditeitsverzekering

1253

Als beroepskosten worden aangemerkt:

- De sommen die de belastingplichtige voor zichzelf, voor zijn echtgenoot en voor de gezinsleden te zijnen laste aan een bij KB erkend ziekenfonds bijdraagt in het kader van een aanvullende verzekering voor het verkrijgen van een tegemoetkoming in de kosten van geneeskundige verstrekkingen die terugbetaalbaar zijn ingevolge de wet betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen gecoördineerd op 14 juli 1994, doch niet onder de toepassing vallen van het koninklijk besluit van 30 juli 1964 houdende de voorwaarden waaronder de toepassing van diezelfde gecoördineerde wet tot de zelfstandigen wordt verruimd, tot het bedrag van de tegemoetkoming die ingevolge de voornoemde gecoördineerde wet kan worden verstrekt<sup>777</sup>.
- De bijdragen voor vrije verzekering tegen kleine risico's gestort aan een erkend ziekenfonds door gepensioneerde zelfstandigen en door weduwen van zelfstandigen zijn aftrekbaar<sup>778</sup>.

<sup>773</sup>Art. 51 lid 1 WIB92; zie ook circ. 29 mei 1995, *Bull. Bel.* 1995, afl. 751, 1826.

<sup>774</sup>Gent 17 april 2002, *F.J.F.*, No. 2003/43.

<sup>775</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/562.106 (AOIF 13/2005), 6 april 2005.

<sup>776</sup>Gent 17 april 2002, *F.J.F.*, No. 2003/43.

<sup>777</sup>Circ. 8 mei 1987, *Bull. Bel.*, afl. 662, 1194.

<sup>778</sup>Circ. 9 juli 1987, *Bull. Bel.*, afl. 664, 1684.

*25. Arbeidsongeschiktheid wegens ziekte en invaliditeit***1254**

- Bibliografie – BAILLEUR, A., "Les assurances de personnes autres que l'assurance-vie", *R.G.F.* 1995, 203-209.  
 – LONAY, B. en ROME, N., "Régime fiscal des primes des assurances revenu garanti", *C.&F.P.* 1997, 41-47.

art. 52 9° WIB92

Ook de niet-recurrente resultaatsgebonden voordelen die worden betaald of toegekend met toepassing van hoofdstuk II van de wet 21 december 2007 betreffende de uitvoering van het interprofessioneel akkoord 2007-2008 en die daadwerkelijk onderworpen zijn aan de bijzondere bijdrage die bepaald is in artikel 38, § 3novies van de wet 29 juni 1981 houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers worden in principe als beroepskosten aangemerkt.

Art. 52 10° WIB92

Als beroepskosten zijn aftrekbaar, de bijdragen ter verkrijging van een vergoeding bij arbeidsongeschiktheid wegens ziekte en invaliditeit.

Volgens de administratie is enkel het gedeelte van de premie dat specifiek betrekking heeft op het risico van de economische invaliditeit aftrekbaar<sup>779</sup>.

*26. Interesten van schulden om aandelen te verkrijgen***1255**

Als beroepskosten worden aangemerkt:

art. 52 11° WIB92

- de door bedrijfsleiders werkelijk betaalde interest van schulden aangegaan bij derden voor het verkrijgen van aandelen die een fractie van het maatschappelijk kapitaal van een binnenlandse vennootschap vertegenwoordigen waarvan zij in het belastbare tijdperk periodiek bezoldigingen ontvangen<sup>780</sup>;

art. 53 16° WIB92

- de interest is niet meer aftrekbaar vanaf de datum waarop de bedrijfsleider zijn aandelen vervreemdt of vanaf de datum en in zoverre de vennootschap het maatschappelijk kapitaal terugbetaalt dat door die aandelen is vertegenwoordigd;

art. 52 11° en art. 53 16° WIB92

- behalve met betrekking tot instellingen als vermeld in artikel 56 van het WIB92, worden niet als een derde aangemerkt, de voormelde vennootschap zelf, zomede elke onderneming ten aanzien waarvan die vennootschap zich rechtstreeks of onrechtstreeks in een band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt;

*27. Collectieve voorziening voor kinderopvang***1255,50**

art. 52bis WIB92

<sup>779</sup>Circ. 10 april 1986, *Bull. Bel.*, afl. 651, 1106.

<sup>780</sup>Cass. 19 februari 1998, *Fiscoloog* 1998, afl. 654, 10 (m.b.t. aanslagjaren vóór invoering specifieke wettelijke regeling); Gent 22 november 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 830, 9.



De zelfstandigen, de beoefenaars van een vrij beroep, ambt of post of van een andere winstgevende bezigheid, en de vennootschappen kunnen gedane stortingen aan collectieve voorzieningen voor kinderdagopvang als beroepskosten aftrekken<sup>781</sup>.

Volgende voorwaarden moeten daartoe vervuld zijn:

- de opvangvoorziening is erkend of gesubsidieerd door of staat onder toezicht van Kind en Gezin, het Office de la naissance et de l'enfance of de Regering van de Duitstalige Gemeenschap;
- de sommen zijn rechtstreeks of door tussenkomst van de hiervoor vermelde bevoegde instellingen aan de opvangvoorziening gestort overeenkomstig de toepasselijke reglementering van de betreffende gemeenschap;
- de sommen worden door de opvangvoorziening gebruikt om werkingskosten en uitgaven voor infrastructuur of voor uitrusting (meubelen, boeken, speelgoed, ...) te financieren die nodig zijn voor het creëren vanaf 1 januari 2003, van opvangplaatsen voor kinderen van minder dan drie jaar, die voldoen aan de door de betreffende gemeenschap gestelde voorwaarden, of voor het behoud van de aldus gecreëerde plaatsen. De voor 1 januari 2003 gestorte sommen kunnen echter niet als beroepskost worden afgetrokken<sup>782</sup>;
- de sommen mogen niet worden gebruikt voor de betaling van de normale tussenkomst van de ouders voor de oppas van hun kinderen<sup>783</sup>;
- het aftrekbaar bedrag is per belastbaar tijdperk begrensd tot 5 250 EUR (te indexeren)<sup>784</sup> per gecreëerde of behouden opvangplaats;
- de bevoegde instelling dient een attest uit te reiken waarin ze verklaart dat aan de voorwaarden is voldaan, het bedrag vermeldt dat voor het behouden of het creëren van opvangplaatsen is gebruikt, alsmede het aantal desbetreffende plaatsen opgeeft.

#### 28. Uitgaven van persoonlijke aard

#### 1256

art. 53 1° WIB92

Zijn niet aftrekbaar, de uitgaven van persoonlijke aard, zoals de huurprijs en de huurlasten van niet-professionele onroerende goederen, de onderhoudskosten van het gezin, de kosten van onderwijs of opvoeding en alle andere uitgaven die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid niet noodzakelijk zijn.

Het geheel van de uitgaven die een belastingplichtige naar zijn mening zou gehouden zijn te doen om een levenswijze te voeren welke met zijn maatschappelijke rang overeenstemt, heeft een karakter van persoonlijk belang; die uitgaven zijn, bijgevolg, niet aftrekbaar als bedrijfsuitgaven<sup>785</sup>.

<sup>781</sup> Art. 104 en 105 programmawet 8 april 2003, B.S. 17 april 2003; MvT, Parl. St. Kamer 2002-03, nr. 2343/47.

<sup>782</sup> MvT, Parl. St. Kamer 2002-03, nr. 2343/48.

<sup>783</sup> De door de ouders gedane kosten voor kinderopvang zijn in hun hoofde reeds (beperkt) aftrekbaar van het totale netto-inkomen (art. 104 7° *juncto* art. 113 WIB92).

<sup>784</sup> Bedrag voor aj. 2008: 6 380,00 EUR, voor aj. 2009: 6 900,00 EUR.

<sup>785</sup> Brussel 4 januari 1958, Delbart, *Bull. Bel.*, afl. 340, 90; *Com. IB.* 1992, nr. 44/497.

Kosten gedaan met het oog op het voeren van politieke propaganda ten bate van de belastingplichtige of van personen of van een partij waarmede hij sympathiseert, zijn geen bedrijfsuitgaven<sup>786</sup>.

Studiekosten om toegang te krijgen tot een beroep zijn niet aftrekbaar<sup>787</sup>.

Bankkosten, gemaakt door een werknemer wiens loon op een bankrekening wordt overgeschreven, zijn in principe niet aftrekbaar<sup>788</sup>.

De aftrekbaarheid van de kosten van een huwelijksreceptie is betwist; bepaalde rechtspraak aanvaardt de gedeeltelijke aftrekbaarheid<sup>789</sup>.

Vaktijdschriften zijn aftrekbaar als beroepskost, algemene publicaties niet. Maar wat een vaktijdschrift is hangt af van de aard van de beroepsactiviteit<sup>790</sup>.

### 29. Belastingen en de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid

#### 1257

Het is verkeerd te stellen dat 'belastingen niet aftrekbaar zijn'. Men dient integendeel te zeggen dat belastingen wel aftrekbaar zijn vanaf het ogenblik dat de algemene voorwaarden cumulatief vervuld zijn. Zo zijn bv. aftrekbaar: de verkeersbelasting op de autovoertuigen (eventueel beperkt tot 75 %) die gebruikt worden in de onderneming, de openingstaks op dranksluiterijen die aan de brouwerij of aan een slijter behoren, de registratierechten en de rechten betaald om afschrijfbaar activa te verwerven, de niet-terugvorderbare btw, de buitenlandse belastingen (maar niet wanneer zij ongegrond zijn)<sup>791</sup>, enz.

Wordt als een beroepskost beschouwd, de btw op niet-aangegeven diensten die achteraf wordt geëist door de administratie<sup>792</sup>.

De niet-aftrekbaarheid van belastingen, interesten en kosten is een uitzondering, en dus strikt te interpreteren; zo vallen de nalatigheidinteresten inzake btw niet onder deze uitzondering. Het spreekt vanzelf dat de bijkomende interesten en kosten betreffende aftrekbare belastingen eveneens aftrekbaar zijn<sup>793</sup>.

Op dit principe van aftrekbaarheid bestaan nochtans een aantal uitzonderingen. Als beroepskosten worden niet aangemerkt:

art. 53 2°-5° WIB92

- de personenbelasting met inbegrip van de in mindering daarvan gestorte sommen, zomede de roerende voorheffing die de schuldenaar van het inkomen heeft gedragen tot ontlasting van de verkrijger;
- de aanvullende belastingen en de desbetreffende opcentiemen berekend naar de grondslag of het bedrag van de personenbelasting en de onroerende voorheffing, geheven ten

<sup>786</sup>Brussel 21 november 1931, *Ons Blad, Bull. Bel.*, afl. 55, 24; Cass. 20 februari 1975, du Roy de Blicquy, *Pas.* 1975, I, 635; *Com. IB.* 1992, nr. 44/510. Zie: S. VAN CROMBRUGGE, "Het onderscheid tussen bedrijfslasten en privé-uitgaven in de personenbelasting", *T. Not.* 1983, 265.

<sup>787</sup>Luik 15 mei 1985, *A.F.T.* 1985, 188; zie ook randnr. 1207.

<sup>788</sup>Vr. nr. 330 CHARLIER 10 oktober 1997, *Vr. & Antw. Senaat*, 1997-98, nr. 1-64, 3300, *Bull. Bel.*, afl. 782, 1049; Vr. nr. 1090 DETIENNE 15 oktober 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-98, nr. 111, 15063, *Bull. Bel.*, afl. 783, 1287.

<sup>789</sup>*Contra*: gebeurtenis die zich in het privé-leven afspeelt en die geen beroepskarakter heeft: Vr. nr. 751 PLATTEAU 20 oktober 1993, *Vr. & Antw. Kamer*, 1993-94, nr. 85, 8108. *Pro*: kosten gedeeltelijk aftrekbaar: Bergen 18 april 1997, *F.J.F.*, No. 97/196.

<sup>790</sup>Antwerpen 30 september 1997, *Fisc. Act.* 1997, afl. 39, 3; Brussel 3 oktober 1997, *F.J.F.*, No. 97/251.

<sup>791</sup>Cass. 28 mei 1968, *J.D.F.* 1968, 242.

<sup>792</sup>Vr. nr. 179 DE CLIPPELE, *Vr. & Antw. Senaat*, 1983-84, 27 maart 1984, 975.

<sup>793</sup>Circ. 2 juli 1974. Wat de btw betreft: *Bull. Bel.*, afl. 521, 1599.

- voordele van de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten en de gemeenten;
- de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid, evenals de verwijlinteressen erop<sup>794</sup>;
  - verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatigheidinteressen met betrekking tot de personenbelasting en de voorheffingen, met uitzondering van de onroerende voorheffing, verhoogd met de opcentiemen, met betrekking tot het kadastraal inkomen van de onroerende goederen of gedeelten daarvan die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt;
  - de aanvullende bijzondere heffing die ‘gelijkgesteld wordt met de personenbelasting’ is geen aftrekbare uitgave<sup>795</sup>.

### 30. Sancties

#### 1258

art. 53 6° WIB92

Niet-aftrekbaar zijn de geldboeten, met inbegrip van transactionele geldboeten, verbeurdverklaringen en straffen van alle aard zelfs indien die geldboeten of straffen worden opgelopen door een persoon die van de belastingplichtige bezoldigingen ontvangt als vermeld in artikel 30 van het WIB92.

Ook de administratieve geldboeten die een werkgever krijgt opgelegd in geval van inbreuk op sommige sociale wetten zijn niet aftrekbaar<sup>796</sup>.

Hetzelfde geldt voor geldboeten bij inbreuken op de regelen inzake het bijhouden van een verstrekkingenregister door kinesitherapeuten en verpleegkundigen<sup>797</sup>.

Volgens bepaalde rechtspraak wordt met het begrip geldboeten uitsluitend geldelijke sancties op basis van strafwetgeving bedoeld en dus niet de administratieve boeten<sup>798</sup>.

In een recente circulaire geeft de administratie haar jongste zienswijze op het aftrekverbod van geldboetes en straffen van alle aard<sup>799</sup>. De administratie oordeelt dat ‘proportionele’ fiscale geldboeten buiten het toepassingsgebied van het aftrekverbod blijven, zelfs als ze een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 van het EVRM hebben. De aftrek van Europese Kartelboetes wordt echter geweigerd.

### 31. Kosten voor niet specifieke beroepskledij

#### 1259

art. 53 7° en 11° WIB92

Als beroepskosten worden niet aangemerkt: kosten voor kledij, tenzij het specifieke beroepskledij betreft,

<sup>794</sup>Antwerpen 8 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/120; Gent 17 april 2002, *F.J.F.*, No. 2003/43.

<sup>795</sup>Gedr. St. Kamer 1963-64, 17 maart 1964, 288.

<sup>796</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/503. 519, 4 november 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 41, 5, *Fiscoloog* 1999, afl. 694, 14.

<sup>797</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/491.091, 12 november 1997, *Bull. Bel.*, afl. 779, 241.

<sup>798</sup>Gent 27 maart 2007, *Fisc. Koer.* 2007, 451.

<sup>799</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/588.588 (AOIF 25/2008), 13/08/2008. Voor een bespreking: Zie C. BUYSSE, “Ook evenredige fiscale boetes met penaal karakter zijn aftrekbaar”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1127, 4; S. JANSSENS, “Fiscus verwerpt aftrek kartelboetes”, *Fisc. Act.* 2008, afl. 31, 1.

- a. die door de reglementering op de arbeidsbescherming of door een collectieve arbeids-overeenkomst als werkkledij wordt opgelegd, of
- b. die als bijzondere kledij bij het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid wordt gedragen, daaraan is aangepast en wegens de aard van de beroepswerkzaamheid verplicht, noodzakelijk of gebruikelijk is, in beide gevallen met uitsluiting van kledij die in het privéleven doorgaans als stads-, avond-, ceremonie-, reis- of vrijetijdskledij wordt aangemerkt of als zodanig dient.

### 32. Restaurant-, receptiekosten, kosten voor relatiegeschenken en reclameartikelen

#### 1260

art. 53 8°, 8bis en 11° WIB92

Voorheen gold als regel dat niet als beroepskosten werden aangemerkt de beroepsmatig gedane restaurant- en receptiekosten en de kosten voor relatiegeschenken. Echter, vanaf 1 januari 2004 bedraagt het niet-aftekbare gedeelte van restaurantkosten 37,5 %, m.a.w. 62,5 % is een aftrekbare beroepskost. Vanaf 1 januari 2005 bedraagt het niet-aftekbare gedeelte van restaurantkosten nog slechts 31 %, d.w.z. 69 % is een aftrekbare beroepskost. Bedoeling is dat in de toekomst restaurantkosten voor 75 % aftrekbaar zouden zijn.

Mogen verder niet worden afgetrokken, 50 % van de beroepsmatig gedane receptiekosten en van de kosten voor relatiegeschenken.

De aftrekbeperking is niet van toepassing op (geeft dus in principe 100 % aftrekbaar):

1. de als bezoldiging te weerhouden voordelen van alle aard (vermelding op fiche);
2. restaurantkosten gemaakt door vertegenwoordigers van de voedingssector voor zover de belastingplichtige kan bewijzen dat zij bij het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid noodzakelijk zijn in het kader van een mogelijke of werkelijke relatie van leverancier tot klant (art. 53 8°bis WIB92);
3. de terugbetaling van de verblijfkosten die werknemers tijdens dienstreizen hebben gemaakt<sup>800</sup>;
4. kosten verbonden aan bedrijfrestaurants ten behoeve van het personeel;
5. kosten voor reclameartikelen die opvallend en blijvend de benaming van de schenkende onderneming dragen zijn in principe 100 % aftrekbaar (art. 53 8° WIB92);
6. de vaste kosten die door ondernemingen worden gemaakt om eigen demonstratieruimten en showrooms in te richten. De afschrijving van deze kosten zijn 100 % aftrekbaar. De variabele receptiekosten blijven onder de 50 %-aftrekbeperking<sup>801</sup>;
7. kosten van toegangskaarten en abonnementen op culturele en sportieve manifestaties die ondernemingen aan zakenrelaties schenken, evenals de kosten voor het ter plaatste (binnen de omheining van een sportstadion) verstrekken van dranken en versnaperingen (onthaalkosten) voor zover dit plaatsvindt tijdens, voor of na de wedstrijd. Deze kosten worden als reclamekosten beschouwd<sup>802</sup>.

De hieronder vermelde kosten *waren* voorheen 100 % aftrekbaar op basis van een administratieve tolerantie. Echter, als compensatiemaatregel voor de verhoogde aftrekbaarheid van

<sup>800</sup>Bespreking in *Fiskoloog* 1996, afl. 557, 5; zie ook Brussel 24 juni 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 422, *Expat News* 1998, afl. 12, 4; Vr. nr. 251 DE CLIPPELE 26 juni 1989, *Bull. Bel.*, afl. 690, 204. *Bull. Bel.*, afl. 690, 204. Vr., nr. 251, 26 juni 1989, *Bull. Bel.*, afl. 690, 204.

<sup>801</sup>Vr. nr. 626 PIETERS 16 maart 2001, *Vr. & Antw. Kamer*, 11 december 2001, 11904.

<sup>802</sup>Vr. nr. 262 DIDDEN 10 juli 1989, *Bull. Bel.*, afl. 692, 798 en Vr. nr. 55 KUIJPERS 21 december 1989, *Bull. Bel.*, afl. 696, 2022; Vr. nr. 499 LESPAGNARD 10 juli 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-97, nr. 55, 7378, besproken in *Fiskoloog* 1996, afl. 590, 4.

restaurantkosten zijn vanaf 1 januari 2004 ook volgende kosten aan de beperking voor restaurantkosten onderworpen:

1. de in het buitenland gemaakte restaurantkosten;
2. maaltijden die worden aangeboden in het kader van een seminarie of een colloquium<sup>803</sup>;
3. verblijfkosten, die een onderneming betaalt, van buitenlandse klanten, leveranciers of andere zakenrelaties die zij naar België heeft uitgenodigd. Deze kosten waren voorheen 100 % aftrekbaar op voorwaarde dat de 'normale' restaurantkosten in een gezamenlijke factuur van het hotel begrepen waren.

Zijn evenmin aftrekbaar de toekenningen aan derden ter vergoeding voor gedane kosten als voormeld, in zover die kosten zelf niet als beroepskosten worden aangemerkt (art. 53 11° WIB92).

Dit is nader geregeld in de circulaire van 23 februari, aangepast op 3 maart 1989<sup>804</sup> en op 30 september 1992<sup>805</sup>.

### 33. De kosten met betrekking tot jacht, visvangst, jachten en lusthuizen

#### 1261

art. 53 9° en 11° WIB92

Mogen niet worden afgetrokken, kosten van allerlei aard met betrekking tot jacht, visvangst, jachten of andere pleziervaartuigen en lusthuizen, behalve indien en in zoverre de belastingplichtige bewijst dat zij bij het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid en uit hoofde van de eigen aard daarvan noodzakelijk zijn<sup>806</sup>, of in de belastbare bezoldigingen van de begunstigde personeelsleden zijn begrepen. De aftrek is dus toegelaten bv. voor de bouwer van of de handelaar in wapens, vistuig, boten of villa's of door een installateur van sauna's voor de kosten met betrekking tot een bezoek van potentiële klanten aan een eigenlijke sauna<sup>807</sup>. Zijn evenmin aftrekbaar de toekenningen aan derden ter vergoeding voor gedane kosten als voormeld, in zoverre die kosten zelf niet als beroepskosten worden aangemerkt<sup>808</sup>.

### 34. Onredelijke kosten

#### 1262

art. 53 10° WIB92

Alle kosten worden verworpen in de mate dat zij op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen<sup>809</sup>. Van zodra echter vaststaat dat het nagestreefde doel van de belastingplichti-

<sup>803</sup>K. JANSSENS, "Restaurantkosten voetballoges. geen volledige aftrek meer", *Fisc. Act.* 1999, afl. 5, 2.

<sup>804</sup>*Bull. Bel.*, afl. 682, 832.

<sup>805</sup>*Bull. Bel.*, afl. 721, 2950.

<sup>806</sup>Het begrip 'noodzakelijk' houdt in dat de uitgaven niet slechts passend of bruikbaar moeten zijn, maar volstrekt nodig, onmisbaar of onvermijdelijk om het gestelde doel te bereiken. Zie Rb. Antwerpen 4 december 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 879, 10.

<sup>807</sup>Vr. nr. 1273 LETERME 9 maart 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-98, nr. 129, 17807, *Bull. Bel.*, afl. 785, 1973.

<sup>808</sup>De administratie bespreekt deze maatregel in *Com. IB.* 1992, nr. 53/168 tot 53/180.

<sup>809</sup>*Com. IB.* 1992, nr. 53/181 en 53/195; *Circ.* 1 juni 1982, nr. Ci.D.19/324.587, *Bull. Bel.*, afl. 608, 1678; Gent 30 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/225; Rb. Antwerpen 5 januari 2001, *Fiscoloog*, afl. 788, 3 (inzake antieke meubelen); Antwerpen 19 juni 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 337 (inzake autokosten); wel aanvaarde kosten van luxevoertuigen: Gent 5 oktober 1995, *F.J.F.*, No. 95/208; Luik 12 maart 1999, *F.J.F.*, No. 99/168; Gent 30 juni 1999, *F.J.F.*, No. 2000/132; Gent 10 februari 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 243, *F.J.F.*, No. 2000/285; Brussel 21 juni 2001, *Fiscoloog*, afl. 816, 8; Brussel 5 februari 2003, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 6, 309-311, *F.J.F.*, No. 2003/192; Gent 9 januari 2003, *Fiscoloog*, afl. 882, 10.

ge het verkrijgen van complementaire beroepsinkomsten is – wat voorondersteld wordt voor de toepassing van artikel 53, 10° van het WIB92 – moet de aftrek aanvaard worden<sup>810</sup>.

Er kan niet zonder meer tot de onredelijkheid van de kosten worden besloten omdat er een wanverhouding zou bestaan tussen de gerealiseerde winsten en de gemaakte kosten<sup>811</sup>. Het criterium van de omzet en/of brutowinst is met andere woorden op zichzelf geenszins determinerend<sup>812</sup>. Anderzijds stelt recente rechtspraak wel dat als er jarenlang een wanverhouding bestaat tussen de kosten en de inkomsten, dat het dan gaat om kosten die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen<sup>813</sup>.

art. 53 11° WIB92

Zijn evenmin aftrekbaar de toekenningen aan derden ter vergoeding voor gedane kosten als voormeld, in zover die kosten zelf niet als beroepskosten worden aangemerkt.

art. 53 12°, 13°, 19° en 20° WIB92

Zijn evenmin aftrekbaar:

- de bezoldigingen die de belastingplichtige toekent aan zijn echtgenoot die met hem samenwerkt, behoudens de in artikel 30, 3° van het WIB92 bedoelde bezoldigingen;
- bezoldigingen van de andere gezinsleden van de belastingplichtige in zover zij meer bedragen dan een normale wedde of een normaal loon, gelet op de aard en de duur van de werkelijke prestaties van de verkrijgers;
- voor de belastingplichtigen die in artikel 30, 3° van het WIB92 bedoelde bezoldigingen toekennen, de beroepskosten die eigen zijn aan de in artikel 33, lid 1 van het WIB92, bedoelde meewerkende echtgenoten;
- voor de in artikel 33, lid 1 van het WIB92, bedoelde meewerkende echtgenoten, de beroepskosten die betrekking hebben op de activiteiten van de echtgenoot met wie wordt meegewerkt.

### 35. Sociale voordelen aan het personeel

#### 1263

art. 53 14° en 195 WIB92

De sociale voordelen die zijn toegekend aan werknemers, gewezen werknemers of hun rechtverkrijgenden en ten name van de verkrijgers zijn vrijgesteld ingevolge artikel 38, 11° van het WIB92 zijn in principe niet meer aftrekbaar. Hetzelfde geldt wat betreft de sociale voordelen toegekend aan bedrijfsleiders (art. 195 WIB92).

De twijfel die was ontstaan omtrent de mogelijke aftrekbaarheid van maaltijdcheques<sup>814</sup>, was door het Hof van Cassatie<sup>815</sup> tijdelijk weggenomen: maaltijdcheques waren en zijn niet aftrekbaar sociale voordelen.

<sup>810</sup>Brussel 12 februari 1993, *F.J.F.*, No. 93/238; Gent 5 oktober 1995, *F.J.F.*, No. 95/208; Rb. Hasselt 3 september 2003, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 16, 596-598.

<sup>811</sup>Gent 15 mei 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 495.

<sup>812</sup>Gent 25 juni 1991, *F.J.F.*, No. 91/185; Gent 30 januari 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 262; Rb. Hasselt 3 september 2003, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 16, 596-598.

<sup>813</sup>Rb. Leuven 27 mei 2005, *Fiscoloog*, afl. 989, 9.

<sup>814</sup>Antwerpen 1 februari 2000, *T.F.R.* 2000, afl. 184, 643; Antwerpen 16 mei 2000, *F.J.F.*, No. 2000/254, *T.F.R.* 2000, afl. 184, 640, noot; Antwerpen 27 juni 2000, *F.J.F.*, No. 2000/255.

<sup>815</sup>Cass. 28 september 2001, *A.F.T.* 2001, afl. 12, 480, noot, *T.F.R.* 2002, afl. 214, 83, noot H. ANDRIES; Cass. 8 mei 2003, *F.J.F.*, No. 2003/223.

De rechtbank van eerste aanleg te Namen<sup>816</sup> besliste echter dat maaltijdcheques ten onrechte als sociale voordelen worden gekwalificeerd en dat zij eigenlijk gewone voordelen van alle aard zijn. Volgens de rechtbank beantwoorden maaltijdcheques niet aan de voorwaarden die door de wet gesteld worden om als sociaal voordeel te worden beschouwd. De rechtbank stelt daarom dat het in het geval van maaltijdcheques wel om een bezoldiging gaat en dat het voordeel zeker individualiseerbaar is. Conclusie: de kosten van de maaltijdcheques zijn wel aftrekbaar als 'voordeel van alle aard'. Deze rechtspraak kreeg eind 2005 al navolging. De Rechtbank van Eerste Aanleg te Brussel<sup>817</sup> oordeelde immers dat de maaltijdcheques (voor een bedrag gelijk aan het nominaal bedrag minus de werknemersbijdrage) een voordeel van alle aard uitmaakt dat dient opgenomen te worden op de loonfiches. Voor de werkgever gaat het in die situatie dan in principe om een aftrekbare kost.

Volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) is de verschillende fiscale behandeling in hoofde van de werkgever van maaltijdcheques (niet-aftrekbaar) en van maaltijden verschaft aan personeelsleden in een bedrijfsrestaurant (aftrekbaar), niet in strijd met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel<sup>818</sup>.

In het *Belgisch Staatsblad* van 28 november 1986 (zoals aangepast door het bericht in het *Staatsblad* van 5 februari 2003) is een beperkende lijst gepubliceerd van uitgaven die bij de onderneming aftrekbaar en bij de genietters niet belastbaar zijn:

- gezelschapsreizen van maximaal 1 dag voor het personeel;
- occasionele terbeschikkingstelling van een vergaderzaal aan een groep die deel uitmaakt van het personeel;
- bedeling van soep, koffie, thee, bier of frisdranken tijdens de werkuren;
- voordeel uit de verplichte deelneming, in uitvoering van een arbeidsreglement, aan een econoomaat of in, een kledingfonds of uit de aansluiting bij een medische of farmaceutische dienst;
- collectief vervoer – kosteloos of beneden kostprijs – van personeelsleden van de woonplaats, het station, de bushalte, enz., naar de plaats van tewerkstelling en terug door de werkgever georganiseerd met eigen vervoermiddelen of met die van een autocarexploitant (vanaf aj. 1992);
- geschenken in natura, in specie of in de vorm van betaalbons (geschenkcheques, surprisecheques, boekencheques, sportcheques, cultuurcheques, aankoopbonnen, enz. ), op voorwaarde dat:
  - a. alle personeelsleden hetzelfde voordeel verkrijgen;
  - b. de toekenning gebeurt ter gelegenheid van:
    - één of meer feesten of jaarlijkse gebeurtenissen, zoals Kerstmis, Nieuwjaar, het feest van Sinterklaas, een in een bepaalde ondernemingssector gebruikelijk patroonsfeest (zoals Sint-Elooi of Sint-Barbara), een verjaardag, enz.;
    - de overhandiging van een eervolle onderscheiding;
    - de pensionering;
  - c. het totaal toegekende bedrag mag niet meer bedragen dan:
    - in het geval b, eerste streepje: 35 EUR per jaar en per werknemer, met dien verstande dat ter gelegenheid van het Sinterklaasfeest of van een ander feest dat

<sup>816</sup>Rb. Namen 26 november 2003, *Fiscoloog*, afl. 925, 3.

<sup>817</sup>Rb. Brussel 21 oktober 2005, *Fiscoloog*, afl. 1016, 9.

<sup>818</sup>Arbitragehof 10 maart 2004, *B.S.* 28 mei 2004.

- hetzelfde sociaal oogmerk nastreeft, een aanvullend bedrag van maximaal 35 EUR per jaar mag worden toegekend voor elk kind ten laste van de werknemer<sup>819</sup>;
- in het geval b, tweede streepje (overhandiging van een eervolle onderscheiding): 105 EUR per jaar en per werknemer;
  - in het geval b, derde streepje (pensioenering): 35 EUR per volledig dienstjaar dat de werknemer in dienst is bij de werkgever die het geschenk toekent, met een minimum evenwel van 105 EUR;
- d. de betaalbons alleen mogen worden ingeruild bij ondernemingen die vooraf een akkoord hebben gesloten met de uitgever van die betaalbons. Zij moeten bovendien een beperkte looptijd hebben (max. 1 jaar)<sup>820</sup> en mogen onder geen beding aan de begunstigde in specie worden uitbetaald.
- De bedragen waarvan sprake is onder c mogen worden samengevoegd.

### 36. Tenlasteneming van verliezen

#### 1264

art. 53 15° WIB92

Een bedrijfsleider die verliezen, gerealiseerd door een vennootschap, ten laste neemt, kan deze als beroepskost aftrekken, op voorwaarde dat het een onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling van een som betreft, die geschiedt voor het behoud van beroepsinkomsten die periodiek uit de vennootschap verkrijgen en de aldus betaalde som door de vennootschap volledig wordt gebruikt voor de aanzuivering van haar verliezen (art. 53, 15° WIB92). Voor de beoordeling van deze laatste vereiste dient men zich te stellen op het ogenblik dat het verlies van de vennootschap wordt ten laste genomen<sup>821</sup>. Het feit dat de tenlasteneming een beslissing van de buitengewone algemene vergadering uitmaakt vormt noch een wettelijke vereiste, noch een beletsel voor de aftrekbaarheid als beroepskost van het ten laste genomen verlies<sup>822</sup>. De tenlasteneming dient wel noodzakelijkerwijze te gebeuren door de betaling van een som geld, en niet door de afstand door de bedrijfsleider van een vordering op de vennootschap die *in casu* zou ontstaan zijn na de algemene vergadering<sup>823</sup>. Onder bepaalde voorwaarden kan de afname van de rekening-courant toch met een storting van een geldsom worden gelijkgesteld<sup>824</sup>.

De fiscale administratie stelt hierbij dat het bestaan van een wanverhouding (tussen de ten laste genomen verliezen en de beroepsinkomsten) 'alsdusdanig' geen reden is om de aftrek door bedrijfsleiders van ten laste genomen verliezen te weigeren. Doch "deze (wan)verhouding kan echter wel een element of criterium zijn waarmee de taxatieambtenaren rekening houden om te beoordelen of de tenlasteneming van vennootschapsverliezen is gedaan om persoonlijke beroepsinkomsten te behouden"<sup>825</sup>.

<sup>819</sup>Voor verduidelijkingen inzake 'kind ten laste': Circ. nr. Ci.RH.242/557.976 (AOIF 22/2005), 20 mei 2005.

<sup>820</sup>Circ. nr. Ci.RH.242/562.868 (AOIF 36/2004), 15 september 2004.

<sup>821</sup>Antwerpen 22 september 1998, *F.J.F.*, No. 99/72.

<sup>822</sup>Zie bv. Gent 21 november 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 85.

<sup>823</sup>Vr. nr. 1372 DIDDEN 12 mei 1998, *Bull. Bel.*, afl. 788, 2800, *Vr. & Antw. Kamer* 1997- 1998, nr. 136, 18868.

<sup>824</sup>Vr. nr. 23 VANGANSBEKE 18 maart 1988, *Vr. & Antw. Kamer*, 18 maart 1988, 482, *Bull. Bel.*, afl. 675, 1582; Vr. nr. 318 WINTGENS 28 januari 1989, *Vr. & Antw. Senaat*, 28 september 1989, 135, *Bull. Bel.*, afl. 693, 1038. Zie ook Gent 30 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/102.

<sup>825</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/486.044, 13 juli 1998, *Bull. Bel.*, afl. 785, 1745, *Fisc. Act.* 1998, afl. 30, 1; Vr. nr. 1541 DIDDEN 10 november 1998, *Vr. & Antw. Kamer*, 1998-99, nr. 163, 21961, *Bull. Bel.*, afl. 793, 1608.



Dit administratief standpunt vond sedertdien navolging in de rechtspraak<sup>826</sup> en werd inmiddels ook bevestigd door het Hof van Cassatie in zijn arresten van 8 juni 2006 en 18 oktober 2007<sup>827</sup>.

De wet vereist niet dat de inkomsten die de belastingplichtige uit de vennootschap behaalt, geldelijke inkomsten zouden zijn<sup>828</sup>. De tenlasteneming dient echter wel te geschieden met het oog op het behoud van periodiek uit de vennootschap verkregen beroepsinkomsten<sup>829</sup>. Volgens het Hof van Cassatie voldoet een bezoldiging die op jaarbasis wordt betaald en een repetitief karakter heeft aan de vereiste periodiciteit<sup>830</sup>. De tenlasteneming van vennootschapsverliezen door een 'stille vennoot', echtgenoot van de zaakvoerder, is niet aftrekbaar, vermits de betrokken echtgenoot uit de vennootschap geen beroepsinkomsten behaalt<sup>831</sup>. Een akkoord met de administratie omtrent de tenlasteneming van verliezen is ongeldig<sup>832</sup>. De tenlasteneming van verliezen dient onderscheiden te worden van het verlies van een beroepsmatige vordering of de kwijtschelding van een schuldvordering die is ingegeven door de bekommernis om beroepsinkomsten te behouden<sup>833</sup>.

Bibliografie – PHILIPPART DE FOY, B., "Les conditions de proportionnalité et d'antériorité en matière de prise en charge des pertes sociales", *R.G.F.* 2000, 186-192.

### *37. Bijdragen gestort aan de partij*

#### **1265**

art. 53 17° WIB92

Als beroepskosten worden niet aangemerkt de bijdragen die door de leden van de Kamer van volksvertegenwoordigers, de Senaat, de Gemeenschaps- en Gewestparlementen, het Europees Parlement en de Bestendige Deputatie aan hun partij of aan een van de geledingen ervan worden gestort.

### *38. Interesten van schulden voor het inschrijven op of het verwerven van aandelen*

#### **1266**

Art 53 18° WIB92

Als beroepskosten worden niet aangemerkt, de interest van schulden aangegaan door een natuurlijk persoon voor het inschrijven op of het verwerven van aandelen die het maat-

<sup>826</sup> Brussel 18 februari 1999, *Fiscoloog*, afl. 712, 10; Antwerpen 22 februari 2000, *F.J.F.*, No. 2001/75; Antwerpen 19 november 2002, *F.J.F.*, No. 2003/103.

<sup>827</sup> [www.cass.be](http://www.cass.be).

<sup>828</sup> Brussel 31 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/162, *Fisc. Koer.* 1997, 322.

<sup>829</sup> Antwerpen 16 september 1997, *F.J.F.*, No. 98/12; Antwerpen 2 december 1997, *F.J.F.*, No. 98/133 (verlies ten laste genomen door de echtgenoot); Cass. 3 november 2000, *Fisc. Koer.* 2001, 35; Luik 13 februari 1998, *F.J.F.*, No. 98/131 (uitgave na faillietverklaring vennootschap); Brussel 4 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 910, 10; Antwerpen 19 november 2002, *F.J.F.*, No. 2003/103.

<sup>830</sup> Cass. 16 januari 2003, *F.J.F.*, No. 2003/220.

<sup>831</sup> Antwerpen 2 december 1997, *F.J.F.*, No. 98/133.

<sup>832</sup> Antwerpen 3 maart 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 17, 3. M.b.t. de tenlasteneming na ontbinding van de vennootschap: Bergen 17 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/69.

<sup>833</sup> L. VANHEESWIJCK, "Wanneer is de kwijtschelding van een schuldvordering fiscaal aftrekbaar?" (noot onder Brussel 15 februari 2001), *T.F.R.* 2001, 419.

schappelijk kapitaal vertegenwoordigen van een vennootschap, behoudens in het geval bedoeld in artikel 52, 11° van het WIB92 (zie randnr. 1255).

Art 53 21°, 22° en 23° WIB92

Als beroepskosten worden niet aangemerkt:

- de in artikel 38, §1, eerste lid, 20° van het WIB92 bedoelde werkgeversbijdragen en -premies;
- in de mate waarin zij een maximumbedrag van 1 525 EUR (te indexeren) per jaar overschrijden, de in artikel 52, 3°, b, vermelde werkgeversbijdragen en -premies die zijn gestort in uitvoering van in artikel 6 van de wet van 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid bedoelde individuele aanvullende pensioentoezeggingen, gesloten in het voordeel van personen die in artikel 30, 1° van het WIB92 bedoelde bezoldigingen ontvangen;
- kapitalen die de aard hebben van een vergoeding tot volledig of gedeeltelijk herstel van een bestendige derving van inkomsten bij arbeidsongeschiktheid en die rechtstreeks door de werkgever of de gewezen werkgever worden uitgekeerd aan personeelsleden of gewezen personeelsleden.

Art 53 24° WIB92

Als beroepskosten worden tenslotte ook niet aangemerkt, de commissielonen, makelaarslonen, handels- of andere restorno's, toevallige of niet-toevallige vakantiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard die rechtstreeks of onrechtstreeks worden verleend aan een persoon:

- in het kader van een in artikel 246 van het Strafwetboek vermelde openbare omkoping in België of van een in artikel 504bis van het Strafwetboek vermelde private omkoping in België;
- in het kader van een in artikel 250 van het Strafwetboek vermelde openbare omkoping van een persoon die een openbaar ambt uitoefent in een vreemde staat of een internationale publiekrechtelijke organisatie.

### *39. Sommen betaald aan in het buitenland gevestigde personen die aldaar een gunstig stelsel genieten*

**1267**

- Bibliografie
- HINNEKENS, L., "De basis- en brievenbusvennootschap in het Belgisch belastingrecht", *A.F.T.* 1983, 85.
  - VAN CROMBRUGGE, S., "Veinzingsvermoeden, aftrekbaarheidsvoorwaarden en bewijslast in artikel 46 van het W.I.B.", *Fiskofoon* 1984, 151-155.
  - PEETERS, B. en CAUWENBERGH, P., "Indirecte winstverschuivingen binnen multinationale vennootschapsgroepen sinds de wet van 28 juli 1992", *A.F.T.* 1993, 161.

Wanneer interest, in artikel 90, 11° van het WIB92 bedoelde vergoedingen die worden betaald als compensatie voor deze interesten, retributies voor de concessie van het gebruik van uitvindingoctrooien, fabricageprocedés en andere dergelijke rechten, of bezoldigingen voor prestaties of diensten rechtstreeks of onrechtstreeks worden betaald of toegekend aan een buitenlandse belastingplichtige of aan een buitenlandse inrichting die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zij gevestigd zijn, niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor zulke inkomsten aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen,

worden deze stortingen *juris tantum* (weerlegbaar) vermoed fictief en dus niet aftrekbaar te zijn.

art. 54 WIB92

De belastingplichtige kan dit vermoeden weerleggen en deze interest, retributies, ... als beroepskosten aftrekken indien hij door alle middelen van het recht bewijst (i) dat de betalingen verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en (ii) dat zij de normale grenzen niet overschrijden.

#### 40. Commissielonen

1268

art. 57 WIB92 en art. 30-33 KB/WIB92

Overeenkomstig artikel 57 van het WIB92 worden bepaalde kosten slechts als beroepskosten aangenomen wanneer ze worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt. Het betreft:

- commissies, makelaarslonen, handels- of andere restorno's, toevallige of niet-toevallige vakantiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard die voor de verkrijgers al dan niet in België belastbare beroepsinkomsten zijn<sup>834</sup>, behoudens bezoldigingen van meewerkende echtgenoten<sup>835</sup>;
- bezoldigingen, pensioenen, renten of als zodanig geldende toelagen, betaald aan personeelsleden, aan gewezen personeelsleden of aan hun rechtverkrijgenden, met uitzondering van de sociale voordelen die ten name van de verkrijgers zijn vrijgesteld<sup>836</sup>;
- vaste vergoedingen toegekend aan de leden van het personeel als terugbetaling van werkelijke eigen kosten van de werkgever.

Door de toevoeging van de term '*al dan niet in België belastbare beroepsinkomsten*' is een einde gekomen aan de discussie of er nu al dan niet fiches dienden te worden opgemaakt voor niet-inwoners die in België niet belastbaar zijn. Voortaan dient ook in dergelijke gevallen de nodige fiches te worden opgemaakt.

#### Geheime commissielonen

1269

- Bibliografie
- DEBROECK, L. en DEWYN, D., "Geheime commissielonen: een jurisprudentiële stand van zaken", in *Fiscaal Praktijkboek. Directe Belastingen '94-'95*, Antwerpen, Kluwer, 1995, 359-382.
  - ASSELMAN, R.J., "Steekpenningen en geheime commissielonen", *A.F.T.* 1980, 92-96.
  - VANHAUTE, P. en DE BROS, L., "Verborgene winsten, liberaliteiten, niet-bewezen lasten en de bijzondere aanvullende aanslag", *A.F.T.* 1984, 131-149.
  - VANHAUTE, P. en DE BROE, L., "Geheime commissielonen", *A.F.T.* 1984, 163-166.
  - VAN GOMPEL, J., "De afzonderlijke aanslag op de geheime commissielonen. Anno 2000", *T.F.R.* 2000, afl. 183, 543.

<sup>834</sup>Zie hierover Cass. 12 september 2003, *F.J.F.*, No. 2003/288 (i.v.m. betalingen aan niet-inwoners).

<sup>835</sup>Zie hiervoor bericht 30 januari 2002 aan de schuldenaars van commissies, makelaarslonen, restorno's, vakantiegelden, erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard, *Bull. Bel.*, afl. 824, 922-939.

<sup>836</sup>Bericht 14 april 2002 aan de werkgevers en aan de andere schuldenaars van aan de bedrijfsvoorheffing onderworpen inkomsten en aan de schuldenaars van sommige lijfrenten en of tijdelijke renten, *B.S.* 17 april 2002.

- PHILIPPART DE FOY, B., “La cotisation distincte de 309 % sur les dépenses non justifiées et sur les bénéfiques dissimulés”, *R.G.F.* 2000, 361.

**1269,20**

art. 219 WIB92

De bezoldigingen, enz., die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave, worden beschouwd als ‘geheime commissielonen’<sup>837</sup>. Ook de in artikel 53, 24° bedoelde voordelen worden beschouwd als geheime commissielonen. In de *personenbelasting* is de kost in dat geval niet aftrekbaar, in de *vennootschapsbelasting* echter wordt als sanctie een geheime commissielonenaanslag opgelegd (gaat het om in artikel 53, 24° van het WIB92 bedoelde voordelen dan zijn de kosten zowel niet aftrekbaar in de vennootschapsbelasting als onderhevig aan de aanslag geheime commissielonen (art. 219 WIB92). Deze zal evenwel achterwege blijven indien de belastingplichtige aantoont dat de inkomsten spontaan werden opgenomen in een tijdig en regelmatig ingediende aangifte van de genietter van die inkomsten<sup>838</sup>.

Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) oordeelde in zijn arrest van 6 april 2000<sup>839</sup> dat de geheime commissielonenbelasting in de *rechtspersonenbelasting* discriminerend is. Het principe en de toepassing van de aanslag ‘geheime commissielonen’ in de *vennootschapsbelasting* heeft de toets van het Hof aan het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel echter wel doorstaan<sup>840</sup>.

De geheime commissielonenaanslag is in beginsel van toepassing zodra de verplichtingen inzake het tijdig indienen van individuele fiches en samenvattende opgaven niet worden nageleefd. De administratie zal een zekere soepelheid aan de dag leggen ingeval van laattijdig indienen van die documenten. Die soepelheid zal enkel worden verleend in de gevallen waarin de belastingplichtige, om redenen onafhankelijk van zijn wil, niet bij machte was de opgelegde termijnen te respecteren. Een korte vertraging zal aldus geen aanleiding geven tot het toepassen van de bijzondere aanslag voor zover die vertraging:

1. geen systematisch of vrijwillig karakter heeft;
2. niet voortvloeit uit een intentie om zich aan belastbare materie te onttrekken;
3. niet verhindert om, binnen de context van de technische voorschriften, tot de taxatie van de inkomsten ten name van de verkrijgers over te gaan;
4. die taxatie niet ingewikkelder maakt zonder dat bijzondere feitelijke omstandigheden dat op feitelijk vlak rechtvaardigen<sup>841</sup>.

art. 58 WIB92

Voorheen bepaalde artikel 58 van het WIB92 dat ingeval het toekennen van geheime commissielonen bevonden werd tot de dagelijkse praktijk van ondernemingen te behoren, de minister van Financiën op aanvraag van de belastingplichtige kon toestaan dat aldus toege-

<sup>837</sup>Zie echter Brussel 9 januari 1984, *A.F.T.* 1984, 67, *F.J.F.*, No. 84/64 en Antwerpen 15 februari 1984, *A.F.T.* 1984, 66 (die niet zo streng zijn voor de fiches en samenvattende opgaven). Zie eveneens Cass. 7 juni 1985, *F.J.F.*, No. 86/48, *Pas.* 1985, I, 1263, *A.F.T.* 1986, 47, *R.W.* 1985-86, 1381 (waar de aanslag bevestigd werd ondanks het feit dat de genietter tijdig aan de administratie bekend was); Antwerpen 29 april 1997, *F.J.F.*, No. 98/18 (m.b.t. vertegenwoordigings-, reis-en huurkosten).

<sup>838</sup>Wet 27 november 2002, *B.S.* 10 december 2002.

<sup>839</sup>Arbitragehof 6 april 2000, nr. 44/2000, *B.S.* 26 mei 2000, 18086, *T.F.R.* 2000, 582.

<sup>840</sup>Arbitragehof 19 februari 2003, 28/2003. Zie F. DESTERBECK, “Geheime commissielonen. Bijzondere aanslag in Venn.B. is grondwettelijk”, *Fisc. Act.* 2003, afl. 9, 2-3. Zie ook: Luik 13 september 2000, *T.F.R.* 2001, afl. 206, noot, 771, *R.G.F.* 2001, 177, noot; C. PEETERS, “De aanslag geheime commissielonen in de vennootschapsbelasting getoetst aan het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel”, *A.F.T.* 2001, afl. 12, 448.

<sup>841</sup>Vr. nr. 814 EERDEKENS 26 oktober 2001, *Vr. & Antw.* Kamer 2002-2003, nr. 151, 19273, *Bull. Bel.*, afl. 842, 2934-2937.

kende sommen als beroepskosten werden aangemerkt, mits die commissielonen de normale grenzen niet overschrijden en de onderneming de desbetreffende belasting betaalt volgens een tarief dat de minister forfaitair bepaalt en dat niet lager dan 20 % mag zijn<sup>842</sup>. Deze toestemming mag niet worden verleend voor het verwerven of behouden van overheidsopdrachten of van administratieve vergunningen (art. 58 lid 2 WIB92). De minister stond de aftrek van de geheime commissielonen slechts toe aan ondernemingen waar deze commissielonen uitgekeerd werden met het doel de uitvoer te vergemakkelijken, alsook in vervoer ter zee. De minister moest zijn beslissing motiveren<sup>843</sup>.

art. 53 24° WIB92

Deze bepaling werd door de wet van 11 mei 2007 geschrapt. Tegelijk werd een aftrekverbod ingevoerd voor sommen en voordelen die besteed worden bij private en publieke omkoping in België, of bij het omkopen van buitenlandse of internationale ambtenaren (zie art. 53 24° WIB92).

#### 41. Werkgeversbijdragen voor aanvullende verzekering

1269,50

- Bibliografie
- GYSEN, S., "Vorming van oudedagsvoorzieningen: fiscale aspecten", in *Fiscale aspecten van extralegale pensioenen. Fiscale aanmoediging van stock option plans, Balans Fiskoloog Informatiedossier*, Kalmthout, Biblio, 1985, 1-97.
  - CENTRE DE DROIT PATRIMONIAL DE LA FAMILLE, *Fiscalité de l'assurance-vie*, LEDOUX, J.T. en RAUCENT, L. (eds.), Brussel, Bruylant, 1990, 241.
  - MOHR, M., "De groepsverzekering. Juridische en fiscale aspecten", *Fiscale Praktijkstudies*, nr. 18, Diegem, Ced.Samsom, 1997, 123 p.
  - ROELS, P., "Pensioenvorming na 31 december 1992 – Tweede pijler", *A.F.T.* 1993, 67-74.
  - VANDENIJK, M., DE REYMAEKER, A. & HENDRICKX, C., "De Wet op de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid", *A.F.T.* 2003, 437.
  - VAN EESBEECK, P. & VEREYCKEN, L., "Aanpassing 80 %-grens en invoering pensioendatabank", *Fiscoloog* 2006, afl. 1052, 3.
  - VANDENDIJK, M., HENDRICKX, C., DE REYMAEKER, A., "Wet op de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid: update", *A.F.T.* 2006, afl. 6, 3-11.

1270

art. 52 3° b) en 59 WIB92

De wet van 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid (WAP), heeft het aanvullend pensioenstelsel danig hervormd.

Zijn in principe aftrekbare beroepskosten, de werkgeversbijdragen en -premies gestort ter uitvoering van:

- een aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood voor het vestigen van een rente of van een kapitaal bij leven of overlijden;
- een collectieve of individuele aanvullende pensioentoezegging inzake een rust- en/of overlevingspensioen, met het oog op de vorming van een rente of van een kapitaal bij leven of bij overlijden;

<sup>842</sup>Voor een toepassing, zie: Gent 5 februari 1998, *F.J.F.*, No. 98/167.

<sup>843</sup>RvSt 9 oktober 1985, nr. 25712, *F.J.F.*, No. 86/78.

- een solidariteitstoezegging als bedoeld in de artikelen 10 en 11 van de WAP;
- een collectieve of individuele toezegging die moet worden beschouwd als een aanvulling van de wettelijke uitkeringen bij overlijden of arbeidsongeschiktheid door arbeidsongeval of ongeval ofwel beroepsziekte of ziekte.

Voormelde werkgeversbijdragen en -premies zijn slechts aftrekbaar voor zover:

- ze definitief worden gestort aan een in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte gevestigde verzekeringsonderneming, verzorgingsinstelling of instelling voor bedrijfspensioenvoorzieningen;
- de wettelijke en bovenwettelijke uitkeringen naar aanleiding van de *pensionering*, uitgedrukt in jaarlijkse renten (die geïndexeerd mogen worden), niet meer bedragen dan 80 % van de laatste normale brutojaarbezoldiging en worden berekend op basis van de normale duur van een beroepswerkzaamheid. Indien het toezeggingen betreft andere dan 'vaste prestaties', worden de daaraan verbonden extrawettelijke uitkeringen vastgesteld rekening houdend met de eigenschappen van de overeenkomst, de aan de overeenkomst verbonden reserves en bepaalde andere parameters (verhogingspercentage bezoldigingen, kapitalisatiepercentage, percentage van deelneming in de winst);
- de wettelijke en aanvullende uitkeringen bij *arbeidsongeschiktheid*, uitgedrukt in jaarlijkse renten, niet meer bedragen dan de normale brutojaarbezoldiging.

art. 34  
KB/WIB92

In artikel 34 van het KB/WIB92 heeft de Koning bepaald wat onder de begrippen 'normale brutojaarbezoldiging', 'laatste normale brutojaarbezoldiging' en 'normale duur van een beroepswerkzaamheid' moet worden verstaan .

De beperking van de uitkeringen tot ofwel 80 % van de laatste brutojaarbezoldiging ofwel tot maximaal de normale brutojaarbezoldiging worden toegepast op de bijdragen en premies die verband houden met aanvullende verzekeringen tegen ouderdom en vroegtijdige dood en met aanvullende pensioentoezeggingen en, anderzijds op de bijdragen en premies die verband houden met toezeggingen die moeten worden beschouwd als een aanvulling van de wettelijke uitkeringen bij overlijden of arbeidsongeschiktheid door arbeidsongeval of ongeval ofwel door beroepsziekte of ziekte. Voor de berekening van die begrenzingen worden de bijdragen en premies, gestort ter uitvoering van een solidariteitstoezegging, naargelang van hun aard, omgedeeld over elk van die categorieën.

Voor de werkgeversbijdragen en -premies die verband houden met aanvullende verzekeringen tegen ouderdom en vroegtijdige dood en met aanvullende pensioentoezeggingen, moet de begrenzing tot 80 %, worden beoordeeld ten opzichte van het totale bedrag van de wettelijke pensioenen en van de op jaarbasis berekende extrawettelijke pensioenen. De uitkeringen op grond van pensioensparen en van andere individuele levensverzekeringscontracten dan die welke worden gesloten ter uitvoering van een individuele aanvullende pensioentoezegging inzake een rust- en/of overlevingspensioen, worden niet in aanmerking genomen.

Voor de werkgeversbijdragen en -premies die verband houden met toezeggingen die moeten worden beschouwd als een aanvulling van de wettelijke uitkeringen bij overlijden of arbeidsongeschiktheid door arbeidsongeval of ongeval ofwel door beroepsziekte of ziekte, moet de begrenzing tot de normale brutojaarbezoldiging worden beoordeeld ten opzichte van het totale bedrag van de wettelijke uitkeringen bij arbeidsongeschiktheid en van de op jaarbasis berekende extrawettelijke uitkeringen bij arbeidsongeschiktheid.

De 80 %-grens is niet van toepassing op een kapitaal bij overlijden voor de pensionering<sup>844</sup>.

<sup>844</sup>Brussel 19 september 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 906, 1.

art. 53 22° WIB92

Voor de aftrekbaarheid van werkgeversbijdragen in het kader van een individuele pensioen-toezegging geldt er naast de 80 %-grens een beperking van, te indexeren, 1525 EUR per jaar (1980 EUR voor aj. 2008 en 2020 EUR voor aj. 2009)<sup>845</sup>.

De werkgeversbijdragen worden alleen afgetrokken indien ze worden verantwoord door bewijsstukken die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt. Aftrekbaarheid en verantwoording worden geregeld in de artikelen 34 en 35 van het KB/WIB92.

Aftrekbaarheid geldt slechts indien de bijdragen rechtsreeks aan de verzekeringsmaatschappij worden gestort en niet door tussenkomst van een derde<sup>846</sup>.

Indien de pensioenen, renten of kapitalen *onmiddellijk* door de onderneming aan de rechtverkrijgenden van de overleden werknemer of bedrijfsleider worden toegekend, zijn die niet aan bovenvermelde beperking van 80 % onderworpen<sup>847</sup>.

Voor de aftrekbaarheid is uiteraard vereist dat het om een werkelijke verzekering gaat. Door de brancheervaging tussen bank- en verzekeringsproducten is dit niet altijd duidelijk. Vooral over zogenaamde tak 23-producten ontstaat steeds vaker discussie met de fiscale administratie. De lagere rechtbanken hebben al enige malen besloten dat een verzekeringsbon een beleggingsproduct is en geen verzekering. De betaalde premies zijn hierdoor niet aftrekbaar<sup>848</sup>.

#### 42. Personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen versus motoren

1271

Met uitzondering van de brandstofkosten, financieringskosten en kosten voor mobiele telefoon (*Com. IB.* 1992, nr. 66/42 tot 45) zijn de kosten<sup>849</sup> die betrekking hebben op het beroepsmatig gebruik van personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, zoals omschreven in de reglementering inzake inschrijving van motorvoertuigen, en op die voertuigen geleden minderwaarden slechts voor 75 % aftrekbaar. Onder beroepsmatig gebruik moet worden verstaan de verplaatsingen van de woonplaats of de vaste plaats van tewerkstelling naar plaatsen die met de beroepswerkzaamheid verband houden.

Ook de kosten van in het buitenland gebruikte voertuigen zijn onderworpen aan de 75 %-aftrekbeperking<sup>850</sup>.

art. 66 § 2 WIB92

Artikel 66, § 2 van het WIB92 voorziet in enkele specifieke uitzonderingen op de aftrekbeperking. Het betreft kosten met betrekking tot:

<sup>845</sup>Art. 53 22° WIB92.

<sup>846</sup>Gent 11 september 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 585; cf. L. NIESSSEN en B. MARISCAL, "Assurance de groupe pas de déduction des allocations patronales versées à la compagnie d'assurances via un intermédiaire", *C.&F.P.* 1998, 55-57.

<sup>847</sup>Circ. 17 december 1996, *Bull. Bel.*, afl. 768, 166.

<sup>848</sup>Rb. Brugge 15 januari 2002, besproken in M. ROUHART, "Assurance vie ou pur produit de placement", *Act. Fisc.* 2002, afl. 16, 5; Rb. Brugge 12 maart 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 395, *A.F.T.* 2002, afl. 6, 287, noot.

<sup>849</sup>Zoals daar bijvoorbeeld zijn: verkeersbelasting, autoradiotaks (enkel nog Waals gewest), verzekeringen, onderhoud en herstellingen, parkeerkosten, kosten van pechverhelping, car wash, technische controle.

<sup>850</sup>Vr. nr. 895 HATRY 3 maart 1998, *Vr. & Antw. Senaat* 1997-1998, nr. 1-74, 3867, *Fisc. Koer.* 1998, 390. Eerdere vragen hieromtrent: Vr. nr. 63 DUPRÉ 13 september 1995; *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, nr. 45, 6203, *Fisc. Koer.* 1996, 221; Vr. nr. 445 MICHEL 29 mei 1996, *Bull. Bel.*, afl. 766, 2538, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, nr. 45, 6203, *Fisc. Act.* 1996, afl. 32, 7; Vr. nr. 257 HATRY 23 mei 1997, *Vr. & Antw. Senaat* 1996-1997, 2464, *Bull. Bel.*, afl. 776, 2532.

1. voertuigen die uitsluitend worden gebruikt voor een taxidienst of voor verhuring met bestuurder en op grond daarvan van de verkeersbelasting op de autovoertuigen vrijgesteld zijn;
2. voertuigen die in erkende autorijsscholen uitsluitend worden gebruikt voor praktisch onderwijs en daartoe speciaal zijn uitgerust;
3. voertuigen die uitsluitend aan derden worden verhuurd.

Opdat autokosten aftrekbaar zouden zijn, moeten zij verband houden met de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtige.

- De kosten van aankoop en installatie van een mobiele telefoon zijn voor 100 % aftrekbaar<sup>851</sup>. Dit geldt niet voor de kosten verbonden aan een GPS<sup>852</sup>.
- De aftrekbeperking is niet toepasselijk op de niet-aftrekbare btw op interesten begrepen in termijnen van de leasingovereenkomst<sup>853</sup>.
- De solidariteitsbijdrage op het voordeel van het privégebruik van een firmawagen is integraal aftrekbaar als beroepsuitgave<sup>854</sup>.

De administratie heeft zich ook uitgesproken over:

- de aftrekbaarheid van de autokosten wanneer een belastingplichtige een beroep doet op een onderaannemer<sup>855</sup>;
- de beperking van de aftrekbaarheid van de autokosten m.b.t. door autohandelaars gebruikte directiewagens<sup>856</sup>;
- de beperking van aftrekbaarheid m.b.t. parkingkosten<sup>857</sup>.

De beperking is eveneens van toepassing op kosten met betrekking tot de onder 1 en 3 vermelde voertuigen die niet aan de belastingplichtige maar aan derden toebehoren (*Com. IB.* 1992, nr. 66/25), en op kosten die aan derden worden terugbetaald, juist alsof die kosten rechtstreeks door de belastingplichtige zelf waren betaald (*Com. IB.* 1992, nr. 66/49).

art. 66-66bis WIB92 en art. 43-43<sup>1</sup>  
KB/WIB92

Voor het woon-werkverkeer gelden bijzondere regels. Artikel 66, § 4 van het WIB92 bepaalt de beroepskosten met betrekking tot de verplaatsing tussen de woonplaats en de vaste plaats van tewerkstelling forfaitair op 0,15 EUR per afgelegde kilometer. Die afwijking geldt niet voor voertuigen die van de verkeersbelasting zijn vrijgesteld. Het forfait van 0,15 EUR/km mag (op grond van art. 66 § 5 WIB92) uitsluitend worden toegekend aan de belastingplichtige indien het betrokken voertuig:

1. hetzij zijn eigendom is;

<sup>851</sup>O.a Antwerpen 16 juni 1998, *Fiskoloog*, 998, afl. 668, 10; Brussel 30 maart 2001, *Fisc. Koer.* 2003, 270, noot S. VERTOMMEN.

<sup>852</sup>Vr. VAN PARYS, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 70, 7919, *Fiskoloog* 2001, afl. 796, 6.

<sup>853</sup>Vr. nr. 247 TANT 5 oktober 1992, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 23 november 1992, 2602, *Bull. Bel.*, afl. 729, 1858.

<sup>854</sup>Vr. nr. 56 DEVLIES 11 januari 2008, *Vr. & Antw. Kamer* 2007-2008, nr. 011, 1609.

<sup>855</sup>Vr. nr. 207 VAN THILLO 8 mei 1989, *Vr. & Antw. Senaat*, 8 mei 1989, 2081, *Bull. Bel.*, afl. 690, 171; Vr. nr. 511 DE CROO 26 april 1990, *Vr. & Antw. Kamer*, 26 april 1990, 9329, *Bull. Bel.*, afl. 701, 112.

<sup>856</sup>Circ. 31 december 1990, *Bull. Bel.*, afl. 702, 362.

<sup>857</sup>Vr. nr. 5 DE SCHAMPELAERE 8 januari 2008, *Vr. & Antw. Kamer* 2007-2008, nr. 008, 500-501.



2. hetzij op zijn naam is ingeschreven bij de Directie voor de Inschrijving van de Voertuigen;
3. hetzij door een huur- of leasingovereenkomst bestendig of gewoonlijk te zijner beschikking is;
4. hetzij aan zijn werkgever of vennootschap toebehoort en het eventueel voordeel voortvloeiend uit het gebruik van dat voertuig op zijn naam wordt belast.

In de drie eerste gevallen mag het forfait ook worden toegekend aan de echtgenoot, de wettelijk samenwonende partner of aan een kind van de belastingplichtige wanneer die het voertuig gebruikt voor verplaatsing tussen de woonplaats en de vaste plaats van tewerkstelling met dien verstande evenwel dat het forfait op basis van artikel 66 van het WIB92 slechts aan één enkele belastingplichtige mag worden toegekend voor het gezamenlijk afgelegde traject. De aftrek van het km-forfait op basis van artikel 66 van het WIB92 is echter niet mogelijk wanneer men de wagen gebruikt van zijn partner met wie men ongehuwd feitelijk samenwoont<sup>858</sup>.

Of een plaats van tewerkstelling een vaste plaats van tewerkstelling is, moet worden beoordeeld aan de hand van een geheel van omstandigheden die eigen zijn aan elk geval afzonderlijk<sup>859</sup>. De administratie heeft nog een bijkomend criterium ingevoerd<sup>860</sup> om te bepalen wat een 'vaste' plaats van tewerkstelling is: als een werknemer tijdens het jaar veertig dagen of meer aanwezig is op een bepaalde plaats (zonder dat die 40 dagen noodzakelijk op elkaar moeten volgen), dan wordt die plaats voortaan ook als een vaste plaats van tewerkstelling aangemerkt.

De aftrek van het forfait van 0,15 EUR per kilometer wordt op basis van artikel 66bis van het WIB92 eveneens toegestaan aan iedereen die zijn woon-werkverkeer op een andere manier aflegt dan met de eigen of een ter beschikking gestelde wagen en die bij gebrek aan bewijzen de juiste omvang van de kosten van die andere vervoerswijze niet aantoonst. Die mogelijkheid is echter beperkt tot 100 kilometer enkele rit (art. 43<sup>1</sup> KB/WIB92). De administratie heeft deze regeling van commentaar voorzien<sup>861</sup>.

- Omtrent het forfait van 0,15 euro per kilometer voor woon-werkverkeer met de wagen (zie ook *Com. IB.* 1992, nr. 66/57 e.v.).
- Het forfait van 0,15 EUR omvat alle rechtstreekse en onrechtstreekse autokosten en dus ook de brandstofkosten en de eventuele minderwaarde, met uitzondering evenwel, van de financieringskosten en de kosten van een mobilifoon (*Com. IB.* 1992, nr. 66/64-65). Volgens bepaalde rechtspraak omvat het forfait niet de minderwaarde die op de verkoop van een wagen wordt geleden naar aanleiding van een ongeval tijdens het woon-werkverkeer. De minderwaarde is aftrekbaar bovenop het forfait, zij het beperkt tot 75 % van het beroepsmatig gedeelte van de minderwaarde<sup>862</sup>.

<sup>858</sup>Vr. nr. 1272 BROUNS 6 maart 1998, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 133, 18375.

<sup>859</sup>Cass. 22 november 2002, *Fisc. Act.* 2002, afl. 44, 1.

<sup>860</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/573.243 (AOIF 46/2007), 6 december 2007.

<sup>861</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/555.253, 8 april 2004.

<sup>862</sup>Antwerpen 6 juni 2006, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. A 06/67.

- Bij diefstal van een wagen gebruikt voor het woon-werkverkeer kan geen waardevermindering boven het forfait van 0,15 EUR per kilometer in aanmerking worden genomen<sup>863</sup>.
- Indien de kinderen op de weg naar het werk worden afgezet aan de school, zonder dat er wordt aangetoond dat hiervoor een omweg wordt gemaakt, geldt voormeld forfait voor de gehele afstand<sup>864</sup>.
- Het forfait van 0,15 EUR per kilometer geldt ook voor de gevallen waarin de belastingplichtige zijn beroepswerkzaamheid op twee plaatsen uitoefent en één daarvan samenvalt met zijn verblijfplaats (bv. een arts werkt in een artsennootschap waarvan de maatschappelijke zetel op het adres van zijn woning is gevestigd, en hij oefent ook een praktijk uit in een ziekenhuis)<sup>865</sup>.
- Aangezien het forfait van toepassing is op alle woon-werkverplaatsingen, moet het ook worden toegepast op de verplaatsingen die een thuisarbeider maakt tussen zijn woning en zijn tweede arbeidsplaats<sup>866</sup>.
- Het door de belastingplichtige opgegeven aantal kilometer moet kunnen worden aangetoond<sup>867</sup>. Ter zake het aanvaarden van een forfaitaire raming door de belastingplichtige<sup>868</sup>. Ter zake het aanvaarden als bewijs van een attest van de werkgever<sup>869</sup>.
- De regeling van het voordeel van alle aard waarbij het privégebruik van een bedrijfswagen forfaitair wordt vastgesteld op minimum 5000 km, kan niet zomaar worden gehanteerd om het privégebruik van een persoonlijke wagen te ramen<sup>870</sup>. De 5000-km norm schendt het gelijkheidsbeginsel, daar waar het een ongerechtvaardigd verschil invoert tussen enerzijds, de werknemers met een woon-werkverkeer van minder dan 5000 km en, anderzijds, de werknemers met een woon-werkverkeer van meer dan 5000 km<sup>871</sup>.
- De kosten in verband met het door een werkgever of een groep van werkgevers ingerichte gemeenschappelijk vervoer van personen tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling zijn met ingang van het aanslagjaar 2003 ten belope van 120 % aftrekbaar<sup>872</sup>.
- De kosten die verband houden met het gebruik van een motorfiets voor beroepsverplaatsingen vallen noch onder de 75 %-aftrekbepanking, noch onder de overeenkomstig artikel 66, § 4 van het WIB92 voor woon-werkverkeer verplichte toepassing van het forfait van 0,15 euro per kilometer. Beide maatregelen betreffen immers enkel personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen. Voor motorfietsen gelden bijgevolg de gewone regels inzake beroepskosten. Dit wil zeggen dat de kosten die verband houden met het gebruik van de motorfiets voor beroepsmatige verplaatsingen zoals afschrijvingen, verzekeringskosten, verkeersbelasting, brandstof, beschermende motorkleding, enz., in aanmerking komen als beroepsuitgave voor hun werkelijke bedrag en in de mate dat de motorfiets beroepshalve wordt gebruikt.

<sup>863</sup>Vr. nr. 438 JANSSENS 23 mei 1996, *Bull. Bel.*, afl. 764, 2054.

<sup>864</sup>Bergen 21 november 1997, *F.J.F.*, No. 98/41; Brussel 13 september 2007, *F.J.F.*, No. 2008/103.

<sup>865</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/504.308, 9 juni 1998, besproken in *Fisc. Act.* 1998, afl. 32, 6; Cass. 21 november 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 872, 8.

<sup>866</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/504.308, 6 juni 1998, *Bull. Bel.*, afl. 784, 1554.

<sup>867</sup>O.a. Antwerpen 16 juni 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 668, 10; Brussel 30 maart 2001, *Fisc. Koer.* 2003, 270, noot S. VERTOMMEN.

<sup>868</sup>Luik 2 april 2003, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 10, 407.

<sup>869</sup>Luik 2 april 2003, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 10, 407.

<sup>870</sup>Gent 14 oktober 2003, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 18, 641.

<sup>871</sup>Bergen 22 november 2006, *Fiscoloog* 2008, afl. 1106, 5.

<sup>872</sup>Art. 62 en 63 wet 10 augustus 2001 tot hervorming van de personenbelasting, *B.S.* 20 september 2001.

Op basis van artikel 66bis van het WIB92 kan m.b.t. het woon-werkverkeer afgelegd met een motorfiets echter wel gebruik worden gemaakt van het forfait van 0,15 EUR per km, tot maximaal 100 km enkele rit.

- Voor het administratieve standpunt inzake aftrekbare motorkledingkosten, zie Circ. nr. Ci.RH.241/559.092 (AOIF 43/2005) van 23 november 2005.

## 2. Economische vrijstellingen

### a. Aftrek voor bijkomend personeel

#### 1272

art. 67, 67bis en 67ter WIB92

Artikel 67 van het WIB92<sup>873</sup> voorziet in de vrijstelling van de winst tot een bedrag van, te indexeren 10 000 EUR (13 010 EUR voor aj. 2008 en 13 250 EUR voor aj. 2009) per bijkomende aangeworven personeelseenheid die in België voltijds in een onderneming wordt tewerkgesteld voor de uitbouw van het technologisch potentieel van de onderneming, een betrekking van diensthoofd voor de uitvoer of een betrekking van diensthoofd van de afdeling integrale kwaliteitszorg. De vrijstelling voor bijkomend personeel voor de uitbouw van het technologisch potentieel is afgeschaft vanaf aj. 2009.

Als diensthoofd voor de uitvoer of diensthoofd van de afdeling integrale kwaliteitszorg<sup>874</sup> kan een reeds aangeworven werknemer worden aangeduid; het behoud van de vrijstelling vereist alsdan dat de onderneming er zich toe verplicht om binnen dertig dagen een nieuwe voltijdse werknemer aan te werven om de vrijgekomen betrekking in te nemen (art. 67 § 2 WIB92). Verder is er voorzien in een bijzondere regeling voor de terugname van de vrijstelling (art. 67 § 4 WIB92) wanneer het personeelslid niet meer voor de gestelde doeleinden wordt tewerkgesteld<sup>875</sup>. De uitvoering van dit artikel vormt het voorwerp van de artikelen 44 tot 46 van het KB/WIB92<sup>876</sup>.

Artikel 67bis van het WIB92 voorziet in een vrijstelling van de winst of baten ten belope van 20 % van de aftrekbare bezoldigingen die worden betaald of toegekend aan de werknemers waarvoor de werkgever, die de genoemde kosten draagt, een stagebonus verkrijgt als bedoeld in artikel 58 van de wet van 23 december 2005 betreffende het generatiepact.

Artikel 67ter van het WIB92 – voorheen artikel 29 van de programmawet van 10 februari 1998 (B.S. 21 februari 1998) – voorziet in een vrijstelling van de winst of baten ten belope van, te indexeren, 3720 EUR (4840 EUR voor aj. 2008 en 4930 EUR voor aj. 2009) per in

<sup>873</sup>Zoals gewijzigd door wet 27 oktober 1997, B.S. 2 december 1997, *Bull. Bel.*, afl. 778, 44.

<sup>874</sup>Om de vrijstelling te krijgen voor bijkomende personeelseenheden tewerkgesteld als diensthoofd van de afdeling Integrale Kwaliteitszorg moeten de belastingplichtigen een attest op naam verstrekken dat afgeleverd wordt hetzij door de minister van Economische Zaken, hetzij door de minister van de Middenstand (voor de ondernemingen met minder dan 50 werknemers). Zie MB van 29 november 2002 houdende overdracht van de bevoegdheid tot het afleveren van de attesten op naam, zoals bedoeld in art. 46 § 4 KB/WIB92, B.S. 14 december 2002.

<sup>875</sup>Zie o.a. commentaar in *Fiscalog* 1997, afl. 641, 5.

<sup>876</sup>Zie ook Vr. nr. 342 DETIENNE 29 april 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-97, nr. 89, 12261, *Bull. Bel.*, afl. 777, 2864.

België bijkomend tewerkgestelde personeelseenheid met een beperkt bruto dag- of uurloon. Dat loon mag niet hoger zijn dan respectievelijk 90,32 of 11,88 EUR. Deze laatste bedragen kunnen bij in ministerraad overlegd besluit worden verhoogd tot respectievelijk 100 of 13 EUR. De werkgever moet echter kwalificeren als een 'kleine' werkgever, d.w.z. de werkgever stelt minder dan 11 werknemers tewerk op 31 december 1997 of op het einde van het jaar waarin de uitoefening van hun beroep is aangevangen als die op een latere datum is begonnen.

1273

## b. Investeringsaftrek

### Bibliografie

- KB 12 augustus 1985, *B.S.* 3 september 1985 (bevat diverse bepalingen tot uitvoering van artikel 42ter (oud))
  - KB 29 oktober 1985, *B.S.* 23 november 1985 (bevat de lijst van de elementen waarvoor een aftrek van 20 % voorzien is).
  - Circ. 21 september 1984, *Bull. Bel.*, afl. 633, 2714.
  - Circ. 3 mei 1985, *Bull. Bel.*, afl. 640, 1246 (bespreekt de wijzigingen aangebracht aan artikel 42ter van het WIB (oud) door de wet van 31 juli 1984).
  - Circ. 18 december 1986, *Bull. Bel.*, afl. 658, 313 (lesauto's van erkende rijsscholen).
  - Bericht i.v.m. de investeringsaftrek, *B.S.* 7 juni 1997, 15419.
  - Bericht 7 maart 1998 i.v.m. investeringen m.b.t. aanslagjaar 1999, *Bull. Bel.*, afl. 781, 808.
  - Bericht 28 april 2000 i.v.m. de investeringsaftrek, *B.S.* 28 april 2000, 13470.
  - AUTENNE, J., PARENT, X., SIAENS, A. en MALHERBE, J., "Approche Technique des A.R. n<sup>os</sup> 15 et 48", rapport op de studiedag van 7 oktober 1982 in de Facultés Universitaires Saint Louis.
  - MAERVOET, K. en ZWANEOEL, T., "De investeringsaftrek", *Fiscale dossiers Vandewinckele*, nr. 21, Diegem, Ced.Samsom, 1997, 43 p.
  - SALIEN, V., "De nieuwe regeling inzake de investeringsaftrek, de behandeling van de meerwaarden en het verrichten van afschrijvingen", *A.F.T.* 1982, 159-172.
  - BREHAIN, P. en GERARD, M., "Belastinghervorming en investeringen", *A.F.T.* 1989, 243- 248.
  - X., "Percentages voor de investeringen verbonden aan aj. 1999", *Fisc. Act.* 1998, afl. 10, 4.
  - SCHOTTE, C., "Modifications 1995-1997 en matière de stimulants à l'investissement et à l'emploi", *Etudes Fiscales 1998*, Brussel, Bruylant, 1998, 159-190.
  - VAN DYCK, J., "Investeren in beveiliging beroepslokalen", *Fiscoloog*, afl. 1081,1.
- Zie ook i.v.m. vennootschapsbelasting: randnr. 1501.

1274

art. 68-77 WIB92

De artikelen 68 tot en met 77 van het WIB92 regelen deze materie. De winst en baten worden verminderd met een bedrag dat gelijk is aan een percentage van het geïnvesteerde bedrag.

1275

De voornaamste bijzonderheden zijn de volgende:

- a. de investeringen moeten bestaan uit materiële vaste activa die in nieuwe staat zijn verkregen of tot stand gebracht en uit nieuwe immateriële vaste activa die in België voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt.

Wat het 'nieuwe' cliënteel betreft, zie de definitie in *Vr. & Antw.* Kamer 1983-84, 11 mei 1983 en Antwerpen, 9 september 1997, *F.J.F.*, No. 97/257. Een brevet is 'nieuw' wanneer het nog niet bedrijfsmatig in België werd gebruikt<sup>877</sup>.

Met betrekking tot de vraag of onroerende goederen die gedeeltelijk privé en gedeeltelijk beroepsmatig worden gebruikt voor de investeringsaftrek in aanmerking zie *Circ. nr. Ci.RH.242/561.087 (AOIF 4/2004)*, 19 januari 2004 en rechtspraak<sup>878</sup>. Vaste activa waarvan het recht van gebruik aan derden is afgestaan worden uitgesloten van de investeringsaftrek. Wanneer een vennootschap het gebruik slechts gedeeltelijk aan een derde heeft afgestaan, is enkel dat gedeelte uitgesloten (art. 64 en 75 3° WIB92 en art. 43 2° KB/WIB92)<sup>879</sup>. De investeringsaftrek voor verbeteringswerken kan ook toegepast worden door de huurder van een gebouw<sup>880</sup>.

Voor de verhuur aan particulieren lijkt de investeringsaftrek nog steeds mogelijk<sup>881</sup>, in het geval de investeringen verhuurd worden aan een vennootschap is in ieder geval geen investeringsaftrek mogelijk<sup>882</sup>.

De investeringsaftrek geldt niet voor onroerende goederen die door de huurder voor privédoeleinden worden aangewend<sup>883</sup>. Evenmin is er investeringsaftrek op vaste activa waarvan het gebruik wordt afgestaan aan een bedrijfsleider die de activa voor privédoeleinden gebruikt<sup>884</sup>.

Een voor de btw 'nieuw' gebouw is niet noodzakelijk ook 'nieuw' voor de toepassing van de investeringsaftrek<sup>885</sup>.

De investeringsaftrek is niet toepasselijk indien het gebruik van de vaste activa aan derden is overgedragen<sup>886</sup>.

De uitsluiting van de investeringsaftrek is de uitzondering en moet beperkend geïnterpreteerd worden<sup>887</sup>.

<sup>877</sup>Vr. nr. 315 DALEM, *Vr. & Antw.* Senaat 1983-1984, 11 september 1984, 1841.

<sup>878</sup>Antwerpen 16 november 1999, *Fiscoloog*, afl. 734 (geen investeringsaftrek voor een gemengde dokterswoning); Antwerpen 2 maart 1999, *Fisc. Koer.* 1999, 311-313; anders: Vr. nr. 12 GHESQUIÈRE 24 oktober 1986, *Vr. & Antw.* Kamer 1986-1987, 25 november 1986, 94, *Bull. Bel.*, afl. 661, 1082; Vr. nr. 264 DECOSTER 19 juni 1987, *Vr. & Antw.* Kamer, 11 augustus 1987, *Bull. Bel.*, afl. 667, 2600; Gent 24 april 2001, *F.J.F.*, No. 2001/284 (investeringsaftrek toegestaan uitsluitend voor beroepswerkzaamheid gebruikt gedeelte onroerend goed en geweigerd voor gemengd gebruikt gedeelte zelfde onroerend goed). Zie ook Antwerpen 14 april 1994, *F.J.F.*, No. 94/208; Antwerpen 24 september 2002, *F.J.F.*, No. 2003/45, 169, en vooral: Gent 25 oktober 2001, *Fisc. Act.* 2001, afl. 3, 10; Gent 20 september 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 882, 10, *Fisc. Act.* 2001, afl. 39, *T.F.R.* 2002, 140, noot; Gent 17 oktober 2000, *Fisc. Act.* 2000, afl. 37, 2, *Fisc. Koer.* 2000, 533, noot; Gent 26 april 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 760, 10.

<sup>879</sup>Zie ook Vr. nr. 1411 10 juni 1998, *Vr. & Antw.* Kamer 1998-99, nr. 149, 3 november 1998, 20400, *Bull. Bel.*, afl. 791, 921.

<sup>880</sup>Rb. Brugge 8 januari 2002, *Fisc. Koer.* 2002, afl. 8, 309, noot.

<sup>881</sup>Cass. 22 november 2001, *T.F.R.* 2002, afl. 219, 358, noot, *A.F.T.* 2002, afl. 2, 82, noot, *Fisc. Act.* 2002, afl. 5, 6, *Fiscoloog* 2002, afl. 835, 6, *F.J.F.*, No. 2002/48 (tentenverhuur aan particulieren, met verwijzing naar de wetgeschiedenis van art. 75 2° en 3° WIB92).

<sup>882</sup>Cass. 27 juni 2002, *Fiscoloog*, afl. 863, 3.

<sup>883</sup>Vr. nr. 243 VANSTEENKISTE, *Vr. & Antw.* Kamer 1986-1987, 30 juni 1987, 3235, *Bull. Bel.*, afl. 667, 2590.

<sup>884</sup>Vr. nr. 608 DELCROIX, *Vr. & Antw.* Senaat 1997-1998, nr. 1-62, 3190, 12 november 1997, *Bull. Bel.*, afl. 781, 802.

<sup>885</sup>Vr. nr. 867 ANTHEUNIS 25 april 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1996-97, nr. 96, 13029, *Bull. Bel.*, afl. 777, 2862 (i.v.m. de aankoop van een gebouw dat door de vorige eigenaar werd verhuurd).

<sup>886</sup>Art. 75 3° WIB92. Zie in dit verband: Vr. nr. 60 PEETERS 10 december 1990, *Bull. Bel.*, afl. 707, 1791 (rusthuizen); Vr. nr. 169 VAN HOOLAND 24 april 1990, *Vr. & Antw.* Senaat 1990-1991, nr. 38, 1780, (hotelbedrijven); Vr. nr. 212 DE ROO 15 december 1992, *Vr. & Antw.* Senaat 1992-1993, nr. 41, 1755, *Bull. Bel.*, afl. 727, 1304 (tentenverhuur); Vr. nr. 184 HOSTEKINT 24 januari 1997, *Vr. & Antw.* Senaat 1996-1997, nr. 1-40, 1970, (paardenstallen); Antwerpen 18 maart 1996, *F.J.F.*, No. 96/204 (verhuring zeiljacht). Zie echter Brussel 11 oktober 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 465, *T.F.R.* 2002, afl. 219, 364, noot (materiaal voor stands op beurzen waarmee gebouwd wordt in functie van de behoeften van de cliënten); Rb. Antwerpen 15 december 2004 *T.F.R.* 2005, afl. 282, 508, noot H. VAN OTRYVE, (medische apparatuur ter beschikking gesteld door een vennootschap aan specialisten, al dan niet doktersvennootschappen).

<sup>887</sup>Rb. Brugge 8 januari 2002, *T.F.R.* 2004, afl. 253, 2004/N 3.

b. De aftrek is gelijk aan de volgende percentages van de aanschaffings- of beleggingswaarde<sup>888</sup>:

- in het algemeen:
  - een volgens een formule jaarlijks te berekenen basispercentage dat niet minder mag bedragen dan 3,5 % en niet meer dan 10,5 %.

art. 69 § 2 WIB92

Dit basispercentage is evenwel gelijk aan 3 % wanneer het gaat om materiële vaste activa die uitsluitend bestemd zijn voor het verzekeren van het productieproces van herbruikbare verpakkingen van dranken en nijverheidsproducten zoals bedoeld in de wetgeving op de milieutaksen. Dit percentage is eveneens van toepassing op de materiële vaste activa die uitsluitend bestemd zijn voor het verzekeren van de terugname in de verkooppunten, de tussentijdse stockage, de verzending naar de afvuller of de verdere sortering en reiniging met het oog op de terugzending naar de respectievelijke afvullers van de bedoelde herbruikbare verpakkingen (art. 69 § 2 WIB92).

Voor de definiëring van enkele begrippen, zie het KB van 21 september 2000, *B.S.* 17 oktober 2000, 34938.

- het basispercentage wordt verhoogd:
  - ofwel met 10 procentpunten wanneer het gaat om:
    - octrooien;
    - vaste activa die worden gebruikt ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën die geen effect hebben op het leefmilieu of die beogen het negatieve effect op het leefmilieu zoveel mogelijk te beperken;
    - vaste activa die dienen voor een rationeler energieverbruik, voor de verbetering van de industriële processen uit energetische overwegingen en, in het bijzonder, voor de terugwinning van energie in de industrie;
    - een rookafzuig- of verluchttingsysteem dat wordt geïnstalleerd in de rookkamer van een horeca-inrichting;

art. 70 WIB92

- ofwel met 7 procentpunten in de gevallen bedoeld in artikel 70, eerste lid van het WIB92: gespreide investeringsaftrek voor kmo's.
- ofwel met 17 procentpunten met betrekking tot de materiële vaste activa die dienen voor de beveiliging van de beroepslokalen (wat de voorwaarden m.b.t. deze activa betreft, zie artikel 49/1 van het KB/WIB92 en de bijlage IIquater bij het KB/WIB92) alsook in de gevallen bedoeld in artikel 70, lid 2 van het WIB92: verhoogde gespreide investeringsaftrek voor zgn. 'groene investeringen', d.w.z. vaste activa die worden gebruikt ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën die geen effect hebben op het leefmilieu of die beogen het negatieve effect op het leefmilieu zoveel mogelijk te beperken<sup>889</sup>.

Wanneer de economische omstandigheden zulks rechtvaardigen kan de Koning, bij een in ministerraad overlegd besluit, het basispercentage van de aftrek verhogen.

<sup>888</sup>Deze prijs dient te worden verhoogd met de bijkomende kosten en onrechtstreekse productiekosten, die samen met de vaste activa waarop ze betrekking hebben, worden afgeschreven. De toegekende kapitaalsubsidies mogen niet worden afgetrokken van de berekeningsbasis van de investeringsaftrek, zie Gent 18 januari 2001, *Fiscalog* 2001, afl. 789, 9.

<sup>889</sup>Ingevoerd door wet 16 april 1997, *B.S.* 23 mei 1997.

- c. Deze aftrek vindt in beginsel integraal toepassing tijdens het belastbare tijdperk waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht.  
Belastingplichtigen die op de eerste dag van het belastbare tijdperk waarin de activa zijn aangeschaft of tot stand gebracht *minder dan 20 werknemers* tewerkstellen, kunnen desgewenst de investeringsaftrek over de afschrijvingsperiode van die activa spreiden; in dat geval wordt de aftrek eenvormig bepaald op het basispercentage verhoogd met 7 procentpunten en wordt hij berekend op de afschrijvingen die voor elk belastbaar tijdperk van die periode worden aangenomen. De toepassing van de verhoogde gespreide investeringsaftrek voor milieuvriendelijke investeringen (basispercentage verhoogd met 17 procentpunten) is ook voor belastingplichtigen die *meer dan 20 werknemers* tewerkstellen mogelijk (art. 70 WIB92).
- art. 71 WIB92  
Indien bij de overdracht of bij de buitengebruikstelling van een vast activum het totaal van de (gespreide) aftrekken lager is dan de (gewone) aftrek die had kunnen worden toegepast overeenkomstig artikel 69 van het WIB92, wordt een aanvullende aftrek tot het bedrag van dat verschil verleend (art. 71 WIB92).  
Indien een belastbaar tijdperk geen of onvoldoende winst of baten oplevert om de investeringsaftrek te kunnen verrichten, wordt de voor dat belastbare tijdperk niet verleende vrijstelling achtereenvolgens overgedragen op de winst of baten van de volgende belastbare tijdperken.
- art. 72 WIB92  
De aftrek van de overgedragen vrijstelling op de winst of baten van elk van de volgende belastbare tijdperken mag in geen geval per belastbaar tijdperk meer bedragen dan, te indexeren, 620 000,00 EUR (806 740 EUR voor aj. 2008 en 821 380 EUR voor aj. 2009) of, wanneer het totale bedrag van de overgedragen vrijstelling op het einde van het vorig belastbare tijdperk, te indexeren, 2 480 000,00 EUR (3 226 980 EUR voor aj. 2008 en 3 285 500 EUR voor aj. 2009) overtreft, 25 % van dat totale bedrag (art. 72 WIB92).
- art. 73 WIB92  
De investeringsaftrek komt niet in aanmerking voor het bepalen van de latere meerwaarden of minderwaarden op de vaste activa waarvoor hij is verleend (art. 73 WIB92).
- d. De aftrek is niet toepasselijk op een reeks van activa en kosten (o.m. voertuigen, bestanddelen waarvoor andere fiscale voordelen worden verleend, enz.).

### 3. Beroepsverliezen

#### 1280

- Bibliografie
- COPPENS, P., "Recherches sur la nature professionnelle d'une perte en droit fiscal", *Rev. prat. soc.* 1951, 209.
  - GODEFROID, J.L., "Le traitement fiscal des pertes", *J.D.F.* 1982, 129-160.
  - KIRKPATRICK, J., "Les procédés de récupération des pertes fiscales", *L'entreprise en difficulté*, Brussel, Editions du Jeune Barreau, 1981.
  - PEETERS, B., "Beroepsverliezen en forfaitair vastgestelde beroepsinkomsten", *A.F.T.* 1997, 328.

Aangezien de term 'verlies' niet uitdrukkelijk wordt gedefinieerd in het WIB92, heeft de administratie gedurende geruime tijd beweerd dat een verlies een beroepskost was die bijgevolg,

met het oog op de aftrekbaarheid ervan, diende overeen te stemmen met de definitie van de beroepskosten. Het Hof van Cassatie heeft uiteindelijk beslist dat er een duidelijk onderscheid moet worden gemaakt tussen de beroepsverliezen en de beroepskosten: de verliezen zijn dus niet onderworpen aan de voorwaarden die worden gesteld voor de aftrekbaarheid van de kosten<sup>890</sup>.

### 1281

art. 23 § 2 2° WIB92

- a. De beroepsverliezen die tijdens het belastbare tijdperk zijn geleden uit hoofde van enige beroepswerkzaamheid, worden afgetrokken van de inkomsten van andere beroepswerkzaamheden (art. 23 § 2 2° WIB92)<sup>891</sup>. De wet vermeldt niet wat men onder verlies moet verstaan. Het betreft iedere vermindering van actief, iedere minderwaarde, ieder ontstaan van een passief gedurende het belastbare tijdperk en die rechtstreeks met de beroepswerkzaamheid verband houden. Maar die definitie is alleen voor inkomsten van de eerste categorie ten volle van toepassing (randnr. 1109). Voor de categorieën betreffende de bezoldigingen en de baten, is er slechts verlies in de mate dat er een minderwaarde is, verdwijning van actief of betaling van passief<sup>892</sup>.

Wat betreft de verliezen op aandelen wordt als regel aangenomen dat mag rekening worden gehouden met de verliezen die uit de beurskoersen blijken. Voor de incurante aandelen is er geen eenparige jurisprudentie: het hof van beroep te Brussel aanvaardt dat het verlies berekend wordt op grond van de balans van de vennootschap, zonder rekening te moeten houden met een verhoopte verbetering<sup>893</sup>, terwijl het hof van beroep te Luik nopens dezelfde aandelen besliste dat geen minderwaarde mocht afgetrokken worden aangezien niet bewezen was dat de verliezen die door de vennootschap geleden waren definitief waren<sup>894</sup>. De wet van 23 oktober 1991 heeft een afwijkende regeling ingevoerd voor waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen die gehouden zijn door rechtspersonen. Het verlies n.a.v. een schadegeval is slechts aftrekbaar nadat de belastingplichtige met de verzekeringsmaatschappij die het schadegeval moet dekken een regeling heeft bereikt<sup>895</sup>. Een forfaitaire aanslagregeling toepassen en tegelijkertijd de aftrek van een verlies wegens aftrek werkelijke beroepskosten is niet toegelaten<sup>896</sup>.

Inzake waardeverminderingen op aandelen met betrekking tot failliete vennootschappen, en waardeverminderingen op schuldvorderingen moet rekening worden gehouden met de nieuwe faillissementswet<sup>897</sup>.

art. 23 § 2 3° en 78 WIB92

- b. Anderzijds, indien de beroepsresultaten van vorige jaren negatief zijn, dan zijn deze vroeger geleden beroepsverliezen aftrekbaar van het positieve resultaat van elk volgend belastbare tijdperk. Bovendien moeten vorige beroepsverliezen achtereenvolgens van de beroepsinkomsten van *elk* volgend belastbare tijdperk worden afgetrokken (art. 23 § 2 3° en 78 WIB92). Indien de belastingplichtige zijn rechten niet doet gelden m.b.t. de aftrek

<sup>890</sup>Cass. 28 januari 1982, *F.J.F.*, No. 82/93; Cass. 28 september 1984, *A.F.T.* 1985, 18, *Pas.* 1985, I, 137, *R.W.* 1984-85, 2700, *Bull. Bel.*, afl. 651, 1172. *Contra*: Antwerpen 30 november 1982, *F.J.F.*, No. 83/157.

<sup>891</sup>Zie ook Rb. Brugge 1 april 2003, *T.F.R.* 2003, afl. 250 (in verband met de aftrekbaarheid van een Belgisch verlies van buitenlandse winsten die op grond van het dubbelbelastingverdrag in België vrijgesteld zijn. De rechtbank oordeelt dat dit strijdig is met art. 39 EG-verdrag en de Europese rechtspraak).

<sup>892</sup>Zie in dit verband: Cass. 5 juni 1975, *Pas.* 1975, I, 958 (het hof beslist dat een onderscheid dient gemaakt tussen kosten en verliezen, bv. de schade ondergaan door een diefstal is een verlies).

<sup>893</sup>Brussel 27 juni 1966, *J.D.F.* 1966, 353.

<sup>894</sup>Luik 30 juni 1966, *J.D.F.* 1966, 301.

<sup>895</sup>*Fisc. Koer.* 1993, 586.

<sup>896</sup>Cass. 14 maart 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 318; Antwerpen 20 mei 1997, *F.J.F.*, No. 97/220.

<sup>897</sup>G. POPPE, "Nieuwe faillissementswetgeving: snellere waardevermindering op deelnemingen en aftrek van vorderingen", *Fisc. Act.* 1999, afl. 7, 6-9.



van een bedrijfsverlies van de inkomsten van het eerstvolgende in aanmerking komende boekjaar, verliest hij het recht dit verlies van een volgend boekjaar af te trekken<sup>898</sup>.

Over de strikte toepassing van artikel 78 van het WIB92: zie Antwerpen 9 september 1997, *Fisc. Act.* 1997, afl. 35, 6.

art. 79 WIB92

- c. Beroepsverliezen worden niet afgetrokken van het gedeelte van de winst of de baten dat voortkomt uit abnormale of goedgunstige voordelen<sup>899</sup> die de belastingplichtige, in welke vorm of door welk middel ook, rechtstreeks of onrechtstreeks heeft verkregen uit een onderneming ten aanzien waarvan hij zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enige band van *wederzijdse afhankelijkheid* bevindt (art. 79 WIB92)<sup>900</sup>. De rechtspraak interpreteert de term 'band van wederzijdse afhankelijkheid' in de brede zin. Een werkelijke afhankelijkheid van een onderneming ten opzichte van een andere is niet noodzakelijk; het volstaat bv. dat de ondernemingen onder gemeenschappelijke controle staan<sup>901</sup>. De verliezen op renteloze voorschotten toegestaan door een moederverenootschap aan haar dochter maken geen abnormaal voordeel uit<sup>902</sup>.

art. 80 WIB92

- d. Beroepsverliezen van burgerlijke vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid als vermeld in artikel 29 van het WIB92, met uitzondering van de Europese economische samenwerkingsverbanden en de economische samenwerkingsverbanden, worden niet afgetrokken van de beroepsinkomsten van de vennoten of leden van die vennootschappen en verenigingen, tenzij in de volgende hypothesen (art. 80 WIB92):
- voor zover die vennoten of leden winst of baten hebben en de daarop aan te rekenen beroepsverliezen uit een beroepswerkzaamheid van dezelfde aard voortspruiten of
  - indien de vennoten kunnen aantonen dat de beroepsverliezen voortspruiten uit verrichtingen die beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften. Deze hypothese doet zich bijvoorbeeld voor wanneer een landbouwbedrijf wordt overgenomen door de kinderen, maar waarbij slechts één kind zelf landbouwer is. In dergelijk geval zou het immers discriminerend zijn de andere kinderen van de aftrek-mogelijkheid uit te sluiten<sup>903</sup>.
- e. De beperking in de tijd van de aftrek van bedrijfsverliezen is opgeheven met ingang van het aanslagjaar 1991<sup>904</sup>.

<sup>898</sup>Antwerpen 9 september 1997, *A.F.T.* 1998, 175.

<sup>899</sup>De notie 'abnormale of goedgunstige voordelen' in art. 79 WIB92 heeft dezelfde betekenis als die in art. 26 WIB92: Rb. Leuven 6 februari 2004, *F.J.F.*, No. 2005/101, 376, *T.F.R.* 2004, afl. 263, 572, noot (intra-groep afstand van schuldvordering). Eenzelfde vergoeding (managementfees) kan niet tegelijkertijd in hoofde van de betaler een aftrekbare beroepskost zijn en in hoofde van de genietter een abnormaal en goedgunstig voordeel uitmaken: Rb. Brussel 7 mei 2004, *F.J.F.*, No. 2005/103, 383.

<sup>900</sup>R. VALENTIN, "Pertes professionnelles et avantages anormaux ou bénévoles", *J.D.F.* 1978, 65-74; Luik 27 maart *F.J.F.*, No. 98/168 (kwijtschelding schuldvordering); Brussel 2 april 2003, *Fisc. Koer.* 2003, afl. 10, 431 (inbreng van activa in een zwaar verlieslatende vennootschap); Rb. Bergen 24 september 2003, *F.J.F.*, No. 2004/263, 898 (overdracht optierecht bij einde leasingcontract met betrekking tot een wagen). Zie echter Rb. Leuven 6 februari 2004, *F.J.F.*, No. 2005/101, 376, *T.F.R.* 2004, afl. 263, 572, noot (intra-groep afstand van schuldvordering).

<sup>901</sup>Zie o.a. Antwerpen 2 september 1997, *F.J.F.*, No. 97/255 en commentaar in *A.F.T.* 1997, 511 en *Fisc. Koer.* 1997, 552; Luik 6 mei 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 364.

<sup>902</sup>Bergen 3 november 1989, *F.J.F.*, No. 90/12, 26, *A.F.T.* 1990, 135, *Fisc. Koer.* 1990, 179.

<sup>903</sup>X, "Aangifte in de personenbelasting aj. 1999: de nieuwigheden", *Fisc. Act.* 1999, afl. 24, 11. Het Gentse hof van beroep heeft hierover een prejudiciële vraag gesteld aan het Arbitragehof (Gent 21 mei 2003, *T.F.R.* 2003, afl. 248, 2003/N90), dat deze evenwel ontkennend beantwoordde (Arbitragehof 31 maart 2004), nr. 58/2004, *A.A.* 2004, afl. 2, 671, *B.S.* 15 juli 2004, ed. 2, 55669 en [www.jura.be](http://www.jura.be).

<sup>904</sup>Zie hieromtrent G. GEMIS, "De verrekening van bedrijfsverliezen", *A.F.T.* 1990, 193-207.

- f. Inzake internationale verliescompensatie: de Belgische compensatieregels (Velasquez-doctrine) is strijdig verklaard met het Europees recht. De Belgische rechtspraak sluit zich hierbij aan<sup>905</sup>.
- g. Zie eveneens randnr. 1206.

#### § 4. TOEKENNING EN TOEREKENING VAN EEN DEEL VAN DE BEROEPSINKOMSTEN AAN DE ECHTGENOOT

##### 1. Toekenning van een deel van de beroepsinkomsten aan de echtgenoot

###### 1289

art. 86 WIB92

Artikel 86 van het WIB92 bepaalt dat wanneer de aanslag op naam van beide echtgenoten wordt gevestigd een deel van de *winst* of de *baten* als meewerkinkomen mag worden toegekend aan de echtgenoot (die een eigen sociaal statuut heeft) die de andere echtgenoot in het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid werkelijk helpt en die uit hoofde van een afzonderlijke werkzaamheid tijdens het belastbare tijdperk zelf niet meer dan, te indexeren, 8700 EUR (11 320 EUR voor aj. 2008 en 11 530 EUR voor aj. 2009) aan beroepsinkomsten heeft verkregen. Voor de meewerkende echtgenoot zonder eigen sociaal statuut die geboren is voor 1 januari 1956, en die zich niet vrijwillig onderworpen heeft aan het sociaal statuut van zelfstandigen blijft artikel 86 van het WIB92 ook van toepassing.

Het toegekende deel moet overeenstemmen met de normale bezoldiging van de prestaties van de meewerkende echtgenoot, maar mag niet hoger zijn dan 30 % van de inkomsten van de beroepswerkzaamheid die met de hulp van de echtgenoot wordt uitgeoefend, behoudens indien de prestaties van de meewerkende echtgenoot hem kennelijk recht geven op een groter deel. Het aan de echtgenoot toegekende bedrag moet evenwel gerechtvaardigd zijn door de effectief verstrekte hulp<sup>906</sup>, rekening houdende met de feitelijke omstandigheden, zoals de voor de verstrekte hulp vereiste beroepskennis<sup>907</sup>.

Over de berekening van het bedrag van het meewerkinkomen is de rechtspraak verdeeld<sup>908</sup>. Bedrijfsleiders hebben sinds aanslagjaar 1998 niet meer de mogelijkheid om een deel van de beroepsinkomsten toe te kennen<sup>909</sup>. Omtrent het bewijs van het *bestaan* en de *omvang* van de prestaties van de meewerkende echtgenoot. Zie Luik 10 september 1997<sup>910</sup>.

<sup>905</sup>HvJ 14 december 2000, zaak C-141/99, AMID, *A.F.T.* 2001, 139, noot J. VAN STEENWINCKEL en J. VAN VAECK, *Act. Fisc.* 2001, afl. 1, 2, *Act. Fisc.* 2001, afl. 6, 5, *EC Tax* 2001, 98, *F.J.F.* 2001, 176, *Fisc. Act.* 2001, afl. 1, 1, *Fisc. Koer.* 2001, 16, noot I. BEHAEGHE, *Fiscoloog* 2001, afl. 782, 3, *Fiscoloog (I.)* 2000, afl. 205, 1, *Jur. HvJ* 2000, afl. 12 (B), I, 11619, *P.B. C.* 19 mei 2001, afl. 150, 2, *R.W.* 2001-02, 394, *Rec. C.J.C.E.* 2000, afl. 12 (B), I, 11619, *S.E.W.* 2001, 280, noot H. VAN DEN HURK, *T.F.R.* 2001, 213, noot B. PEETERS, *err. T.F.R.* 2001, 281; en HvJ 12 september 2002, zaak C-431/01, Mertens/Belgische Staat, *Jur. HvJ* 2002, afl. 8-9 (A), I, 7073, *Rec. C.J.C.E.* 2002, afl. 8-9 (A), I, 7073.

<sup>906</sup>Wanneer de meewerkende echtgenoot een werkloosheidsuitkering geniet, kan die geen aanspraak maken op een meewerkinkomen (Bergen 20 april 2001, *Fiscoloog*, 2001, afl. 798, 6, *F.J.F.*, No. 2001/231).

<sup>907</sup>Bergen 18 december 1998, *Fiscoloog*, afl. 697, 11; Luik 24 november 1999, *Fisc. Act.* 2000, afl. 3, 9, Bergen 25 januari 2002, *F.J.F.*, No. 2002/5, 389, noot.

<sup>908</sup>Bergen 19 juni 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 363 (berekening aan de hand van de brutoloonkost wordt toegestaan); Rb. Gent 2 juni 2004, *Fisc. Koer.* 2004, afl. 14, 600. Echter: Bergen 25 januari 2002, *F.J.F.*, No. 2002 / 5, 389, noot (de vergoeding die als referentie gebruikt wordt, mag geen brutovergoeding zijn).

<sup>909</sup>Zie ook J. HAUSTRAETE, "Over werkende vennoten, bedrijfsleiders en meewerkende echtgenoten", *A.F.T.* 1997, 265/270; Vr. nr. 1048 REYNDERS 25 september 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-98, nr. 107, 14523, *Bull. Bel.*, afl. 781, 792 en Vr. nr. 1054 REYNDERS 25 september 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-98, nr. 111, 15058, *Bull. Bel.*, afl. 783, 1284, *Fiscoloog* 1998, afl. 668, 7 i.v.m. fiscale kwalificatie van deze inkomsten.

Sedert de programmawet van 24 december 2002<sup>911</sup> kan aan de meewerkende echtgenoot een bezoldiging worden toegekend, die beschouwd wordt als een volwaardig beroepsinkomen (zie randnr. 1161, 50).

## 2. Toerekening van een deel van de beroepsinkomsten aan de echtgenoot

1290

Wanneer de aanslag op naam van beide echtgenoten wordt gevestigd en slechts een van de echtgenoten beroepsinkomsten heeft verkregen, wordt een deel daarvan toegerekend aan de andere echtgenoot. Die toerekening wordt ook wel de toepassing van het huwelijksquotiënt genoemd.

art. 87 WIB92

Overeenkomstig art. 87 van het WIB92 bedraagt dat deel 30 % van die inkomsten, maar mag het niet hoger zijn dan, te indexeren, 6700 EUR (8720 EUR voor aj. 2008 en 8880 EUR voor aj. 2009).

art. 88 WIB92

Wanneer de aanslag op naam van beide echtgenoten wordt gevestigd en de beroepsinkomsten van één echtgenoot minder bedragen van 30 % van het totale bedrag van de beroepsinkomsten van beide echtgenoten, wordt hem van de beroepsinkomsten van de andere echtgenoot een zodanig deel toegerekend dat de som van zijn eigen beroepsinkomsten en het toegerekend deel 30 % van dat totale bedrag bereikt, maar niet hoger is dan, te indexeren, 6 700 EUR (8720 EUR voor aj. 2008 en 8880 EUR voor aj. 2009) (art. 88 WIB92).

art. 89 WIB92

De beroepsinkomsten die afzonderlijk worden belast, worden voor de toekenning en de toerekening buiten beschouwing gelaten (art. 89 WIB92).

## Afdeling IV.

### Diverse inkomsten

1293

- Bibliografie
- DEFOOR, W. en VERTOMMEN, S. "Diverse inkomsten", in DILLEN, L. , MAES, L. en PLETS, N. (eds.), *Handboek Personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2007, 941-992.
  - TIBERGHIE, A., *Inleiding tot het Belgisch Fiscaal Recht*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen 1986, nr. 267 tot 280 (waarin in het bijzonder verwezen wordt naar de kritische beschouwingen van de auteur).
  - SABLON, S., "Het normaal beheer van privaat vermogen", in STORME, M. en VAN CROMBRUGGE, S. (eds.), *Actuele problemen van Fiscaal Recht*, 1988 Antwerpen, Kluwer, 101-109.
  - ANDRÉ, M., "De fiscale beperkingen van het normale beheer van een privaat vermogen", *Bull. Bel.*, afl. 585, 1050-1077.
  - BOLLEN, G. en BONTE, A., "Inbreng van onroerende goederen behorend tot een privépatrimonium in een vennootschap", *Fiskofoon* 1983, 99-105.
  - STEFFENS, G., "Onroerend goedspeculatie en normaal beheer van het privépatrimonium: onderscheidingscriteria", *A.F.T.* 1984, 3-10.
  - ANDRÉ, M., "De begrenzing op fiscaal vlak van het normale beheer van een privaat vermogen", *Bull. Bel.*, afl. 719, 2350-2439.

<sup>910</sup>Luik 10 september 1997, *F.J.F.*, No. 98/15.

<sup>911</sup>B.S. 31 december 2002, ed. 1, 58686.

- LAUWERS, P., “Het begrip beroepswerkzaamheid in de inkomstenbelastingen”, *Fiskofoon*, 1992, 95-122.

**1294**

Deze categorie omvat verschillende inkomsten en winsten die niet ondergebracht kunnen worden in de inkomsten uit onroerende goederen, uit roerende goederen of uit een beroepswerkzaamheid en die de wetgever op een bijzondere manier heeft willen belasten. Deze categorie omvat tien groepen van inkomsten en winsten.

**§ 1. WINSTEN UIT PRESTATIES, VERRICHTINGEN OF SPECULATIES****1. Bedoelde inkomsten****1294,50**

art. 90 1° WIB92

- Bibliografie
- VAN BEIRS, M., “Spéculer est-il anormal?”, in *Mélanges John Kirkpatrick*, Bruylant, Brussel, 2004, 915-934.
  - VAN HULLE, H. en RENS, Ph., “Het normaal beheer van een privé-vermogen anno 2005: evolueert de fiscus mee?”, in *Liber Amicorum KULAK. Actuaia vermogensrecht*, Brugge, die Keure, 2005, 219-241.
  - ACKERMANS, R. en VERMEULEN, W., “Over het belasten van interne privé-meerwaarden op grond van artikel 90, 1° van het W.I.B. 1992”, in X., *Fiscaal praktijkboek 2005-2006. Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2005, 211-248.
  - VANHEESWIJCK, L. en KELL, L., “De belastbaarheid van abnormale verrichtingen van beheer”, in X., *Fiscaal praktijkboek 2007-2008. Directe belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2007, 47-73.
  - DE CEULAER, S., “Enkele kanttekeningen bij recente (inter)nationale evoluties inzake privé meerwaarden”, *T.F.R.*, afl. 201, 627-638.
  - ELOY, M., “Gérer son patrimoine privé en bon père de famille”, *R.G.F.* 2003, afl. 1, 2-7.
  - KELL, L., “De belastbaarheid van meerwaarden op aandelen in de personenbelasting”, *T.F.R.*, afl. 285, 627.
  - BALTUS, M., “La base imposable des cotisations établies sur le résultat d'opérations non spéculatives mais sortant du cadre de la gestion normale du patrimoine privé”, *J.D.F.* 2004, 198.
  - KIRKPATRICK, J., “La portée de l'article 90, 1° du code des impôts sur les revenus en matière de plus-values réalisées sur l'aliénation d'actions spécialement en cas de 'cession interne'”, *J.D.F.* 2004, 193.
  - SPAGNOLI, K., “Omzetting fusierichtlijn brengt nieuwe tijdelijke vrijstelling, maar verruimt belastbare basis. Wetsontwerp Fusierichtlijn pakt toch interne meerwaarden aan”, *Fisc. Act.* 2008, afl. 22, 1-7.
  - SMET, P., “Omzetting Europese Fusierichtlijn in laatste rechte lijn”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1119, 1.
  - VANDEN BRANDEN, J., “Ook zonder speculatie kan belasting op basis van art. 90, 1°. Rechtspraak verdeeld over belasting kasgeldmeerwaarden”, *Fisc. Act.* 2008, afl. 20, 5-9.

**1294,60**

art. 90 1° WIB92

Het betreft de winsten of baten, hoe ook genaamd, die voortvloeien uit enigerlei prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, zelfs occasioneel of toevallig, buiten de uitoefening van een beroepsactiviteit, met uitzondering van de normale verrichtingen van beheer van een privévermogen, bestaande uit onroerende goederen, waarden in portefeuille en roerende voorwerpen (art. 90 1° WIB92).

**1295**

Men moet een zorgvuldig onderscheid maken tussen zes soorten winst:

1. Vanaf het ogenblik dat de winst behaald werd in het kader van een beroep (randnr. 1096) is er beroepsinkomen;
2. Wanneer de winst voortkomt uit "het normale beheer van een privévermogen bestaande uit onroerende goederen, waarden in portefeuille en roerende voorwerpen" is er geen belastbaar inkomen (zie randnrs. 1296 tot 1300,20);
3. De snel verwezenlijkte meerwaarden (binnen acht jaar) op ongebouwde onroerende goederen in het geval waarbij deze winsten noch beroepsmatig noch speculatief zijn, vormen inkomsten van de achtste groep (zie randnr. 1313);
4. De meerwaarden op Belgische aandelen, die noch speculatief, noch beroepsmatig zijn en die tot een aanmerkelijk belang behoren, vormen diverse inkomsten van de negende groep (zie randnr. 1317);
5. De snel verwezenlijkte meerwaarden (binnen vijf jaar) op gebouwde onroerende goederen in het geval waarin deze winsten noch beroepsmatig noch speculatief zijn, vormen inkomsten van de tiende groep (zie randnr. 1320);
6. De winsten, baten, enz. die niet tot een van de vijf bovenvermelde categorieën behoren, zijn diverse inkomsten van de eerste categorie.

### 1296

Opdat winst zou voortkomen uit '*normaal beheer van privévermogen*'<sup>912</sup> moeten drie voorwaarden vervuld zijn:

- a. De winst moet spruiten uit een *normaal beheer*. Het is moeilijk denkbaar dat een beheer abnormaal zou zijn omdat het op een intelligente manier gebeurt of omdat het ongebruikelijk is. Wij denken eerder het tegendeel en dat een beheer abnormaal is, wanneer het niet gebeurt als goede huisvader maar met abnormaal hoge risico's gepaard gaat. De verkoop van bouwgrond per perceel eerder dan in zijn geheel kan dus niet *a priori* als abnormaal worden beschouwd. De administratie neemt aan dat winsten op beursverrichtingen tot het normale beheer behoren. In het kader van taxatie van 'interne meerwaarden' wordt vanaf 2001 het debat over het begrip 'normale beheer' echter opnieuw gevoerd en dat volgens heel andere principes. Wij kunnen ons daar niet van de indruk ontdoen dat deze wijziging in de taxatiepolitiek eerder is ingegeven door het begrotingstekort, dan door de intentie om te komen tot een eenduidige interpretatie van de belastingwetten.
- b. De winst moet voortgebracht worden door een *privévermogen*, d.w.z. door een niet-professioneel vermogen.
- c. De winst moet voortgebracht worden door *onroerende goederen, waarden in portefeuille of roerende voorwerpen*. Onlichamelijke goederen zijn hier dus niet bedoeld<sup>913</sup>. Een handelsfonds is een onlichamelijk goed. Toch werd de winst behaald op de verkoop van een handelsfonds, dat niet meer tot het bedrijfsvermogen behoorde van de voormalige uitbater, beschouwd als het normaal beheer van privévermogen<sup>914</sup>.

Dat het daarbij over 'echte' inkomsten moet gaan en niet over fictieve, werd bevestigd door de rechtbank van Brussel. Een echtpaar had beleggingen gedaan bij Van Rossem en was daarbij het slachtoffer geworden van financiële oplichterij. De in de lastgevingsovereenkomst

<sup>912</sup>Cass. 1 februari 1996.

<sup>913</sup>Cass. 24 oktober 1975, *Arr. Cass.* 1976, 244.

<sup>914</sup>Antwerpen 16 mei 1994, *Fiskoloog* 1994, afl. 478, 6.

bepaalde interesten werden immers nooit betaald en dus kon ook geen speculatief inkomen worden belast<sup>915</sup>.

Speculatie in de zin van artikel 90, 1° van het WIB92

### 1297

art. 90 1° WIB92

- Speculatie bestaat o.m. in het kopen van goederen met het risico van verlies, maar met de verwachting om winst te maken bij de stijging van de marktprijs<sup>916</sup>. Een wederverkoop binnen korte tijd is niet doorslaggevend<sup>917</sup>. De individuele ingesteldheid van de belastingplichtige is van belang<sup>918</sup>. Artikel 90, 1° van het WIB92 stelt niet als voorwaarde dat de bedoelde winsten moeten voortvloeien uit geïsoleerde, afzonderlijke verrichtingen<sup>919</sup>.
- De criteria voor de al dan niet aanwezigheid van beroepsinkomen vindt men in een noot bij het cassatiearrest van 6 mei 1969<sup>920</sup>.
- Niet-toegestane speculaties op koersverschillen tussen de vrije en de gereguleerde valutamarkt vallen niet onder normaal beheer van een privévermogen<sup>921</sup>.
- De verkoop door een kunsthandelaar van kunstvoorwerpen, die hij had gekocht lang voor de aanvang van zijn beroepsactiviteit, is niet belastbaar als bedrijfswinst, maar werd *in casu* wel beschouwd als divers inkomen, omwille van het speculatief karakter van de operatie<sup>922</sup>.
- Een termijntransactie op de Londense commodities beurs, waarbij een partij koffie en cacao mits borgstelling werd gekocht nadat de verkoopprijs al was gerealiseerd, werd speculatief geacht<sup>923</sup>.
- De gratis overdracht van een nominale RC vordering van 32 100 000 BEF op een vennootschap, in het kader van de verkoop van de aandelen van deze vennootschap in ruil voor een nominaal bedrag van 1 050 BEF én het engagement om een belangrijke bankschuld aan te zuiveren, kan niet worden beschouwd als een daad van normaal beheer van een privépatrimonium dat bestaat uit waarden in portefeuille of roerende voorwerpen, waartoe een 'onlichamelijke' vordering immers niet kwalificeert. De vastgestelde meerwaarde over deze vordering is daarom belastbaar als divers inkomen<sup>924</sup>. Dit arrest werd door Cassatie verbroken, echter op grond van een verkeerde bepaling van het belastbaar moment, en niet op grond van het feit dat er geen speculatie zou zijn. Over dit laatste punt spreekt het Hof zich niet uit. In de noot bij dit arrest duidt de auteur duidelijk de bedrijfseconomische onlogica aan van het arrest *a quo*<sup>925</sup>.

<sup>915</sup>Rb. Brussel 16 januari 2004, *Fisc. Koer.* 2004, 299, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. B1 04/1, *F.J.F.*, No. 2004/281.

<sup>916</sup>Cass. 18 mei 1977, *Bull. Bel.*, afl. 572, 607, *Pas.* 1977, I, 957.

<sup>917</sup>Cass. 6 mei 1988, *F.J.F.*, No. 88/156, 294.

<sup>918</sup>Gent 25 juni 1998, *Fiskoloog* 1998 afl. 671, 10.

<sup>919</sup>Cass. 15 mei 1987, *F.J.F.*, No. 88/8, 13.

<sup>920</sup>Cass. 6 mei 1969, *Pas.* 1969, I, 803. Zie ook: Brussel 19 juni 1992, *F.J.F.*, No. 93/8, 15, *Fiskoloog* 1993, afl. 429, 11 en *Fiskoloog*, 1993, afl. 443, 11.

<sup>921</sup>Luik 15 februari 1995, *Fisc. Koer.* 1995, 333.

<sup>922</sup>Luik 14 november 1990, *F.J.F.*, No. 91/63, 135.

<sup>923</sup>Brussel 17 oktober 1997, *Fiskoloog* 1997, afl. 639, 11.

<sup>924</sup>Luik 10 juni 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 387, *Fiskoloog* 1998, afl. 672, 10, *F.J.F.*, No. 99/6, 19. L. VANHEESWIJCK, "Fiscale Kroniek", *De Standaard* 26 augustus 1998.

<sup>925</sup>Cass. 19 april 1999, *A.F.T.* 2001, 346, met schitterende noot van S. DE CEULAER.

- Bij het beheer van zijn privaat vermogen is het een belastingplichtige nooit verboden om zijn intellectuele en professionele ervaring en kennis te gebruiken. Wanneer dit gebeurt, maakt dit de verrichtingen *an sich* niet speculatief<sup>926</sup>. De mate waarin dergelijk gebruik van professionele kennis tot beroepsinkomsten leidt, wordt geïllustreerd door een arrest van Luik. Het arrest handelt over de publicatie door een beroepsfotograaf van zijn vakantiefoto's<sup>927</sup>.
- Het feit dat lijfrenteovereenkomsten voornamelijk gefinancierd worden door leningen, en dat de ontvangen lijfrente meer bedraagt dan het afgestane kapitaal verhoogd met de tot op dat tijdstip betaalde interesten en kosten, is geen normaal beheer van privaat vermogen<sup>928</sup>.
- Voor de goede orde heeft de minister van Financiën bevestigd dat de loutere omstandigheid dat een goed kort na de verkrijging door erfenis of schenking, wordt vervreemd, uiteraard niet volstaat om de inkomsten die uit die verrichting voortkomen als diverse inkomsten te kwalificeren<sup>929</sup>.
- Een interessant vonnis van de rechtbank van Antwerpen bevestigt dat 'verdieren' belastbaar is als divers inkomen. De instelpremies, die worden verkregen bij sommige openbare verkopen van onroerend goed door diegenen die op het de eerste zitdag hebben ingesteld maar die op de tweede koopdag het goed niet toegewezen krijgen, zijn dus belastbaar als divers inkomen<sup>930</sup>. O.i. is deze rechtspraak verkeerd, daar de instelpremie het karakter heeft van een schadeloosstelling en daarom onbelast zou moeten blijven. Met het beheer van privévermogen zoals werd gepleit, heeft dit niets te maken.
- Een vader van een talentvolle voetballende zoon sluit, wanneer de zoon nog jong is, met de voetbalclub een overeenkomst van vrij transferrecht en betaalt hiervoor 600 000 BEF. Minder dan zes jaar later bereikt de zoon de eerste voetbalklasse. Één van de voetbalclubs koopt het transferrecht af van de vader voor de som van 19,5 miljoen BEF. De Rechter van Brussel oordeelt dat er van speculatie sprake is en belast de winst als divers inkomen, omdat het om een belangrijke investering ging die aan een aantal risico's verbonden was met de bedoeling om op korte termijn winst te maken<sup>931</sup>.

#### Meerwaarden op aandelen in privébezit

**1298**

- Deze zijn volgens de oude interpretatie, behoudens in uitzonderingsgevallen, niet belastbaar<sup>932</sup>. Merk wel op dat dit 'principe' volgens de letter van de wet omgekeerd geldt, m.a.w. meerwaarden op aandelen zijn wél belastbaar, tenzij ze behoren tot een privaat vermogen dat op een 'normale' manier wordt beheerd. Bovendien is er sinds 2001 een radicale wijziging van de taxatiepolitiek als het 'interne meerwaarden' betreft (zie hierna).

<sup>926</sup>Brussel 5 februari 1999, *Fisc. Koer.* 1999, 261, *Fiscoloog*, afl. 709, 11.

<sup>927</sup>Luik 20 september 2000, *F.J.F.*, No. 2000/279.

<sup>928</sup>Antwerpen 16 juni 1998, *F.J.F.*, No. 98/278, *Fiscoloog*, afl. 720, 10; Gent 26 september 2000, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. G 00/170.

<sup>929</sup>Vr. nr. 1204 VAN CAMPENHOUT 9 januari 2003, *Vr. & Antw.* Kamer 2002-2003, nr. 161, 20724-20725.

<sup>930</sup>Rb. Antwerpen 13 juni 2003, *F.J.F.*, No. 2004/128, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. A1 03/13.

<sup>931</sup>Rb. Brussel 28 april 2006, *Fiscoloog*, 2006, afl. 1039, 12.

<sup>932</sup>Vr. nr. 221 DECOSTER 8 mei 1987, *Vr. & Antw.* Kamer 1986-1987, 3036, *Bull. Bel.*, afl. 667, 2567.

- Het speculatief karakter van een aandelenverkoop werd afgeleid uit de wanverhouding tussen de aankoopprijs en de verkoopprijs, uit de zakelijke relaties die de belastingplichtige had met de vennootschap van wie de aandelen hij heeft verhandeld, en uit de omstandigheid dat tussen de aankoop en de wederverkoop geen enkel dividend werd gend<sup>933</sup>.
- Speculatie kan ook afgeleid worden uit de korte tijdsperiode tussen de oprichting van de vennootschap en de verkoop van de aandelen, de zware investering in het handelsfonds en uit het feit dat al deze verrichtingen plaatsvonden voordat de eigenlijke exploitatie was aangevat<sup>934</sup>.
- Het speculatief karakter van een aandelenverkoop werd door het hof van beroep te Antwerpen afgeleid uit het feit dat de verkopers de aankoop van de aandelen slechts met 20 % via eigen middelen hadden gefinancierd en het saldo via interimdividenden en een gedeeltelijke kapitaalvermindering. Bovendien bleek dat de aandelentransactie zelf gebeurd was met medewerking van een aantal familiaal gecontroleerde vennootschappen. Er werd door het hof geen belang gehecht aan de korte tijdsperiode van 18 maanden tussen aankoop en verkoop.<sup>935</sup>
- Indien het patrimonium van de belastingplichtige als gevolg van de aandelenverwerving nooit in gevaar wordt gebracht, is er ook geen sprake van enig risico en bijgevolg is een essentiële voorwaarde om te spreken van speculatie afwezig<sup>936</sup>.
- Een parlementaire vraag hierover, zonder dat daarop een belangwekkend antwoord kwam, werd gesteld door Letermé<sup>937</sup>. Een andere parlementaire vraag van senator van Quickenborne over de beleggingswinsten van 'day-traders' en de graad van speculatie bij hen, ontlokte opnieuw een aantal criteria van speculatie zoals de wanverhouding tussen ver- en aankoopprijs, de financiering met ontleende bedragen, de omvang van de aangewende middelen tot de omvang van het privévermogen en het risico-element, m.a.w. de kans op een grote winst maar ook op een groot verlies<sup>938</sup>. Merk op dat het belang dat wordt gehecht aan de verhouding tussen de "de omvang van de aangewende middelen tot de omvang van het privévermogen van de betrokken belastingplichtige", een onderscheid dat ook in de rechtspraak wordt gehanteerd (zie *infra*), ertoe kan leiden dat over een identieke transactie de ene belastingplichtige wél en de andere belastingplichtige niet belastbaar kan worden geacht. De graad van 'normaliteit' moet immers ook worden beoordeeld naar de 'subjectieve omvang' van het vermogen, en dus niet in het algemeen. Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat opeenvolgende aandelentransacties van belangrijke aandelenpakketten in vennootschappen (waarin de belastingplichtige tevens bestuurdersmandaten bekleedde), onderling voldoende verbonden waren om als een winstgevend bezigheid te worden gekwalificeerd en zo aanleiding gaven tot beroepsinkomsten<sup>939</sup>.
- De rechtbank van eerste aanleg van Leuven oordeelde op 11 januari 2002 dat een verrichting waarbij, aandelen in ruil voor een inbreng in geld werden verkregen en die minder

<sup>933</sup>Luik 19 december 1991, *Bull. Bel.*, afl. 723, 121, *Fiskoloog* 1993, afl. 421, 11.

<sup>934</sup>Antwerpen 2 februari 1993, *F.J.F.*, No. 93/186.

<sup>935</sup>Antwerpen 18 november 1997, *Fisc. Act.* 1988 afl. 2, 4, *F.J.F.*, No. 98/42.

<sup>936</sup>Brussel 5 februari 1999, *Fisc. Koer.* 1999, 261, *Fiscoloog*, afl. 709, 11.

<sup>937</sup>Vr. nr. 498 LETERMÉ 7 november 2000, *Vr. & Antw. Kamer*, 2000-2001, nr. 069, 7788-7789; Vr. nr. 386 -LETERMÉ 7 juni 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 48, 5687-5690.

<sup>938</sup>Vr. nr. 632 VAN QUICKENBORNE 9 mei 2000, *Vr. & Antw. Senaat* 1999-2000, nr. 2-20, 929-931, *Fiskoloog*, afl. 769, 5.

<sup>939</sup>Cass. 7 december 2000, *Fiscoloog*, afl. 789, 6.



- dan 3 jaar later voor meer dan het 100-voudige werden verkocht aan een door de verkoper gecontroleerde holdingvennootschap, niet als een normale verrichting kan worden beschouwd. Het vonnis is echter magertjes gemotiveerd waardoor het onduidelijk is wat nu juist de reden is van deze 'abnormaliteit'<sup>940</sup>. Het hof van beroep te Brussel heeft dit vonnis evenwel bevestigd. Het hof stelt dat de administratie de bewijslast draagt om aan te tonen dat de aangevochten verrichting niet binnen het normale beheer van het privépatrimonium valt, omdat zij met een speculatief inzicht is geschied. Het begrip speculatie dient te worden onderscheiden van de bedoeling die iedere belegger, beheerder van een privépatrimonium, heeft om zijn beleggingen te doen opbrengen. De beoordeling van het al dan niet aanwezig zijn van speculatie dient in de feiten te worden beoordeeld. Het hof steunt zich op een aantal criteria, dat ook andere hoven van beroep hanteren, en die weliswaar niet afzonderlijk maar in combinatie met één of meerdere andere criteria, tot het besluit kunnen leiden dat speculatie met betrekking tot meerwaarden op aandelen in privébezit voorhanden is. Het hof somt vervolgens een uitvoerige lijst van criteria op, waarvan het hof een aantal manifest aanwezig acht, waaronder de wanverhouding tussen de uitgifteprijs en de verkoopprijs van de aandelen, de zakelijke relaties die de belastingplichtige had met de vennootschap van wie hij de aandelen verhandeld heeft, het aanzienlijke verschil tussen de verkoopprijs van de aandelen en hun intrinsieke waarde, het uitzonderlijk grote karakter van de behaalde meerwaarde, de omstandigheid dat tussen de aankoop en wederverkoop geen enkel dividend werd geïnd en de relatief korte tijdsperiode tussen de oprichting van de vennootschap en de verkoop van de aandelen<sup>941</sup>.
- Een bijzondere toepassing van simulatie en naamlening werd besloten door de rechtbank van eerste aanleg van Namen in haar vonnis van 27 maart 2002. Daarbij werden aandelen gekocht en opnieuw verkocht door een Luxemburgse SA, maar de volledige verkoopprijs werd niet geboekt door de SA. Alle aktes werden in België getekend en dat was de enige transactie van de Luxemburgse SA. De transactie werd gerealiseerd in een eerder korte tijdsperiode en de achterlieden speelden daarbij een centrale rol. De rechtbank van eerste aanleg besloot dan ook tot naamlening én tot een gesimuleerde tussenkomst van de SA, en belaste de meerwaarde in hoofde van de achterlieden<sup>942</sup>. Dit vonnis is eigenlijk een zeer goed voorbeeld van 'hoe het niet moet' indien men gebruik wil maken van een Luxemburgse holdingvennootschap. Vooral het feit dat slechts een deel van de verkoopprijs was geboekt bij de SA is frappant. In dit vonnis werden echter twee vermoedens uitgesproken die los van elkaar werden opgebouwd. Vaststelling is echter dat de taxatie van de natuurlijke personen slechts kon worden toegepast indien beide vermoedens samen werden toegepast. Mogelijk is hier dan ook sprake van een cascade van vermoedens. Deze zaak werd door het hof van beroep te Luik bevestigd<sup>943</sup>.
  - De rechtbank van eerste aanleg van Leuven oordeelde op 4 oktober 2002 opnieuw dat een verrichting waarbij een meerwaarde werd gerealiseerd op aandelen in een apothekersvennootschap niet kon worden beschouwd als een verrichting van normaal beheer. De rechter hechtte blijkbaar veel belang hecht aan de gebruikte waarderingmethode

<sup>940</sup>Rb. Leuven 11 januari 2002, *T.F.R.* 2002, afl. 225, 695, noot van G.D. GOYVAERTS: "Rechtbank van Eerste Aanleg Leuven stelt interne meerwaarden op aandelen belastbaar. de overweging daartoe wordt echter nauwelijks in het vonnis vermeld".

<sup>941</sup>Brussel 9 februari 2006, *F.J.F.*, No. 2007/11, *T.F.R.* 2006, afl. 308, 754, noot W. VERMEULEN en O. DE KEUKELAERE, *Fisc. Koer.* 2006, 439.

<sup>942</sup>Rb. Namen 27 maart 2002, *F.J.F.*, No. 2002/158, *A.F.T.* 2002, 333, noot D. JACQUES, *Fisc. Koer.* 2002, 32, *Fiscoloog*, afl. 843, 8.

<sup>943</sup>Luik 12 maart 2004, *Fisc. Act.* 2004, afl. 18, 4.

voor de aandelen. De rechtbank van Luik oordeelde dan weer dat er van enig abnormaal beheer geen sprake was<sup>944</sup>.

- Het hof van beroep van Antwerpen oordeelde dat de verkoop van 382 aandelen uit een totale participatie van 840 à 10 458 BEF per aandeel gevolgd drie dagen later door de wederaankoop van aandelen van dezelfde vennootschap voor 3 676 BEF per aandeel niet laat blijken van normaal beheer.
- De rechter in Brussel oordeelde dat de meerwaarde gerealiseerd bij de verkoop van aandelen niet als divers inkomen belastbaar is. De belastingplichtige had als bedrijfsleider aandelen gekocht van de vennootschap waarin hij zijn mandaat uitoefende. Na de beëindiging van zijn mandaat verkocht hij de aandelen aan een derde vennootschap die inmiddels de controle over de vennootschap had verworven en die de minderheidsaandeelhouders uitkocht. Volgens de rechter was de aankoop van de aandelen bij uitstek een investering van een goed huisvader geplaatst in dezelfde omstandigheden. Men moet voor de invulling van dit begrip kijken naar de concrete situatie van de belastingplichtige. *In casu* mocht de belastingplichtige rekening houden met de gezonde financiële situatie van de sector en met de prestaties van de vennootschap om te besluiten dat aan de investering weinig risico verbonden was<sup>945</sup>.
- De administratie leverde niet het bewijs van een speculatief opzet op het ogenblik van de verwerving van de verkochte aandelen. Op dat ogenblik had de belastingplichtige uitsluitend de bedoeling zijn professionele activiteit over te dragen aan een naamloze vennootschap. Later heeft de belastingplichtige door omstandigheden de mogelijkheid gekregen om zijn aandelen van zijn professionele vennootschap te verkopen. Deze aandelen behoorden tot zijn privé-vermogen. *In casu* was er geen aanwijzing voor speculatie. De rechter in Namen wees de taxatie als divers inkomen van de hand<sup>946</sup>.
- Het hof van beroep te Brussel oordeelde dat de verkoop van aandelen binnen de perken van het normaal beheer van privévermogen is gebleven, ook al bleven de verkopers na de verkoop van de aandelen nog actief in de verkochte vennootschap<sup>947</sup>.
- Het Hof van Cassatie verbreekt een arrest van het hof van beroep te Luik dat de meerwaarden op een verkoop van aandelen als divers inkomen heeft belast niettegenstaande het hof van Luik had vastgesteld dat er sprake is van herhaalde en onderling verbonden verrichtingen en investeringen van de gronden als beroepspatrimonium<sup>948</sup>.

Meerwaarden op aandelen: Interne meerwaarden

### 1298,10

- Consideransen inzake de belastbaarheid van meerwaarden op aandelen en 'interne' privémeerwaarden, d.w.z. meerwaarden op aandelen in werkmaatschappijen die worden gerealiseerd naar aanleiding van de verkoop en/of inbreng van die aandelen aan een ei-

<sup>944</sup>Rb. Leuven 4 oktober 2002, *T.F.R.* 2003/86; Rb. Luik 19 december 2002, *T.F.R.* 2003, 87, noot S. VAN -BREEDAM, "Zijn meerwaarden op aandelen in geval van verkoop aan een volgende generatie belastbaar".

<sup>945</sup>Rb. Brussel 23 september 2005, *Fisc. Act.* 2006, afl. 11, 3.

<sup>946</sup>Rb. Namen 28 maart 2007, *F.J.F.*, No. 2007/189.

<sup>947</sup>Brussel 27 september 2007, *Fisc. Koer.* 2007, 636.

<sup>948</sup>Cass. 14 december 2007, *Fiscoloog* 2008, afl. 1100, 11.

gen holdingvennootschap in het bijzonder, werden neergeschreven door diverse auteurs<sup>949</sup>.

- De rechtbank van eerste aanleg van Luik vermeldde in haar vonnis van 1 april 2003 ten titel van *obiter dictum* dat een meerwaarde op aandelen buiten het normale beheer van het privépatrimonium valt, rekening houdende met “de belangen van de verkoper in zowel de vennootschap van wie aandelen werden verkocht als in de vennootschap die de aandelen heeft gekocht”. De rechtbank hechtte in deze ook belang aan de klaarblijkelijk (te) hoge prijs die werd betaald, temeer daar de fiscus een (afgewezen) aanslag op basis van artikel 26 van het WIB92 had opgelegd<sup>950</sup>.
- In twee vonnissen van de rechtbank van eerste aanleg van Leuven van 12 en 19 september 2003 werd over nagenoeg identieke zaken (in beide gevallen betrof het meerwaarden gerealiseerd op aandelen van apothekersvennootschappen door verkoop aan een eigen holding) een totaal tegengesteld vonnis geveld. Het vonnis van 12 september 2003 (door de zelfde rechter als de vonnissen van 11 januari 2002 en 4 oktober 2002 – zie hoger) oordeelt dat het geheel van verrichtingen niet kan worden beschouwd als het normaal beheer van een privaat vermogen. Het vonnis van 19 september 2003 (door een andere rechter) oordeelt dat uit de elementen die de administratie aanvoert geenszins blijkt dat de belastingplichtige handelingen zou hebben gesteld “die ook een goede huisvader niet zou stellen”, en dat de verrichting noch ongevoel noch complex is<sup>951</sup>.
- In een vonnis van 14 oktober 2003 besluit de rechtbank van eerste aanleg van Bergen dat ‘interne’ privémeerwaarden niet belastbaar zijn. Volgens de rechtbank is het niet onredelijk dat een ‘goed huisvader’, met respect voor de wettelijke bepalingen, de fiscale last zoveel mogelijk wil beperken om aldus te kunnen beschikken over een belangrijker netto-inkomen. Dit vonnis is belangrijk omdat het duidelijk stelt dat de verkoop van aandelen aan een eigen holding géén ‘abnormale’ verrichting is. Daarbij is het evenwel eigenaardig dat de debatten worden heropend om partijen toe te laten stelling te nemen inzake de mogelijke toepassing van artikel 344, § 1 van het WIB92<sup>952</sup>. Dezelfde rechtbank oordeelde op 19 november 2003 dat de verkoop van aandelen met een meerwaarde van 5 200 % op enkele jaren tijd niet speculatief was omdat het speculatieve inzicht bij de verwerving van de aandelen ontbrak<sup>953</sup>. Dit vonnis is tevens een illustratie dat het ‘bedrag’ of het ‘percentage’ van de meerwaarde niets te maken heeft met de belastbaarheid ervan. De rechtbank van Gent oordeelt dan weer dat een interne meerwaarde op aandelen van het 98-voudige op 5 jaar tijd wel aanleiding geeft tot een ‘wanverhouding’ en daarom belastbaar is wegens buiten het kader van een normaal beheer<sup>954</sup>.
- Per einde 2003 bevestigde de administratie echter om toch ‘interne’ meerwaarden te belasten die worden gerealiseerd bij de overdracht van aandelen aan een eigen holding-

<sup>949</sup>S. DE CEULAER, “Enkele kanttekeningen bij recente (inter)nationale evoluties inzake privé meerwaarden”, *T.F.R.*, afl. 201, 627-638; A. HAELTERMAN, *Fiscoloog* 1999, afl. 733, 1; J. RUYSEVELDT, “Niet alle meerwaarden op aandelen zijn vrij van belasting”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2001, afl. 4, 1; Th. AFSCHRIFT, en D. DANTHINE “De la licéité de principe des ventes simultanées d’actifs et d’actions d’une société dans le but d’éviter l’impôt”, *J.D.F.* 2000, 196 (198-207); W. NIEMEGERES, “Blijvende rechtsonzekerheid m.b.t. de fiscale behandeling van meerwaarden op aandelen”, *A.F.T.* 2005, 4.

<sup>950</sup>Rb. Luik 1 april 2003, *Fiscoloog*, afl. 898, 10.

<sup>951</sup>Rb. Leuven 12 september 2003, Rb. Leuven 19 september 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 559; L. VANHEESWIJCK, “Iedere straat haar eigen fiscaliteit”, *De Standaard* 9 oktober 2003, [www.standaard.be/archief](http://www.standaard.be/archief).

<sup>952</sup>Rb. Bergen 14 oktober 2003, *Fiscoloog*, afl. 910, 1.

<sup>953</sup>Rb. Bergen 19 november 2003, *Fiscoloog* 2005, afl. 987, 10, *F.J.F.*, No. 2005/10.

<sup>954</sup>Rb. Gent 5 november 2003, *F.J.F.*, No. 2004/221, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. G1 03/3.

vennootschap. Daarbij maakt de administratie géén onderscheid tussen meerwaarden gerealiseerd door inbreng of door verkoop. Bijzonder daarbij is dat de administratie zich niet beroept op het 'speculatieve' karakter, maar eenvoudigweg stelt dat een dergelijke verrichting 'geen normaal beheer' is. De ware motieven zijn uiteraard dat de administratie meent dat de roerende voorheffing over de latente reserves wordt ontweken. Het laat zich dus verwachten dat talloze dossiers aan de rechtbanken van eerste aanleg en mogelijk de hoven van beroep zullen worden voorgelegd, waarbij echter, tenminste wat de rechtspraak in eerste aanleg betreft, wisselende vonnissen zullen worden geveld. Tegen deze vonnissen wordt echter meestal toch altijd hoger beroep ingesteld zodat het belang ervan slechts relatief is. Het is in deze uitermate merkwaardig én verontrustend dat door een gewijzigde én eigenzinnige interpretatie van een open begrip zoals 'normaal beheer' de belastingadministratie tot belastingheffing overgaat van verrichtingen die eerder bij identieke wettelijke bepalingen niet belastbaar werden geacht. De rechtszekerheid is hier volledig zoek. Een wetgevend ingrijpen om hierover duidelijkheid te verschaffen is dringend nodig. De oprisping van Jamar, voormalig staatssecretaris voor de strijd tegen de fiscale fraude, in *De Morgen*<sup>955</sup>, dat "dit een relatief nieuwe vorm van grootschalige fiscale fraude is", is ronduit verontrustend. Het gemak waarmee de administratie/regering van een traditioneel vrijgestelde verrichting een belastbare verrichting mét strafrechtelijke vervolgbaarheid (fraude) maakt, zonder enige wetswijziging, tart immers het legaliteitsbeginsel dat sedert de *Magna Charta* van 1215 deel uitmaakt van de fundamenten van ons rechtssysteem. De vraag is dan ook of België op fiscaal vlak nog een rechtsstaat kan genoemd worden, waar het principe 'geen belasting dan door een wet' geldt.

- Deze duidelijkheid komt nu stilaan en na moeizame onderhandelingen in de rulingcommissie, mede in navolging van het inzicht dat een taxatie in alle gevallen niet houdbaar is met toepassing van artikel 8.1 van de fusierichtlijn. Hoewel het nog te vroeg is om hier klare lijnen in te trekken, lijkt het er toch op dat transacties die voor 100 % worden vergoed in aandelen zonder enige opleg, en waarbij er gedurende 3 jaar géén kapitaalsvermindering wordt gedaan, het kader kunnen vormen van een onder artikel 90, 1° van het WIB92 belastingvrije inbreng. Daarbij dienen dan wel nog een aantal bijzondere 'dossier-eigen' voorwaarden te worden gerespecteerd.
- Met twee parlementaire vragen probeerde Karel Pinxten duidelijkheid te bekomen. Op 20 april 2004 antwoordde minister van Financiën Reynders dat ter zake de beoordeling van 'normaal beheer' de niet-fiscale overwegingen of de overwegingen van familiale aard vreemd zijn aan het normale beheer van het privépatrimonium<sup>956</sup>. Een hoogst bizarre uitspraak. Op 19 oktober 2004 antwoordde staatssecretaris Jamar dat het oprichten van een eigen holding een normale verrichting kan zijn en dat ieder geval afzonderlijk moet worden beschouwd<sup>957</sup>.
- In een voorgaande beslissing nr. 500.059 stelde de Rulingdienst dat de meerwaarden uit de verkoop/inbreng van een minderheidsparticipatie in een Luxemburgse beursgenoteerde holding aan een volledig gecontroleerde Belgische holdingvennootschap, een normale verrichting is. Het oordeel werd gemotiveerd doordat het een minderheidsparticipatie betrof, dat er geen functie werd uitgeoefend in de Luxemburgse holding, dat er werd gehandeld tegen marktwaarde, dat de overdracht kaderde in successieplanning en dat de aandelen al lange tijd tot het patrimonium behoorden. Hoewel deze beslissing nogal logisch lijkt, blijft een wrange smaak waarom deze transactie wél wordt vrijgesteld

<sup>955</sup> *De Morgen* 20 juli 2005.

<sup>956</sup> Integraal verslag nr. 51, Kamercommissie Financiën, Com. 229 van 20 april 2004, 19, *Fiscoloog*, afl. 934, 5.

<sup>957</sup> Mond. Vr. nr. 3631 PINXTEN 19 oktober 2004, Criv 51 Com 358, 5.

en andere zéér gelijkaardige transacties worden belast. Dit komt o.i. omdat het échte-criterium is dat de administratie niet wenst te aanvaarden dat aandelen van ‘werkvennootschappen’, mét de erin opgepotte reserves, worden verkocht aan een holdingvennootschap<sup>958</sup>. T.a.v. beursgenoteerde aandelen speelt deze bekommernis niet en van daar de positieve ruling.

- Voor een overzicht van de recentere evoluties in de rechtspraak kan verwezen worden naar een artikel van KELL<sup>959</sup>. In dit artikel komt de rechtspraak uitgebreid aan bod en worden tevens de wettelijke begrippen ‘speculatie’ en ‘normaal beheer’ onderzocht, zonder evenwel een inzicht te verschaffen in de achterliggende motieven van de administratie over het waarom van de plotse ommakeer in de belastbaarheid van interne meerwaarden. In een bijdrage in *Fiscale Actualiteit* plaatst SANSEN een aantal vonnissen naast elkaar<sup>960</sup>.
- Het hof van Antwerpen besloot dat aandelen die worden verkocht aan een gecontroleerde holding binnen een periode van 2,5 à 3 jaar na de aankoop tegen een meerwaarde van 300 % een speculatieve verrichting is<sup>961</sup>.
- De rechtbank van eerste aanleg van Luik besliste nog op 14 april 2005 dat de verkoop van alle aandelen van vennootschap A aan de volledig gecontroleerde vennootschap B een reorganisatie is en géén daad van normaal beheer<sup>962</sup>. Een jaar eerder had diezelfde rechtbank evenwel beslist dat de verkoop van een deelneming aan een Belgische holding om artikel 90, 9° van het WIB92 te pareren een vorm van fiscale besparing is die het beheer nog niet abnormaal of speculatief maakt<sup>963</sup>. Deze overweging was uiteraard ingegeven om te vermijden dat de fiscus via artikel 90, 1° van het WIB92 een andere taxatie zou opleggen (daar het vonnis eigenlijk artikel 90, 9° van het WIB92 betreft – zie randnr. 1319,20).
- Nog een apotheker die in Leuven voor de rechter stond werd op 25 februari 2005 dan weer wél geacht geen normale verrichting te hebben gesteld en de meerwaarden op diens apotheekaandelen, die hij aan een klassieke management-holding had verkocht, werden wél belast<sup>964</sup>.
- De rechtbank van eerste aanleg van Gent had oog voor de valabele economische, patrimoniale en familiale redenen die de verkopende aandeelhouders laten gelden om hun transactie t.a.v. een volledig gecontroleerde holding te staven. In deze transactie werden een participatie 42 % en 45 % in een NV gebundeld in een BVBA waarvan de aandelen 50 % – 50 % werden gehouden, om zo aan beide aandeelhouders gelijke zeggenschap te geven<sup>965</sup>.
- Over het al dan niet frauduleuze karakter van het niet aangeven van dergelijke meerwaarden wist de rechter in Namen nog toe te voegen dat het bestaan van fiscale fraude, die de belastingverhoging van 50 % rechtvaardigt, niet kan worden afgeleid uit de complexiteit van de gestelde handelingen of uit het bedrag van de belastingen die ontweken

<sup>958</sup>Voorafgaande Beslissing, nr. 500.059, *Fisc. Koer.* 2005, 439.

<sup>959</sup>L. KELL, “De belastbaarheid van meerwaarden op aandelen in de personenbelasting”, *T.F.R.* 2005, afl. 285, 627.

<sup>960</sup>E. SANSEN, “Interne meerwaarden op aandelen: overzicht van recente rechtspraak”, *Fisc. Act.* 2004, afl. 13, 3.

<sup>961</sup>Antwerpen 30 november 2004, *F.J.F.*, No. 2005/158, *Fiscoloog*, afl. 967, 10.

<sup>962</sup>Rb. Luik 14 april 2005, *Fiscoloog*, 2005, afl. 986, 9.

<sup>963</sup>Rb. Luik 15 januari 2004, *F.J.F.*, No. 2004/187, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. L1 04/1, *Fisc. Koer.* 2004, 402.

<sup>964</sup>Rb. Leuven 25 februari 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 981, 9.

<sup>965</sup>Rb. Gent 8 december 2004, *Fiscoloog* 2005, afl. 971, 10, *Fisc. Koer.* 2005, 459.

zouden zijn<sup>966</sup>. Dit vonnis werd hervormd door het hof van beroep te Luik dat de intentie van belastingontwijking voldoende bewezen achtte gelet op het feit dat de belastingplichtige de handelwijze zorgvuldig op voorhand had bestudeerd en diverse adviezen had ingewonnen bij diverse specialisten<sup>967</sup>.

- Het hof van beroep belastte de meerwaarden als diverse inkomsten. Dit arrest werd door het Hof van Cassatie verbroken. Omdat er sprake was van organisatie van veelvuldige en onder elkaar verbonden verrichtingen alsook van investeringen van goederen als beroepsvermogen, mocht het hof van beroep niet wettelijk beslissen dat de meerwaarden op aandelen konden worden belast als divers inkomen in de zin van artikel 90, 1° van het WIB92<sup>968</sup>.
- Eén van de rechters in Leuven besliste nog op 25 juni 2004 dat twee opeenvolgende verkopen van aandelen aan een eigen holding buiten het normaal beheer van een privévermogen vallen<sup>969</sup>.
- De rechter in Hasselt oordeelde dat de verkoop van een minderheidsparticipatie aan een holding waarvan de verkoper tevens medeaandeelhouder en bestuurder was, niet buiten het normale beheer van het privévermogen valt<sup>970</sup>.
- De oprichting van een holding en de overdracht van de aandelen van een familiale vennootschap aan de holding om zo te genieten van een gunstiger fiscaal statuut voor zover de wet wordt geëerbiedigd en er geen simulatie is, blijven binnen de grenzen van het normale beheer door een goede huisvader van zijn privévermogen dat bestaat uit aandelen van een familiale vennootschap<sup>971</sup>.
- Het verminderen van de fiscale lasten zonder schending van de wet en zonder simulatie wordt door de rechter in Brussel als een normaal gedrag van een goede huisvader beschouwd<sup>972</sup>. Om de betwiste verrichting te beoordelen moet men zich niet plaatsen op het standpunt van de normale man in de straat, maar zich de vraag stellen of een ondernemer die zich in dezelfde omstandigheden bevindt, gelijkaardige verrichtingen zou stellen. De norm is dus die van de voorzichtige en vooruitziende goede huisvader die zich in gelijke omstandigheden bevindt. *In casu* betrof het een verkoop van aandelen van een zelf opgerichte handelsvennootschap aan een Luxemburgse SOPARFI, die kort na de overname werd omgevormd in een Luxemburgse Holding 1929.
- Het abnormale karakter van de verkoop van aandelen aan een eigen vennootschap achtte het hof van beroep te Gent niet bewezen en wees de taxatie van de meerwaarde als divers inkomen van de hand<sup>973</sup>.

In antwoord op een parlementaire vraag heeft de minister van Financiën gesteld dat “meerwaarden die een natuurlijk persoon verwezenlijkt bij de inbreng in zijn eigen holding van aandelen, die een meerderheids- of een controlebelang in een vennootschap uitmaken, niet als diverse inkomsten in de zin van artikel 90, 1° van het WIB92 moeten worden aangemerkt, indien de volgende voorwaarden zijn vervuld:

<sup>966</sup>Rb. Namen 27 februari 2004, *F.J.F.*, No. 2004/280.

<sup>967</sup>Luik 21 september 2005, *F.J.F.*, No. 2007/108.

<sup>968</sup>Cass. 14 december 2007, *F.J.F.*, No. 2008/104.

<sup>969</sup>Rb. Leuven 25 juni 2004, *Cour. Fisc.* 2004, afl. 7, 717.

<sup>970</sup>Rb. Hasselt 5 oktober 2005, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. H1 05/1718.

<sup>971</sup>Rb. Brussel 22 november 2006, *F.J.F.*, No. 2007/253, J. VAN DYCK, “Wat doet een goede huisvader?”, *Fiscoloog* 2007, afl. 1094, 1.

<sup>972</sup>Rb. Brussel 10 mei 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 314, 70, noot L. KELL, *Fisc. Koer.* 2006, 572.

<sup>973</sup>Gent 12 februari 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1109, 8.

1. gedurende een periode van drie jaar te rekenen vanaf de inbreng wordt geen kapitaalvermindering door de holdingvennootschap doorgevoerd;
2. gedurende een periode van drie jaar te rekenen vanaf de inbreng wordt geen kapitaalvermindering door de werkmaatschappij doorgevoerd, tenzij die middelen door de holdingvennootschap worden gebruikt voor bijvoorbeeld nieuwe investeringen of financiering van andere groepsvennootschappen of verbonden ondernemingen zonder dat deze geldmiddelen mogen doorstromen naar de aandeelhouders natuurlijke personen;
3. gedurende een periode van drie jaar te rekenen vanaf de inbreng wijzigen de dividenduitkeringen door de werkmaatschappij niet tegenover vroeger (dit wil zeggen vóór de inbreng aan de holdingvennootschap). Er mogen toch hogere dividenden worden uitgekeerd als wordt aangetoond dat de dividenduitkeringen worden gebruikt voor bijvoorbeeld nieuwe investeringen of financiering van andere groepsvennootschappen of verbonden ondernemingen. De hogere dividenduitkeringen mogen echter niet doorvloeien naar de aandeelhouders natuurlijke personen. De hogere dividenden mogen ook worden gebruikt voor de betaling van aandeelhouders die wensen uit te treden voor zover de dividenduitkeringen worden gebruikt voor de terugbetaling van een lening of de aflossing van een rekening-courant die werd aangegaan voor de uitkoop van sommige aandeelhouders. De terugbetaling van de lening of de aflossing van de rekening-courant moet echter wel over een voldoende lange periode worden gespreid;
4. gedurende een periode van drie jaar te rekenen vanaf de inbreng de door de werkmaatschappij betaalde management-fees, bedrijfsleidersbezoldigingen, enzovoort, overeenstemmen met de vroegere bedrijfsleiderbezoldigingen. De geldstroom vanuit de werkmaatschappij naar de holdingvennootschap mag hoger zijn dan de vroegere bedrijfsleidersbezoldigingen indien blijkt dat hier daadwerkelijk prestaties tegenover staan (bijvoorbeeld boekhouding, personeel, ...) die vroeger op het niveau van de werkmaatschappij werden verricht en nu door de holding worden uitgevoerd (eventueel met overdracht van het betrokken personeel) én marktconform worden doorgerekend<sup>974</sup>.

De minister van financiën verduidelijkte eveneens dat het voorgaande onmiddellijk van toepassing is en eveneens voor het verleden kan worden ingeroepen, in om het even welke fase van de procedure. In een andere parlementaire vraag heeft de minister van Financiën verduidelijkt dat voor wat het verleden betreft de criteria met enige soepelheid worden gehanteerd. Een dividenduitkering door de werkmaatschappij leidt, aldus de minister, niet automatisch tot belastbaarheid van de meerwaarden op voorwaarde dat de dividenden in de holding beschikbaar blijven voor toekomstige investeringen of de financiering van groepsvennootschappen en niet ten goede komen aan de natuurlijk personen-aandeelhouders<sup>975</sup>.

Dit standpunt van de minister van Financiën werd door de Dienst Voorafgaande Beslissingen overgenomen. De talrijke voorafgaande beslissingen in deze zin zijn te raadplegen op [www.ruling.be](http://www.ruling.be). Men kan zich de vraag stellen naar de wettelijke grondslag om voormelde engagementen op te leggen, maar anderzijds scheppen ze wel een zekere vorm van rechtszekerheid.

Meerwaarden op aandelen: Problematiek kasgeldvennootschap

1298,11

<sup>974</sup>Vr. nr. 657 VAN CAMPENHOUT 23 februari 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 095, 16865-16867.

<sup>975</sup>Mond. Vr. nr. 10933 GUSTIN 28 maart 2008, Criv 51 Com 906, 5.

- De rechtbank van Luik oordeelde op 20 september 2002 inzake de verkoop van de aandelen van een kasgeldvennootschap dat verzoekers gehandeld hebben als een goede huisvader<sup>976</sup>.
- De rechtbank van eerste aanleg van Nijvel oordeelde op 24 juli 2002 inzake een meerwaarde op aandelen in een kasgeldvennootschap dan weer dat er van enige taxatie geen sprake kan zijn, omdat de betreffende verrichting noch speculatief noch abnormaal was<sup>977</sup>.
- Op 17 april 2003 oordeelde de rechtbank van eerste aanleg van Brussel inzake een meerwaarde gerealiseerd op een kasgeldvennootschap, echter dat artikel 90, 1° van het WIB92 restrictief moet worden geïnterpreteerd, maar besluit toch tot taxatie omwille van 'speculatief handelen met aandelen van de eigen vennootschap'<sup>978</sup>.
- Naar aanleiding van de verkoop van een zogenaamde 'kasgeldvennootschap' oordeelde de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen dat de administratie de bewijslast draagt dat de verkoop van aandelen buiten het normale beheer van het privévermogen valt. Naar het oordeel van de rechtbank had de administratie dit niet aangetoond, rekening houdend met de vaststelling dat de verkoper de aandelen had verworven bij de oprichting van de vennootschap tien jaar vóór de verkoop; dat de administratie niet bewijst dat de verkoopprijs abnormaal zou zijn geweest en dat uit geen enkel objectief element bleek dat de belastingplichtige wist of moest weten dat de vennootschap na de verkoop haar fiscale verplichtingen niet zou nakomen. De verkoper werd niet verantwoordelijk geacht voor de nalatigheden, tekortkomingen en inbreuken van de vennootschap na de verkoop van de aandelen. De gerealiseerde meerwaarde werd dus niet belastbaar geacht in toepassing van artikel 90, 1° van het WIB92<sup>979</sup>. Dit vonnis werd door het hof van beroep te Antwerpen bevestigd<sup>980</sup>.
- Inzake een verkoop van aandelen van een (kasgeld)vennootschap, oordeelde de rechtbank van eerste aanleg te Brugge dat, gelet op de omstandigheden van de verkoop, de verkoop van de aandelen niets meer is geweest dan een middel om de bestaande vennootschappen leeg te maken en de aandeelhouders toe te laten om voor hun aandelen een prijs te bekomen die ze normalerwijze nooit hadden bekomen indien ze op een gewone wijze geldmiddelen uit de Belgische en de Luxemburgse vennootschappen hadden gehaald. De verrichting werd niet verenigbaar geacht met handelingen die een goede huisvader gewoonlijk zou stellen om zijn vermogen te beheren, en de meerwaarde werd als divers inkomen belast<sup>981</sup>.
- De rechtbank van eerste aanleg te Hasselt oordeelde dat, op grond van de feiten, de verkoop van een kasgeldvennootschap niet verenigbaar is met handelingen die een goed huisvader gewoonlijk zou stellen om zijn vermogen te doen aangroeien of te beheren. *In casu* werd de prijs als abnormaal hoog bevonden aangezien hij geen rekening hield met de belastinglatenties. Evenmin werd als een abnormaal element beschouwd dat het op

<sup>976</sup>Rb. Luik 20 september 2002, *F.J.F.*, No. 2004/34.

<sup>977</sup>Rb. Nijvel 24 juli 2002, *F.J.F.*, No. 2003/132.

<sup>978</sup>Rb. Brussel 17 april 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 501.

<sup>979</sup>Rb. Antwerpen 29 september 2006, *F.J.F.*, No 2007/160, *Fisc. Act.* 2006, afl. 38, 2, *Fisc. Koer.* 2006, 788, *T.F.R.* 2007, afl. 317, 194, noot L. VANHEESWIJCK.

<sup>980</sup>Antwerpen 5 februari 2008, *Fisc. Act.* 2008, afl. 20, 5-9, *T.F.R.*, afl. 344, m. 2008/46.

<sup>981</sup>Rb. Brugge 4 december 2006, *Fisc. Koer.* 2007, 317.



basis van de regelingen in het verkoopcontract mogelijk was dat de verkoopprijs werd betaald met de liquide middelen van de vennootschap<sup>982</sup>.

#### Auteursrechten en intellectuele nevenactiviteiten

##### 1298,20

Noteer dat de wetgever recent een nieuw fiscaal regime voor inkomsten uit auteursrechten invoerde. Zie hiervoor randnr. 1066.

- Auteursrechten die assistenten van de universiteit en aspiranten van het Nationaal Fonds voor Wetenschappelijk onderzoek ontvangen bij de uitgave van hun doctoraatthesis, vormen diverse inkomsten, tenzij er regelmaat bestaat<sup>983</sup>.
- Auteursrechten op gebundelde krantenartikels aan journalisten zijn bedrijfsinkomsten<sup>984</sup>.
- De inkomsten van een magistraat als coauteur van een wetboek worden beschouwd als beroepsinkomsten, ongeacht het feit dat deze werkzaamheden niet in het verlengde van zijn activiteit als magistraat liggen. Het is niet vereist dat de bezigheid veel tijd in beslag neemt of ingegeven is door winst oogmerk en gepaard gaat met een zekere organisatie<sup>985</sup>. Auteursrechten in het verlengde van het beroep zijn beroepsinkomsten<sup>986</sup>.
- Baten van arbitrages en raadgevingen, die door een professor zijn ontvangen, moeten, hoewel het gaat om geïsoleerde verrichtingen, als baten worden belast indien zij nauw verbonden zijn met zijn voornaamste beroepswerkzaamheid. De alleenstaande verrichtingen moeten als een verlenging van zijn beroepswerkzaamheid worden beschouwd. Auteursrechten vormen evenmin occasionele baten, aangezien publicaties deel uitmaken van iedere academische carrière, zelfs als de prestaties niet als dusdanig zijn verricht voor de universiteit die de belastingplichtige tewerkstelt<sup>987</sup>.
- De inkomsten die een bedrijfsrevisor verkrijgt voor een handboek waaraan hij meewerkte, zijn diverse inkomsten, gelet op het occasioneel karakter en het gebrek aan nauw verband met het beroep<sup>988</sup>.
- Auteursrechten die een musicus via een arbeidsovereenkomst verbonden aan de Koninklijke Munt betaald krijgt van een verbonden coöperatieve vennootschap, zijn echter beroepsinkomsten<sup>989</sup>. Dit arrest werd bevestigd in cassatie<sup>990</sup>.
- Auteursrechten die een professor-bedrijfsrevisor verkrijgt zijn beroepsinkomsten wanneer het gaat om een geheel van verrichtingen die zich vaak genoeg voordeden, met elkaar verbonden zijn en in nauw verband staan met het beroep van de belastingplichtige en zij een gewone voortgezette bezigheid met beroepskarakter uitmaken<sup>991</sup>.

<sup>982</sup>Rb. Hasselt 9 januari 2008, *Fisc. Act.* 2008, afl. 20, 5-9.

<sup>983</sup>Vr. nr. 108 DE CLIPPELE 7 februari 1986, *Vr. & Antw. Senaat 1985-1986, Bull. Bel.*, afl. 652, 1598.

<sup>984</sup>Vr. nr. 203 DE BELDER 14 mei 1991, *Vr. & Antw. Senaat 1990-1991, Bull. Bel.*, afl. 714, 918.

<sup>985</sup>Brussel 30 april 1993, *F.J.F.*, No. 94/36.

<sup>986</sup>*Fisc. Act.* 1995, afl. 44, 3.

<sup>987</sup>Brussel 19 oktober 1995, *F.J.F.*, No. 96/32.

<sup>988</sup>Gent 19 mei 1994, *A.F.T.* 1994, 252, noot E. HAZARD, *Fiskoloog*, 1994, afl. 478, 5, *F.J.F.* 1994, 525.

<sup>989</sup>Brussel 20 september 1996, *Fiskoloog* 1996, afl. 592, 7, *Fisc. Act.* 1997, afl. 6, 7.

<sup>990</sup>Cass. 15 september 1997, *Fisc. Act.* 1997, afl. 37, 7.

<sup>991</sup>Gent 18 januari 1996, *F.J.F.*, No. 96/86.

- De administratieve circulaire van 8 augustus 1997 bevestigt het standpunt zoals ingenomen door het hof van beroep te Brussel van 19 oktober 1995 en stelt dat de inkomsten die een persoon naast zijn bezoldigingen uit zijn gewone beroepsactiviteit, buiten het kader van een arbeidsovereenkomst verkrijgt uit een geregelde medewerking aan verrichtingen (publicaties, studiedagen, cursussen, voordrachten, enz.) in de regel moeten worden aangemerkt als baten en niet als diverse inkomsten, wanneer die verrichtingen nauw verband houden met zijn hoofdactiviteit of in het verlengde ervan liggen, m.a.w. wanneer die verrichtingen nauw verband houden met de normale dagtaak of met de tijdens zijn normale beroepswerkzaamheid opgedane ervaring, op voorwaarde uiteraard dat de activiteit moet kaderen in “een geheel van verrichtingen die voldoende talrijk en onderling verbonden zijn”<sup>992</sup>. Het valt te vrezen dat de lokale controles dit laatste criterium veelal uit het oog zullen verliezen en de opbrengst uit een sporadische activiteit onterecht als beroepsmatig inkomen zullen taxeren.
- Dat dit laatste criterium inderdaad van belang is, bewijst het hof van beroep te Brussel door te stellen dat de bijverdienste van een professor psychologie als gerechtsdeskundige belastbaar is als diverse inkomsten, ook al wordt hij daartoe aangesteld omwille van zijn reputatie en beroepservaring. De werkzaamheden als gerechtelijk expert zijn immers van bijkomstige aard<sup>993</sup>. Ook de minister is het met het hof eens wanneer hij op een vraag over dit arrest antwoordt dat de oproepingen als deskundige totaal onafhankelijk waren van de wil van de betrokkene en dus een hoogst onzeker en puur toevallig karakter vertonen<sup>994</sup>.
- De auteursrechten ontvangen door een fiscaal adviseur voor het sporadisch meewerken aan de redactie van gespecialiseerde fiscale tijdschriften zijn, conform de bovenvermelde circulaire, belastbaar als beroepsinkomen, zoals geoordeeld door het hof van beroep te Bergen<sup>995</sup>, doch gecasseerd op 7 juni 1999. Dit standpunt wordt ondertussen ook door andere rechtspraak afgewezen<sup>996</sup>.
- De auteursrechten verkregen voor het schrijven van een beperkt aantal korte scenario's zijn geen beroepsinkomen maar diverse<sup>997</sup>.
- De inkomsten voortspruitend uit de medewerking aan de redactie van gespecialiseerde werken door een fiscaal adviseur buiten zijn diensturen zijn volgens het hof van beroep beroepsinkomen. Volgens het Hof van Cassatie heeft het hof van beroep niet voldoende geantwoord op het argument van de belastingplichtige dat zijn activiteit geen beroepsmatig karakter heeft wegens het ontbreken van een infrastructuur opgezet met winstoogmerk<sup>998</sup>.
- Honoraria ontvangen voor 4 arbitrages over een periode van 5 jaar door een juridisch adviseur verbonden als werknemer aan een beroepsorganisatie werden door het hof van beroep te Gent als diverse inkomsten beschouwd, maar niet als beroepsinkomen. Dat

<sup>992</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/467.730, 8 augustus 1997, *Bull. Bel.*, afl. 775, 2069, besproken in *Fiskoloog* 1997, afl. 626, 3.

<sup>993</sup>Brussel 23 januari 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 11, 1, *Fiskoloog* 1998, afl. 653, 9.

<sup>994</sup>Vr. nr. 1350 DIDDEN 4 mei 1998, *Vr. & Antw. Kamer*, 1997-1998, nr. 138, 19087.

<sup>995</sup>Bergen 26 juni 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 672, 9. Dit arrest werd verbroken door Cass. 7 juni 1999, *Nieuwsbrief Notariaat* 2000, afl. 1, 7.

<sup>996</sup>Brussel 2 november 2000, *Fisc. Koer.* 2001, 38; zie ook *infra*: Gent 21 november 2000, *Fiskoloog* 2001, afl. 783, 11, noot A. KIEKENS, *Nieuwsbrief Notariaat* 2001, afl. 4, 6.

<sup>997</sup>Brussel 27 maart 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 663, 12.

<sup>998</sup>Cass. 7 juni 1999, *Fiskoloog*, afl. 722, 3, *Not. Fisc. M.* 2000, afl. 1, 6.

- de belastingplichtige daarbij gebruik kon maken van een professionele infrastructuur werd door het hof als niet relevant beschouwd<sup>999</sup>.
- Het hof van beroep te Gent oordeelde dat auteursrechten voor een magistraat die meewerkt aan de bijwerking van losbladige wetboeken beroepsinkomsten zijn en géén diverse inkomsten<sup>1000</sup>. Tot een identiek oordeel komt ditzelfde hof in haar arrest van 18 september 2003, maar dan over het geven van talrijke fiscale voordrachten en het meewerken aan diverse fiscale publicaties<sup>1001</sup>. Ook de rechtbank van eerste aanleg van Brugge kwam op 28 november 2002 tot een gelijkaardig oordeel<sup>1002</sup>.
  - De rechtbank van eerste aanleg van Brussel oordeelde dat de inkomsten die een fiscaal jurist puurt uit diverse publicaties beroepsinkomsten zijn en dit omwille van de ondertussen klassieke argumenten (verlengde beroepswerkzaamheid, professioneel en carrièrebevorderend doel, regelmatig karakter)<sup>1003</sup>. Een leraar echter die vergoedingen ontvangt voor bijdragen tot publicaties, die hij kon realiseren door zijn opleiding, vakkennis en uitgeoefend beroep, realiseert diverse inkomsten en geen beroepsinkomsten. Dat is omdat de betrokken leraar niet betrokken was bij de organisatie die de publicaties organiseerde<sup>1004</sup>. Deze twee vonnissen zijn een illustratie van hoe je voor zéér vergelijkbare feiten *in fiscalibus* tot verschillende conclusies kan komen.
  - Op een vraag van Vandeurzen heeft de minister geantwoord dat “de auteursrechten die worden betaald aan de rechtverkrijgenden van een overleden auteur voor uitvoeringen, reproducties, enz., die plaatshadden na het overlijden van de auteur en betrekking hebben op werken die niet voortkomen van de beroepswerkzaamheid van de ‘*decurus*’, maar van een occasionele verrichting van deze laatste, niet vallen in de categorie van de in artikel 90, 1° van het WIB92 bedoelde diverse inkomsten, en bijgevolg niet belastbaar zijn<sup>1005</sup>”.
  - De opbrengsten van de overdracht door een gepensioneerd striptekenaar ‘J.N.’ van de vermogensrechten op de door hem gecreëerde stripfiguur ‘Jommeke’ zijn volgens de rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen diverse inkomsten, dit zeker omdat de stripfiguur werd gecreëerd vooraleer de tekenaar beroepsmatig actief was<sup>1006</sup>.
  - Een universiteitsprofessor, die optreedt als wetenschappelijk raadgever van een vennootschap bij de ontwikkeling van een bepaald chemisch procedé en die tevens meewerkt aan het opstellen van een lijst van verkoopsargumenten voor afvalverbranding, behaalt hiermee geen beroepsinkomsten maar diverse inkomsten<sup>1007</sup>.

art. 17 § 1 5° WIB92

Auteursrechten kwalificeren met ingang van 1 januari 2008 in bepaalde omstandigheden als roerende inkomsten: de inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten, alsook van de wettelijke en verplichte licenties bedoeld in de

<sup>999</sup>Gent 21 november 2000, *Fiscoloog* 2001, afl. 783, 11, noot A. KIEKENS, “Auteursrechten, diverse inkomsten of beroepsinkomsten”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2001, afl. 4, 6.

<sup>1000</sup>Gent 4 december 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 876, 7.

<sup>1001</sup>Gent 18 september 2003, *Fiscoloog*, afl. 908, 1.

<sup>1002</sup>Rb. Brugge 28 november 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 889, 7.

<sup>1003</sup>Rb. Brussel 20 april 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 983, 7.

<sup>1004</sup>Rb. Antwerpen 12 november 2003, *F.J.F.*, No. 2004/188, www.monKEY.be, Module Fiscale Rechtspraak, nr. A1 03/16.

<sup>1005</sup>Vr. nr. 360 VANDEURZEN 29 april 2004, *Vr. & Antw. Kamer* 2003-2004, nr. 037, 5725-5726.

<sup>1006</sup>Rb. Antwerpen 7 januari 2004, *F.J.F.*, No. 2005/39.

<sup>1007</sup>Rb. Luik 22 april 2004, *Fiscoloog*, afl. 937, 10.

wet van 27 december 2005 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten of in overeenkomstige bepalingen in het buitenlands recht (art. 17 § 1 5° WIB93). We verwijzen hiervoor naar het hoofdstuk inzake roerende inkomsten.

### Royalty's en de cessie van technische uitvindingen

**1298,30**

- De inkomsten die voortkomen uit de cessieovereenkomst van een technische uitvinding, tot stand gebracht door de belastingplichtige in de marge van zijn beroepswerkzaamheid (een ambtenaar-dierenarts op pensioen), vormen een divers inkomen<sup>1008</sup>.
- Royalty's tot vergoeding van een exclusief recht van verspreiding van schilderijen en tekeningen van kunstenaars, zijn toevallige baten<sup>1009</sup>.
- De periodiek over de omzet vastgestelde vergoeding voor de verkoop van een ge-octrooieerde uitvinding aan een vennootschap die dit octrooi exploiteert, en waarin de uitvinder-verkoper bestuurder is, is een divers inkomen en geen bestuurdersbezoldiging. Dit omwille van het éénmalige karakter van de verrichting. Uit het arrest kan worden afgeleid dat de beoordeling van het onderscheid tussen diverse inkomsten en beroeps-inkomsten de subkwalificatie van beroepsinkomsten in bezoldigingen *c.q.* winsten of baten dient vooraf te gaan<sup>1010</sup>.
- De inbreng in een vennootschap van kennis, *knowhow* en ervaring in een specifiek domein leidt tot een divers inkomen daar het hier uiteraard immateriële bestanddelen betreft die geen deel kunnen uitmaken van een privaat patrimonium dat bestaat uit roerende voorwerpen noch portefeuillewaarden<sup>1011</sup>.
- De inbreng in natura van *knowhow* door een gepensioneerd ambtenaar (militair op rust) in een vennootschap leidt tot een belastbaar divers inkomen. Winsten uit onstoffelijke goederen zoals *knowhow* zijn niet terug te brengen tot de categorie van roerende voorwerpen en waarden in portefeuille of onroerende goederen en komen daarom niet in aanmerking voor de vrijstelling in geval van normaal vermogensbeheer<sup>1012</sup>.
- Een BBI-ambtenaar stopt zijn werkzaamheid voor de fiscus en vestigt zich als zelfstandig belastingconsulent. Hij brengt zijn *savoir faire*, zijn boekhoudkundige en fiscale kennis, en zijn naam bekendheid in een professionele vennootschap. Deze inbreng van *knowhow* heeft geen beroepsmatig karakter, maar is belastbaar als divers inkomen<sup>1013</sup>.

### Verkoop van cliënteel en aanverwante activa

- De inbreng van *knowhow en cliëntèle* door een amateurfotograaf is een divers inkomen<sup>1014</sup>.

<sup>1008</sup>Luik 29 juni 1988, *Bull. Bel.* 1991, 2644, *F.J.F.*, No. 89/34, 62.

<sup>1009</sup>Brussel 5 november 1992, *F.J.F.*, No. 93/62, 125, *A.F.T.* 1993, 121, noot W. PIOT.

<sup>1010</sup>Antwerpen 15 september 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 36, 1, *T.F.R.* 1999, afl. 165, 195.

<sup>1011</sup>Bergen 31 januari 2003, *F.J.F.*, No. 2003/187.

<sup>1012</sup>Gent 15 mei 2005, *Fisc. Koer.* 2007, 525-527, bevestigt Rb. Brugge 1 februari 2005, *F.J.F.*, No. 2006/46.

<sup>1013</sup>Luik 9 september 2005, *Fiscoloog* 2006, afl. 1046, 1, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. L 05/16.

<sup>1014</sup>Cass. 24 oktober 1975, *Pas.* 1976, I, 244, *J.D.F.* 1976, 193; zie ook Vr. nr. 104 DE CLIPPELE, 14 februari 1990, *Vr. & Antw.* Senaat 1989-90, 13 maart 1990, 1045, *Bull. Bel.*, afl. 698, 2832, besproken in *Fisc. Koer* 1990, 255.

- De verrichting van verkoop van een vestigingsrecht van apotheker kan niet worden beschouwd als een normale verrichting van beheer van privévermogen, omdat het betreffende vestigingsrecht oorspronkelijk werd aangekocht om het beroep van apotheker (via een BVBA) te kunnen uitoefenen. De verkoopverrichting kan daarom moeilijk als een 'normale' verrichting van privévermogen worden beschouwd, zodat de meerwaarde als divers inkomen belastbaar is<sup>1015</sup>.
- De gewaardeerde *goodwill* ingebracht door een werknemer-geneesheer zonder voormalige privépraktijk leidt tot diverse inkomsten (en niet tot stopzettingsmeerwaarden)<sup>1016</sup>.
- Een zelfstandig accountant verkoopt, ná verhuur van zijn cliëntenportefeuille aan zijn vennootschap, waardoor deze van zijn beroepsmatig gehouden vermogen werd gedessaffecteerd, dit cliënteel aan een vennootschap. Het hof van Brussel stelt terecht dat hier géén stopzettingsmeerwaarde wordt gerealiseerd maar wél een divers inkomen. Merk op dat deze visie in strijd is met de commentaar die suggereert dat desaffectatie alleen mogelijk zou zijn voor sub 28/14, 2<sup>o</sup> bedoelde activa, en dus niet voor immateriële vaste activa. O.i. is deze administratieve stelling echter manifest onjuist, wat nu overigens ook duidelijk blijkt uit de rechtspraak<sup>1017</sup>.

### Commissielonen

#### 1298,40

- Commissielonen die een verzekeringsmaatschappij betaalt aan een bediende voor zijn tussenkomst bij het afsluiten van zijn eigen verzekeringscontracten en die van zijn naaste familieleden, vormen diverse inkomsten<sup>1018</sup>.
- Commissies, die een notaris klerk ontvangt van diverse financiële instellingen voor zijn tussenkomst bij het afsluiten van leningen, zijn diverse inkomsten<sup>1019</sup>.
- Bij een *fusie*, waarbij aan de vroegere vennoten van de ontbonden vennootschap commissielonen werden toegekend op de verkoop van azijn onder de oorspronkelijke merknamen werd besloten tot divers inkomen: het betrof een vergoeding voor het feit dat de opslorpende vennootschap slechts een beperkt aantal aandelen moest uitkeren<sup>1020</sup>.

### Niet-concurrentiebedingen

#### 1298,50

- Een vergoeding, betaald aan een gedelegeerd bestuurder ter gelegenheid van de verkoop van de activa van een vennootschap om zich te onthouden van elke concurrerende activiteit, is een divers inkomen<sup>1021</sup>.
- Het hof van beroep te Brussel meent echter dat dergelijke vergoeding wegens het naleven van een non-concurrentiebeding dat is opgenomen in een arbeidsovereenkomst, een

<sup>1015</sup>Antwerpen 28 april 1998, *F.J.F.*, No. 98/200, 504.

<sup>1016</sup>Luik 14 januari 2000, *F.J.F.*, No. 2000/139.

<sup>1017</sup>Brussel 25 april 2002, *Fiscoloog*, afl. 855, 11.

<sup>1018</sup>Vr. nr. 317 DE CLIPPELE 27 juni 1986, *Vr. & Antw. Senaat 1985-1986, Bull. Bel.*, afl. 657, 173; Vr. nr. 406 BORGINON 26 april 1996, *Bull. Bel.*, afl. 763, 1774.

<sup>1019</sup>Antwerpen 10 mei 1993, *Fiskoloog* 1993, afl. 434, 2, *F.J.F.*, No. 94/37.

<sup>1020</sup>Antwerpen 8 oktober 1990, *F.J.F.*, No. 91/8-20.

<sup>1021</sup>Cass. 17 februari 1989, *F.J.F.*, No. 89/128, *Pas.* 1989, I, 623.

beroepsinkomen betreft<sup>1022</sup>, en bevestigt deze visie in een later arrest met verwijzing naar de band met de vroegere tewerkstelling<sup>1023</sup>.

- Voor een zeer specifiek geval kan verwezen worden naar het arrest van het hof van beroep te Antwerpen van 15 oktober 1996 waarbij een deel van de prijs van een aandelenpakket werd 'vermold' als non-concurrentiebeding, en door het hof (terecht) als bezoldiging werkend vennoot werd gekwalificeerd<sup>1024</sup>.
- Voor een nadere vergelijkende analyse van de rechtspraak van het jaar 1996 in deze kan verwezen worden naar de bijdrage van LALEMAN<sup>1025</sup>.
- Volgens het Antwerpse arbeidshof in haar arrest van 3 februari 1997 is een loonconcurrentievergoeding, dat is opgenomen in een arbeidsovereenkomst, een divers inkomen en geen beroepsinkomen, omdat het geen vergoeding is voor werk maar voor de afstand van het persoonlijk recht om een bepaalde werkzaamheid uit te oefenen. Dit arrest werd echter door het Hof van Cassatie verbroken. Cassatie stelde dat het wel degelijk een beroepsinkomen betrof, en dus geen divers inkomen<sup>1026</sup>. Dit arrest lijkt echter helemaal niet het eerdere cassatiearrest van 17 februari 1989 te herroepen. Anderzijds lijkt in het kader van de relatie werkgever-werknemer het al dan niet opgenomen zijn in de (beëindigde) arbeidsovereenkomst van het non-concurrentiebeding, bij voortduur een belangrijk criterium te zijn.
- Dit wordt nogmaals bevestigd in een arrest van het hof van beroep te Brussel over een geval waarbij in de arbeidsovereenkomst uitdrukkelijk een non-concurrentievergoeding was opgenomen<sup>1027</sup>. Voor een duidelijk overzicht van de rechtspraak over de taxatie van non-concurrentievergoedingen kan verwezen worden naar de noot bij dit arrest van BAE-TEN.
- De vergoeding die betaald wordt als gevolg van een niet-concurrentiebeding is belastbaar als beroepsinkomen, zelfs als de verbintenis aangegaan is na afloop van de arbeidsovereenkomst. Het niet-concurrentiebeding kan, volgens het hof van beroep te Brussel, niet losgezien worden van de arbeidsovereenkomst. Dit arrest lijkt een trendbreuk hierover in te leiden waardoor het 'negotiëren' van een niet-concurrentiebeding uitermate delicaat wordt<sup>1028</sup>.
- De rechtbank van eerste aanleg van Leuven oordeelde echter, met verwijzing naar het arrest van het Hof van Cassatie van 22 september 2003, dat er geen sprake is van een beroepsinkomen maar wel een divers inkomen, indien blijkt dat de "vergoeding voor het verzaken van het recht tot het uitoefenen van arbeid" geen verkapte opzegvergoeding is<sup>1029</sup>.
- Een niet-concurrentievergoeding betaald in het kader van de overdracht van een aandelenparticipatie, waarbij de verkoper zich verbindt om geen deelneming te nemen in een concurrerende vennootschap, en die 3 jaar ná de hoofdovereenkomst additioneel wordt

<sup>1022</sup>Brussel 29 maart 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 424, *R.G.F.* 1996, afl. 11, 376, noot B. DHAEYER, *A.F.T.* 1996, 420, *Fisc. Act.* 1996, afl. 33, 5, *Fiskoloog* 1996, afl. 571, 4.

<sup>1023</sup>Brussel 11 december 1996, *Fisc. Koer.* 1997, 232.

<sup>1024</sup>Antwerpen 15 oktober 1996, *Fisc. Act.* 1997, afl. 39, 6.

<sup>1025</sup>P. LALEMAN, "Afzonderlijke aanslagen. Niet-concurrentiebeding onder vuur", *Fisc. Act.* 1997, afl. 8, 1-4.

<sup>1026</sup>Cass. 3 november 1997, *Fiskoloog* 1997, afl. 641, 1.

<sup>1027</sup>Brussel 14 november 1997, *A.F.T.* 1998, afl. 3-4, 122, noot J. BAETEN, *Fiskoloog (I.)* 1998, afl. 171, 7, *F.J.F.* 99, 67.

<sup>1028</sup>Brussel 6 mei 1999, *Fiskoloog*, afl. 712, 1.

<sup>1029</sup>Rb. Leuven 4 maart 2005, *Fiskoloog* 2005, afl. 980, 3, noot I. VAN DE WOESTYNE, *A.F.T.* 2004, afl. 1, 51.

overeengekomen in het kader van de verlenging van de oorspronkelijke niet-concurrentietermijn van 3 jaar tot 5 jaar, is belastbaar als divers inkomen<sup>1030</sup>.

### Onroerend goed

**1299**

- Het oprichten van een flatgebouw met een groot aantal appartementen en een garage, waarbij leningen en kredietopeningen werden aangegaan, en een bezoldigde boekhouder werd aangesteld, geeft beroepsinkomen<sup>1031</sup>.
- De verdeling van de winst met een promotor wijst niet noodzakelijk op een speculatieve bedoeling<sup>1032</sup>.
- Het feit dat de te realiseren winsten uit de verkoop van diverse percelen verkavelde landbouwgrond moeten dienen om de schulden van de zoon af te lossen, ontnemt de verkoop zijn speculatief karakter niet<sup>1033</sup>.
- De inkomsten van een landbouwer die herhaaldelijk verkavelt, een vergunning en een btw-nummer heeft, zijn beroepsinkomsten<sup>1034</sup>. Dit is niet het geval als de landbouwer bij aankoop reeds zijn activiteit heeft stopgezet. De meerwaarde is dan een divers inkomen<sup>1035</sup>.
- Een aannemer van bouwwerken mag voor zichzelf gebouwen oprichten die niet voor de beroepsactiviteit worden gebruikt<sup>1036</sup>. Zie ook artikel 41 WIB92.
- Bij veelvuldig aan- en verkoop van gronden is er geen sprake van privévermogen, ook al werd hiervoor geen lening aangegaan en werd het registratierecht tegen het volle tarief betaald<sup>1037</sup>.
- Uit het feit dat na zes jaar de gekochte grond tot de woonzone gaat behoren, volgt niet dat het gaat om diverse inkomsten<sup>1038</sup>.
- De verkoop van 64 percelen grond met de verplichting om op de terreinen een gebouw te laten oprichten door een tijdelijke vereniging waarvan de verkoper een vennoot is, is een bedrijfsinkomen<sup>1039</sup>.
- De meerwaarden op een onroerend goed gerealiseerd door de echtgenote van een vastgoedhandelaar op een onroerend goed dat zij heeft gekregen, is inkomen uit normaal beheer van privévermogen, als vaststaat dat zij nooit actief heeft deelgenomen aan de uitbating van de handel<sup>1040</sup>.

<sup>1030</sup>Antwerpen 17 september 2002, *Fiscoloog*, afl. 865, 9.

<sup>1031</sup>Cass. 4 juni 1971, *Bull. Bel.*, afl. 499, 1418, *Pas.* 1971, I, 938.

<sup>1032</sup>Antwerpen 12 april 1984, *F.J.F.*, No. 84/150, 251.

<sup>1033</sup>Cass. 15 mei 1987, *F.J.F.*, No. 88/8, 13.

<sup>1034</sup>Gent 26 oktober 1984, *F.J.F.*, No. 85/131, 226.

<sup>1035</sup>Gent 14 februari 1986, *F.J.F.*, No. 87/48, 88.

<sup>1036</sup>Antwerpen 17 mei 1984, *Fisc. Act.* 1984, afl. 93, 6; Luik 30 april 1986, *J.D.F.* 1987, 213, *A.F.T.* 1987, 32.

<sup>1037</sup>Luik 22 mei 1985, *Bull. Bel.*, afl. 647, 343, *A.F.T.* 1986, 78, noot B. DHAEYER.

<sup>1038</sup>Luik 12 juni 1985, *A.F.T.* 1986, 76, noot B. DHAEYER.

<sup>1039</sup>Luik 8 oktober 1986, *F.J.F.*, No. 87/142, 259.

<sup>1040</sup>Luik 18 december 1985, *F.J.F.*, No. 87/2, 5.

- De verkoop van een perceel bos als bouwgrond, na het uitvoeren van de nodige infrastructuurwerken, geeft aanleiding tot diverse inkomsten<sup>1041</sup>.
- De aankoop van een terrein met het oog op verkaveling waarbij twee immobielienvennootschappen optreden als onverdeelde mede-eigenaar en waarbij de belastingplichtige (notaris) gebruik kan maken van zijn beroepskennis, is geen handelsvereniging die aanleiding geeft tot beroepsinkomsten, maar betreft normaal beheer van privévermogen<sup>1042</sup>.
- De verkoop door een aannemer-bestuurder van een immobiliënvennootschap van drie onroerende goederen uit zijn privépatrimonium, in hetzelfde jaar, behoorde tot het normaal beheer van privévermogen<sup>1043</sup>.
- De uitbreiding van een handelszaak door middel van de oprichting van een flatgebouw, waarvan de appartementen binnen de drie jaar werden verkocht, valt onder het toepassingsgebied van diverse inkomsten als bedoeld in artikel 90, 1° van het WIB92. De hele operatie was gefinancierd met leningen<sup>1044</sup>.
- Er is handelsbedrijvigheid als een landmeter talrijke onroerende verrichtingen stelt: aankoop in onverdeelde met een derde, verkavelingen, infrastructuurwerken, publiciteit<sup>1045</sup>.
- Inkomsten uit de verhuring van stallingen voor rytuigen: de hoedanigheid van btw-belastingplichtige is op zich niet determinerend voor de classificatie van de inkomsten in de PB<sup>1046</sup>.
- De oprichting van een appartementsgebouw, onmiddellijk gevolgd door de verkoop van de afzonderlijke wooneenheden, heeft duidelijk een speculatief karakter wanneer de hele operatie op voorhand werd gepland, de financiering voor meer dan de helft gebeurde met geleende gelden en de investering het belang van het privévermogen overtrof<sup>1047</sup>.
- De verhuring van een zaal zonder levering van bijkomende diensten voor het organiseren van feesten, is normaal beheer van privévermogen<sup>1048</sup>.
- De verkoop van onderverdeelde aandelen in een grootschalig vastgoedproject aan de kust na vrijwillige aankoop (geen gedwongen onverdeelde) en waarbij het beheer werd toevertrouwd aan een immobiliënmakelaar, waarbij het duidelijk de bedoeling is een meerwinst te realiseren, is speculatief<sup>1049</sup>.
- In een vergelijkbaar geval oordeelde het hof van Antwerpen dat meerwaarden uit de verkoop van een onverdeeld aandeel in een verkaveling van een duingebied ná bestemmingswijziging in bouwgrond als speculatieve winsten dienen te worden beschouwd. Het hof hield o.a. rekening met het feit dat er een syndicataire overeenkomst werd -gesloten, een professionele vastgoedmakelaar werd ingeschakeld voor het beheer, de onverdeelde

<sup>1041</sup>Gent 12 januari 1988, *F.J.F.*, No. 89/33, 60.

<sup>1042</sup>Brussel 12 september 1989, *Fisc. Koer.* 1989, 450.

<sup>1043</sup>Bergen 5 januari 1990, *A.F.T.* 1990, 241, noot J. VERLAET; Gent 27 september 1985, *F.J.F.*, No. 87/3, 6; Luik 27 mei 1987, *Fisc. Koer.* 1987, 347; Gent 15 september 1994, *Fiskoloog* 1994, afl. 492, 5.

<sup>1044</sup>Gent 30 oktober 1990, *Fisc. Koer.* 1990, 594; Brussel 7 januari 1993, *Bull. Bel.*, afl. 740, 1508.

<sup>1045</sup>Antwerpen 23 december 1991, *F.J.F.*, No. 92/63, 127.

<sup>1046</sup>Vr. nr. 1376 DIELENS 17 januari 1995, *Bull. Bel.*, afl. 751, 1895.

<sup>1047</sup>Brussel 8 december 1994, *F.J.F.*, No. 95/79.

<sup>1048</sup>Luik 10 november 1995, *Fiskoloog* 1996, afl. 579, 9; bevestigd door Cass. 16 januari 1997, *Fiskoloog* 1997, afl. 607, 9, *R.W.* 1997-98, 58.

<sup>1049</sup>Brussel 10 oktober 1996, *Fisc. Act.* 1996, afl. 45, 10.



- eigenaars zich actief met de operatie bezighielden en er ná de bestemmingswijziging ongeveer 300 miljoen BEF infrastructuurwerken werden gedaan<sup>1050</sup>.
- Het herhaaldelijk over een lange periode verrichten van onroerend goed transacties (61 transacties over een periode van 40 jaar) gaat het normale beheer van een privévermogen te buiten<sup>1051</sup>.
  - Een aannemer van openbare werken die met zijn vader een feitelijke vereniging vormt en na diens dood zijn gronden erft, realiseert met betrekking tot deze gronden een beroepsmatige winst en geen winst uit het normale beheer van een privévermogen. Dit ondanks de vererving van de gronden<sup>1052</sup>.
  - Het aankopen van een pand om het onmiddellijk te laten afbreken om er een appartementsgebouw te laten optrekken, gefinancierd met geleende gelden, is geen beheer van een privévermogen<sup>1053</sup>.
  - De aankoop van een bouwterrein ná de verkrijging van een bouwvergunning met geleende gelden, en de oprichting op dit terrein van appartementen met de bedoeling ze te verkopen, is, o.a. rekening houdende met de omvang van de operatie t.a.v. het privévermogen en de risico's van de verrichting, geen normaal beheer<sup>1054</sup>.
  - De overeenkomst waardoor een landbouwer zijn grond ter beschikking stelt van een kerstboomkweker tegen een som geld die in werkelijkheid geen gewone vergoeding inhoudt maar 50 % van de toekomstige verkoop van de kerstbomen (hetgeen o.i. ook als een contract van commerciële maatschap had kunnen worden gekwalificeerd), heeft volgens het hof van beroep te Luik een speculatief karakter. De overweging van het hof dat het gedurende meerdere jaren op voorhand verkopen van kerstbomen met koppeling, zonder enige onderhandelingsruimte aan de op de vervalddag toepasselijke prijzen, die zeer sterk kunnen wisselen, niet kadert binnen het normale beheer als goede huisvader, kan o.i. echter niet worden bijgetreden<sup>1055</sup>.
  - Wanneer de belastingplichtige onmiddellijk na de aankoop van een onroerend goed opnieuw verkoopt en waarbij hij beroep doet op een immobiliënkantoor en zich omringt met vastgoedspecialisten met wie hij zelf een immobiliënnootschap heeft opgericht, leidt tot een meerwaarde in de zin van artikel 90, 1° van het WIB92<sup>1056</sup>.
  - Een verrichting heeft een speculatief karakter wanneer de verwerving van de onroerende goederen hoofdzakelijk werd gefinancierd door een lening, dat de onroerende goederen als verhuurd werden behouden tot aan de oppuntstelling van het vastgoedproject en dat op het ogenblik van de verwerving geen enkele zekerheid bestond over het welslagen van het vastgoedproject, waarvan de uiteindelijke kostprijs niet gekend was, hetgeen de begroting van het financiële rendement van de aanvankelijke investering onmogelijk maakte<sup>1057</sup>.
  - Het speculatief karakter van onroerende handelingen moet worden afgeleid uit een geheel van elementen en niet uit de loutere realisatie van winsten. De aanplanting en ver-

<sup>1050</sup>Antwerpen 14 oktober 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 647, *Fiskoloog* 1997, afl. 639, 11, *Fisc. Act.* 1997, afl. 40, 3.

<sup>1051</sup>Bergen 17 oktober 1997, *Fiskoloog* 1997, afl. 639, 11.

<sup>1052</sup>Cass. 1 februari 1996, *Fiskoloog* 1996, afl. 583, 10.

<sup>1053</sup>Gent 31 oktober 1996, *Fisc. Act.* 1997, afl. 11, 10.

<sup>1054</sup>Brussel 8 december 1994, *J.D.F.* 1996, 301.

<sup>1055</sup>Luik 26 maart 1999, *F.J.F.*, No. 99/190, 518.

<sup>1056</sup>Brussel 7 mei 1999, *Fiskoloog*, afl. 712, 11.

<sup>1057</sup>Luik 26 maart 1999, *F.J.F.*, No. 99/189.

koop van kerstbomen door een industrieel op gronden uit een erfenis, is niet belastbaar wanneer de betrokkene geen enkele activiteit uitoefent in de bosbouw of landbouwsector, de aanplantingen zich niet situeren kort na de verwerving van het goed, de terreinen een onbeduidende oppervlakte vertegenwoordigen in verhouding tot de ondernemingen van de belastingplichtige en het aantal aangeplante bomen als normaal kan worden beschouwd<sup>1058</sup>.

- Een schrijnwerker die een bouwvallig gebouw aankoopt, deels met externe bankfinanciering, en die gedurende een aanzienlijk tijd verfraaiingswerkzaamheden aan het gebouw verricht met materialen uit zijn onderneming, en dit gebouw daarna met een belangrijke meerwaarde verkoopt, realiseert beroepsinkomsten<sup>1059</sup>.
- De huur geïnd als eigenaar van meerdere onroerende goederen waarin prostitutiehuizen werden uitgebaat en waarvoor belastingplichtige werd veroordeeld wegens souteneurschap, zijn geen diverse maar beroepsinkomsten<sup>1060</sup>.
- Het speculatief karakter werd afgeleid uit ‘een geheel van elementen’ bij de aankoop van een te restaureren bakkerij via de bemiddeling van een immobiliënmaatschappij, volledig met eigen middelen gefinancierd, maar die kort nadien weer werd verkocht zonder enige restauratiewerkzaamheid te hebben uitgevoerd omdat de subsidies daarvoor niet werden verstrekt<sup>1061</sup>.
- De realisatie van een aanzienlijke meerwaarde op de aankoop en wederverkoop van een bedrijfsgebouw binnen een termijn van 5 weken werd door het hof van Gent beschouwd als “het gevolg van een opportuniteit die zich toevallig voordeed” en dus niet als een speculatie. Merk op dat dergelijke meerwaarde vandaag wél belastbaar zou zijn volgens artikel 90, 10° van het WIB92 en dat het arrest daarom louter nog academisch belang heeft<sup>1062</sup>.
- Een goede huismoeder verhuurt 23 studentenkamers in Hasselt en dit in twee gebouwen die sinds 40 jaar in eigendom van de dame (en voorheen haar overleden echtgenoot) waren. Ondanks het feit dat er *in casu* sprake was van regelmatige prestaties van opkuis, bezichtiging en permanent toezicht ter plaatse, is er geen sprake van een divers inkomen<sup>1063</sup>. Dezelfde rechtbank komt nochtans op 3 september 2003 tot een ander besluit waar het de verhuur van 33 studentenkamers betrof door een echtpaar dat echter het betreffende pand had gebouwd specifiek met de bedoeling om kamers te verhuren en hier toe ook een lening had aangegaan<sup>1064</sup>. Over het verhuren van gastenkamers en vakantiewoningen antwoordde de minister op een parlementaire vraag dat de inkomsten als beroepsinkomsten moeten worden beschouwd indien de eigenaar gewoonlijk voorziet in ontbijt en onderhoud, maar dat indien ze slechts af en toe of toevallig verworven worden, ze als diverse inkomsten gelden<sup>1065</sup>.

<sup>1058</sup>Luik 7 oktober 1998, *F.J.F.*, No. 2000/158.

<sup>1059</sup>Luik 2 februari 2000, *F.J.F.*, No. 2000/99.

<sup>1060</sup>Luik 26 mei 2000, *F.J.F.*, No. 2000/191.

<sup>1061</sup>Antwerpen 15 januari 2002, *Fisc. Act.* 2002, afl. 14, 10.

<sup>1062</sup>Gent 17 oktober 2002, *Fiscoloog*, afl. 879, 11.

<sup>1063</sup>Rb. Hasselt 11 juni 2003, *Fiscoloog*, afl. 898, 11.

<sup>1064</sup>Rb. Hasselt 3 september 2003, *Fiscoloog*, afl. 906, 10.

<sup>1065</sup>Vr. nr. 438 CHABOT 14 juli 2004, *Vr. & Antw. Kamer* 2003-2004, nr. 42, 6468-6470.

- De rechtbank van eerste aanleg van Brussel oordeelde dan weer op 24 november 2004 dat het lichten door de erfpachter van een aankoopoptie op een woning gevolgd door de onmiddellijke verkoop ervan een speculatieve intentie impliceert<sup>1066</sup>.
- Opbrengsten betaald door een exploitatievennootschap aan de onverdeelde eigenaars van een zandgroeve, die deze hebben aangekocht met eigen middelen, zijn diverse inkomsten<sup>1067</sup>.
- De rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft een verrichting als speculatief beschouwd en vallend buiten de grenzen van het normale beheer van een privévermogen, waarbij twee echtparen samen een onroerend goed verwerven, de aankoop met een krediet is gefinancierd, de echtparen zeer belangrijke werken aan het onroerend goed hebben uitgevoerd en het onroerend goed binnen de 12 respectievelijk 21 maanden na de beëindiging van deze werken hebben verkocht<sup>1068</sup>.
- De professionele kennis van de belastingplichtige als aannemer of architect ontnemen hem niet automatisch de mogelijkheid om als een goed huisvader zijn onroerend privévermogen te beheren. *In casu* had de belastingplichtige een reeds verkaveld stuk grond bestaande uit drie loten aangekocht. De loten werden opnieuw verkocht nadat er op één van de loten een gebouw was opgericht. Het hof van beroep te Brussel oordeelde dat de meerwaarde niet als divers inkomen belastbaar was. De belastingplichtige had geen lening aangegaan om het gebouw op te richten. Het gebouw was initieel voor zijn privaatief gebruik bestemd. De werken en het materiaal die hebben bijgedragen tot de oprichting werden gekwalificeerd als 'onttrekking' in het kader van de btw<sup>1069</sup>.
- De rechtbank van eerste aanleg te Hasselt stelde als divers inkomen belastbaar de huurinkomsten van de verhuur van 10 studentenkamers. De omstandigheden van het huurklaar maken van één van de onroerende goederen van de belastingplichtigen (renovatie van een gebouw, inrichting en verhuring van de studentenkamers, het aantal, de aard en het bedrag van de onroerende verrichtingen) gaat het normaal beheer van een privévermogen te buiten<sup>1070</sup>.
- Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat het hof van beroep van Bergen van 6 januari 2006 naar recht zijn beslissing motiveert dat de inkomsten uit het onroerend patrimonium van de belastingplichtige als beroepsinkomsten belastbaar zijn, stellende dat 'het repetitief karakter van verrichtingen voortkomt uit de verwerving van 33 onroerende goederen in de loop van 13 jaar. De band tussen die verrichtingen komt voort uit het nagestreefde doel dat erin bestaat de onroerende goederen aan te kopen tegen een lage prijs, ze vervolgens te restaureren en dan te verhuren. Het beroepskarakter van deze verrichtingen wordt bevestigd door het bijna systematisch beroep doen op een lening waarbij in elk geval, de rentabiliteit van het project wordt aangetoond, geheel door de inschrijving in het handelsregister van 1987 tot 1992 voor een activiteit onder de noemer 'immobiliënzaken' en door het administratief beheer van een geheel van in huur gegeven goederen<sup>1071</sup>.
- De rechter te Luik heeft geoordeeld dat een tijdspanne van acht jaar waarin een bankier-verzekeraar drie vastgoedverrichtingen (verwervingen/verhuringen) stelt uitsluit dat de verrichtingen als opeenvolgende verrichtingen worden beschouwd. In die omstandig-

<sup>1066</sup>Rb. Brussel 24 november 2004, *F.J.F.*, No. 2005/185.

<sup>1067</sup>Bergen 18 oktober 2002, *F.J.F.*, No. 2004/12.

<sup>1068</sup>Rb. Brussel 18 mei 2006, *F.J.F.*, No. 2007/131.

<sup>1069</sup>Brussel 1 december 2004, *F.J.F.*, No. 2007/161.

<sup>1070</sup>Rb. Hasselt 23 februari 2005, *F.J.F.*, No. 2006/70.

<sup>1071</sup>Cass. 14 december 2007, *F.J.F.*, No. 2008/100, 398.

heden kan er geen sprake zijn van snelheid of van een permanente activiteit. Het bestaan van kredieten volstaat niet om over te gaan tot een herkwalificatie van de huurgelden. De grens tussen normaal beheer van een privévermogen, een winstgevende activiteit met een professioneel karakter en een occasionele of toevallige verrichting zonder beroepsmatig karakter hangt af van feitelijke omstandigheden. De rechter stelt dat er *in casu* geen verband is tussen de verrichtingen en de beroepsactiviteit van de belastingplichtige, die geen architect noch notaris, noch vastgoedmakelaar is. De taxatie van de huurinkomsten als beroepsinkomsten wordt afgewezen<sup>1072</sup>.

#### Kortlopende taken en mandaten

##### 1300

- *Soldij* van wederopgeroepen reserveofficieren en -onderofficieren is divers inkomen<sup>1073</sup>.
- De verkoop van nieuwe technologie door een ambtenaar-dierenarts op pensioen geeft diverse inkomsten.
- Een commissaris van politie verrichtte van tijd tot tijd prestaties als beëdigd vertaler. Jaarlijks verdiende hij daarbij 100 000 à 200 000 BEF. Hij deed het al 10 jaar. Het hof besliste dat de feiten niet meer toelieten te besluiten tot occasionele prestaties<sup>1074</sup>.
- De vergoedingen toegekend aan de tellers van de algemene *volks- en woningtelling* 1991 worden als bezoldigingen belast en niet als diverse inkomsten in de zin van artikel 90, 1<sup>o</sup> van het WIB92<sup>1075</sup>.
- Het opjagen van *wild* geeft daarentegen diverse inkomsten<sup>1076</sup>.
- *Zitpenningen* ontvangen buiten het beroep van werkleider aan de universiteit zijn diverse inkomsten, tenzij er regelmaat bestaat<sup>1077</sup>.
- Vergoedingen die aan de leden van de griffies van de rechtbanken worden betaald voor buitengewone prestaties geleverd bij de voorbereiding van verkiezingen zijn belastbaar aan 33 %<sup>1078</sup>.
- Vergoedingen toegekend aan leden van examenjury's moeten steeds aan de hand van de feitelijke en juridische gegevens van ieder geval afzonderlijk worden beoordeeld<sup>1079</sup>.
- Vergoedingen betaald aan een voorlopige bewindvoerder buiten een beroepswerkzaamheid, hetgeen meestal het geval is indien de voorlopige bewindvoerder wordt gekozen in de familiale kring<sup>1080</sup>.

<sup>1072</sup>Rb. Luik 28 februari 2008, *Fisc. Koer.* 2008, afl. 9, 485.

<sup>1073</sup>Brussel 22 december 1987, *F.J.F.*, No. 88/75, 130, *A.F.T.* 1988, 250, noot C. CHERUY, *J.D.F.* 1988, 108, noot P. VALENTIN, *Bull. Bel.* afl. 678, 1992; *Circ.* 26 november 1991, *Bull. Bel.*, afl. 712, 120.

<sup>1074</sup>Antwerpen 14 oktober 1993, *Fiskoloog* 1993, afl. 448, 5.

<sup>1075</sup>Vr. nr. 288 VAN EETVELT 5 november 1992, *Bull. Bel.*, afl. 725, 646.

<sup>1076</sup>Luik 17 februari 1993, *F.J.F.*, No. 93/156, 328, *Fiskoloog* 1993, afl. 431, 6.

<sup>1077</sup>Brussel 28 juni 1983, *F.J.F.*, No. 83/155, 255.

<sup>1078</sup>Vr. nr. 331 BARZIN 6 maart 1996, *Bull. Bel.*, afl. 763, 1732.

<sup>1079</sup>Vr. nr. 1365 VANDENDRIESSCHE 16 januari 1995, *Bull. Bel.*, afl. 750, 1537.

<sup>1080</sup>Vr. nr. 447 LALOY 11 februari 2000, *Vr. & Antw. Senaat* 1999-2000, nr. 2-12, 555, *Bull. Bel.*, afl. 807, 2044.

## Gevarieerde casuïstiek

**1300,20**

- Het geven van een bedrag aan een schoonzoon tegen betaling van lijfrente, waarbij dit bedrag geleend werd door de schoonouders, is geen divers inkomen, zelfs niet als de verrichting winstgevend was en valt dus onder het normaal beheer van een privépatrimonium<sup>1081</sup>.
- *Baraka-plus en Domino-plus* winst is vrijgesteld van rijksbelasting; dus ook van belasting als divers inkomen, krachtens het KB van 30 december 1992<sup>1082</sup>.
- Een gepensioneerde die 4 kg monetair *goud* verkoopt, verricht een eenmalige handeling, die valt onder het gewone beheer van het privévermogen<sup>1083</sup>.
- De exploitatie van een *kampeerterein* was *in casu* een beroepsactiviteit<sup>1084</sup>.
- De verkoop van *kerstbomen* kan een beroepsactiviteit zijn, indien niet het onderhoud, maar een georganiseerde ontwikkeling van het dennenbos beoogd werd<sup>1085</sup>.
- Onrechtmatig, door het uitschrijven van valse facturen, toegeëigende inkomsten zijn diverse inkomsten<sup>1086</sup>.
- Het verzamelen van postzegels kan een beroepsactiviteit zijn<sup>1087</sup>.
- Het ‘loon’ door de belastingplichtige ontvangen voor de bouw van twee huizen voor zijn zus en neven en waarbij deze laatsten de bouwmaterialen hebben geleverd, en waarbij geen verdere investeringen door belastingplichtige werden gedaan, is slechts als divers inkomen belastbaar<sup>1088</sup>.
- De terbeschikkingstelling van een groot kapitaal (ten titel van geldlening) door een vennootschap aan haar hoofdaandeelhouder, die geen bestuurder of werkende vennoot is, is een belastbaar divers inkomen voor een bedrag gelijk aan de fictieve debetinteressen. Het kan volgens het hof niet gaan om een schenking, omdat de vennootschap niet tot dergelijke handeling om niet kan overgaan; als handelsvennootschap heeft ze immers als doel winst te maken. Er kan evenmin sprake zijn van een dividend omdat de gelijkheid tussen aandeelhouders niet wordt nageleefd<sup>1089</sup>.
- Door de strafrechter verbeurdverklaarde inkomsten uit spionageactiviteiten door een kolonel van het Belgisch leger werden tóch nog belastbaar geacht als diverse inkomsten. Daarbij merkte de rechter fijntjes op dat de betrokkene de inkomsten had kunnen (moeten) aangeven zonder er de criminele oorsprong van prijs te geven én dat de verbeurdverklaring de belastingschuld m.b.t. de illegale inkomsten niet opheft<sup>1090</sup>.

<sup>1081</sup>Gent 31 oktober 1996, *F.J.F.*, No. 97/41, *Fisc. Act.* 1997, afl. 16, 5, *Fiskoloog* 1997, afl. 620, 11.

<sup>1082</sup>KB 30 december 1992, *B.S.* 12 januari 1993, *Fiskoloog* 1993, afl. 411, 2.

<sup>1083</sup>Gent 27 april 1984, *F.J.F.*, No. 85/28, 53.

<sup>1084</sup>Antwerpen, 30 juni 1987, *F.J.F.*, No. 88/27, 45.

<sup>1085</sup>Luik 12 december 1984 *F.J.F.*, No. 85/46, 86; Luik 18 juni 1986, *J.D.F.* 1987, 151 (niet belast); Luik 21 oktober 1987, *F.J.F.*, No. 88/26, 44; Luik 22 januari 1992, *Fiskoloog* 1992, afl. 381, 8; Circ. 6 december 1985, *Bull. Bel.*, afl. 646, 96; Luik 31 maart 1993, *F.J.F.*, No. 93/21; Luik 7 oktober 1998, *Fiskoloog*, afl. 693, 10; Luik 26 maart 1999, *F.J.F.*, No. 99/189, zie ook randnr. 1299.

<sup>1086</sup>Antwerpen 19 april 1994, *A.F.T.* 1994, 287.

<sup>1087</sup>Luik 8 december 1993, *Fiduciaire Berichten* 1994, 34.

<sup>1088</sup>Luik 26 november 1997, *Fisc. Act.* 1998, afl. 18, 11.

<sup>1089</sup>Brussel 15 juni 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 28, 9, *F.J.F.*, No. 2000/130.

<sup>1090</sup>Brussel 12 oktober 2000, *Fiskoloog*, afl. 776, 4, *T.F.R.*, afl. 194, 58, noot S. HUYGHE.

- De vergoeding die een huisarts ontvangt als ‘stagemeeester’ is niet belastbaar als divers inkomen, maar als beroepsinkomen<sup>1091</sup>.
- De verkoop van iconen door een Russisch cineast uit diens privéverzameling leidt niet tot belastbaar inkomen<sup>1092</sup>.
- Verkregen prijzen uit paardenwedrennen werden als divers inkomen belastbaar geacht omdat de belastingplichtige “op een beroemde hengst beroep had gedaan om de kweekmerrie te dekken” en omwille van het “imminente speculatieve dat erin bestaat paarden speciaal te trainen om aan drafwedstrijden met prijzenpot te kunnen deelnemen”<sup>1093</sup>.
- De taxatie van de opbrengsten van fruitteelt door belastingplichtigen die geen zelfstandige beroepswerkzaamheid in de tuinbouwsector uitoefenen, wordt omstandig toegelicht in een circulaire van 2 april 2003 die geldt met ingang van aanslagjaar 2002<sup>1094</sup>.
- Een bediende oefent een zelfstandig bijberoep uit, namelijk het fokken van paarden. De inkomsten uit deze nevenactiviteit dienen te worden beoordeeld aan de hand van het geheel van de feitelijke en juridische omstandigheden betreffende het geval in kwestie: frequentie van de aan- en verkoop van paarden, belangrijkheid en bijzondere aard van de aangewende middelen zoals specifieke installaties, personeel, aantal paarden, permanent karakter van de activiteit, enz.<sup>1095</sup>.
- Een gepensioneerd kunstschilder die nog enkel voor zijn plezier schildert en af en toe nog een schilderij verkoopt, realiseert diverse inkomsten en geen beroepsinkomsten<sup>1096</sup>.
- De aankoop van crediteurensaldi van rekeningen-courant van een gewezen bestuurder van een naamloze vennootschap, die sinds geruime tijd op non-actief stond, die beschikte over fiscaal overdraagbare verliezen en bovendien een negatief nettovermogen had, maakt geen verrichting uit die valt onder de noemer van normaal beheer van een privévermogen. De winsten die hieruit werden verkregen werden als divers inkomen belast<sup>1097</sup>.

## 2. Belastbare basis & belastbaar tijdperk

### 1303

art. 97 WIB92

#### Belastbare basis

De inkomsten komen in aanmerking voor hun nettobedrag, d.w.z. hun brutobedrag, vermindert met de kosten, gedaan of gedragen gedurende het belastbaar tijdperk om die inkomsten te verkrijgen of te behouden (art. 97 WIB92). Het hof van beroep te Brussel bevestigt dit principe ter zake voor de belastingplichtige investeringen die waren gedaan in de jaren voorafgaand aan het jaar waarin de verrichting plaatsvond<sup>1098</sup>.

<sup>1091</sup>Antwerpen 19 september 2000, *Fiscooloog*, afl. 772, 8.

<sup>1092</sup>Brussel 21 mei 1999, *Fiscooloog*, afl. 791, 12, *J.D.F.* 1999, 241.

<sup>1093</sup>Brussel 18 januari 2002, *Fiscooloog*, afl. 841, 9.

<sup>1094</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/541.317 (AOIF 6/2003), 2 april 2003.

<sup>1095</sup>Vr. nr. 1425 REYNDERS 23 juni 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 143, 19692, *Bull. Bel.*, afl. 788, 2815.

<sup>1096</sup>Rb. Brussel 25 november 2004, *Fiscooloog* 2005, afl. 970, 10.

<sup>1097</sup>Rb. Luik 13 juni 2005, *F.J.F.*, No. 2006/282.

<sup>1098</sup>Brussel 29 juni 2001, *F.J.F.*, No. 2002/127, *Fiscooloog*, afl. 817, 10.

In het mijlpaalarrest van 30 november 2006 heeft het Hof van Cassatie ten aanzien van een verrichting, die buiten het kader van het normaal beheer van een privévermogen valt, gesteld dat de gehele meerwaarde belastbaar stelt niet naar recht is verantwoord. Artikel 90, 1° van het WIB92 onderwerpt niet de meerwaarde gerealiseerd naar aanleiding van de verkoop die buiten het normale beheer van het privévermogen valt, belastbaar, maar enkel de winst of de baat die het gevolg is van een dergelijke verrichting. Met andere woorden mag enkel het abnormale deel van de meerwaarde worden belast. Dit impliceert dat in geval van een verrichting tegen een marktconforme prijs, ook al valt die verrichting buiten het normale beheer van een privévermogen, de belastbare basis nihil is<sup>1099</sup>.

Dit ophefmakende arrest van het Hof van Cassatie heeft al navolging gekregen bij het hof van beroep te Brussel. In het arrest van 31 januari 2007 stelde dit hof dat, om het belastbaar bedrag van de niet-normale meerwaarde van de verrichting te berekenen, men rekening moet houden met de waarde die de verkochte aandelen hadden op het ogenblik waarop zij werden bestemd voor deze abnormale verrichting, omdat deze waarde immers vreemd is aan de abnormale verrichting. Het hof heropent de debatten<sup>1100</sup>. In een andere zaak wijst het hof van beroep te Brussel in een arrest ten gronde de taxatie van de volledige meerwaarde naar aanleiding van een verrichting die het normale beheer van een privévermogen te buiten gaat, af. Het hof stelt, in navolging van het cassatiearrest van 30 november 2006, dat artikel 90, 1° van het WIB92 niet de meerwaarde belastbaar stelt, doch enkel de winst of baat die het gevolg is van dergelijke verrichting<sup>1101</sup>.

Ook het hof van beroep volgt de zienswijze van het cassatiearrest van 30 november 2006: enkel het abnormale gedeelte van de meerwaarde is belastbaar als divers inkomen<sup>1102</sup>. Er valt niets te belasten als de verkoopprijs overeenstemt met de (markt)waarde van de aandelen zoals geschat door een deskundige en de administratie niet kan bewijzen dat een aandelenoverdracht onder 'normale' omstandigheden niet mogelijk zou zijn geweest of een lagere prijs zou hebben opgeleverd<sup>1103</sup>.

De rechtbank van eerste aanleg van Luik heeft dan weer de fiscus gelijk gegeven en bevestigt de taxatie van de gehele meerwaarde van de abnormale verrichting. Het hof stelt dat de begrippen winst en baat tevens meerwaarden omvatten en verwijst naar het gelijkheidsbeginsel. Meerwaarden gerealiseerd in het kader van een beroepswerkzaamheid zouden niet anders mogen worden belast dan meerwaarden die worden behaald buiten een beroepswerkzaamheid<sup>1104</sup>.

Het valt te verwachten dat de wetgever zal ingrijpen om de belastbare grondslag in toepassing van artikel 90, 1° van het WIB92 te herstellen door de overheveling van de taxatie van meerwaarden op aandelen van artikel 90, 1° van het WIB92 naar artikel 9° van het WIB92 waardoor artikel 102 van het WIB92 van toepassing wordt ter bepaling van de aanschafswaarde<sup>1105</sup>.

<sup>1099</sup>Cass. 30 november 2006, *F.J.F.*, No. 2007/107, *T.F.R.* 2007, afl. 317, 189, noot L. KELL, *R.G.C.F.* 2007, 40, noot T. AFSCHRIFT; J. VAN DYCK, "Zwanenzang voor de belasting van interne meerwaarden op aandelen?", *Fiscoloog* 2007, afl. 1053, 1-3; J. GOEMAN, "Hof van Cassatie stelt orde op zaken inzake diverse inkomsten", *Acc. Fisc.* 2006, afl. 44, 5-8; R. ACKERMANS en T. MELIS, "Cassatie stelt belastbare grondslag artikel 90, 1° WIB 1992 duidelijk", *Fisc. Act.* 2006, afl. 43, 2.

<sup>1100</sup>Brussel 31 januari 2007, *F.J.F.*, No. 2007/188.

<sup>1101</sup>Brussel 13 september 2007, *Fisc. Act.* 2007, afl. 38, 5.

<sup>1102</sup>Bergen 19 september 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1131, 7-10.

<sup>1103</sup>Bergen 10 september 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1131, 7-10.

<sup>1104</sup>Rb. Luik 10 januari 2008, *Fisc. Act.* 2008, afl. 15, 1.

<sup>1105</sup>P. SMET, "Omzetting Europese Fusierichtlijn in laatste rechte lijn", *Fiscoloog* 2008, afl. 1119, 1; K. SPAGNOLI, "Omzetting fusierichtlijn brengt nieuwe tijdelijke vrijstelling, maar verruimt belastbare basis. Wetsontwerp Fusierichtlijn pakt toch interne meerwaarden aan", *Fisc. Act.* 2008, afl. 22, 1-7.

Inmiddels is het wetsontwerp van 24 juli 2008 houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde het in overeenstemming te brengen met de richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij de richtlijn 2005/19/EEG van de Raad van 17 februari 2005, ingediend in de kamer (Kamer (52) randnr. 1398)<sup>1106</sup>.

### Belastbaar tijdstip

Aangezien artikel 98 van het WIB92 uitdrukkelijk zegt dat de in artikel 90, 2°, 5° tot 7° van het WIB92 bedoelde inkomsten de bedragen zijn welke aan de genietter werkelijk betaald of toegekend worden, besloot de doctrine tot voor kort dat de in 1°, 3°, 4°, 8° tot 9° bedoelde inkomsten belastbaar zijn vanaf het ogenblik dat de vordering ontstaat. De speculatieve meerwaarde vastgesteld naar aanleiding van het lichten van een verkoopoptie door de eigenaar-verkoper over een gebouwd onroerend goed op 14 december 1982, werd door het hof van beroep te Brussel verbonden aan het aanslagjaar 1984, omdat de betreffende notariële akte verleden was in 1983. Het hof heeft hier o.i. onterecht de aanslag bevestigd, daar meerwaarden volgens artikel 90, 1° van het WIB92 (art. 67 1° WIB64) 'vastgesteld' in 1982 belastbaar zijn voor aanslagjaar 1983, dit volgens artikel 200 *juncto* 204, 4°, a van het KB/WIB92 (art. 167 § 1 4° a. KB/WIB64). De aanslag gevestigd in 1986 is o.i. daarom laattijdig. Het feit dat de eigendomsoverdracht in de optieovereenkomst was uitgesteld tot de notariële akte is in deze van geen enkel belang<sup>1107</sup>. Voor het hof van beroep te Gent werd alleszins over hetzelfde onroerend goed in die zin geoordeeld<sup>1108</sup>.

Het Hof van Cassatie bevestigt dat er geen enkele wettelijke basis bestaat waaruit afgeleid kan worden dat een occasionele winst of baat belastbaar zou zijn vanaf het ogenblik dat zij voortvloeit uit een zekere en vaststaande schuldvordering (art. 204 4° KB/WIB92)<sup>1109</sup>.

Dit principe werd nogmaals bevestigd door Cassatie naar aanleiding van het verkrijgen door een belastingplichtige van een schuldvordering ten bedrage van 32 100 000 BEF (zie randnr. 1297) waardoor Cassatie voor artikel 90, 1° van het WIB92 nu duidelijk voor het kasstelsel opteert, waardoor er slechts belastbaarheid is wanneer de schuldvordering door de vennootschap effectief wordt betaald<sup>1110</sup>. Op die manier zijn diverse inkomsten onder artikel 90, 1° van het WIB92 belastbaar op het ogenblik dat hun bedrag daadwerkelijk wordt ontvangen en niet vanaf het ogenblik waarop de schuldvordering die eraan ten grondslag ligt, zeker en vaststaand is. Dit principe kent ruime navolging in de rechtspraak<sup>1111</sup>. De rechtbank van eerste aanleg in Hasselt oordeelde echter dat het feit dat de belastingplichtigen vrijwillig afstand

<sup>1106</sup>Voor een recente commentaar: I. VANDE VELDE, "Eindelijk Fiscale neutraliteit voor grensoverschrijdende fusies", *Fisc. Act.* 2008, afl. 34, 1.

<sup>1107</sup>Brussel 16 januari 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 651, 10.

<sup>1108</sup>Gent 15 mei 1997, *Fiskoloog*, afl. 623, 10.

<sup>1109</sup>Cass. 1 februari 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 8, 7, *Fiskoloog*, afl. 696, 8, *Fiskoloog*, afl. 697, 11, *F.J.F.*, No. 2002/40; Cass. 19 april 1999, *J.D.F.* 1999, 6.

<sup>1110</sup>Cass. 19 april 1999, *A.F.T.* 2001, 346, met schitterende noot van S. DE CEULAER.

<sup>1111</sup>Rb. Bergen 16 juni 2005, *F.J.F.*, No. 2006/186; Rb. Luik 30 januari 2006, *F.J.F.*, No. 2008/33, *T.F.R.* 2006, afl. 308, 756, noot W. VERMEULEN en O. DE KEUKELAERE.



deden van de onmiddellijke betaling van de prijs, niet uitsluit dat de winst verworven was in het jaar waarin zij werd uitgedrukt als een vordering in rekening-courant<sup>1112</sup>.

art. 103 WIB92

De verliezen die voortspruiten uit de bedoelde werkzaamheden zijn aftrekbaar van de winsten gedurende de vijf volgende belastbare tijdperken (art. 103 WIB92). De 'diverse' verliezen kunnen alleen van de winsten van dezelfde groep afgetrokken worden<sup>1113</sup>. Dat het in een tijd van beursmalaise en grote minderwaarden (o.a. Lernout & Hauspie) interessant kan zijn om verliezen op privé aandelen alsnog te gaan kwalificeren als 'diverse' verliezen, spreekt voor zich. Daarbij dient men dan uiteraard wél te aanvaarden, dat de nakomende winsten die het compenseerbare verlies overschrijden opnieuw belastbaar zullen zijn. In dat verband kan het interessanter zijn om voornoemde beleggingsactiviteit als een beroepsactiviteit in bijberoep te kwalificeren, hoewel dit uiteraard ook een aantal consequenties heeft die men vooraf dient in te schatten (o.a. stopzettingsmeerwaarden)<sup>1114</sup>.

De meerwaarde van een onroerend goed moet berekend worden op basis van de verkoopprijs, zelfs wanneer de tussenpersoon die met de verkoop belast was, niet de volledige prijs heeft doorgestort aan de verkoper<sup>1115</sup>.

## § 2. PRIJZEN EN SUBSIDIES

Bibliografie – DESCHRIJVER, D., "De belasting van over de jaren heen wisselende inkomsten uit de activiteiten van kunstenaars", *T.F.R.* 2008, afl. 335, 122-133.

### 1304

art. 90 2° WIB92

Het betreft de prijzen en de gedurende twee jaar ontvangen subsidies, voor de schijf boven 2 500 EUR, alsmede de andere subsidies, renten of pensioenen die door Belgische of vreemde openbare machten of openbare instellingen zonder winstoogmerken zijn toegekend aan geleerden, schrijvers of kunstenaars, met uitzondering van de sommen die zijn betaald of toegekend als bezoldiging van bewezen diensten en bedrijfsinkomsten uitmaken (art. 90 2° WIB92). Over deze laatste categorie werd een nieuwe circulaire uitgevaardigd<sup>1116</sup>. In een parlementaire vraag van 13 november 2001 van senator De Clippele werd gespecificeerd dat dergelijke prijzen beroepsinkomsten zijn van zodra de schuldenaar enig voordeel haalt uit de prestaties waarvoor de sommen werden betaald, een omstandigheid die alleen aan de hand van de feitelijke en juridische elementen eigen aan elk geval kan worden beoordeeld<sup>1117</sup>.

art. 98 WIB92

art. 53

KB/WIB92

<sup>1112</sup>Rb. Hasselt 28 februari 2007, *F.J.F.*, No. 2007/22, *Fisc. Koer.* 2007, 426.

<sup>1113</sup>Vr. nr. 201 BARZIN 24 april 1989, *Bull. Bel.*, afl. 689, 2634.

<sup>1114</sup>Zie o.a. een overzicht van de consideransen in deze bij W. NIEMEGEREERS, *Fisc. Act.* 2000, afl. 42, 3; W. NIEMEGEREERS, "Beurswinsten op aandelen kunnen toch belastbaar zijn", *A.F.T.* 2000, afl. 4, 154.

<sup>1115</sup>Antwerpen 2 mei 1983, *F.J.F.*, No. 84/44, 63; Antwerpen 25 april 1989, *F.J.F.*, No. 89/217, 417.

<sup>1116</sup>Circ. AOIF, nr. 25/2002, 8 oktober 2002 in wijziging van de oude circulaire van 6 februari 1997 en commentaar in *Com. IB.* 1992., nr. 38/38.

<sup>1117</sup>Vr. nr. 1658 DE CLIPPELE 13 november 2001, *Vr. & Antw. Senaat 2002-2003*, nr. 2-62, 3485, *Bull. Bel.*, afl. 842, 2739-2939.

Deze inkomsten dienen werkelijk betaald of toegekend te zijn (art. 98 WIB92). De Koning kan de prijzen en subsidies vrijstellen die door de Hem aangeduide lichamen toegekend worden (zie art. 53 KB/WIB92).

Vanaf aanslagjaar 1997 kunnen giften aan bepaalde wetenschappelijke instellingen in mindering gebracht worden van de belastbare basis van het divers inkomen<sup>1118</sup>.

### § 3. UITKERINGEN TOT ONDERHOUD

1305

- Bibliografie
- Circ. nr. RH.Ci.D19/431.407, 17 februari 1993, *Bull. Bel.*, afl. 726, 765.
  - SMETS, E. en UYTENHOVE, L., "Kind en fiscus" in *Fiscale Wenken*, Mechelen, Kluwer, 2006, 360.
  - THIJSS, D., *Onderhoudsuitkeringen*, Brussel, Ced.Samsom, 1983, 99 p.
  - POPPE, G., "Onderhoudsgelden: enkele actuele tendensen", *Fiscaal Praktijkboek 2001-2002*, Diegem, Kluwer, 2001, 91-140.
  - CATTELEIN, B., "Onderhoudsuitkeringen: fiscaal voordeel, of fiscaal voordeel: onderhoudsuitkeringen", *Fiskofoon* 1987, 291-307.
  - VAN DEN KEYBUS, H., "Onderhoudsuitkering tijdens feitelijke scheiding", *A.F.T.* 1989, 6-11.
  - JDV, "Onderhoudsgelden blijven vooral in geval van studenten voor veel rechtspraak zorgen", *Fiskoloog* 1992, afl. 399, 1-8.
  - L.M., "Achterstallige onderhoudsgelden: betaling binnen drie maanden blijft nog regelmatig", *Fiskoloog* 1993, afl. 421, 4-7.
  - VANDEN BROECK, M., "Fiscale behandeling van onderhoudsgelden", *T.F.R.* 2004, afl. 259, 351-368.
  - JANSEN, T., "Onderhoudsuitkeringen in Europese context", *A.F.T.* 2004, afl. 2, 2-40.
  - SOETE, P., "Correlatie tussen de belastbaarheid en aftrekbaarheid van onderhoudsgelden?", *Fisc. Koer.* 2006, 522-523.
  - TANCREDI, N., PATTYN, J., "Onderhoudsgelden in natura: bevestiging van aftrekbaarheid bij 'toekenning'", *T.F.R.* 2008, afl. 342, 539-542 (noot onder Gent 29 mei 2007).
  - BEERNAERT, J., "Les rentes alimentaires et leur incidence fiscale", *Act. dr. fam.* 2008, afl. 5, 93-109.

#### 1306

art. 90 3° WIB92

Diverse inkomsten zijn de uitkeringen die aan de belastingplichtige regelmatig zijn toegekend door personen van wier gezin hij geen deel uitmaakt, overeenkomstig de in het Burgerlijk Wetboek bepaalde verplichtingen (art 90 3° WIB92)<sup>1119</sup>.

art. 99 WIB92

Deze inkomsten worden in aanmerking genomen voor 80 % van het werkelijk betaalde of toegekende bedrag (art 99 WIB92). Wij zullen verder zien dat de debiteur van deze uitkeringen ze ten belope van 80 % mag aftrekken van zijn globale inkomen.

#### 1307

Over de waardering van alimentatierenten, betaald in natura, met name het ter beschikking stellen van een woonhuis, zie Gent 25 juni 1982<sup>1120</sup>. Wanneer in het kader van een echtscheiding tussen partijen wordt overeengekomen dat de man gedurende een periode van

<sup>1118</sup>Wet 27 oktober 1997, B.S. 2 december 1997, 32 080, *Fisc. Koer.* 1998, 12; Circ. nr. Ci.RH.252/509.195, 13 juli 1999, *Bull. Bel.*, afl. 796, 2609, commentaar op de art. 4 en 5 wet 27 oktober 1997.

<sup>1119</sup>Antwerpen 31 maart 1980, *Bull. Bel.*, afl. 604, 500; Gent 26 april 1985, *F.J.F.*, No. 86/121, 188.

<sup>1120</sup>Gent 25 juni 1982, *F.J.F.*, No. 82/117, 199.

18 maanden de huur, het energie- en waterverbruik van de woning verder betaalt, is dit een als divers inkomen belastbare onderhoudsuitkering. Het feit dat deze verplichting in de notariële akte werd opgenomen onder de regeling van de wederzijdse lasten en er verder werd bepaald dat er geen onderhoudsuitkering verschuldigd was, heeft hierop geen invloed<sup>1121</sup>. Indien de gezinswoning echter terbeschikking wordt gesteld, wordt dat niet als een belastbare onderhoudsuitkering beschouwd<sup>1122</sup>. Dit standpunt wordt bevestigd door het hof van Antwerpen<sup>1123</sup>. De afbetaling van kapitaalaflossingen van een lening wordt belastbaar gesteld als onderhoudsuitkering omdat ze uitdrukkelijk in de plaats waren gesteld van een onderhoudsuitkering<sup>1124</sup>.

Ook het Hof van Cassatie oordeelde, weliswaar over de aftrekbaarheid van de betaalde bedragen, dat de aflossing van kapitaal en renten van een hypothecaire lening die betrekking heeft op een woning waarvan op grond van een overeenkomst tot echtscheiding bij onderlinge toestemming de betalende echtgenoot de blote eigendom heeft en de echtgenote het vruchtgebruik én het gratis recht van bewoning heeft, geen betaling is van een onderhoudsuitkering<sup>1125</sup>.

Het ter beschikking stellen van een deel van een onroerend goed onder de vorm van een aparte wooneenheid aan zijn of haar behoeftige moeder (beperkt pensioen) en het direct betalen van een aantal kosten die normaal door de moeder moesten worden gedragen (medicatie, verpleegster) kunnen, aldus het hof van beroep te Gent, als een aftrekbare onderhoudsuitkering in natura worden beschouwd voor zover de voorwaarden van artikel 104 van het WIB92 werden nageleefd<sup>1126</sup>.

Het begrip 'deel uitmaken van het gezin' omvat een feitelijke toestand van samenleven en samenwonen<sup>1127</sup>.

Het belasten van het onderhoudsgeld in hoofde van de ontvangende partij impliceert niet dat de betrokkene geen deel meer uitmaakt van het gezin van zijn ouders<sup>1128</sup>.

Het ten laste nemen van de belasting op de onderhoudsgelden is niet op zijn beurt een onderhoudsuitkering, indien ze vrijwillig gebeurt<sup>1129</sup>, wel indien ze voortvloeit uit artikel 90, 3° van het WIB92<sup>1130</sup>.

Bij uitkering van een niet-inwoner is bedrijfsvoorheffing verschuldigd, tenzij vrijstelling is voorzien bij verdrag<sup>1131</sup>.

Als de grootouders een onderhoudsgeld betalen aan hun behoeftige kleinkinderen, omdat de ouders van deze kinderen zelf behoeftig zijn, zijn deze laatste belastbaar in eigen hoofde<sup>1132</sup>.

<sup>1121</sup>Gent 18 januari 1996, *F.J.F.*, No. 96/93.

<sup>1122</sup>Vr. nr. 673 SCHOETERS 16 december 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, nr. 68 9091-9093, besproken door E. SPRUYT in *M. Not. Fisc.* 1997, afl. 9, 2, *Fisc. Act.* 1997, afl. 7, 2, *Bull. Bel.*, afl. 773, 1517.

<sup>1123</sup>Antwerpen 15 april 1997, *Fisc. Act.* 1997, afl. 24, 2.

<sup>1124</sup>Rb. Brussel 18 oktober 2002, *Fiscoloog*, afl. 881, 10.

<sup>1125</sup>Cass. 25 mei 2000, [www.cass.be](http://www.cass.be), nr. R0005P4 1.

<sup>1126</sup>Gent 29 mei 2007, *T.F.R.* 2008, afl. 342, 537, noot N. TANCREDI, J. PATTYN.

<sup>1127</sup>Cass. 5 mei 1977, *Pas.* 1977, I, 904; Brussel 8 maart 1983, *Bull. Bel.*, afl. 632, 2563; Luik 29 juni 1988, *Bull. Bel.*, afl. 685, 1536; Brussel 8 november 1988, *Fisc. Koer.* 1989, 62.

<sup>1128</sup>Brussel 15 maart 1988, *Bull. Bel.*, afl. 681, 619.

<sup>1129</sup>Cass. 29 juni 1984, *Bull. Bel.*, afl. 640, 1259, *R.W.* 1984-85, 1304, *Pas.* 1984, I, 1319.

<sup>1130</sup>Vr. nr. 180 TAMINAUX 27 april 1990, *Bull. Bel.*, afl. 700, 3387.

<sup>1131</sup>Vr. nr. 229 DE CLIPPELE 31 mei 1991, *Vr. & Antw. Senaat* 1990-1991, 9 juli 1991, 1678, *Bull. Bel.*, afl. 712, 306.

<sup>1132</sup>Luik 14 juni 1996, *J.D.F.* 1996, 364, noot J.P. NEMERY DE BELLEVAUX, *Fiscoloog* 1997, afl. 624, 9.

Dit arrest lijkt een te restrictieve interpretatie te geven aan het begrip behoefteigheid. Inderdaad ware een oordeel dat de uitkering niet aftrekbaar en bijgevolg ook niet belastbaar zou geweest zijn meer in overeenstemming geweest met de tekst van artikel 90, 3° van het WIB92.

Sporadische uitgaven ten behoeve van de schoolplichtige zoon, ofschoon overeengekomen in een notariële akte n.a.v. een echtscheiding, zijn niet noodzakelijk onderhoudsuitkeringen<sup>1133</sup>.

Het hof van beroep te Gent verleende geen ontheffing over de betaalde belasting over terugbetaalde alimentatierenten, met als overweging dat de bezwaartermijnen verstreken waren en dat niets de betrokkene in het verleden had belet om haar (fiscale) rechten te vrijwaren<sup>1134</sup>. VAN CROMBRUGGE stelt in zijn korte bijdrage bij dit arrest voor om in dergelijk geval de terugbetalingen in het jaar waarin ze geschieden af te trekken van de in datzelfde jaar ontvangen alimentatierenten. Hoewel dit een juiste benadering is, biedt deze oplossing geen soelaas indien de terugbetaling geschiedt na afloop van de periode waarvoor de alimentatierenten verschuldigd waren. Reden temeer om een algemene verzachting van het eenjarigheidsbeginsel te bepleiten met betrekking tot o.a. alimentatierenten.

Een dokter-acupuncturist die in zijn praktijk verliezen maakt en die een indiciaal tekort verantwoordt aan de hand van stortingen die hij van zijn moeder uit Parijs heeft gekregen, wordt geacht behoefte te zijn waardoor de stortingen ten belope van 80 % belastbaar zijn als diverse inkomsten. Dat de stortingen slechts voorschotten zijn op de latere erfenis wordt niet bewezen geacht<sup>1135</sup>.

De correlatie tussen de aftrekbaarheid (à 80 %) bij de betaler en de belastbaarheid (à 80 %) bij de genietter wordt door de rechtspraak op diverse wijzen ingevuld.

Gevallen waarbij de correlatie wél wordt aanvaard:

- Antwerpen 19 september 2000: het feit dat onderhoudsuitkeringen in de bronstaat (Korea) niet in aftrek werden gebracht is voor het hof van beroep te Antwerpen voldoende reden om te besluiten tot de niet-belastbaarheid ervan bij toepassing van artikel 22 van het dubbelbelastingverdrag België - Korea<sup>1136</sup> (zie verder ook onder randnr. 1336).
- Antwerpen 12 oktober 1999: wanneer vaststaat dat de gelden die belastingplichtige van zijn vader ontving niet als aftrekbare onderhoudsgelden werden aanvaard, moeten zij bij eiser als een niet-belastbare gift worden beschouwd<sup>1137</sup>.

Gevallen waarbij de correlatie niet wordt aanvaard:

- Brussel 15 januari 1998: het feit dat alimentatierenten *de facto* niet aftrekbaar zijn omdat de schuldenaar van de renten onderworpen is aan een forfaitaire taxatie als Zwitsers rijksinwoner, is geen afdoende element om te besluiten tot de onbelastbaarheid ervan<sup>1138</sup>.
- In diezelfde zin Brussel 26 juni 2003 ten aanzien van een rentebetaler die inwoner was van Luxemburg<sup>1139</sup>.

<sup>1133</sup>Antwerpen 24 juni 1997, *Fiskoloog* 1997, afl. 625, 4.

<sup>1134</sup>Gent 12 september 1996 *Fiskoloog* 1996, afl. 586, 1.

<sup>1135</sup>Brussel 18 maart 2004, *Fiskoloog*, afl. 932, 10.

<sup>1136</sup>Antwerpen 19 september 2000, *Fiskoloog*, afl. 772, 3.

<sup>1137</sup>Antwerpen 12 oktober 1999, *F.J.F.*, No. 2000/16.

<sup>1138</sup>Brussel 15 januari 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 652, 11.

<sup>1139</sup>Brussel 26 juni 2003, *T.F.R.* 2004, afl. 253, 41-45.

- Gent 12 september 2001: dit principe werd door het hof van beroep te Gent bevestigd in een geval waarbij de aftrek werd geweigerd wegens het feit dat niet werd aangetoond dat de genieter van de uitkering behoeftig was<sup>1140</sup>.
- Antwerpen 17 januari 2006: de rentegenieter kan zich niet beroepen op enige belastingvrijstelling voor onderhoudsgelden aangezien de schuldenaar van de onderhoudsgelden (inwoner van Burundi) niet aan de personenbelasting is onderworpen en zich op de wettelijke voorschriften inzake aftrek kan beroepen<sup>1141</sup>.
- Ministerieel standpunt: het belasten van onderhoudsuitkeringen bij de onderhoudsge-rechtigde is geenszins afhankelijk van het feit dat de onderhoudsplichtige al dan niet de mogelijkheid heeft om die uitkeringen daadwerkelijk van zijn totale netto-inkomen af te trekken<sup>1142</sup>.

#### § 4. ACHTERSTALLIGE UITKERINGEN TOT ONDERHOUD

##### 1307,50

art. 90 4° WIB92

Zijn eveneens belastbaar als diverse inkomsten, de uitkeringen of aanvullende uitkeringen als vermeld onder § 3 die, ter uitvoering van een gerechtelijke beslissing waarbij het bedrag ervan met terugwerkende kracht wordt vastgesteld of verhoogd, aan de belastingplichtige zijn betaald na het belastbaar tijdperk waarop ze betrekking hebben (art. 90 4° WIB92). De administratie begrijpt hieronder ook de achterstallen, betaald in het jaar waarvoor zij verschuldigd zijn<sup>1143</sup>.

Over periodiciteit van de betalingen bevestigt het hof van beroep te Antwerpen dat de belastbaarheid in functie staat van de effectieve periodieke betaling en niet van principieel periodieke uitkeringen<sup>1144</sup>. Voor de aftrekbaarheid zie randnr. 1336. Dit werd bevestigd door het hof van beroep te Gent die besliste dat achterstallige onderhoudsuitkeringen die worden uitbetaald na voorafgaande blokkering op een onbeschikbare rekening, niet voldoen aan de voorwaarde van regelmatig betaling en daarom niet belastbaar, noch aftrekbaar zijn<sup>1145</sup>.

#### § 5. ONDERVERHURING VAN ONROERENDE GOEDEREN

##### 1308

art. 90 5° WIB92

Eveneens diverse inkomsten zijn: inkomsten verkregen, buiten het uitoefenen van beroeps-werkzaamheid, uit de onderverhuring of de overdracht van huur van al dan niet gemeubi-leerde onroerende goederen of uit de concessie van het recht om een plaats die van nature

<sup>1140</sup>Gent 12 september 2001, *Fiscoloog*, afl. 823, 12.

<sup>1141</sup>Antwerpen 17 januari 2006, *Fisc. Koer.* 2006, 521.

<sup>1142</sup>Vr. nr. 1593 DAEMS 15 december 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 2002-2003, nr. 162, 21834-21836, *Bull. Bel.*, afl. 796, 2813.

<sup>1143</sup>Vr. nr. 698 LOONES 1 februari 1991, *Vr. & Antw. Kamer* 1990-1991, 12 maart 1991, 12564, *Bull. Bel.*, afl. 708, 2105, Vr. nr. 756 DAEMS 30 april 1991, *Vr. & Antw. Kamer* 1990-1991, 2 juli 1991, 13922, *Bull. Bel.*, afl. 710, 2717.

<sup>1144</sup>Antwerpen 22 oktober 1996, *F.J.F.*, No. 97/9, *Fiskoloog*, 1997, afl. 614, 9; Brussel 24 juni 1996, besproken door M. MAUS, "Betreffende het fiscaal statuut van achterstallige onderhoudsuitkeringen", *Not. Fisc. M.* 1997, afl. 3, 105.

<sup>1145</sup>Gent 3 januari 2003, *Fisc. Act.* 2002, afl. 3, 7.

onroerend is en niet is gelegen binnen de omheining van een sportinrichting te gebruiken om er plakbrieven of andere reclamedragers te plaatsen (art. 90 5° WIB92)<sup>1146</sup>.

1309

Onder die inkomsten wordt verstaan:

1. m.b.t. de onderverhuur of de overdracht van huur van onroerende goederen, het verschil tussen:
    - a. de huurprijs en huurvoordelen verkregen door de huurder of overdrager, en de huurwaarde van de lokalen die hij zelf betreft;
    - b. de betaalde huurprijs, huurlasten en kosten;
- art. 100 WIB92
2. m.b.t. de concessie van het recht om plakbrieven of andere reclamedragers te plaatsen: de verkregen bedragen en voordelen min de gedragen kosten, die bij gebrek aan bewijs vastgesteld worden op 5 % van de verkregen bedragen en voordelen (art. 100 WIB92).

Een voorbeeld van een dergelijke concessie is deze waarbij toegelaten wordt affiches aan te brengen op sportterreinen en aanhorigheden<sup>1147</sup>. Dit is echter niet van toepassing als de reclame dient voor toeschouwers buiten de sportinstallatie<sup>1148</sup>.

De overname van een lopende handelshuurovereenkomst heeft niet per se een beroepsmatig karakter. Het is aan de fiscus om het bewijs te leveren dat er sprake is van een beroepsactiviteit, en bijgevolg taxatie aan 15 % (art. 171 2°bis a WIB92)<sup>1149</sup>.

Bij een parlementaire vraag van 28 november 2000 wordt het onderscheid toegelicht tussen roerende verhuur, belastbaar aan 15 % en onroerende onderverhuur, eveneens belastbaar aan 15 %, maar waarbij andere regels gelden ter bepaling van de belastbare basis<sup>1150</sup>. Het hof van beroep te Antwerpen beoordeelde een onderverhuuringscenario waarbij de belastingplichtige niet alle gevolgen van de gesloten overeenkomst heeft aanvaard, te weten door de betaling van de onderhuur rechtstreeks aan de eigenaar, als onroerend inkomen en dus niet als divers inkomen van roerende aard<sup>1151</sup>. Het hof van beroep te Gent daarentegen oordeelde dat er geen simulatie was bij de onderverhuur aan een vennootschap, ondanks het feit dat de huurprijs en de onderverhuurprijs *quasi* gelijklopend waren en zowel verhuurder als huurder (vader en zoon) belangen hadden in de onderhurende vennootschap<sup>1152</sup>. Merk op dat de rechtbank van Brussel in een *quasi* identiek geval van onderverhuur heeft geoordeeld dat artikel 344, § 1 van het WIB92 van toepassing was<sup>1153</sup> en dat het hof van beroep te Bergen oordeelde dat er sprake was van simulatie<sup>1154</sup>. Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat de herkwalificatie van een huur – onderverhuur in een rechtstreekse verhuur naar recht was verantwoord<sup>1155</sup>.

<sup>1146</sup>Definitie 'sportinstallatie': Circ. 29 maart 1985, *Bull. Bel.*, afl. 640, 1189. Definitie 'reclamedrager': Vr. nr. 83 KELCHTERMANS, *Vr. & Antw.* Kamer 1984-1985, 12 januari 1985, 1060, *Bull. Bel.*, afl. 639, 1088.

<sup>1147</sup>Vr. nr. 203 PEETERS 4 oktober 1982, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, nr. 6, 156-157.

<sup>1148</sup>*Parl. St.*, Kamer 1984-1985, nr. 1010/11, 4.

<sup>1149</sup>Antwerpen 4 mei 1999, *Fiscoloog*, afl. 710, 12, *Fisc. Koer.* 1999, 617.

<sup>1150</sup>Mond. Vr. CHABOT 28 november 2000, *Bull. Bel.*, afl. 813, 810.

<sup>1151</sup>Antwerpen 14 maart 2000, *Fisc. Act.* 2000, afl. 14, 1, *Nieuwsbrief Not. Fisc.* 2000, afl. 12, 1.

<sup>1152</sup>Gent 4 december 2001, *Fiscoloog*, afl. 832, 9.

<sup>1153</sup>Rb. Brussel 7 maart 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 403.

<sup>1154</sup>Bergen 21 juni 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 511.

<sup>1155</sup>Cass. 21 april 2005, *F.J.F.* 2006, afl. 1, 60, *R.W.* 2006-07, afl. 22, 922, noot L. VANDENBERGHE, *T.F.R.* 2005, afl. 292, 1014, noot P. FAES.

## § 6. LOTEN VAN EFFECTEN VAN LENINGEN

1310

art. 90 6° en  
art. 98 WIB92

Het betreft de loten van effecten van leningen, met uitzondering van de loten die van iedere Belgische zakelijke en personele belasting zijn vrijgesteld (art. 90 6° WIB92). Als inkomsten worden beschouwd de werkelijk betaalde of toegekende bedragen (art. 98 WIB92)<sup>1156</sup>.

## § 7. VERHURING VAN JACHT-, VIS- EN VOGELVANGSTRECHTEN

1311

art. 90 7° en art. 98 WIB92

De groep van de diverse inkomsten bevat de opbrengsten uit de verhuring van jacht-, vis- en vogelvangstrechten (art. 90 7° WIB92)<sup>1157</sup>. Onder inkomsten worden verstaan de sommen die werkelijk betaald of toegekend werden (art. 98 WIB92).

Daarentegen zijn de opbrengsten uit de commerciële exploitatie van visvijvers, handelswinsten zoals bedoeld in artikel 23, § 1, 1° van het WIB92<sup>1158</sup>.

Uit het antwoord op een parlementaire vraag over de roerende voorheffing op inkomsten uit het verhuren van een jachtrecht en de verificatie van diverse inkomsten van roerende aard blijkt dat deze inkomsten niet de eerste zorg van de administratie uitmaken<sup>1159</sup>. De impact van deze belasting is dan ook eerder bescheiden. Zo werd voor het hele Rijk over aanslagjaar 1996 een bedrag van 10,7 miljoen BEF geïnd aan rechten, waarvan 5,6 miljoen BEF uit overeenkomsten voor 1 maart 1990 en 5,1 miljoen BEF uit overeenkomsten vanaf 1 maart 1990<sup>1160</sup>.

## § 8. MEERWAARDEN OP GROND

1312

- Bibliografie
- SPRUYT, A.J.J., *Meerwaardebelasting op gronden*, Kalmthout, Biblo, s.d., 83 p.
  - DEBLAUWE, R., “De belasting op de meerwaarden op gronden in privévermogen; de nieuwe regeling sinds de wet van 22 december 1977”, *T. Not.* 1978, 229-255.
  - DEBLAUWE, R., “Enkele beschouwingen bij de belasting op de bouwgrondmeerwaarden”, *Fiskofoon* 1978, 3442.
  - DEBLAUWE, R., “De Belasting op bouwgrondmeerwaarden. Enkele nota's bij de administratieve circulaire”, *T. Not.* 1978, 363-367.
  - DEBLAUWE, R., “De administratieve richtlijnen over de bouwgrondmeerwaarden (art. 67, 7°, c WIB)”, *Fiskofoon* 1978, 126-127.

<sup>1156</sup>Vr. nr. 25 DE CLIPPELE 12 december 1985, *Vr. & Antw.* Senaat 1985-1986 21 januari 1986, 115, *Bull. Bel.*, afl. 650, 1015 (als ze van Belgische oorsprong zijn, worden ze onderworpen aan het progressief tarief en zijn ze verplicht aan te geven).

<sup>1157</sup>Vr. nr. 104 VANDEZANDE 28 december 1984, *Vr. & Antw.* Senaat 1984-1985, nr. 17, 724, *Bull. Bel.*, afl. 639, 1108.

<sup>1158</sup>Vr. nr. 7 WILLEMSSENS 4 november 1987, *Vr. & Antw.* Senaat 1987-1988, nr. 8, 316, *Bull. Bel.*, afl. 674, 1344.

<sup>1159</sup>Vr. nr. 807 VAN DIENDEREN 7 maart 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1996-1997, nr. 87, 11883, *Bull. Bel.*, afl. 774, 1866.

<sup>1160</sup>Vr. nr. 108 BORGINON 3 november 1999, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, nr. 088, 10166, *Bull. Bel.*, afl. 824, 1037.

– WAUTERS, B., "Belasting op meerwaarden op onroerende goederen", *N.F.M.* 2001, afl. 4, 93.

## 1. Bedoelde inkomsten

### 1313

art. 90 8° WIB92

Belastbaar in deze groep zijn de meerwaarden (i) op in België gelegen ongebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten andere dan een recht van opstal of van erfpacht of een gelijkaardig onroerend recht (ii), die verwezenlijkt worden ter gelegenheid van een overdracht onder bezwarende titel (iii), die niet valt in de categorie van de beroepsinkomsten (zie randnr. 1092) of in de eerste groep van de diverse inkomsten (zie randnr. 1294), wanneer bovendien de verwezenlijking geschiedt binnen een beperkte termijn van 8 jaar (art. 90 8° WIB92).

Ook een ruiling als vriendendienst kan belastbaar zijn: het is niet vereist dat de overdrager de bedoeling had te speculeren of een winst op een meerwaarde te verkrijgen<sup>1161</sup>.

Het gaat om:

- goederen die onder bezwarende titel werden verkregen en die zijn vervreemd binnen acht jaar na de datum van de authentieke akte waarbij hun verkrijging is vastgesteld of, bij gebreke van authentieke akte, na de datum van registratie van enigerlei andere akte of geschrift waarbij hun verkrijging is vastgesteld;
- goederen die bij schenking onder levenden werden verkregen en die zijn vervreemd binnen de drie jaar na de akte van schenking en binnen acht jaar na de datum van de authentieke akte van verkrijging onder bezwarende titel door de schenker of, bij gebrek aan authentieke akte, na de datum van registratie van enigerlei andere akte of geschrift waarbij de verkrijging onder bezwarende titel door de schenker is vastgesteld<sup>1162</sup>.

De meerwaarde over een bouwgrond die eerder werd samengevoegd uit een gekocht perceel en een geschonken perceel werd evenredig verdeeld volgens de totale oppervlakte van de respectieve percelen waarbij geen rekening werd gehouden met de "bouwbare oppervlakten"<sup>1163</sup>.

### 1314

Niet belastbaar zijn de meerwaarden vastgesteld ter gelegenheid van:

- kosteloos of tegen het vast registratierecht geregistreerde ruilingen van landbouwgronden;
- overdrachten onder bezwarende titel van goederen toebehorend aan minderjarigen of onbekwaamverklaarden. Door de coördinatie van het WIB92 is deze vrijstelling uitgebreid tot personen ten aanzien van wie een beschermingsmaatregel is genomen bij wet van 26 juni 1990 betreffende de bescherming van de persoon van de geesteszieke;
- onteigeningen of overdrachten in der minne om reden van algemeen nut (art. 93 WIB92).

art. 93 WIB92

### 1315

art. 91 WIB92

Grond waarop gebouwen zijn opgetrokken waarvan de verkoopwaarde minder bedraagt dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel, wordt met een ongebouwd onroerend goed ge-

<sup>1161</sup>Cass. 27 mei 1991, *R.W.* 1991-92, 337, *Bull. Bel.*, afl. 715, 1216.

<sup>1162</sup>Over de categorie met de achtjarige termijn: Circ. 18 oktober 1966, *Bull. Bel.*, afl. 436, 1788.

<sup>1163</sup>Rb. Gent 10 juni 2004, *Fiscoloog*, afl. 950, 10.



lijkgesteld (art. 91 WIB92). Het is de fiscus die het bewijs ervan moet leveren. Daarbij mag geen rekening gehouden worden met het inzicht van de koper om het gebouw af te breken<sup>1164</sup>.

art. 92 WIB92

Wanneer het een geheel betreft dat een gebouw uitmaakt met erbij horende binnenplaatsen, moes- of lusttuinen en parken, worden deze niet in aanmerking genomen wanneer hun verkoopwaarde minder bedraagt dan 30 % van de verkoopprijs van het geheel (art. 92 WIB92). De belastbaarheid van de meerwaarde n.a.v. de verkoop van ongebouwde onroerende goederen veronderstelt niet het ongebouwd zijn op het ogenblik van de verwerving<sup>1165</sup>.

## 2. Belastbare basis

1316

De belastbare meerwaarden zijn deze die vastgesteld worden ter gelegenheid van de overdracht onder bezwarende titel, namelijk verkopen, ruilingen, inbetalinggevingen, inbrengen in vennootschap, verdelingen – inbegrepen de afstand van zakelijke rechten.

De meerwaarde is gelijk aan het verschil tussen:

a. de prijs waarvoor het goed is overgedragen, verminderd met de kosten voor de vervreemding van het goed.

art. 101 WIB92

b. de prijs waarvoor het goed onder bezwarende titel werd verkregen vermeerderd met de kosten van verkrijging en met de uitgaven (bv. de kosten van verbouwing, met uitsluiting van onderhoudskosten en de onroerende voorheffing), het geheel bovendien vermeerderd met 5 % voor elk jaar dat is verlopen tussen de datum waarop het goed verkregen werd en de datum van vervreemding. Bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens worden de kosten en uitgaven bepaald op 25 % van de aankoopprijs (art. 101 WIB92).

art. 54

KB/WIB92

Over de verdeling, de verkrijging en de afstand van vruchtgebruik, de verkopen met lijfrente enz., zie artikel 54 van het KB/WIB92 en circulaire van 3 april 1981<sup>1166</sup>.

Wat betreft de zakelijke rechten over onroerende goederen geldt in uitvoering van artikel 101, § 3 van het WIB92 de regeling zoals voorzien bij artikel 54 van het -KB/WIB92<sup>1167</sup>. Bij KB van 20 mei 1997 werd artikel 54 van het KB/WIB92 aangepast aan de invoering van artikel 90, 10° van het WIB92<sup>1168</sup>.

De prijs is de overeengekomen prijs, of de verkoopwaarde die voor de heffing van de registratierechten heeft gediend, indien deze hoger is. Die prijs of waarde wordt verminderd met de kosten die gedaan of gedragen zijn voor de vervreemding van het goed: artikel 101, § 1, 1 van het WIB92<sup>1169</sup>.

<sup>1164</sup>Antwerpen 13 juni 1978, *Rec. gen. enr. not.* 1979, nr. 22356, 106.

<sup>1165</sup>Antwerpen 19 april 1988, *F.J.F.*, No. 89/35, 63, *Bull. Bel.*, afl. 679, 109.

<sup>1166</sup>Circ. 3 april 1981, *Bull. Bel.*, afl. 595, 941.

<sup>1167</sup>Circ. 3 april 1981, *Bull. Bel.*, afl. 595, 941.

<sup>1168</sup>*Bull. Bel.*, afl. 774, 1713.

<sup>1169</sup>Circ. 6 mei 1983, *Bull. Bel.*, afl. 619, 1700; Vr. nr. 63, GABRIELS, *Vr. & Antw. Kamer* 1982-1983, 22 maart 1983, 1573; Luik 17 maart 1983, *A.F.T.* 1983, 232.

De waardebepaling voor de heffing van het registratierecht kan niet tegengeworpen worden aan de verkoper, wanneer deze louter bij akkoord tussen de koper en de ontvanger tot stand is gekomen en er aanwijzingen zijn van willekeur<sup>1170</sup>.

Met betrekking tot de achtjarige termijn werd volgend arrest gewezen: een eigenaar verwerft in 1976 een bijkomend gedeelte van een onroerend goed en treedt daardoor uit onverdeeldheid. Op het ogenblik van de verkoop in 1978 kan hij zich niet beroepen op artikel 883 van het BW en stellen dat de uit onverdeeldheid getreden eigenaar geacht wordt nooit eigenaar te zijn geweest. Het gedeelte dat in 1976 werd verworven, valt bijgevolg onder de achtjarige termijn van artikel 90, 8° van het WIB92<sup>1171</sup>.

art. 103 § 2 WIB92

De verliezen die gedurende de vijf vorige belastbare tijdperken zijn geleden ter gelegenheid van overdrachten die belastbaar zouden zijn, waren deze met winst verwezenlijkt, zijn aftrekbaar (art. 103 § 2 WIB92).

## § 9. MEERWAARDEN OP AANDELEN DIE DEEL UITMAKEN VAN EEN BELANGRIJKE DEELNEMING

### 1317

- Bibliografie
- Circ. 25 maart 1977, *Bull. Bel.*, afl. 551, 1061 (algemene commentaar).
  - Circ. 30 juni 1978, *Bull. Bel.*, afl. 565, 1337.
  - Circ. 3 juli 1985, *Bull. Bel.*, afl. 642, 1870 (een commentaar op deze wijziging aangebracht door de wet van 31 juli 1984).
  - GOOSSENS, L. en ALBERT, P.G.H., "De positie van de aanmerkelijk belanghouder na de arresten X en Y, de Lasteyrie en de beschikking De Baeck", in *Fiscaal Praktijkboek directe belastingen 2004-2005*, Mechelen, Kluwer, 2004, 95-152.
  - VAN DER BRUGGEN, E., "Blijven meerwaarden op aandelen van particulieren altijd onbelast", *Fiskoloog* 1993, afl. 420, 6-8.
  - VANISTENDAEL, F., "Een nieuwe aanmerkelijk belangheffing?", *A.F.T.* 2005, 1 (edito-riaal).
  - CARRON, O. en COUDER, N., "Fiscale behandeling van aandelen: de gevolgen van Europa. Status Quaestionis na recente ontwikkelingen", *T.F.R.* 2008, afl. 335, 103-121.

### 1319

De meerwaarden op effecten zijn slechts in de drie volgende gevallen belastbaar.

1. Wanneer de effecten gebruikt worden voor de beroepswerkzaamheid, zijn hun meerwaarden winsten die onderworpen worden aan het stelsel dat in randnrs. 1269 e.v. beschreven wordt.
2. Wanneer de effecten het voorwerp uitmaken van een handeling die buiten het kader van een privébeheer valt, zijn hun meerwaarden diverse inkomsten (eerste groep) beschreven in 1 hiervoor. Maar de administratie laat de beursspeculaties in feite onbelast.
3. Wanneer de handeling niet valt onder een van de stelsels voorzien *sub* 1. of 2. of dat Belgische aandelen of deelbewijzen betreft, kunnen de meerwaarden onder een negende categorie van diverse inkomsten vallen.

<sup>1170</sup>Cass. 30 oktober 1987, *F.J.F.*, No. 88/30, 48; Cass. 2 november 1990, *Bull. Bel.*, afl. 710, 2678, *R.W.* 1990-91, 826, *Not. Fisc. M.* 1992, 47, noot A. SPRUYT; Brussel 12 maart 1985, *Rec. gén. enr. not.* 1986, nr. 23.297, 101, *F.J.F.*, No. 86/77, 116; Gent 14 februari 1986, *F.J.F.*, No. 87/49, 88; Gent 20 juni 1986, *F.J.F.*, No. 87/98, 172; Brussel 25 maart 1986, *F.J.F.*, No. 87/50, 93; Brussel 5 maart 1991, *Bull. Bel.*, afl. 717, 1610.

<sup>1171</sup>Antwerpen 25 april 1989, *F.J.F.*, No. 89/217, 417.

art. 90 9° WIB92

Daartoe moeten deze aan de volgende voorwaarden voldoen (art. 90 9° WIB92):

- a. Het moet gaan om aandelen van binnenlandse vennootschappen.
- b. De meerwaarden mogen niet tot een andere belastbare categorie behoren.
- c. De aandelen of deelbewijzen moeten behoren tot een 'belangrijke deelneming', d.w.z. dat op enig tijdstip in de vijf jaar voor de overdracht, de overdrager, of zijn rechtsvoorganger, in de gevallen waarin de effecten om niet werden verkregen, rechtstreeks of onrechtstreeks, alleen of samen met zijn echtgenoot, zijn ascendenten of descendenten, zijn zijverwanten tot de tweede graad en die van zijn echtgenoot, meer dan 25 % van de maatschappelijke rechten heeft bezeten.

art. 95 WIB92

- d. De meerwaarde moet verwezenlijkt worden door een overdracht onder bezwarende titel. Maar de meerwaarde is niet belastbaar in geval van ruil van aandelen in vennootschappen, die fusioneren, die gesplitst worden of die een andere rechtsvorm aannemen, tegen aandelen van de opslorpemde of nieuwe vennootschappen (art. 95 WIB92). De meerwaarde is belastbaar in geval van overdracht van de aandelen van een vennootschap die wordt opgeslorpt door de vereniging van al de aandelen. Artikel 211 van het WIB92 (zie randnr. 1531,50) belet de toepassing van artikel 90, 9° van het WIB92 niet.

art. 102 WIB92

- e. Er moet een meerwaarde zijn. De meerwaarde is het verschil tussen de ontvangen prijs (in speciën of anderszins) en de verwervingsprijs door de belastingplichtige of zijn rechtsvoorganger. De verwervingsprijs mag geherwaardeerd worden aan de hand van de coëfficiënten voorzien in randnr. 1528 (art. 102 WIB92).

art. 227 2° en 3° WIB92

- f. De aandelen moeten overgedragen worden aan een buitenlandse rechtspersoon of vereniging (art. 227 2° en 3° WIB92).

**1319,20**

art. 94 WIB92

Wanneer in de periode van 12 maanden voor de overdracht aan een buitenlandse rechtspersoon of vereniging een of meer overdrachten tussen andere belastingplichtigen hebben plaatsgevonden, is de heffing van toepassing op iedere overdracht in die periode, indien bij de eerste overdracht een 'belangrijke deelneming' voorhanden was (art. 94 WIB92). Het feit dat de prijs niet effectief betaald werd, belet de heffing niet<sup>1172</sup>.

Het hof van beroep te Bergen, dat in een zaak waarbij de overeenkomst over de verkoop van een deelneming juridisch gesloten werd op 18 december 1981 en de betrokkene met ingang van 1 januari 1982 de hoedanigheid van niet-rijksinwoner had verkregen, oordeelde dat de prijs vaststelbaar was in 1981 op basis van de jaarrekening per 31 december 1981<sup>1173</sup>. Het komt ons dat het hof hier twee zaken heeft verward, te weten enerzijds de juridische totstandkoming van koop en verkoop, wat een 'vaststelbare' prijs veronderstelt, en anderzijds de belastbaarheid van de meerwaarde wat een 'zekere en vaststaande' schuldvordering veronderstelt (vgl. art. 204 4° a. KB/WIB92 met art. 204 4° d. KB/WIB92).

Artikel 102 van het WIB92 bepaalt dat het bedrag van de belastbare meerwaarde gelijk is aan het verschil tussen de ontvangen prijs en de prijs waartegen de belastingplichtige de aandelen had verkregen. Dit geldt ook voor meerwaarden gerealiseerd op aandelen uit belangrijke deelnemingen. Zo zijn de bemiddelingslonen, opgelopen bij de verkoop van aan-

<sup>1172</sup>Antwerpen 28 juni 1993, *F.J.F.*, No. 94/59.

<sup>1173</sup>Bergen 6 december 1996, *A.F.T.* 1997, afl. 4, 191, *F.J.F.*, No. 97/163.

delen, aftrekbaar van de gerealiseerde meerwaarde<sup>1174</sup>. Kosten die echter gedragen worden na de overdracht, maar die hiermee verband houden, zijn echter niet aftrekbaar<sup>1175</sup>. Over de bepaling van de belastbare meerwaarde op aandelen moet de belastingplichtige de aanschaffingswaarde aantonen. Wanneer hij in gebreke blijft om aan te tonen dat de waarde van de aandelen die hij bij wijze van schenking heeft verkregen, is toegenomen sedert hun intekening, kan de administratie bij het bepalen van de meerwaarde die de belastingplichtige heeft verwezenlijkt naar aanleiding van de verkoop ervan, terecht vermoeden dat hun waarde op de dag van de schenking gelijk was aan hun intekenwaarde<sup>1176</sup>.

Artikel 8.1. van de Fusierichtlijn bepaalt dat de toekenning bij een aandelenruil, van bewijzen van deelgerechtigheid in het maatschappelijk kapitaal van de ontvangende vennootschap, aan een deelgerechtigde van de verworven vennootschap in ruil voor bewijzen van deelgerechtigheid in het maatschappelijk kapitaal van deze laatste vennootschap (bv. inbreng van een 75 %-participatie Belco NV in Luxco SA), op zich niet mag leiden tot enige belastingheffing op het inkomen, de winst of de meerwaarden van deze deelgerechtigde. Aangezien de Fusierichtlijn directe werking heeft betekent dit in voorkomend voorbeeld dat er geen taxatie volgens 90, 9° van het WIB92 zou mogelijk zijn<sup>1177</sup>? In het arrest Baars van het Hof van Justitie van 13 april 2000 werden bijkomende elementen aangereikt om te besluiten tot strijdigheid van artikel van het 90, 9° van het WIB92 met het recht van vestiging, waarbij de onderliggende gedachte is dat door een AB-heffing op te leggen aan inwoners van land A bij verkoop aan vennootschap gevestigd in land B, deze laatste vennootschap benadeeld wordt inzake de uitoefening van haar recht van vestiging in land A door de voor haar beperktere mogelijkheden om aldaar een controleparticipatie (van minimaal 25 %) te verwerven<sup>1178</sup>. Ook het arrest van 21 november 2002 van het Hof van Justitie brengt elementen in deze zin bij door te wijzen op een discriminatie in het Zweedse belastingrecht waar inbrengen in een buitenlandse vennootschap van een bepaald gunstregime worden uitgesloten<sup>1179</sup>. Het arrest De Baeck van 8 juni 2004<sup>1180</sup> als antwoord op een prejudiciële vraag van de rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen<sup>1181</sup>, beslecht deze zaak in die zin dat de artikelen 43 en 48 van het EG-verdrag niet toelaten dat een heffing wordt opgelegd bij de verkoop van aandelen aan een niet-Belgische EU-vennootschap. Artikel 90, 9° van het WIB92 is dus in strijd met het Europees verdrag<sup>1182</sup>. In een commentaar bij dit arrest pleit een auteur er zelfs voor om de Belgische staat aansprakelijk te stellen via artikel 1382 van het BW tot het vergoeden van de kosten gemaakt om de tussenliggende Belgische holding (teneinde de heffing te vermijden) op te richten en in stand te houden gedurende één jaar<sup>1183</sup>. In een antwoord op een parlementaire vraag over dit arrest stelt minister Reynders dat hij de administratie opdracht

<sup>1174</sup>Brussel 4 december 1990, *F.J.F.*, No. 91/42, 84, *Not. Fisc. M.* 1992, 150, noot N. VANDER LINDEN, *Fisc. Koer.* 1991, 145.

<sup>1175</sup>Antwerpen 4 november 1997, *Fiskoloog* 1998, afl. 678, 9.

<sup>1176</sup>Brussel 15 juni 1999, *F.J.F.*, No. 2000/130.

<sup>1177</sup>P. SMET, "Aandelenruil: art. 90, 1° en 90, 9° WIB/92 buiten spel?", *Fiskoloog (I)* afl. 187, 7; S. DE CEULAER, "Enkele kanttekeningen bij recente (inter)nationale evoluties inzake privé meerwaarden", *T.F.R.* 2001, afl. 201, 636.

<sup>1178</sup>K. MORBÉE, "Controleparticipaties en het recht van vestiging", noot bij HvJ 13 april 2000, *T.F.R.*, afl. 185, 690.

<sup>1179</sup>P. SMET en E. CEUS, "Meerwaardebelasting bij overdracht aan niet-inwoners (bis)", *Fiskoloog (I)*, afl. 229, 6.

<sup>1180</sup>HvJ 8 juni 2004, zaak C-268/03, *Fisc. Act.* 2004, afl. 25, 3, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. V 04/1.

<sup>1181</sup>PL. C. E.U., afl. 289, 29 november 2003, 12.

<sup>1182</sup>*Fiskoloog*, afl. 943, 8, *Fiskoloog (I)*, afl. 247, 4, *Fisc. Act.* 2004, afl. 25, 3.

<sup>1183</sup>J. VAN STEENWINCKEL, "Taxation of capital gains realised by a Belgian resident in case of assignment of a major holding in the capital of a Belgian company to a company established in another Member State", *E.C. Tax Review* 2005, afl. 1, 24.

zal geven na te gaan welke de beste weg is om artikel 90, 9° van het WIB92 aan de beschikking van het Hof aan te passen<sup>1184</sup>. Tot op heden is deze aanpassing er nog niet, maar deze wordt wel verwacht naar aanleiding van de implementatie van de Fusierichtlijn<sup>1185</sup>. Dit wetsontwerp is in de Kamer ingediend<sup>1186</sup>.

In een circulaire wordt de gelding van het arrest De Baeck uitgebreid tot overdrachten aan rechtspersonen met maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer in de lidstaten van de Europese Economische Ruimte<sup>1187</sup>. Buiten de lidstaten van de Europese Unie behoren tot de EER IJsland, Liechtenstein en Noorwegen.

- Eerder had de rechtbank van eerste aanleg van Luik al beslist dat artikel 90, 9° van het WIB92 strijdig is met het EG-verdrag. Artikelen 43 EG en 48 EG staan een nationale wettelijke regeling in de weg, die in geval van overdracht onder de waarde van aandelen van vennootschappen, de overdrager uitsluit van uitstel van belastingheffing over de op die aandelen gerealiseerde meerwaarde wanneer de overdracht plaatsvindt aan een buitenlandse rechtspersoon waarin de overdrager rechtstreeks of indirect een deelneming heeft mits deze deelneming hem een zodanige invloed op de besluiten van die buitenlandse rechtspersoon verleent dat hij de activiteiten ervan kan bepalen<sup>1188</sup>.
- Volstrekt in tegenstelling tot deze rechtspraak van de rechtbank van Luik werd op 18 februari 2004 door de rechtbank van eerste aanleg van Brussel beslist dat over de verkoop van een aanmerkelijk belang via een Belgische tussenholding sprake was van simulatie en dat de taxatie op grond van artikel 90, 9° van het WIB92 dus wél verschuldigd was<sup>1189</sup>.

## § 10. MEERWAARDEN OP GEBOUWDE ONROERENDE GOEDEREN

- Bibliografie
- “Inzake de vrijstelling meerwaarde op eigen woning”, *Fiscaal jaaroverzicht 2004*, *Fisc. Koer.* 2004, afl. 1-2-3, 24,
  - “Invoering van belastingstelsel van meerwaarden op gebouwde onroerende goederen” *Fisc. Koer.* 1997, afl. 1-2-3, 14 e.v.
  - LALEMAN, P., “Meerwaardebelasting op gebouwen heeft geringe impact. voorlopig toch”, *Fisc. Act.* 1997, afl. 5, 3.
  - AFSCHRIFT, T. en BERTHELON, I., “L’impôt sur les revenus, l’arrêté royal du 21 décembre 1996”, *J.T.* 1997, 353, nr. 27-37.
  - “Meerwaardebelasting gebouwen: toepassingsmodaliteiten”, *Fiskoloog* 1998, afl. 658, 5-89.

### 1320

art. 90 10° WIB92

Het KB van 20 december 1996 vult artikel 90 van het WIB92 voortaan aan met een 10°. Daardoor wordt de huidige belastingheffing van meerwaarden op gronden (zie randnr. 1312)

<sup>1184</sup>Hand. Senaat, 2003-04, nr. 3-70, 62-63.

<sup>1185</sup>K. SPAGNOLI, “Omzetting fusierichtlijn brengt nieuwe tijdelijke vrijstelling, maar verruimt belastbare basis. Wetsontwerp Fusierichtlijn pakt toch interne meerwaarden aan”, *Fisc. Act.* 2008, afl. 22, 1-7 en P. SMET, “Omzetting Europese Fusierichtlijn in laatste rechte lijn”, *Fiscalog* 2008, afl. 1119, 1; I. VANDE VELDE, “Eindelijk Fiscale neutraliteit voor grensoverschrijdende fusies”, *Fisc. Act.* 2008, afl. 34, 1.

<sup>1186</sup>Wetsontwerp 24 juli 2008, Kamer (52) nr. 1398.

<sup>1187</sup>Circ. nr. Ci.RH.251/567.506 (AOIF 8/2007), 14 maart 2007.

<sup>1188</sup>Rb. Luik 15 januari 2004, *F.J.F.*, No. 2004/187, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. L1 04/1, *Fisc. Koer.* 2004, 754, *T.F.R.*, afl. 263, nr. 2004/N59.

<sup>1189</sup>Rb. Brussel 18 februari 2004, *Fisc. Koer.* 2004, 361, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Bronnen, nr. B1 04/2; hervormd door Brussel 27 september 2007, *Fisc. Koer.* 2007, 636.

verwezenlijkt door natuurlijke personen in het kader van het beheer van hun privépatrimonium uitgebreid tot de gebouwde onroerende goederen. Vanaf 1 januari 1997 zijn aldus belastbaar, de meerwaarden die betrekking hebben op:

1° hetzij een gebouwd onroerende goed:

- a. verkregen onder bezwarende titel en vervreemd binnen vijf jaar na de datum van verkrijging,
- b. verkregen bij schenking onder levenden en vervreemd:
  - binnen drie jaar na de akte van schenking, en
  - binnen vijf jaar na de datum van verkrijging onder bezwarende titel door de schenker;

2° hetzij een ongebouwd onroerend goed verkregen onder bezwarende titel of bij schenking waarop de belastingplichtige een gebouw heeft opgetrokken waarvan de bouw werd aangevangen binnen vijf jaar na de verkrijging van de grond onder bezwarende titel door de belastingplichtige of door de schenker, wanneer het geheel wordt vervreemd binnen vijf jaar na de datum van eerste ingebruikname of verhuring van het onroerend goed.

Zoals voor de gronden zijn in ieder geval niet belastbaar: de meerwaarden verwezenlijkt op gebouwde onroerende goederen die toebehoren aan minderjarigen, aan onbekwaam verklaarden en aan bepaalde geesteszieken, evenals de meerwaarden verwezenlijkt ter gelegenheid van oteigeningen of overdracht in der minne ten algemene nutte.

Het woonhuis van de belastingplichtige, waarvoor hij de woningaftrek kan genieten, als bedoeld in artikel 16 van het WIB92, wordt door deze maatregel niet beoogd. Dit indien de woning in aanmerking is gekomen voor de woningaftrek gedurende een ononderbroken periode van ten minste 12 maanden die de maand van de vervreemding voorafgaat. Daar tussen mag nog een periode van 6 maanden liggen gedurende dewelke deze woning niet werd gebruikt<sup>1190</sup>. Deze 'datum van vervreemding' wordt door de minister gedefinieerd als de datum van de authentieke akte van verkoop, of bij gebreke daaraan, de datum van registratie van het betreffende 'geschrift'<sup>1191</sup>. Dit betekent met zoveel woorden dat indien een belastingplichtige verhuist naar zijn nieuwe woning voor de vervreemdingsdatum, *de iure* de vrijstelling niet meer van toepassing is. Dit is o.i. echter een ongewild gevolg van de gehanteerde formulering.

De belastbare meerwaarden worden onderworpen aan een belasting aan het tarief van 16,5 %.

De meerwaarde is gelijk aan het verschil tussen:

- a. de prijs waartegen het goed is overgedragen, of indien die hoger is, de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht of de btw heeft gediend, verminderd met de kosten die de belastingplichtige verantwoordt te hebben gedaan of gedragen voor de vervreemding van het goed, en;
- b. de verkrijgingprijs van het goed, vermeerderd met 25 % of met de werkelijk gedragen kosten van verkrijging of van overgang indien deze meer dan 25 % bedragen.

De verkrijgingprijs wordt vastgesteld als volgt: de prijs waarvoor het goed door de verkoper of de schenker werd verkregen of, indien hoger, de waarde die tot maatstaf van heffing in de btw of het registratierecht heeft gediend.

Deze prijs wordt nadien nog vermeerderd met 5 % voor elk jaar dat verlopen is tussen de datum van verkrijging en van vervreemding, evenals met de kosten van werken, uitgevoerd

<sup>1190</sup>Art. 93bis WIB92 zoals gewijzigd door art. 413 van de programmawet van 27 december 2004; zie *Fiscooloog*, afl. 958, 4.

<sup>1191</sup>Vr. nr. 1301 DE SCHAMPHELAERE 18 mei 2001, *Vr. & Antw.* Senaat 2001-2002, nr. 2-44, 2280-2281, besproken in *Fiscooloog*, afl. 832, 7.

door geregistreerde aannemers. In voorkomend geval dient hij te worden verminderd met de vergoedingen verkregen als gevolg van schade aan het vervreemde gebouw. Merk op dat ook de vestiging van, dan wel de overdracht van een vruchtgebruik over een gebouw wordt beschouwd als zijnde een belastbare handeling onder artikel 90, 10° van het WIB92<sup>1192</sup>. Daarbij geldt inderdaad dat het recht van vruchtgebruik geen aan opstal of erfpacht gelijkwaardig zakelijk recht is<sup>1193</sup>. Dat de minister de vestiging van een vruchtgebruik tevens gelijkstelt met een 'overdracht ten bezwarenden titel' is echter opmerkelijk.

De beperkte verliesoverdrachtregeling van artikel 103 van het WIB92 werd door het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) niet in strijd geacht met de grondwet<sup>1194</sup>.

De kostprijs van de integrale opheffing van het artikel 90, 10° van het WIB92 zou 1,15 miljoen euro per jaar bedragen, zo becijferde de administratie<sup>1195</sup>. De opbrengst is dus toch wel eerder beperkt te noemen.

## **§ 11. VERGOEDING VOOR ONTBREKENDE COUPON OF VOOR ONTBREKEND LOT BETREFFENDE FINANCIËLE INSTRUMENTEN DIE HET VOORWERP UITMAKEN VAN EEN ZAKELIJKE ZEKERHEIDSOVEREENKOMST OF VAN EEN LENING**

**1320,10**

art. 90 11° WIB92

Artikel 90, 11° van het WIB92 is van toepassing op vergoedingen voor ontbrekende coupon of voor ontbrekend lot betaald of toegekend in uitvoering van zakelijke zekerheidsovereenkomsten en leningen met betrekking tot financiële instrumenten, afgesloten vanaf 1 februari 2005 (art. 39 wet 15 december 2004, *B.S.* 1 februari 2005). De in artikel 90, 11° van het WIB92, vermelde inkomsten worden in aanmerking genomen voor het aan de verkrijger werkelijk betaalde of toegekende bedrag, in voorkomend geval verhoogd met de roerende voorheffing. De aanslagvoet is 10, 15, 20 of 25 % naargelang de toepasbare aanslagvoet op de inkomsten van roerende goederen en kapitalen waarop die vergoedingen betrekking hebben.

## **§ 12 VERGOEDINGEN UIT DE EXPLOITATIE VAN UITVINDINGEN TOEGEKEND AAN ACADEMISCHE NAVORSERS**

**1320,30**

art. 90 12° WIB92

De programmawet van 25 april 2007 heeft een nieuwe categorie van diverse inkomsten ingevoerd<sup>1196</sup>, met name "persoonlijke vergoedingen uit de exploitatie van een uitvinding die door een universiteit, een hogeschool, het Nationaal Fonds voor Wetenschappelijk Onder-

<sup>1192</sup>Vr. nr. 854 VISEUR 21 december 2001, *Vr. & Antw.* Kamer 2001-2002, nr.134, 16829-16830, besproken in *Fiscoloog*, afl. 862, 7.

<sup>1193</sup>*Com. IB.* 1992, nr. 10/6.

<sup>1194</sup>Arbitragehof 10 maart 2004, nr. 36/2004, *B.S.* 21 mei 2004, *Fisc. Act.* 2004, afl. 20.

<sup>1195</sup>Vr. nr 193 VANDER MAELEN 5 januari 2004, *Vr. & Antw.* Kamer 2003-2004, nr. 21, 3090-3091.

<sup>1196</sup>Art. 132 wet 25 april 2007, *B.S.* 8 mei 2007.

zoek, het Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen, het "Fonds de la Recherche Scientifique - FNRS" of een overeenkomstig artikel 275<sup>3</sup>, § 1, lid 2, erkende wetenschappelijke instelling op grond van een door die universiteit, hogeschool of wetenschappelijke instelling uitgevaardigd valorisatiereglement, worden betaald of toegekend aan onderzoekers. Onder 'onderzoeker' wordt verstaan iedere onderzoeker die wordt bedoeld in artikel 275<sup>3</sup>, § 1, lid 1 en 2, en die – alleen of binnen een ploeg – onderzoek verricht in een universiteit, hogeschool of erkende wetenschappelijke instelling, alsmede de docenten. Onder 'uitvindingen' wordt verstaan octrooieerbare uitvindingen, kweekproducten, tekeningen en modellen, topografieën van halfgeleiderproducten, computerprogramma's en databanken, die voor commerciële doeleinden kunnen worden aangewend".

De bedoelde vergoeding worden belast tegen het afzonderlijke tarief van 33 % (art. 102bis WIB92).

Deze bepaling heeft als doel om onderzoekers aan openbare academische instellingen een fiscale incentive te geven om mee te werken aan de exploitatie van hun onderzoeksresultaten. Op die manier wil de regering de braindrain van hooggekwalificeerde onderzoekers uit België tegengaan en stimuleren dat academische onderzoeksresultaten de economie en het bedrijfsleven ten goede komen.

Artikel 90, 12° van het WIB92 is van toepassing op de vergoedingen en bezoldigingen die vanaf 1 januari 2007 worden betaald of toegekend.

## Afdeling V.

### **Totaal belastbaar inkomen – Afzonderlijke belasting van de bedrijfsinkomsten – Huwelijksquotiënt**

#### **§ 1. INLEIDING**

##### **1321**

Nadat de netto-inkomsten afzonderlijk werden vastgesteld zijn er nog enkele bewerkingen nodig om de globale netto belastbare inkomsten te bekomen. De beroepsinkomsten kunnen desgevallend verminderd worden met het zogenaamde 'meewerkinkomen'. Dit is het gedeelte van de beroepsinkomsten dat wordt toegekend aan de medewerkende echtgenoot. Noteer dat voor personen die fiscaal als 'gehuwden' worden aanzien (m.n. de echtgenoten en de wettelijk samenwonenden – zie randnr. 1322), twee aanslagbasissen worden gevormd. Eventueel wordt hierbij een gedeelte van de bedrijfsinkomsten van de ene echtgenoot toegekend aan de andere echtgenoot ('huwelijksquotiënt'). Er zijn verder een aantal lasten aftrekbaar van het totale inkomen.

De hervorming van de personenbelasting voorzien bij wet van 10 augustus 2001<sup>1197</sup> heeft met ingang van aanslagjaar 2005 volle uitwerking gekregen. Het hoofddoel van deze hervorming is de belastingdruk op inkomsten uit arbeid te verminderen en de discriminatie tussen gehuwden en samenwonenden weg te werken<sup>1198</sup>.

<sup>1197</sup>B.S. 20 september 2001.

<sup>1198</sup>Voor een volledig overzicht van de wijzigingen, zie "De hervorming van de personenbelasting gewikt en gewogen", A.F.T. 2001, speciale uitgave; W. DEFOOR, "De hervorming van de personenbelasting – Beknopte analyse van een fiscaal meerjarenplan", T.F.R. 2002, afl. 223, 551.



## § 2. GEZAMENLIJKE AANSLAG VAN DE ECHTGENOTEN EN HUN KINDEREN – STELSEL VAN DE AFZONDERLIJKE BELASTBAARHEID DER BEDRIJFSINKOMSTEN EN HET HUWELIJSQUOTIËNT

### 1322

- Bibliografie
- Circ. nr. Ci.RH.243/569.664 (AOIF 14/2005), 14 april 2005.
  - Circ. nr. Ci.D.19/402.192, 28 september 1990, *Bull. Bel.*, afl. 698, 2709.
  - Circ. nr. Ci.D.19/402.192, 10 oktober 1990, *Bull. Bel.*, afl. 699, 2979.
  - Circ. nr. Ci.RH.873/424.672, 10 oktober 1991, *Bull. Bel.*, afl. 710, 2540.
  - AUTENNE, J., DE LAME, J. en DE WOLF, M., *La réforme fiscale du 7 décembre 1988 à la lumière de l'expérience européenne*, Brussel, Bruylant, 1989, 252 p.
  - LAMBERT, T., "Huwelijk en fiscus", in *Fiscale Wenken*, Diegem, Ced.Samsom, 1994, 246 p.
  - SMETS, E. en UYTENHOVE, L., "Kind en fiscus", in *Fiscale Wenken*, Mechelen, Kluwer, 2006, 360 p.
  - DE WASCH, E., "De fiscus en uw kinderen", *A.F.T.* 1987, afl. 1bis, 23 p.
  - GOBLET, P., "Onroerende fiscaliteit en belastinghervorming: wat verandert in 1989?", *A.F.T.* 1989, 107-122.
  - S.G., "Belastinghervorming", *R.W.* 1988-89, 1449-1450.
  - KIRKPATRICK, J., "Kritische bedenkingen bij de budgettaire compensaties voorzien door de Hervormingswet van 7 december 1988", *A.F.T.* 1989, 57-67.
  - TIBERGHEN, A., VANISTENDAEL, F., DENYS, L.A. en VERBANCK, P., "De Hervorming van 1988", *A.F.T.* 1989, afl. 1bis, 35 p.
  - TAGHON, C., "Capita selecta uit de gezinsfiscaliteit", *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal* 1999, afl. 15, 1.
  - KIEKENS, A., "NAVO-ambtenaren en het huwelijksquotiënt", *T.F.R.* 2000, afl. 190, 967.

### 1323

art. 126 WIB92

art. 131 WIB92

Inkomsten van echtgenoten en hun kinderen worden met ingang van het aanslagjaar 2005 volledig gedecumuleerd vastgesteld en belast. Niettemin wordt in hoofde van beide echtgenoten nog steeds een gemeenschappelijke aanslag gevestigd (art. 126 WIB92). Het principe van de decumul houdt in dat elk van de echtgenoten belastbaar is op de eigen inkomsten welke worden geacht aan hem toe te komen, rekening houdend met het toepasselijke huwelijksstelsel. Noteer dat tot en met aanslagjaar 2004 de belastbare inkomsten van de echtgenoten (met uitzondering van de bedrijfsinkomsten) werden samengevoegd, ongeacht het toepasselijke huwelijksstelsel. De hervorming in de personenbelasting heeft verder ook een gelijkschakeling tussen echtgenoten en samenwonenden ingevoerd. Zo werd in het verleden al door het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) in antwoord op een prejudiciële vraag geoordeeld dat het verschil in fiscale behandeling, dat naar aanleiding van de samenvoeging van inkomsten ontstaat tussen gehuwden en als alleenstaanden belaste samenwonenden, een discriminatie uitmaakt. Dat de opgemerkte discriminatie volgens het hof niet voortvloeit uit artikel 131 van het WIB92 (het voorwerp van de prejudiciële vraag) heeft er toe bijgedragen dat het betreffende arrest tot nog toe geen praktische gevolgen heeft gekend<sup>1199</sup>. Bovendien heeft de wetgever inmiddels artikel 131 van het WIB92 aangepast. Zo is vanaf aanslagjaar 2005 het basisbedrag van het belastingvrije inkomen voor gehuwden, alleenstaanden of samenwonenden (wettelijke of feitelijke) gelijk aan (niet-geïndexeerd) 4 095 EUR (voor aj. 2008: 6 040 EUR; voor aj. 2009: afhankelijk van het belastbare inkomen van de be-

<sup>1199</sup> Arbitragehof 6 november 2001, nr. 140/2001, *B.S.* 22 december 2001; E. PEETERS, "Arbitragehof bevestigt (feitelijke) discriminatie tussen gehuwd en ongehuwd samenwonenden", *T.F.R.* 2002, afl. 214, 75. *Contra*: ECRM 9 mei 1988, *J.D.F.* 1989, 129; Cass. 16 februari 1984, *F.J.F.*, No. 84/142, 235.

lastingsplichtige: zie randnr. 1354). Volgens sommigen gaf deze wijziging aanleiding tot een nieuwe discriminatie<sup>1200</sup>. Het Hof heeft in deze geoordeeld dat de wetgever de neutraliteit ten aanzien van de samenleving heeft willen nastreven en in die zin een maatregel heeft genomen die niet zonder redelijke verantwoording is.<sup>1201</sup>

Noteer dat de regels inzake personenbelasting van toepassing op gehuwden op identieke wijze toepassing vinden op wettelijk samenwonenden<sup>1202</sup>.

Dit zijn de samenwonenden die een verklaring hebben afgelegd conform de wet van 23 november 1998 tot invoering van de wettelijke samenwoning<sup>1203</sup>.

De ontwikkeling van een belastingsysteem dat neutraal is ten aanzien van de gekozen samenlevingsvorm, is een van de belangrijkste doelstellingen van de hervorming van de personenbelasting geweest.

De belastbare inkomsten van de kinderen worden nog steeds samengevoegd met die van de ouders wanneer laatstgenoemden het wettelijk genot van de inkomsten van hun kinderen hebben. Hebben beide echtgenoten het wettelijk genot, dan zijn de betreffende inkomsten voor de helft belastbaar bij elke echtgenoot. Heeft slechts één van de echtgenoten het wettelijk genot over de inkomsten, dan zullen zij belast worden in hoofde van die echtgenoot, tenzij de inkomsten deel uitmaken van het gemeenschappelijk vermogen van de echtgenoten. Zoals hoger besproken, wordt de aanslag nog steeds gevestigd op naam van beide echtgenoten-

art. 126 WIB92

ten. In sommige omstandigheden wordt echter een individuele aanslag gevestigd (art. 126 WIB92), met name:

- voor het jaar van het huwelijk of het jaar van de verklaring van de wettelijke samenwoning;
- voor het jaar van de beëindiging van de wettelijke samenwoning;
- vanaf het jaar dat volgt op dat gedurende hetwelke zich een feitelijke scheiding heeft voorgedaan, voor zover deze scheiding wettelijk heeft bestaan gedurende het hele belastbaar tijdperk. De feitelijke scheiding moet bewezen worden en dit kan door alle elementen (merk op dat de aanslagen wel nog worden gevestigd op naam van beide echtgenoten)<sup>1204</sup>.

Inzake het bewijs van feitelijke scheiding en gesimuleerde scheiding, zie:

Gent 24 juni 1983, *F.J.F.*, No. 84/25, 35; Brussel 12 maart 1985, *Bull. Bel.*, afl. 647, 316, *F.J.F.*, No. 85/177, 292; Luik 18 mei 1988, *J.L.M.B.* 1988, 1238; Brussel 25 november 1988, *A.F.T.* 1989, 130, noot HINNEKENS, L.; Gent 14 februari 1989, *Bull. Bel.*, afl. 690, 141; Brussel 13 maart 1990, *Bull. Bel.*, afl. 711, 2929; Brussel 5 juni 1990, *Bull. Bel.*, afl. 717, 1589; Antwerpen 10 december 1990, *Not. Fisc. M.* 1991, 163, noot VANVELTHOVEN, P.; Brussel 22 januari 1991, *J.D.F.* 1991, 183; Brussel 19 maart 1991, *F.J.F.*, No. 91/105, 218, *Bull. Bel.*, afl. 2957; Luik 18 september 1991, *F.J.F.*, No. 92/07, 13; Antwerpen 19 november 1991, *F.J.F.*, No. 92/32, 56; Bergen 10 april 1992, *F.J.F.*, No. 93/86, 174, *A.F.T.* 1993, 27, noot HINNEKENS, L.; Antwerpen 23 september 1997, *F.J.F.*, No. 97/280; Luik 29 april 1998, *F.J.F.*, No. 98/192; Antwerpen 22 december 1998, *Fis-*

<sup>1200</sup>P. VAN DE PUTTE, "Arbitragehof ziet discriminatie tussen gehuwde en ongehuwde samenwoners", *A.F.T.* 2001, afl. 12, 445.

<sup>1201</sup>Arbitragehof 14 mei 2003, nr. 63/2003, *A.A.* 2003, afl. 2, 797, *B.S.* 5 juni 2003, ed. 1, 30 633, *J.L.M.B.* 2005, afl. 3, 102, *R.W.* 2003-04, afl. 10, 379, *T.B.P.* 2004, afl. 5, 306.

<sup>1202</sup>Art. 2 wet 10 augustus 2001, *B.S.* 20 september 2001.

<sup>1203</sup>Art. 1475 e.v. BW.

<sup>1204</sup>Vanaf aanslagjaar 2002 kan de belasting die verband houdt met het belastbaar inkomen van de ene echtgenoot, vanaf het tweede kalenderjaar na de feitelijke scheiding niet meer verhaald worden op de inkomsten van de andere echtgenoot en op de goederen die met deze inkomsten zijn verworven.

*coloog* 1999, afl. 697, 12; Brussel 27 januari 1999, *F.J.F.*, No. 99/163; Antwerpen 13 april 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 717, 5; Antwerpen 12 december 2000, *F.J.F.*, No. 2001/84.

Er is eveneens sprake van een feitelijke scheiding indien één van beide echtgenoten wordt opgenomen in een instelling. De scheiding moet immers niet altijd het gevolg zijn van een conflictsituatie<sup>1205</sup>. Het gedurende een korte periode terug samenwonen wegens ziekte van de ex-echtgenoot maakt geen einde aan de feitelijke scheiding zodat de echtgenoten ook niet opnieuw gezamenlijk belastbaar zijn;<sup>1206</sup>

- voor het jaar waarin de ontbinding van het huwelijk of de scheiding van tafel en bed heeft plaatsgegrepen. De echtscheiding is slechts tegenstelbaar aan derden vanaf de overschrijving van het echtscheidingsvonnis<sup>1207</sup>. Het feit dat de echtscheiding tegenstelbaar is aan derden doet daar geen afbreuk aan<sup>1208</sup>. Met betrekking tot de invordering ten aanzien van feitelijk doch niet uit de echt gescheiden echtgenoten bestaat een soepeler regime

art. 394bis WIB92

(art. 394bis WIB92). Vanaf aanslagjaar 2002 kan – wanneer het huwelijk wordt ontbonden door overlijden – de overlevende echtgenoot toch opteren om belast te worden volgens de gewone regels (i.e. alsof het huwelijk nog niet ontbonden zou zijn)<sup>1209</sup>. Hij kan derhalve nog gebruikmaken van het huwelijksquotiënt voor het jaar van overlijden van één van beide echtgenoten<sup>1210</sup>;

art. 126 § 2 4° WIB92

- voor belastingplichtigen waarvan de echtgenoot beroepsinkomsten heeft van meer dan 6 700 EUR (aj. 2008: 8 720 EUR; aj. 2009: 8 880 EUR) die bij overeenkomst zijn vrijgesteld en die niet in aanmerking komen voor de berekening van de belasting op de andere inkomsten van het gezin (art. 126 § 2 4° WIB92 – vervangt art. 128 WIB92).

Het Arbitragehof besliste in antwoord op een prejudiciële vraag dat deze regeling niet discriminerend is<sup>1211</sup>. Het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschap oordeelde op zijn beurt, in antwoord op een prejudiciële vraag van het hof van beroep te Brussel, dat deze regeling niet in strijd is met het Gemeenschapsrecht<sup>1212</sup>.

## 1324

Met de wet van 7 december 1988 werd de tot dan toe gevolgde techniek van belastingberekening gewijzigd door te voorzien in een stelsel van algehele decumul van de beroepsinkomsten van man en vrouw en de invoering van een zogenaamd 'huwelijksquotiënt'. De wet van 10 augustus 2001 heeft met ingang van aanslagjaar 2005 het stelsel van de decumul doorgetrokken naar alle inkomsten, i.e. beroepsinkomsten, roerende en onroerende inkomsten en diverse inkomsten.

In geval van toepassing van het huwelijksquotiënt blijft de oorspronkelijke kwalificatie van het toegekende inkomen behouden. De toekenning gebeurt ook evenredig op het soort beroepsinkomen waarvan een deel wordt toegekend. Door het invoeren van de volledig gescheiden berekening binnen het stelsel van een gemeenschappelijke aanslag, waarbij ver-

<sup>1205</sup> Brussel 10 april 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 362; Vr. nr. 23 LEFEVRE 31 januari 2000, *Bull. Bel.*, afl. 805, 1106, *Vr. & Antw. Kamer* 1999-2000, nr. 23, 2605.

<sup>1206</sup> Rb. Luik 10 september 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 834, 13.

<sup>1207</sup> Beslagrechter Brussel 11 december 1990, *Bull. Bel.*, afl. 718, 1958.

<sup>1208</sup> Cass. 3 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 839, 13.

<sup>1209</sup> Indien beide echtgenoten in hetzelfde jaar overlijden, is de keuze aan de erfgenamen.

<sup>1210</sup> Wet 10 augustus 2001, *B.S.* 20 september 2001.

<sup>1211</sup> Arbitragehof 12 januari 1995, nr. 2/1995, *B.S.* 3 maart 1995.

<sup>1212</sup> HvJ 14 oktober 1999, zaak C-229/98; Gent 22 maart 2001, *Fisc. Act.* 2001, afl. 15, 8.

minderingen en verrekeningen per echtgenoot gebeuren, is het immers van belang te weten welk soort inkomen wordt toegekend<sup>1213</sup>.

**1329**

art. 87- art. 88 WIB92

Er zijn steeds twee aanslagbasissen, zelfs indien één der echtgenoten geen beroepsactiviteit heeft of zelf geen beroepsinkomen heeft ontvangen. In dat geval wordt aan hem of haar een gedeelte van het beroepsinkomen van de andere echtgenoot toegekend, nl. het zogenaamde 'huwelijksquotiënt'. Dat gedeelte is gelijk aan 30 % van dat beroepsinkomen zonder evenwel meer dan 6 700 EUR (te indexeren) te mogen bedragen (aj. 2008: 8 720 EUR; aj. 2009: 8 880 EUR). De regel van het huwelijksquotiënt wordt ook toegepast om de eigen beroepsinkomsten van de echtgenoot die er het minst heeft (eventueel bekomen na de toerekening aan de medehelpende echtgenoot) aan te vullen tot 30 % met een maximum van 6 700 EUR (aj. 2008: 8 720 EUR; aj. 2009: 8 880 EUR) van het totale beroepsinkomen van man en vrouw, indien dat eigen beroepsinkomen lager ligt.

Gepensioneerden komen, net als de andere genietters van beroepsinkomsten, in aanmerking voor de afzondering van de beroepsinkomsten en de huwelijksquotiëntregeling<sup>1214</sup>.

De toekenning van het huwelijksquotiënt alsook de toekenning aan de medehelpende echtgenoot (zie randnr. 1289) wordt toegepast op het beroepsinkomen na aftrek van de beroepskosten en de in artikelen 23 en 78 van het WIB92 bedoelde verliezen. Deze beroepsinkomsten omvatten niet die inkomsten welke overeenkomstig de artikelen 171 tot en met 174 van het WIB92 afzonderlijk worden belast. De beroepsverliezen van de ene echtgenoot mogen afgetrokken worden van de beroepsinkomsten van de andere echtgenoot.

**1332**

Aldus wordt voor de man en de vrouw een beroepsinkomen vastgesteld. Tot voor het aanslagjaar 2005 werd het inkomen van de echtgenoot wiens inkomen het hoogste was, vermeerderd met de netto-onroerende en eventueel netto-roerende en diverse inkomsten van het gezin. Zoals eerder aangehaald, werd vanaf aanslagjaar 2005 een stelsel van volledige decumul ingevoerd. Daardoor ontstaat voor elke echtgenoot of wettelijk samenwonende een onderscheiden aanslagbasis. Ook met betrekking tot de diverse, onroerende en roerende inkomsten. De som van deze inkomsten vormt het totaal belastbare bruto-inkomen. Voor de echtgenoot wiens beroepsinkomen het laagst is en verder geen inkomsten geniet, vormt het op basis van het huwelijksquotiënt toegekende inkomen meteen zijn of haar totaal belastbare bruto-inkomen.

Voor echtgenoten gehuwd onder 'scheiding van goederen' kan het belangrijk zijn hun respectief aandeel in de aanslag te kennen. De administratie maakt deze berekening op een eenvoudig verzoek van een van beide echtgenoten of van de ontvanger<sup>1215</sup>.

Het huwelijksquotiënt moet steeds in het voordeel zijn van de belastingplichtige en mag dus niet worden toegepast indien dit kan leiden tot een verzwaring van zijn/haar fiscale toestand. Het toepassen van het huwelijksquotiënt in strijd met het voorgaande houdt een schending in van de grondwettelijke principes van gelijkheid en non-discriminatie. Wij denken in dit

<sup>1213</sup>W. DEFOOR, "De hervorming van de personenbelasting – beknopte analyse van een fiscaal meerjarenplan", *T.F.R.* 2002, afl. 223, 551.

<sup>1214</sup>Vr. nr. 197 VANHORENBEEK, *Vr. & Antw.* Kamer 1988-1989, 28 maart 1989, 4004.

<sup>1215</sup>Circ. nr. Ci.RH.873/424.672, 10 oktober 1991, *Bull. Bel.*, afl. 710, 2540.

verband aan de situatie van een echtpaar waarvan de meest verdienende echtgenoot enkel buitenlandse inkomsten geniet die zijn vrijgesteld met progressievoorbehoud<sup>1216</sup>.

Inzake huwelijksquotiënt internationale ambtenaren

art. 126 WIB92

Komen niet in aanmerking voor de toepassing van het huwelijksquotiënt, de gezinnen -waarbij één van de echtgenoten inkomsten geniet van meer dan 6 700 EUR (aj. 2008: 8 720 EUR; aj. 2009: 8 880 EUR) welke zonder toepassing van het progressievoorbehoud van Belgische belastingen zijn vrijgesteld en waarbij de andere echtgenoot over gewone belastbare beroepsinkomsten beschikt (art. 126 WIB92). Deze regeling is in de praktijk voornamelijk van belang voor internationale ambtenaren.

Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) heeft meermaals een beroep tot vernietiging van deze regeling wegens schending van het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel afgewezen<sup>1217</sup>. In antwoord op een prejudiciële vraag heeft het Hof van Justitie nu ook bevestigd dat de Belgische wetgeving niet in strijd is met het gemeenschapsrecht<sup>1218</sup>. In 2002 heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat de Belgische regeling ook niet in strijd is met artikel 19 van de Conventie van Ottawa dat bepaalt dat de ambtenaren van de NAVO zullen worden vrijgesteld van belastingen die hen door de NAVO worden betaald<sup>1219</sup>.

In verband met de hierbovengenoemde vrijstelling met progressievoorbehoud kan worden opgemerkt dat in principe inkomsten die op basis van internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld, toch in aanmerking worden genomen voor het bepalen van de verschuldigde belasting.

Tot en met aanslagjaar 2005 was deze regeling slechts van toepassing op de inkomsten die vrijgesteld waren op basis van dubbelbelastingverdragen. Vanaf aanslagjaar 2006 geldt ze ook voor inkomsten die vrijgesteld zijn op basis van "andere internationale verdragen of akkoorden, voor zover zij een clause van progressievoorbehoud bevatten".

**1333**

Op elk 'totaal belastbaar inkomen' worden vervolgens nog welbepaalde aftrekken toegepast (in de praktijk hoofdzakelijk deze bedoeld in art. 104 WIB92).

### **§ 3. AFZONDERLIJKE BEREKENING VOOR BEPAALDE INKOMSTENCATEGORIEËN**

**1334**

De berekening van de belasting gebeurt vanaf het aanslagjaar 2005 afzonderlijk, d.w.z. per belastingplichtige.

Moeten als zodanig afzonderlijk worden berekend:

a. de inkomsten uit onroerende goederen (zie randnr. 1008);

<sup>1216</sup>Arbitragehof 18 februari 1998, nr. 21/19998 (prejudiciële vraag), *A.F.T.* 1998, afl. 6-7, 241; C. DOCCLO, *Bull. Bel.*, afl. 792, 1237.

<sup>1217</sup>Arbitragehof 1 december 1994, *B.S.* 14 december 1994; Arbitragehof 12 januari 1995, *B.S.* 3 maart 1995.

<sup>1218</sup>HvJ 14 oktober 1999, *F.J.F.*, No. 2000/198, *Fiskoloog* 1993, afl. 424, 2; Brussel 12 juni 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 675, 10; Brussel 25 mei 2000, *T.F.R.*, afl. 190, 963, noot.

<sup>1219</sup>Cass. 26 september 2002, *F.J.F.*, No. 2002/281, 841.

- b. de inkomsten uit roerende goederen (zie randnr. 1042);
- c. de verschillende categorieën van beroepsinkomsten: de bezoldigingen van werknemers, bedrijfsleiders en meewerkende echtgenoten, de baten van vrije beroepen en andere winstgevende bezigheden, de exploitatiewinsten, de inkomsten van een vroegere beroepswerkzaamheid, de pensioenen en renten (zie randnrs. 1092 tot 1280);
- d. de diverse inkomsten (zie randnr. 1293).

Vooraf ingeval van feitelijke scheiding zal deze afzonderlijke berekening talrijke problemen van de oordeling van de belastingschuld oplossen.

1335

#### § 4. AFTREK VAN LASTEN OP HET GLOBALE INKOMEN

- Bibliografie – SALIEN, V., "Aftrekbare lasten van het globaal belastbaar inkomen in de personenbelasting (aj. 1985-inkomsten 1984)", *A.F.T.* 1985, afl. 4bis, 28 p.

##### 1. Van de gezamenlijke netto-inkomsten van de vier categorieën af te trekken bedragen

- a. Onderhoudsrenten

1336

- Bibliografie – ZONDERVAN, R., "Incidences fiscales du paiement d'une pension ou d'un capital suite au divorce pour cause déterminée", *J.T.* 1977, 481-484.
- GALLUS, N., "Chronique de jurisprudence: les personnes (1982 à 1984)", *J.T.* 1986, 185-204.
  - DE WASCH, E., "De fiscus en uw kinderen", *A.F.T.* 1987, afl. 1bis, 23 p.
  - VAN COPPENOLLE, L., "Enige bemerkingen betreffende de inkomstenbelasting op onderhoudsgelden", *Limb. Rechtsl.* 1986, 150-161.
  - CATTELEIN, B., "Onderhoudsuitkeringen: fiscaal voordeel, of fiscaal voordeel: onderhoudsuitkeringen", *Fiskofoon* 1987, 291-307.
  - VAN DEN KEYBUS, H., "Onderhoudsuitkering tijdens feitelijke scheiding", *A.F.T.* 1989, 6-11 en TIMBAL, P., "Onderhoud tijdens feitelijke scheiding", *A.F.T.* 1989, 40-44.
  - X, "Hervorming en programmawet", *Fisc. Koer.* 1989, afl. 1-2, 1-42.
  - BEERNAERT, J.E., "Onderhoudsuitkeringen in natura: een stand van zaken", *A.F.T.* 1998, afl. 5, 160-171.
  - MAUS, M., "Het aspect 'behoefte' als criterium bij de beoordeling van de fiscale aftrekbaarheid van uitkeringen tot onderhoud", noot onder Gent 30 juni 1999, *N.F.M.* 2000, 75-78.
  - JANSEN, T., "Onderhoudsuitkeringen in een internationale context. Wegwijs doorheen het fiscale kluwen", *A.F.T.* 2003, afl. 8, 328-343 (deel I), en afl. 10, 359-372 (deel II).
  - VANDEN BROECK, M., "Fiscale behandeling van onderhoudsgelden", *T.F.R.* 2004, afl. 259, 351.
  - MEULEMEESTER, J., "De aftrek van onderhoudsgelden en de gelijktijdige toepassing van de belastingvrije som voor kinderlast tijdens het jaar van feitelijke scheiding", *T.F.R.* 2005, afl. 284, 579.
  - VAN DYCK, J., "Fiscaal co-ouderschap: keuzemogelijkheid of automatisme?", *Fiscoloog* 2007, afl. 1085, 2.
  - PIGNOLET, D., "Fiscale regeling bij co-ouderschap", *A.F.T.* 2008, afl. 5, 32-42.

1336,20

art. 104 1° WIB92

De hervormingswet van 10 augustus 2001 wijzigt niets aan de betreffende voorwaarden en toepassingsmodaliteiten. Dat maakt dat onderhoudsrenten of kapitalen die de belastingplichtige heeft betaald aan personen die geen deel uitmaken van zijn gezin aftrekbaar blijven ten belope van 80 % onder voorbehoud dat deze renten of kapitalen betaald zijn ter uitvoering van een verplichting op grond van het Burgerlijk Wetboek of het Gerechtelijk Wetboek of van de wet van 23 november 1998 tot invoering van de wettelijke samenwoning (art. 104 1° WIB92).

Daarnaast blijven de uitkeringen of de aanvullingen die de belastingplichtige is verschuldigd volgens de voorwaarden als voorzien in artikel 104, 1° van het WIB92 doch die na het belastbare tijdperk waarop zij betrekking hebben worden betaald ter uitvoering van een

art. 104 2° WIB92

gerechtelijke beslissing (waarbij het bedrag ervan met terugwerkende kracht wordt vastgesteld of verhoogd), ook aftrekbaar ten belope van 80 % (art. 104 2° WIB92<sup>1220</sup>)

art. 105 WIB92

Om het aftrekbare bedrag van de betaalde onderhoudsuitkeringen in het licht van de volledige decumul op correcte wijze te bepalen, verwijzen wij naar artikel 105 van het WIB92. De lezing van dit artikel stelt dat de onderhoudsuitkeringen bij een gemeenschappelijke aanslag evenredig moeten worden aangerekend op het netto-inkomen van beide belastingplichtigen (noteer dat deze inkomsten afzonderlijk werden vastgesteld). Vervolgens worden de persoonlijk verschuldigde uitkeringen verrekend op het netto-inkomen van diegene die de uitkeringen is verschuldigd. Er wordt met andere woorden een onderscheid gemaakt tussen uitkeringen verschuldigd door beide belastingplichtigen samen en door elke belastingplichtige afzonderlijk. Het saldo na verrekening van de uitkeringen over de respectieve netto-inkomsten wordt indien mogelijk verrekend op het netto-inkomen van de andere belastingplichtige<sup>1221</sup>.

art. 104 1° WIB92

Met ingang van aanslagjaar 2008 geldt dat, van zodra de onderhoudsdebiteur kiest om onderhoudsgelden af te trekken (art. 104 1° WIB92), de toepassing van artikel 132bis van het WIB92 uitgesloten is. Door de bestaande onverenigbaarheid tussen beide belastingvoordelen te herformuleren, waarborgt de wet houdende diverse bepalingen (I) van 27 december 2006 dat de belastingplichtige, die het kind fiscaal niet ten laste heeft in de zin van artikel 136 van het WIB92, de fiscaal meest voordelige keuze kan maken. Die keuzemogelijkheid geldt enkel voor 'periodieke' onderhoudsuitkeringen (art. 104 1° WIB92). 'Achterstallige' onderhoudsgelden (art. 104 2°) zijn zonder meer niet aftrekbaar zodra voor een vorig aanslagjaar ten aanzien van die kinderen de verdeling van de toeslagen tussen co-ouders is toegepast.

Over de voorwaarden en toepassingsmodaliteiten bestaat zeer uitgebreide rechtspraak:

- In verband met de vereiste geen deel uit te maken van het gezin van de schuldenaar.  
Circ. 27 november 1987, *Bull. Bel.*, afl. 668, 126; Vr. nr. 147 BARZIN, *Vr. & Antw.* Kamer 1983-1984, 6 maart 1984, 1656; Vr. nr. 296 LAGAE, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, 27 september 1983, 1873; Vr. nr. 187 VANDENBROUCKE, *Vr. & Antw.* Kamer 1988-1989, 11 april 1989, 4198; Vr. nr. 667 DUPRE 25 augustus 1993, *Vr.*

<sup>1220</sup>Circ. nr. Ci.D.19/431.407, 17 februari 1993, *Bull. Bel.*, afl. 726, 765.

<sup>1221</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/569.664, 14 april 2004 (AOIF 14/2005).

& *Antw. Kamer* 1993-1994, nr. 78, 12 oktober 1993, 7425; *Cass.* 5 mei 1977, *Pas.* 1977, I, 904; Brussel 8 maart 1983, *A.F.T.* 1983, 247, noot DHAEYER, B.; Brussel 12 februari 1985, *Bull. Bel.*, afl. 646, 123, *F.J.F.*, No. 86/28, 49; Bergen 14 februari 1985, *F.J.F.*, No. 85/115, 197; Antwerpen 22 mei 1989, *Bull. Bel.*, afl. 698, 2796; Brussel 8 november 1988, *Fisc. Koer.* 1989, 62; Luik 4 januari 1989, *J.D.F.* 1989, 167; Gent 23 mei 1986, *F.J.F.*, No. 87/144, 262; Gent 28 maart 1986, *F.J.F.*, No. 87/119, 211; Antwerpen 3 november 1987, *A.F.T.* 1988, 116, noot THIJSS, D.; Brussel 3 november 1987, *F.J.F.*, No. 88/137, 249; Luik 21 december 1988, *Bull. Bel.*, afl. 696, 1951; Bergen 22 september 1989, *F.J.F.*, No. 90/32, 75; Gent 12 juni 1990, *Bull. Bel.*, afl. 708, 2057; Bergen 2 maart 1989, *Bull. Bel.*, afl. 704, 839; Luik 19 december 1990, *F.J.F.*, No. 91/103, 215; Brussel 19 februari 1991, *F.J.F.*, No. 91/104, 216, *Bull. Bel.*, afl. 717, 1605; Luik 8 mei 1991, *F.J.F.*, No. 91/131, 270; Brussel 11 juni 1991, *Bull. Bel.*, afl. 721, 3021; Brussel 15 november 1991, *F.J.F.*, No. 92/06, 12; Antwerpen 6 april 1992, *F.J.F.*, No. 92/137, 258; Antwerpen 16 maart 1992, *F.J.F.*, No. 92/160, 309, *Fisc. Koer.* 1992, 345; Luik 8 april 1992, *J.D.F.* 1992, 239; Bergen 7 februari 1992, *F.J.F.*, No. 93/34, 70; Antwerpen 31 maart 1992, *Bull. Bel.*, afl. 727, 1246; Brussel 26 juni 1992, *F.J.F.*, No. 93/113, 234; Brussel 4 september 1992, *F.J.F.*, No. 93/157, 329; Luik 17 maart 1993, *F.J.F.*, No. 93/158, 331; Bergen 11 februari 1994, *F.J.F.*, No. 94/238; Brussel 16 maart 1993, *Bull. Bel.*, afl. 749, 1240; Antwerpen 14 april 1994, *Bull. Bel.*, afl. 753, 2870; Luik 29 mei 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 475; Bergen 30 juni 1996, *Fisc. Act.* 1996, afl. 2, 9; Luik 25 juni 1997, *F.J.F.*, No. 98/76; Bergen 20 juni 1997, *F.J.F.*, No. 98/45; Antwerpen 31 maart 1998, *Fiscoloog* 1999, afl. 717, 12; Luik 12 juni 1998, *Fiscoloog* 1999, afl. 717, 12; Antwerpen 30 juni 1998, *F.J.F.*, No. 99/45; Brussel 13 november 1998, *Fiscoloog* 99, afl. 697, 11; Brussel 2 december 1998, *Fiscoloog* 1999, afl. 697, 11; Bergen 15 januari 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 704, 10; Gent 20 januari 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 6, 7; Brussel 18 februari 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 713, 9; Brussel 6 mei 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 712, 11; Antwerpen 9 mei 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 756, 11; Bergen 1 februari 2001, *F.J.F.*, No. 2001/163, 485; Bergen 15 december 2000, *F.J.F.*, No. 2001/162, 484; Brussel 31 mei 2002, *Fiscoloog*, afl. 864, 9; Gent 6 november 2002, *Fiscoloog*, afl. 878, 10; Brussel 5 december 2003, *F.J.F.*, No. 2003/156.

– In verband met de bewijsproblematiek:

*Cass.* 13 februari 1992, *Bull. Bel.*, afl. 728, 1639; Antwerpen 3 februari 1992, *Bull. Bel.*, afl. 725, 581; Bergen 18 september 1992, *Bull. Bel.*, afl. 737, 831; Luik 27 april 1994, *F.J.F.*, No. 96/45; Bergen 15 december 2000, *F.J.F.*, No. 2001/162, 484; Bergen 1 februari 2001, *F.J.F.*, No. 2001/163, 485; Brussel 28 juni 2000, *F.J.F.*, No. 2001/46, 113; Brussel 2 april 2003, *Fiscoloog*, afl. 894, 10.

– In verband met de vraag wat als onderhoudsrente wordt beschouwd en in verband met het aftrekbare bedrag:

Vr. nr. 11 VERMEIREN, *Vr. & Antw. Kamer*, 7 juni 1988, 764; Vr. nr. 209 GHESQUIERE, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 5 april 1993, 4710; Vr. nr. 1086 CUYT, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, 14 oktober 1997, 14627, *Bull. Bel.*, afl. 781, 801; Luik 21 december 1983, *F.J.F.*, No. 84/105, 166; *Cass.* 29 juni 1984, *J.T.* 1984, 692, *Bull. Bel.*, afl. 640, 1259, *Pas.* 1984, I, 1319, *R.W.* 1984-85, 1304, noot; Hof Amsterdam 4 februari 1983, *Ned. Belastingrechtspraak* (BNB), 1984, afl. 315; Bergen 3 februari 1988, *F.J.F.*, No. 88/76, 131; Gent 17 oktober 1989, *F.J.F.*, No. 90/105, 233; Gent 24 mei 1988, *Bull. Bel.*, afl. 695, 1657, *A.F.T.* 1988, 319, noot TIMBAL, P.; Antwerpen 11 maart 1991, *Bull. Bel.*, afl. 717, 1617; Antwerpen 6 april 1992, *F.J.F.*, No. 92/137; Antwerpen 26 november 1992, *F.J.F.*, No. 93/137, 292 en *J.D.F.* 93, 105, noot NEMERY DE BELLEVAUX J.P.; Luik 3 maart 1993, *Bull. Bel.*, afl. 745, 88; Bergen 6 mei 1994, *F.J.F.*, No. 95/61; Gent 23 februari 1995, *Fiscoloog* 1995, afl. 526, 9; Antwerpen, 25 februari 1997, *Fiscoloog* 1997, 609, 10; Luik 18 december 1996, *F.J.F.*, No. 97/43; Antwerpen 24 juni 1997, *Fiscoloog* 1997, afl. 625, 4; Antwerpen 4 februari 1997, *F.J.F.*, No. 97/105; Brussel 28 november 1997, *J.D.F.* 1998, 297; Brussel 19 december 1997, *Not. Fisc. M.* 1999, afl. 1, 21, noot MAUS, M.; Luik 23 april 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 714, 12; Brussel 23 juni 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 718, 10; Antwerpen 22 september 1998, *Fisc. Act.* 1999, afl. 2, 4; Luik 13 oktober 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 733, 9; Gent 22 december 1999, *Fiscoloog*, afl. 738, 11; Antwerpen 16 januari 2001, *Fiscoloog*, afl. 788, 9; Bergen 1 oktober 1999, *A.F.T.* 2000, afl. 3, 143 en *F.J.F.*, No. 2000/43, 143; *Cass.* 25 mei 2000, *A.F.T.* 2000, afl. 12, 530, *F.J.F.*, No. 2000/160, 424; Brussel 23 juni 2000, *F.J.F.*, No. 2000/219, 598; Antwerpen 28 november 2000, *F.J.F.*, No. 2001/12, 32; Brussel 9 mei 2001, *F.J.F.*, No. 2002/12, 36; Luik 13 september 2001, *F.J.F.*, No. 2002/42, 124 en *T.F.R.* 2002, afl. 222, 521, noot BUGGENHOUT, A.; Brussel 8 maart 2002, *F.J.F.*, No. 2002/193, 591; Antwerpen 9 april 2002, *Fiscoloog*, afl. 861, 9; Antwerpen 16 april 2002, *Fiscoloog*, 846, 12; Brussel 31 mei 2002, *F.J.F.*, No. 2002/165, 510; Rb. Brussel 31 oktober 2002, *Fiscoloog*, afl. 876, 10; Rb. Brussel 31 oktober 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 876, 10.

– In verband met de verschuldigheid van onderhoudsgelden (o.a. de notie behoeftigheid):

Vr. nr. 15 DE CLIPPELE, *Vr. & Antw. Senaat* 1988, 19 april 1988, 54; Vr. nr. 278 DE CLIPPELE, *Vr. & Antw. Senaat* 1990-1991, 10 september 1991, 1962 en *Bull. Bel.*, afl. 712, 328; Luik 29 juni 1988, *F.J.F.*, No. 89/37, 66; Bergen 1 juni 1989, *F.J.F.*, No. 89/175, 327, *Fisc. Koer.* 1989, 398; Bergen 3 februari 1988, *J.D.F.* 1989, 278; Gent 22 november 1988, *F.J.F.*, No. 89/129, 236; Brussel 24 maart 1987, *Bull. Bel.*, afl. 669, 353 en *J.D.F.* 1987, 353, noot RV; Gent 9 mei 1986, *F.J.F.*, No. 87/120, 212; Antwerpen 22 oktober 1990, *Bull. Bel.*, afl. 722,



3365; Brussel 21 februari 1992, *F.J.F.*, No. 92/71, 138 en *Fisc. Koer.* 1992, 253; Antwerpen 17 maart 1992, *F.J.F.*, No. 92/138, 260; Antwerpen 3 maart 1992, *F.J.F.*, No. 93/10, 20; Luik 3 maart 1993, *Fisc. Koer.* 1993, 506; Luik 17 november 1993, *F.J.F.*, No. 94/48, 188; Gent 24 september 1992, *Bull. Bel.*, afl. 740, 1495; Bergen 30 oktober 1992, *Bull. Bel.*, afl. 738, 1079; Bergen 6 mei 1994, *Fisc. Act.* 1994, afl. 28, 10; Bergen 16 december 1994, *A.F.T.* en *Fisc. Act.* 1995, afl. 11, 10; Cass. 21 november 1997, *F.J.F.*, No. 98/14, 34, *Fisc. Koer.* 1998, 181; Luik 14 juni 1996, *J.D.F.* 1996, 364, noot NEMERY DE BELLEVAUX, J.P.; Luik 25 juni 1997, *F.J.F.*, No. 98/76, 200; Gent 20 januari 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 6, 7; Gent 2 maart 1999, *Fisc. Koer.* 1999; Brussel 1 april 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 704, 10; Gent 30 juni 1999, *N.F.M.* 2000, 74, noot; Brussel 12 januari 2001, *F.J.F.*, No. 2001/11, 34; Rb. Gent 9 januari 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 17, 11.

- In verband met de verplichtingen voortvloeiend uit het Burgerlijk Wetboek:  
Luik 7 oktober 1998, *F.J.F.*, No. 99/7; Brussel 5 februari 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 709, 12; Antwerpen 25 mei 1999, *T.F.R.* 1999, afl. 170, 801.
- In verband met het belastingstelsel van door het OCMW teruggevorderde kosten van maatschappelijke dienstverlening:  
Vr. nr. 172 VOGELS, *Vr. & Antw.* Kamer 1988-1989, 21 maart 1989, 3874; Vr. nr. 35 CHEVALIER, *Vr. & Antw.* Kamer, 1988, 737.
- In verband met een schuldenaar met Belgische en Nederlandse inkomsten:  
Gent 7 maart 1989, *F.J.F.*, No. 89/79, 145.
- In verband met het regelmatig betalen van de uitkeringen:  
*Vr. & Antw.* Senaat 1989-90, 9 maart 1990, 2534; Vr. nr. 698 LOONES, *Vr. & Antw.* Kamer 1990-1991, 12 maart 1991, 12564 en *Bull. Bel.*, afl. 708, 2105; Vr. 31 januari 2000, *Bull. Bel.*, afl. 805, 1106; Luik 8 januari 1992, *F.J.F.*, No. 92/72, 140; Antwerpen 17 maart 1992, *F.J.F.*, No. 92/138, 260; Brussel 19 juni 1992, *F.J.F.*, No. 93/11, 23; Brussel 19 juni 1995, *Fisc. Act.* 1995, afl. 39, 11; Gent 30 januari 1997, *Fiscoloog* 1997, afl. 606, 10 en *F.J.F.*, No. 97/106; Antwerpen 6 januari 1997, *F.J.F.*, No. 98/135, 341; Brussel 30 januari 1998, *F.J.F.*, No. 98/247; Gent 3 januari 2002, *F.J.F.*, No. 2002/164, 509.
- In verband met onderhoudsuitkeringen en feitelijke scheiding:  
Vr. nr. 107 VALKENIERS, *Vr. & Antw.* Senaat 1991-1992, 8 september 1992, 876 en *Bull. Bel.*, afl. 722, 3465; Antwerpen 7 september 1992, *Fisc. Koer.* 1992, 558; Luik 18 december 1996, *F.J.F.*, No. 97/43; Gent 29 januari 2003, *F.J.F.*, No. 2003/222.
- In verband met meerdere schuldenaars:  
Brussel 21 februari 1992, *Bull. Bel.*, afl. 739, 1289.
- In verband met uitkering aan een instelling:  
Vr. nr. 748 VAN PEEL, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, 8105 Vr. nr. 1172 ANSOMS, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-98, 19 december 1997, 16083 en *Bull. Bel.*, afl. 782, 1089; Brussel 10 april 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 362.
- In verband met begunstigde:  
Geen onderhoudsplicht t.a.v. stiefmoeder-niet vermeld in de in artikel 104, 1° van het WIB92 genoemde artikelen van het BW; Gent 8 juni 1995, *T.G.R.* 1995, 257; Antwerpen 6 januari 1997, *F.J.F.*, No. 98/135; Antwerpen 16 december 1997, *Fisc. Act.* 1998, afl. 3, 4.
- In verband met de samenhang tussen de aftrekbaarheid en de belastbaarheid van de onderhoudsuitkeringen:  
Antwerpen 6 april 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 20, 4; Brussel 4 juni 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 718, 10; Antwerpen 12 oktober 1999, *Fiscoloog* 2000, afl. 734, 11.

Achterstallige onderhoudsgelden zijn in bepaalde gevallen aftrekbaar en (bijgevolg) belastbaar in hoofde van de genierter. Het moet meer bepaald gaan om renten die de belastingplichtige verschuldigd is, doch die betaald worden in een later belastbaar tijdperk dan dat waarin zij verschuldigd zijn en dit in uitvoering van een gerechtelijke beslissing waarbij het bedrag ervan met terugwerkende kracht werd vastgesteld of verhoogd. In antwoord op een prejudiciële vraag stelde het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) dat deze regeling discriminerend is ten opzichte van de betalingen die geschieden vóór het aanslagjaar 1992 en

voor zover het belastbaar feit waarop de onderhoudsuitkeringen betrekking hadden, zich nog niet volledig voltrokken hadden op het ogenblik van de bekendmaking van de wet<sup>1222</sup>.

De gerechtelijke interessen betreffende onderhoudsuitkeringen of achterstallige onderhoudsuitkeringen, zijn niet aftrekbaar bij de onderhoudsplichtige, noch belastbaar bij de uitkeringsgerechtigde<sup>1223</sup>.

De aftrek van de betaalde onderhoudsgelden door de onderhoudsplichtige heeft niet noodzakelijk de belastbaarheid van deze uitkeringen in hoofde van de onderhoudsgerechtigde tot gevolg<sup>1224</sup> en omgekeerd<sup>1225</sup>.

In principe kan niet gelijktijdig toepassing gemaakt worden van het stelsel van de verhoogde belastingvrije som en van het stelsel van de aftrek van de betaalde onderhoudsuitkeringen. Niettegenstaande is het in uitzonderlijke omstandigheden wel mogelijk dat de voorwaarden voor de aftrek van de betaalde onderhoudsuitkeringen en de voorwaarden tot toepassing van de belastingvrije som voor kinderlast gelijktijdig zijn vervuld, bijvoorbeeld in het jaar van de feitelijke scheiding<sup>1226</sup>. In een circulaire van 25 januari 2007 bevestigt de administratie de vaste rechtspraak volgens dewelke de gelijktijdige toepassing van aftrek van onderhoudsgelden en kinderen ten laste in het jaar van feitelijke scheiding mogelijk is<sup>1227</sup>.

De aftrekbaarheid van de onderhoudsuitkeringen, betaald door kinderen aan hun ouders, zijn niet onderworpen aan de voorwaarde dat ook de andere kinderen van de onderhoudsgerechtigde ouders zouden bijdragen in de onderhoudsverplichting<sup>1228</sup>.

De administratie denkt daar duidelijk anders over. In die zin wordt gesteld dat *alle* kinderen hun bijdrage moeten leveren tot de onderhoudsverplichting. Indien slechts één kind de last van het volledige onderhoudsgeld voor zijn rekening zou nemen (zelfs na afspraak met andere broers of zussen), dan bedraagt zijn aandeel in het onderhoudsgeld meer dan wat hij burgerrechtelijk verschuldigd is. Het te veel betaalde zal in die optiek niet aftrekbaar zijn. Ook het Hof van Cassatie sloot zich bij dit standpunt aan<sup>1229</sup>.

Onderhoudsgelden die grootouders aan hun kleinkinderen betalen, zijn slechts aftrekbaar voor zover de ouders overleden zijn of over onvoldoende bestaansmiddelen beschikken<sup>1230</sup>.

## b. Giften in geld

**1337**

- Bibliografie – Wet 21 juli 2001 tot wijziging van de gevolgen voor de inkomstenbelastingen van schenkingen aan de Staat en tot wijziging van de regeling voor de aangifte van kunstwerken ter betaling van successierechten, *B.S.* 5 juli 2001.  
– KB 26 augustus 2003 houdende aanvullende regels betreffende de inbetalinggeving van kunstwerken ter voldoening van de successierechten, tot vaststelling van de nadere regels betreffende

<sup>1222</sup>Gent 24 juni 1998 (prejudiciële vraag), *R.G.F.* 1998, afl. 9, 326, noot J.E. BEERNAERT; Arbitragehof 15 september 1999, nr. 99/1999, *B.S.* 27 november 1999, *T.F.R.* 2000, afl. 177, 231 en *F.J.F.*, No. 2000/71, 215.

<sup>1223</sup>Vr. DAERDEN, *Vr. & Antw.* Senaat 1993-1994, 5516.

<sup>1224</sup>Antwerpen 12 oktober 1999, *Fiscoloog* 2000, afl. 734,11; Brussel 4 juni 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 718, 10.

<sup>1225</sup>Brussel 23 juni 2000, *F.J.F.*, No. 2000/219, 598. *Contra*: Antwerpen 12 oktober 1999, *F.J.F.*, No. 2000/106, 300.

<sup>1226</sup>Gent 6 mei 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 714, 13 en *T.F.R.* 2000, afl. 175, 111, noot; Gent 29 januari 2003, *F.J.F.*, No. 2003/222, 795.

<sup>1227</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/580.592 (AOIF 4/2007), 25 januari 2007.

<sup>1228</sup>Gent 2 december 1998, *Fisc. Act.* 1999, afl. 16, 14.

<sup>1229</sup>*Com. IB.* 1992, nr. 104/48 e.v.; Vr. nr. 186 TYBERGHIEN-VANDEBUSSCHE, *Vr. & Antw.* Kamer 1979-1980, *Bull. Bel.*, afl. 585, 1008-1010; Cass. 16 maart 1995, *R.W.* 1995-1996, afl. 22, 743.

<sup>1230</sup>Brussel 12 januari 2001, *Fiscoloog* 2001, 789, 10; Brussel 8 december 2000, *Fiscoloog* 2001, afl. 789, 11.

de betaling en de teruggave van de schattingskosten bedoeld in artikel 83-3 van het Wetboek der Successierechten en in artikel 111, vijfde lid, van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 en tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van elk van de artikelen van de wet van 21 juni 2001 tot wijziging van de gevolgen voor de inkomstenbelastingen van schenkingen aan de Staat en tot wijziging van de regeling voor de afgifte van kunstwerken ter betaling van successierechten, *B.S.* 10 september 2003.

- VALENTIN, P., "Het ondernemingsmecenaat. Enkele fiscale aspecten in Europa en in België", *A.F.T.* 1989, 12-17.
- X, "Kunstwerken: giften en successierechten", *Fiscoloog* 2003, afl. 904, 6.

### 1337,03

art. 104 3°-5°, 107 en 111 WIB92

art. 57-60

KB/WIB92

De giften in geld aan erkende instellingen (bedoeld in art. 104 3° tot 5° WIB92) zijn onder bepaalde voorwaarden (bedoeld in art. 107 tot 111 WIB92) aftrekbaar van het totaal belastbaar inkomen. De uitvoeringsbepalingen zijn opgenomen onder de artikelen 57 tot 60 van het KB/WIB92<sup>1231</sup>.

Opdat giften fiscaal aftrekbaar zouden zijn, is vereist dat de werkzaamheden van deze instellingen nationaal zijn<sup>1232</sup>.

Het gaat meer bepaald om giften in geld aan instellingen van openbaar nut, culturele instellingen, liefdadigheidsinstellingen, bepaalde onderwijs- en wetenschappelijk instellingen, e.d. Giften aan politieke partijen en daarmee verwante instellingen zijn niet toegelaten<sup>1233</sup>. De betalingen gedaan door een politicus aan een (politieke) vzw kunnen dan ook niet als aftrekbare giften worden beschouwd<sup>1234</sup>.

De minister is, niet verplicht een instelling te erkennen, zelfs als die aan de erkenningsvoorwaarden voldoet. Een rechtbank heeft geen rechtsmacht om de weigeringsbeslissing te vernietigen<sup>1235</sup>.

### 1337,05

- Wetgeving
- Wet van 1 augustus 1985, *B.S.* 6 augustus 1985 (politieke partijen). De erkenningbesluiten: KB 22 februari 1993, *B.S.* 11 maart 1993; KB 18 januari 1993, *B.S.* 6 februari 1993; KB 30 september 1993, *B.S.* 29 oktober 1993; KB 1 juni 1993, *B.S.* 22 juni 1993 en KB 24 mei 2005, *B.S.* 2 juni 2005.
  - Wet 1 maart 1999, *B.S.* 14 april 1999.
  - Wet 27 december 2005, *B.S.* 30 december 2005.
  - KB 6 juni 1991, *B.S.* 3 september 1991 (giften aan musea).
  - KB 29 oktober 1998 tot wijziging van het KB/WIB92, *B.S.* 17 november 1998.
  - KB 12 juli 2005 tot wijziging van het KB/WIB92, *B.S.* 2 juni 2005.
  - KB 29 oktober 1998, *B.S.* 17 november 1998), *Fisc. Koer.* 1998, 24, *Fiscoloog* 1998, afl. 655, 4 en afl. 685, 7 (voorwaarden en procedures voor erkenning).

<sup>1231</sup>Voor een lijst van de erkende instellingen: *Bull. Bel.*, afl. 821, 2875.

<sup>1232</sup>Vr. nr. 140 15 oktober 2002, *Vr. & Antw. Kamer* 2002-2003, 17727, besproken in *Fiscoloog* 2003, afl. 887, 12.

<sup>1233</sup>Wet 4 juli 1989, *B.S.* 20 juli 1989, zoals gewijzigd door de wet 18 juni 1993, *B.S.* 7 augustus 1993, *err. B.S.* 27 oktober 1993. Cf. Luik 29 mei 1996, *J.D.F.* 1997, 120, noot J.P. NEMERY DE BELLEVAUX.

<sup>1234</sup>Luik 20 februari 2002, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Rechtspraak Personen- en Vennootschapsbelasting, nr. L 02/20.

<sup>1235</sup>Rb. Brussel 8 november 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 877, 11.

- KB van 16 oktober 2000, *B.S.* 9 november 2000, *Fiscoloog*, afl. 776, 8.
- KB van 4 maart 2001, *B.S.* 14 maart 2001.

- Parl. vragen
- Vr. nr. 12 VAN WINKEL, *Vr. & Antw.* Kamer 1988, 278
  - Vr. nr. 257 BARZIN 1 juli 1991, *Vr. & Antw.* Senaat 1990-91, 6 augustus 1991, 1825
  - Vr. nr. 266 OLIVIER, *Vr. & Antw.* Kamer 1988-89, 4 juli 1989, 5383
  - Vr. nr. 460 SLEECKX 23 februari 1990, *Vr. & Antw.* Kamer 1989-90, 10 april 1990, 8346, *Bull. Bel.*, afl. 696, 2057; *Vr. & Antw.* Senaat 1990-1991, 4 december 1990, 1985
  - Vr. nr. 785 VANHORENBEEK 13 juni 1991, *Vr. & Antw.* Kamer 1990-91, 23 juli 1991, 14226, *Bull. Bel.*, afl. 711, 2982
  - Vr. nr. 281 VERMEIREN 17 februari 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1992-1993, 30 maart 1993, 2320, *Bull. Bel.*, afl. 728, 1719
  - Vr. nr. 335 GRIMBERGHS 23 december 1992, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-93, 23 december 1992, 3954, *Bull. Bel.*, afl. 727, 1307
  - Vr. nr. 460 BOUGARD 22 juli 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1992-1993, 14 september 1993, 3768, *Bull. Bel.*, afl. 733, 3547
  - Vr. nr. 519 DUA 20 april 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, 28 juni 1993, 6035
  - Vr. nr. 894 VERREYCKEN 3 maart 1998, *Vr. & Antw.* Senaat 1997-1998, nr. 1-72, 3767.

Rechtspraak Luik 9 oktober 1998, *F.J.F.*, No. 99/43, 103, *Bull. Bel.*, afl. 731, 2846.

art. 107 WIB92

De ondergrens van het bedrag dat als gift fiscaal in aftrek kan worden genomen, bedraagt 30,00 EUR (idem voor aj. 2008 en aj. 2009), op voorwaarde dat een kwijtschrift, uitgaande van de begiftigde, kan worden voorgelegd (art. 107 WIB92). Noteer dat bij wijze van uitzondering voor het aanslagjaar 2003 een gift van 29,76 EUR fiscaal in aftrek kon worden genomen<sup>1236</sup>.

Dit had te maken met het feit dat schenkers die giften doen via een lopende opdracht van 2,48 EUR per maand hadden nagelaten dit bedrag aan te passen in functie van het euro-tijdperk en de administratieve richtlijnen. Het spreekt voor zich dat deze bijzondere tegemoetkoming geen toepassing meer heeft. De bovengrens van het bedrag dat aftrekbaar is als gift, bedraagt 10 % van het totale netto-inkomen en mag in geen geval hoger zijn dan (niet-geïndexeerd) 250 000 EUR (voor aj. 2008: 325 300 EUR; aj. 2009: 331 200 EUR). Als gevolg van de decumulatie gelden deze grenzen in principe per belastingplichtige. Niettemin voorziet de administratie in een uitzondering door de ondergrens voor beide echtgenoten samen te beoordelen.

art. 108 WIB92

De Koning bepaalt de verplichtingen en formaliteiten die de begiftigden dienen te vervullen alvorens aftrekbare giften te kunnen ontvangen (art. 108 WIB92)<sup>1237</sup>.

art. 104 5° WIB92

Artikel 104, 5°, b van het WIB92 voorziet in de aftrekbaarheid van giften in de vorm van kunstwerken. Er wordt niet meer vereist dat het kunstwerk van internationale faam is. Het is voldoende dat het kunstwerk behoort tot het roerend cultureel erfgoed van het land of dat het internationale faam geniet.

Een bijzondere commissie bedoeld in artikel 83<sup>4</sup> van het Wetboek der Successierechten geeft de minister van Financiën een bindend advies over:

- de vraag of de aangeboden kunstwerken tot het roerend cultureel erfgoed van het land behoren of internationale faam genieten;
- de ontvankelijkheid van de schenking;

<sup>1236</sup> *Fiscoloog* 2002, afl. 879, 2 en X, "Aftrekbare giften: minimumbedrag kan 29,76 i.p.v. 30 zijn voor aj. 2003", *Fisc. Act.* 2003, afl. 7, 4.

<sup>1237</sup> Bericht, *B.S.* 14 december 2000.

- de geldwaarde van het aangeboden kunstwerk.

De kosten van de schatting worden voorgeschoten door de belastingplichtige en worden terugbetaald van zodra de gift een feit is.

Het koninklijk besluit van 26 augustus 2003 legt de procedure vast voor de indiening van de schattingsaanvraag, het onderzoek van de kunstwerken, de procedure inzake inkomstenbelastingen en de regeling inzake het voorschieten van de schattingskosten<sup>1238</sup>.

### 1337,10

art. 105 WIB92 (vanaf aj. 2005)

Indien een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, worden de aftrekbare giften van beide belastingplichtigen samengeteld. Het totale bedrag aan aftrekbare giften wordt vervolgens door de administratie evenredig aangerekend op de totale netto-inkomens van beide belastingplichtigen<sup>1239</sup>.

Het is in dit verband van geen belang op welke naam van de echtgenoten de attesten werden uitgereikt<sup>1240</sup>.

#### c. Bezoldigingen aan een huisbediende

### 1338

art. 112 WIB92

De bezoldigingen betaald of toegekend aan één enkele huisbediende zijn aftrekbaar binnen de grenzen en onder de voorwaarden bepaald in artikel 112 van het WIB92<sup>1241</sup>. De bezoldigingen, inclusief sociale bijdragen, moeten ten minste 2 450 EUR per belastbaar tijdperk bedragen (aj. 2008: 3 190 EUR; aj. 2009: 3 250 EUR).

Het bedrag van de aftrek is beperkt tot 5 000 EUR (aj. 2008: 6 510 EUR; aj. 2009: 6 620 EUR). Noteer dat dit bedrag als gevolg van de decumulatie niet langer per gezin, maar per belastingplichtige moet worden beoordeeld. Het genieten van een dubbele aftrek blijft evenwel uitgesloten omdat per gezin slechts één belastingplichtige als werkgever van een huisbediende kan worden aangemerkt.

- Zie ook:
- Circ. 5 januari 1989, *Bull. Bel.*, afl. 680, 320 (attest van de RSZ t.a.v. de aftrek van de bezoldiging van een huisbediende).
  - Circ. 8 juli 1998, *Bull. Bel.*, afl. 785, 1740 (een periode van administratieve sanctie wordt niet langer meer gelijkgesteld met een periode van volledige werkloosheid, een periode van gevangenisstraf daarentegen dient voortaan wel beschouwd te worden als een periode van volledige werkloosheid).
  - Circ. nr. Ci.RH.243/569.664 (AOIF 14/2005), 14 april 2005.

#### d. Restauratie van geklasseerde onroerende goederen of landschappen

### 1339

art. 104 8° WIB92

<sup>1238</sup>X, "Ruimere aftrek voor kunst schenken in PB. Successierechten betalen met kunst is gemakkelijker sinds 10 september", *Fisc. Act.* 2003, afl. 31, 5-7.

<sup>1239</sup>Art. 16 wet 10 augustus 2001, *B.S.* 20 september 2001.

<sup>1240</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/569.664 (AOIF 14/2005), 14 april 2005.

<sup>1241</sup>Circ. 15 april 1988, *Bull. Bel.*, afl. 673, 936 en Circ. nr. Ci.D.19/402.192, 3 april 1989, 5e aflevering Hervormingswet 1988.

art. 55

KB/WIB92

Zijn eveneens aftrekbaar de helft met een maximum van 25 000 EUR (aj. 2008: 32 530 EUR; aj. 2009: 33 120 EUR) van het niet door subsidies gedekte gedeelte van de uitgaven werkelijk tijdens het belastbare tijdperk gedaan door de eigenaar van niet in huur gegeven gebouwde onroerende goederen, delen van gebouwde onroerende goederen of landschappen die geklasseerd zijn overeenkomstig de wetgeving op het behoud van monumenten en landschappen, met het oog op het onderhoud en de restauratie ervan, voor zover deze onroerende goederen, delen van onroerende goederen of landschappen, toegankelijk zijn voor het publiek. De Koning regelt de uitvoering van deze bepaling en bepaalt onder meer wat moet worden verstaan onder toegankelijk zijn voor het publiek (art. 55 KB/WIB92). De circulaire van 27 november 1986<sup>1242</sup> bevat een algemene commentaar ter zake<sup>1243</sup>.

De aard van de kosten wordt beoordeeld overeenkomstig artikel 55, § 1, 1° van het KB/WIB92 en het is de bevoegde minister van het gewest waar het onroerend goed gelegen is, die zich uitspreekt over de aard van de kosten<sup>1244</sup>.

Gelet op de decumulatie worden de voorwaarden en grenzen in hoofde van iedere belastingplichtige afzonderlijk vastgesteld. Zijn beiden gezamenlijk eigenaar van het onroerend goed waarvoor de uitgave geschiedde, dan kunnen zij deze vrij onder elkaar verdelen.

#### e. Interesten van hypothecaire leningen

### 1340

- Bibliografie
- Programmawet van 27 december 2004, *B.S.* 31 december 2004.
  - Circ. 22 februari 1990, *Bull. Bel.*, afl. 693, 916.
  - Circ. nr. Ci.D.19/402.192, 26 juli 1990, 19e aflevering Hervormingswet 1988.
  - Circ. 28 januari 1993, *Bull. Bel.*, afl. 725, 538.
  - Circ.10 februari 1993, *Bull. Bel.*, afl. 726, 759
  - .
  - Circ. nr. Ci.RH.26/457.595, 26 mei 1994, *Bull. Bel.*, afl. 740, 1461.
  - Circ. nr. Ci.RH.221/569.663 (AOIF 18/2005), 14 april 2005
  - .
  - 
  - Vr. nr. 29 VAN PARIJS 6 oktober 1989, *Vr. & Antw. Kamer 1989-1990*, 20 maart 1990, 8129, *Bull. Bel.*, afl. 697, 2461.
  - DE MEY, M., VRANCKAERT, R. en RUYSEVELDT, J., "Woning en fiscus", in *Fiscale Wenken*, 2003, Mechelen, Ced.Samsom, 254 p.
  - COUTURIER, J. en PEETERS, B., *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Maklu, Antwerpen/Apeldoorn, 2007, afl. 205, 284-289.
  - BELLEN, P., "De aanvullende aftrek van hypothecaire interesten", *A.F.T.* 1987, 244-247.
  - UREEL, P. en PEETERS, M., "De Wet van 4 augustus 1986 houdende fiscale bepalingen en de relance van de bouw", *Fiskofoon* 1987, 86-98.

#### Hypothecaire interesten

Door de programmawet van 27 december 2004 werden menige wijzigingen doorgevoerd, en niet in het minst op de aftrekbaarheid van de werkelijke betaalde interesten van hypothecaire

<sup>1242</sup>Circ. 27 november 1986, *Bull. Bel.*, afl. 657, 40.

<sup>1243</sup>Circ. 25 februari 1988, *Bull. Bel.*, afl. 671, 645 (addendum).

<sup>1244</sup>*Fisc. Koer.* 1998, 16.

leningen. Die wijziging zal toepassing vinden vanaf aanslagjaar 2006. Daarbij moet onderscheid worden gemaakt tussen hypotheekleningen gesloten vóór en na 1 januari 2005.

– Leningen afgesloten vóór 1 januari 2005

Voor de hypotheekleningen gesloten vóór 1 januari 2005 blijft de belastingplichtige genieten van een bijkomende interestaftrek indien deze lening(en) zijn aangegaan om in België zijn enige<sup>1245</sup> woning hetzij:

- a. te bouwen;
- b. in nieuwe staat te verwerven (d.i. met toepassing van btw);
- c. volledig of gedeeltelijk te vernieuwen, mits het goed bij het sluiten van het leningscontract sedert ten minste 15 jaar in gebruik is genomen. Voor de vóór 1 november 1995 aangegane hypotheekleningen bedroeg deze termijn 20 jaar.

De hypothecaire lening geeft recht op interestaftrek, zelfs als ze werd aangegaan in het buitenland<sup>1246</sup>.

Voor de aftrek komen enkel de interesten in aanmerking die betrekking hebben op de eerste schijf van 50 000 EUR (aj. 2008: 65 060 EUR; aj. 2009: 66 240 EUR) van de lening, wat betreft de onder (a) en (b) bedoelde interesten en deze die betrekking hebben op de eerste schijf van 25 000 EUR (aj. 2008: 32 530 EUR; aj. 2009: 33 120 EUR) van de lening wat betreft de onder (c) bedoelde interesten. Deze schijven worden in functie van de kinderlast nog verhoogd<sup>1247</sup>.

De aldus berekende interesten zijn aftrekbaar gedurende maximaal 12 opeenvolgende belastbare tijdperken, ten belope van 80 % ervan gedurende de eerste vijf belastbare tijdperken en 70, 60, 50, 40, 30, 20 of 10 % voor het zesde tot en met het twaalfde belastbaar tijdperk waarin het kadastraal inkomen in het belastbaar inkomen is opgenomen, met dien verstande dat met ingang van het aanslagjaar 1990 de interesten eerst worden aangerekend op het onroerend inkomen en dat nadien het saldo wordt beperkt tot 80 %, 70 %, enz.<sup>1248</sup>.

Deze bijkomende interestaftrek kan maar toegepast worden indien er na toepassing van artikel 14 van het WIB92 nog aftrekbaar interesten overblijven.

Inzake de volgorde van aanrekening. Zie de circulaire van 12 oktober 1995<sup>1249</sup>.

Noteer dat het verhuren van de woning geen beletsel vormt voor de toepassing van de bijkomende interestaftrek<sup>1250</sup>.

Met betrekking tot de onder (c) bedoelde vernieuwingswerken is vereist dat de kostprijs ervan (incl. btw) minimaal 19 800 EUR (aj. 2008: 25 760 EUR; aj. 2009: 26 230 EUR) bedraagt. De lening komt slechts tot beloop van de kostprijs der werken in aanmerking (zo deze lager ligt) en de dienstverrichtingen met betrekking tot die werken moeten gepresteerd zijn door een geregistreerde aannemer. De Koning regelt de aard van deze dienstverrichtingen. Dat

<sup>1245</sup>Voor de toepassing van art. 115 WIB92 kan elk van beide echtgenoten een 'enige woning' hebben. Zie Rb. Aarlen 6 september 2000, *Fiscoloog*, afl. 801, 8.

<sup>1246</sup>Vr. nr. 1012 OLAERTS 19 augustus 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, 19 augustus 1997 en *Bull. Bel.*, afl. 785, 1908.

<sup>1247</sup>Circ. 29 mei 1998, *Bull. Bel.*, afl. 784, 1545 (een gehandicapt kind telt voortaan voor twee).

<sup>1248</sup>Vr. nr. 367 KNOOPS 8 november 1989, *Vr. & Antw. Kamer* 1989-1990, 7485, *Bull. Bel.*, afl. 696, 1999.

<sup>1249</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/466.405, 12 oktober 1995, *Bull. Bel.*, afl. 755, 3079. Zie ook Circ. Ci.RH.331/481.284, 29 mei 1998, *Bull. Bel.*, afl. 784, 1545.

<sup>1250</sup>Circ. 29 juni 1990, *Bull. Bel.*, afl. 697, 2215. Zie voor het aangaan van een lening ten voordele van een derde: Cass. 21 juni 1973, *Pas.* 1973, I, 985; Gent 26 juni 2002, *Fiscoloog*, afl. 855, 11.

geschiedde bij koninklijk besluit van 5 januari 1987 tot wijziging van het koninklijk besluit van 4 maart 1965<sup>1251</sup>. Het betreffen dezelfde dienstverrichtingen als deze die omschreven zijn in rubriek XXXI van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20 van 20 juli 1970 tot vaststelling van de tarieven van de btw. Voor een algemene commentaar ter zake: zie de circulaire van 31 maart 1987<sup>1252</sup>.

Voor de onder (c) bedoelde vernieuwingswerken dient de totale kostprijs in aanmerking te worden genomen, en niet die van de werken die tijdens een bepaald kalenderjaar werden uitgevoerd<sup>1253</sup>.

Voor verbouwwerken geldt de voorwaarde dat de werken uitgevoerd worden door een geregistreerd aannemer. Als men deze werken uitvoert met materialen die de bouwheer zelf heeft aangekocht, geldt dat alleen de uitgaven van de plaatsing van de materialen – met uitsluiting van de uitgaven voor de levering ervan – voor de bijkomende interestaftrek in aanmerking komen.

De doe-het-zelver heeft geen aanspraak op de bijkomende aftrek, tenzij hij zelf een geregistreerde aannemer is<sup>1254</sup>. Onder woning dient te worden verstaan elk (gedeelte van een) gebouw dat wegens zijn aard bestemd is om bewoond te worden, zelfs een handelspand kan hiervoor in aanmerking komen<sup>1255</sup>.

Het begrip woonhuis omvat ook de appartementen<sup>1256</sup>. Het type van woning is van geen belang<sup>1257</sup>. Ook is interest-aftrek mogelijk voor 2 appartementen die omgevormd zijn tot een gezinswoning<sup>1258</sup>.

De bijkomende aftrek wordt ook toegestaan aan een belastingplichtige die ingevolge erfenis of schenking onder levenden in onverdeeldheid een zakelijk recht (eigendom, naakte eigendom of vruchtgebruik) heeft op één of meer andere woningen<sup>1259</sup>.

De hierboven vermelde grensbedragen gelden per woning en niet per belastingplichtige. Dit houdt in dat de administratie na toepassing van de grensbedragen het effectief bijkomend aftrekbaar bedrag evenredig zal aanrekenen op de totale netto-inkomens van beide belastingplichtigen. Indien beide belastingplichtigen (voor wie een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd) recht hebben op de bijkomende interestaftrek voor dezelfde woning, dan mogen zij het bedrag van de aftrekbare interesten vrij verdelen<sup>1260</sup>.

#### – Herfinancieringsleningen

Intresten van herfinancieringsleningen komen ook voor de bijkomende interestaftrek in aanmerking, met dien verstande dat ze, in voorkomend geval evenredig worden herleid in functie van het saldo van de oorspronkelijke lening en/of beperking van de oorspronkelijke lening wegens overschrijding van de gestelde grenzen<sup>1261</sup>.

<sup>1251</sup>KB 5 januari 1987, *B.S.* 17 januari 1987.

<sup>1252</sup>Circ. nr. Ri.RH.421/379.877, 31 maart 1987, *Bull. Bel.*, afl. 661, 970, alsook deel A uit Circ. 5 februari 1988, *Bull. Bel.*, afl. 670, 510.

<sup>1253</sup>Vr. nr. 1089 VERGOTE 6 mei 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, 11742, *Bull. Bel.*, afl. 740, 1608.

<sup>1254</sup>*Vr. & Antw. Senaat* 1 maart 1994, 5025.

<sup>1255</sup>Gent 20 mei 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 714, 13.

<sup>1256</sup>Vr. nr. 50 DERYCKE, *Vr. & Antw. Kamer* 1986-1987, 27 januari 1987, 871.

<sup>1257</sup>Vr. nr. 255 VALKENIERS 1 juli 1991, *Vr. & Antw. Senaat* 1990-1991, 1798 en *Bull. Bel.*, afl. 714, 925.

<sup>1258</sup>Gent 2 oktober 1997, *J.D.F.* 1997, 357.

<sup>1259</sup>Vr. nr. 273 BATAILLE, *Vr. & Antw. Senaat* 1986-1987, 9 juni 1987, 2227.

<sup>1260</sup>Circ. nr. Ci.RH.221/569.663 (AOIF 18/2005), 14 april 2005.

<sup>1261</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/450.989, 7 juli 1994, *Bull. Bel.*, afl. 741, 1809 en Gent 19 januari 1995, *Fisc. Act.* 1995, afl. 9, 5; Antwerpen 15 september 1998, *Fisc. Act.* 1999, afl. 7, 11.



– Leningen afgesloten vanaf aanslagjaar 2006

De regeling zoals hiervoor uiteengezet, heeft voor (nieuwe) leningen die zijn aangegaan vanaf 1 januari 2005 geen toepassing meer.

Inderdaad, zoals eerder aangehaald heeft de programmawet van 27 december 2004<sup>1262</sup> in dit verband een aantal ingrijpende wijzigingen doorgevoerd. Zo is voorzien in één globale aftrek voor de 'enige' woning die in de plaats komt van de gewone en bijkomende interestaf trek en van de belastingvermindering voor het bouwsparen (zie *supra*).

art. 115 § 1 6°, 116 lid 1 en 2 WIB92

Wie vanaf 1 januari 2005 een hypotheeklening sluit van minstens 10 jaar voor het verwerven of het behouden van een in België gelegen enige en eigen woning, zal aan het hoogste be lastingtarief een bedrag van (te indexeren) 1 500 EUR (voor aj. 2008: 1 950 EUR; voor aj. 2009: 1 990 EUR) kunnen aftrekken (i.e. marginale aanslagvoet). Dit basisbedrag wordt verhoogd gedurende maximaal de eerste 10 jaar van de lening met een bedrag van (te indexeren) 1 500 EUR (voor aj. 2008: 650 EUR, voor aj. 2009: 660 EUR) en indien er minstens drie kinderen ten laste zijn, nog eens met (te indexeren) 50 EUR (voor aj. 2008: 70 EUR; voor aj. 2009: 70 EUR).

De hiervoor bedoelde bedragen gelden per belastingplichtige. Gehuwden en wettelijk samenwonenden kunnen onder hen beiden deze bedragen, zij het begrensd, opsplitsen<sup>1263</sup>. Voorwaarde om te kunnen genieten van deze aftrek is dat de woning de 'enige' en 'eigen' woning is van de belastingplichtige(n).

- Het begrip 'enige' betreft zonder meer het feit dat de woning per 31 december van het jaar waarin het leningcontract is gesloten de enige woning moet zijn van de belastingplichtige. Om te bepalen of de woning van de belastingplichtige, op 31 december van het jaar waarin het leningcontract is afgesloten, zijn enige woning is die hij zelf betreft, wordt geen rekening gehouden met (i) andere woningen waarvan hij, ingevolge erfenis, mede-eigenaar, naakte eigenaar of vruchtgebruiker is en (ii) een andere woning die op die datum op de vastgoedmarkt te koop is aangeboden en die uiterlijk op 31 december van het jaar dat volgt op het jaar waarin het leningcontract is afgesloten, ook daadwerkelijk is verkocht.

Het verlies van het 'enige' karakter van de woning (i.e. indien men eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker wordt van een tweede woning) doet daarom enkel het recht op aftrek van de verhogingen verloren gaan.

- Het begrip 'eigen' impliceert dat de woning door de belastingplichtige zelf moet worden betrokken, tenzij dit om beroepsredenen of redenen van sociale aard niet mogelijk blijkt te zijn.

Bij wijze van overgangsmaatregel werd in de programmawet van 27 december 2004 bepaald dat de oude regeling onverkort van toepassing blijft op hypotheekleningen die zijn gesloten:

- vóór 1 januari 2005;
- vanaf 1 januari 2005, maar die:
  - 1° ofwel een herfinanciering betreffen van een lening gesloten vóór 1 januari 2005;

<sup>1262</sup> Programmawet 27 december 2004, B.S. 31 december 2004.

<sup>1263</sup> Art. 395 programmawet 27 december 2004, B.S. 31 december 2004.

2° ofwel een hypotheeklening betreffen voor renovatie die is afgesloten terwijl de fiscale voordelen van de aankooplening (gesloten vóór 1 januari 2005) of de hiervoor bedoelde herfinancieringslening nog van toepassing zijn.

Noteer tot slot dat, onder de nieuwe regeling, in afwijking van de vroegere regeling, het kadastraal inkomen van de enige en eigen woning niet langer moet worden aangegeven in de fiscale aangifte. Niettegenstaande blijft de onroerende voorheffing van toepassing.

#### f. Erfpacht- of opstalvergoeding

##### 1341

art. 14 2° WIB92

Erfpacht- of opstalvergoedingen en de waarde van de ermee gelijkgestelde lasten betaald ter gelegenheid van de verkrijging van een recht van erfpacht of van opstal of gelijkaardige rechten met uitsluiting van de in artikel 10, § 1 van het WIB92 vermelde rechten van gebruik (onroerende leasing) zijn aftrekbaar. De aftrek is evenwel beperkt tot het overeenkomstig artikel 7 tot 13 van het WIB92 vastgestelde onroerend inkomen.

#### g. Uitgaven voor kinderoppas

##### 1342

Bibliografie

- Wet 6 juli 2004, *B.S.* 5 augustus 2004.
- Circ. nr. Ci.D.19/402.192 PB, 27 september 1989, 13e aflevering Hervormingswet 1988, *Bull. Bel.*, afl. 688, 2343.
- Circ. nr. Ci.RH.26/431.795, 18 september 1991, *Bull. Bel.*, afl. 710, 2514 (inzake de aanvullende richtlijnen voor het invullen van het attest inzake kosten voor oppas van kinderen van minder dan 3 jaar).
- Circ. nr. Ci.RH.26/531.322, 9 juni 2000, *Bull. Bel.*, afl. 806, 1384.
- Circ. nr. Ci.RH.26/543.620, 14 september 2001, *Bull. Bel.*, afl. 819, 2097.
- Circ. nr. Ci.RH.241/569.821 (AOIF 12/2005), 4 april 2005.
- Circ. nr. Ci.RH.26/577.313 (AOIF 31/2007), 20 september 2007.
- Bericht Federale Overheidsdienst Financiën aan de kleuter- en lagere scholen betreffende de aftrek van de uitgaven voor kinderopvang, *B.S.* 15 februari 2005.
- COUTURIER, J. en PEETERS, B., *Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen*, Antwerpen/Apeldoorn, Maklu, 2007, nr. 203, 282-284.

##### 1343

art. 113 WIB92

De uitgaven voor de oppas van één of meer afstammelingen ten laste of kinderen die men volledig of hoofdzakelijk ten laste heeft, en die de leeftijd van twaalf jaar niet bereikt hebben, zijn aftrekbaar en dit van de globaal belastbare inkomsten.

Het gaat hier om de uitgaven die betrekking hebben op het vergoeden van een kinderoppas buiten de normale lessen tijdens dewelke het kind onderwijs volgt en die moeten gedaan zijn voor kinderen die de leeftijd van twaalf jaar niet hebben bereikt.

Men houdt dus enkel rekening met de werkelijke leeftijd van het kind op het moment van de oppas.

Opdat de aftrek toepasselijk is, is vereist dat:

1. de belastingplichtige beroepsinkomsten heeft als bedoeld in artikel 23 van het WIB92. Alle inkomsten die kunnen worden gerangschikt in één van de categorieën van in artikel 23 van het WIB92 vermelde inkomsten komen daarbij in aanmerking. Het is daarbij niet vereist dat werkelijk een beroepswerkzaamheid is uitgeoefend (bv. in geval van pensioenen of opzeggingsvergoedingen) of dat de beroepswerkzaamheid werd uitgeoefend gedurende het gehele belastbare tijdperk. Het is verder voldoende dat een belastbaar brutoberoepsinkomen werd genoten, ook al wordt dit opgeslorpt door bijvoorbeeld beroepskosten. Wie uitsluitend onderhoudsuitkeringen heeft ontvangen, valt buiten de toepassing van deze aftrek. Onderhoudsuitkeringen betreffen immers diverse inkomsten en geen beroepsinkomsten zoals voorzien in artikel 23 van het WIB92;
2. de uitgaven betaald zijn aan:
  - ofwel inrichtingen die erkend zijn, gesubsidieerd of gecontroleerd worden door:
    - a) hetzij 'Kind en gezin', het 'Office de la naissance et de l'enfance' of de Executieve van de Duitstalige Gemeenschap;
    - b) hetzij lokale openbare besturen of openbare besturen van de gemeenschappen, andere dan de in a) vermelde besturen of van de gewesten;
  - ofwel zelfstandige onthaalmoeders of kinderdagverblijven die onder toezicht van voormelde instellingen staan;
  - ofwel aan kleuter- of lagere scholen of aan instellingen of opvangvoorzieningen die verbonden zijn met de school of de inrichtende macht.  
In tegenstelling tot de kinderopvang voor kinderen jonger dan drie jaar gelden geen bijzondere vereisten van erkenning, noch in hoofde van de school die de opvang organiseert, noch in hoofde van de personen of dienst die de opvang voor de school uitvoert. Niettegenstaande stelt de administratie dat de opvang moet geschieden buiten de normale schooldagen en schooluren en dat enkel de eigenlijke oppaskosten voor aftrek in aanmerking komen, i.e. met uitzondering van bijkomende kosten zoals maaltijdkosten. Er zal met andere woorden door de betrokken school een opsplitsing moeten worden gemaakt tussen de aftrekbare en niet-aftrekbare oppaskosten.
3. de uitgave, qua echtheid en bedrag, gestaafd wordt met bij de aangifte te voegen bewijsstukken.

art. 61  
KB/WIB92

Aan de Koning werd de bevoegdheid verleend om, bij een in de ministerraad overlegd besluit, een maximumbedrag te bepalen voor de aftrek, per oppasdag en per kind. Dit bedrag mag niet lager zijn dan 4 EUR. Het hoogst aftrekbare bedrag bedraagt momenteel (aj. 2008 en aj. 2009) 11, 20 EUR per oppasdag en per kind<sup>1264</sup>.

De aftrek voor kinderopvang kan niet worden gecumuleerd met het bijkomende bedrag dat van belasting kan worden vrijgesteld voor ieder kind dat op 1 januari van het aanslagjaar de leeftijd van drie jaar niet heeft bereikt<sup>1265</sup>.

Noteer dat het toepassen van de aftrek voor kinderopvangskosten dan wel de verhoogde belastingvrije som voor kinderen jonger dan 3 jaar een keuze betreft die niet geldt per gezin, maar per kind.

<sup>1264</sup>KB 27 januari 2000, B.S. 3 februari 2000.

<sup>1265</sup>Vr. nr. 843 HERMANS, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, 8 april 1997 en Bull. Bel., afl. 781, 760.

Vanaf het aanslagjaar 2008 is de aftrek van uitgaven voor kinderoppas niet meer voorbehouden aan de belastingplichtige die de kinderen officieel fiscaal ten laste heeft. De huidige regeling uit artikel 104, 7° van het WIB92 voorziet dat voornoemde aftrek ook mogelijk is voor de belastingplichtige (co-ouder) die een kind niet ten laste heeft, maar voor wie de verdeling van de bijkomende vrijstelling wegens kinderlast is toegekend.

De huidige wettelijke bepalingen sluiten de aftrek van de thuisopvang van zieke kinderen niet uit. De voorwaarde is wel dat de opvang gebeurt door instanties die onder toezicht staan van de bevoegde gemeenschapsinstellingen<sup>1266</sup>. Die voorwaarde vloeit natuurlijk voort uit de bevoegdheden van de gemeenschappen; enkel zij zijn bevoegd te bevestigen dat de kinderoppas voldoende kwaliteitswaarborgen biedt<sup>1267</sup>.

Voor de interpretatie van het begrip 'oppasdag': Vr. nr. 1001 LETERME 5 augustus 1997, *Bull. Bel.*, afl. 777, 2889, *Vr. & Antw. Kamer*, 1996-1997, nr. 98, 13228 en *Fiskoloog* 1997, afl. 632, 6.

In een besluit van 2 september 2005<sup>1268</sup> stelt de Vlaamse regering de erkende jeugdwerkinitiatieven die rechtstreeks met kinderen werken, en de sportkampen of sportinitiatieven georganiseerd door de gemeenten, de provincies en de Vlaamse Gemeenschapscommissie, door erkende organisaties voor sportieve vrijetijdsbesteding, of nog door het Bloso, gelijk met een kinderdagverblijf. Aftrek blijft uitgesloten voor alle opvang buiten de vakantieperiodes.

Conclusie: met ingang van 1 januari 2005 zijn de kosten voor opvang van kinderen tot 12 jaar van de belastingen aftrekbaar, met inbegrip van de vakantieactiviteiten onder de voorwaarde dat ze worden georganiseerd door (i) kleuter- en lagere scholen of erkende, gesubsidieerde of gecontroleerde instellingen en (ii) het gaat om een 'algemene' activiteit (o.m. scouts, chiro of gemeentespeelpleinen) die voor 100 % of een 'specifieke' activiteit (bv. tennisstage, paardrijden) voor 50 % aftrekbaar is<sup>1269</sup>. In beide gevallen belooft het maximale bedrag 11,20 EUR. Sportkampen genieten dus ook van de aftrek.

Sinds de circulaire van 20 september 2007 aanvaardt de administratie nu ook dat de kinderbijslag die rechtstreeks aan een (semi-)internaat wordt betaald, in aanmerking komt als een aftrekbare uitgave voor kinderoppas, waarvoor de instelling een attest mag uitreiken.

art. 113 § 1 4° WIB92

Voor alle oppaskosten is een attest ter staving van de betaalde uitgaven vereist (art. 113 § 1 4° WIB92)<sup>1270</sup>.

<sup>1266</sup> Vr. nr. A095 AVONTROODT 22 oktober 2002, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com. 857, 7-8.

<sup>1267</sup> Zie *contra*: Vr. nr. 309 PERDIEU 24 juli 1989, *Vr. & Antw. Kamer* 1988-1989, 12 september 1989, 5988, *Bull. Bel.*, afl. 692, 807.

<sup>1268</sup> B.S. 27 september 2005.

<sup>1269</sup> *Fiskoloog*, afl. 990, 6 en *Fiskoloog*, afl. 988, 3; Mond. Vr. nr. 10248 15 februari 2006, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com. 858, 10-12.

<sup>1270</sup> Modelattest in Circ. nr. Ci.RH.26/575.199 (AOIF nr. 31/2006), 20 juli 2006

## 2. Verdeling tussen de echtgenoten van de uitgaven die aftrekbaar zijn van het globaal belastbaar inkomen (gevallen waarin de aanslag wordt gevestigd op naam van beide echtgenoten)

### 1348

- Bibliografie
- Circ. nr. Ci.D.19/402.192, 14 september 1990, 22e aflevering hervormingswet 1988.
  - Circ. nr. Ci.RH.243/569.664 (AOIF 14/2005), 14 april 2005.
  - Circ. nr. Ci.RH.221/569.663 (AOIF 18/2005), 14 april 2005.

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, worden de aftrekken van de uitgaven zoals hiervoor besproken in eerste instantie evenredig aangerekend op het netto-inkomen van iedere belastingplichtige.

Het betreft hier voornamelijk:

- de giften in geld;
- de giften in de vorm van kunstwerken;
- de helft van de bezoldigingen toegekend of betaald aan een huisbediende;
- de uitgaven voor kinderoppas;
- de uitgaven met betrekking tot het behoud van monumenten of landschappen;
- de interesten van hypothecaire leningen die vanaf 1 mei 1986 zijn gesloten met een minimum looptijd van 10 jaar.

Onderhoudsuitkeringen die door elke belastingplichtige afzonderlijk zijn verschuldigd, worden bij voorrang aangerekend op het inkomen van die belastingplichtige, i.e. diegene die de uitgave verschuldigd is. Betreft het onderhoudsuitkeringen die door beide belastingplichtigen zijn verschuldigd, dan zullen zij naar evenredigheid op ieders netto-inkomen worden aangerekend. Het eventuele saldo wordt aangerekend op het inkomen van de andere echtgenoot.

art. 145<sup>1</sup> 5<sup>o</sup>- art. 145<sup>o</sup> WIB92

Voor betalingen gedaan in het kader van het pensioensparen die aanleiding geven tot een belastingvermindering (art. 145<sup>1</sup> 5<sup>o</sup> WIB92) geldt eveneens een bijzondere regeling (art. 145<sup>o</sup> WIB92).

## § 5. OMZETTING VAN BEPAALDE INKOMSTEN IN EEN LIJFRENT

### 1349

- Bibliografie
- Wet 28 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid, *B.S.* 15 mei 2005.
  - Circ. nr. Ci.D.19/402.192, 27 september 1989, 13e aflevering Hervormingswet 1988.
  - VAN EESBEECK, P. en VEREYCKEN, L., *Aanvullende pensioenen voor zelfstandigen*, Mechelen, Kluwer, 2004, 281-283.
  - DE BRANANTER, V., GIESELINK, G., PERTRY, V., ROELS, P. en STEVENS, Y., *Aanvullende pensioenen voor werknemers*, Mechelen, Kluwer, 2004, 594-595.

### 1349

Door toepassing van de artikelen 169 en 170 van het WIB92 worden bepaalde kapitalen, afkoopwaarden of vergoedingen tot geheel of gedeeltelijk herstel van een bestendige deriving van beroepsinkomsten, omgezet in een fictieve rente die samen met de andere beroepsinkomsten belast wordt tegen het progressieve tarief.

Zo verwijst artikel 169 van het WIB92 naar kapitalen die worden vereffend bij het normaal verstrijken van het contract, bij het overlijden of in één der vijf jaren die het normaal verstrijken van het contract voorafgaan. Deze kapitalen en afkoopwaarden worden bij vereffening omgezet in een fictieve rente voor zover deze vergoedingen worden uitgekeerd uit hoofde van:

- ofwel levensverzekeringscontracten als vermeld in artikel 145<sup>1</sup>, 2° van het WIB92 en tot het bedrag dat dient voor de wedersamenstelling of het waarborgen van een hypotheek-lening;
- ofwel levensverzekeringscontracten als vermeld in artikel 104, 9° van het WIB92;
- ofwel aanvullende pensioenen (zowel de aanvullende pensioenen als vermeld in art. 52bis van het KB nr. 72 zoals dat van kracht was voordat het werd vervangen door de programmawet van 24 december 2002 als de aanvullende pensioenen zoals bedoeld in de artikelen 41 e.v. van diezelfde programmawet)<sup>1271</sup>;
- ofwel een vergoeding tot geheel of gedeeltelijk herstel van een bestendig verlies van beroepsinkomsten.

De levensverzekeringscontracten als vermeld in artikel 145<sup>1</sup>, 2° van het WIB92 zijn de individuele verzekeringen tegen ouderdom en vroegtijdige dood die de belastingplichtige definitief in België heeft betaald voor het vestigen van een rente of van een kapitaal bij leven of bij overlijden. De kapitalen en afkoopwaarden hiervan komen in aanmerking voor het omzettingstelsel in zoverre ze gediend hebben voor de wedersamenstelling of het waarborgen van een hypothecaire lening.

De in artikel 104, 9° van het WIB92 bedoelde levensverzekeringscontracten hebben ook betrekking op de wedersamenstelling of het waarborgen van een hypothecaire lening die voor de enige woning van de belastingplichtige is aangegaan.

De pensioenkapitalen uitgekeerd in het kader van het aanvullend pensioen voor geneesheren, tandartsen en apothekers ondergaan hetzelfde fiscale regime als het wettelijk aanvullend pensioen voor zelfstandigen en kunnen dus ook het omzettingstelsel genieten, indien de voorwaarden daartoe vervuld zijn.

oud art. 169 § 1 lid 2 WIB92

Deze regeling geldt ook met betrekking tot kapitalen of afkoopwaarden van aanvullende pensioenen als vermeld in artikel 34, § 1, 2° lid 1, a tot c van het WIB92 waarop voorschotten werden verleend of die hebben gediend als waarborg van een lening of hypothecair krediet. De voorwaarde wordt gesteld dat de voorschotten worden verleend of de lening werd afgesloten voor het bouwen, het verwerven of het verbouwen van de in België gelegen *eerste* woning die uitsluitend bestemd is voor het persoonlijke gebruik van de leningnemer en diens gezin (oud art. 169 § 1 lid 2 WIB92).

nieuw art. 169 § 1 lid 2 WIB92

De wet aanvullende pensioenen voerde in dit verband een aantal wijzigingen door. In eerste instantie merken wij twee extra mogelijkheden op tot aanwending van de uitgekeerde voor-

<sup>1271</sup> Programmawet 24 december 2002, B.S. 31 december 2002.

schotten, namelijk, het verbeteren en het herstellen van de in België gelegen woning. Sindsdien gaat het nu om: bouwen, verwerven, verbouwen, verbeteren of herstellen. Daarnaast betreft het niet langer de eerste woning, maar de *enige* en *eigen* woning van de leningnemer en zijn gezin (nieuw art. 169 § 1 lid 2 WIB92)<sup>1272</sup>.

art. 170 WIB92

Komen eveneens in aanmerking tot omzetting in een fictieve rente, de gekapitaliseerde onderhoudsuitkeringen (art. 170 WIB92). Inderdaad, om een overdreven belasting in het jaar van ontvangst van het kapitaal te vermijden, wordt dat kapitaal omgezet in een fictieve jaarlijkse rente.

art. 73

KB/WIB92

Het regime van de fictieve rente impliceert dat het kapitaal of de afkoopwaarde niet in één keer wordt belast maar wel integendeel gespreid wordt over 10 of 13 jaar tot beloop van een percentage van dat kapitaal of die afkoopwaarde. Dat percentage is vermeld in artikel 73 van het KB/WIB92 en varieert naargelang de leeftijd van de betrokken belastingplichtige. Indien de fictieve rente op het kapitaal of de afkoopwaarde 5 % bedraagt, dan zal deze gezamenlijk met de andere inkomsten progressief belast worden gedurende 10 opeenvolgende belastbare tijdperken of wanneer het overlijden eerder plaatsvindt, uiterlijk tot het belastbare tijdperk waarin de verkrijger is overleden. Wanneer de fictieve rente minder dan 5 % bedraagt, strekt de belastbaarheid zich uit over 13 opeenvolgende belastbare tijdperken of tot het eerdere overlijden van de verkrijger.

nieuw art. 169 § 1 lid 2 WIB92

Noteer dat voor de omzetting bedoeld in artikel 169, § 1, lid 2 van het WIB92 de hier bedoelde omzetting slechts toepassing heeft op de eerste niet-geïndexeerde schijf van 50 000 EUR (aj. 2008: 65 060 EUR; aj. 2009: 66 240 EUR). Het deel van de vereffening of het voorschot dat dit bedrag overtreft, zal niet worden omgezet in een fictieve rente, maar zal in zijn geheel, én volgens de normale voorwaarden, afzonderlijk worden belast tegen 16,5 % of 10 %.

art. 169 § 1 lid 4 WIB92

Tot slot kan worden vermeld dat de wet op het generatiepact van 23 december 2005 ook voor de pensioenkapitalen uitgekeerd aan zelfstandigen onder een VAPZ-overeenkomst (Vrij Aanvullend Pensioen voor Zelfstandigen) in een 'langer-werken-stimulans' voorzien heeft. Waar volgens de hierboven beschreven regels deze kapitalen normaliter voor hun gehele bedrag omgezet worden in een fictieve rente, zal slechts 80 % van het uitgekeerde kapitaal omgezet worden in een fictieve rente onder de dubbele voorwaarde dat (1) het pensioenkapitaal ten vroegste maar kan worden uitgekeerd vanaf het bereiken van de wettelijke pensioenleeftijd en (2) dat de begunstigde ook effectief actief is geweest tot aan die leeftijd (art. 169 § 1 lid 4 WIB92).

## § 6. AFZONDERLIJKE AANSLAGEN

1350

art. 171 lid 1 WIB92

---

<sup>1272</sup>Art. 85 wet 28 april 2003, B.S. 15 mei 2003.

Sommige inkomsten worden niet samengevoegd, maar wel afzonderlijk belast. Nochtans wordt de gezamenlijke aanslag toegepast indien de afzonderlijk berekende belasting, vermeerderd met de belasting op de andere inkomsten, hoger is dan wanneer alle inkomsten uit het WIB92 geglobaliseerd zouden worden (art. 171 lid 1 WIB92).

Voor de afzonderlijke aanslagen, zie Hoofdstuk III, Afdeling II, nrs. 1373 e.v.

---

### Hoofdstuk III

## Berekening van de personenbelasting

**1350,50**

- Bibliografie – DEBRUYNE, E., "Berekening" in DILLEN, L., PLETS, N., MAES, L., *Handboek personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2007, 1053-1366.  
 – DEMEY, M., *Aangiftegids personenbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2007, 483-492. (handig schema van de berekening PB).

### Afdeling I.

#### Gewoon stelsel

**1351**

art. 127 WIB92

Met ingang van aanslagjaar 2005 geldt een volledige decumul inzake de personenbelasting voor gehuwden en samenwonenden (voor het vorige systeem van 'samenvoeging van inkomsten': zie Handboek Tiberghien 2003).

De aanslagbasis voor elke echtgenoot of wettelijk samenwonende, wordt gevormd door de som van zijn (art. 127 WIB92):

- beroepsinkomsten na toepassing van het meewerkinkomen en het huwelijksquotiënt;
- eigen diverse inkomsten vermeld in artikel 90, 1<sup>o</sup> tot 4<sup>o</sup> van het WIB92;
- inkomsten die hem/haar eigen zijn op grond van het vermogensrecht;
- de helft van de totaliteit van alle andere inkomsten van beide echtgenoten of partners (onroerende inkomsten, roerende inkomsten en de andere diverse inkomsten en de inkomsten van de kinderen waarvan beide ouders het wettelijke genot hebben).

Van de aldus berekende aanslagbasis mag iedere echtgenoot of partner dan de hem/haar toerekenbare (en fiscaal aftrekbare) bestedingen in mindering brengen.

De berekening van de verschuldigde belasting zal voor elke echtgenoot en/of wettelijke samenwonende afzonderlijk gebeuren.

#### Algemene opmerking

De in dit hoofdstuk vermelde inkomstenschijven, belastingvrije sommen, zijn deze van toepassing vanaf het aanslagjaar 1990. Deze bedragen worden jaarlijks geïndexeerd. Hiervoor wordt verwezen naar randnrs. 1394 e.v.



## § 1. BELASTINGTARIEF VOOR DE GLOBAAL BELASTBARE INKOMSTEN

### 1352

art. 130 WIB92

Het tarief voor het aanslagjaar 2008 is het volgende:

- 25 % voor inkomstenschijf van 0,01 EUR tot 7 420 EUR (basisbedrag 5 705 EUR);
- 30 % voor inkomstenschijf van 7 420 EUR tot 10 570 EUR (basisbedrag 8 120 EUR);
- 40 % voor inkomstenschijf van 10 570 EUR tot 17 610 EUR (basisbedrag 13 530 EUR);
- 45 % voor inkomstenschijf van 17 610 EUR tot 32 270 EUR (basisbedrag 24 800 EUR);
- 50 % voor inkomsten boven 32 270 EUR (basisbedrag 24 800 EUR).

Het tarief voor het aanslagjaar 2009 is het volgende:

- 25 % voor de inkomstenschijf van 0,01 EUR tot 7 560 EUR (basisbedrag 5 705 EUR);
- 30 % voor inkomstenschijf van 7 560 EUR tot 10 760 EUR (basisbedrag 8 120 EUR);
- 40 % voor inkomstenschijf van 10 760 EUR tot 17 920 EUR (basisbedrag 13 530 EUR);
- 45 % voor inkomstenschijf van 17 920 EUR tot 32 860 EUR (basisbedrag 24 800 EUR);
- 50 % voor inkomsten boven 32 860 EUR (basisbedrag 24 800 EUR)

## § 2. BELASTINGVRIJE SOM – BELASTINGVERMINDERING – BELASTINGVERMEERDERING

### 1353

De belastingverminderingen splitsen zich op in twee categorieën, namelijk:

- a. de verminderingen die bekomen worden doordat aan de voet van iedere aanslagbasis een deel van het inkomen aan het nultarief wordt onderworpen (de 'belastingvrije som');
- b. de verminderingen die bestaan uit de vermindering van de berekende belasting met een welbepaald bedrag.

### 1. Verminderingen bestaande uit van belasting vrijgestelde inkomstengedeelten (belastingvrije som)

- a. Basisbedragen

### 1354

art. 131,132 en 134 WIB92

Waar tot en met aanslagjaar 2004 in dit verband onderscheid werd gemaakt tussen de belastingvrije som voor alleenstaanden en voor gehuwden<sup>1273</sup>, is met ingang van het aanslagjaar 2005 eenzelfde belastingvrije basisbedrag van toepassing voor alleenstaanden, samenwonenden en echtgenoten.

<sup>1273</sup>Zo bedroeg het belastingvrije basisbedrag (aanslagjaar 2004) voor alleenstaanden 5 570 EUR en voor gehuwden 4 160 EUR. Zie: Rb. Antwerpen 30 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 902, 4 (de Belgische Staat kan niet verantwoordelijk worden gehouden voor de fiscale schade die gehuwde samenwonenden ondervinden in vergelijking met ongehuwd samenwonenden).

In navolging van deze gelijkschakeling heeft het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) een beroep tot vernietiging verworpen betreffende het artikel 23 van de wet 10 augustus 2001 houdende hervorming van de personenbelasting. Deze maatregel schendt het gelijkheidsbeginsel niet door het enkele feit dat voor verschillende categorieën van betrokken belastingplichtigen een identieke regeling wordt ingevoerd. Een volledige afstemming op individuele situaties die officieus en veranderlijk kunnen zijn, kan niet worden geëist van een reglementering die, uitgaande van een algemene bepaling, zonder daarom een kennelijke fout te bevatten, de diversiteit van die individuele situaties kan opvangen door gebruik te maken van categorieën die noodzakelijkerwijze slechts met een zekere graad van benadering met de werkelijkheid overeenstemmen. Deze maatregel is dan ook redelijk verantwoord<sup>1274</sup>. Tot en met aanslagjaar 2008 wordt voor de berekening van de belasting een basisbedrag vrijgesteld van 4 095 EUR (aj. 2008: 6 040 EUR). Met ingang van aanslagjaar 2009 verschilt dit vrijgestelde basisbedrag naargelang het belastbare inkomen van de belastingplichtige<sup>1275</sup>.

art. 131 lid 1 WIB92

Het nieuwe artikel 131, lid 1 van het WIB92 vermeldt de volgende vrijgestelde basisbedragen:

- 1° wanneer het belastbare inkomen van de belastingplichtige niet meer bedraagt dan 15 220 EUR (aj. 2009: 22 870 EUR); 4 260 EUR (aj. 2009: 6 400 EUR);
- 2° wanneer het belastbare inkomen van de belastingplichtige begrepen is tussen 15 220 EUR (aj. 2009: 22 870 EUR) en 15 220 EUR (aj. 2009: 22 870 EUR) verhoogd met het verschil tussen het bedrag vermeld in 1° en het bedrag vermeld in 3°: het in 1° vermelde bedrag verminderd met het verschil tussen het belastbare inkomen en 15 220 EUR (aj. 2009: 22 870 EUR);
- 3° in de andere gevallen : 4 095 EUR (aj. 2008: 6 040 EUR; aj. 2009: 6 150 EUR).

Indien de belastingplichtige gehandicapt is, wordt het belastingvrije basisbedrag verhoogd met een basisbedrag van 870 EUR (aj. 2008: 1 280 EUR; aj. 2009: 1 310 EUR). Noteer nog dat met ingang van aanslagjaar 2005 het basisbedrag alsook de toeslag voor de gehandicapte belastingplichtige afzonderlijk worden aangerekend op de belastbare inkomsten van elke echtgenoot of wettelijk samenwonende.

- b. Verhoging van de belastingvrije som met betrekking tot afstammelingen en kinderen ten laste

### 1356

De belastingvrije som wordt verhoogd voor afstammelingen ten laste of kinderen die volledig of hoofdzakelijk ten laste zijn. Een doodgeboren kind of een kind dat verloren is bij een miskraam na ten minste 180 dagen zwangerschap geeft voor het betrokken aanslagjaar recht op de verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste<sup>1276</sup>. Gehandicapte kinderen worden voor twee gerekend. De verhoging bedraagt:

<sup>1274</sup>Arbitragehof 14 mei 2003, nr. 63/2003, *B.S.* 5 juni 2003.

<sup>1275</sup>Art. 64 wet 8 juni 2008, *B.S.* 16 juni 2008.

<sup>1276</sup>*Fiscaloog*, afl. 943, 15.

voor één kind:	870 EUR (aj. 2008: 1 280 EUR) (aj. 2009: 1 310 EUR)
voor twee kinderen:	2 240 EUR (aj. 2008: 3 310 EUR) (aj. 2009: 3 370 EUR))
voor drie kinderen:	5 020 EUR (aj. 2008: 7 410 EUR) (aj. 2009: 7 540 EUR)
voor vier kinderen:	8 120 EUR (aj. 2008: 11 980 EUR) (aj. 2009: 12 200 EUR)
voor meer dan vier kinderen:	8 120 EUR (aj. 2008: 11 980 EUR) (aj. 2009: 12 200 EUR)
per kind boven het vierde	+ 3 100 EUR (aj. 2008: 4 570 EUR) (aj. 2009: 4 660 EUR)

Tevens wordt een bijkomend bedrag van 325 EUR (aj. 2008: 480 EUR; aj. 2009: 490 EUR) vrijgesteld voor ieder kind dat de leeftijd van 3 jaar niet heeft bereikt op 1 januari van het aanslagjaar. Die bijkomende vrijstelling kan niet worden samengevoegd met de aftrek van de globaal belastbare inkomsten van de uitgaven voor kinderoppas (zie randnr. 1342). Een doodgeboren kind of een kind dat verloren is bij een miskraam na ten minste 180 dagen zwangerschap geeft voor het betrokken jaar niet enkel recht op de gewone verhoging van de belastingvrije som voor kinderen ten laste, maar ook op de bijzondere verhoging van de be-

lastingsvrije som voor kinderen van minder dan drie jaar voor wie geen kinderopvangkosten in aftrek worden gebracht<sup>1277</sup>.

Tot slot wordt de belastingvrije som nog verhoogd met 870 EUR (aj. 2008: 1 280 EUR; aj. 2009: 1 310 EUR) voor iedere 'andere persoon' ten laste. Indien deze andere personen ten laste gehandicapt zijn, worden zij voor twee gerekend.

art. 132 7° WIB92

Met ingang van aanslagjaar 2006 wordt de belastingvrije som voor elke persoon ten laste die is bedoeld in artikel 136, 2° en 3° van het WIB92, en die de leeftijd van 65 jaar heeft bereikt, verhoogd tot 1 740 EUR (aanslagjaar 2008: 2 570 EUR; aj. 2009: 2 610 EUR) (art. 132 7° WIB92).

art. 134 WIB92

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, worden deze bijkomende toeslagen bij voorrang aangerekend bij de echtgenoot met het hoogste belastbare inkomen (art. 134 WIB92).

### c. Co-ouderschap

#### 1356,40

- Bibliografie
- Art. 279 wet van 27 december 2006 houdende diverse bepalingen (I), *B.S.* 28 december 2006, ed. 3.
  - VAN DYCK, J., "Fiscaal co-ouderschap: keuzemogelijkheid of automatisme?", *Fiscoloog* 2007, afl. 1085, 2.
  - COUTURIER, J. en PEETERS, B., "Belgisch belastingrecht in hoofdlijnen", Maklu, Antwerpen/Apeldoorn, 2007, nr. 215, 298-302.
  - PIGNOLET, D., "Fiscale regeling bij co-ouderschap", *A.F.T.* 2008, afl. 5, 33-34.

#### 1356,50

art. 132bis WIB92 en art. 133 1° tweede streepje WIB92

Naar aanleiding van een arrest van het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) van 12 januari 2005<sup>1278</sup> heeft de wet houdende diverse bepalingen (I) van 27 december 2006 het fiscaal co-ouderschap gevoelig uitgebreid. Met ingang van het aanslagjaar 2008 kan de bijkomende vrijstelling wegens kinderlast, met inbegrip van de bijkomende toeslag voor kinderen ten laste die jonger zijn dan 3 jaar, worden verdeeld over twee belastingplichtigen die geen deel uitmaken van hetzelfde gezin maar samen het ouderlijk gezag uitoefenen over de kinderen waarvan de huisvesting 'gelijkmatig' is verdeeld over de beide belastingplichtigen. De 'gelijkmatige verdeling' van de huisvesting moet voortvloeien uit hetzij een rechterlijke beslissing waarin uitdrukkelijk is vermeld dat de huisvesting van die kinderen gelijkmatig is verdeeld, hetzij een geregistreerde of door een rechter gehomologeerde overeenkomst waarin niet alleen uitdrukkelijk is vermeld dat de huisvesting van de kinderen gelijkmatig is verdeeld, maar bovendien ook dat de ouders bereid zijn de toeslagen op de belastingvrije som voor die kinderen te verdelen.

<sup>1277</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/576.861 (AOIF 28/2006), 18 juli 2006; J. VAN DYCK, "Doodgeboren kind: ook recht op bijzondere verhoging", *Fiscoloog* 2006, afl. 1035, 9.

<sup>1278</sup>Arbitragehof 12 januari 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 3, 5.

In vergelijking met de fiscale verdelingsregeling die tot en met het aanslagjaar 2007 vigerend recht was, is de huidige regeling van het fiscaal co-ouderschap in drieërlei opzicht uitgebreid.

Vanaf aanslagjaar 2008 is de verdelingsregeling niet meer beperkt tot de vader en de moeder van het kind dat onder hun gezamenlijk hoederecht valt, maar kunnen ook belastingplichtigen van hetzelfde geslacht die bijvoorbeeld een kind adopteren, in het kader van een co-ouderschapsregeling, opteren voor de fiscale verdelingsregeling.

Bovendien kan ook de bijkomende toeslag voor kinderen jonger dan 3 jaar voorwerp zijn van de verdelingsregeling indien de betrokken belastingplichtige geen aftrek vraagt van de uitgaven voor kinderopvang (zie ook onder randnr. 1342).

Tenslotte is het bij ingang van aanslagjaar 2008 niet meer vereist dat ouders die willen genieten van de verdeling van de belastingvrije som jaarlijks schriftelijk én gezamenlijk een aanvraag indienen, die bovendien slechts voor één aanslagjaar geldig is. Naast de vermelde 'overeenkomst' of 'rechterlijke beslissing' volstaat het dat de betrokken belastingplichtige in zijn aangifte vermeldt dat één of meer van zijn kinderen zich in de beoogde situatie bevindt<sup>1279</sup>.

Er kan geconcludeerd worden dat het louter optionele karakter van de verdelingsregeling met ingang van aanslagjaar 2008 verlaten wordt voor een (quasi-)automatisch fiscaal co-ouderschap. De kwetsbaarheid van deze stelling blijkt uit de niet gewijzigde onverenigbaarheid tussen de verdeling van de toeslagen tussen co-ouders, en de aftrek van onderhoudsgelden voor kinderen waarop die toeslagen betrekking hebben. Zodra de onderhoudsdebiteur beslist om de 'periodieke' onderhoudsgelden fiscaal in aftrek te brengen, vervalt het (quasi-)automatisch karakter van de verdeling van de toeslagen. De keuzemogelijkheid van de onderhoudsdebiteur geldt niet voor 'achterstallige' onderhoudsgelden die voor de betrokken kinderen worden betaald indien voor een vorig aanslagjaar ten aanzien van die kinderen de verdelingsregeling tussen co-ouders is toegepast (art. 104 2° WIB92). De administratie aanvaardt wel de aftrek van achterstallen voor het eerste jaar waarin de fiscale verdeling tussen co-ouders wordt toegepast<sup>1280</sup>.

Volgend op het eerder vermelde arrest van het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) van 12 januari 2005 wordt artikel 133, § 1, 1° van het WIB92 (aanvullende toeslag voor de alleenstaande met kinderlast), eveneens gewijzigd. Vanaf aanslagjaar 2008 komt de volledige bijkomende verhoging van 870 EUR uit voornoemd artikel (aj. 2008: 1280 EUR; aj. 2009: 1 310 EUR) toe aan de alleenstaande ouder aan wie bij toepassing van artikel 132bis van het WIB92 de helft van de toeslagen van artikel 132, 1° tot 6° van het WIB92 wordt toegerekend<sup>1281</sup>. In tegenstelling tot de toeslagen van artikel 132, 1° tot 6° van het WIB92 vindt dus geen verdeling plaats als de ouder alleenstaand is en voldoet aan de voorwaarden uit artikel 132bis van het WIB92. De wijziging van artikel 133, § 1, 1° van het WIB92 houdt in dat de toeslag voortaan niet beperkt blijft tot de alleenstaande ouder die het kind fiscaal ten laste heeft. Vanaf aanslagjaar 2008 kan de alleenstaande co-ouder, die het kind krachtens artikel 136 van het WIB92 niet ten laste heeft, ook genieten van de volledige toeslag.

<sup>1279</sup>M.v.T. *Gedr. St.*, Kamer, 2006-2007, nr. 2760/1, 168.

<sup>1280</sup>Circ. nr. AFZ 8/2007, 26 juni 2007.

<sup>1281</sup>Art. 280 wet 27 december 2006 houdende diverse bepalingen (I), B.S. 28 december 2006.

## d. Verhoging van de belastingvrije som voor andere personen ten laste

**1357**

art. 133 2° WIB92 (vanaf aj. 2005)

Naast de hoger besproken toeslag voor alleenstaande ouder met kinderlast uit artikel 133, § 1, 1° van het WIB92 (zie randnr. 1356,50) wordt het bedrag dat krachtens artikel 131 van het WIB92 vrijgesteld is, nog verhoogd met de volgende toeslag:

- 870 EUR (aj. 2008: 1 280 EUR; aj. 2009: 1 310 EUR) wanneer voor het jaar van het huwelijk of verklaring van wettelijke samenwoning een aanslag per belastingplichtige wordt gevestigd en voor zover de echtgenoot tijdens het jaar geen bestaansmiddelen heeft gehad die meer dan 1 800 EUR (aj. 2008: 2 660 EUR; aj. 2009: 2 700 EUR) bedragen.

## e. Andere verhogingen

**1358**

art. 133 eerste streepje WIB92

Zie – Circ. nr. Ci.RH.331/558.747 (AOIF 25/2003), 24 september 2003.

Zoals reeds vermeld onder punt c. co-ouderschap (randnr. 1356 e.v.) maakt iedere alleenstaande belastingplichtig die één of meerdere kinderen ten laste heeft, aanspraak op de verhoogde belastingvrije som (art. 133 1° eerste streepje WIB92). Artikel 136 van het WIB92 vermeldt wanneer een kind ten laste valt van de belastingplichtige (randnr. 1360).

## f. Het begrip 'Gehandicapten'

**1359**

art. 135 WIB92

In verband met de verminderingen die bestaan uit vrijgestelde inkomstengedeelten valt nog op te merken dat:

- een kind, dat voor ten minste 66 % getroffen is door ontoereikendheid of vermindering van lichamelijke of psychische geschiktheid wegens één of meer aandoeningen of dat als gehandicapte wordt aangemerkt, volgens onderstaande criteria, voor twee wordt gerekend<sup>1282</sup>;
- als gehandicapte wordt aangemerkt diegene van wie, ongeacht de leeftijd, is vastgesteld dat ingevolge feiten overkomen en vastgesteld voor de leeftijd van 65 jaar:
  - a. ofwel zijn lichamelijke of geestelijke toestand zijn verdienvermogen heeft verminderd tot één derde of minder van wat een valide persoon door een of ander beroep op de algemene arbeidsmarkt kan verdienen;
  - b. ofwel zijn gezondheidstoestand een volledig gebrek aan of een vermindering van zelfredzaamheid van ten minste 9 punten met zich brengt, gemeten volgens de handleiding en de medisch-sociale schaal van toepassing in het kader van de wetgeving met betrekking tot de tegemoetkoming aan gehandicapten;

<sup>1282</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/481.284, 29 mei 1998; C. TAGHON, "Bouwsparen en bijkomende interestaftrek: een gehandicapt kind telt voor twee", *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal* 1999, afl. 17, 1.

- c. ofwel, na de in artikel 87 van de wet van 14 juli 1994<sup>1283</sup> bedoelde periode van primaire arbeidsongeschiktheid, zijn verdienvermogen is verminderd tot een derde of minder, zoals bepaald in artikel 100 van die wet;
- d. ofwel hij, ingevolge een administratieve of gerechtelijke beslissing, voor ten minste 66 % blijvend lichamelijk of geestelijk gehandicapt of arbeidsongeschikt werd verklaard. Voor een toelichting in verband met deze uitbreiding zie memorie van toelichting bij het ontwerp van wet houdende fiscale bepalingen<sup>1284</sup>. Een medisch attest opgesteld door een ziekenhuisgeneesheer vormt in dit verband geen dergelijke rechterlijke of administratieve beslissing<sup>1285</sup>.

De minister van Financiën of zijn gedelegeerde wijst de instanties aan die de toestand van de gehandicapten vaststellen. De begindatum van de periode van handicap wordt in een administratieve circulaire omschreven<sup>1286</sup>.

Inzake de vermindering voor gehandicapten: Vr. nr. 166 VANDEBOSCH, Vr. & Antw. Kamer 1988-1989, 28 februari 1989, 3593.

#### g. Personen ten laste

Bibliografie – SMETS, E. en UYTENHOVE, L., "Kind en fiscus", in *Fiscale Wenken*, Mechelen, Kluwer, 2006, 360 p.

**1360**

art. 136 WIB92

Om fiscaal ten laste te zijn van een belastingplichtige, moeten de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- zij moeten deel uitmaken van zijn gezin<sup>1287</sup> op 1 januari van het aanslagjaar;  
art. 136 en 141 WIB92
- zij mogen persoonlijk gedurende het vorige jaar geen bestaansmiddelen hebben genoten die meer dan 1 800 EUR (aj. 2008: 2 660 EUR; aj. 2009: 2 700 EUR) nettobedragen (art. 136 WIB92)<sup>1288</sup>; vermelde bedragen worden gebracht op 2 600 EUR (aj. 2008: 3 840 EUR, aj. 2009: 3 910 EUR) voor kinderen ten laste van een belastingplichtige die alleen wordt belast en op 3 300 EUR (aj. 2008: 4 870 EUR, aj. 2009: 4 960 EUR) voor kinderen ten laste van een dergelijke belastingplichtige die als gehandicapt worden aangemerkt (art. 141 WIB92);
- zij mogen tijdens het belastbaar tijdperk van de belastingplichtige waarvan ze ten laste zijn geen bezoldigingen hebben genoten die bij hem aftrekbare bedrijfsuitgaven zijn.

<sup>1283</sup>Wet 14 juli 1994 betreffende de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen, B.S. 27 augustus 1994.

<sup>1284</sup>Gedr. St. Senaat, 1989-90, nr. 806-1, 89.

<sup>1285</sup>Luik 8 maart 1996, F.J.F., No. 96/233.

<sup>1286</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/460.449, 4 juli 1994, *Bull. Bel.*, afl. 741, 1796; Vr. nr. 809 PERDIEU 2 december 1993, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, 8773, *Bull. Bel.*, afl. 737, 885.

<sup>1287</sup>Cass. 19 november 2001, *Act. fisc.* 2002, afl. 8, 1, *Arr. Cass.* 2001, afl. 9, 1959, *Div. Act.* 2003, afl. 7, 108, *Juristenkrant* 2001, afl. 40, 7, *F.J.F.* 2002, afl. 1, 41, *J.T.* 2002, afl. 6051, 306, *Pas.* 2001, afl. 11, 1892 (het begrip gezin dient in zijn gebruikelijke betekenis te worden opgevat en houdt de feitelijke toestand in die gekenmerkt is door het gemeenschappelijke leven en het samenwonen zonder tijdelijke onderbrekingen uit te sluiten).

<sup>1288</sup>Voor de definitie van het begrip 'bestaansmiddelen', dat veel breder is dan het begrip 'inkomsten': Vr. & Antw. Senaat 1979-1980, 2 september 1980, 1833; voor de berekening van het nettobedrag van bestaansmiddelen: Vr. 19 januari 1999, *Bull. Bel.*, afl. 792, 1254.

Onder voorbehoud van deze voorwaarden worden de volgende personen als ten laste van de belastingplichtige beschouwd:

- a. zijn afstammelingen en die van zijn echtgenoot, alsmede de kinderen die hij volledig of hoofdzakelijk ten laste heeft (zo is bv. ten laste van de belastingplichtige, de 17-jarige buitenlandse student die hij gedurende gans het jaar onvergoed in zijn huisgezin heeft opgenomen<sup>1289</sup>. Het is daarbij evenmin vereist dat de last verbonden aan het verblijf van een buitenlandse student bij een Belgisch gezin gedragen zou zijn gedurende minstens één jaar<sup>1290</sup>). De administratie erkent dat het begrip 'kind ten laste' ook andere dan de wettelijk geadopteerde, overspelige of natuurlijke kinderen dekt<sup>1291</sup>. Als de belastingplichtige noch de vader van het kind is, noch de echtgenoot van de moeder, moet hij een dubbel bewijs leveren om aan te tonen dat het kind te zijner laste is. Enerzijds moet hij aantonen dat hij de exclusieve last van het kind draagt en anderzijds dat hij het hoofd van het gezin is<sup>1292</sup>. Het kind kan in geval van co-ouderschap fiscaalrechtelijk niet tegelijkertijd *volledig* ten laste van beide gezinnen zijn. Tot en met aanslagjaar 1999 kon slechts één enkele ouder het kind ten laste nemen. Sinds aanslagjaar 2000 hebben gehuwde en ongehuwde ouders in dit verband de mogelijkheid om de verhoging wegens kinderlast onder elkaar te verdelen. Dit geschiedt met inachtneming van een aantal voorwaarden. Miskent men die voorwaarden, dan zijn de feitelijke en juridische gegevens doorslaggevend<sup>1293</sup>;
- b. zijn ascendenten en die van zijn echtgenoot<sup>1294</sup>;
- c. zijn zijverwanten tot en met de tweede graad en die van zijn echtgenoot;
- d. de personen die een belastingplichtige als kind ten laste hebben gehad en die nadien ten laste van laatstgenoemden zijn gevallen.

art. 143 WIB92

Worden voor het vaststellen van het nettobedrag der bestaansmiddelen niet in rekening genomen (art. 143 WIB92):

- 1° wettelijke kinderbijslagen, kraamgelden en adoptiepremies, evenals studiebeurzen en premies voor het voorhuwelijkssparen;
- 2° tegemoetkomingen die ten laste van de Schatkist worden toegekend aan gehandicapten;
- 3° pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen als bedoeld in artikel 34 van het WIB92 die zijn verkregen door (groot)ouders, broers en zussen die de leeftijd van 65 jaar hebben bereikt, tot beloop van een basisbedrag van 14 500 EUR per jaar (aj. 2008: 21 400 EUR; aj. 2009: 21 790 EUR);
- 4° bezoldigingen verkregen door in artikel 135 van het WIB92, bedoelde gehandicapten in-gevolge tewerkstelling in een erkende beschutte werkplaats;
- 5° uitkeringen of aanvullende uitkeringen tot onderhoud die ter uitvoering van een gerechtelijke beslissing, waarbij het bedrag ervan met terugwerkende kracht wordt vastgesteld of verhoogd, aan de belastingplichtige zijn betaald na het belastbare tijdperk waarop ze betrekking hebben;

<sup>1289</sup>Gent 6 mei 1981, *F.J.F.*, No. 82/11, 11; Antwerpen 27 juni 2000, *F.J.F.*, No. 2000/251, 683.

<sup>1290</sup>Luik 27 juni 1990, *F.J.F.*, No. 90/170, 359, *Not. Fisc. M.* 1991, 28 en *J.D.F.* 1991, 352.

<sup>1291</sup>*Vr. & Antw.* Senaat 1981-1982, 21 september 1982, 1183.

<sup>1292</sup>Luik 24 maart 2000, *J.D.F.* 2000, 178, *F.J.F.*, No. 2000/132, 364; Circ. nr. Ci.RH.331/517.844, 10 juni 1999, *Bull. Bel.*, afl. 794, 1888 zoals vervangen door Circ. nr. Ci.RH.331/517.844, 20 november 2002, *Bull. Bel.*, afl. 832, 3555-2557.

<sup>1293</sup>Brussel 16 maart 2000, *F.J.F.*, No. 2000/194.

<sup>1294</sup>Antwerpen 8 september 1998, *F.J.F.*, No. 99/46.



- 6° de uitkeringen vermeld in artikel 90, 3° van het WIB92 die zijn toegekend aan kinderen tot beloop van een basisbedrag 1 800 EUR per jaar (aj. 2008: 2 660 EUR; aj. 2009: 2 700 EUR);
- 7° bezoldigingen ontvangen door studenten zoals bedoeld in Titel VII van de wet van 3 juli 1978 betreffende de arbeidsovereenkomsten tot een basisbedrag van 1 500 EUR per jaar (aj. 2008: 2 210 EUR; aj. 2009: 2 250 EUR).

Noteer dat het hier enkel betrekking heeft op de beoordeling van de toegelaten grens aan bestaansmiddelen, hetgeen bijgevolg geen invloed heeft op de belastbaarheid van deze inkomsten<sup>1295</sup>.

Onder andere onderhoudsgelden dienen dus buiten beschouwing gelaten te worden bij de berekening van de toegelaten bestaansmiddelen<sup>1296</sup>. Om te worden aangemerkt als onderhoudsuitkeringen die niet in aanmerking komen bij het vaststellen van de nettobestaansmiddelen, moeten volgens de administratie die onderhoudsuitkeringen voldoen aan twee voorwaarden<sup>1297</sup>:

- het moet gaan om onderhoudsuitkeringen die worden toegekend aan kinderen van de schuldenaar van de uitkeringen die geen deel uitmaken van zijn gezin;
- de onderhoudsuitkeringen moeten worden toegekend aan kinderen van de schuldenaar aan wie hij levensonderhoud verschuldigd is krachtens een verplichting voortvloeiend uit het Burgerlijk Wetboek of uit het Gerechtelijk Wetboek. De achterstallige onderhoudsgelden, niet bij gerechtelijke beslissing en retroactief verhoogd of vastgesteld, moeten daarentegen wel in aanmerking genomen worden<sup>1298</sup>. Intussen werd deze wetgeving aangepast en moet het gaan om onderhoudsuitkeringen die worden toegekend ter uitvoering van een verplichting op grond van het Burgerlijk of het Gerechtelijk Wetboek of van de wet van 23 november 1998 tot invoering van de wettelijke samenwoning, zomede kapitalen die zulke uitkeringen vervangen.

art. 138 WIB92

De onderhoudsgelden die door een belastingplichtige worden betaald aan zijn ex-echtgenoot of zijn van hem gescheiden levende echtgenoot in het kader van een echtscheiding of feitelijke scheiding worden hier dus niet bedoeld.

Voor het bepalen van het aantal kinderen ten laste worden de kinderen die getroffen zijn door een handicap van ten minste 66 % voor twee geteld.

Een overleden kind wordt geacht deel uit te maken van het gezin van de belastingplichtige op 1 januari van het aanslagjaar dat volgt op het jaar van het overlijden, op voorwaarde dat het al van het vorige aanslagjaar te zijnen laste was, of tijdens het belastbaar tijdperk geboren en overleden is (art. 138 WIB92).

Deze regeling geldt ook voor andere personen die overleden zijn.

art. 138 2° WIB92

Bij wet van 6 juli 2004 werd gesteld dat ook doodgeboren kinderen worden geacht per 1 januari van het aanslagjaar deel te hebben uitgemaakt van het gezin van de belastingplichtige op voorwaarde dat het kind na een zwangerschap van ten minste 180 dagen is verloren

<sup>1295</sup>Programmawet 11 juli 2005, B.S. 12 juli 2005; J. VAN DYCK, "Jobstudenten: minder snel verlies statuut persoon ten laste", *Fiscoloog* 2005, afl. 986, 2-5.

<sup>1296</sup>*Gedr. St.*, Kamer, 1995-1996, nr. 682/1.

<sup>1297</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/558.747 (AOIF 25/2003), 24 september 2003.

<sup>1298</sup>Luik 14 november 1997, *Fisc. Act.* 1998, afl. 18, 11.

bij een miskraam dat zich heeft voorgedaan gedurende het belastbare tijdperk (art. 138 2° WIB92).

Een gemeenschappelijk kind van ongehuwde samenwonenden, die afzonderlijk belast worden, kan niet ten laste worden genomen door beide ouders. Het kind kan slechts ten laste worden genomen door de belastingplichtige die in feite hoofd was van het gezin. Indien beide ouders beweren gezinshoofd te zijn, mag de administratie ervan uitgaan dat de kinderen ten laste zijn van de partner met het hoogste inkomen<sup>1299</sup>. Deze regel geldt eveneens voor het jaar van huwelijk, het jaar van overlijden en indien één van beide echtgenoten een internationaal ambtenaar is<sup>1300</sup>.

In verband met het ten laste zijn, zie onder meer

:

- Vr. nr. 283 DE CLIPPELE 9 augustus 1991, *Vr. & Antw.* Senaat 1990-1991, 9 augustus 1991, *Bull. Bel.*, afl. 713, 660 (ontvangen onderhoudsuitkeringen en gerealiseerde meerwaarden op een kapitalisatie SICAV zijn bestaansmiddelen).
- Circ. nr. Ci.RH.26/381.446, 27 november 1987, *Bull. Bel.*, afl. 668, 126; Vr. nr. 295 VERVAET, 25 mei 1983, *Vr. & Antw.* Kamer 1982-1983, 28 juni 1983, 2901, *Bull. Bel.*, afl. 621, 2523; Vr. nr. 11 BREYNE, *Vr. & Antw.* Kamer 1988, 11; Vr. nr. 192 VOGELS, 10 februari 1989, *Vr. & Antw.* Kamer 1988-1989, 4 april 1989, 4097, *Bull. Bel.*, afl. 687, 2193; Gent 28 september 1984, *F.J.F.*, No. 85/156, 262; Gent 28 september 1984, *A.F.T.* 1989, 220, noot DE WIT.
- Gent 19 december 1989 en Luik 27 juni 1990, *Not. Fisc. M.* 1991, 20, noot VAN TRICHT, E., *F.J.F.*, No. 90/170, 359, *J.D.F.* 1991, 352; Luik 16 januari 1991, *Bull. Bel.*, afl. 715, 1191 (over de verhouding tussen het begrip 'ten laste zijn' en 'deel uitmaken van het gezin').
- Cass. 17 september 1982, *F.J.F.*, No. 83/2, 2, *A.F.T.* 1982, 262, *R.W.* 1983-1984, 313 en Antwerpen 30 juni 1986, *F.J.F.*, No. 87/99, 174 (duurzaam karakter van het begrip 'ten laste').
- Vr. nr. 47 DENYS, *Vr. & Antw.* Kamer 1988-1989, 14 februari 1989, 3546, *Fisc. Koer.* 1989, 165 en Gent 12 november 1991, *F.J.F.*, No. 92/97, 188 (het ten laste zijn van een student).
- *Vr. & Antw.* Kamer 1987-1988, 9 augustus 1988, 1339, Brussel 30 juni 1986, *F.J.F.*, No. 87/145, 264; Luik 1 juni 1988, *A.F.T.* 1989, 18, noot VERLET, J., *F.J.F.*, No. 89/56, 104, *R.G.F.* 1989, 15 (i.v.m. het begrip 'bestaansmiddelen').
- Circ. nr. Ci.RH.331/491.548, 5 november 1998, *Bull. Bel.*, afl. 787, 2475 en *Fiskoloog* 1998, afl. 684, 2 (bezoldigingen ontvangen door een gehandicapte voor prestaties verricht voor een erkende beschutte werkplaats, tellen niet mee om het nettobedrag van de bestaansmiddelen te bepalen. Dit geldt ook voor de vergoedingen verkregen tot een geheel of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen).
- Brussel 15 mei 1990, *Bull. Bel.*, afl. 717, 1587 (bewijs van het ten laste zijn).
- Gent 17 oktober 1996, *Fisc. Act.* 1996, afl. 40, 5; Gent 5 februari 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 7, 3 (buitenlandse student in gastzin).
- Gent 18 april 1996, *F.J.F.*, No. 96/177 (kinderen in gastgezin als verblijf voldoende duurzaam). Strenger: Luik 10 september 1997, *Fisc. Act.* 1997, afl. 33, 4.
- Vr. nr. 478 DIDDEN 25 juni 1996, *Bull. Bel.*, afl. 765, 2389 (tijdstip vanaf wanneer geadopteerde kinderen fiscaal ten laste zijn van de belastingplichtige).
- Vr. nr. 120 ERDMAN 19 september 1996, *Vr. & Antw.* Senaat, 1996-1997, 22 oktober 1996 en *Bull. Bel.*, afl. 768, 195 (inkomsten uit een vakantiejob).
- COOPMAN, B., "Een uit de echt gescheiden ouder is niet gelijk aan een niet gehuwde ouder", *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal*, afl. 17, 1; Antwerpen 21 oktober 1997, *F.J.F.*, No. 98/46, *Fisc. Koer.* 1997, 641, *Fisc. Act.* 1997, afl. 39, 4, *F.J.F.* 1998, 119 (begrip 'ongehuwde ouder').

<sup>1299</sup>Luik 17 april 2002, *Fiskoloog*, afl. 847, 5.

<sup>1300</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/517.844, 10 juni 1999, *Bull. Bel.*, afl. 794, 1888; *Beknopt verslag*, Kamer 1997-1998, 27 mei 1998, 592-3; Vr. nr. 1103 GHESQUIERE 28 oktober 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 112, 15258, *Fiskoloog* 1998, afl. 647, 6; Mond. Vr. nr. C803 DEMOTTE 28 april 1999, *Beknopt verslag*, Kamer, 3, *Fisc. Act.* 1999, afl. 19, 4.

#### h. Aanrekening van de belastingvrije som op het belastbaar inkomen

##### 1361

art. 134 lid 1 WIB92 (aj. 2005)

De belastingvrije som uit artikel 131 van het WIB92 wordt per belastingplichtige vastgesteld. Dit basisbedrag kan nog verhoogd worden met de toeslagen vermeld in de artikelen 132 en 133 van het WIB92.

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, worden de verhogingen van de belastingvrije som voor afstammelingen en kinderen ten laste, andere personen ten laste en met betrekking tot de gehandicapte echtgenoot of gehandicapte 'andere' persoon ten laste, bij voorrang aangerekend bij de belastingplichtige met het hoogst belastbare inkomen<sup>1301</sup>. Wanneer het belastbare inkomen van één van beide belastingplichtigen lager is dan zijn belastingvrije som, wordt het saldo overgeheveld naar de aanslagbasis van de andere echtgenoot. Noteer nog dat deze overheveling op identieke wijze geldt voor de wettelijk samenwonenden.

#### i. Belastingkrediet voor kinderen ten laste

art. 134 § 3 WIB92

Als het belastbaar inkomen ontoereikend is om de toeslagen voor kinderen ten laste aan te rekenen, is met ingang van aanslagjaar 2003 een terugbetaalbaar belastingkrediet voor kinderen ten laste voorzien.

Overeenkomstig die regeling wordt de verhoging van de belastingvrije som die wordt toegekend in functie van het aantal kinderen ten laste en die niet kan worden aangerekend op de belastbare inkomsten omgezet in een terugbetaalbaar belastingkrediet (nieuw art. 134 WIB).

Het bedrag van het belastingkrediet is gelijk aan het bedrag dat niet kan worden geïmpu-teerd op belastbare inkomsten vermenigvuldigd met het tarief van de corresponderende inkomensschijf, met een maximum van 250 EUR per kind ten laste (aj. 2008: 370 EUR; aj. 2009: 380 EUR) en wordt maar effectief terugbetaald indien het een bedrag betreft dat hoger is dan 2,50 EUR (art. 304 § 2 lid 1 WIB92).

Voor de toepassing van het belastingkrediet worden gehandicapte kinderen voor twee geteld.

#### j. Rang van vrijgestelde inkomstengedeelten in de tariefschijven

##### 1362

art. 134 § 2 WIB92

De van belasting vrijgestelde inkomstengedeelten worden aangerekend op de verschillende opeenvolgende tariefschijven, te beginnen met de eerste (art. 134 § 2 WIB92).

<sup>1301</sup>Vr. nr. 1194 PINXTEN 1 januari 2003, *Vr. & Antw.* Kamer 2002-2003, nr. 159 (grensarbeiders die in Nederland belastingen moeten betalen en wier inkomen in België als vrijgesteld wordt aangemerkt, zullen in de praktijk geen effectieve belastingvermindering voor kinderen ten laste kunnen genieten).

## 2. Verminderingen en vermeerderingen

**1363**

Op de aldus verschuldigde belastingen worden vervolgens verminderingen met welbepaalde bedragen toegepast. Deze verminderingen worden ook belastingaftrekken genoemd die tot doel hebben de verschuldigde belasting en niet het belastbare inkomen te verminderen. Met de jaren werd het aantal belastingverminderingen uitgebreid. Thans kunnen de volgende verminderingen worden onderscheiden:

- de vermindering voor het lange termijnsparen;
- de verhoogde vermindering voor het bouwsparen
- ;
- de vermindering voor energiebesparende uitgaven en voor passiefhuizen<sup>1302</sup>;
- de vermindering voor uitgaven betaald voor prestaties in het kader van plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen en voor prestaties betaald met dienstencheques;
- de vermindering voor uitgaven voor vernieuwing van woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid;
- de vermindering voor de verwerving van obligaties uitgegeven door het Startersfonds en Kringloopfonds en door het Fonds ter Reductie van de Globale Energiekost;
- de vermindering voor uitgaven voor de verwerving van een voertuig met een maximale uitstoot van 115 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
- de vermindering voor pensioenen, vervangingsinkomsten, brugpensioenen, werkloosheidsuitkeringen en wettelijke vergoedingen inzake ziekte- of invaliditeitsverzekering;
- de vermindering voor bezoldigingen ingevolge het presteren van overwerk dat recht geeft op een overwerktoeslag;
- de vermindering voor inkomsten uit het buitenland;
- het belastingskrediet;
- de bonificatie wegens voorafbetaling van de belasting en de vermeerdering ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen gedaan werden.

art. 145<sup>1</sup>- 145<sup>16</sup> WIB92

De meeste eerder bestaande aftrekken van het totale beroepsinkomen (of voor het pensioensparen van het totale inkomen) werden later vervangen door een belastingvermindering met dien verstande dat deze belastingvermindering beperkt wordt, zowel wat het maximumbedrag betreft als het minimumbedrag (art. 145<sup>1</sup> tot 145<sup>16</sup> WIB92).

art. 145<sup>97</sup>- 145<sup>20</sup> WIB92

Voor het bouwsparen werd tevens een 'verhoogde belastingvermindering' ingesteld (art. 145<sup>17</sup> tot 145<sup>20</sup> WIB92). Deze regeling werd opgegeven door de programmawet van 27 december 2004 wat de hypothecaire leningen betreft die vanaf 1 januari 2005 zijn gesloten voor het verwerven of behouden van de enige woning van de belastingplichtige. Voor deze 'nieuwe leningen' is de bijzondere aftrek voor enige eigen woning waarvan sprake in de nieuwe artikelen 115 en 116 van het WIB92 van toepassing.

art. 145<sup>21</sup>- 145<sup>23</sup> WIB92

Met ingang van aanslagjaar 1995 werd voorzien in een belastingvermindering voor de uitgaven betaald voor prestaties in het kader van plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen

<sup>1302</sup>Art. 2 wet 27 april 2007, B.S. 10 mei 2007, met ingang vanaf aj. 2008.

(PWA) (art. 145<sup>21</sup> t.e.m. art. 145<sup>23</sup> WIB92). Recent werd een gelijkaardige regeling ook ingevoerd voor prestaties betaald met dienstencheques<sup>1303</sup>.

art. 145<sup>24</sup> WIB92

Er wordt een belastingvermindering verleend voor de uitgaven die tijdens het belastbaar tijdperk werkelijk zijn betaald voor een rationeler energiegebruik in een woning waarvan de belastingplichtige eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker is<sup>1304</sup>. Recent kan ook de huurder zich op deze belastingvermindering beroepen. Vanaf aanslagjaar 2008 wordt eveneens een belastingvermindering verleend aan de belastingplichtige die als eigenaar, bezitter, erfpachter of opstalhouder investeert in het bouwen, het in nieuwe staat verwerven of het verbouwen van een onroerend goed tot passiefhuis. Wat onder 'passiefhuis' moet worden verstaan, wordt in artikel 145<sup>24</sup>, § 2 van het WIB92 verduidelijkt.

art. 145<sup>25</sup> WIB92

Ook voor uitgaven voor vernieuwing van woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid wordt er vanaf aanslagjaar 2004 een belastingvermindering ingesteld<sup>1305</sup>.

art. 145<sup>26</sup>-145<sup>27</sup> WIB92

Tevens wordt een belastingvermindering voorzien voor de verwerving van obligaties uitgegeven door het Kringloofonds<sup>1306</sup> of het Startersfonds<sup>1307</sup>, of door het Fonds ter Reductie van de Globale Energiekost<sup>1308</sup>.

Met ingang van aanslagjaar 2006 (en tot 1 januari 2007) werd een belastingvermindering verleend voor de uitgaven die tijdens een belastbaar tijdperk werkelijk worden betaald tot verwerving (in nieuwe staat) van een voertuig waarvan de maximale uitstoot CO<sub>2</sub> niet meer bedraagt dan 115 gram per kilometer<sup>1309</sup>. Vanaf 1 januari 2007 bestond er ook een belastingvermindering voor de aankoop van een nieuwe dieselwagen met een uitstoot van maximaal 130 gram CO<sub>2</sub> per kilometer die standaard was uitgerust met een roetfilter. Beide belastingverminderingen zijn intussen opgeheven en omgezet in een korting op factuur.

Wat betreft de belastingvermindering voor overwerk die recht geeft op een overwerktoeslag, dient opgemerkt dat deze vermindering niet zozeer wordt bekomen vanuit de aangifte ervan, maar wel integendeel al wordt verwerkt via de bedrijfsvoorheffing.

oud art. 81 e.v. en oud art. 104 WIB92

Ten aanzien van de verschillende categorieën van belastingvermindering wordt de relevante rechtspraak en rechtsleer vermeld, die echter betrekking heeft op de vroegere 'aftrekken' van intrinsiek dezelfde categorieën (oud art. 81 e.v. en oud art. 104 WIB92).

In het algemeen wordt verwezen naar

:

– BROMBART, A., *Fiscalité de l'assurance*, Brussel, Ced.Samsom, 1984, losbl.

<sup>1303</sup>Wet 20 juli 2001 tot bevordering van buurtdiensten en -banen, B.S. 11 augustus 2001.

<sup>1304</sup>Art. 33 A wet 10 augustus 2001, B.S. 20 september 2001, van toepassing vanaf aj. 2004.

<sup>1305</sup>Art. 110 A programmawet 8 april 2003, B.S. 17 april 2003, inwerkingtreding vanaf aj. 2004.

<sup>1306</sup>Art. 113 programmawet 8 april 2003, B.S. 17 april 2003.

<sup>1307</sup>Art. 116 programmawet 8 april 2003, B.S. 17 april 2003.

<sup>1308</sup>Art. 156 wet 27 december 2005, B.S. 30 december 2005.

<sup>1309</sup>Art. 44 programmawet van 9 juli 2004, B.S. 15 juli 2004.

- SALIEN, V., "Langetermijnsparen en fiscus", in *Fiscale Wenken*, Diegem, Ced.Samsom, 1993, 225 p.
- DE LONGUEVILLE en VALENTIN, "L'immunisation des primes d'assurance-vie au regard des articles 54, 2°, 6 en 55, C.I.R.", *J.D.F.* 1975, 193-212.
- TAGHON, C., "Voortaan ook belastingvermindering voor buitenlandse leningen", *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal* 1999, afl. 9.
- TAGHON, C., "Intrestafrek en belastingvermindering voor kapitaalaflossingen", *N.F.M.* 2003, afl. 4, 95-109.
- VAN DYCK, J., "Energiebesparende investeringen: ook voor nieuwbouw", *Fiscoloog* 2003, afl. 880, 1-4.

#### a. Vermindering voor het langetermijnsparen

### 1363,10

art. 145<sup>2</sup> WIB92

Door de wet van 28 december 1992 werd het regime van het langetermijnsparen grondig gewijzigd<sup>1310</sup>. Voor vijf categorieën van langetermijnsparen werd een dergelijke belastingvermindering voorzien. Krachtens artikel 145<sup>2</sup> van het WIB92 worden deze verminderingen berekend tegen een bijzondere gemiddelde aanslagvoet die overeenstemt met de belasting die op het geheel van de belastbare inkomsten wordt berekend overeenkomstig artikel 127, 130, 131 en 134, lid 1 en 3 (zie o.m. randnr. 1351 e.v.) van het WIB92. De op grond van artikel 171 van het WIB92 afzonderlijk belastbare inkomsten (zie Afdeling II, randnr. 1373) worden hiervoor niet meegerekend.

De berekende aanslagvoet mag in geen geval hoger zijn dan 40 % of lager dan 30 %.

Bovendien zal, wanneer beide echtgenoten betalingen hebben gedaan die recht geven op een belastingvermindering, voor elke echtgenoot een gemiddeld tarief worden vastgesteld<sup>1311</sup>.

## 1. Persoonlijke bijdragen voor aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood

### 1363,20

art. 145<sup>3</sup> WIB92

De categorie persoonlijke bijdragen voor aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood omvat bijdragen die door de werkgever of de onderneming respectievelijk op de bezoldiging van de werknemer en van de bedrijfsleider zonder dienstverband worden ingehouden met het oog op het vestigen van een rente of een kapitaal bij leven of bij overlijden (art. 145<sup>1</sup> 1° WIB92).

Voorwaarde voor de vermindering is dat:

- de bijdragen definitief gestort zijn aan een in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte gevestigde verzekeringsonderneming, verzorgingsinstelling of instelling voor bedrijfspensioenvoorzieningen<sup>1312</sup>;

<sup>1310</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/430.511, 24 december 1993, *Bull. Bel.*, afl. 735, 319.

<sup>1311</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/461.833, 19 oktober 1995, *Bull. Bel.*, afl. 755, 3125.

<sup>1312</sup>Tot en met het aj. 2006 moest de storting aan een in België gevestigde verzekeringsonderneming of verzorgingsinstelling gebeuren. Deze met het Europees recht strijdige beperking is vanaf het aanslagjaar 2007 weggewerkt: art. 350 en 358 wet 27 december 2006 houdende diverse bepalingen I, *B.S.* 28 december 2006.

- de wettelijke en extrawettelijke toekenningen naar aanleiding van de pensionering, uitgedrukt in jaarlijkse renten, niet meer bedragen dan 80 % van de laatste normale bruto-jaarbezoldiging, waarbij rekening wordt gehouden met een normale duur van de beroepswerkzaamheid.

art. 59 lid 3 WIB92

Deze 80 %-grens wordt beoordeeld zoals deze wordt toegepast inzake de aftrekbaarheid van werkgeversbijdragen (art. 59 § 4 WIB92).

Met betrekking tot het oude stelsel van de aftrekken verwijzen we naar de circulaire nr. Ci.RH.243/376.395 van 4 februari 1987, *Bull. Bel.*, afl. 659, 522 en circulaire nr. Ci.RH.243/376.395 van 25 mei 1987, *Bull. Bel.*, afl. 663, 1401.

Met de wet op de aanvullende pensioenen van 28 april 2003 werd artikel 145<sup>3</sup> van het WIB92 uitgebreid met de persoonlijke bijdragen en premies die betrekking hebben op de individuele voortzetting van een pensioentoezegging. De hier bedoelde premies mogen niet meer dan 1 500 EUR (aj. 2008: 1 950 EUR; aj. 2009: 1 990 EUR) per jaar bedragen. Het betreft de situatie waarbij een werknemer bij zijn vorige werkgever gedurende minstens 42 maanden was aangesloten bij een collectieve pensioenregeling en die bij zijn nieuwe werkgever geen pensioentoezegging geniet. De werknemer kan dan van zijn nieuwe werkgever eisen om een maximaal (niet-geïndexeerd) bedrag van 1 500 EUR van zijn bezoldiging in te houden en door te storten op een door die werknemer gesloten pensioencontract<sup>1313</sup>.

**1363,30**

art. 145<sup>4</sup>- 145<sup>6</sup> WIB92

## 2. Premies van individuele levensverzekeringen

Bijdragen betaald in het kader van een individueel afgesloten levensverzekeringsovereenkomst voor het vestigen van een rente of kapitaal bij leven of overlijden en voor zover dat kapitaal niet dient tot de wedersamenstelling of het waarborgen van een hypothecaire lening voor de enige woning, kunnen genieten van een belastingvermindering in het kader van het langetermijnsparen onder de voorwaarde dat<sup>1314</sup>:

- de belastingplichtige enkel zichzelf heeft verzekerd<sup>1315</sup>;
- het contract vóór 65 jaar werd aangegaan<sup>1316</sup>;
- een minimumlooptijd van 10 jaar wordt bedongen indien het contract voordelen bij leven voorziet;
- de voordelen bij leven slechts vanaf 65 jaar worden bedongen en bij overlijden ten gunste van de echtgenoot of van bloedverwanten tot de tweede graad;
- de bijdragen niet geheel of gedeeltelijk in aanmerking kunnen komen voor de aftrek als beroepskost zoals bedoeld bij artikel 52, 7<sup>o</sup>bis van het WIB92. Het betreft de premies gestort door zelfstandigen in een socialepensioenovereenkomst of VAPZ<sup>1317</sup>.

<sup>1313</sup>Art. 33 en art. 83 wet 28 april 2003, *B.S.* 15 mei 2003.

<sup>1314</sup>Gewijzigd bij art. 394 en 397 wet 27 december 2004, *B.S.* 31 december 2004.

<sup>1315</sup>Cass. 22 september 1983, *F.J.F.*, No. 84/26, 37.

<sup>1316</sup>Tot aj. 2002 konden vrouwen maar de belastingvermindering genieten indien zij het verzekeringscontract hadden aangegaan vóór de leeftijd van 60 jaar.

<sup>1317</sup>Art. 77 programmawet 24 december 2002, *B.S.* 31 december 2002.

Enkele opmerkingen:

- de begrippen 'rente' en 'kapitaal' worden ruim geïnterpreteerd. Een overeenkomst die voorziet in een terugbetaling van palliatieve zorgen en begrafeniskosten is bijvoorbeeld een overeenkomst die een zuivere betaling van kapitaal waarborgt<sup>1318</sup>;
- rekening houdend met de gelijkstelling tussen gehuwden en wettelijk samenwonenden vanaf aanslagjaar 2005, bevestigt de administratie dat de voordelen bij overlijden bedongen ten gunste van de wettelijk samenwonende partner eveneens in aanmerking kunnen komen voor belastingvermindering<sup>1319</sup>.

De vermindering wordt slechts toegekend in zoverre de betaalde bijdragen niet meer bedragen dan 15 % van de eerste schijf van 1 250 EUR (aj. 2008: 1 630 EUR; aj. 2009: 1 660 EUR) van het totale beroepsinkomen en 6 % van het overige (relatieve grens), met een maximum van 1 500 EUR (aj. 2008: 1 950 EUR; aj. 2009: 1 990 EUR) (absolute grens).

**1363,40**

art.145<sup>5</sup> WIB92

### 3. Aflossing of wedersamenstelling van hypothecaire leningen

Zie – Circ. nr. Ci.RH.331/542.158, 4 januari 2002, *Bull. Bel.*, afl. 823, 786.

Het gaat hier om een hypothecaire lening die is aangegaan om een in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte gelegen woning (andere dan de in art. 104, 9° WIB bedoelde woning) te bouwen, te verwerven of te verbouwen.

Voorwaarden voor de belastingvermindering zijn dat<sup>1320</sup>:

- het lening- en verzekeringscontract een looptijd hebben van minimaal 10 jaar;
- de lening is aangegaan bij een instelling die in de Europese Unie is gevestigd.

Nog enkele opmerkingen in dit verband:

- er wordt verwezen naar randnr. 1364, b voor de verhoogde vermindering voor het bouwsparen;
- inzake het standpunt van de belastingadministratie met betrekking tot de mate waarin een herfinancieringlening in aanmerking wordt genomen voor de aflossing of wedersamenstelling van een hypothecaire lening, wordt verwezen naar randnr. 1340;
- noteer dat de nieuwe onroerendgoedfiscaliteit, ingevoerd bij wet van 27 december 2004, ook hier niet zonder gevolgen blijft. Immers zoals aangehaald in randnr. 1340 vervangt de aftrek voor de enige eigen woning niet alleen de betaalde interesten en kapitaalaflossingen, maar eveneens de betaalde premies van een individuele levensverzekering die dienen voor het wedersamenstellen of waarborgen van een hypothecaire lening.

In geval van vervreemding van de enige woning, waarvoor een hypothecaire lening werd aangegaan die niet volledig kan terugbetaald worden door middel van de opbrengst van de verkoop, verliest de belastingplichtige het recht op belastingvermindering<sup>1321</sup>.

<sup>1318</sup>Antwerpen 15 juni 2000, *T.F.R.*, afl. 187, 814, noot.

<sup>1319</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/569.665 (AOIF 19/2005).

<sup>1320</sup>Zie ook Arbitragehof 30 juni 2005, nr. 118/2005, *A.A.* 2005, afl. 3, 1513, *B.S.* 12 augustus 2003, ed. 2, 35909.

<sup>1321</sup>Vr. nr. 286 ANCIAUX 25 juli 1997, *Vr. & Antw. Senaat* 1996-1997, 25 juli 1997 en *Bull. Bel.*, afl. 778, 168; Vr. nr. 596 ANCIAUX, *Vr. & Antw. Senaat*, 1997-1998, 7 november 1997 en *Bull. Bel.*, afl. 782, 1071.



Oorspronkelijk had men volgens de administratie geen recht op een belastingvermindering indien de hypothecaire lening werd aangegaan bij een (buitenlandse) bank. De nieuwe tekst van artikel 145<sup>5</sup> van het WIB92<sup>1322</sup> bepaalt nu echter dat de lening dient te zijn aangegaan bij een Europese instelling. Bovendien heeft de rechtspraak de opvatting van de administratie verworpen en wordt aanvaard dat voor de periode voorafgaand aan de invoering van de nieuwe tekst, ook buitenlandse hypothecaire leningen recht geven op een belastingvermindering<sup>1323</sup>. Volgens de minister van Financiën wordt met het begrip 'instelling', banken en andere financiële instellingen bedoeld. Een hypothecaire lening afgesloten bij een echtpaar zou dan ook geen recht geven op de belastingvermindering<sup>1324</sup>.

Vanaf aanslagjaar 2001 is het niet meer vereist dat de hypothecaire lening zou gewaarborgd zijn door een schuldsaldoverzekering<sup>1325</sup>. Indien toch een schuldsaldoverzekering wordt afgesloten, blijven de premies wel aftrekbaar<sup>1326</sup>. De administratie voorziet in een tegemoetkoming om te vermijden dat belastingplichtigen, die vóór de inwerkingtreding van de wet van 17 mei 2000 een desbetreffende lening hebben afgesloten. Een circulaire van 29 november 2002 legt wel strikte voorwaarden op<sup>1327</sup>.

De kapitaalaflossingen dienen niet te worden beperkt tot het privégedeelte van de lening<sup>1328</sup>. Kapitaalaflossingen die slechts gedeeltelijk betrekking hebben op een hypothecaire lening, kunnen ook slechts gedeeltelijk worden afgetrokken<sup>1329</sup>.

Voor het begrip 'verkoopwaarde' zie circulaire van 3 juni 1988<sup>1330</sup> en voor het tijdstip waarop de waarde dient beoordeeld, Luik 10 juni 1987<sup>1331</sup>. Voor de begrippen 'te bouwen woning' en 'bouw', zie circulaire van 21 april 1983<sup>1332</sup>. Begrip 'woning': (o.a.) studentenkamers zijn geen woningen<sup>1333</sup>. Voor de berekening van de grens van 50 000 EUR (aj. 2008: 65 060 EUR; aj. 2009: 66 240 EUR). Zie circulaire van 4 augustus 1987<sup>1334</sup> en voor de begrenzing van de kapitaalaflossingen wanneer verschillende leningen: zie circulaire van 4 januari 2002<sup>1335</sup>.

Inzake hypothecaire leningen gewaarborgd door een schuldsaldoverzekering en aangegaan voor het verbouwen van een woning die werd gekocht of gebouwd door middel van een vroegere lening waarvoor al de vrijstelling is verleend, zie circulaire van 23 april 1986<sup>1336</sup>.

De sommen besteed aan de terugbetaling of herstelling van een nieuwe hypothecaire lening aangegaan om het schuldsaldo van een voorheen afgesloten lening terug te betalen zijn

<sup>1322</sup>Wet gewijzigd ingevolge het arrest Safir van het Hof van Justitie (HvJ 28 april 1998, *F.J.F.*, No. 98/127).

<sup>1323</sup>Gent 25 november 1999, *T.F.R.*, afl. 177, 245, noot en Gent 28 september 2000, *Fiscoloog*, afl. 774, 11.

<sup>1324</sup>Vr. nr. 365 Peeters 26 mei 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2001-2002, nr. 105, 12315.

<sup>1325</sup>Wet 17 mei 2000, *Bull. Bel.*, afl. 810, 3295 en afl. 806, 1207.

<sup>1326</sup>Vr. 485 LENSSEN 23 oktober 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 62, 6992-6994, *Bull. Bel.*, afl. 814, 976.

<sup>1327</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/548.072 (AOIF 27/2002), 29 november 2002.

<sup>1328</sup>Vr. nr. 396 BERBEN 21 januari 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 1 maart 1993, 4111 en *Bull. Bel.*, afl. 728; Vr. nr. 489 PINXTEN 16 maart 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 10 mei 1992, 5315 en *Bull. Bel.*, afl. 730, 2376; Vr. nr. 924 DEFEYT 22 februari 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-94, nr. 101, 10284.

<sup>1329</sup>Vr. nr. 388 VERGOTE 20 januari 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 1 maart 1993, 4107 en *Bull. Bel.*, afl. 730, 2364.

<sup>1330</sup>Circ. 3 juni 1988, *Bull. Bel.*, afl. 674, 1177.

<sup>1331</sup>Luik 10 juni 1987, *F.J.F.*, No. 88/57, 95.

<sup>1332</sup>Circ. 21 april 1983, *Bull. Bel.*, afl. 618, 1477.

<sup>1333</sup>Vr. nr. 21 BARZIN 6 juli 1995, *Vr. & Antw. Kamer* 1995, 6 juli 1995, *Bull. Bel.*, afl. 755, 3219.

<sup>1334</sup>Circ. 4 augustus 1987, *Bull. Bel.*, afl. 664, 1866.

<sup>1335</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/542.158, 4 januari 2002, *Bull. Bel.*, afl. 823, 786.

<sup>1336</sup>Circ. 23 april 1986, *Bull. Bel.*, afl. 651, 1108.

eveneens aftrekbaar. Deze vrijstelling kan niet worden uitgebreid tot de notariskosten met betrekking tot de voornoemde nieuwe lening<sup>1337</sup>.

Terzake van hypothecaire leningen die hoofdelijk en ondeelbaar zijn aangegaan door beide echtgenoten, zie voetnoot<sup>1338</sup>.

De kapitaalaflossingen van de hypothecaire lening, oorspronkelijk door slechts één van beide echtgenoten afgesloten, zal door beide echtgenoten in rekening gebracht kunnen worden indien de andere echtgenoot achteraf een solidariteitsverklaring ondertekent waardoor zij op solidaire en ondeelbare wijze medeschuldenaar wordt voor de aflossing van de hypothecaire lening<sup>1339</sup>.

In verband met de gevolgen van een echtscheiding, zie Vr. nr. 311 PONCELET 30 november 1992<sup>1340</sup>.

Inzake de verwerving van een goed dat de eigendom is van één van de echtgenoten, zie Antwerpen 26 april 1993 en de circulaire van 19 april 1993<sup>1341</sup>.

art. 83 WIB92

Wanneer de in het verzekeringscontract aangewezen begunstigde geen persoon is als bedoeld in artikel 56, § 1, 2° van het WIB92 (art. 83 WIB92), *in casu* de persoon waarmee appellante een feitelijk gezin vormt, is de kapitaalsaflossing niet aftrekbaar, zelfs wanneer uit een bijkomende vermelding in het attest blijkt dat “de begunstiging en het recht tot afkoop, bij wijze van inpandgeving tot beloop van alle verschuldigde sommen, overgedragen zijn aan de hypothecaire schuldeiser”<sup>1342</sup>.

Een lening gewaarborgd door een hypotheccair mandaat of hypotheekbelofte komt niet in aanmerking voor de aftrek van kapitaalaflossingen noch voor de bijkomende interestaftrek<sup>1343</sup>.

De hypotheekoverdracht of hypotheekruil heeft geen weerslag op de aftrekbaarheid van de kapitaalaflossingen van een hypothecaire lening (circulaire van 5 januari 1990<sup>1344</sup>). Zie eveneens het geval waar het verzekeringscontract na de leningsakte werd ondertekend<sup>1345</sup>.

Er wordt geen belastingvermindering toegekend voor kapitaalaflossingen van leningen met betrekking tot vruchtgebruik of naakte eigendom<sup>1346</sup>. Echter, men kan wel genieten van de belastingvermindering wanneer men naakte eigenaar is van de grond waarop men een woning bouwt waarvan men volle eigenaar is (ook al is deze situatie vrij uitzonderlijk)<sup>1347</sup>.

Er wordt wel een belastingvermindering toegestaan met betrekking tot de kapitaalaflossingen van de hypothecaire lening voor de aankoop van een woning opgericht op een grond die

<sup>1337</sup>Vr. nr. 269 DEVOLDER 13 juni 1986, Vr. & Antw. Kamer 1985-1986, 5 augustus 1986, 3264 en Bull. Bel., afl. 657, 150.

<sup>1338</sup>Vr. nr. 261 en 267 YHEF en DAMSEAUX, Vr. & Antw. Kamer 1986-1987, 4 augustus 1987, 3670 en 3671, Bull. Bel., afl. 668, 192; Cass. 22 september 1983, F.J.F., No. 84/26, 37, Rev. not. b. 1986, 65, R.W. 1983-84, 2573; Luik 25 maart 1992, Bull. Bel., afl. 727, 1242; Circ. nr. Ci.RH.243/361.327, 9 juli 1985, Bull. Bel. 1985, afl. 642, 1874 en Circ. nr. Ci.RH.243/361.327, 8 augustus 1989, Bull. Bel., afl. 686, 1741; Cass. 17 mei 1996, R.W. 1996-97, 576; Vr. nr. 1069 TANT 6 oktober 1997, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, 6 oktober 1997 en Bull. Bel., afl. 780, 574; voor ongehuwden: Vr. nr. 974 DETIEGE 3 juli 1997, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, 13224 en Bull. Bel., afl. 779, 335; Vr. nr. 535 EERDEKENS 8 december 2000, Vr. & Antw. Kamer 2001-2002, nr. 102, 11889, Bull. Bel., afl. 829, 2371.

<sup>1339</sup>Antwerpen 1 juni 1999, Fisc. Koer. 1999, 550.

<sup>1340</sup>Vr. nr. 311 PONCELET 30 november 1992, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, 15 februari 1993, 3828 en Bull. Bel., afl. 727, 1297.

<sup>1341</sup>Antwerpen 26 april 1993, Fisc. Koer. 1993, 535; Circ. nr. Ci.RH.243/446.368, 19 april 1993, Bull. Bel., afl. 728, 1549.

<sup>1342</sup>Antwerpen 2 maart 1992, Bull. Bel., afl. 741, 1985.

<sup>1343</sup>Circ. nr. Ci.RH.243/406.837, 23 januari 1990, Bull. Bel., afl. 692, 731; Vr. nr. 144 LENSSENS 9 november 1995, Vr. & Antw. Kamer 1995-1996, nr. 35, 28 mei 1996, 4454 en Bull. Bel., afl. 767, 57.

<sup>1344</sup>Circ. 5 januari 1990, Bull. Bel., afl. 691, 413.

<sup>1345</sup>Vr. nr. 260 DE CLIPPELE 7 juli 1989, Vr. & Antw. Senaat 1988-1989, 7 juli 1989, 2119 en Bull. Bel., afl. 690, 216.

<sup>1346</sup>Vr. nr. 799 DESUTTER 29 juni 1994, Vr. & Antw. Senaat 1993-1994, 6481, Bull. Bel., afl. 745, 121.

<sup>1347</sup>Rb. Brugge 23 december 2002, Fisc. Act. 2003, afl.17, 7.

door dezelfde belastingplichtige in erfpacht wordt genomen. Voor de duur van de erfpacht is de erfpachter van de grond immers eigenaar van de woning<sup>1348</sup>. Dezelfde redenering gaat op voor de opstalhouder.

Er wordt geen belastingvermindering toegestaan wanneer de andere echtgenoot alleen eigenaar is<sup>1349</sup>.

De kapitaalaflossing kan enkel fiscaal in aanmerking genomen worden in hoofde van de echtgenoot die én eigenaar is van het onroerend goed én de hypothecaire lening heeft afgesloten<sup>1350</sup>.

De artikelen 50 tot 52 van het KB/WIB92 regelen de uitvoering van de aftrekken in het kader van het bouwsparen. Verder verwijzen we ook nog naar circulaire nr. Ci.D.19/402.192 van 25 april 1990<sup>1351</sup> en circulaire nr. Ci.D.19/402.192 van 19 juli 1990<sup>1352</sup>.

**1363,50**  
art. 145<sup>7</sup> WIB92

#### 4. Verwerving van werkgeversaandelen

Het gaat hier om betalingen in geld door de werknemer voor aandelen die een fractie vertegenwoordigen van het maatschappelijk kapitaal van de binnenlandse vennootschap die de belastingplichtige tewerkstelt. Deze betalingen mogen eveneens gedaan zijn aan de vennootschap waarvan de werkgeefster volgens de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekening van ondernemingen onweerlegbaar wordt geacht een dochter of een kleindochteronderneming te zijn.

Voorwaarde voor de belastingvermindering is dat:

- de betaling in geld moet gebeuren;
- het bewijs wordt geleverd dat de betaling werd gedaan en dat de aandelen op het einde van het belastbaar tijdperk nog in zijn bezit zijn;
- voor het bewuste belastbaar tijdperk geen vermindering voor pensioensparen toegekend is (cf. punt 5).

Voor het *behouden* van de vermindering is vereist dat het bewijs kan geleverd worden dat de belastingplichtige de aandelen de 5 volgende belastbare tijdperken nog in zijn bezit heeft (behoudens bij overlijden). Indien de belastingplichtige de effecten waarvoor hij de vermindering ontving, toch binnen 5 jaar na hun aanschaffing vervreemdt, dan creëert hij een beroepsinkomen (categorie bezoldigingen) gelijk aan zoveel zestigsten van de aanschaffingsprijs als er nog volle maanden te lopen blijven tot het einde van de termijn van 5 jaar<sup>1353</sup>.

De vermindering wordt slechts toegekend in zoverre de betalingen 500 EUR (aj. 2008: 650 EUR; aj. 2009: 660 EUR) niet overschrijden. Bij koninklijk besluit kan dit bedrag tot 1 000 EUR (aj. 2008: 1 300 EUR; aj. 2009: 1 320 EUR) worden opgetrokken.

<sup>1348</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/500.745, 5 juni 1998, *Bull. Bel.*, afl. 784, 1553; Circ. nr. Ci.RH.331/542.158, 4 januari 2002, *Bull. Bel.*, afl. 823, 785.

<sup>1349</sup>Cass. 17 mei 1996, *R.W.* 1996-97, 576.

<sup>1350</sup>Luik 5 februari 1997, *F.J.F.*, No. 97/164.

<sup>1351</sup>Circ. nr. Ci.D.19/402.192, 25 april 1990, *Bull. Bel.*, afl. 695, 1563.

<sup>1352</sup>Circ. nr. Ci.D.19/402.192, 19 juli 1990 *Bull. Bel.*, afl. 697, 2229.

<sup>1353</sup>Art. 31 lid 3 en art. 515bis lid 1 WIB92.

Met betrekking tot de oude aftrekregeling verwijzen we naar de circulaires nr. Ci.D.19/402.192 van 25 april 1990 en nr. Ci.D.19/402.192 van 19 juli 1990, geciteerd onder 3.

### 1363,60

art. 145<sup>9</sup>

art. 145<sup>16</sup> WIB92 en art. 63<sup>5</sup>

tot 63<sup>9</sup>

KB/WIB92

## 5. Betalingen voor het pensioensparen

Komen eveneens voor belastingvermindering in aanmerking, de bedragen die in België definitief worden gestort voor het aanleggen van een collectieve spaarrekening, een individuele spaarrekening of als premie van een spaarrekening, waarbij betalingen op verschillende van deze soorten rekeningen niet mogen gecumuleerd worden.

De aftrek wordt aan iedere echtgenoot toegestaan, voor zover hij persoonlijk houder is van een spaarrekening of een spaarverzekering. Er is geen belastingvermindering in het uitzonderlijke geval dat de inkomsten van het gezin uitsluitend uit onroerende inkomsten bestaan<sup>1354</sup>.

De belastingvermindering is onderworpen aan de volgende voorwaarden:

- het contract wordt aangegaan door een rijksinwoner of een inwoner van een lidstaat van de Europese Economische Ruimte<sup>1355</sup> vanaf de leeftijd van 18 jaar en voor de leeftijd van 65 jaar;
- voor een looptijd van ten minste 10 jaar;
- de voordelen van het contract zijn bedongen bij leven ten voordele van de belastingplichtige zelf of bij overlijden ten voordele van de echtgenoot of van bloedverwanten tot de tweede graad. Wanneer het spaarverzekeringscontract dient voor het wedersamenstellen of het waarborgen van een hypothecaire lening die voor een woning is aangegaan, moeten de voordelen bedongen zijn ten gunste van de personen die ingevolge het overlijden van de verzekerde de volle eigendom of het vruchtgebruik van die woning verwerven;
- een attest moet kunnen voorgelegd worden;
- de gelijkschakeling van wettelijk samenwonenden en gehuwden met ingang van aanslagjaar 2005, heeft tot gevolg dat de voordelen van het contract in geval van overlijden ook bedongen mogen worden ten gunste van de wettelijk samenwonende partner. In dit verband merken wij nog op dat dit niet enkel zo is met betrekking tot nieuwe contracten gesloten vanaf 1 januari 2005, maar ook voor de lopende contracten gesloten voor 2004 (indien de andere voorwaarden zijn vervuld)<sup>1356</sup>;
- wanneer de spaartegoeden, kapitalen en afkoopwaarden zijn uitgekeerd en afzonderlijk belast (art. 171 2° e WIB92) zal de vermindering niet meer worden toegekend, behoudens indien de uitkering het gevolg is van overlijden van de belastingplichtige, of wanneer deze de leeftijd van 65 jaar heeft bereikt;

<sup>1354</sup>Vr. nr. 836 DAEMS 28 maart 1997, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, nr. 81, 12 mei 1997, 11089 en *Bull. Bel.*, afl. 774, 1890.

<sup>1355</sup>Vanaf het aj. 2007 is de belastingvermindering voor het pensioensparen niet meer beperkt tot rijksinwoners. Deze met het Europees recht strijdige beperking is weggewerkt door art. 351 en 358 wet 27 december 2006 houdende diverse bepalingen (I), B.S. 28 december 2006.

<sup>1356</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/569.665 (AOIF 19/2005).

- de vermindering geldt slechts in zoverre de bedragen 500 EUR (aj. 2008: 810 EUR; aj. 2009: 830 EUR) niet overschrijden. Bij koninklijk besluit kan dit bedrag tot 1 000 EUR (aj. 2008: 1 300 EUR; aj. 2009: 1 320 EUR) per belastbaar tijdperk opgetrokken worden;

art. 145<sup>14</sup> WIB92

- deze vermindering kan niet worden gecombineerd met de vermindering wegens verwerking van werkgeversaandelen (art. 145<sup>14</sup> WIB92).

art. 145<sup>11</sup> en art. 145<sup>12</sup> WIB92

Artikel 145<sup>11</sup> en 145<sup>12</sup> van het WIB92 legt op in welke activa de betaalde sommen in het kader van het pensioensparen belegd moeten worden, en welke voorwaarden in dit verband gesteld worden.

De fiscale wet verbiedt niet dat een belastingplichtige een individueel levensverzekeringscontract vervangt door een contract van pensioensparen en achtereenvolgens de door hem gedane betalingen in aftrek brengt als stortingen van een levensverzekeringcontract en stortingen voor een pensioenverzekering<sup>1357</sup>.

Inzake de oude aftrekregeling in het kader van (oud) artikel 71 van het WIB92 wordt verwezen naar:

- DE SMET, M., "Reflecties omtrent het stelsel van derdeleeftijds- of pensioensparen", *Fiskofoon* 1987, 145-146.
- SCHOCKERT, A., "Pensioensparen en risicodragend kapitaal", *A.F.T.* 1988, 206-211, *R.G.F.* 1988, 104-109.
- Circulaire nr. Ci.RH.26/437.743, 30 april 1992, *Bull. Bel.*, afl. 717, 1577 (in pandgeving van een spaarverzekeringcontract).
- Vr. DAEMS 25 mei 1998, *Bull. Bel.*, afl. 791, 918.

## 6. Aanvullend pensioen meewerkende echtgenoot

**1363,70**

art. 145<sup>16bis</sup> WIB92

De oude regeling waarbij de medewerkende echtgenoot kon genieten van een belastingvermindering inzake de opbouw van een eigen aanvullend pensioen werd opgeheven: cf. artikelen 145<sup>1</sup>, 6<sup>o</sup> en 145<sup>16bis</sup> van het WIB92 opgeheven door de programmawet van 24 december 2002.

**1363,80**

art. 145<sup>17</sup>- 145<sup>20</sup> WIB92

### b. Verhoogde vermindering voor het bouwsparen

Bibliografie – Circ. nr. Ci.RH.331/461.833, 19 oktober 1995, *Bull. Bel.*, afl. 755, 3125.

Wat de premies van individuele verzekeringen betreft, als bedoeld in artikel 145<sup>4</sup> van het WIB92 en de aflossingen en wedersamenstellingen van hypothecaire leningen (art. 145<sup>5</sup> WIB92) heeft de wet van 28 december 1992 onder bepaalde voorwaarden een zogenaamde verhoging van de belastingvermindering willen toekennen.

Voor deze verhoogde vermindering worden de volgende voorwaarden gesteld:

- de voorwaarden als bedoeld in respectievelijk artikel 145<sup>4</sup> en artikel 145<sup>5</sup> van het WIB92;

<sup>1357</sup>Brussel 19 mei 2000, *Act. Fisc.* 2000 (B. MARISCAL en L. NIESSSEN), afl. 34, 6, *Fisc. Koer.* 2000, 340.

- de hypothecaire lening wordt aangegaan voor het verwerven van de enige woning in België (bij het afsluiten van de lening);
- de vermindering geldt slechts in zoverre de bijdragen en betalingen betrekking hebben op de eerste schijf van 50 000 EUR (aj. 2008: 65 060 EUR; aj. 2009: 66 240 EUR) verhoogd met 5 %, 10 %, 20 % of 30 % al naargelang de belastingplichtige 1, 2, 3 of meer kinderen ten laste heeft op 1 januari van het jaar na dat waarin het leningscontract is afgesloten.

Deze vermindering wordt berekend tegen het voor de belastingplichtige aangerekende hoogste tarief of nog de marginale aanslagvoet (overeenkomstig art. 130 WIB92). Bij gelijktijdige toepassing van de gewone belastingvermindering en de verhoogde belastingvermindering heeft de verhoogde vermindering voorrang. Noteer nog dat het marginaal tarief per belastingplichtige echtgenoot of wettelijk samenwonende wordt vastgesteld. Is de bijzondere gemiddelde aanslagvoet hoger dan de marginale aanslagvoet, dan zal voorrang worden gegeven aan de bijzonder gemiddelde aanslagvoet (minimum 30 %).

Wijzen wij nog op het feit dat met ingang van het aanslagjaar 2005 de volledige decumulatie geldt en bijgevolg het 'enige' karakter van de woning per belastingplichtige wordt beoordeeld.

En, met ingang van het aanslagjaar 2006 is een nieuwe woonfiscaliteit van toepassing op leningen gesloten per 1 januari 2005. In dit verband werd bij de programmawet van 27 december 2004 de aftrek voor de 'enige eigen woning' ingevoerd welke in de plaats komt van onder meer de belastvermindering voor het bouwsparen (behoudens voor de toepassingen die onder de overgangsbepaling vallen). Als gevolg hiervan wordt de belastingvermindering voor het bouwsparen (inzake kapitaalaflossingen en levensverzekeringspremies) overbodig en vervalt dan ook<sup>1358</sup>. Voor een meer gedetailleerde uiteenzetting over de nieuwe woonfiscaliteit verwijzen wij naar randnr. 1340.

Voor een verduidelijking van enkele concrete gevallen van vóór de nieuwe woonfiscaliteit<sup>1359</sup>.

### 1363,90

art. 145<sup>21</sup> - 145<sup>23</sup>  
WIB92

#### c. Vermindering voor uitgaven betaald voor prestaties in het kader van -plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen en voor prestaties betaald met dienstencheques

- Bibliografie
- Circ. nr. Ci.RH.241/469.269, 28 februari 1997, *Bull. Bel.*, afl. 770, 756.
  - Circ. nr. Ci.RH.331/569.666 (AOIF 16/2005), 14 april 2005.
  - MAES, L., "Dienstencheque komt naast PWA-cheque", *Fiscoloog* 2001, afl. 812, 1-3.
  - X, "Dienstencheques: uitvoeringsbesluit", *Fiscoloog* 2002, afl. 844, 6.

art. 145<sup>21</sup> - 145<sup>23</sup>  
WIB92

Er bestaat een belastingvermindering voor privékosten betaald voor prestaties te verrichten door een werknemer in het kader van plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen (PWA). Deze vermindering werd aangevuld met een vermindering voor prestaties die worden betaald met dienstencheques<sup>1360</sup>. De modaliteiten van deze dienstencheque werden vastge-

<sup>1358</sup>Art. 400 programmawet 27 december 2004, B.S. 31 december 2004.

<sup>1359</sup>Vr. nr. 424 EEMAN 10 juni 1993, *Vr. & Antw. Senaat* 1992-1993, 20 juli 1993, 3307 en *Bull. Bel.*, afl. 732, 3276; Circ. nr. Ci.RH.331/542.158, 4 januari 2002, *Bull. Bel.*, afl. 823, 785; Vr. nr. 2060 CALUWE 22 april 2002, *Vr. & Antw. Senaat* 2001-2002, 2 juli 2002, 3095.

<sup>1360</sup>Programmawet 22 december 2003, B.S. 31 december 2003.

legd bij koninklijk besluit van 9 januari, 5 februari en 31 maart 2004<sup>1361</sup>. Een dienstencheque is een betaalmiddel waarmee een natuurlijke persoon zijn aandeel betaalt in de prijs van zogenaamde buurtwerken die hij heeft laten uitvoeren door een daartoe erkende onderneming. De dienstencheques mogen uitsluitend worden gebruikt voor huishulp van huishoudelijke aard. De gewesten kunnen het doel van deze dienstencheque vooralsnog verruimen.

De vermindering voor de PWA-cheque wordt zoals de vermindering voor het langetermijnsparen berekend tegen een bijzondere gemiddelde aanslagvoet (cf. zie randnr. 1363,10, a).

De belastingvermindering bedraagt bijgevolg ten minste 30 % en ten hoogste 40 %. De aankoop van een dienstencheque geeft recht op een belastingvermindering van 30 %.

De uitgaven komen slechts voor belastingvermindering in aanmerking:

- ten belopen van de nominale waarde van PWA-cheques of dienstencheques die op naam van de belastingplichtige zijn uitgegeven en die hij in de loop van het belastbaar tijdperk bij de uitgever heeft aangekocht, verminderd met de nominale waarde van die PWA-cheques of dienstencheques die in de loop van datzelfde belastbaar tijdperk aan de uitgever zijn terugbezorgd;

art. 63<sup>10</sup>

KB/WIB92

- op voorwaarde dat de belastingplichtige bij zijn aangifte een attest voegt, uitgereikt door de uitgever van de PWA-cheques (art. 63<sup>10</sup> KB/WIB92) of dienstencheques.

De vermindering wordt slechts toegekend over de uitgaven tot ten hoogste 1 810 EUR (aj. 2008: 2 360 EUR; aj. 2009: 2 400 EUR)<sup>1362</sup> en geldt per belastingplichtige. Indien een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt het totale bedrag (al dan niet begrensd) aan betaalde vergoedingen evenredig omgedeeld tussen de echtgenoten of wettelijk samenwonenden. In die zin is het van geen belang wie de betaling heeft gedaan<sup>1363</sup>.

**1364**

#### d. Vermindering voor energiebesparende uitgaven in de woonsector en voor passiefhuizen

- Zie
- Wet 31 juli 2004 tot wijziging van artikel 145<sup>24</sup> van het WIB92 teneinde het rationeel energiegebruik in woningen verder aan te moedigen, *B.S.* 23 augustus 2004.
  - Wet 27 april 2007 tot invoering van een belastingvermindering voor passiefhuizen, *B.S.* 10 mei 2007
  - Circ. nr. Ci.RH.331/554.678, 20 februari 2003, *Bull. Bel.*, afl. 835, 610-631.
  - Circ. nr. Ci.RH.331 /554.678 (AOIF 2/2003), 19 mei 2004.

#### Vanaf aanslagjaar 2004

Met ingang van het aanslagjaar 2004 wordt een belastingvermindering ingevoerd voor uitgaven die door de belastingplichtige werden gedaan voor zijn woning en die een rationeler energiegebruik tot gevolg hebben<sup>1364</sup>.

<sup>1361</sup>KB 9 januari 2004, *B.S.* 15 januari 2004; KB 5 februari 2004, *B.S.* 16 februari 2004; KB 31 maart 2004, *B.S.* 16 april 2004.

<sup>1362</sup>Vr. nr. 1108 DETIEGE, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, 7 november 1997 en *Bull. Bel.*, afl. 783, 1290.

<sup>1363</sup>*Fiscoloog*, afl. 978, 6; *Fiscoloog*, afl. 959, 4 en *Fiscoloog*, afl. 984, 13.

<sup>1364</sup>Ingevoegd bij art. 33 A wet 10 augustus 2001, *B.S.* 20 september 2001.

De vermindering kan worden toegekend aan de eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker.

Volgende uitgaven komen in aanmerking voor de vermindering:

1. uitgaven voor de vervanging van oude stookketels of voor het onderhoud van een stookketel;
2. uitgaven voor de installatie van een systeem van waterverwarming door middel van zonne-energie;
3. uitgaven voor de plaatsing van zonnecelpanelen;
4. uitgaven voor de plaatsing van alle andere geothermische energie-opwekking<sup>1365</sup>;
5. uitgaven voor dubbele beglazing;
6. uitgaven voor isolatie van daken;
7. uitgaven voor de plaatsing van een warmteregeling van een installatie van centrale verwarming door middel van thermostatische kranen of door een kamerthermostaat met tijdschakeling;
8. uitgaven voor een energieaudit van de woning.

Voor de categorieën 1 tot 4 van de hierboven vermelde uitgaven bedroeg de belastingvermindering 15 %. Voor de andere categorieën bedroeg de vermindering 40 %. De maximale aftrek per belastbaar tijdperk bedroeg 500 EUR (aj. 2005: 610 EUR, aj. 2006: 620 EUR) en gold per woning. Deze vermindering moet dan ook tussen de eigenaars worden omgedeeld in functie van hun aandeel in de eigendom (lees kadastraal inkomen). Het bedrag van 500 EUR kan bij koninklijk besluit nog worden verhoogd tot 1 000 EUR (aj. 2005: 1 220 EUR, aj. 2006: 1 240 EUR).

Voor uitgaven die reeds als beroepskosten in aftrek werden genomen of waarvoor een investeringsaftrek werd bekomen, kan geen belastingvermindering worden verkregen.

#### Vanaf aanslagjaar 2006

Noteer dat bij wet van 31 juli 2004 verschillende wijzigingen werden doorgevoerd. Zo werd onder meer bepaald dat<sup>1366</sup>:

- ook de huurder die werken laat uitvoeren aan de gehuurde woning, recht heeft op de hier bedoelde belastingvermindering;
- het percentage van de belastingvermindering eenvormig wordt vastgelegd op 40 % en dit ongeacht de gedane werken (zie voorheen onderscheid categorie 1 tot 4 en categorie 5 tot 8);
- het maximumbedrag voor het *vernieuwen* van de bestaande woning wordt opgetrokken tot 750 EUR per woning (aanslagjaar 2006). Het maximumbedrag voor het *bouwen* of het *verwerven* in nieuwe staat van een woning blijft gehandhaafd op 620 EUR (aanslagjaar 2006).

De belastingvermindering geldt nog steeds per woning en moet worden omgedeeld tussen de eigenaars of huurders.

<sup>1365</sup> Art. 16 programmawet 5 augustus 2003, B.S. 7 augustus 2003. Noteer dat de programmawet spreekt over een categorie "3bis".

<sup>1366</sup> Art. 2 wet 31 juli 2004, B.S. 23 augustus 2004.



### Vanaf aanslagjaar 2007

Vanaf aanslagjaar 2007 mag het totaal van de verschillende belastingverminderingen per belastbaar tijdperk en per woning niet meer bedragen dan (te indexeren) 1 000 EUR (aj. 2007: 1 280 EUR).

### Vanaf aanslagjaar 2008

Vanaf aanslagjaar 2008 wordt het basisbedrag van 1 000 EUR opgetrokken tot 2 000 EUR (aj. 2008: 2 600 EUR, aj. 2009: 2 650 EUR). Bovendien wordt dit bedrag verhoogd met 600 EUR (aj. 2008: 780 EUR, aj. 2009: 790 EUR) (basisbedrag 600 EUR) voor zover deze verhoging uitsluitend betrekking heeft op de uitgaven voor de installatie van een systeem van waterverwarming door middel van zonne-energie of de plaatsing van zonnepanelen.

Met ingang van aanslagjaar 2008 hebben natuurlijke personen die als eigenaar, bezitter, erfpachter of opstalhouder investeren in het bouwen of in nieuwe staat verwerven van een 'passiefhuis', of nog in het vernieuwen van een onroerend goed om het te verbouwen tot een 'passiefhuis', recht op een belastingvermindering. Met een 'passiefhuis' wordt een woning bedoeld gelegen in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte en die voldoet aan bepaalde criteria inzake energieverbruik voor verwarming en koeling en inzake luchtdichtheid.

De belastingvermindering bedraagt 600 EUR (aj. 2008: 780 EUR, aj. 2009: 790 EUR) "per belastbaar tijdperk en per woning" en kan tot tien opeenvolgende belastbare tijdperken worden toegekend<sup>1367</sup>.

- e. Vermindering voor uitgaven voor vernieuwing van woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid

#### 1364,10

art. 145<sup>25</sup> WIB92

Er wordt een belastingvermindering verleend voor de uitgaven die tijdens het belastbare tijdperk werkelijk zijn betaald voor de vernieuwing van een woning gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid en waarvan de belastingplichtige eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruik is.

Een zone voor positief grootstedelijk beleid is een gemeente of een afgebakend deel van een gemeente waar het woon- en leefklimaat moet worden verbeterd door specifieke maatregelen. De zones voor positief grootstedelijk beleid worden na een wetenschappelijke studie voor een periode van zes jaren door de Koning vastgelegd<sup>1368</sup>.

Voor kleinstedelijke gebieden geldt de belastingvermindering niet, ook al zijn er verwaarloosde buurten. Volgens de minister is er geen discriminatie, omdat de selectie van de probleemzones gebaseerd is op twee uitvoerige wetenschappelijke studies uit 2000 van twee

<sup>1367</sup>Bij KB van 19 december 2007 (B.S. 27 december 2007) zijn voor het kalenderjaar 2007 twee instellingen erkend: de 'VZW Passiefhuis-Platform' en de 'Plate-forme Maison Passive ASBL'. De 'kwaliteitsverklaring passiefhuis' en de 'déclaration de qualité de maison passive' die deze instellingen tijdens het voorbije jaar hebben uitgereikt, merkt het KB uitdrukkelijk aan als een geldig certificaat.

<sup>1368</sup>Art. 110 A programmawet 8 april 2003, B.S. 17 april 2003, inwerkingtreding vanaf aj. 2004 (cf. art. 112 lid 1).

universiteiten, een Nederlandse en een Franstalige, en waarbij het volstond dat een buurt in één van de twee studies als probleemzone aangewezen werd, om opgenomen te worden op de lijst (KB 4 juni 2003)<sup>1369</sup>. De onderzoeken, en dus ook de uiteindelijke lijst van probleemzones, werden echter wel beperkt tot de 17 grootste Belgische 'stadsgewesten', op basis van de volkstelling van 1991.

Momenteel zijn er zo 638 achtergestelde buurten geselecteerd (een 'buurt' heeft minstens 100 inwoners) in 26 Vlaamse steden en 33 Waalse steden, plus 17 zones in Brussel.

De belastingvermindering wordt verleend als aan de volgende voorwaarden is voldaan:

- a. op het ogenblik van de uitvoering van de werken is de desbetreffende woning de enige woning van de belastingplichtige;
- b. de woning is bij de aanvang van de werken minstens 15 jaar in gebruik genomen;
- c. de totale kostprijs van de werken bedraagt minimum 2 500 EUR inclusief btw (aj. 2008: 3 250 EUR; aj. 2009: 3 310 EUR);
- d. de werken worden verricht door een geregistreerde aannemer (art. 401 WIB92).

De belastingvermindering bedraagt 15 % van de werkelijk gedane uitgaven met een maximum van 500 EUR (aj. 2008: 650 EUR; aj. 2009: 660 EUR) per belastbaar tijdperk per woning. Opnieuw wordt de belastingvermindering tussen de eigenaars omgedeeld in functie van hun aandeel in de eigendom.

De programmawet van 9 juli 2004 voorziet in de mogelijkheid om het basisbedrag bij koninklijk besluit te verhogen tot 1 000 EUR per woning (niet geïndexeerd)<sup>1370</sup>.

- f. Vermindering voor de verwerving van obligaties uitgegeven door het Kringloopfonds en Startersfonds – Vermindering voor de verwerving van obligaties uitgegeven door het Fonds ter Reductie van de Globale Energiekost

#### 1364,20

art. 145<sup>26</sup>- 145<sup>27</sup> WIB92

- Zie
- Circ. nr. AFZ/2003-0515, 8 januari 2004.
  - Circ. nr. Ci.RH.331/569.666 (AOIF 16/2005), 14 april 2004.

#### Obligaties uitgegeven door het Kringloopfonds en Startersfonds

Wanneer men zich inschrijft op obligaties met een looptijd van 60 maanden die door het Kringloopfonds<sup>1371</sup> of het Startersfonds<sup>1372</sup> op naam worden uitgegeven, wordt een belastingvermindering verleend voor de sommen die tijdens het belastbare tijdperk zijn gestort voor de verwerving ervan.

Indien men wil genieten van de belastingvermindering, moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

- a. de obligaties moeten gedurende de gehele looptijd in het bezit van de inschrijver blijven (uitgezonderd bij overlijden);
- b. indien de obligaties binnen de 60 maanden na de inschrijving worden vervreemd, vervalt voor de nieuwe bezitter het recht op een belastingvermindering;

<sup>1369</sup>KB 4 juni 2003, B.S. 20 juni 2003, *err.* B.S. 21 november 2003.

<sup>1370</sup>Programmawet 9 juli 2004, B.S. 15 juli 2004 tot wijziging van art. 110 programmawet 8 april 2003, B.S. 17 april 2003.

<sup>1371</sup>Art. 113 programmawet 8 april 2003, B.S. 17 april 2003.

<sup>1372</sup>Art. 116 programmawet 8 april 2003, B.S. 17 april 2003.

- c. bij overlijden van de inschrijver betaalt het fonds aan de rechtsverkrijgenden het volledige bedrag van de obligaties uit, vermeerderd met het evenredig deel van de verlopen, maar nog niet uitgekeerde interesten. De voorheen verkregen belastingvermindering blijft behouden;
- d. de inschrijver voegt bij zijn aangifte in de personenbelasting de verklaring waarvan sprake in artikel 145<sup>26</sup>, § 3, respectievelijk artikel 145<sup>27</sup>, § 3 van het WIB92.

De belastingvermindering bedraagt 5 % van de werkelijk gedane betalingen, met een maximum van 210 EUR per belastbaar tijdperk (aj. 2008: 270 EUR; aj. 2009: 280 EUR). Iedere belastingplichtige heeft persoonlijk recht op deze belastingvermindering op basis van de obligaties die op zijn persoonlijke naam zijn uitgegeven.

Een belastingvermeerdering is voorzien indien de inschrijver de obligaties vervreemdt voor het verstrijken van de volledige periode.

#### Obligaties uitgegeven door het Fonds ter Reductie van de Globale Energiekost

art. 145<sup>29</sup> WIB92

Ingevoerd door de wet van 27 december 2005<sup>1373</sup>: wanneer men zich inschrijft op obligaties met een looptijd van 60 maanden die door het Fonds ter Reductie van de Globale Energiekost op naam worden uitgegeven, wordt een belastingvermindering verleend voor de sommen die tijdens het belastbare tijdperk zijn gestort voor de verwerving ervan.

Indien men wil genieten van deze belastingvermindering, moet aan de volgende voorwaarden worden voldaan:

- a. de obligaties moeten gedurende de gehele looptijd in het bezit van de inschrijver blijven (uitgezonderd bij overlijden);
- b. indien de obligaties binnen de 60 maanden na de inschrijving worden vervreemd, vervalt voor de nieuwe bezitter het recht op een belastingvermindering;
- c. bij overlijden van de inschrijver betaalt het fonds aan de rechtsverkrijgenden het volledige bedrag van de obligaties uit, vermeerderd met het evenredig deel van de verlopen, maar nog niet uitgekeerde interesten. De voorheen verkregen belastingvermindering blijft behouden;
- d. de inschrijver voegt bij zijn aangifte in de personenbelasting de verklaring waarvan sprake in artikel 145<sup>29</sup>, § 3 van het WIB92.

De belastingvermindering bedraagt 5 % van de werkelijk gedane betalingen, met een maximum van 210 EUR per belastbaar tijdperk (aj. 2008: 270 EUR; aj. 2009: 280 EUR). Iedere belastingplichtige heeft persoonlijk recht op deze belastingvermindering op basis van de obligaties die op zijn persoonlijke naam zijn uitgegeven.

Een belastingvermeerdering is voorzien indien de inschrijver de obligaties vervreemdt voor het verstrijken van de volledige periode.

- g. Vermindering voor uitgaven voor de verwerving van een voertuig met een maximale uitstoot van 115 gram CO<sub>2</sub> per kilometer of van een dieselveertuig uitgerust met een roetfilter

**1364,30**

<sup>1373</sup>Art. 156 wet 27 december 2005, B.S. 30 december 2005.

- Bibliografie
- KB 8 juni 2007 tot bepaling van de regels voor de toekenning van een korting voor de verwerving van een voertuig met een maximale uitstoot van 115 gram CO<sub>2</sub> per kilometer en van een dieselveertuig standaard uitgerust met een roetfilter, *B.S.* 19 juni 2007.
  - VAN DYCK, J., "Verwerving milieuvriendelijke wagens: uitkijken wie wat betaalt", *Fiscoloog* 2007, afl. 1057, 5.
  - VAN DYCK, J., "'Gemiddelde' bedrijfswagens betalen mee de fiscale rekening", *Fiscoloog* 2007, afl. 1063, 5.
  - VAN HAM, B. en DUMOULIN, B., "Belastingvermindering vervangen: korting op factuur bij aankoop milieuvriendelijke wagen", *Fisc. Act.* 2007, afl. 35, 6-7.

**1364,35**art. 145<sup>28</sup> WIB92

In een programmawet van 9 juli 2004 voerde de wetgever een *belastingvermindering* in voor uitgaven betaald voor de verwerving in nieuwe staat van een 'milieuvriendelijke' personenauto, auto voor dubbel gebruik of minibus ('milieuvriendelijk' wil zeggen dat de CO<sub>2</sub>-uitstoot van het voertuig niet meer mag bedragen dan 115 gram/km). De belastingvermindering is gelijk aan 3 % van de aanschaffingswaarde van het voertuig (met een maximum van 615 EUR (aj. 2008: 200 EUR)), wanneer de CO<sub>2</sub>-uitstoot 105 tot maximaal 115 gram/km bedraagt. Is de CO<sub>2</sub>-uitstoot minder dan 105 gram/km, dan wordt de vermindering opgetrokken naar 15 % van de aanschaffingswaarde met een maximum van 3 280 EUR (aj. 2008: 4 270 EUR).

Naast voornoemde belastingvermindering voerde een programmawet van 27 december 2006 een specifieke belastingvermindering in voor uitgaven betaald voor de verwerving in nieuwe staat van een personenauto, auto voor dubbel gebruik of minibus met 'dieselmotor die standaard is uitgerust met een roetfilter' (die maximaal 5 mg deeltjes per km uitstoot) en met een CO<sub>2</sub>-uitstoot van minder dan 130 gram/km. De specifieke vermindering is forfaitair vastgesteld op 150 EUR (aj. 2008: 200 EUR) en kan gecumuleerd worden met de bestaande vermindering. Deze uitbreiding van de belastingvermindering geldt voor de uitgaven gedaan sinds 1 januari 2007 (art. 145<sup>28</sup> § 2 WIB92).

Met ingang van 1 juli 2007 verving een programmawet van 27 april 2007 beide belastingverminderingen door een rechtstreekse *korting op factuur* voor de verwerving van personenwagens, wagens voor dubbel gebruik en minibussen. De nieuwe regeling houdt in dat wanneer een natuurlijke persoon na 30 mei 2007 een milieuvriendelijke wagen in 'nieuwe staat' verwerft, de leverancier ertoe gehouden is een rechtstreekse korting op factuur toe te staan. Het bedrag van de korting is identiek aan het bedrag van de belastingvermindering. Mits aanvraag binnen de drie maanden volgend op de kalendermaand waarin de leveringen (met korting) werden verricht, kan de leverancier een terugbetaling van de verleende korting verkrijgen. Merk op dat de toepassingstermijn van de specifieke korting voor dieselwagens met een roetfilter beperkt is in de tijd: zij geldt slechts tot 31 december van het jaar dat het jaar voorafgaat waarin "de Europese Commissie de verplichting invoert dat alle modellen standaard moeten worden uitgerust met een roetfilter".

- h. Vermindering voor uitgaven gedaan voor vernieuwing van tegen een redelijke huurprijs in huur gegeven woningen.

**1364,40**

art. 145<sup>30</sup>

Met ingang van aanslagjaar 2008 wordt een belastingvermindering verleend voor bepaalde uitgaven die tijdens het belastbare tijdperk werkelijk zijn betaald voor de vernieuwing van een woning gelegen in België waarvan de belastingplichtige eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker is. De bijkomende vereiste dat de belastingplichtige de huurwoning via een sociaal verhuurkantoor verhuurt, waarborgt dat laatstgenoemde de woning tegen een redelijke huurprijs in huur heeft gegeven. Opdat de belastingvermindering zou worden toegekend moet de woning op het ogenblik van de aanvang van de werken sedert ten minste vijftien jaar in gebruik genomen zijn. Vervolgens moet de totale kostprijs van de werken, inclusief btw, ten minste 7 500 EUR (aj. 2008: 9 760 EUR; aj. 2009: 9 940 EUR) bedragen. Tenslotte is ook vereist dat de dienstverrichting met betrekking tot die werken, gebeurt door een persoon die op het ogenblik van het sluiten van het aannemingscontract als aannemer is geregistreerd overeenkomstig artikel 401 van het WIB92. De belastingvermindering zelf bedraagt 45 % van de werkelijk gedane uitgaven en wordt gespreid over een periode van negen opeenvolgende belastbare tijdperken. De jaarlijkse vermindering van 5 % van de werkelijk gedane uitgaven werd door de wetgever beperkt tot een jaarlijks maximum van 750 EUR (aj. 2008: 980 EUR; aj. 2009: 990 EUR). Indien voor echtgenoten en wettelijk samenwonenden een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt de belastingvermindering proportioneel verdeeld in functie van het gedeelte van elke echtgenoot in het kadastraal inkomen van de woning waarin de werken werden uitgevoerd.

Uitgesloten van de vermindering zijn de uitgaven die als werkelijke beroepskosten zijn genomen, die recht geven op een investeringsaftrek, die in aanmerking komen voor de aftrekregeling met betrekking tot de kosten van restauratie van beschermde monumenten (art. 104 8° WIB92), voor de belastingvermindering voor energiebesparende investeringen (art. 145<sup>24</sup> WIB92) of voor de belastingvermindering in verband met uitgaven voor vernieuwing van woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid (art. 145<sup>25</sup> WIB92).

- i. Vermindering voor uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand

**1364,80**

art. 145<sup>31</sup>

Vanaf aanslagjaar 2008 kunnen belastingplichtigen die investeren in de beveiliging tegen inbraak of brand van de woning waarvan zij eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder, vruchtgebruiker of huurder zijn, genieten van een fiscaal voordeel in de vorm van een belastingvermindering. Die specifieke vermindering bedraagt 50 % van de werkelijke uitgaven tijdens het belastbare tijdperk met een jaarlijks maximum van 130 EUR (aj. 2008: 170 EUR; aj. 2009: 170 EUR) per woning. Ten aanzien van echtgenoten en wettelijk samenwonenden waarvoor een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, voorziet de wet ook hier in een verdeelsleutel in functie van het aandeel van elke partner in het kadastraal inkomen van de

betrokken woning. Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd ten name van echtgenoten en wettelijk samenwonenden die huurder zijn, wordt de belastingvermindering omgedeeld in functie van het belastbaar inkomen van elke partner ten opzichte van de totale belastbare inkomsten van de beide partners samen.

j. Vermindering voor pensioenen en vervangingsinkomsten

**1365**

- Bibliografie
- Wet 20 juli 1990 houdende economische en fiscale bepalingen, *Bull. Bel.*, afl. 697, 2179-2190.
  - Circ. nr. Ci.D.19/402.192 ,22 oktober 1990, 26e aflevering hervormingswet.
  - DE WOLF, M., "Een nieuw tijdperk voor de fiscaliteit van de bejaarden?", *A.F.T.* 1988, 144-149 en *R.G.F.* 1987, 249-254.
  - THILMANY, J., "Vergoedingen voor blijvende arbeidsongeschiktheid, een ontwikkeling die lessen inhoudt", *A.F.T.* 1988, 150-153.
  - MAES, L., "Gedecumuleerde vaststelling PB voor het aanslagjaar 2005", *Fiscoloog* 2004, afl. 959, 5.
  - VAN DYCK, J., "Hoe werkt de nieuwe 'bijkomende' belastingvermindering?", *Fiscoloog* 2008, afl. 1113, 10.

Tot en met aanslagjaar 2006

**1365,10**

art. 146 e.v. WIB92

De artikelen 146 en volgende van het WIB92 voorzien in bijzondere verminderingen voor de belastingplichtigen waarvan de belastbare beroepsinkomsten uitsluitend of gedeeltelijk bestaan, al naargelang het geval, uit pensioenen, vervangingsinkomsten, brugpensioenen of werkloosheidsuitkeringen<sup>1374</sup>.

Tot en met aanslagjaar 2004 varieerde de omvang van deze belastingvermindering naargelang de aard van het vervangingsinkomen en naargelang de belastingplichtige al dan niet was gehuwd. De vermindering wordt bovendien nog verder beperkt door een afbouwregeling van zodra de belastbare inkomsten van de belastingplichtige of beide echtgenoten een bepaalde grens bereikten.

Met ingang van aanslagjaar 2005 wordt de belastingvermindering voor de vervangingsinkomsten, met uitzondering van de brugpensioenen nieuw stelsel en werkloosheidsvergoedingen, geïndividualiseerd. Zij geldt dus voortaan per belastingplichtige en niet langer per gezin (art. 150 WIB92). Bovendien stemt het basisbedrag overeen met het bedrag dat in de vorige jaren werd toegekend aan alleenstaanden, namelijk (te indexeren) 1 344,57 EUR (aj. 2008: 1 749,55 EUR; aj. 2009: 1 781,29 EUR).

De maximale verminderingen bedragen:

- voor pensioenen: 1 344,57 EUR (aj. 2008: 1 749,55 EUR; aj. 2009: 1 781,29 EUR);

<sup>1374</sup>Circ. 11 januari 1984, *Bull. Bel.*, afl. 626, 695; Circ. 30 augustus 1985, *Bull. Bel.*, afl. 643, 2170; Circ. 29 januari 1986, *Bull. Bel.*, afl. 648, 431; Circ. 25 juli 1991, *Bull. Bel.*, afl. 708, 1959; Circ. 6 februari 1998, *Bull. Bel.*, afl. 780, 511; Circ. nr. Ci.RH.331/516.103, 18 februari 1999, *Bull. Bel.*, afl. 790, 633; Vr. nr. 1662 HAZETTE 7 april 1999, *Vr. & Antw.* Senaat 1998-1999, nr. 1-99, 5252.

- voor wettelijke ziekte- en invaliditeitsuitkeringen: 1 725,98 EUR (aj. 2008: 2 245,85 EUR; aj. 2009: 2 286,58 EUR);
- voor werkloosheidsuitkeringen bij alleenstaanden: 1 344,57 EUR (aj. 2008: 1 749,55 EUR; aj. 2009: 1 781,29 EUR);
- voor werkloosheidsuitkeringen bij gemeenschappelijke aanslag: 1 569,96 EUR (aj. 2008: 2 042,83 EUR; aj. 2009: 2 079,88 EUR).

In het geval dat er een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, noteren wij nog de volgende aandachtspunten:

- indien slechts één van de echtgenoten een vervangingsinkomen heeft, dan bedraagt de belastingvermindering slechts 1 344,57 EUR (te indexeren basisbedrag) daar waar men vroeger recht had op 1 569,96 EUR. De nieuwe regeling is in dat geval duidelijk ongunstiger geworden;
- indien beide echtgenoten een vervangingsinkomen genieten, dan bedraagt de belastingvermindering per echtgenoot of wettelijk samenwonende 1 344,57 EUR (te indexeren basisbedrag) daar waar men vroeger per gezin recht had op 1 569,96 EUR. In dit geval is de nieuwe regeling duidelijk gunstiger geworden;
- de belastingvermindering voor werkloosheidsuitkeringen en brugpensioenen van het nieuwe stelsel is op zich hoger (i.e. 1 569,96 EUR versus 1 344,57 EUR), maar geldt slechts in hoofde van beide partners samen.

De belastingverminderingen worden, zoals voorheen, geleidelijk afgebouwd (art. 151 WIB92). In voorkomend geval wordt gekeken naar het belastbare inkomen per belastingplichtige. Voor genietters van werkloosheidsuitkeringen en brugpensioenen van het nieuwe stelsel (i.e. echtgenoten en wettelijk samenwonenden) wordt gekeken naar de totaliteit van de belastbare inkomsten van beide partners samen.

In overeenstemming met artikel 154 van het WIB92 is geen belasting verschuldigd indien de belastingplichtige voor een bepaald jaar uitsluitend welbepaalde vervangingsinkomsten heeft genoten tot een vastgesteld maximum.

Oudere werklozen die genieten van werkloosheidsuitkeringen met een anciënniteitstoeslag, worden, al naargelang de hoogte van hun inkomsten, geheel of gedeeltelijk uitgesloten van de belastingvermindering<sup>1375</sup>. De reden daarvoor is dat dergelijke uitkeringen onder bepaalde voorwaarden niet worden aangemerkt als werkloosheidsuitkeringen, maar als andere vervangingsinkomsten in de zin van artikel 146, 5° van het WIB92<sup>1376</sup>.

De bedrijfsbeëindigingspremies die binnenschippers ontvangen naar aanleiding van de stopzetting van hun beroep, wordt belast als een vervangingsinkomen, rekening houdend met de specifieke belastingverminderingen<sup>1377</sup>.

Een circulaire van 30 september 1987<sup>1378</sup> licht de regels toe ter zake van de toepasselijke belastingverminderingen in het geval waarin personen na een tijdelijke werkhervatting, opnieuw een brugpensioen genieten<sup>1379</sup>.

<sup>1375</sup>KB 14 november 1996, *B.S.* 6 december 1996.

<sup>1376</sup>*Fiscalloog*, afl. 802, 8.

<sup>1377</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/524.237, 4 oktober 1999.

<sup>1378</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/380.185, 30 september 1987, *Bull. Bel.*, afl. 666, 2278.

<sup>1379</sup>Vr. nr. 13 TASSET 4 maart 1988, *Bull. Bel.*, afl. 674, 1352, *Vr. & Antw. Kamer* 1988 (bezoldiging a.e. werkloze); Vr. nr. 3 BOSMANS, *Vr. & Antw. Kamer* 1988, 15 juli 1988, 930 (tijdelijke werkonbekwaamheid).

Vanaf aanslagjaar 2007

### 1365,15

Ook hier heeft de wet op het generatiepact van 23 december 2005<sup>1380</sup> belangrijke wijzingen aangebracht aan de bestaande wetgeving.

Sinds 1 januari 2004 werd er inzake bruggpensioenen een onderscheid gemaakt tussen de bruggpensioenen 'oud stelsel', de bruggpensioenen 'nieuw stelsel' en de 'andere bruggpensioenen'. Waar voorheen de belastingvermindering voor de bruggpensioenen 'nieuw stelsel' (i.e. de bruggpensioenen toegekend vanaf 1 april 2004) berekend werd op grond van het netto-inkomen van beide echtgenoten of wettelijk samenwonenden samen, werd deze voor andere categorieën afzonderlijk per persoon berekend.

De wet op het generatiepact werkt deze mistoestand weg. Vanaf aanslagjaar 2006 wordt de belastingvermindering op basis van het netto-inkomen per echtgenoot berekend.

Een andere aanpassing doorgevoerd door de wet op het generatiepact is een meer technische aanpassing. Gezien bruggpensioenen 'oud stelsel' op dit moment niet meer voorkomen, werd artikel 146, 2° van het WIB92 gewijzigd in die zin dat alle verwijzingen naar het bruggpensioen 'oud stelsel' verdwenen zijn.

Een meer ingrijpende wijziging aangebracht door de wet op het generatiepact resulteert in een nieuwe regeling voor de aanvullingsvergoedingen bij bruggpensioen en voor de zogenaamde 'canada dry-regelingen' of 'pseudo-bruggpensioenen'<sup>1381</sup> (nieuw art. 31bis WIB92).

Tot en met aanslagjaar 2005 werden die vergoedingen zowel in de personenbelasting als in de bedrijfsvoorheffing beschouwd als een 'vervangingsinkomen', waardoor ze hetzelfde fiscale regime ondergingen als een werkloosheidsuitkering.

Vanaf 1 januari 2006 krijgen ze die fiscale behandeling enkel als ze worden betaald aan een werknemer van minstens 50 jaar en als de werkgever een verbintenis (cao of individuele overeenkomst) aangaat om ze door te betalen tijdens periodes van werkhervatting bij een andere werkgever of tijdens de werkhervatting als zelfstandige.

Tot 31 december 2007 is het voldoende dat in de verbintenis niet expliciet vermeld staat dat de betaling van de aanvullende vergoeding wordt onderbroken bij werkhervatting. Een circulaire van 16 juli 2007 preciseert dat indien een overeenkomst enkel stipuleert dat een aanvullende vergoeding wordt toegekend bij een werkloosheidsuitkering, dit geen overeenkomst betreft die een expliciete "clausule van niet-doorbetaling bij werkhervatting betreft". De belastingvermindering blijft bijgevolg intact. Eist de overeenkomst daarentegen dat de werknemer bewijst dat hij werkloos is, dan gaat het wel om een expliciet verbod dat de belastingvermindering doet verloren gaan. Vanaf 1 januari 2008 moet de cao of de individuele overeenkomst expliciet vermelden dat de aanvullende vergoeding bij werkhervatting als zelfstandige of als werknemer zal worden doorbetaald (art. 146 5° WIB92, dat de vergoedingen bedoeld in artikel 31bis lid 1, 2° van het WIB92 – bij gebrek aan werkhervatting bij een andere werkgever of bij gebrek aan werkhervatting als zelfstandige – uitsluit uit de categorie van de 'andere vervangingsinkomen').

Wanneer de werkgever de genoemde verbintenis niet aangaat, ondergaan de aanvullende vergoedingen het fiscaal regime van bezoldigingen. Gaat de werkgever die verbintenis om de aanvullende vergoeding door te betalen tijdens periodes van werkhervatting bij een an-

<sup>1380</sup>Wet 23 december 2005 op het Generatiepact, B.S. 30 december 2005.

<sup>1381</sup>De zgn. 'canada dry'-regeling is een regeling waarbij de werkgever aan zijn ontslagen oudere werknemer – die geen recht heeft op een normaal bruggpensioenregime – een aanvullende vergoeding (in supplement bij zijn werkloosheidsvergoeding) betaalt, dit met het oog op behouden van zijn loonniveau van voor het ontslag.



dere werkgever of tijdens werkhervatting als zelfstandige wel aan, dan zullen de aanvullende vergoedingen als een vervangingsinkomen worden belast.

Omdat de betrokken belastingplichtige in geval van het vinden van nieuw werk of het opstarten van een activiteit als zelfstandige mogelijks een vergoeding ontvangt van de oude werkgever bovenop het loon van zijn nieuw werk of de inkomsten uit zijn activiteit als zelfstandige, heeft de wet op het generatiepact een maatregel voorzien die er moet voor zorgen dat de belastingvermindering voor vervangingsinkomens zoals van toepassing op de aanvullende vergoeding (zie hierboven) niet ongedaan zou worden gemaakt. De wet voorziet daarom dat – vanaf 1 januari 2006 – het nieuwe loon/inkomen uitgesloten wordt bij de berekening van de genoemde belastingvermindering. Dit heeft als resultaat dat de belastingvermindering volledig wordt berekend op het vervangingsinkomen en niet op het nieuwe loon/inkomen uit de zelfstandige activiteit.

**1365,20**

Vanaf aanslagjaar 2008

Krachtens artikel 154 van het WIB92 blijft het belastbaar inkomen dat uitsluitend bestaat uit vervangingsinkomsten die de gestelde grenzen niet overschrijden, vrijgesteld van belastingen (weliswaar vanaf aanslagjaar 2008 'bijkomende belastingvermindering' genaamd, bovenop de gewone belastingvermindering voor vervangingsinkomsten). Nieuw is echter dat vanaf het aanslagjaar 2008 in een geleidelijke afbouw van de belastingvrijstelling is voorzien voor het geval de gestelde grenzen slechts licht overschreden worden (aanpassing art. 154 WIB92). Een lichte overschrijding van voornoemde grenzen leidt voortaan niet meer tot het wegvallen van de 'bijkomende belastingvermindering', aangezien de nieuwe afbouwregeling ervoor zorgt dat de uiteindelijke belasting bij lichte overschrijding niet meer bedraagt dan het inkomen dat de begrenzing overschrijdt. Indien het belastbaar inkomen van een belastingplichtige uitsluitend uit vervangingsinkomsten bestaat, maar de gestelde grenzen licht overschreden worden, heeft dit enkel tot gevolg dat de 'bijkomende vermindering' progressief wordt afgebouwd. Het kan niet voldoende benadrukt worden dat deze regeling alleen toepasbaar is wanneer het belastbaar inkomen van de belastingplichtige *uitsluitend* uit vervangingsinkomsten bestaat. Vanaf het ogenblik dat hijzelf (of zijn echtgenote of wettelijk samenwonende partner met wie hij samen wordt belast) naast zijn vervangingsinkomsten nog geniet van een ander soort belastbaar inkomen, vervalt de afbouwregeling volledig en kan de belastingplichtige met een hoge marginale belastingdruk geconfronteerd worden.

**1365,25**

Vanaf aanslagjaar 2009

art. 147-152 WIB92

Met ingang van aanslagjaar 2009 wordt van de overeenkomstig de artikelen ♦147 tot 152 van het WIB92 berekende vermindering een bedrag afgetrokken dat gelijk is aan 25 % van het verschil tussen het overeenkomstig artikel ♦131, lid 1, 1° of 2° van het WIB92

toegepaste bedrag van de belastingvrije som en het in artikel 131, lid 1, 3° van het WIB92 vermelde bedrag, wanneer het belastbaar inkomen van de belastingplichtige uitsluitend bestaat uit: pensioenen of andere vervangingsinkomsten, ofwel werkloosheidsuitkeringen, ofwel wettelijke ziekte- en invaliditeitsvergoedingen. In de andere gevallen wordt van de overeenkomstig de artikelen 147 tot 152 van het WIB92 berekende verminderingen een bedrag afgetrokken dat gelijk is aan 25 % van het in het vorige lid vermelde verschil, vermenigvuldigd met de verhouding tussen respectievelijk het bedrag van de pensioenen of andere vervangingsinkomsten, van de werkloosheidsuitkeringen of van de wettelijke ziekte- en invaliditeitsvergoedingen en het belastbaar inkomen van de belastingplichtige<sup>1382</sup>.

- i. Vermindering voor bezoldigingen ingevolge het presteren van overwerk dat recht geeft op een overwerktoeslag

### 1365,70

art. 154bis WIB92

Voor bezoldigingen die vanaf 1 juli 2005 worden toegekend ingevolge het presteren van overwerk dat recht geeft op een overwerktoeslag, wordt in hoofde van de betrokken belastingplichtige een belastingvermindering voorzien die gelijk is aan 24,75 % van het totaal van de berekeningsgrondslag voor de overwerktoeslag betreffende de uren die de belastingplichtige tijdens het belastbare tijdperk als overuren heeft gepresteerd (art. 154bis WIB92)<sup>1383</sup>. Met ingang van 1 april 2007 heeft de Koning de mogelijkheid gekregen om het percentage van de belastingvermindering in hoofde van de werknemer naargelang het geval maximaal te verhogen tot 57,75 of 66,81 %<sup>1384</sup>. De belastingvermindering is uitsluitend van toepassing op werknemers die:

- onderworpen zijn aan de arbeidswet van 16 maart 1971;
- tewerkgesteld zijn door een werkgever die onderworpen is aan de wet van 5 december 1968 betreffende de collectieve arbeidsovereenkomsten en paritaire comités;
- gedurende het belastbare tijdperk overwerk hebben gepresteerd dat recht geeft op een overwerktoeslag.

De belastingvermindering wordt beperkt tot 65 overwerkuren. Indien meer dan 65 uren als overwerk zijn gepresteerd, wordt dat totaal slechts in aanmerking genomen ten belope van een deel dat wordt bepaald door de verhouding tussen, enerzijds, 65 uren en, anderzijds, het totaal van de uren die als overwerk zijn gepresteerd. Daarenboven wordt de vermindering verrekend via de bedrijfsvoorheffing, na de vermindering voor kinderen ten laste, voor andere gezinslasten en voor de bijdragen van extralegale pensioenen<sup>1385</sup>. Met betrekking tot de vrijstelling van de doorstorting in hoofde van de werkgever voorziet de regeling uit de wet van 27 december 2006 dat de Koning het percentage van de vrijstelling kan verhogen tot maximaal 32,19 % of 41,25 % naargelang het geval.

<sup>1382</sup>Art. 65 wet 8 juni 2008, B.S. 16 juni 2008.

<sup>1383</sup>Wet van 3 juli 2005 houdende diverse bepalingen betreffende het sociaal overleg, B.S. 19 juli 2005, *Fiscoolog*, afl. 989, 4 en *Fiscoolog*, afl. 982, 1-3.

<sup>1384</sup>Art. 16 programmawet (I) 27 december 2006, B.S. 28 december 2006, *Fiscoolog*, afl. 1076, 10.

<sup>1385</sup>KB 28 juni 2005 tot wijziging van het KB/WIB92 op het stuk van de bedrijfsvoorheffing, B.S. 4 juli 2005.

## j. Vermindering voor inkomsten uit het buitenland

**1366**

art. 156 WIB92

Voor landen waar België geen dubbelbelastingverdrag mee heeft gesloten, zijn de inkomsten in beginsel onderworpen aan het normale tarief van de personenbelasting, zij het dat die belasting tot de helft wordt verminderd voor het gedeelte dat evenredig overeenstemt met (art. 156 WIB92):

- a. de inkomsten van in het buitenland gelegen onroerende goederen;
- b. de beroepsinkomsten die behaald<sup>1386</sup> en belast werden in het buitenland; 'belast' betekent 'een fiscaal stelsel ondergaan hebben'<sup>1387</sup>.

Wat het bewijs van de taxatievoorwaarde betreft: Brussel 8 december 1992<sup>1388</sup>;

- c. de drie eerste groepen van diverse inkomsten wanneer het gaat om: winsten of baten behaald en belast in het buitenland; prijzen, subsidies, renten en pensioenen lastens vreemde openbare instellingen; uitkeringen tot onderhoud lastens niet-rijksinwoners<sup>1389</sup>.

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt de vermindering sinds aanslagjaar 2005 per belastingplichtige op zijn totale netto-inkomen berekend.

art. 155 WIB92

De inkomsten die zijn vrijgesteld krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting, worden in rekening gebracht voor het bepalen van de belasting, maar de belasting wordt verminderd in evenredigheid met het gedeelte van de inkomsten die zijn vrijgesteld in het geheel van de inkomsten (dit is het principe van vrijstelling onder progressie) (art. 155 WIB92).

Uitzondering dient evenwel te worden gemaakt voor de bezoldigingen die zijn vrijgesteld ofwel op grond van wederkerigheid ingevolge een aantal bepalingen uit het WIB92, ofwel op grond van welbepaalde verdragen inzake diplomatiek en consulaire verkeer of van bilaterale consulaire overeenkomsten. Dergelijke bezoldigingen zijn vrijgesteld, zonder dat ze in aanmerking moeten worden genomen bij het bepalen van het tarief dat van toepassing is op de andere inkomsten<sup>1390</sup>.

Naar aanleiding van het arrest van het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) van 17 december 1997 heeft de administratie besloten om voor echtgenoten de vrijstelling onder progressievoorbehoud toe te passen rekening houdend met de principes van decumulatie van de inkomsten van beide echtgenoten. Met andere woorden "het geheel van de inkomsten" zal voortaan geïnterpreteerd worden als de totale inkomsten van de echtgenoot die in het buitenland beroepsinkomsten ontvangt die in België zijn vrijgesteld met progressievoorbehoud<sup>1391</sup>. Echtgenoten hebben immers recht op een 'gedecumuleerde' berekening van de

<sup>1386</sup>Cass. 21 april 1964, *Pas.* I, 899 en Cass. 24 mei 1966, *Pas.* 1966, afl. 1, 1206.

<sup>1387</sup>Cass. 15 september 1970, *Pas.* 1971, I, 37; Antwerpen 17 november 1998, *T.F.R.* 1999, afl. 166, 280, noot R. VAN DEN EECKHAUT; Antwerpen 8 december 1998, *Fiscoloog* 1999, afl. 693, 10; Antwerpen 29 juni 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 726, 10.

<sup>1388</sup>Brussel 8 december 1992, *F.J.F.*, No. 93/159, 332.

<sup>1389</sup>C.A. DILLEY, "Belgium: Taxation of Foreign Source Employment Income", *Tax Management International Journal*, 1981, 8; Vr. nr. 266 DE CLIPPELE, *Vr. & Antw.* Senaat 1983-1984, 7 augustus 1984, 1718.

<sup>1390</sup>Vr. nr. 98 DUJARDIN, *Vr. & Antw.* Kamer 1986-1987, 17 maart 1987, 1681 en *Bull. Bel.*, afl. 664, 2012.

<sup>1391</sup>Arbitragehof 17 december 1997, *A.J.T.* 1998-1999, 288, noot A. VERBIST.

belastingvermindering voor beroepsinkomsten die bij verdrag zijn vrijgesteld. Het huwelijks-quotiënt mag in dezelfde hypothese geen nadeel berokkenen<sup>1392</sup>. In de praktijk werd dit principe nooit toegepast bij gebrek aan een circulaire die deze beginselen had moeten vastleggen<sup>1393</sup>.

Met ingang van het aanslagjaar 2005 wordt de vrijstelling of vermindering van buitenlandse inkomsten per belastingplichtige berekend in functie van het individuele netto-inkomen. Noteer nog dat tot en met aanslagjaar 2005 het progressievoorbehoud zoals voorzien in artikel 155 van het WIB92 enkel van toepassing was indien het buitenlandse inkomsten betreft die "krachtens internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting zijn vrijgesteld". De lonen, uitbetaald aan personeelsleden van Eurocontrol vallen niet onder toepassing van deze bepaling vermits de Eurocontrol-overeenkomst niet beschouwd kan worden als een overeenkomst gericht op het voorkomen van dubbele belasting<sup>1394</sup>.

Vanaf aanslagjaar 2006 geldt deze vrijstelling met progressievoorbehoud ook voor inkomsten die vrijgesteld zijn op basis van "andere internationale verdragen of akkoorden, voor zover zij een clause van progressievoorbehoud bevatten"<sup>1395</sup> (bv. de organieke overeenkomsten inzake internationale organisaties waarvan België deel uitmaakt, de zetelakkoorden die België met een reeks internationale organisaties heeft gesloten). Het toepassingsgebied is hiermee sterk verruimd.

#### k. Belastingkrediet

##### 1366,40

- Bibliografie
- Circ. nr. Ci.AFZ/99-0976 van 8 juni 2000, *Bull. Bel.*, afl. 806, 1362.
  - HAUSTRAETE, J., "Het belastingkrediet anno 1996", *A.F.T.* 1996, afl. 4-5, 135.
  - MAES, L., "De vermindering van de fiscale druk op arbeidsinkomen", *A.F.T.* 2001, speciale uitgave, 4-17.

##### 1366,50

Sinds de hervorming van de personenbelasting door de wet van 10 augustus 2001 onderscheiden we in de personenbelasting vier vormen van belastingkrediet:

- het belastingkrediet voor belastingplichtigen – natuurlijke personen (art. 289bis § 1 WIB92);
- het belastingkrediet ingevoerd voor lage activiteitsinkomens (art. 289ter WIB92);
- het belastingkrediet voor kinderen ten laste (art. 134 § 3 WIB92)<sup>1396</sup>;
- het Arkimedes-belastingkrediet.

Hierna bespreken we het belastingkrediet voor zelfstandige ondernemers en vrije beroepen, het belastingkrediet voor lage activiteitsinkomens en het Arkimedes-belastingkrediet.

<sup>1392</sup>Antwerpen 5 september 2000, besproken in L. LAMY, *Act. fisc.* 2001, afl. 7, 3 en in *Fiscoloog* 2000, afl. 768, 3.

<sup>1393</sup>Mond. Vr. ARENS, 11 januari 1999, *Beknopt verslag*, Commissie van Financiën, 1998-1999, C 706-6.

<sup>1394</sup>Cass. 2 januari 1997 (Kaisin/Belgische Staat), *Fisc. Act.* 1997, afl. 12, 3; Antwerpen 6 april 1999, *F.J.F.*, No. 99/191.

<sup>1395</sup>Art. 155 lid 2 WIB92; art. 175 wet 27 december 2005, *B.S.* 30 december 2005.

<sup>1396</sup>Zie nr. 1356.

## 1. Belastingkrediet voor belastingplichtigen – natuurlijke personen

### 1366,52

art. 289bis WIB92

Ter aanmoediging van zelffinanciering werd een 'belastingkrediet' ingevoerd. Dit wordt berekend op de aangroei van de 'eigen middelen' van handelaars, nijveraars, landbouwers en beoefenaars van vrije beroepen.

De aangroei van de 'eigen middelen' wordt als volgt beoordeeld. Voor het betrokken belastbaar tijdperk en voor de drie daaraan voorafgaande belastbare tijdperken berekent men het positieve verschil tussen:

- enerzijds de fiscale waarde van de vaste activa (art. 41 WIB92);
- anderzijds het bedrag van de schulden met een oorspronkelijke looptijd van meer dan één jaar gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheden die winst of baten opbrengen (dit impliceert dat men rekening moet houden met het geheel van de schulden voor alle werkzaamheden samen)<sup>1397</sup>.

Het met de personenbelasting te verrekenen belastingkrediet bedraagt maximaal 10 % van die aangroei en kan per jaar maximaal 3 750 EUR bedragen. Een eventueel niet verrekenbaar saldo kan op de personenbelasting van de volgende drie aanslagjaren worden overgedragen.

De toekenning van het belastingkrediet is onderworpen aan de voorwaarde dat de belastingplichtige bij zijn belastingaangifte een attest toevoegt, waaruit blijkt dat hij in orde is met de betaling van zijn bijdragen voor de sociale zekerheid. Het model van attest werd vastgelegd bij ministerieel besluit van 17 maart 1997<sup>1398</sup>.

Belastingplichtigen die geen boekhouding voeren of die een vereenvoudigde boekhouding voeren zonder activa- en passivarekeningen, kunnen, voor de berekening van het beoogde belastingkrediet, enkel die vaste activa in aanmerking nemen waarvoor fiscaal afschrijvingen of waardeverminderingen zijn aangenomen. Zo vallen gronden buiten het toepassingsveld van het belastingkrediet omdat zij niet voor afschrijving in aanmerking komen.

Landbouwers die opteren voor de forfaitaire taxatie binnen het landbouwforfait, komen eveneens in aanmerking voor de toekenning van het belastingkrediet<sup>1399</sup>.

De grenzen en toepassingsvoorwaarden worden per belastingplichtige beoordeeld. Bovendien is niet voorzien in de mogelijkheid tot overheveling van het belastingkrediet tussen partners.

## 2. Belastingkrediet voor lage activiteitsinkomsten<sup>1400</sup>

### 1366,55

art. 289ter WIB92

<sup>1397</sup>X, "Globale beoordeling van baten en winsten", *Fiscalog*, afl 759, 7.

<sup>1398</sup>B.S. 22 april 1997.

<sup>1399</sup>Vr. nr. 554 LETERME 10 januari 2001, *Vr. & Antw. Kamer*, 18 juni 2001, 9064.

<sup>1400</sup>W. DEFOOR, "De hervorming van de personenbelasting – Beknopte analyse van een fiscaal meerjarenplan", *T.F.R.* 2002, afl. 223, 551.

Om te voorkomen dat de belastingplichtige ontmoedigd zou worden om te gaan werken wanneer zijn inkomen dicht bij de netto vervangingsinkomsten aanleunt, heeft de wetgever een belastingkrediet voor lage inkomens uit arbeid ingevoerd (nieuw art. 289ter WIB92).

Het belastingkrediet wordt enkel verleend voor inkomsten uit arbeid (zowel loontrekkenden als zelfstandigen komen in aanmerking), maar wordt niet verleend aan de belastingplichtige die winst of baten heeft verkregen die zijn vastgesteld volgens forfaitaire grondslagen van aanslag.

Deze regeling werd gewijzigd door de programmawet van 27 december 2004, met ingang van aanslagjaar 2005<sup>1401</sup>. Voor de berekening van het belastingkrediet worden de nettoberoepsinkomsten wel eerst nog verminderd met:

1. de pensioenen en renten en als zodanig geldende toelagen;
2. de bezoldigingen van werknemers (art. 30 1° WIB92), alsook van vennootschapsmandatarissen als bedoeld in artikel 32, lid 1, 1° van het WIB92 die zijn tewerkgesteld in dienstverband;
3. de vergoedingen verkregen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van inkomsten;
4. de beroepsinkomsten die overeenkomstig artikel 171 van het WIB92 afzonderlijk worden belast;
5. de winst of baten uit een zelfstandig bijberoep.

Verder wordt het belastingkrediet berekend per belastingplichtige, dus ook bij gehuwden, maar voor de toepassing van het huwelijksquotiënt of de toekenning van een meewerkinkomen. Met ingang van aanslagjaar 2005 geldt deze regeling ook voor de wettelijk samenwonenden.

Het belastingkrediet kan maar worden toegekend wanneer het totale netto-inkomen van de belastingplichtige niet meer bedraagt dan 14 140 EUR (aj. 2008: 18 400 EUR; aj. 2009: 18 730 EUR).

Het belastingkrediet wordt berekend in functie van het beroepsinkomen. Voor het aanslagjaar 2008 (en aanslagjaar 2009) ziet de berekening van het maximum belastingkrediet er als volgt uit:

<i>Beroepsinkomen</i>	<i>Belastingkrediet</i>
op de schijf van 0 EUR tot 4 240 EUR (aj. 2009: 4 320 EUR)	0
op de schijf van 4 240 EUR (aj. 2009: 4 320 EUR) tot 5 660 EUR (aj. 2009: 5 760 EUR)	progressief stijgend tot 570 EUR (aj. 2009: 580 EUR)
op de schijf van 5 660 EUR (aj. 2009: 5 760 EUR) tot 14 160, EUR (aj. 2009: 14 410 EUR)	570,00 EUR (aj. 2009: 580 EUR)
op de schijf van 14 160 EUR (aj. 2009: 14 410 EUR) tot 18 400 EUR (aj. 2009: 18 730 EUR)	Degressief dalend tot 0
op de schijf boven 18 400 EUR (aj. 2009: 18 730 EUR)	0

<sup>1401</sup> Art. 140 programmawet 27 december 2004, B.S. 31 december 2004.

Wanneer het beroepsinkomen slechts gedeeltelijk uit activiteitsinkomsten bestaat, wordt het bekomen belastingkrediet verminderd in verhouding tot het aandeel van de beroepsinkomsten ten aanzien van het geheel van de beroepsinkomsten.

Wanneer het totale netto-inkomen meer bedraagt dan 10 880 EUR (aj. 2008: 14 160 EUR; aj. 2009: 14 410 EUR) wordt een speciale berekening toegepast (zie art. 289ter § 2 voorlaatste lid WIB92).

Merk op dat het belastingkrediet voor "belastingplichtigen die, anders dan krachtens een arbeidsovereenkomst, arbeid verrichten in de overheidssector" voor het aanslagjaar 2008 eenmalig wordt verhoogd met 80 %<sup>1402</sup>.

Het belastingkrediet voor lage beroepsinkomsten is volledig verrekenbaar en terugbetaalbaar.

### 3. Het ARKimedees-belastingkrediet<sup>14031403</sup>

**1366,6**

**0**

- Bibliografie – Decreet 19 december 2003 betreffende het activeren van risicokapitaal in Vlaanderen, *B.S.* 17 februari 2004.  
 – Besluit van de Vlaamse Regering van 3 december 2004 houdende uitvoering van het decreet van 19 december 2003 betreffende het activeren van risicokapitaal in Vlaanderen, *B.S.* 30 december 2004.

**1366,65**

art. 31 Decr. 19/12/2003

Aan belastingplichtigen die aan de personenbelasting zijn onderworpen, wordt een belastingkrediet verleend van 8,75 % per aanslagjaar (of 35 % over de periode van 4 jaar) op de bedragen die door hen werden besteed aan de inschrijving op aandelen of rechten van deelneming in zogenaamde 'ARKimedees-fondsen'. Per belastbaar tijdperk en per belastingplichtige wordt bovendien maximaal rekening gehouden met 2 500 EUR aan bestedingen. Het opzet van deze operatie is kmo's een nieuw soort risicokapitaal aan te bieden. Voorwaarden tot toepassing van dit belastingkrediet:

- het belastingkrediet wordt uitsluitend toegekend aan belastingplichtigen die per 1 januari van het aanslagjaar inwoner zijn van het Vlaams gewest;
- de belastingplichtige moet per aanslagjaar bewijzen dat hij de aandelen of rechten van deelneming vanaf de oorspronkelijke verkrijging tot op het einde van het belastbare tijdperk ononderbroken in eigendom heeft gehouden (geen vervreemding tenzij bij overlijden).

Het belastingkrediet wordt verleend voor de vier opeenvolgende aanslagjaren, te beginnen met het aanslagjaar waarin de besteding is gebeurd. De formaliteiten voor de aanvraag van het krediet worden geregeld in een besluit van de Vlaamse regering<sup>1404</sup>.

<sup>1402</sup> *Fiscoloog*, afl. 1070, 4.

<sup>1403</sup> *Fiscoloog*, afl. 1029, 13.

<sup>1404</sup> Art. 39 Besl. VI. Reg. 3 december 2004, *B.S.* 30 december 2004.

Indien men de verworven rechten van deelneming of de aandelen toch zou vervreemden, dan verliest men zijn recht op het belastingkrediet. Belastingkredieten die zijn toegekend in voorgaande aanslagjaren blijven wel behouden.

Het hier bedoelde krediet wordt verrekend met de personenbelasting na aftrek van de onroerende voorheffing, het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting en de belastingkredieten bedoeld in de artikelen 277, 134, § 3 en de artikelen 285 tot en met 289ter van het WIB92.

De ARKimesdesregeling is goedgekeurd door de Europese Commissie<sup>1405</sup>.

#### I. Bonificatie wegens voorafbetaling van belasting

**1367**

- Bibliografie – Circ. 8 februari 1983, *Bull. Bel.*, afl. 615, 675.  
– DHAeyer, B., "Voorafbetalingen, de beste investeringen van het jaar?", *A.F.T.* 1989, 55-56.

art. 175-177 WIB92

Het systeem van de zogenaamde 'bonificaties' (art. 175 t.e.m. 177 WIB92) strekt ertoe een voordeel te verlenen aan hen die hun belasting vroeger betalen dan zij moeten, en zelfs aan hen, van wie de voorafbetalingen groter zijn dan de bedragen bedoeld in artikel 159 van het WIB92.

Het bonificatiesysteem kan worden aangewend door al diegenen die inkomsten hebben waarop artikel 157 van het WIB92 niet van toepassing is. De belastingvermindering bedraagt in aanslagjaar 2008 6 %, 5 %, 4 % en 3 % naargelang de voorafbetaling plaatsvindt uiterlijk op 10 april, 10 juli, 10 oktober en 20 december van het jaar vóór dat waarvoor het aanslagjaar wordt genoemd (aj. 2009: 7,5 %, 6,25 %, 5 % en 3,75 %).

#### m. Vermeerdering ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen gedaan -werden

**1368**

- Bibliografie – HAUSTRAETE, J., "Voorafbetalingen en tarieven inzake personenbelasting", *A.F.T.* 1983, afl. 9bis, 48 p.  
– STRAKA, K., "Discriminerende voorafbetalingen", *A.F.T.* 1987, afl. 11 (editoriaal).  
– Voorafbetalingen aanslagjaar: officiële berichten, Co. 88.71/66.985.

**1368,20**

Normaal gesproken betalen de personen, die door een derde bezoldigd worden, de belasting op het ogenblik dat zij de inkomsten genieten, bij wijze van bedrijfsvoorheffing aan de bron, terwijl de zelfstandigen de belasting een ganse tijd later betalen, juist geteld twee maanden na het ogenblik waarop zij hun aanslagbiljet ontvangen. Om alle belastingplichtigen min of meer op gelijke voet te behandelen bepaalt artikel 157 van het WIB92 dat voor de zelfstandigen de gewone aanslagvoet van toepassing zal zijn voor zover zij hun belasting op de bedrijfsinkomsten vooraf betalen in de loop van het jaar waarin de inkomsten genoten werden.

Bij gebrek aan voldoende voorafbetaling wordt de belasting vermeerderd. Aangezien die vermeerdering geen aftrekbare bedrijfslast vormt, is zij een zeer zware financiële last.

<sup>1405</sup>PB. C. 30 november 2007, afl. 288.



De voorafbetaling is geen verplichting en de vermeerdering is geen sanctie, maar enkel een soort interest; zij is echter juridisch geen interest en ook geen eerste aanslag, daar zij deel uitmaakt van de definitieve aanslag<sup>1406</sup>.

art. 157 en 218 WIB92

De voorafbetalingen zijn m.a.w. alleen voorschotten die in mindering worden gebracht van een later vast te stellen belasting op het globaal inkomen van een natuurlijke persoon of een vennootschap; in zoverre zij meer bedragen dan die belasting, moeten zij aan de belastingplichtige terugbetaald worden (art. 157 en 218 WIB92)<sup>1407</sup>.

Het systeem van de voorafbetalingen brengt met zich mee dat wie voorafbetaalt, zelf het bedrag kiest dat hij stort, en dus de mogelijkheid om exact rekening te houden met alle fiscale voordelen die verbonden zijn aan zijn persoonlijke situatie, en om ervoor te zorgen dat hij niet 'te veel' voorafbetaalt. Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) heeft geoordeeld dat in dat onderscheid geen discriminatie schuilt<sup>1408</sup>.

### 1. Bedoelde inkomsten

#### 1369

art. 157 1° WIB92

De voorafbetaling is slechts voorzien voor de belasting die betrekking heeft op winst, baten van vrije beroepers en de bezoldiging van bedrijfsleiders en meewerkende echtgenoten (art. 157 1° WIB92).

### 2. Bedragen die niet mogen vermeerderd worden

#### 1370

art. 158 WIB92

- Het gedeelte van de belasting dat werkelijk werd gestort bij wijze van bedrijfsvoorheffing (bv. wat de bedrijfsleiders van vennootschappen betreft).
- Het gedeelte van de belasting dat overeenstemt met de bedragen afgetrokken, hetzij als belastingkrediet, hetzij als roerende of onroerende voorheffing of als forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting (art. 158 WIB92).

### 3. Berekening van de voorafbetaling

#### 1371

De wetgever heeft verondersteld (*juris et de jure*) dat de belasting normaal moet betaald worden op 10 oktober van het jaar dat volgt op het inkomstenjaar. Omdat de voorafbetalingen moeten geschieden in de loop van het inkomstenjaar, in vier schijven, respectievelijk op 10 april, 10 juli, 10 oktober en 20 december, heeft het gebrek aan voorafbetaling of de onvoldoende voorafbetaling tot gevolg dat een vermeerdering zal toegepast worden die reke-

<sup>1406</sup>Gent 9 maart 1978, *J.T.* 1980, 426.

<sup>1407</sup>Cass. 8 december 1997, *F.J.F.*, No. 98/362.

<sup>1408</sup>Arbitragehof 15 oktober 2002, nr. 146/2002, *B.S.* 10 februari 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 6, 5; J. VAN DYCK, "B.V. versus voorafbetalingen: geen discriminatie", *Fiscalog* 2002, afl. 866, 1-2.

ning houdt met een interest voor de periode tussen de datum waarop de voorafbetaling had moeten geschieden en 10 oktober van het erop volgende jaar. Dat is het principe van het stelsel.

art. 158 e.v. WIB92  
art. 64-72  
KB/WIB92

Het eigenlijke mechanisme wordt beschreven in de artikelen 158 en volgende van het WIB92 en in de artikelen 64 tot 72 van het KB/WIB92.

- De wetgever veronderstelt dat de gemeente in elk geval een aanvullende belasting van 6 % oplegt: daarom is het uitgangspunt voor de berekening van de voorafbetaling gelijk aan 106 % van de staatsbelasting (art. 165 WIB92).

Ingeval geen voorafbetaling wordt gedaan, wordt de belasting voor aanslagjaar 2008 verhoogd met 9 % (aj. 2009: 11,25 %). Om aan deze vermeerdering te ontsnappen, zal de belastingplichtige de op zijn inkomsten verschuldigde belasting moeten voorafbetalen. De verminderingpercentages van 12 %, 10 %, 8 % en 6 % (aj. 2009: 15 %, 12,5 %, 10 % en 7,5 %) gelden respectievelijk voor het eerste, tweede, derde en vierde kwartaal.

- In alle gevallen waarin natuurlijke personen geen of onvoldoende voorafbetalingen hebben gedaan, worden de debet- en kredietinteressen slechts voor 90 % van hun bedrag in aanmerking genomen.
- Geen vermeerdering is verschuldigd wanneer zij lager is dan ofwel 1 % van de belasting waarop zij is berekend, ofwel 25 EUR (art. 163 WIB92) (aj. 2008 en 2009: 30 EUR).
- De Koning mag een hogere of lagere basisrentevoet van vermeerdering vaststellen; er wordt dan geen vermeerdering toegepast op de bedragen die aldus gestort worden binnen de maand na de bekendmaking van het koninklijk besluit in het *Staatsblad* (art. 162 WIB92).
- Het systeem dat wij hebben uiteengezet, veronderstelt dat de belastingplichtige zijn beroep heeft uitgeoefend gedurende heel het burgerlijk jaar en dat zijn boekjaar eveneens overeenstemt met dat burgerlijk jaar.
- Artikel 66 van het KB/WIB92 geeft de periodes van de voorafbetalingen aan voor de gevallen waarin de boekhouding wordt gehouden anders dan per burgerlijk jaar evenals voor de gevallen waarin de activiteit wordt begonnen of stopgezet in de loop van het burgerlijk jaar. Een circulaire van 6 september 1985<sup>1409</sup> regelt de toestand met betrekking tot de voorafbetalingen gedaan tijdens het inkomstenjaar waarin de belastingplichtige definitief het land heeft verlaten.
- De vermeerdering is niet van toepassing op de inkomsten van loontrekkenden en gepensioneerden die door de methode van tekenen en indiciën bekend geraakt zijn (randnr. 1724)<sup>1410</sup>.
- De belastingvermeerdering is ook van toepassing op winsten, bezoldigingen en baten die blijken uit een krachtens artikel 247 WIB vastgesteld indiciair tekort<sup>1411</sup>.

art. 164 WIB92

De jonge zelfstandige die zich voor de eerste maal als zelfstandige vestigt, is geen vermeerdering verschuldigd voor de winsten, bezoldigingen of baten behaald gedurende de eerste drie jaar. Het jaar waarin de werkzaamheid aanvangt, wordt als een volledig jaar aanzien (art. 164 WIB92)<sup>1412</sup>.

De bewijslast van deze eerste vestiging rust op de belastingplichtige<sup>1413</sup>.

Wat betreft de *ratio legis* van de vereiste dat het moet gaan om een nieuw opgerichte vennootschap, in het geval een persoon voor de eerste maal een zelfstandig beroep als zaakvoerder of bestuurder gaat uitoefenen<sup>1414</sup>.

<sup>1409</sup>Circ. 6 september 1985, *Bull. Bel.*, afl. 643, 2253.

<sup>1410</sup>Vr. nr. 135 PEETERS, *Vr. & Antw. Senaat* 1982-1983, 12 april 1983, 1010.

<sup>1411</sup>Cass. 4 mei 2000, *F.J.F.*, No. 2000/161, 426 en *T.F.R.*, afl. 184, 637, noot H. SYMOENS.

<sup>1412</sup>Circ. nr. Ci.RH.331/334.352, 30 november 1982, *Bull. Bel.*, afl. 613, 70. Wat de gereglementeerde beroepen betreft, zie: Circ. 31 januari 1984, *Bull. Bel.*, afl. 626, 702 en Vr. nr. 188 VAN IN, *Vr. & Antw. Senaat* 1985-1986, 13 mei 1986, 1018, *Fisc. Koer.* 1998, 62; L. COLLON, "Versements anticipés: suppression de la limite des 35 ans", *C & FP* maart 1998, 57; X, "De regels voor aanslagjaar 1999", *Fiskoloog* 1998, afl. 655, 3 en 686, 8; P. VAN MELKEBEKE, "Beginnende zelfstandigen en voorafbetalingen", *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal* 1998, afl. 5, 3.

<sup>1413</sup>Antwerpen 17 februari 1998, *F.J.F.*, No. 98/136, 344.

In artikel 164 van het WIB92 hebben de termen "personen die zich voor de eerste maal vestigen in een zelfstandig beroep" betrekking op jongere personen die zich als nieuwe zelfstandigen voor eigen rekening vestigen en die in nieuw opgerichte ondernemingen voor de eerste maal een bestuurdersfunctie of een daarmee gelijkgestelde functie opnemen, waardoor zij aan het sociaal statuut van zelfstandigen onderworpen zijn<sup>1415</sup>.

Een advocaat-stagiair die in zijn belastingaangifte als beroep invult 'advocaat-stagiair' en als eerste datum van vestiging de datum van zijn toetreding tot het sociaal statuut van zelfstandigen, heeft hierdoor niet ondubbelzinnig te kennen gegeven dat hij voor die jaren wenst de vrijstelling van de belastingvermeerdering voor jonge zelfstandigen te genieten. Hij behoudt het recht te vorderen dat deze vrijstelling ingaat op de dag dat hij op het tableau van de advocaten wordt ingeschreven<sup>1416</sup>.

De vrijstelling geldt niet voor personen die voor de eerste maal een mandaat van parlements lid uitoefenen<sup>1417</sup>.

#### 4. Formaliteiten

##### 1372

art. 67

KB/WIB92

De voorafbetalingen worden krachtens artikel 67 van het KB/WIB92 slechts dan geldig gedaan wanneer betalingsformulieren gebruikt worden die de administratie aflevert en wanneer de betalingen verricht worden op de postcheque rekening nr. 679-2002340-66 van 'Belastingenvoorafbetalingen Brussel' voor natuurlijke personen en nr. 679-2002330-56 voor rechtspersonen van 'Dienst der Voorafbetalingen'.

Indien hij het betalingsformulier echter niet tijdig ontvangen heeft, mag de belastingplichtige de voorafbetaling verrichten met een gewoon formulier<sup>1418</sup>.

De belastingplichtige moet het jaarlijkse ontvangstbewijs bij zijn jaarlijkse aangifte voegen. De Dienst van de Voorafbetalingen betaalt de storting voor het geheel of voor een deel terug of draagt ze over naar de volgende belastbare periode (zonder enig interestvoordeel) als de belastingplichtige daarom verzoekt, ten laatste op het einde van de tweede maand die volgt op de belastbare periode waarop de voorafbetalingen betrekking hadden. Evenwel beschikt de belastingplichtige steeds over een minimumtermijn van één maand, te rekenen vanaf de verzending van het ontvangstbewijs.

Wat betreft de juridische kwalificatie van een voorafbetaling voor de aanvang van het 'verdachte tijdperk' bij een faillissement<sup>1419</sup>.

Inzake de overdracht van voorafbetalingen<sup>1420</sup>.

<sup>1414</sup>Vr. nr. 9 DE CLIPPELE, *Vr. & Antw.* Senaat 1988, 19 april 1988, 48. Zie ook Cass. 2 maart 1990, *F.J.F.*, No. 90/147. *Contra*: Luik 15 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/73, *Fisc. Koer.* 1997, 195.

<sup>1415</sup>Cass. 2 maart 1990, *R.W.* 1990-91, 468, *F.J.F.*, No. 90/147, 318, *Bull. Bel.*, afl. 774, *Fisc. Koer.* 1990, 354. Zie ook Antwerpen 23 maart 1993, *F.J.F.*, No. 93/215, 449; Antwerpen 18 oktober 1993, *F.J.F.*, No. 94/210, 468.

<sup>1416</sup>Gent 18 september 1990, *F.J.F.*, No. 91/9, 21. *Contra*: Luik 22 januari 1992, *J.L.M.B.* 1992, 355, noot J.P. BOURS. Zie over de interpretatie van dit begrip eveneens: Luik 28 november 1990, *Bull. Bel.*, afl. 716, 1400 (advocaat stagiair en voorafbetalingen); Antwerpen 11 december 1995, *F.J.F.*, No. 96/94. I.v.m. een geneesheer-specialist: Bergen 19 februari 1993, *F.J.F.*, No. 93/214, 447 en *Fisc. Koer.* 1993, 485.

<sup>1417</sup>Gent 28 november 1996, *Fiskoloog* 1997.

<sup>1418</sup>Vr. nr. 86 MEYNTJENS, *Vr. & Antw.* Senaat 1985-1986, 4 maart 1986, 453.

<sup>1419</sup>Antwerpen 28 mei 1985, *Bull. Bel.*, afl. 654, 2156; Antwerpen 30 juni 1987, *A.F.T.* 1988, 34, noot D. DESCHRIJVER.

<sup>1420</sup>Brussel 29 augustus 1996, *J.D.F.* 1997, 363.

## 5. Voorafbetalingen voor meewerkende echtgenoten vanaf aanslagjaar 2005

### 1372,30

Bibliografie – Bericht van de AOIF inzake de voorafbetalingen van meewerkende echtgenoten, *B.S.* 7 april 2005.

### 1372,40

In het verlengde van de volledige decumul zal iedere echtgenoot of wettelijk samenwonende de belasting op zijn inkomsten zelf moeten voorafbetalen. Dit geldt zowel voor het stelsel van de vermeerdering als voor het stelsel van de bonificatie. Iedere belastingplichtige zal dus ten persoonlijke titel voorafbetalingen moeten doen rekening houdend met zijn of haar persoonlijke inkomsten.

Noteer ook dat het deel van het inkomen dat door de ene echtgenoot wordt toegekend als huwelijksquotiënt aan de andere echtgenoot, beroepsinkomsten blijft uitmaken voor de belastingplichtige die dit deel van zijn inkomen toekent. Dat heeft tot gevolg dat hij die het huwelijksquotiënt toekent ook op dat deel ten persoonlijke titel voorafbetalingen moet verrichten<sup>1421</sup>.

Daarnaast kan onder het klassieke stelsel van het meewerkinkomen, het overschot aan voorafbetalingen betaald door de geholpen echtgenoot worden overgeheveld naar de helpende echtgenoot. In de praktijk volstaat het dus dat de geholpen echtgenoot de voorafbetalingen voor zijn of haar rekening neemt, rekening houdend met het geheel der inkomsten. Onder dit klassieke stelsel van het meewerkinkomen begrijpt men de helpende echtgenoten die geen eigen volwaardig sociaal statuut genieten (i.e. 'ministatuut').

Omdat het de bedoeling is dat iedere echtgenoot voorafbetalingen doet ten persoonlijke titel, werd bij de programmawet van 27 december 2004 aan alle helpende echtgenoten die niet uit hoofde van een afzonderlijke beroepswerkzaamheid een eigen volwaardig sociaal statuut genieten, de verplichting opgelegd om zulks te doen, uiterlijk per 30 juni 2005 (i.e. maxistatuut)<sup>1422</sup>.

De meewerkende echtgenoten die zich vrijwillig dan wel verplicht vanaf 1 juli 2005 een volwaardig sociaal statuut hebben aangemeten, kunnen de vermeerdering in geval van geen of ontoereikende voorafbetalingen alleen vermijden door ten persoonlijke titel deze voorafbetalingen te betalen<sup>1423</sup>.

Noteer nog dat deze voorwaarden ook van toepassing zijn voor de wettelijk samenwonende die zijn partner helpt.

## Afdeling II.

### Afzonderlijke aanslagen

### 1373

art. 171 WIB92

Sommige inkomsten worden afzonderlijk belast zonder rekening te houden met de andere inkomsten (art. 171 WIB92).

<sup>1421</sup>*Fiscoloog*, afl. 959, 7.

<sup>1422</sup>Programmawet 27 december 2004, *B.S.* 31 december 2004.

<sup>1423</sup>Bericht AOIF inzake de voorafbetalingen van meewerkende echtgenoten, *B.S.* 5 juli 2005, *Fiscoloog*, afl. 977, 1-3 en *Fiscoloog*, afl. 981, 4-5.

Nochtans is de afzonderlijke aanslagvoet een maximum. De gewone aanslagvoet blijft van toepassing indien de afzonderlijk berekende belasting, vermeerderd met de belasting die betrekking heeft op de andere inkomsten, hoger is dan die welke bekomen wordt door toepassing van de gewone aanslagvoet op het geheel van de inkomsten.

Wat het langetermijnsparen betreft, wordt verwezen naar het deel van de 'met zegel gelijkgestelde taksen'.

Bibliografie – Circ. nr. Ci.RH.332/466.292, 29 mei 1995, *Bull. Bel.*, afl. 751, 1810 (inzake afzonderlijke taxatie van de roerende inkomsten en de diverse inkomsten van roerende aard)

## § 1. AANSLAGPERCENTAGE VAN 33 %

Bibliografie – VAN DYCK, J., "Volledig nieuw belastingstelsel voor beroepsinkomsten sportbeoefenaars", *Fiscooloog* 2007, afl. 1065, 1.

### 1374

art. 171 1° WIB92

Dit tarief is van toepassing op:

- a. de diverse inkomsten van artikel 90, 1° van het WIB92 zijnde winsten uit prestaties, verrichtingen of speculaties (zie randnr. 1294, 50 e.v.). Vanaf aanslagjaar 2008 worden hier de diverse inkomsten uit artikel 90, 12° van het WIB92 aan toegevoegd<sup>1424</sup>;
- b. de diverse inkomsten van artikel 90, 8° van het WIB92 zijnde voor de meerwaarden op in België gelegen onroerende goederen, verwezenlijkt binnen vijf jaar na hun verkrijging (zie randnr. 1313);
- c. de stopzettingmeerwaarden en compensatievergoedingen die voldoen aan de zogenaamde 4X4-regel (zie randnr. 1389). Onder bepaalde omstandigheden zal het 16,5 % van toepassing zijn<sup>1425</sup>;
- d. kapitalen en afkoopwaarden die belastbare pensioen vormen in zover zij door persoonlijke bijdragen zijn gevormd en niet worden vereffend onder fiscaal gunstige omstandigheden (zie randnr. 1377 voor de opsomming van deze gunstige omstandigheden);
- e. afkoopwaarden van levensverzekeringscontracten gevormd door persoonlijke bijdragen die niet in fiscaal gunstige omstandigheden worden vereffend (zie randnr. 1375 voor de opsomming van deze gunstige omstandigheden);
- f. de in het kader van pensioensparen gevormde spaartegoeden, kapitalen en afkoopwaarden, wanneer zij niet worden uitgekeerd naar aanleiding van de pensionering op normale datum of in één van de vijf jaren die aan de normale datum voorafgaan of naar aanleiding van de brugpensionering, of het overlijden;
- g. de kapitalen geldend als pensioen wanneer die kapitalen, gevormd zonder voorafgaande stortingen, door de werkgever of de onderneming worden uitgekeerd aan begunstigde die geen bedrijfsleider is die het statuut van zelfstandige heeft en die is bedoeld in artikel 3, § 1, lid 4 van het koninklijk besluit nr. 38 van 27 juli 1967, ten vroegste naar aanleiding van zijn pensionering op de normale datum of in één van de 5 jaren die aan die datum

<sup>1424</sup>Art. 135 wet 25 april 2007, *B.S.* 8 mei 2007

<sup>1425</sup>Brussel 11 juni 1999, *A.F.T.* 1999, afl. 10, 360.

voorafgaan of naar aanleiding van het overlijden van de persoon van wie hij de rechtverkrijgende is;

- h. voor inkomsten toegekend vanaf 1 januari 2008 (aj. 2009): de beroepsinkomsten die worden betaald of toegekend aan sportbeoefenaars die de leeftijd van 26 jaar hebben bereikt (op 1 januari van het aanslagjaar) en die de sportieve activiteit die de 'beroepsinkomsten' oplevert, nog slechts als een nevenactiviteit beoefenen. De sportbeoefenaar moet daarnaast nog een andere beroepsactiviteit hebben (dan die van sportbeoefenaar, scheidsrechter, opleider, trainer of begeleider) die hem hogere beroepsinkomsten oplevert dan de beroepsinkomsten uit zijn sportieve activiteit. De meting gebeurt op het niveau van het 'brutobelastbaar' inkomen. Dezelfde regeling inzake sportieve 'nevenactiviteiten' is van toepassing op de beroepsinkomsten die betaald of toegekend worden aan scheidsrechters "uit hoofde van hun activiteiten als scheidsrechter tijdens sportwedstrijden". En ook ten aanzien van de beroepsinkomsten die betaald of toegekend worden aan "opleiders, trainers en begeleiders, uit hoofde van hun opleidende, omkaderende of ondersteunende activiteit ten behoeve van de sportbeoefenaars"<sup>1426</sup>.

## § 2. AANSLAGPERCENTAGE VAN 10 %

1375

Bibliografie – VEREYCKEN, L. en VAN EESBEECK, P., "Pensioenhervorming: nieuwe voorwaarden 16,5 % en 10 %-tarief", *Fiscalog* 2003, afl. 900, 1-5.

1375,20

art. 171 2° WIB92

Dit tarief is van toepassing op:

- a. kapitalen en afkoopwaarden die als belastbare pensioenen worden aangemerkt en aan de begunstigde worden uitgekeerd naar aanleiding van zijn pensionering of vanaf de leeftijd van 60 jaar, of naar aanleiding van het overlijden van de persoon die niet aan het omzettingstelsel werden onderworpen en in zover het gaat om:
- kapitalen gevormd door persoonlijke bijdragen;
  - (voor kapitalen uitgekeerd vanaf 1 januari 2006) kapitalen die door werkgeversbijdragen of bijdragen van de onderneming zijn gevormd en ten vroegste bij het bereiken van de wettelijke pensioenleeftijd worden uitgekeerd aan de begunstigde die minstens tot aan die leeftijd effectief actief is gebleven<sup>1427</sup>;
- b. kapitalen en afkoopwaarden van de levensverzekeringscontracten bedoeld in artikel 145<sup>1</sup>, 2° van het WIB92 en artikel 104, 9° van het WIB92 indien die kapitalen worden vereffend

<sup>1426</sup>Art. 2 wet 4 mei 2007, B.S. 15 mei 2007; J. VAN DYCK, "Volledig nieuw belastingstelsel voor beroepsinkomsten sportbeoefenaars", *Fiscalog* 2007, afl. 1065, 1.

<sup>1427</sup>Ingevoerd door art. 102 van de wet op het Generatiepact van 23 december 2005 (B.S. 30 december 2005), met het oog op het invoeren van maatregelen die het langer werken moeten stimuleren. Wat exact moet worden verstaan onder effectief actief gebleven zijn, is redelijk onduidelijk: P. ROELS, "Pensioenkapitalen worden gunstiger belast als men lang genoeg blijft werken", *Life & Benefits* 2006, afl. 1, 6-9; K. VAN DUYSSE, "Effectief actief", *De Standaard* 23 februari 2006; J. VAN DYCK, "Fiscaal voordeel voor wie lang 'actief blijft", *Trends* 16 februari 2006, 87.

bij overlijden van de verzekerde of bij het normale verstrijken van het contract, of indien die afkoopwaarden worden vereffend in één van de 5 jaren die aan het normale verstrijken van het contract voorafgaan, voor zover die kapitalen en afkoopwaarden niet dienen voor de wedersamenstelling of het waarborgen van een hypothecaire lening. Hierin zijn eveneens begrepen de kapitalen en afkoopwaarden die worden toegekend aan een werknemer of aan een niet regelmatig bezoldigde bedrijfsleider en die voortvloeien uit een individuele aanvullende pensioentoezegging wanneer:

- voor die werknemer gedurende de looptijd van die individuele aanvullende pensioentoezegging in de onderneming geen collectieve aanvullende pensioentoezegging bestaat of heeft bestaan;
  - die bedrijfsleider gedurende de looptijd van die individuele aanvullende pensioentoezegging tijdens geen enkel belastbaar tijdperk regelmatig bezoldigd is;
- c. uitkeringen in het kader van het pensioensparen, wanneer zij aan de rechthebbende worden uitgekeerd naar aanleiding van zijn pensionering op de normale datum of in één van de 5 jaren die aan die datum voorafgaan, naar aanleiding van zijn brugpensionering of naar aanleiding van het overlijden van de persoon van wie hij de rechtverkrijgende is;
- d. uitgekeerde of toegekende liquidatiebonussen.

### § 3. AANSLAGPERCENTAGE VAN 15 %

**1376**

art. 171 2° bis WIB92

Dit tarief is van toepassing op:

- a. al de inkomsten van roerende goederen en kapitalen die geen dividenden zijn;
- b. de in artikel 90, 5° tot 7° van het WIB92 vermelde diverse inkomsten (de onderverhuring of de overdracht van huur van al dan niet gemeubileerde onroerende goederen, de concessie van het recht om een plaats die van nature onroerend is en niet is gelegen binnen de omheining van een sportinrichting te gebruiken om er plakbrieven of andere reclamedragers te plaatsen, loten van effecten van leningen, de verhuring van jacht-, vis- en vogelvangstrecht);
- c. bepaalde dividenden, namelijk de in artikel 269, lid 2, 2° en lid 3 van het WIB92, vermelde dividenden.

art. 313 WIB92

Deze inkomsten moeten krachtens artikel 313 van het WIB92 niet worden aangegeven wanneer voldoende roerende voorheffing werd ingehouden.

### § 4. AANSLAGPERCENTAGE VAN 25 %

**1376,50**

art. 171 3° WIB92

Aan het afzonderlijk aanslagpercentage van 25 % zijn onderworpen de dividenden, met uitzondering van de dividenden die van het verlaagd tarief van 15 % kunnen genieten en de liquidatiebonussen die kunnen genieten van 10 %.

Met ingang van 1 januari 2007 komt hier de in artikel 19ter van het WIB92 bedoelde intrest bij<sup>1428</sup>.

## § 5. AANSLAGPERCENTAGE VAN 16,5 %

### 1377

art. 171 4° WIB92

Dit tarief is van toepassing op:

- a. de verwezenlijkte meerwaarden op materiële of financiële vaste activa die sedert meer dan 5 jaar<sup>1429</sup> voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt en waarvoor het stelsel van gespreide taxatie niet is toegepast (art. 47 WIB92) en op andere aandelen die sedert meer dan 5 jaar zijn verworven. De vereiste dat deze activa sedert meer dan 5 jaar in de uitoefening van de beroepswerkzaamheid moeten gebruikt zijn, is niet van toepassing wanneer de meerwaarden worden verwezenlijkt naar aanleiding van de volledige en definitieve stopzetting van de beroepswerkzaamheid of van één of meer takken daarvan;
- b. de vastgestelde of verkregen stopzettingmeerwaarden op immateriële vaste activa naar aanleiding van de stopzetting van de werkzaamheid van een ondernemer of een uitoefenaar van een vrij beroep en de zogenaamde compensatievergoedingen die naar aanleiding van deze handeling van de ondernemer of de uitoefenaar van een vrij beroep zijn verkregen<sup>1430</sup>.

Voorwaarde is wel dat de stopzetting of de handeling naar aanleiding waarvan de vergoeding wordt ontvangen, niet plaatsvindt vóór de leeftijd van 60 jaar, tenzij bij overlijden of naar aanleiding van een gedwongen stopzetting<sup>1431</sup>.

Voor een administratieve commentaar inzake de stopzettingmeerwaarden (zowel wat het 16,5 %- als het 33 %-tarief betreft): circulaire van 11 oktober 1993<sup>1432</sup>.

Deze aanslagvoet is bovendien onderworpen aan de voorwaarde dat de verkregen of vastgestelde meerwaarden niet meer bedragen dan de belastbare nettowinst of -baten die in de vier jaren vóór de stopzetting of vermindering van werkzaamheid zijn verkregen. Wanneer het aantal jaren dat het jaar van de stopzetting voorafgaat minder dan vier bedraagt, wordt de in aanmerking te nemen referentiewinst bepaald door (de positieve en negatieve) resultaten van het jaar van stopzetting met voorafgaande jaren (*ten hoogste vier*) samen te tellen<sup>1433</sup> of door het gemiddelde van de voorgaande jaren te nemen en te vermenigvuldigen met vier<sup>1434</sup>.

<sup>1428</sup>Art. 318 wet 27 december 2006, *B.S.* 28 december 2006.

<sup>1429</sup>Luik 28 april 1998, *Fiscoloog* 1998, afl. 663, 12 (de periode van 5 jaar neemt een aanvang op het ogenblik van de levering van het materieel vast actief).

<sup>1430</sup>Rb. Namen 3 september 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 912, 5 (De vergoeding die een belastingplichtige ontvangt om over te stappen van het statuut van zelfstandig bankagent naar dat van vennoot van de vennootschap die het bankagentschap voortaan zal exploiteren, is volgens de rechtbank een compensatievergoeding die belastbaar is tegen 33 % (er was immers geen gedwongen handeling)).

<sup>1431</sup>Een scheiding tussen echtgenoten is geen gedwongen handeling en kan aldus geen aanleiding geven tot de taxatie tegen 16,5 %: Gent 11 juni 2002, *Fiscoloog*, afl. 858, 10.

<sup>1432</sup>Circ. 11 oktober 1993, *Bull. Bel.*, afl. 732, 3135.

<sup>1433</sup>Vr. nr. 178 BELOT 22 april 1991, *Vr. & Antw.* Senaat 1990-1991, 1487.

<sup>1434</sup>Cass. 9 april 2001, *F.J.F.*, No. 2001/192, 575; Brussel 11 juni 1999, *F.J.F.*, No. 2000/134, 368.



## Voorbeelden:

- Wanneer een zelfstandige zijn beroepswerkzaamheid stopzet en zijn bedrijf omzet in een bvba, zonder inbreng van zijn bedrijfsgebouw dat hij aan de vennootschap verhuurt, is de meerwaarde die bij de latere verkoop van het gebouw wordt gerealiseerd een in artikel 28, 1° van het WIB92 bedoelde stopzettingmeerwaarde<sup>1435</sup>.
- Een door de belastingplichtige in het jaar 1981 ontvangen som voor de verkoop in het jaar 1978 van zijn verzekeringsportefeuille, dient te worden belast aan het tarief van 16,5 %, ook al heeft de belastingplichtige, die zich bij het invullen van zijn fiscale aangifte liet bijstaan door een ambtenaar van de fiscus, de ontvangen som aangegeven als een bedrijfswinst in de zin van artikel 23, § 1, 1° van het WIB92<sup>1436</sup>.
- De vergoeding die een belastingplichtige ontvangt voor de schade veroorzaakt door een vennootschap wegens het niet overnemen door deze laatste van het personeel en de cliënteel van een exploitatiezetel van de betrokkene, in weerwil van contractuele afspraken, is afzonderlijk belastbaar tegen het tarief van 16,5 %<sup>1437</sup>.
- Wat betreft het belastingstelsel van de in onteigeningsvergoedingen begrepen forfaitaire compensatie van normaal verhoopte winsten of baten<sup>1438</sup>.
- In verband met de kantoorwisseling door kantoorhouders van financiële instellingen<sup>1439</sup>.
- Een zelfstandig bankagent die zijn activiteit overdraagt naar een vennootschap met dezelfde activiteit is geen stopzettingsmeerwaarde in de zin zoals hier bedoeld en is belastbaar tegen 33 %<sup>1440</sup>.
- Voor de kwalificatie van de vergoeding ter compensatie van een vermindering van de beroepswerkzaamheid is de datum waarop het recht op die vergoeding is ontstaan en een zeker karakter heeft verworven bepalend, en niet de datum van de daadwerkelijke uitbetaling ervan<sup>1441</sup>.
- In verband met de stopzetting van een apotheek en het apotheek-KB van 13 april 1977 wat betreft het bedrag dat in hoofde van de overlater als stopzettingsmeerwaarde moet worden belast<sup>1442</sup>.

Artikel 171, 4°, b van het WIB92 omschrijft het begrip 'gedwongen definitieve stopzetting of gedwongen handeling' als een stopzetting of handeling die voortvloeit uit een schadegeval, een onteigening, een opeising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis, alsook een handicap als bedoeld in artikel 135, 1° van het WIB92 (zie hiervoor randnr. 1359).

## Voorbeelden:

- Dergelijke gedwongen stopzetting of handeling zal ook geacht worden zich te hebben voorgedaan bij overlijden of van de meewerkende echtgenoot of het kind dat onmisbaar is voor die werkzaamheid.

<sup>1435</sup>Vr. 9 mei 1989, *Vr. & Antw. Kamer 1988-1989*, 4693; Gent 19 september 1989, *Bull. Bel.*, afl. 711, 2920 en Vr. nr. 199 DE CLIPPELE 14 mei 1991, *Vr. & Antw. Senaat 1990-1991*, 1492.

<sup>1436</sup>Brussel 21 juni 1988, *Fisc. Koer.* 1989, 279.

<sup>1437</sup>Brussel 24 oktober 1989, *F.J.F.*, No. 90/33, 77.

<sup>1438</sup>Circ. nr. Ci.RH.249/378.338, 16 december 1988, *Bull. Bel.*, afl. 680, 297.

<sup>1439</sup>Vr. nr. 253 CAPOEN 27 juni 1991, *Vr. & Antw. Senaat 1990-1991*, 27 juni 1991, 1760 en *Bull. Bel.*, afl. 713, 651.

<sup>1440</sup>Rb. Namen 3 september 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 912, 5.

<sup>1441</sup>Antwerpen 25 juni 1996, *A.F.T.* 1997, afl. 1, 39, noot J. BAETEN.

<sup>1442</sup>Gent 6 april 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 14, 6.

- Een ‘andere gelijkaardige gebeurtenis’ impliceert volgens diezelfde uitleg een gebeurtenis die buiten de wil van de betrokkene om tot stand komt<sup>1443</sup>.
  - Een echtscheiding kan dus niet tot een gedwongen stopzetting leiden.
  - Een belastingplichtige die tegelijkertijd werknemer en zelfstandige is, wordt wegens een herstructurering op brugpensioen gesteld. Om zijn recht op brugpensioen niet te verliezen, is hij verplicht ook zijn activiteit als zelfstandige te beëindigen. Dit is een keuze van de belastingplichtige en geen gebeurtenis buiten zijn wil om<sup>1444</sup>. De administratie oordeelde op gelijkaardige wijze voor de erkende boekhouders die krachtens hun deontologische regels geen nevenactiviteiten mogen uitvoeren en bijgevolg hetzij hun nevenactiviteit of boekhoudactiviteit moeten stopzetten waarbij geen sprake kan zijn van een gedwongen stopzetting om zodoende te kunnen genieten van de afzonderlijke belasting van 16,5 % op de gerealiseerde stopzettingsmeerwaarden<sup>1445</sup>.
  - Er moet een oorzakelijk verband bestaan tussen de vermindering van activiteit en de ontvangen vergoeding<sup>1446</sup>;
- c. de prijzen en subsidies die belastbaar zijn als diverse inkomsten (randnr. 1304);
- d. de meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen die belastbaar zijn als diverse inkomsten (randnr. 1313) en verwezenlijkt zijn meer dan 5 jaar na de verkrijging;
- e. de meerwaarden op aanmerkelijk belang deelnemingen die belastbaar zijn als diverse inkomsten;
- f. kapitalen en afkoopwaarden die belastbare pensioenen vormen, wanneer ze niet aan het omzettingstelsel onderworpen zijn, en ze aan de begunstigde worden uitgekeerd naar aanleiding van zijn pensionering of vanaf de leeftijd van 60 jaar, of naar aanleiding van het overlijden van de persoon van wie hij de rechtverkrijgende is, met uitzondering van:
- 1° kapitalen of afkoopwaarden die gevormd zijn door persoonlijke bijdragen ingehouden door de werkgever op het loon;
  - 2° kapitalen en afkoopwaarden die krachtens een individuele aanvullende pensioentoezegging worden toegekend ofwel aan een werknemer wanneer er gedurende de looptijd van die individuele aanvullende pensioentoezegging in de onderneming geen collectieve aanvullende pensioentoezegging bestaat die beantwoordt aan de WAP, ofwel aan een bedrijfsleider die, gedurende de looptijd van die individuele aanvullende pensioentoezegging, geen bezoldigingen heeft gekregen die regelmatig en ten minste om de maand werden toegekend;
  - 3° (voor kapitalen uitgekeerd vanaf 1 januari 2006) kapitalen die door werkgeversbijdragen of bijdragen van de onderneming zijn gevormd en die ten vroegste bij het bereiken van de wettelijke pensioenleeftijd worden uitgekeerd aan de begunstigde die minstens tot aan die leeftijd effectief actief is gebleven<sup>1447</sup>;
- g. kapitalen geldend als pensioenen wanneer die kapitalen door de onderneming worden uitgekeerd aan een bedrijfsleider van de eerste categorie die het statuut van zelfstandige heeft, ten vroegste naar aanleiding van zijn pensionering op de normale datum of in één van de 5 jaren die aan die datum voorafgaan of naar aanleiding van het overlijden van de

<sup>1443</sup>Gent 11 juni 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 858, 10.

<sup>1444</sup>Vr. nr. 753 GEHLEN 20 oktober 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, 8110.

<sup>1445</sup>*Fiscoloog*, afl. 927, 4; Circ. nr. Ci.RH.332/560.286 (AOIF 6/2004), 23 januari 2004.

<sup>1446</sup>Cass. 12 april 1973, *Pas.* 1973, I, 781.

<sup>1447</sup>Zie ook nr. 1375. De regeling waarbij het tarief van 10 % kan genoten worden in plaats van het tarief van 16,5 % is niet van toepassing voor intern gefinancierde pensioentoezeggingen aan zelfstandige bestuurders, immers artikel 171, 4°, g van het WIB92 werd niet aangepast.

- persoon van wie hij de rechtverkrijgende is, zonder dat zij met voorafgaande stortingen zijn gevormd;
- h. de afkoop van de gekapitaliseerde waarde van een gedeelte van het rust- of overlevingspensioen;
  - i. de premies en vergoedingen ingesteld door de Europese Gemeenschappen als steunregeling voor de landbouwsector. Deze premies worden beschouwd als een soort premie voor het stopzetten van de beroepsactiviteit en worden daardoor vergeleken met stopzettingsmeerwaarden.

## § 6. GEMIDDELD AANSLAGPERCENTAGE

Bibliografie – THILMANY, J., "Afzonderlijke aanslagen van de stopzettingmeerwaarden en de achterstallen: bepaling van het referentiejaar", *A.F.T.* 1987, 217-219.

**1388**

art. 171 5° WIB92

Zes soorten inkomsten worden belast tegen de gemiddelde aanslagvoet overeenstemmend met de belasting op het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepsactiviteit heeft gehad (art. 171 5° WIB92).

### 1. Belastbare inkomsten

**1389**

Het betreft de volgende inkomsten:

- a. de vergoedingen, al dan niet contractueel betaald ten gevolge van stopzetting van arbeid of beëindiging van een arbeidsovereenkomst, die meer dan 615 EUR (aj. 2008: 800 EUR; aj. 2009: 810 EUR) bruto bedragen.  
Onder deze categorie vallen de opzeggingsvergoedingen. Men heeft in het kader van opzeggingsvergoedingen steeds getracht alternatieven te zoeken om de belasting tegen de voormelde gemiddelde aanslagvoet te vermijden.
  - Morele schadevergoeding toegekend naar aanleiding van de stopzetting of beëindiging van de arbeidsovereenkomst: een ontslagvergoeding kan slechts vrijgesteld worden van belasting wanneer zij een vergoeding uitmaakt voor geleden morele schade en verkregen werd uit hoofde of ter gelegenheid van de stopzetting van de arbeid of de beëindiging van de arbeidsovereenkomst (art. 31 3° WIB92).  
Volgens de fiscus kunnen enkel arbeidsrechtbanken en -hoven niet-belastbare vergoedingen voor morele schade toekennen<sup>1448</sup>. De door de partijen gegeven kwalificatie is daarbij zonder belang<sup>1449</sup>. Rechtspraak is in die context niet unaniem. Het betreft een vergoeding die wordt toegekend volgens het individuele leed dat iedere werknemer naargelang het geval heeft ondergaan ingevolge zijn of haar ontslag<sup>1450</sup>. Het feit dat de vergoeding voor alle werknemers op hetzelfde bedrag werd bepaald, toont aan dat het gaat om een bijkomende vergoeding en niet om een morele schadevergoeding

<sup>1448</sup>Vr. nr. 784 THIERRY 25 februari 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1996-1997, nr. 77, 14 april 1997, 10505 en *Bull. Bel.*, 1997, afl. 773, 1564.

<sup>1449</sup>Brussel 15 september 2000, *Fiskoloog*, afl. 771, 9.

<sup>1450</sup>Antwerpen 23 juni 1994, *Bull. Bel.*, 1996, afl. 763, 1675.

ingevolge het ontslag. Een morele schadevergoeding vereist immers dat de vergoeding wordt geïndividualiseerd volgens het leed dat ieder werknemer naargelang van het geval ondergaat ingevolge het ontslag. Nochtans dient opgemerkt dat de administratie nu ook de niet belastbaarheid van een vergoeding als morele schadevergoeding aanvaardt als de werkgever naar aanleiding van een collectief ontslag de door de rechter aan één werknemer toegekende niet belaste morele vergoeding uitbreidt tot de andere werknemers die geen geding hebben aangespannen<sup>1451</sup>. In geval van een bedrijfsleider die ten onrechte om dringende reden was ontslaan, aanvaardde het hof van beroep dat zware morele schade was toegebracht. Het hof komt tot dat besluit op grond van de feitelijke omstandigheden<sup>1452</sup>.

- Uitwinningsvergoedingen aan de ontslagen handelsvertegenwoordiger: in fiscalibus moet er niet aan worden getwijfeld dat de hier bedoelde vergoeding haar juridische oorzaak vindt in het vertrek (i.e. het einde van arbeidsovereenkomst van de handelsvertegenwoordiger). De vergoeding is dan ook belastbaar als een opzeggingsvergoeding.
- Gouden handdruk: een gouden handdruk geldt in de regel als opzeggingsvergoeding, maar het kan ook worden gekwalificeerd als een als pensioen geldend kapitaal<sup>1453</sup>. Noteer dat de fiscus stelt dat een opzeggingsvergoeding soms een pensioen kan zijn<sup>1454</sup>.
- Niet-concurrentievergoeding: de vergoeding in uitvoering van een niet-concurrentiebeding in een arbeidsovereenkomst wordt, op grond van de band met de beroepswerkzaamheid, belast als opzeggingsvergoeding<sup>1455</sup>. Zo werd een forfaitaire vergoeding die een werknemer ontving in uitvoering van een niet-concurrentiebeding dat was opgemaakt op de dag van de beëindiging van het dienstverband, als een opzeggingsvergoeding beschouwd en als zodanig belast<sup>1456</sup>. Het arbeidshof te Antwerpen kwalificeerde de vergoeding wegens niet-concurrentie als een divers inkomen en niet als een beroepsinkomen<sup>1457</sup>. De voorwaarde hiervoor leek wel te zijn dat het als dusdanig gekwalificeerde 'divers inkomen' geen uitstaans mocht hebben met de uitvoering van de vroegere arbeidsovereenkomst. Dit betekent dat de vergoeding lange tijd na de beëindiging van de arbeidsovereenkomst wordt uitbetaald. In tegenstelling tot de meeste huidige rechtspraak dienaangaande, werd de kwalificatie als divers inkomen recent door de rechtbank van eerste aanleg van Leuven opnieuw aangehouden. De rechtbank beriep zich hiervoor op het arrest van het Hof van Cassatie in sociale zaken dat oordeelde dat de niet-concurrentievergoeding ontvangen in het kader van een non-concurrentiebeding dat gesloten werd na de beëindiging van de arbeidsovereenkomst niet onder het sociale loonbegrip valt. De rechtbank van eerste aanleg van Leuven is in die zin pionier om het voormelde Cassatie-arrest ook in fiscalibus door te trekken.
- Kapitaalvergoedingen: kapitaalvergoedingen die worden toegekend op het ogenblik van brugpensionering en die niet voortvloeien uit contractuele pensioenverplichtingen,

<sup>1451</sup>Circ. nr. Ci.RH.241/539.525, 9 maart 2004.

<sup>1452</sup>Brussel 15 januari 1998, *F.J.F.*, No. 98/255 en *Fiskoloog*, afl. 650, 2.

<sup>1453</sup>Brussel 22 september 1987, *F.J.F.*, No. 88/51.

<sup>1454</sup>Circ. nr. AFZ/2005/0652 (AFZ 08/2005), 25 mei 2005.

<sup>1455</sup>Cass. 3 november 1997, *Fiskoloog*, afl. 641, 1.

<sup>1456</sup>Antwerpen 25 april 2000, *Fiskoloog*, afl. 754, 9.

<sup>1457</sup>Arbh. Antwerpen 3 februari 1997, *Fiskoloog*, afl. 604, 9.

zijn opzeggingsvergoedingen en geen 'pensioenen'<sup>1458</sup>. Een ander arrest aanvaardde het tegendeel<sup>1459</sup>. Een toekenning van een kapitaal geldend als pensioen in het kader van een pensioenplan onderschreven door de werkgever ten voordele van zijn personeel en uitbetaald ter gelegenheid van het wettelijk brugpensioen, kan niet beschouwd worden als een opzeggingsvergoeding, aangezien de vergoeding in dat geval op basis van het volledige salaris moet worden berekend (en niet op 70 % zoals *in casu*), en ook moet worden vastgesteld in functie van de leeftijd van de belastingplichtige, zijn graad, zijn anciënniteit binnen het bedrijf en het bedrag van zijn salaris).

- Periodiek aanvullende vergoeding: de werkgever die bovenop de werkloosheidsuitkering een periodieke aanvullende vergoeding uitkeert aan een ontslagen werknemer die niet met pensioen is, kent geen opzeggingsvergoeding toe, maar wel een werkloosheidsvergoeding<sup>1460</sup>. Deze periodieke aanvullende vergoeding is in de regel dus een vergoeding tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen in de zin van artikel 31, lid 2, 4° van het WIB92.

Die vergoeding kan niet worden gerangschikt onder de pensioenen of toelagen die het herstel zijn van een bestendige derving van beroepsinkomsten (art. 34 § 1 1° WIB92), aangezien ze tot doel heeft de bestaanszekerheid gedurende de periode van werkloosheid tot aan de pensionering te waarborgen. De tijdelijke derving komt *in casu* voort uit de werkloosheid die in principe een inactiviteit van tijdelijke aard is, terwijl de bestendige derving het gevolg is van een inactiviteit die in principe onomkeerbaar is.

Merk op dat sinds 1 januari 2006 artikel 31bis van het WIB92 de zogenaamde aanvullende vergoedingen groepeerd en deze duidelijk als bezoldigingen kwalificeert.

- Eenmalige verzekeringspremie: wanneer de werkgever, naar aanleiding van de beëindiging van de arbeidsovereenkomst, een éénmalige verzekeringspremie betaalt aan een groepsverzekeraar waarbij het verzekerde kapitaal wordt verhoogd, kan deze verzekeringspremie niet worden aanzien als een opzeggingsvergoeding. De betaling van de premie is niet belastbaar, maar zal later als pensioen worden belast naar aanleiding van de vereffening van de groepsverzekering<sup>1461</sup>.

- Outplacementbelofte: de werkgever neemt de kosten van outplacement van ontslagen personeel ten zijnen laste. Indien de dienstverlening van outplacement correlatieve voordelen oplevert in hoofde van de werknemer, dan zullen deze voordelen gekwalificeerd worden als voordelen van alle aard. De werkgever dient in dit een geval bedrijfsvoorheffing te betalen.

In normale gevallen wordt het voordeel van de dienstverlening aanzien als de terugbetaling van 'kosten eigen aan de werkgever'. De werkgever kan deze kosten vervolgens aftrekken als bedrijfskosten.

Nota: opgepast voor simulatie; de kwalificatie van de overeenkomst door de partijen is irrelevant<sup>1462</sup>;

- b. de bezoldigingen, pensioenen en renten als bedoeld in artikel 31 en 34 van het WIB92 waarvan de betaling of de toekenning door toedoen van een openbare overheid of we-

<sup>1458</sup>Brussel 22 september 1987, *Fisc. Koer.* 1988, 13.

<sup>1459</sup>Luik 1 juni 1987, *F.J.F.*, No. 87/182.

<sup>1460</sup>Vr. nr. 1386 SCHUERMANS 24 januari 1995, *Bull. Bel.* 1995, afl. 752, 2434.

<sup>1461</sup>Bergen 26 oktober 2001, *Fiskoloog*, afl. 739, 4.

<sup>1462</sup>Gent 15 mei 1997, *Fiskoloog*, afl. 651, 11.

gens het bestaan van een al dan niet gerechtelijk geschil slechts heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben.

Hieromtrent bestaat uitgebreide rechtspraak:

- In verband met het begrip ‘door toedoen van een openbare overheid’<sup>1463</sup>:
    - Vr. nr. 120 LEONARD, *Vr. & Antw.* Kamer 1988-89, 20 december 1988, 2577 (achterstallige pensioenen door het ministerie van Onderwijs uitbetaald).
    - Brussel 28 juni 1988, *F.J.F.*, No. 89/6, 11, *A.F.T.* 1989, 23 (laattijdige betalingen van het OCMW).
    - Luik 20 december 1989, *F.J.F.*, No. 90/149, 322 (systematisch betaalde eindejaarsvergoeding door het OCMW).
    - Bergen 19 juni 1992, *F.J.F.*, No. 93/59, 120 (pensioenen toegekend door het Italiaanse “Istituto Nazionale della Previdenza Sociale”).
    - Antwerpen 15 september 1998, *F.J.F.*, No. 99/164, 423 (vertraging is te wijten aan de te volgen reglementering en eigen werkwijze van de administratie: geen verzuim of nalatigheid).
    - Bergen 10 oktober 2000, *F.J.F.*, No. 2001/47, 116.
    - Arbitragehof 16 februari 2005, nr. 36/2005, *B.S.* 8 april 2005.
  - In verband met het bestaan van een geschil en het begrip ‘achterstal’<sup>1464</sup>:
    - Gent 2 oktober 1990, *Fiskoloog* 1990, afl. 318, 5.
    - Mond. Vr. VERHERSTRAETEN, 11 januari 1999, Commissie Financiën, *Beknopt verslag*, 1998-99, C 706-1 (achterstallige bezoldigingen uitgekeerd door het Fonds voor de sluiting van Ondernemingen: niet afzonderlijk belastbaar).  
Laattijdige betaling in toepassing van een overeenkomst met de belastingplichtige komt niet voor afzonderlijke taxatie in aanmerking<sup>1465</sup>;
- c. de winsten en baten die betrekking hebben op een zelfstandige beroepswerkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend en die na de stopzetting worden behaald of vastgesteld, evenals de vergoeding van alle aard verkregen na die stopzetting hetzij als compensatie hetzij ter gelegenheid van enigerlei handeling die een vermindering van de werkzaamheid, van de winst van de onderneming of van de baten van de werkzaamheid tot gevolg heeft of zou kunnen hebben<sup>1466</sup>.
- Wat betreft het belastingstelsel van de in onteigeningsvergoedingen begrepen forfaitaire compensatie van normaal verhoopte winsten of baten<sup>1467</sup>.
  - Beëindigingspremies die het Vlaams gewest toekent voor vaartuigen die definitief aan de zeevisserijactiviteit worden onttrokken, zijn belastbaar als vergoeding verkregen ter compensatie van enige handeling die een vermindering van de beroepswerkzaamheid of van de winst tot gevolg kan hebben en komen niet in aanmerking voor de gespreide belasting<sup>1468</sup>, zie evenwel ook randnr. 1374 c.
  - Wat betreft het aanslagstelsel van welbepaalde leningen verkregen door werklozen die zich als zelfstandige hebben gevestigd en welke ingevolge onvrijwillige stopzetting van de beroepswerkzaamheid niet moeten worden terugbetaald<sup>1469</sup>;

<sup>1463</sup>Cass. 18 juni 1987, *R.W.* 1987-88, 1124 en *F.J.F.*, No. 89/80, 146 (“het gevolg van een nalatigheid, onachtzaamheid, of van een maatregel met een uitzonderlijk karakter”).

<sup>1464</sup>Cass. 4 december 1978, *R.W.* 1978-79, 1842, *Bull. Bel.*, 1980, 2156, *Pas.* 1979, I, 390, *J.D.F.* 1980, 270.

<sup>1465</sup>Brussel 19 oktober 1995, *F.J.F.*, No. 96/118.

<sup>1466</sup>Antwerpen 13 mei 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 451 (de erelonen die een geneesheer van het ziekenhuis ontvangt nadat hij zijn persoonlijke activiteit heeft overgedragen aan een vennootschap, zijn niet belastbaar als stopzettingsmeerwaarden omdat de geneesheer niet kan aantonen dat het ziekenhuis de erelonen heeft ontvangen voor de oprichting van de vennootschap. Het tijdstip van belastbaarheid, én van de beoordeling, is het moment dat het ziekenhuis de erelonen ontvangt en niet het moment van doorstorting).

<sup>1467</sup>Circ. nr. Ci.RH.249/378.338, 16 december 1988, *Bull. Bel.*, 1989, afl. 680, 297.

<sup>1468</sup>Vr. nr. 223 BREYNE 11 januari 1996, *Bull. Bel.*, afl. 762, 1318.

<sup>1469</sup>Circ. nr. Ci.RH.332/393.031, 8 april 1988, *Bull. Bel.*, 1988, afl. 672, 836.

- d. de vergoedingen die het Fonds tot vergoeding van de in geval van sluiting van ondernemingen ontslagen werknemers uitkeert na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop de vergoeding in werkelijkheid betrekking heeft;
- e. de EGKS-vergoedingen die door toedoen van de Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening ten gevolge van de herstructurering of sluiting van een onderneming worden uitgekeerd na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop de vergoeding in werkelijkheid betrekking heeft;
- f. de inschakelingsvergoedingen: met ingang van 9 januari 2006, bedoeld in titel IV, hoofdstuk 5, afdeling 3 van de wet betreffende het generatiepact.

1389,10

## 2. Refertejaar

Er moet bij de bepaling van het refertejaar naar gestreefd worden om de toepasselijke aanslagvoet zoveel mogelijk in overeenstemming te brengen met de aanslagvoet die in het verleden op gelijkaardige inkomsten werd geheven<sup>1470</sup>.

1389,20

## 3. Gemiddelde aanslagvoet

Bij het bepalen van de gemiddelde aanslagvoet moet het geheel van de belastbare inkomsten van het refertejaar in aanmerking worden genomen.

Noteren wij nog het volgende:

- het gemiddeld aanslagtarief is niet van toepassing op de in het buitenland genoten en belaste gelijkaardige inkomsten die op grond van een dubbelbelastingverdrag zijn vrijgesteld<sup>1471</sup>.
- wanneer de belastingplichtige in het refertejaar inkomsten in het buitenland heeft genoten die krachtens een dubbelbelastingverdrag zijn vrijgesteld met progressievoorbehoud, moet de gemiddelde aanslagvoet bepaald worden rekening houdend met de basisbelasting vóór de toepassing van de vrijstelling<sup>1472</sup>.

Volgens de rechtspraak is de gemiddelde aanslagvoet de aanslagvoet die op de beroepsinkomsten afzonderlijk wordt berekend met toepassing van de principes van decumul in plaats van de gemiddelde aanslagvoet die op het geheel van de belastbare gezinsinkomsten wordt berekend<sup>1473</sup>. De gemiddelde aanslagvoet moet dus worden berekend met betrekking tot de belastbare inkomsten van de ontslagen echtgenoot en niet tot het gezamenlijk belastbaar inkomen van beide echtgenoten.

De gemiddelde aanslagvoet wordt vermeld op het aanslagbiljet en bestaat steeds uit een getal van drie cijfers (uitgedrukt in een percentage) waarvan het laatste een decimaal is.

In verband met de berekening van de gemiddelde aanslagvoet:

<sup>1470</sup>Cass.12 juni 1992, *Fisc. Koer.* 1992, 455, *R.W.* 1992-93, 616, *Bull. Bel.*, 1992, 902.

<sup>1471</sup>Brussel 8 mei 1992, *F.J.F.*, No. 93/160, 334; Brussel 10 februari 1994, *F.J.F.*, No. 94/209, 466.

<sup>1472</sup>Brussel 3 november 1992, *F.J.F.*, No. 93/35. 72 en *Fisc. Koer.* 1993, 313.

<sup>1473</sup>Gent 6 januari 2000, *T.F.R.* 2000, afl. 179, 343, noot H. BOSMA.

- *Vr. & Antw.* Kamer 1991-1992, 22 juli 1992, *Bull. Bel.* 1992, afl. 722, 3469 (combinatie met belastingvermindering voor vervangingsinkomsten).
- Brussel 17 november 1995, *Fiskoloog* 1995, afl. 547, 9.
- Brussel 1 maart 2000, *F.J.F.*, No. 2000/195, 543.

1389,30

#### 4. Laatste vorig jaar met normale beroepswerkzaamheid

- Bibliografie: – Cass. 17 januari 2008, besproken in X, 'Onbezoldigd bestuurder: geen 'normale' beroepsactiviteit, *Fiskoloog* 2008, afl. 1105, 5.

1389,35

Onder het "laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid had", moet volgens de minister van Financiën begrepen worden, het meest recente vorige jaar waarin de werknemer in België of in het buitenland gedurende twaalf maanden belastbare beroepsinkomsten heeft behaald die in de personenbelasting tegen de progressieve aanslagvoet zijn belast of belast geweest zouden zijn indien de werknemer aan de personenbelasting onderworpen was geweest<sup>1474</sup>.

Met betrekking tot het hiervoor bedoelde 'beroepsinkomsten' bestaat tegenstrijdige rechtspraak<sup>1475</sup>. Niettemin volgt het Hof van Cassatie het standpunt van de wetgever<sup>1476</sup>.

Door de woorden 'normale beroepswerkzaamheid' te gebruiken zonder deze verder te verduidelijken, heeft de wetgever duidelijk gewild dat de feitenrechter in concreto zou oordelen of deze uitdrukking overeenstemt met de feiten die hem worden voorgelegd, rekening houdende met het geheel van omstandigheden van de zaak<sup>1477</sup>. Het spreekt voor zich dat dergelijke benadering aanleiding heeft gegeven tot veelvuldige en vaak ook tegenstrijdige rechtspraak met rechtsonzekerheid als pijnlijk gevolg.

Twee vraagstukken met betrekking tot het al dan niet 'normaal' karakter van de beroepsactiviteit dringen zich op.

Enerzijds bestaat de vraag of een jaar waarin de belastingplichtige enkel een onbezoldigde beroepswerkzaamheid uitoefent in aanmerking kan komen als referentiejaar voor het bepalen van een gemiddelde aanslagvoet. In een recent arrest beslechtte het Hof van Cassatie dit discussiepunt. *In casu* had de belastingplichtige na de beëindiging van zijn arbeidsovereenkomst, waarvoor hij een bijkomende opzegvergoeding van zijn ex-werkgever ontving, een onbezoldigd bestuursmandaat opgenomen. Het Hof van Cassatie oordeelde op 17 januari 2008 dat een jaar waarin weliswaar een werkzaamheid wordt uitgeoefend, maar waarbij deze werkzaamheid geen beroepsinkomsten oplevert, geen geldig referentiejaar vormt.

<sup>1474</sup>Vr. nr. 305 DE LOOR 29 september 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1993-1994, 2 november 1993, nr. 80, 4186; *Com. IB.* 1992, nr. 171/268-269.

<sup>1475</sup>Brussel 1 maart 2000, *F.J.F.*, No. 91/148 (Het feit dat de belastingplichtige gedurende het volledige vorig jaar beroepsactief is geweest, impliceert nog niet dat dit jaar als referentiejaar kan gelden. Dit is het geval wanneer, ten gevolge van een wijziging van beroepsactiviteit, de belastingplichtige voor de laatste maand van het jaar geen beroepsinkomsten heeft gehad).

<sup>1476</sup>Cass. 12 juni 1992, *Fisc. Koer.* 1992, 455.

<sup>1477</sup>Rb. Gent 20 maart 2003, onuitg.



De tweede problematiek waarover het Hof overigens geen uitspraak deed, betreft de omgekeerde situatie: een belastingplichtige heeft tijdens een bepaald jaar wel inkomsten verkregen die belastbaar zijn als beroepsinkomsten, maar het zijn vergoedingen die dienen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een derving van beroepsinkomsten. In dit geval zijn er wel beroepsinkomsten, maar heeft de belastingplichtige geen effectieve beroepswerkzaamheid uitgeoefend wegens bijvoorbeeld ziekte, invaliditeit, werkloosheid, pensionering, e.d. Volgens de *Com. IB*. 1992 volstaat het dat de belastingplichtige gedurende elk van de twaalf maanden van het beschouwde jaar belastbare beroepsinkomsten heeft verkregen (met inbegrip van vervangingsinkomsten of pensioenen, renten, enz.). Dit betekent dat een jaar waarin de belastingplichtige geen daadwerkelijke beroepsactiviteit heeft uitgeoefend, volgens de administratie niet bij voorbaat uitgesloten is als mogelijk referentiejaar. De overwegende rechtspraak stelt zich wel strenger op. Zowel het hof van beroep te Brussel<sup>1478</sup> als de rechtbank van eerste aanleg te Luik<sup>1479</sup> bevestigden de stelling dat het jaar waarin vervangingsinkomsten worden genoten niet als referentiejaar kan gelden. Recent sloot ook de rechtspraak van het hof van beroep te Gent zich aan bij deze visie. In een arrest van 21 maart 2006 oordeelde het hof te Gent immers dat niet als referentiejaar in aanmerking komt, het jaar waarin een belastingplichtige eerst 2,5 maanden een zelfstandige beroepswerkzaamheid uitoefenende en daarna, voor de rest van het jaar als werkloze werkloosheidsuitkeringen genoot. Een dergelijk jaar kan volgens het hof niet worden beschouwd als een jaar met een normale beroepswerkzaamheid<sup>1480</sup>. Hiermee lijkt het hof te Gent terug te komen op haar eerder ingenomen standpunt dat een periode van 'erkende' werkloosheid, een periode met werkloosheidsuitkeringen, "geassimileerd moet worden aan een periode van tewerkstelling in het licht van het begrip 'normale beroepswerkzaamheid'"<sup>1481</sup>.

Het is niet vereist dat de activiteit die in het referentiejaar werd uitgeoefend van dezelfde aard is als de activiteit die de opzeggingsvergoeding teweeg heeft gebracht. De inkomsten uit de diverse activiteiten moeten 'vergelijkbaar' zijn. Het begrip 'vergelijkbaar' kan in twee richtingen worden geïnterpreteerd: vergelijkbaarheid wat betreft inhoud van de functie (bv. personeelsmanager en consultant) en vergelijkbaarheid wat betreft de omvang van de jaarlijkse bezoldiging (bv. inkomsten ten belope van 1 mio versus 1,3 mio)<sup>1482</sup>.

Het begrip 'normale beroepswerkzaamheid' is noch afhankelijk van een bepaald minimum inkomen<sup>1483</sup>, noch afhankelijk van de omvang van het inkomen. Evenmin relevant is de organisatievorm waarin de beroepswerkzaamheid plaatsvindt. In een recent arrest oordeelde het hof van beroep te Antwerpen dat het 'normaal' karakter van de beroepswerkzaamheid niet wijzigt indien een advocaat zijn vroegere eenmanspraktijk opdoekt om toe te treden tot een advocatenassociatie. Er dient dus geen rekening gehouden te worden met het laatste volledige jaar waarin hij als 'solo-advocaat' actief was, doch wel met het laatste volledige

<sup>1478</sup> Arrest over de activiteiten van een gepensioneerde binnen de grensbedragen in het kader van de toegelaten beroepsbezigdheden voor gepensioneerden: Brussel 25 oktober 2000, *Fiscoloog*, afl. 775, 6.

<sup>1479</sup> Vonnis over een compenserende maandelijks opzegvergoeding zonder bijkomende beroepsactiviteit: Rb. Luik 17 mei 2005, *Fiscoloog*, afl. 988, 11.

<sup>1480</sup> Gent 21 maart 2006, *Fiscoloog*, afl. 1037, 13.

<sup>1481</sup> Gent 4 juni 2003, *Fiscoloog*, afl. 904, 10.

<sup>1482</sup> Luik 6 mei 1998, *F.J.F.*, No. 98/249. Zo bleef bijvoorbeeld een directeur in een onderneming na de stopzetting van zijn activiteit een bestuurdersmandaat in dezelfde naamloze vennootschap uitoefenen. Het gemiddeld tarief werd van toepassing verklaard.

<sup>1483</sup> Gent 20 november 2002, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. G 02/2630; Luik 6 mei 1998, *F.J.F.*, No. 98/249; Antwerpen 14 september 1998, *A.F.T.* 1999, afl. 1, 20 ("abnormaal" lage inkomsten); Gent 4 maart 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 14, 5 (uitsluitend invaliditeitsuitkeringen); Luik 19 december 1990, *F.J.F.*, No. 91/43, 85; *Fisc. Koer.* 1991, 197 en Gent 4 juni 1991, *F.J.F.*, No. 91/148; Luik 17 december 1997, *F.J.F.*, No. 98/164, 426; Brussel 13 februari 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 35, 10; *Fiscoloog* 1998, afl. 653, 10.

jaar waarin hij een 'normale beroepswerkzaamheid' had, zijnde zijn werkzaamheden in de advocatenassociatie<sup>1484</sup>

## § 7. AANSLAGPERCENTAGE VAN TOEPASSING OP HET GEHEEL VAN DE ANDERE INKOMSTEN

1392

art. 171 6° WIB92

De aanslag wordt berekend tegen het aanslagpercentage voor het geheel van de andere inkomsten voor:

- a. het vervroegd vakantiegeld toegekend aan de werknemer of de bedrijfsleider die is tewerkgesteld met een arbeidsovereenkomst, en die de onderneming verlaat. Aldus het huidige artikel 171, 6° van het WIB92.  
Arbeiders en bedrijfsleiders die zijn tewerkgesteld op grond van een arbeidsovereenkomst werden initieel van de regeling inzake de afzonderlijke belasting voor vertrekvakantiegeld voor bedienden uitgesloten. Deze onderscheidende behandeling kon volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) niet redelijk worden verantwoord en was derhalve discriminerend<sup>1485</sup>. De wetgever heeft deze discriminatie voor wat betreft arbeiders weggewerkt in de programmawet van 8 april 2003<sup>1486</sup>. In de programmawet van 5 augustus 2003 werd dit standpunt doorgetrokken naar het vertrekvakantiegeld van bedrijfsleiders die op basis van een arbeidsovereenkomst zijn tewerkgesteld<sup>1487</sup>. Een circulaire verduidelijkt het standpunt van de administratie in deze<sup>1488</sup>;
- b. het bedrag van de baten van vrije beroepen en andere winstgevendende bezigheden die betrekking hebben op gedurende een periode van meer dan 12 maanden geleverde diensten en die door toedoen van de overheid niet betaald zijn in het jaar van de prestaties maar in eenmaal worden vergoed, en zulks uitsluitend voor het evenredige deel dat een vergoeding van 12 maanden prestaties overtreft<sup>1489</sup>. Dat deze bepaling niet discriminerend is, blijkt onder meer uit een arrest van het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof)<sup>1490</sup> en eerdere rechtspraak in dit verband. De wetsbepaling is gegrond op het principe van de éénjarigheid en werd ingevoerd met als doel het verhinderen van de manipulatie van het toerekenen van een inkomen aan welbepaalde aanslagjaren teneinde de fiscale druk te verlagen. Men kan moeilijk de openbare overheid verdenken de één of de andere belastingplichtige fiscaal te begunstigen, dit in tegenstelling tot privépersonen<sup>1491</sup>.

<sup>1484</sup>Antwerpen 30 mei 2006, besproken in C. BUYSE, 'Geen advocatuur met twee snelheden', *Fiscooloog* 2006, afl. 1035, 12.

<sup>1485</sup>Arbitragehof 11 december 2002, nr. 185/2002, besproken door X, "Vertrek-vakantiegeld van arbeiders: dubbele discriminatie", *Fiscooloog* 2002, afl. 872, 4; X, "Fiscus volgt Arbitragehof. Vakantiegeld arbeiders nu ook afzonderlijk belast", *Fisc. Act.* 2003, afl. 11, 5-6.

<sup>1486</sup>Art. 123 programmawet 8 april 2003, *B.S.* 17 april 2003, inwerkingtreding aj. 2003 (art. 124); X, "Programmawet: oplossing voor vakantiegeld arbeiders", *Fiscooloog* 2003, afl. 888, 1.

<sup>1487</sup>Art. 17 programmawet 5 augustus 2003, *B.S.* 7 augustus 2003.

<sup>1488</sup>Circ. nr. Ci.RH.332/557.605, 1 oktober 2003, *Bull. Bel.*, afl. 842, 2905-2914.

<sup>1489</sup>Circ. 30 maart 1979, *Bull. Bel.*, afl. 573, 707.

<sup>1490</sup>Arbitragehof 16 februari 2005, nr. 38/2005, *B.S.* 8 april 2005.

<sup>1491</sup>Luik 24 december 1999, *F.J.F.*, No. 2000/147.

- Wanneer het contract bepaalt dat de honoraria van de architect betaald zullen worden in het jaar volgend op de beëindiging van de werken, zodat de vertraging in de betaling te wijten is aan een contractueel beding, is artikel 171, 6° van het WIB92 niet van toepassing<sup>1492</sup> (zie verder inzake de laattijdige uitbetaling van honoraria aan architecten<sup>1493</sup>);
- c. de in artikel 90, 4° van het WIB92 vermelde uitkeringen. Het betreft de vroeger verschuldigde, maar in een later belastbaar tijdperk dan dat waarop ze betrekking hebben, uitbetaalde onderhoudsuitkeringen in uitvoering van een gerechtelijke beslissing, waarbij het bedrag ervan met terugwerkende kracht wordt vastgesteld of verhoogd.

## § 8. AANSLAGPERCENTAGE VAN 10,38 %

### 1393

art. 171 7° WIB92

De gewestelijke weerwerkpremie die, krachtens een voor 1 januari 2006 afgekondigd decreet of ordonnantie of een voor dezelfde datum getroffen besluit<sup>1494</sup>, gedurende de periode en onder de voorwaarden die zijn vastgelegd in dat decreet, ordonnantie of besluit, wordt betaald of toegekend aan een oudere werknemer die ontslagen is uit een onderneming in moeilijkheden of in herstructurering en die na een periode van werkloosheid terug wordt tewerkgesteld door een nieuwe werkgever, voor zover die premie bruto niet meer bedraagt dan 120 EUR (aj. 2008 en aj. 2009: 160 EUR) per maand. De begrippen 'oudere werknemer', 'onderneming in moeilijkheden of in herstructurering' en 'nieuwe werknemer' hebben voor de toepassing van deze bepaling dezelfde betekenis als in het desbetreffende decreet, ordonnantie of besluit. Deze bepaling is van toepassing op de weerwerkpremies die worden betaald of toegekend vanaf 1 juli 2005.

### Afdeling III.

#### Automatische indexerings

### 1394

- Bibliografie
- Art. 178 WIB92.
  - Art. 389 programmawet 27 december 2004, *B.S.* 31 december 2004.
  - Art. 403 programmawet 27 december 2004, *B.S.* 31 december 2004.
  - Art. 411 programmawet 27 december 2004, *B.S.* 31 december 2004.
  - Bericht AOIF houdende de automatische indexerings inzake inkomstenbelastingen voor aanslagjaar 2006, *B.S.* 22 februari 2005.
  - Bericht AOIF houdende de automatische indexerings inzake inkomstenbelastingen voor aanslagjaar 2007, *B.S.* 26 januari 2006.
  - Circ. nr. Ci.D.19/402.192 van 18 mei 1990 (18de aflevering Hervormingswet 1988).
  - Circ. nr. Ci.RH.82/556.471 (AOIF 12/2003) van 30 april 2003, behoudende wijzigingen aan de aangifte in de PB van aanslagjaar 2003.

<sup>1492</sup>Luik 23 april 1986, *F.J.F.*, No. 86/155, 239.

<sup>1493</sup>Bergen 18 oktober 1996, *F.J.F.*, No. 97/10; Bergen 21 februari 1997, *F.J.F.*, No. 97/107 en *Fisc. Koer.* 1997, 290.

<sup>1494</sup>Besl. VI. Reg. 24 juni 2005 tot invoering van de weerwerkpremie, *B.S.* 5 augustus 2005.

**1395**

art. 178 § 1 WIB92

Overeenkomstig artikel 178 van het WIB92 worden de bedragen die zijn uitgedrukt in euro met betrekking tot enigerlei inkomstengrenzen en -schijven, vrijstellingen, belastingvrije sommen, verminderingen, aftrekken en beperkingen of begrenzingen ervan, jaarlijks en gelijktijdig aan het indexcijfer der consumptieprijzen aangepast (art. 178 § 1 WIB92).

**1396**

art. 178 § 2 WIB92

De indexering gebeurt met behulp van de coëfficiënt die bekomen wordt door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar dat het jaar van de inkomsten voorafgaat te delen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1988 (art. 178 § 2 WIB92). In afwijking hiervan zijn de forfaitaire onkostenvergoedingen uit artikel 38, § 1, eerste lid, 23° en § 4, en artikel 97, § 2 van het WIB92 die zijn toegekend vanaf 1 januari 2007, gekoppeld aan het gezondheidsindexcijfer van de maand september 2003 (112,47). Op 1 januari van elk jaar worden de bedragen aangepast overeenkomstig de volgende formule: het basisbedrag wordt vermenigvuldigd met het gezondheidsindexcijfer van de maand september van het jaar voorafgaand aan het jaar tijdens welk het nieuwe bedrag van toepassing zal zijn en gedeeld door het gezondheidsindexcijfer van de maand september 2003.

De bedragen moeten worden afgerond tot het hogere of lagere duizendtal, naargelang het cijfer van de honderdtallen al of niet vijf bereikt. De bedragen van het brutodag- of uurloon bedoeld in artikel 67ter, § 1 van het WIB92 worden met ingang van 1 januari 2008 niet meer geïndexeerd<sup>1495</sup>.

**1398**

art. 45 § 4 wet

27/12/1984

art. 61

KB/WIB92

Het bedrag van 12 394,68 EUR (dit is het maximumbedrag dat een werknemer per jaar mag besteden aan het lichten van vrijgestelde aandelenopties (art. 45 § 4 wet 27 december 1984; opgeheven bij art. 47 § 2 wet 26 maart 1999, *B.S.* 1 april 1999, maar nog van toepassing op opties die zijn toegekend vóór 1 januari 1999) werd niet geïndexeerd, evenmin als het bij koninklijk besluit vastgestelde maximaal aftrekbare bedrag van de kosten van kinderopvang (11,20 EUR) (zie art. 113 § 2 WIB92).

**1399**

Wat betreft de vaststelling van het maximumbedrag van de eerste schijf van het aanvangsbedrag van hypothecaire leningen dat in aanmerking wordt genomen voor de aftrek van kapitaalaflossingen en voor de bijkomende interestaftrek, wordt steeds het grensbedrag in aanmerking genomen zoals het is bepaald voor het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk waarin de lening is aangegaan, ongeacht het aanslagjaar waarvoor die voormelde aftrekken worden gevraagd. Eenzelfde regeling geldt voor wat betreft omzettingssrenten in verband met levensverzekeringscontracten. Noteer dat deze aftrek volledig werd herzien voor leningen vanaf 1 januari 2005 gesloten (zie randnr. 1340).

<sup>1495</sup>Art. 62 wet 8 juni 2008, *B.S.* 16 juni 2008.

## Afdeling IV.

**Plaatselijke aanvullende belastingen**

1400

## Bibliografie

- HINNEKENS, L., "Het domiciliebegrip in de gemeentebelastingen", *A.F.T.* 1988, 239-246.

**1400,50**

art. 465 tot 468 WIB92

De provincies, de agglomeraties en de gemeenten hebben niet het recht op de personenbelasting opcentiemen of soortgelijke belastingen te heffen, uitgezonderd wat de onroerende voorheffing betreft.

Maar, in de voorwaarden opgesomd in de artikelen 465 tot 468 van het WIB92, mogen de agglomeraties en de gemeenten een aanvullende belasting vestigen die gelijk is aan een percentage dat een breukgedeelte mag omvatten dat tot één decimaal wordt beperkt. De agglomeraties mogen een aanvullende belasting van maximaal 1 % heffen. De aanvullende belasting wordt berekend op basis van de personenbelasting:

- vóór de aftrek van de voorafbetalingen, van de voorheffingen, van het belastingkrediet en van het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting;
- vóór de toepassing van de vermeerdering wegens onvoldoende voorafbetaling, de bonificatie wegens voorafbetaling, alsmede van de sanctionerende belastingverhogingen.

De aanvullende belasting mag niet het voorwerp van enige vermindering, vrijstelling of uitzondering uitmaken (art. 468 3° WIB92).

## Afdeling V.

**Aanvullende crisisbijdrage**

## Bibliografie

- Circ. nr. Ci.RH.243/462.311, 31 oktober 1994, *Bull. Bel.*, 1994, afl. 744, 3305.
- Circ. nr. Ci.RH.331/486.703, 15 september 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 35, 6.
- Circ. nr. Ci.RH.243/532.271, 24 april 2001, *Bull. Bel.*, afl. 815, 1115.
- Circ. nr. Ci.AFZ/2000-1771, 12 maart 2001, *Bull. Bel.*, afl. 813, 745.

**1410**

art. 463bis WIB92

Noteer dat de aanvullende crisisbijdrage met ingang van het aanslagjaar 2004 volledig is afgeschaft ten aanzien van alle natuurlijke personen<sup>1496</sup>.

De heffing van deze crisisbijdrage situeerde zich in het kader van de verwezenlijking van de maatregelen van fiscale aard die de regering had genomen naar aanleiding van de begrotingscontrole 1993 en werd geheven onder de vorm van 3 opcentiemen op de inkomstenbelastingen.

Zij werd met andere woorden berekend vóór:

- verrekening van de voorafbetalingen, van de voorheffingen en het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting;
- toepassing van de vermeerdering ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan of van de aan de voorafbetalingen verbonden bonificaties.

<sup>1496</sup>Wet 12 augustus 2000, *B.S.* 26 september 2000.





## Deel II

## Vennootschapsbelasting

1460

- Bibliografie
- Naast de algemene bibliografie over inkomstenbelasting, verwijzen wij voor een diepgaande studie van deze stof naar de volgende werken:
- CENTRE D'ETUDES DES SOCIETES, *Le nouveau régime fiscal des sociétés*, Brussel, Imifi, 1964.
  - CLAEYS-BOUUAERT, I., *Principes de l'imposition des sociétés en Belgique*, Brussel, Larcier, 1970, 259 p.
  - MALHERBE, J., DE WOLF, M., SCHOTTE, C., *Droit fiscal, l'impôt des sociétés*, Brussel, Larcier, 1997, 453 p.
  - LAGAE, J.-P., *Vennootschapsbelasting*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 446 p.
  - KIRKPATRICK, J. en GARABEDIAN D., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Brussel, Bruylant, 2003, 604 p.
  - COPPENS, P.-F., "L'entreprise face au droit fiscal belge: impôt des personnes physiques, impôt des sociétés, impôt des non-résidents", Brussel, Larcier, 2004, 753 p.
  - VAN CROMBRUGGE, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kalmthout, Biblo, 2003, 168 p.
  - BEGHIN, P., FLAMANT, K. en VAN DE WOESTEYNE, I., *Handboek vennootschapsbelasting 2007-2008*, Antwerpen, Intersentia, 2008, 491 p.
  - CHEVALIER, C., *Vademecum Vennootschapsbelasting 2008*, Brussel, Larcier, 2008, 1766 p.
  - VERHOEVEN, R., *Praktijkboek voor vennootschappen*, II dln., Mechelen, Kluwer, 2008, 898 p. en 1020 p.
  - DEFOORT, J., DENYS, L., TIBERGHIE, A., VAN CROMBRUGGE, S., CLAEYS-BOUUAERT, L., e.a., *Vennootschap en belastingen*, Diegem, Kluwer (losbladig).
  - CHERUY, C. en LAURENT, C., *Le régime fiscal des sociétés holdings en Belgique*, Brussel, Larcier, 2008, 1400 p.
  - VERDINGH, Y., *Bestendig Handboek vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2008, losbl.
  - VERDINGH, Y., *Aangiftegids vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2008, 373 p.
  - MALHERBE, J. en P., "Examen de jurisprudence. Droit fiscal des sociétés (1974-1981)", *R.P.S.* 1983, 106-218.
  - DESCHRIJVER, D., "Fiscaal recht voor vennootschappen", *T.R.V.* 2003, afl. 3, 345-413.
  - KIRKPATRICK, J., "Examen de jurisprudence. Les impôts sur les revenus et les sociétés (1968 à 1982)", deel 1: *R.C.J.B.* 1984, 671-745, deel 2: *R.C.J.B.* 1985, 619-694, deel 3: *R.C.J.B.* 1987, 271-329, deel 4: *R.C.J.B.* 1988, 603-703.
  - KIRKPATRICK, J., GARABEDIAN, D., "Examen de jurisprudence. Les impôts sur les revenus et les sociétés" (1983 à 1990), deel 1: *R.C.J.B.* 1992, 251-311, deel 2: *R.C.J.B.* 1994, 241-360, deel 3: *R.C.J.B.* 1996, 65-117, deel 4: *R.C.J.B.* 1997, 323-373, deel 5: *R.C.J.B.* 2001, 340-359.

## Hoofdstuk I

## Algemeenheden

## Afdeling I.

**Stelsel van de vennootschapsbelasting**

1461

De vennootschapsbelasting treft de winst van de binnenlandse vennootschappen en van de gemeentespaarkassen, zoals vermeld in artikel 124 van de nieuwe gemeentewet.

- a. De *fysieke personen* zijn nooit aan vennootschapsbelasting onderworpen, zelfs indien tussen deze personen een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid bestaat.
- b. In België bestaat er geen systeem van fiscale eenheid tussen de vennootschappen van



een zelfde groep: elke vennootschap met eigen rechtspersoonlijkheid wordt dus belast zonder dat rekening wordt gehouden met de resultaten van de andere vennootschappen van de groep.

- Zie ook
- VAN CROMBRUGGE, S., *Juridische en Fiscale Eenheidsbehandeling van vennootschapsgroepen*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, 547 p.
  - BIRON, H. en DAUW, C. (eds.), *De fiscaalrechtelijke erkenning van vennootschapsgroepen*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1989, 353 p.
  - DESTERBECQ H., HENNEMANNE, J. en MOULIGNEAU, P., *La fiscalité directe des sociétés et des groupes d'entreprises*, Brussel, Bruylant, 1992, 276 p.
  - KIRKPATRICK, J., "Le régime fiscal des entreprises multinationales en Belgique", *J.D.F.* 1974, 5.
  - MINNE, P. en VAN LIERDE, J., "L'imposition des résultats des groupes de sociétés d'après leurs comptes consolidés", *J.D.F.* 1984, 193-211.
  - HAELTERMAN, A., "Fiscale consolidatie: de belasting van de vennootschappengroep naar de economische realiteit", *Fiskofoon* 1985, 209-230.
  - Europees centrum van groepsondernemingen (ECCO), "Taxation of the Group", *Intertax* 1985, 39-47. Dit document bevat vergelijkende tabellen van verscheidene EEG-landen. (Zie echter randnr. 9907).
  - MINNE, P. en BEINE, B., "La reconnaissance des groupes de sociétés en droit fiscal belge – évolutions récentes", *R.G.F.* 1993, 75-84.

- c. Ingeval de immigratie van een buitenlandse vennootschap, met name het overbrengen van de hoofdzetel van een buitenlandse vennootschap naar België, geschiedt conform de wetgeving van het land waaruit de zetel overgebracht werd en deze wetgeving tevens het voortbestaan van de vennootschap als rechtspersoon erkent, zal deze mutatie niet kwalificeren als een ontbinding van de kwestieuze vennootschap met wederoprichting in België. De vennootschap wordt door de overbrenging van de hoofdzetel onderworpen aan de Belgische fiscale en vennootschapsrechtelijke wetgeving.

- Zie
- Vr. nr. 234 DE CLIPPELE 22 september 1992, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, nr. 33, 2274.
  - Vr. nr. 947 DE CLIPPELE 8 maart 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-94, 18 april 1994, 10462.
  - Vr. nr. 996 DE CLIPPELE 29 maart 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-94, 13 juni 1994, 11345.
  - Vr. nr. 189 DUPRE 11 december 1995, *Vr. & Antw.* Kamer 1995-1996, 26 februari 1996, 2531.
  - Vr. nr. 788 VERMEULEN 26 februari 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1996-1997, 14 april 1997, 10509.
  - LAGAE, J.P., "De migratie van vennootschappen en de Belgische inkomstenbelastingen", *Liber Amicorum Prof. Em. E. Krings*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1991, 1031-1050.
  - JOUK, L., "Zetelverplaatsing", in MAECKELBERGH, W., (ed.), *Fiscaal Praktijkboek 1995-96 – Directe Belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 189-209.
  - VAN DER BRUGGEN, E., "Het fiscaal regime van naar België verplaatste vennootschappen", *T.R.V.* 1994, 485.
  - PIOT, W., "Fiscale implicaties van zetelverplaatsing naar en van België", *A.F.T.* 1997, 11.

- d. De belastbare winst is het geheel van alle winsten samen, met inbegrip van de uitgekeerde winsten.

De uitgekeerde winsten zijn nochtans een tweede maal belastbaar in hoofde van de genietters. Maar bijzondere bepalingen beperken de dubbele belasting die uit dit systeem voortvloeit (zie randnrs. 1502 e.v.). Het belangrijkste onderscheid tussen de vennootschappen en de fysieke personen is dat alle inkomsten van de vennootschap beroepsinkomsten zijn: in tegenstelling met de fysieke persoon beschikt de vennootschap derhalve niet over private, niet-belastbare inkomsten, noch over diverse inkomsten. Zelfs het legaat dat de vennootschap ontvangt is een belastbare winst<sup>1497</sup>. De regels die van toepassing zijn op ondernemingen die aan fysieke personen toebehoren vormen het algemene uitgangspunt voor de berekening van de belastbare winst. Er bestaan nochtans een reeks belangrijke uitzonderingen.

<sup>1497</sup> Luik 4 maart 1971, *Rec. gén. enr. not.* 1972, nr. 21596, 260, *T. Not.* 1972, 69.

## Afdeling II.

**Aan de vennootschapsbelasting onderworpen entiteiten**

1462

art. 179 WIB92

Aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, de binnenlandse vennootschappen, de gemeentespaarkassen zoals vermeld in artikel 124 van de nieuwe gemeentewet, alsook organismen voor de financiering van pensioenen (zogenaamde 'OFP') bedoeld in artikel 8 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening (art. 179 WIB92).

## Binnenlandse vennootschappen

Onder vennootschappen dient men de rechtspersonen te verstaan die een onderneming exploiteren of zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard. Deze definitie omhelst meteen het belangrijkste criterium om te beoordelen of een rechtspersoon onderworpen is aan de vennootschapsbelasting dan wel aan de rechtspersonenbelasting. Ingevolge een arrest<sup>1498</sup> van het hof van beroep van Gent houdt een vennootschap, die als statutair doel heeft het louter beheer van haar patrimonium, zich aldus niet bezig met een exploitatie of met verrichtingen van winstgevende aard, zodat zij aan de rechtspersonenbelasting is onderworpen.

De term 'vennootschappen' is misleidend. Vennootschappen in de zin van het WIB92 zijn niet alleen 'vennootschappen' in de burgerrechtelijke en vennootschapsrechtelijke zin. In haar fiscale betekenis is een *vennootschap* enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard.

Opdat de vennootschap belastbaar zou zijn in de vennootschapsbelasting, volstaat het in beginsel dat zij een onderneming exploiteert, of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard. Aldus heeft de fiscale wet de kwestie van onderwerping aan de vennootschaps- dan wel de rechtspersonenbelasting geobjectiveerd. Het heeft geen belang of een lichaam als subjectieve ingesteldheid gedreven wordt zonder winstoogmerk (zie ook randnr. 1466). Het enige criterium is het feit een onderneming te exploiteren, of zich bezig te houden met verrichtingen van winstgevende aard.

Het woord "of" impliceert het één of het ander. Zij moeten niet samen vervuld zijn. In de doctrine<sup>1499</sup> wordt gesteld dat er sprake is van een onderneming als er sprake is van een economisch doel, een organisatie, een strategie op termijn en rationele beheersmethoden gesteund op begrippen zoals kosten, opbrengsten en rentabiliteit.

In een enigszins bevreemdend vonnis heeft de rechtbank van eerste aanleg van Bergen eerst deze principes bevestigd (met vaststelling dat het rusthuis *in casu* niet in aanmerking komt voor de toepassing van de vennootschapsbelasting), maar besluit zij toch tot onderwerping aan de vennootschapsbelasting gezien de vzw een abnormaal stoffelijk voordeel heeft toegekend aan haar leden wat volgens de rechtbank duidt op een winstoogmerk. Dit zweemt naar de toepassing van het subjectieve criterium<sup>1500</sup>.

art. 2 § 2 2° WIB92

<sup>1498</sup> Gent 29 januari 2002, *T.F.R.* 2002, afl. 227, 813.

<sup>1499</sup> S. VAN CROMBRUGGE, "noot onder Antwerpen 29 februari 1988", *T.R.V.* 1988, 297.

<sup>1500</sup> Rb. Bergen 7 mei 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 473, *Fiscoloog* 2003, afl. 899, 4.

Opdat een vennootschap onderworpen wordt aan de vennootschapsbelasting moet zij een binnenlandse vennootschap (art. 2 § 2 2° WIB92) zijn. Een binnenlandse vennootschap is een vennootschap die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft en niet van de vennootschapsbelasting is uitgesloten. De vennootschappen die in het buitenland zijn gevestigd, worden onderworpen aan de belasting der niet-inwoners.

- Zie
- LEVY-MORELLE, "La résidence fiscale des sociétés", in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXII a), 231.
  - HINNEKENS, L., "De basis- en brievenbusvennootschap in het Belgisch belastingrecht", *A.F.T.* 1983, 85-98.

### Vennootschappen met een sociaal oogmerk

- Bibliografie
- BRESCH, D. en COECKELBERGH, D., *De vennootschap met sociaal oogmerk – Juridische, sociale en managementaspecten*, Gent, Mys & Breesch, 1995, 110 p.
  - STOLLE, L., *Vennootschap met sociaal oogmerk*, Diegem, Ced.Samsom, 1995, 99 p.
  - DENEFF, M., "De vennootschap met een sociaal oogmerk: algemeen juridisch kader en fiscaal statuut", *A.F.T.* 1996, 153.

### 1462,30

Voor vennootschappen met een sociaal oogmerk bestaat geen afzonderlijk regime. Ze zijn onderworpen aan de gewone regels voor de bepaling van de toepassing van de vennootschaps- dan wel de rechtspersonenbelasting.

### Organismen voor de financiering van pensioenen ('OFP')

- Bibliografie
- <http://invest.belgium.be/60241/PensionsWEB>
  - DOYEN, P., *L'institution de retraite professionnelle, mémento des nouveaux fonds de pension*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2007, 221 p.
  - VANDENDIJK, M. en HENDRICKX, C., *Aanvullende pensioenen. Een fiscaal-juridische analyse vanuit Belgisch en Europees perspectief*, Gent, Larcier, 2008, 210-233.
  - ROELS, P., "OFP vervangt vzw en ovv als pensioenvehikel", *Life & Benefits* 2006, afl. 8, 1.
  - VAN GILS, M. en HINNEKENS, P., "Nieuw fiscaal regime voor pensioenfondsen", *Life & Benefits* 2007, afl. 3, 3.

### 1462,50

De wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorzieningen<sup>1501</sup> voerde een nieuwe rechtsvorm in voor pensioenfondsen, het zogenaamde Organisme voor de Financiering van Pensioenen ('OFP').

Ingevolge artikel 179 van het WIB92 zijn OFP's aan de vennootschapsbelasting onderworpen. Zie ook randnr. 1482,50.

## Afdeling III.

### Niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen entiteiten

#### Lichamen zonder fiscale rechtspersoonlijkheid

### 1463

#### art. 29 WIB92

Lichamen met rechtspersoonlijkheid, die naar Belgisch recht zijn opgericht, maar voor de

<sup>1501</sup> B.S. 10 november 2006.

toepassing van de inkomstenbelastingen geacht worden *geen* rechtspersoonlijkheid te bezitten, worden niet als vennootschappen aangemerkt. Daartoe behoren onder meer de landbouwvennootschappen. De resultaten van deze vennootschappen worden in beginsel belast *c.q.* afgetrokken in hoofde van hun vennoten (art. 29 WIB92). Specifiek wat betreft de landbouwvennootschappen bestaat echter de mogelijkheid te opteren voor het stelsel van de vennootschapsbelasting, wanneer zij aan de voorwaarden voldoen, die zijn opgesomd in de artikelen 12 tot 16 van het KB/WIB92<sup>1502</sup>.

Ook de verenigingen van mede-eigenaars, die krachtens artikel 577-5, § 1 van het BW onder bepaalde voorwaarden rechtspersoonlijkheid bezitten, worden fiscaal als verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid beschouwd<sup>1503</sup>. Deze regel geldt voor zulke verenigingen die vanaf 1 augustus 1995 rechtspersoonlijkheid bezitten.

Lichamen zonder rechtspersoonlijkheid

**1464**

**art. 29 WIB92**

De vennootschappen en verenigingen, die louter feitelijk zijn, of fictief, of op onregelmatige wijze zijn opgericht, bestaan niet als een rechtspersoon, noch op burgerlijk noch op fiscaal gebied. Zij zullen dus ook niet als zodanig belast worden, doch de vennoten zullen belast worden op basis van hun aandeel in de winst waarop zij recht hebben krachtens de beginselen van gemeen recht (art. 29 WIB92).

art. 80 WIB92

Verliezen, geleden door dergelijke entiteiten, komen in beginsel in aftrek van het inkomen van de vennoten, ieder voor zijn aandeel. Bij gebrek aan voldoende inkomen, worden de verliezen overgedragen naar volgende belastbare tijdperken. Deze aftrek *c.q.* overdracht is slechts mogelijk in de mate dat de vennoten of leden van die vennootschappen of verenigingen zelf winsten of baten behalen en de daarop aan te rekenen verliezen uit een beroepswerkzaamheid van dezelfde aard voortspruiten, of indien de vennoten bewijzen dat de verrichtingen beantwoorden aan rechtmatige financiële of economische behoeften (art. 80 WIB92).

Tot de hierboven bedoelde vennootschappen of verenigingen behoren ook de tijdelijke en de stille handelsvennootschap.

Voor *de fictieve vennootschappen* verwijzen we naar een arrest van het hof van beroep van Brussel van 26 april 1971<sup>1504</sup> en een arrest van het Hof van Cassatie van 9 maart 1971<sup>1505</sup>. Maar het is wel te verstaan dat noch politieke organisaties, vakverenigingen, parochiale werken, jeugdbewegingen, verenigingen met vermaakdoeleinden, culturele verenigingen, enz., zonder rechtspersoonlijkheid, die in stand worden gehouden d.m.v. toelagen of bijdragen, noch hun vennoten of leden, in principe belastbaar zijn op de ontvangsten-overschotten van die instellingen<sup>1506</sup>. Het personeel van die instellingen is wel belastbaar op het ontvangen salaris<sup>1507</sup>.

<sup>1502</sup> Zie ook Circ. 28 maart 1980, *Bull. Bel.*, afl. 584, 756; Vr. nr. 65 OLIVIER, *Vr. & Antw.* Kamer 1979-1980, 15 januari 1980, 1036; J. THILMANY, "Het fiscaal stelsel van de landbouwvennootschap", *A.F.T.* 1980, 206-223.

<sup>1503</sup> Art. 29 § 2 5° WIB92.

<sup>1504</sup> Brussel 26 april 1971, *J.D.F.* 1971, 119.

<sup>1505</sup> Cass. 9 maart 1971, *J.D.F.* 1971, 79.

<sup>1506</sup> Vr. nr. 189 VAN IN, *Vr. & Antw.* Senaat 1976-1977, 2 november 1976, 124.

<sup>1507</sup> A. TIBERGHEN, "De speciale behandeling voor de landbouw", *A.F.T.* 1993, 265.

## Vennootschappen uitgesloten van de vennootschapsbelasting

1465

art. 180 WIB92

Bepaalde vennootschappen worden uitdrukkelijk uitgesloten van de vennootschapsbelasting. Dat is het geval voor (art. 180 WIB92):

- intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986;
- de NV Waterwegen en Zeekanaal, de NV De Scheepvaart, de CVBA Autonome Haven “du Centre et de l’Ouest”, de Maatschappij der Brugse Zeevaartinrichtingen, de Haven van Brussel, de gemeentelijke autonome havenbedrijven van Antwerpen, Oostende en Gent en de autonome havens van Luik, Charleroi, Namen;
- de Nationale Delcrederedienst;
- de Belgische Maatschappij voor de Financiering van de Nijverheid;
- het Participatiefonds;
- de Waalse Regionale Maatschappij voor Openbaar Personenvervoer en de exploitatiemaatschappijen die eraan zijn verbonden;
- de Vlaamse Vervoermaatschappij en de autonome exploitatie-entiteiten binnen de Maatschappij;
- de Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel;
- waterzuiveringsmaatschappijen beheerst door de wet van 26 maart 1971;
- de vennootschap van publiek recht met sociaal oogmerk Belgische technische Coöperatie;
- de NV van publiek recht Infrabel;
- het Fonds voor spoorweginfrastructuur.

Autonome gemeentebedrijven, die niet expliciet worden uitgesloten van de vennootschapsbelasting op grond van het artikel 180 van het WIB92, kunnen onderworpen worden aan de vennootschapsbelasting indien ze een onderneming exploiteren of een winstgevende bezigheid verrichten<sup>1508</sup>.

## Verenigingen

1466

art. 181 WIB92

Verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven zijn niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen (art. 181 WIB92):

1. wanneer de vereniging zich uitsluitend of hoofdzakelijk bezighoudt met het bestuderen, het beschermen en het bevorderen van de professionele of interprofessionele belangen van de leden;
2. wanneer ze, het verlengstuk zijnde van de onder a. vermelde verenigingen, uitsluitend of hoofdzakelijk tot doel hebben het vervullen, in naam en voor rekening van hun aangeslotenen, van alle of een deel van de sociale of fiscale verplichtingen, of het helpen van hun aangeslotenen bij het vervullen daarvan;
3. wanneer de vereniging belast is, ter uitvoering van de sociale wetgeving, met het innen, centraliseren, kapitaliseren en verdelen van de fondsen bestemd voor de toekenning van de voordelen bepaald in die wetgeving;
4. uitsluitend of hoofdzakelijk het verstrekken of het steunen van onderwijs tot doel heeft;
5. uitsluitend of hoofdzakelijk het organiseren van handelsbeurzen of tentoonstellingen tot

<sup>1508</sup> M. VERVOORT, “Het autonoom gemeentebedrijf: een ware redder in nood?”, *A.F.T.* 2004, 17.

doel heeft;

6. door de bevoegde gemeenschapsorganen erkend is als dienst voor gezins- en bejaardenhulp;
7. wanneer de vereniging is erkend voor de toepassing van artikel 104, lid 1, 3°, b, d, e, h tot l, 4° en 4°bis van het WIB92, of erkend zou zijn indien ze daartoe een aanvraag indiende;
8. wanneer ze opgericht zijn met toepassing van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, voor zover hun activiteit louter bestaat in certificatie in de zin van de wet van 15 juli 1998 betreffende de certificatie van effecten uitgegeven door handelsvennootschappen en de door hun uitgegeven certificaten krachtens artikel 13, §1, eerste lid van dezelfde wet voor de toepassing van het WIB92 gelijkgesteld worden met de effecten waarop ze betrekking hebben (de zogenaamde 'stichtingen-administratiekantoor').

Casuïstiek

- De uitbating van een bejaardentehuis zonder medische verzorging<sup>1509</sup>, of van een kliniekinstelling<sup>1510</sup>. Bepalend in deze is een arrest van het Hof van Cassatie van 3 mei 1983<sup>1511</sup>;
- beroepsverenigingen<sup>1512</sup>;
- vereniging ter verkondiging van het geloof<sup>1513</sup>;
- vzw ter behartiging van de belangen van zelfstandigen<sup>1514</sup>;
- vereniging ter bevordering van de paardensport<sup>1515</sup>;
- vzw met fotokopiezaak, toegankelijk voor het publiek<sup>1516</sup> of een vzw die zich bezighoudt met juridische, psychologische en medische consultaties<sup>1517</sup>.

Zie ook

- VAN DEN EECKHAUT, R., "Raakpunten vennootschapsbelasting-rechtspersonenbelasting", in MAECKELBERGH, W. (ed.), *Fiscaal Praktijkboek 1995-96 Directe belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 277-303.
- GAILLIE, E., *La fiscalité des ASBL*, Brussel, Licap, 1997, 370 p.
- DESCHRIJVER, D., *VZW & Belastingen*, Biblo, Kalmthout, 2008, 785 p.

art. 182 WIB92

Ten aanzien van verenigingen of rechtspersonen die niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, worden, ingevolge artikel 182 van het WIB92, bovendien niet als verrichtingen van winstgevende aard aangemerkt:

- a. de alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen;
- b. de verrichtingen die bestaan in het beleggen van fondsen ingezameld in het kader van de statutaire opdracht;
- c. de verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd<sup>1518</sup>. In de administratieve commentaar hanteert de fiscus twee criteria om na te gaan of de bedrijvigheid al of niet bijkomstig is: het 'verwantschapscriterium' en het 'kwantitatief criterium'<sup>1519</sup>. De fiscus neemt aan dat, indien vol-

<sup>1509</sup> Gent 24 februari 1984, *F.J.F.*, No. 84/106, 167.

<sup>1510</sup> Antwerpen 25 november 1991, *F.J.F.*, No. 92/50, 102, Antwerpen 27 september 1994, *F.J.F.*, No. 95/65.

<sup>1511</sup> *R.G.F.* 1984, 41, *R.W.* 1983-84, 1152, *A.F.T.* 1983, 197, noot D. DESCHRIJVER, *Pas.* 1983, I, 988, *F.J.F.*, No. 84/47, 68.

<sup>1512</sup> Gent 2 juni 1994, *F.J.F.*, No. 94/162.

<sup>1513</sup> Bergen 17 mei 1996, *F.J.F.*, No. 96/200.

<sup>1514</sup> Bergen 14 april 1995, *A.F.T.* 1995, 309, noot W. PIOT.

<sup>1515</sup> Antwerpen 9 januari 1995, *F.J.F.*, No. 95/86.

<sup>1516</sup> Luik 20 september 2000, *Act. fisc.* 2000, afl. 39, 5, *F.J.F.* 2000, 748.

<sup>1517</sup> Brussel 23 november 2000, *F.J.F.*, No. 2001/77.

<sup>1518</sup> Luik 13 maart 1996, *F.J.F.*, No. 96/148; Rb. Leuven 28 november 2003, *T.R.V.* 2004, 180, noot D. DESCHRIJVER; bevestigd door Brussel 21 juni 2006, *A.F.T.* 2006, afl. 12, 33-35, noot D. DESCHRIJVER.

<sup>1519</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 182/11; zie D. DESCHRIJVER, *VZW & Belastingen*, Biblo, Kalmthout, 2000, 31-40.

daan is aan het verwantschaps criterium, het kwantitatief criterium niet moet worden getoetst. Dit blijkt ook uit de rechtspraak<sup>1520</sup>. Beoordeling van het kwantitatief criterium is een feitenkwestie waarbij de wijze waarop reclame wordt gevoerd, de aangewende verkoop- en distributiemethode, de aard van de verkregen inkomsten, de aard van de cliënteel, het ingezette personeel en de wijze waarop de verrichtingen worden gefinancierd elementen ter beoordeling kunnen zijn<sup>1521</sup>.

---

## Hoofdstuk II

# Grondslag van de belasting

---

### Afdeling I.

#### Algemene beginselen

##### 1470

Bibliografie – HUYSMAN, S., *Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblo, 1994, 408 p.

##### 1470,50

De twee algemene beginselen die gelden voor het berekenen van de grondslag van de vennootschapsbelasting zijn de volgende:

1. Alle inkomsten van de vennootschap zijn belastbaar, ongeacht hun oorsprong of hun aard<sup>1522</sup>;
2. Deze inkomsten worden alle beschouwd als beroepsinkomsten.

Zoals iedere bepaling in het fiscale recht, zijn er ook op deze twee algemene beginselen verschillende en belangrijke uitzonderingen.

### § 1. ALLE INKOMSTEN ZIJN BELASTBAAR

##### 1471

De fysieke personen hebben belastbare inkomsten (van verschillende categorieën), maar ook onbelastbare inkomsten (o.a. deze die voortvloeien uit het normale beheer van een privaatsvermogen). Voor de vennootschappen daarentegen zijn alle inkomsten belastbaar, zelfs wanneer het elementen betreft die in hoofdte van een fysieke persoon niet belastbaar zouden zijn.

Er dient evenwel rekening gehouden te worden met het volgende:

- wanneer het door een opstalhouder opgerichte gebouw op het einde van de opstalovereenkomst om niet aan een opstalgever toekomt, maakt de waarde van dit gebouw geen eigenlijke waardevermeerdering uit van activa die voor het uitoefenen van een beroeps-werkzaamheid worden gebruikt, maar wel een toegevoegd activabestanddeel. Het feit dat elk actiefbestanddeel volgens het boekhoudrecht moet worden gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde, belet volgens het Hof van Cassatie niet dat de waarde van het gebouw

---

<sup>1520</sup> Rb. Bergen 30 juni 2005, *F.J.F.*, No 2006/ 190; Brussel 21 juni 2006, *Fisc. Koer.* 2006, 648, *A.F.T.* 2006, afl. 12, 33-34, noot D. DESCHRIJVER.

<sup>1521</sup> Rb. Bergen 30 juni 2005, *F.J.F.*, No. 2006/190.

<sup>1522</sup> Cass. 13 juni 1967, *Bull. Bel.* 1968, afl. 455, 1541.

- deel uitmaakt van het exploitatieresultaat en als winst moet worden belast<sup>1523</sup>;
- in het licht van deze cassatierechtspraak dient de aandacht gevestigd op het advies 126/17 uitgebracht door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen inzake de verkrijging om niet van vermogensbestanddelen door vennootschappen<sup>1524</sup>. Volgens dit advies dient een om niet gerealiseerde vermogenstoename te worden gewaardeerd tegen de werkelijke waarde, zijnde het bedrag waarvoor het verkregen actiefbestanddeel kan worden verhandeld tussen onafhankelijke partijen die uit vrije wil een transactie afsluiten. Het voorgaande impliceert dat de verkrijgende vennootschap op het ogenblik van de verkrijging een (uitzonderlijk) resultaat moet boeken;
  - de rechtbank van eerste aanleg van Gent heeft in 2002 in een veel besproken zaak (Artwork Systems Group) gesteld dat in geval van de verwerving en de boeking van aandelen beneden de werkelijke waarde van deze aandelen, het verschil tussen de boekwaarde en de werkelijke waarde bij de belastbare winst moet worden gevoegd<sup>1525</sup>. De waardering aan marktwaarde werd eveneens bevestigd door het hof van beroep van Antwerpen in 2006<sup>1526</sup>.

1473

Omgekeerd kan de fysieke persoon slechts de bij de wet voorziene uitgaven van het belastbare inkomen aftrekken, terwijl de vennootschap alle uitgaven – mits inherent aan de beroepsactiviteit<sup>1527</sup> – mag in mindering brengen, behalve deze die door de wet uitgesloten zijn<sup>1528</sup>.

## § 2. ALLE INKOMSTEN ZIJN BEROEPSINKOMSTEN

1474

art. 183 WIB92

Artikel 183 van het WIB92 zegt dat, wat hun aard betreft, de inkomsten welke onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting of daarvan vrijgesteld zijn, dezelfde zijn als deze die in de personenbelasting worden beoogd. Hun bedrag wordt vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op de winsten bedoeld in artikel 23, § 1, 1° van het WIB92, nl. de beroepsinkomsten van de eerste categorie<sup>1529</sup>.

Toch zijn er een aantal bijzondere bepalingen, met name wat betreft de definitie van 'gestort kapitaal'. Vooreerst, voor wat de omschrijving betreft in het kader van reorganisatieverrichtingen, verwijzen we naar randnr. 1421,30 van dit Handboek.

Verder geldt dat, wanneer een Belgische inrichting in een binnenlandse vennootschap wordt ingebracht onder de voorwaarden voor toepassing van artikel 231, § 3 van het WIB92, het door die inbreng gestorte kapitaal gelijk is aan de fiscale nettowaarde die, op het ogenblik van de inbreng, de inrichting had bij de inbrenger, na aftrek van:

1° de voorheen belaste reserves,

<sup>1523</sup> Cass. 18 mei 2001, *F.J.F.*, No. 2001/219, *T.F.R.* 2001, afl. 209, 969 en Antwerpen 5 oktober 1999, *T.F.R.* 1999, afl. 182, 498.

<sup>1524</sup> CBN - advies, nr. 126/17.

<sup>1525</sup> Rb. Gent 14 november 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 868, 1, *Fisc. Act.* 2002, afl. 41, 1, *T.F.R.* 2003, afl. 236, 169.

<sup>1526</sup> Antwerpen 27 juni 2006, *Fisc. Act.* 2006, afl. 27, 1.

<sup>1527</sup> Zie nr. 1500 *in fine*.

<sup>1528</sup> Cass. 17 maart 1964, *R.W.* 1963-64, 2116 (de uitgaven zijn dus maar aftrekbaar voor zover zij een noodzakelijk verband hebben met de activiteit); Cass. 9 februari 1965, *J.D.F.* 1965, 223.

<sup>1529</sup> Brussel 22 juni 1995, *A.F.T.* 1996, 43-47, noot J.-S. VINCENT.



2° de vrijgestelde reserves andere dan a) de in artikel 44 § 1, 1° van het WIB92 vermelde meerwaarden die waren vrijgesteld, b) de in artikel 48 van het WIB92 vermelde vrijgestelde waardeverminderingen en voorzieningen.

Wordt daarentegen (onverminderd de toepassing van art. 214 § 1 WIB 92) niet als gestort kapitaal aangemerkt, het nettoactief vermeld in artikel 26sexies van de wet van 27 juni 1921 waarbij aan de verenigingen zonder winstgevend doel en aan de instellingen van openbaar nut, rechtspersoonlijkheid wordt verleend, dat het maatschappelijk kapitaal uitmaakt van een vennootschap met sociaal oogmerk of dat op een onbeschikbare reserverekening van die vennootschap wordt geboekt. Dat maatschappelijk kapitaal en die reserverekening worden slechts vrijgesteld voor zover is voldaan aan de voorwaarden vermeld in artikel 190 van het WIB92.

Wordt evenmin (onverminderd de toepassing van art. 210 §1 3° WIB92) als gestort kapitaal aangemerkt, het nettoactief vermeld in Hoofdstuk Vquinqies van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, dat het maatschappelijk kapitaal van een handelsvennootschap uitmaakt of dat op een onbeschikbare reserverekening van die vennootschap wordt geboekt. Dat maatschappelijk kapitaal en die reserverekening worden slechts vrijgesteld voor zover voldaan is aan de voorwaarden van artikel 190 van het WIB92.

## Afdeling II.

### Belastinggrondslag

#### 1476

##### art. 185 WIB92

Alle aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen vennootschappen zijn belastbaar op het totale bedrag van de winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen (art. 185 §1 WIB92).

Volledigheidshalve stippen we aan dat tot de uitgekeerde dividenden ook kunnen behoren de interesten betaald op voorschotten verstrekt door een aandeelhouder-natuurlijk persoon, of door een bedrijfsleider-vennootschapsmandataris (en gelijkgestelden<sup>1530</sup>). Deze gelijkstelling geldt echter slechts onder welbepaalde voorwaarden (zie randnr. 1048).

#### 1. Niet-uitgekeerde winsten

#### 1477

Onder niet-uitgekeerde, d.w.z. 'gereserveerde winsten', moet verstaan worden de globale verhoging gedurende het belastbare tijdperk, van het geheel van de belastbare reserves (zichtbaar of verdoken, andere dan vrijgestelde provisies en meerwaarden), d.w.z. het positieve verschil tussen het totaal van de belastbare reserves op het einde van het belastbare tijdperk en het totaal van de belastbare reserves op het einde van het onmiddellijk daaraan voorafgaande belastbare tijdperk. Die totale aangroei kan, wel te verstaan, het verschil zijn tussen het totaal van de verhogingen van sommige reserves en het totaal van de verminderingen van andere reserves.

Om het bedrag van de gereserveerde winst te kunnen vaststellen, houden de taxatiediensten een gedetailleerde opgave van de reserves (nr. 328R) bij, waarin ze, voor elk belastbaar tijdperk, het bedrag van iedere belastbare reserve op het einde van dat tijdperk in-

---

<sup>1530</sup> Art. 18 WIB92.

schrijven (d.w.z. het bedrag op het einde van het onmiddellijk voorafgaand belastbare tijdperk, verminderd met de opnemingen tijdens of op het einde van het belastbare tijdperk en verhoogd met de toewijzingen tijdens dat belastbare tijdperk of met de toewijzingen bij de verdeling van de winst van hetzelfde tijdperk), met dien verstande dat het over te brengen verlies in het rood (af te trekken) wordt ingeschreven<sup>1531</sup>.

Bibliografie – COUTURIER, J.J., “De wettelijke reserve, het boekhoudrecht en het stelsel van de meerwaarden”, in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1984, 87-100.

## 2. Verkapte dividenden

### 1478

Handelingen die niet de vorm hebben van dividenduitkeringen, kunnen toch als dividenden worden belast, wanneer zij in werkelijkheid verkapte dividenden zijn.

Een eerste geval van vermomde dividenduitkering kan bestaan uit een vervreemding van een deelneming die de effectieve controle van een vennootschap verzekert, waarbij een min of meer belangrijke quotiteit van de bekomen prijs moet worden beschouwd als een uitkering van verkapte dividenden.

In het inmiddels klassiek geworden arrest van 5 juni 1970 inzake de NV “Laiterie de la Wiltz” heeft het hof van beroep te Luik inderdaad geconcludeerd dat wanneer blijkt dat de omvorming van een vennootschap, de uit die omvorming ontstane kapitaalverhoging van de vennootschap, de cessie door de aandeelhouders van hun effecten en de andere getroffen overeenkomsten geen ander doel hebben gehad dan, onder het mom van een verhoging van de prijs van de overgedragen effecten, de verdeling mogelijk te maken van de cessieopbrengst van de onstoffelijke bestanddelen van de vennootschap. Het verschil tussen de verkoopprijs van bovengenoemde effecten en de waarde van het maatschappelijk vermogen moet dan ook beschouwd worden als een verborgen en aan de aandeelhouders toegekend dividend<sup>1532</sup>.

Een soortgelijke rechtspraak werd gevestigd door het hof van beroep te Gent in het arrest van 26 juni 1962 inzake NV “Chicorée F.C. Jacobs”<sup>1533</sup>.

De rechtspraak vindt haar toepassing in de gevallen van cessie van (over het algemeen niet ter beurs genoteerde) aandelen waar uit de clausules zelf van de eventueel tussen partijen bedongen overeenkomst en/of uit de aan die cessie verbonden feitelijke gegevens kan worden afgeleid dat een persoon (of een in nauw verband handelende groep van personen), onder het mom van een afstand van aandelen van een handelsvennootschap, wederrechtelijk geheel of een deel vervreemd hebben van de tot het vermogen van die vennootschap behorende onlichamelijke bestanddelen zoals het handelsfonds, de cliëntèle, fabrieksmerken, enz. In die eventualiteit moet worden beschouwd dat de overlater of de overlaters gebruik hebben gemaakt van de machtspositie die zij bekleden in de vennootschap waarvan de aandelen werden overgelaten om de immateriële bestanddelen waarvan hoger sprake is, uit haar vermogen te doen verdwijnen met als gevolg dat die bestanddelen geen aanleiding meer kunnen geven tot het belasten van inkomsten, noch in de loop van de exploitatie, noch bij de vereffening van de vennootschap.

Dit zal, o.m. in de familiebedrijven, het geval zijn wanneer:

- de cessie van aandelen tot gevolg heeft dat de vennootschap waarvan de aandelen werden overgelaten, binnen een min of meer korte tijdsspanne haar activiteit geheel of gedeeltelijk stillegt of vermindert, of de aard van haar exploitatie fundamenteel wijzigt;
- de overlater of de overlaters zich persoonlijk ertoe verbonden hebben één of meer activiteiten te verzaken, zonder welke de vennootschap niet in staat is haar maatschappelijk voorwerp te verwezenlijken.

De bovenvermelde richtlijnen mogen enkel worden toegepast bij verrichtingen waarin de verkrijgers van de deelnemingen natuurlijke personen zijn, behoudens de gevallen als bedoeld in artikel 94 van het WIB92, waarin de bepalingen van artikel 90, 9° van het WIB92 van toepassing zijn. Wanneer de verkrijgers rechtspersonen zijn moet enkel worden onderzocht of de bepalingen van artikel 90, 9° van het WIB92 toepassing vinden<sup>1534</sup>.

Een tweede geval van vermomde dividenduitkering blijkt zich volgens de rechtspraak te kunnen voordoen wanneer tijdens één en dezelfde algemene vergadering eerst overgegaan wordt tot een kapitaalvermindering door terugbetaling aan de aandeelhouders en onmiddellijk nadien het kapitaal wordt verhoogd met een zelfde bedrag door incor-

<sup>1531</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 185/2 t.e.m. 185/5.

<sup>1532</sup> *Bull. Bel.*, afl. 488, 1557.

<sup>1533</sup> *Bull. Bel.*, afl. 396, 911.

<sup>1534</sup> G. BOLLEN, “Fiscale gevolgen van de cessie door fysieke personen van een belangrijke participatie in een vennootschap”, *A.F.T.* 1973, 75-79; J. MALHERBE, “Le traitement fiscal du changement de tous les associés d’une société”, *R.P.S.* 1972, 181.

poratie van al belaste reserves<sup>1535</sup>. Er is dan geen effectieve kapitaalvermindering gewild maar louter een herschikking van het maatschappelijk kapitaal samen met een uitkering van dividenden. Deze interpretatie wordt echter niet altijd gevolgd in de rechtspraak<sup>1536</sup>. In een geval, waar het kapitaal werd verminderd tot beneden het minimumkapitaal, en waarbij de aandeelhouders werden ontslagen van verdere volstorting van het eventuele kapitaal, gevolgd door een kapitaalverhoging via incorporatie van reserves, besloot het hof van beroep van Brussel eveneens tot dividenduitkering<sup>1537</sup>.

In geval van kapitaalvermindering in hoofde van een vennootschap, waarvan het kapitaal eerder was verhoogd als gevolg van een belastingvrije fusieverrichting, moet met de precieze samenstelling van het kapitaal worden rekening gehouden<sup>1538</sup>.

### 3. Winstcorrecties

1479

art. 185 § 2 WIB92

Met artikel 185, §2 van het WIB92 werd het, op artikel 9 van het OESO-modelverdrag geïnspireerde, 'arm's length'-principe in het Belgische fiscaal recht omgezet. Volgens dit principe moeten de bij verrichtingen tussen verbonden vennootschappen toegepaste prijzen worden vastgesteld in vergelijking met de prijzen die worden toegepast tussen onafhankelijke ondernemingen.

De bepaling is uitsluitend van toepassing op vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep en met betrekking tot hun grensoverschrijdende relaties.

Artikel 185, §2, eerste lid, a) van het WIB92 laat een verhoging toe van de winst van de binnenlandse vennootschap die deel uitmaakt van een multinationale groep indien voorwaarden zijn overeengekomen die afwijken van deze die tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen.

Anderzijds laat artikel 185, §2, eerste lid, b) van het WIB92 het toe een negatieve winstcorrectie door te voeren op een 'passende wijze'. Hiervoor kan men een ruling aanvragen bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen<sup>1539</sup>.

### 4. Beleggingsvennootschappen, private privak en organismen voor de financiering van pensioenen

Voor de bepaling van de belastbare grondslag van beleggingsvennootschappen, de private privak en de organismen voor de financiering van pensioenen verwijzen we naar randnr. 1544,50.

### 5. Meerwaarden met betrekking tot personenauto's en gelijkgestelde voertuigen

Meerwaarden op in artikel 65 van het WIB92 bedoelde voertuigen, andere dan die vermeld in artikel 66, § 2 van het WIB92, worden slechts tot het overeenkomstig artikel 198bis, 2<sup>o</sup> van het WIB92 bepaalde tarief in aanmerking genomen.

Gedurende de periode vanaf 1 april 2007 tot en met 31 maart 2008 is deze bepaling slechts

<sup>1535</sup> Bergen 16 februari 1990, *Not. Fisc. M.* 1990, 123, noot I. BEHAEGHE.

<sup>1536</sup> Anders: Brussel 5 februari 1991, *J.T.* 1991, 254, noot J. BOUERS, *Fisc. Koer* 1991, 217; Cass. 14 november 1991, *J.D.F.* 1992, 107, noot.

<sup>1537</sup> Brussel 25 juni 1993, *Fisc. Koer.* 1993, 588.

<sup>1538</sup> Luik 24 november 1993, *F.J.F.*, No. 94/21.

<sup>1539</sup> Zie ruling nr. 600.460, 30 januari 2007 en nr. 700.075, 10 juli 2007.

van toepassing op de vaste activa aangeschaft of vervaardigd gedurende deze periode.

## 6. Uitkering van vermogen bij verkrijging van eigen aandelen, en bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van een vennootschap

De uitkering van vermogen door een vennootschap naar aanleiding van de verkrijging van eigen aandelen dan wel naar aanleiding van de gehele of gedeeltelijke verdeling van vermogen wordt als een uitkering van winsten aangezien. Voor een verdere bespreking verwijzen we naar randnummers 1520 e.v.

## 7. Coöperatieve verbruiksverenigingen

1482

art. 189 WIB92

Voor de coöperatieve verbruiksverenigingen, nl. zij die rechtstreeks aan de verbruiker verkopen, worden als winst aangemerkt de restorno's en voordelen die worden toegestaan aan de vennoten, voor zover die restorno's en voordelen voortkomen van door de belanghebbenden niet zelf gedane inkopen, of die worden toegestaan aan niet-vennoten.

De voordelen bestaan inzonderheid uit het verschil in min tussen de verkoopprijs en de inkoopprijs, verhoogd met het evenredige aandeel van de algemene kosten (art. 189 WIB92). Vennoten zijn uitsluitend de leden die volledige maatschappelijke rechten hebben.

De volgende soorten coöperatieve vennootschappen zijn volgens de administratie niet als coöperatieve verbruiksverenigingen te beschouwen<sup>1540</sup>:

- de *landbouwcoöperatief*: de coöperatie waarvan de meerderheid van de leden het beroep van landbouwer of tuinder uitoefent en die tot hoofddoel heeft een of meer economische belangen, in verband met landbouw, tuinbouw of veeteelt, te behartigen;
- de *productiecoöperatief*: de coöperatie die zelf door bemiddeling van derden, voor zichzelf of voor rekening van anderen, produceert of producten verwerkt, de verkoop ervan inbegrepen;
- de *distributiecoöperatief*: de coöperatie die tot doel heeft het geheel of gedeeltelijk leveren aan haar vennoten van producten bestemd voor de voortverkoop aan hun cliënteel, voor de uitrusting of de uitoefening van hun beroep;
- de *dienstencoöperatief*: de coöperatie waarvan het doel in hoofdzaak gericht is op het verlenen van dienstprestaties, in de economische zin van het woord, ten voordele van haar vennoten en derden<sup>1541</sup>.

Tot uitvoering van de wet van 20 juli 1955, houdende instelling van een Nationale Raad voor de Coöperatie<sup>1542</sup>, werden verschillende koninklijke besluiten getroffen tot vaststelling van de voorwaarden tot erkenning van coöperatieve vennootschappen en van nationale groeperingen van coöperatieve vennootschappen.

In nr. 189/4 van de *Com. IB*. 1992 is een lijst opgenomen, van de hier bedoelde coöperatieve verbruiksverenigingen (voorafgegaan door hun erkenningsnummer) die zijn erkend in de Commissie van de Verbruikscoöperaties tot 31 mei 1990. De restorno's en voordelen worden ten name van de coöperatieve vereniging belast en worden bepaald zonder dat rekening wordt gehouden met de algemene uitslag van de onderneming.

## 8. Organismen voor de financiering van pensioenen ('OFP')

1482,50

De belastingheffing van OFP's wordt geregeld in artikel 185bis van het WIB92.

De belastbare grondslag van OFP's bestaat uitsluitend uit de abnormale of goedgunstige voordelen die ze ontvangen en de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten

<sup>1540</sup> *Com. IB*. 1992, nr. 189/3 en 189/4.

<sup>1541</sup> *Com. IB*. 1992, nr. 189/3.

<sup>1542</sup> *B.S.* 10 augustus 1955.

(andere dan de waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen).

OFP's kunnen niet genieten van de aftrekken voorzien in de artikel 202 t.e.m. 205 van het WIB92 (DBI-aftrek), hebben geen recht op FBB. (art. 285 t.e.m. 289 WIB92) en kunnen geen onroerende voorheffing, fictieve onroerende voorheffing, roerende voorheffing en fictieve roerende voorheffing verrekenen.

### Afdeling III.

## Vrijgestelde inkomsten

1483

Hierboven werd reeds vermeld (randnr. 1474) dat de winsten van vennootschappen in principe op dezelfde wijze berekend worden als die van winsten die aan fysieke personen toebehoren.

Er zijn nochtans verschillende regels die eigen zijn aan vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting.

### § 1. MEERWAARDEN

1485

- Bibliografie
- MINNE, P. P., "De vrijstelling van meerwaarden verwezenlijkt tijdens en na de herstructurering van vennootschappen", *A.F.T.* 1988, 67-73.
  - D'HAESE, W., "De nieuwe regeling van de meerwaarden in de vennootschapsbelasting na de Wet van 22 december 1989", *A.F.T.* 1990, 143-152.
  - ELOY, M., "La réforme du régime fiscal des plus-values à l'I.P.P. et à l'I. Soc. dans la loi du 22 décembre 1989", *R.G.F.* 1990, 259-269 en 295-299.

1485,50

In de randnrs. 1269 e.v. zagen wij in welke mate de meerwaarden belast worden. Al de regels die in dat nummer worden uiteengezet, zijn in de regel op de vennootschappen toepasselijk. Toch zijn er bijzondere regels die voor de vennootschappen gelden.

#### 1. Vrijgestelde of voorlopig niet belaste meerwaarden

1486

##### art. 190 WIB92

Om de vrijstelling *c.q.* gespreide belastingheffing te verkrijgen en te behouden met betrekking tot de uitgedrukte meerwaarden (art. 44 § 1 en § 3 WIB92), de monetaire meerwaarden (art. 44 § 1 WIB92), de voorlopig vrijgestelde meerwaarden in het kader van reorganisatieverrichtingen (art. 45 en 46 § 1 2° WIB92), de verwezenlijkte meerwaarden op bedrijfsvoertuigen (art. 44bis WIB92), de verwezenlijkte meerwaarden op voor de commerciële vaart bestemde binnenschepen (art. 44ter WIB92) respectievelijk met betrekking tot de vrijwillig verwezenlijkte of gedwongen meerwaarden, (art. 47 WIB92), is het noodzakelijk ze op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief te boeken (bijvoorbeeld ook door overdracht via de rubriek "inhouding op de vrijgestelde reserves"<sup>1543</sup>), ze daar te behouden en ze niet te laten dienen tot grondslag voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de

<sup>1543</sup> Vr. nr. 458 HATRY 22 juli 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1992-1993, 14 september 1993, 3767.

wettelijke reserve of van enigerlei beloning of toekenning<sup>1544</sup>. Indien en in de mate dat die laatste voorwaarden niet langer worden nageleefd tijdens enigerlei belastbaar tijdperk, worden de vroeger vrijgestelde of voorlopig niet belaste meerwaarden als winsten van dat belastbaar tijdperk beschouwd. Onder bepaalde omstandigheden leidt de annulering van een herwaarderingsmeerwaarde op aandelen niet tot belastingheffing<sup>1545</sup>). Wanneer een bedrijfstak wordt ingebracht of een fusie door overneming plaatsvindt, kunnen problemen rijzen wat de toepassing van artikel 190 van het WIB92 betreft, wanneer de fiscale meerwaarde namelijk afwijkt van de boekhoudkundige meerwaarde<sup>1546</sup>.

Tenslotte kan nog melding worden gemaakt van een arrest van het Hof van Cassatie<sup>1547</sup> waarbij geoordeeld werd dat, zelfs al wordt een meerwaarde aanvankelijk (en te goeder trouw) geboekt op een rekening 'beschikbare reserve', artikel 79 van de Vennootschappenwet geenszins uitsluit dat een algemene vergadering achteraf deze toestand regulariseert door de meerwaarde grotendeels over te brengen naar een afzonderlijke passiefrekening, alvorens de ministeriële beslissing inzake de wederbeleggingsmodaliteiten getroffen wordt<sup>1548</sup>.

## 2. Meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van vennootschappen voor huisvesting

1486,30

art. 191 WIB92

De vennootschappen voor huisvesting, zoals opgesomd in artikel 216, 2°, b) van het WIB92, die aan een afzonderlijk aanslagstelsel zijn onderworpen, zijn van belasting vrijgesteld op de meerwaarden die zijn verwezenlijkt ter gelegenheid van een overdracht van in België gelegen ongebouwde onroerende goederen<sup>1549</sup>.

De beperking van de aftrek van interesten van beroepsmatige leningen<sup>1550</sup> is eveneens van toepassing op vennootschappen voor huisvesting<sup>1551</sup>.

## 3. Meerwaarden op aandelen

1486,50

art. 192 WIB92

Conform artikel 192, § 1, lid 1 van het WIB92 zijn volledig van belasting vrijgesteld, de niet in artikel 45, § 1, lid 1 van het WIB92 bedoelde meerwaarden verwezenlijkt op aandelen waarvan de eventuele inkomsten in aanmerking komen om, overeenkomstig de bepalingen van artikel 202, § 1 en 203 van het WIB92, van de winst te worden afgetrokken.

De vrijstelling van de meerwaarden op aandelen geldt slechts voor zover het bedrag van de meerwaarden hoger is dan het totaal van de vroeger op de overgedragen aandelen aangenomen waardeverminderingen, verminderd met het totaal van de meerwaarden, die over-

<sup>1544</sup> Brussel 27 november 1998, *T.F.R.*, afl. 366, noot F. MARCK.

<sup>1545</sup> Vr. nr. 661 VAN KESSEL 6 december 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, nr. 70, 9393.

<sup>1546</sup> Vr. nr. 920 DUPRE 18 februari 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, 13 juni 1994, 11340.

<sup>1547</sup> Cass. 12 mei 1989, *A.F.T.* 1989, 305, noot G. JORION.

<sup>1548</sup> Brussel 10 maart 1992, *T.R.V.* 1992, 251; Gent 31 maart 1992, *F.J.F.*, No. 92/179. *Contra* Cass. 17 december 1993, *F.J.F.*, No. 94/61; Bergen 29 november 1996, *F.J.F.*, No. 98/165 en Luik 11 maart 1998, *F.J.F.*, No. 98/166 (waaruit mag blijken dat de strengere houding van de administratie ter zake langzamerhand wordt gevolgd door de hoven van beroep).

<sup>1549</sup> Art. 191 WIB92.

<sup>1550</sup> Art. 55 WIB92.

<sup>1551</sup> Circ. nr. AFC/99-0390, 16 augustus 1999.

eenkomstig artikel 24, eerste lid, 3° van het WIB92, werden belast (art. 192 § 1 lid 2 WIB92)<sup>1552</sup>.

De vrijstelling is onvoorwaardelijk in die zin dat niet vereist wordt dat de vrijgestelde meerwaarde op een afzonderlijke rekening wordt geboekt en blijft. De vrijstelling is daarenboven niet afhankelijk van enige minimumparticipatie, noch van een bepaalde bezitsduur van de aandelen of van enige wederbelegging.

Voor de berekening van de vrij te stellen meerwaarde wordt verwezen naar de bespreking van artikel 43 van het WIB92 (zie randnr. 1173)

Het begrip 'aandelen' bedoeld in artikel 192 van het WIB92 betreft enkel aandelen van vennootschappen met rechtspersoonlijkheid en niet 'aandelen' van een beleggingsfonds zonder rechtspersoonlijkheid<sup>1553</sup>. Het feit dat een beleggingsfonds zonder rechtspersoonlijkheid is onderworpen aan een buitenlandse vennootschapsbelasting verandert daar niets aan<sup>1554</sup>.

Volgens bepaalde rechtsleer volstaat de naakte eigendom van aandelen om de meerwaarden vrijstelling op aandelen te kunnen invoeren<sup>1555</sup>.

Merk op dat meerwaarden op aandelen, gerealiseerd n.a.v. bepaalde verrichtingen zoals swaps en cessie-retrocessies van aandelen, waarbij het financieel resultaat op voorhand vastligt, als belastbaar roerend inkomen worden gekwalificeerd<sup>1556</sup>.

Zie – Circ. 27 september 1993, *Bull. Bel.* 1993, afl. 732, 3103.  
– VAN HEUVERSWIJN, P., "De fiscale behandeling van meerwaarden, waardeverminderingen en minderwaarden op deelvermogen, en van kosten in verband met deelnemingen", *T.F.R.* 1994, 22.

Voormelde vrijstelling geldt eveneens ten aanzien van meerwaarden vastgesteld op aandelen van derden-vennootschappen in het bezit van een vennootschap die ingevolge een belastbare fusie of splitsing, als bedoeld in artikel 210, § 1, 1° van het WIB92 werd overgenomen of gesplitst<sup>1557</sup>.

Voor meerwaarden op aandelen van private privak's bedoeld in artikel 119 van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles (en gelijkgestelde Europese beleggingsvennootschappen) geldt de vrijstelling van belasting indien de betrokken private privak's het geheel van hun activa beleggen in

- aandelen waarvan de inkomsten integraal in aanmerking komen voor de dbi-af trek (art. 202 § 1 en 203 WIB92);
- aandelen van private privak's;

- in bijkomende of tijdelijke termijnbeleggingen, van maximaal 6 maanden, of liquiditeiten voor zover deze beleggingen per kalenderdag niet meer dan 10 % overschrijden van het balanstotaal op de eerste dag van het belastbaar tijdperk, vermeerderd of verminderd met de tot die kalenderdag geboekte toenames of afnames van gestort kapitaal, gerealiseerde meerwaarden of minderwaarden of uitgekeerde dividenden, en dit voor een periode die, per belastbaar tijdperk, ten minste gelijk is aan dat belastbaar tijdperk vermindert met zes maanden (art. 192 § 3 en § 4 WIB92).

<sup>1552</sup> Vr. nr. 1-41 HATRY 25 maart 1997, *Vr. & Antw. Senaat* 1996-1997, 2017, *Bull. Bel.*, afl. 773, 1542-1545.

<sup>1553</sup> Rb. Gent 17 november 2004, *F.J.F.*, No 2006/17.

<sup>1554</sup> Gent 18 september 2007, *F.J.F.*, No. 2008/ 41.

<sup>1555</sup> W. HEYVAERT, "De behandeling in de vennootschapsbelasting van meerwaarden op de blote eigendom van aandelen", *T.R.V.* 2000, 496-499.

<sup>1556</sup> Circ. nr. Ci.D.19/444.905, 29 augustus 1995, *Bull. Bel.* 1995, afl. 753, 2619 e.v.

<sup>1557</sup> Vr. nr. 202 HATRY 7 maart 1997, *Vr. & Antw. Senaat* 1996-1997, nr. 1-46, 2308.

#### 4. Ongebouwde onroerende goederen

1487

art. 193 WIB92

In tegenstelling tot hetgeen geldt inzake personenbelasting, zijn de meerwaarden verwezenlijkt op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- en tuinbouwondernemingen, niet van belasting vrijgesteld.

#### § 1BIS. VRIJGESTELDE GEWESTELIJKE STEUNMAATREGELEN

1487,50

art. 193bis en 193ter WIB92

Diverse gewestelijke steunmaatregelen genieten van een vrijstelling van vennootschapsbelasting in hoofde van de vennootschappen, genietters van de steunmaatregelen. Het betreft meer bepaald:

- gewestelijke tewerkstellingspremies en beroepsoverstappremies, die geen staatssteun uitmaken in de zin van verordening (EG) nr. 2204/2002 of die door de Europese Commissie worden of zijn aanvaard;
- gewestelijke kapitaal- en interestsubsidies, toegekend in het kader van de economische expansiewetgeving, om immateriële en materiële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen;
- gewestelijke premies en kapitaal- of interestsubsidies op immateriële en materiële vaste activa, die aan vennootschappen worden toegekend in het raam van de steun aan onderzoek en ontwikkeling, met inachtneming van de Europese reglementering inzake staatssteun.

Voor de twee laatste vermelde types van premies en subsidies zal evenwel belasting verschuldigd worden indien de betrokken vaste activa vervreemd worden gedurende de eerste drie jaren na de investering. In voorkomend geval wordt het bedrag van de eerder vrijgestelde winst geacht winst te zijn van het belastbaar tijdperk waarin de vervreemding plaatsvond. Deze belastingheffing blijft echter achterwege indien de vervreemding voortvloeit uit een schadegeval, onteigening, opeising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis

Indien een vennootschap de premies of subsidies die ze vroeger heeft ontvangen moet terugbetalen, komt het bedrag van deze terugbetaling niet in aanmerking voor aftrek als beroepskost<sup>1558</sup>.

#### § 2. INVESTERINGEN IN ONDERNEMINGEN DIE KOOLWATERSTOFFEN ONTGINNEN

1488

art. 194 WIB92

Artikel 194 van het WIB92 staat aan de ondernemingen die in België afzettingen van vloeibare of gasachtige koolwaterstoffen ontginnen, het aanleggen van een provisie toe voor

---

<sup>1558</sup> Parl. St. Kamer 2005-2006, nr. 2128/012, 5.



toekomstige investeringen. Deze provisie mag niet meer bedragen dan 50 % van de belastbare winsten uit de verkoop van de producten gewonnen uit in België ontgonnen lagen en deze provisie moet belegd worden binnen vijf jaar in beroepsimmobiliën en -uitrusting of in deelnemingen in binnenlandse vennootschappen.

### § 3. TECHNISCHE VOORZIENINGEN VAN VERZEKERINGSONDERNEMINGEN

1488,10

art. 194bis WIB92

De technische voorzieningen bedoeld in artikel 16, § 1 van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen worden van belasting vrijgesteld binnen de grenzen en onder de voorwaarden bepaald door de Koning (art. 194bis WIB92).

### § 4. ONDERNEMINGEN DIE INVESTEREN IN EEN RAAMOVEREENKOMST VOOR DE PROMOTIE VAN EEN AUDIOVISUEEL WERK

1488,15

art. 194ter WIB92

Ondernemingen die investeren in de productie van audiovisuele werken, kunnen hun belastbare winst vrijstellen ten belope van 150 % van de effectief betaalde sommen. Deze fiscale maatregel moet bijdragen tot een verbetering van het investeringsklimaat in de Belgische audiovisuele sector (art. 194ter WIB92)<sup>1559</sup>.

De vrijstelling is ondermeer afhankelijk van het voldoen van volgende voorwaarden:

- De investering moet gebeuren door het verwerven van rechten verbonden aan de productie en de exploitatie of door het toestaan van leningen;
- Er moet een raamovereenkomst afgesloten zijn tussen de binnenlandse vennootschap voor de productie van audiovisuele werken en één of meerdere binnenlandse vennootschappen voor de financiering van de productie;
- de vrijgestelde winst moet op een afzonderlijke rekening van het passief worden geboekt;
- de schuldvorderingen en de eigendomsrechten die werden verkregen, moeten aangevend blijven in de uitoefening van de beroepswerkzaamheid in België. Noteer dat de Europese Commissie deze voorwaarde strijdig acht met het vrij verkeer van kapitalen, goederen en diensten. Ze zal worden vervangen door een voorwaarde van tijdelijke niet-overdraagbaarheid<sup>1560</sup>;
- het totaal van de daadwerkelijk gestorte sommen mag niet meer bedragen dan 50 % (40 % in geval van leningen) van het totale budget.

Per boekjaar wordt ten name van de vennootschap die de toepassing van de vrijstelling verzoekt, de vrijstelling verleend voor een bedrag dat 50 % van de winst van het belastbaar tijdperk niet overschrijdt of niet meer bedraagt dan 750 000 EUR.

Kosten, verliezen, waardeverminderingen, voorzieningen en afschrijvingen met betrekking tot de schuldvorderingen of de eigendoms- en exploitatierechten zijn niet aftrekbaar.

<sup>1559</sup> Programmawet 2 augustus 2002, *B.S.* 29 augustus 2002; KB 3 mei 2003, *B.S.* 9 mei 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 14, 2, *Fiscoloog* 2003, afl. 891, 7.

<sup>1560</sup> Zie KB tot vaststelling van de datum van inwerkingtreding van de art. 128 en 129 van de programmawet van 2 augustus 2002, *Bull. Bel.* 2003, afl. 839, 1924.

## § 5. INVESTERINGSRESERVE

1488,20

art. 194quater WIB92

Vennootschappen, die genieten van het verlaagd tarief (zie randnr. 1547)<sup>1561</sup>, kunnen, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan, met ingang van aanslagjaar 2004 een investeringsreserve aanleggen, met vrijstelling van belasting<sup>1562</sup>.

Het bedrag is gelijk aan 50 % van het gereserveerde belastbare resultaat (begrensd op 37 500 EUR) van het belastbaar tijdperk, en verminderd met a) de vrijgestelde meerwaarden op aandelen (zie randnr. 1486,50), b) het gedeelte van de meerwaarde op in artikel 66 van het WIB92 vermelde voertuigen dat niet in aanmerking wordt genomen krachtens artikel 24, lid 3, c) van het WIB92 de vermindering van het gestorte kapitaal (berekend als gewogen gemiddelde van het belastbaar tijdperk tegenover het vorig belastbaar tijdperk, waarin laatst het voordeel van het aanleggen van een investeringsreserve werd genoten, en d) de vermeerdering van de vorderingen van de vennootschap, berekend zoals *sub c)*, op bepaalde natuurlijke personen (zie art. 194quater § 2 lid 1 4° WIB92).

De aldus berekende investeringsreserve wordt slechts vrijgesteld indien en in zoverre de belaste reserves, voor aanleg van de investeringsreserve, op het einde van het belastbaar tijdperk hoger zijn dan de belaste reserves op het einde van het vorig belastbaar tijdperk, waarin laatst het voordeel van het aanleggen van een investeringsreserve werd genoten. Dit leidt ertoe dat verliezen die geleden zijn na een belastbaar tijdperk waarin de vrijgestelde investeringsreserve is aangelegd, eerst ingehaald moeten worden alvorens een nieuwe investeringsreserve vrijgesteld kan worden<sup>1563</sup>.

De investeringsreserve wordt slechts vrijgesteld mits voldaan is aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde van artikel 190 van het WIB92, en mits de vennootschap binnen een termijn van drie jaar een bedrag, gelijk aan de investeringsreserve, belegt in afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa, die recht kunnen geven op de voordelen van de investeringsaftrek. Zo niet wordt de investeringsreserve in het jaar waarin de investeringstermijn verstrijkt, als winst aangemerkt.

Bij KB van 6 februari 2003 is vastgesteld hoe het stelsel van de investeringsreserve moet worden toegepast in geval van een belastingvrije inbreng, fusie of splitsing<sup>1564</sup>.

Ingevolge artikel 205novies van het WIB92 is het niet mogelijk gelijktijdig te genieten van de vrijstelling van een investeringsreserve en de aftrek voor risicokapitaal (zie ook randnr. 1511,10 e.v.).

### Afdeling IV.

<sup>1561</sup> Het Grondwettelijk Hof heeft op 19 december 2007 evenwel beslist dat aldus ten onrechte van de vrijstelling worden uitgesloten de vennootschappen, die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo, maar een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan hetgeen is toegelaten om van het verlaagd tarief te kunnen genieten: GwH 19 december 2007, nr. 163/2007, *A.GrwH* 2007, afl. 5, 2141, *B.S.* 12 februari 2008, ed. 1, 9247 en *N.J.W.* 2008, afl. 181, 355, noot S. DE RAEDT.

<sup>1562</sup> Y. DEWAELE, en R. ROSOUX, "La réserve d'investissement: aspects pratiques", *C.&F.P.* 2004, afl. 1, 1.

<sup>1563</sup> *Contra: Fisc. Act.* 2003, afl. 18, 1.

<sup>1564</sup> KB 6 februari 2003 tot uitvoering van artikel 194quater, § 6, lid 1 van het WIB92 inzake de investeringsmodaliteiten in het kader van de investeringsreserve, in geval van inbreng van een tak van werkzaamheid of een bedrijfsafdeling of van een algemeenheid van goederen, of in geval van fusie of splitsing, *B.S.* 14 februari 2003; zie ook *Fiscoloog* 2003, afl. 879, 6, *Fisc. Act.* 2003, afl. 45, 1.

## Vaststelling van het nettobedrag van de belastbare inkomsten

### § 1. BEROEPSKOSTEN

#### 1500

De beroepskosten van de vennootschappen zijn in principe deze opgesomd in randnr. 1192 voor de bepaling van het beroepsinkomen van de natuurlijke personen. Voor vennootschappen gelden evenwel volgende speciale regels:

art. 195 WIB92

- a. Voor de toepassing van de bepalingen over de beroepskosten worden bedrijfsleiders met werknemers gelijkgesteld. Hun bezoldigingen en de ermee verband houdende sociale lasten vormen dus aftrekbare bedrijfslasten.

Stortingen van sociale verzekering en voorzorg zijn slechts aftrekbaar indien zij betrekking hebben op bezoldigingen, die regelmatig en tenminste om de maand worden betaald of toegekend voor het einde van het belastbaar tijdperk waarin de ertoe aanleiding gevende prestaties werden geleverd en mits zij op de resultaten van dat tijdperk worden aangerekend door de vennootschap<sup>1565</sup>.

Behalve indien de overeenkomsten enkel voorzien in voordelen bij overlijden, worden premies van levensverzekeringen betreffende overeenkomsten die in het voordeel van de onderneming zijn gesloten, met werkgeversbijdragen, als bedoeld in artikel 52, 3°, b van het WIB92 gelijkgesteld en zijn zij, onder dezelfde voorwaarden en binnen dezelfde grens, slechts aftrekbaar indien deze overeenkomsten werden gesloten op het hoofd van een bedrijfsleider als bedoeld in artikel 32, lid 1, 1° van het WIB92, en tewerkgesteld buiten een arbeidsovereenkomst.

Om het aftrekbaar deel van deze premies te beoordelen komen uitsluitend de hoger vermelde bezoldigingen in aanmerking.

- Zie ook
- Vr. nr. 674 CORTOIS 11 december 1990, *Vr. & Antw.* Kamer 1990-1991, 19 maart 1991, 12633 (premie betaald aan Nederlandse verzekeringsinstelling ten behoeve van een bestuurder).
  - Luik 20 januari 1999, *F.J.F.*, No. 99/134.
  - VAN DEN BERG, G., "De aftrek van de bezoldigingen van bestuurders en werkende vennoten na de Wet van 22 december 1989", *Fiskofoon* 1991, 55-59.

art. 196 § 1 WIB92

- b. Kosten betreffende autovoertuigen die ter beschikking van bedrijfsleiders en van leden van het directiepersoneel worden gesteld kunnen worden aangemerkt als kosten die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen. Criteria en normen kunnen daartoe worden vastgesteld bij in ministerraad overlegd koninklijk besluit.

art. 196 § 2 WIB92

- c. Voor vennootschappen, die op grond van de in artikel 15, § 1 van het Wetboek van Vennootschappen bepaalde criteria niet als kleine vennootschappen worden aangemerkt voor het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk, waarin een immaterieel of materieel vast actief werd aangeschaft of tot stand gebracht, wordt de eerste afschrijvingsannuïteit ten aanzien van tijdens het boekjaar verkregen of tot stand gebrachte vaste activa slechts als beroepskosten aangemerkt in verhouding tot het gedeelte van het boekjaar waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht. Voorts wordt, in afwijking van artikel 62 van het WIB92, het totale bedrag van de bij de aankoop komende kosten op dezelfde wijze als de hoofdsom van de aanschaffings- of beleggingswaarde

<sup>1565</sup> Gewijzigd door wet 23 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid, *B.S.* 14 november 2003.

van de desbetreffende vaste activa afgeschreven.

art. 197 WIB92

- d. Niet-verantwoorde kosten en verdoken meerwinsten (zie verder randnr. 1553), die ingevolge artikel 219 van het WIB92, aan de bijzondere afzonderlijke aanslag worden onderworpen, worden als beroepskosten aangemerkt.

art. 198 WIB92

- e. Als beroepskosten worden echter niet aangemerkt:
- de vennootschapsbelasting, met uitzondering van de ingevolge artikel 219 van het WIB92 verschuldigde afzonderlijke aanslag, doch met inbegrip van de ingevolge artikel 219bis van het WIB92 verschuldigde afzonderlijke aanslagen (zie hoger, randnr. 1487), de in mindering van de vennootschapsbelasting gestorte sommen en de roerende voorheffing, die de schuldenaar van het inkomen met miskenning van artikel 261 van het WIB92 ter ontlasting van de verkrijger, heeft gedragen; deze niet-aftrekbaarheid geldt ook voor de belasting, die door een andere vennootschap, bijvoorbeeld de overnemende vennootschap, ten behoeve van een andere vennootschap, bijvoorbeeld de overgenomen vennootschap, betaald wordt<sup>1566</sup>;
  - de verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatigheidsinteressen met betrekking tot de vennootschapsbelasting en de voorheffingen (met uitzondering van de onroerende voorheffing);
  - de jaarlijkse taks van 9,25 % op de winstdeelnemingen vermeld in artikel 183bis van het Wetboek der met het Zegel Gelijkgestelde Taksen<sup>1567</sup>;
  - de gewestelijke belastingen, heffingen en retributies andere dan deze bedoeld in artikel 3 van de Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten, alsmede de verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatigheidsinteressen met betrekking tot deze niet-aftrekbare belastingen, heffingen en retributies;
  - de bijzondere taks op kasbons in het bezit van de financiële tussenpersonen bedoeld in artikel 201<sup>3</sup> tot 201<sup>9</sup> van het Wetboek der met het Zegel Gelijkgestelde Taksen;
  - de uitzonderlijke taks op de stortingen bestemd voor het langetermijnsparen vermeld in artikel 183duodecies van het Wetboek der met het Zegel Gelijkgestelde Taksen<sup>1568</sup>;
  - de waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen, behoudens de minderwaarden geleden naar aanleiding van de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van de emitterende vennootschap<sup>1569</sup> tot ten hoogste het verlies aan gestort kapitaal dat door de aandelen van die vennootschap wordt vertegenwoordigd<sup>1570</sup>. In dit verband worden echter, in afwijking van artikel 184 van het WIB92, toch als gestort kapitaal aangemerkt, de verminderingen van gestort kapitaal die voorheen zijn gedaan om geleden verliezen boekhoudkundig aan te zuiveren of om een reserve tot dekking van een voorzienbaar verlies te vormen waarmee het geleden verlies boekhoudkundig is aangezuiverd.
- Vermits aandelen op boekhoudkundig vlak in de regel niet-monetaire activa vormen<sup>1571</sup> dient elke waardevermindering op deze aandelen, die het gevolg is van een

<sup>1566</sup> Cass. 18 september 1975, *J.T.* 1975, 731; Brussel 26 februari 1985, *F.J.F.*, No. 86/29, 51.

<sup>1567</sup> Circ. 8 januari 1993, *Bull. Bel.* afl. 724, 280.

<sup>1568</sup> Circ. 27 september 1993, *Bull. Bel.* 1993, afl. 732, 3103.

<sup>1569</sup> Vr. nr. 332 DE SENY 26 maart 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1992-1993, 4 mei 1993, 2656 (lot van liquidatieverlies na eerdere boekhoudkundige waardevermindering); Vr. nr. 573 BREYNE 21 mei 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, 5 juli 1993, 6136.

<sup>1570</sup> Circ. 27 september 1993, *Bull. Bel.* 1993, afl. 732, 3103.

<sup>1571</sup> Adviezen nr. 152/1 en 152/4 Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

wisselkoersverlies, als een waardevermindering te worden geboekt. Een dergelijke waardevermindering is dan ook op fiscaal vlak niet aftrekbaar<sup>1572</sup>.

Over de boekhoudkundige verwerking van optiepremies bij aandelenopties en van dekkingsverrichtingen en gedekte posities in aandelen, kan men nuttig de adviezen 167/1 en 167/2 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen raadplegen<sup>1573</sup>.

Een minderwaarde geleden op aandelen van een vennootschap, die failliet werd verklaard, komt eveneens voor aftrek in aanmerking (tot beloop van het verlies aan gestort kapitaal weliswaar), maar de belastingplichtige moet aantonen dat er werd overgegaan tot een daadwerkelijke vereffening van de activa, zodat een volledige verdeling van het maatschappelijk vermogen plaatsvond<sup>1574</sup>;

- de bijzondere taks op de gereserveerde winsten van bepaalde kredietinstellingen bedoeld in artikel 1 van het Wetboek der met het Zegel Gelijkgestelde Taksen<sup>1575</sup>;
- onverminderd de toepassing van de artikelen 54 en 55 van het WIB92, de betaalde interesten van leningen wanneer de werkelijke verkrijger ervan niet onderworpen is aan een inkomstenbelasting of, voor die inkomsten, onderworpen is aan een aanzienlijk gunstigere aanslagregeling dan deze die voortvloeit uit de bepalingen van gemeen recht van toepassing in België en indien, en in de mate van die overschrijding, het totale bedrag van deze leningen, andere dan obligaties of andere gelijksoortige effecten uitgegeven door een openbaar beroep op het spaarwezen, hoger is dan zevenmaal de som van de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van dit tijdperk<sup>1576</sup>;
- de deelnames in het kapitaal of in de winst, evenals de deelnames toegekend aan werknemers in het kader van een investeringsspaarplan overeenkomstig de bepalingen van de wet van 22 mei 2001 betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van vennootschappen;
- de vergoedingen voor ontbrekende coupon betaald of toegekend in uitvoering van zakelijke zekerheidsovereenkomsten of leningen met betrekking tot aandelen, tot een bedrag gelijk aan het verschil tussen enerzijds het totale bruto dividend betaald of toegekend voor de aandelen waar deze vergoedingen voor ontbrekende coupon betrekking op hebben en anderzijds het totale bruto bedrag als dividend ofwel daadwerkelijk verkregen ofwel met betrekking waartoe een vergoeding voor ontbrekende coupon werd verkregen met betrekking tot deze aandelen;
- het deel van de in de artikelen 193bis, § 1, lid 2, en 193ter, § 1 van het WIB92 vermelde premies, kapitaal- en interestsubsidies, dat voorheen definitief werd vrijgesteld en dat wordt terugbetaald ten gunste van het betrokken gewest.

art. 198bis WIB92

- f. Wat de aftrek van beroepskosten betreft met betrekking tot het gebruik van voertuigen alsmede van de op die voertuigen geleden minderwaarden, als bedoeld in artikel 66 van het WIB92, gelden volgende bijzondere regels:
- het percentage van *de aftrekbaarheid van de beroepskosten* (in beginsel bepaald op 75 %) wordt, naargelang het geval, gebracht of verminderd tot:
    - a) voor de voertuigen met een dieselmotor:

<sup>1572</sup> Rb. Brussel 7 april 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 313, 16; Brussel 21 september 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 320, 308.

<sup>1573</sup> *Bull. C.B.N.* 1992, nr. 29; P. TERMOTE, "Le régime fiscal des options", *R.G.F.* 1993, 37-49.

<sup>1574</sup> Rb. Gent 18 april 2007, *T.F.R.* 2007, 328; Antwerpen 28 februari 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 313, 12; Rb. Bergen 15 juli 2005, *F.J.F.*, No. 2006/192, 617.

<sup>1575</sup> Circ. nr. Ci.RH.421/465.072, 15 december 1995, *Bull. Bel.*, afl. 757, 187-190.

<sup>1576</sup> Zie ook: C. DOCCLO, "La sous-capitalisation des sociétés", *R.G.F.* 1999, 215-224.

- 90 % indien ze een uitstoot hebben van minder dan 105 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
  - 80 % indien ze een uitstoot hebben van 105 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 115 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
  - 75 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 115 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 145 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
  - 70 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 145 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 175 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
  - 60 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 175 gram CO<sub>2</sub> per kilometer.
- b) voor de voertuigen met een benzinemotor:
- 90 % indien ze een uitstoot hebben van minder dan 120 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
  - 80 % indien ze een uitstoot hebben van 120 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 130 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
  - 75 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 130 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 160 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
  - 70 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 160 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 190 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
  - 60 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 190 gram CO<sub>2</sub> per kilometer.
- wat *de minderwaarden* betreft, wordt het tarief (in beginsel vastgesteld op 75 %) bepaald op het percentage dat gelijk is aan het percentage dat de som van de voor de verkoop fiscaal aangenomen afschrijvingen vertegenwoordigt in de som van de geboekte afschrijvingen voor de overeenstemmende belastbare tijdperken.

Gedurende de periode vanaf 1 april 2007 tot en met 31 maart 2008 is deze regeling slechts van toepassing op de vaste activa aangeschaft of vervaardigd gedurende deze periode.

De omstandigheid dat een handelsvennootschap een rechtspersoon is die voor een winstgevende activiteit is opgericht, impliceert niet dat alle uitgaven van haar winst aftrekbaar zijn. Uitgaven van een handelsvennootschap zijn beroepskosten wanneer zij inherent zijn aan de beroepsactiviteit. Dit betekent, volgens het Hof van Cassatie, dat ze noodzakelijk betrekking moeten hebben op de maatschappelijke activiteit<sup>1577</sup>. Kosten die verband houden met doeloverschrijdende handelingen zijn, aldus het Hof van Cassatie, niet aftrekbaar. Het feit, dat de statuten preciseren dat een vennootschap alle financiële operaties mag verrichten die rechtstreeks of onrechtstreeks gerelateerd zijn aan haar maatschappelijk doel geeft aldus geen 'carte blanche' voor het verrichten van put- en call-verrichtingen<sup>1578</sup>.

## § 2. AFTREK VAN VRIJGESTELDE INKOMSTEN

### 1501

Van de belastbare winst worden verder afgetrokken de inkomsten, die, hoewel in eerste instantie gerekend tot de belastbare winst, krachtens het Wetboek der Inkomstenbelastingen of bijzondere wettelijke bepalingen zijn vrijgesteld.

Wat meer in het bijzonder de aftrek van giften, de vrijgestelde roerende inkomsten en de investeringsaftrek betreft, gelden evenwel de volgende bijzondere regels.

<sup>1577</sup> Cass. 18 januari 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 237; Cass. 3 mei 2001, *T.F.R.* 2001, 893, noot R. DEBLAUWE, "Ook Cassatie verwerpt de stellingkosten"; Luik 22 september 1999, *T.F.R.* 2000, 91, noot R. DEBLAUWE, "Optie prijs is geen aftrekbare kost", *A.F.T.* 2000, 194, *Act. Fisc.* 1999, afl. 43, 1, *F.J.F.*, No. 2000/50, *Fisc. Act.* 2000, afl. 2, 1, *Fisc. Koer.* 1999, 644; Gent 4 december 2002, *F.J.F.*, No. 2003/157.

<sup>1578</sup> Bergen 25 mei 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 818, 10.

## Aftrek van giften

art. 199 WIB92

art. 104 WIB92

Ingevolge artikel 199 van het WIB92 kunnen giften, die in de personenbelasting kwalificeren als aftrekbare bestedingen (art. 104 WIB92), in de vennootschapsbelasting van de belastbare winst worden afgetrokken. Giften in de vorm van kunstwerken, als bedoeld in artikel 104, 5°, b) van het WIB92 zijn voor vennootschappen evenwel van de vrijstelling uitgesloten. Het aftrekbaar bedrag van dergelijke giften is maximum gelijk aan 5 % van de winst van de vennootschap vóór aftrek van de giften, en met een (niet-indexeerbaar) maximum van 500 000 EUR.

## Vrijgestelde roerende inkomsten

art. 21 en 199 WIB92

De vennootschappen zijn uitgesloten van de vrijstelling die geldt voor de eerste schijf van 1 250 EUR voor aj. 2008: 1 630 EUR, voor aj. 2009: 1 660 EUR van inkomsten uit spaardepoto's, voor de eerste schijf van 125 EUR (voor aj. 2008: 160 EUR; voor aj. 2009: 170 EUR) van dividenden van door de Nationale Raad van de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen en voor de eerste schijf van 125 EUR (voor aj. 2008: 160 EUR; voor aj. 2009: 170 EUR) van de interesten of dividenden betaald of toegekend door vennootschappen met een sociaal oogmerk.

## Investeringsaftrek

Het basispercentage van de investeringsaftrek bedraagt 0 %.

De eenmalige investeringsaftrek met betrekking tot octrooien, investeringen die worden gebruikt ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling in verband met het leefmilieu, investeringen die dienen voor een rationeler energieverbruiken dies meer, en investeringen in een rookafzuigstelsel of een verluchtingstelsel bedraagt bijgevolg 10 %.

De investeringsaftrek met betrekking tot materiële vaste activa, die dienen voor de beveiliging van de beroepslokalen, bedraagt 17 %, maar geldt enkel voor die binnenlandse vennootschappen, waarvan de aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen, en voor de binnenlandse vennootschappen, die op grond van de in artikel 15, §1 van het Wetboek van Vennootschappen bepaalde criteria, als kleine vennootschappen worden aangemerkt voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbaar tijdperk waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht<sup>1579</sup>.

Ondernemingen die op de eerste dag van het belastbaar tijdperk, waarin de activa zijn aangeschaft of tot stand gebracht, minder dan 20 werknemers tewerk stellen, kunnen opteren voor de gespreide investeringsaftrek. Deze is echter gelijk aan 0 %. De aftrek bedraagt echter 17 % wanneer de over de afschrijvingsperiode van de activa te spreiden investeringsaftrek betrekking heeft op vaste activa die worden gebruikt ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën die geen effect op het leefmilieu hebben of die het negatieve effect op het leefmilieu zoveel mogelijk proberen te beperken.

---

<sup>1579</sup> Het bewijs dat de aandelen van de vennootschap voor meer dan de helft toebehoren aan natuurlijke personen, moet door de belastingplichtige worden geleverd (Circ. 23 februari 1994, *Bull. Bel.*, afl. 737, 811; ook in deze zin Gent 4 april 2006). Het toebehoren van aandelen in vruchtgebruik kan volstaan, eigendom is niet noodzakelijk (Bergen 9 januari 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1100, 12).

Vennootschappen, die onherroepelijk hebben geopteerd voor het in artikel 289quater van het WIB92 vermelde belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling, kunnen niet meer genieten van de investeringsaftrek voor octrooien, noch van de investeringsaftrek voor vaste activa die worden gebruikt ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën die geen effect hebben op het leefmilieu of die beogen het negatieve effect op het leefmilieu zoveel als mogelijk te beperken, en evenmin van de gespreide investeringsaftrek. Bovendien wordt de over te dragen investeringsaftrek voor deze vennootschappen beperkt tot 310 000 EUR per belastbaar tijdperk, of, wanneer het totale bedrag van de overgedragen aftrek op het einde van het vorige belastbare tijdperk 1 240 000 EUR overtreft, 25 % van dat totale bedrag.

Hogervermelde aftrekken worden tenslotte niet toegestaan op het gedeelte van het resultaat van de vennootschap dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen (zoals vermeld in art. 79 WIB92), noch op verkregen financiële voordelen of voordelen van alle aard vermeld in art 54, 23° van het WIB92, noch op de grondslag van de bijzondere afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten of voordelen van alle aard, noch op het gedeelte van de winst dat bestemd is voor uitgaven bedoeld in artikel 198, lid 1, 12° van het WIB92, noch op het gedeelte van de winst uit de niet-naleving van artikel 194quater, § 2, lid 4 van het WIB92 en de toepassing van artikel 194quater, § 4 van het WIB92.

In geval van verwerving of van wijziging tijdens het belastbare tijdperk van de controle van een vennootschap die niet beantwoordt aan rechtmatige of economische behoeften, is de niet-verleende investeringsaftrek wegens geen of onvoldoende winst van de voorafgaande belastbare tijdperken, noch aftrekbaar van de winst van dat tijdperk, noch van deze van enig ander later belastbaar tijdperk. Het voorgaande is slechts van toepassing op 'vrijwillige' overdrachten van aandelen. Een wijziging die het gevolg is van een erfenis wordt bijgevolg niet beoogd<sup>1580</sup>. De investeringsaftrek betreffende kwalificerende investeringen tijdens het belastbare tijdperk blijft behouden. Een voorafgaand schriftelijk akkoord kan worden verkregen over het feit of de verwerving of de wijziging van de controle beantwoordt aan rechtmatige of economische behoeften. Uit de beslissingen van de Rulingcommissie blijkt volgens de administratie dat het rechtmatig financiële of economische karakter "hoofdzakelijk moet vervuld zijn ten name van de vennootschap die de verwerving of de wijziging van de controle ondergaat"<sup>1581</sup>.

### § 3. DEFINITIEF BELASTE INKOMSTEN

#### 1502

- Bibliografie
- Circ. 31 maart 2005, nr. AFZ/97.0060 (AFZ 4/2005).
  - Circ. 4 september 2001, *Bull. Bel.*, afl. 829.
  - BAX, A., DENYS, L.A., PEETERS, B., SPINGEMAILLE, L. en VERLINDEN, W., *Dividenden zonder grenzen, De moeder-dochterrichtlijn en haar uitvoering in België en de haar omringende landen*, Kalmthout, Biblo, 1991, 234 p.
  - CHERUY, C. en WILLEZ, O., "Les revenus définitivement taxés" in KIRKPATRICK, J. (ed.), *Le droit fiscal des entreprises en 2003. Législation et jurisprudence*, Brussel, Editions du jeune barreau de Bruxelles, 2003, 41-116.
  - PEETERS, B., "De Belgische deelnemingsvrijstelling na de belastinghervorming", in PEETERS, B. (ed.), *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Gent, Larcier, 2003, 135-165.
  - DOUENISAS, S. en VINCENT, J.-S., "De nieuwe regeling inzake definitief belaste inkomsten ingevolge het koninklijk besluit van 2 december 1996", *A.F.T.* 1997, 48.

<sup>1580</sup> Circ. 15 december 2000, *Bull. Bel.*, afl. 811, 121.

<sup>1581</sup> Circ. 15 december 2000, *Bull. Bel.*, afl. 811, 121.



- KLEYNEN, G., “Les revenus définitivement taxés après l’arrêté royal du 20 décembre 1996”, *R.G.F.* 1997, 76.
- KLEYNEN, G., “La réforme des R.D.T.: une nouvelle attaque en règle contre le capital à risque”, *R.G.F.* 2003, afl. 4,3-10.
- KRINGS, M., “R.D.T. -Les conditions qualitatives – Etat de la question après la réforme 2002”, *R.G.F.* 2003, afl. 11, 2-11.
- LION, Ph., DELATTRE, M. en DOUENIAS, S., “Het nieuwe D.B.I.-regime”, *A.F.T.* 2003, 164-208.
- VANHULLE, H., “De wijzigingen aan het stelsel van de D.B.I.-aftrek”, *A.F.T.* 2003, *Speciaal nummer: De langverwachte hervorming van de vennootschapsbelasting*, 58-71.
- DIERCKX, F., “De D.B.I.-aftrek door een EU-bril”, *A.F.T.* 2004, 18-50.

## 1502,20

Wanneer een vennootschap aandeelhouder is in een andere vennootschap, kan zij een inkomen verkrijgen onder de vorm van dividenden of naar aanleiding van de inkoop van aandelen, of de gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van de vennootschap, waarin ze aandelen bezit. Deze inkomsten zijn al belast in de vennootschapsbelasting en, eventueel (bij uitkering), in de roerende voorheffing.

Om de dubbele belasting van deze inkomsten te vermijden telkens als zij in de winst van een andere vennootschap voorkomen, voorziet artikel 202 van het WIB92 dat zij aftrekbaar zijn van die winst die belastbaar is in hoofde van de vennootschap-aandeelhouder. Laatstgenoemde zal dus belastbaar zijn op haar winst, verminderd met de inkomsten van haar deelnemingen. Deze aftrek wordt in de regel dbi-aftrek (‘definitief belaste inkomsten’) genoemd. Maar de aftrek is niet volledig. Hij kan slechts gebeuren in de mate dat de inkomsten uit de participaties terug te vinden zijn in de nettowinst van de vennootschap-aandeelhouder. De aftrek is m.a.w. beperkt tot het bedrag van de winst van het belastbaar tijdperk, zoals die zich voordoet na toepassing van artikel 199 van het WIB92, verminderd met:

- de niet als beroepskosten aftrekbare giften, met uitzondering van de giften die in toepassing van de artikelen 199 en 200 van het WIB92 van de winst worden afgetrokken;
- de niet-aftrekbare beroepskosten zoals vermeld in artikel 53, 6° tot 11°, 14° en 21° tot 23° van het WIB92;
- de interesten, retributies en bezoldigingen als bedoeld in artikel 54 van het WIB92;
- de niet-aftrekbare interesten als bedoeld in artikel 55 van het WIB92;
- de werkgeversbijdragen voor aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood en de ermee gelijkgestelde premies van bepaalde levensverzekeringen, in zoverre die bijdragen en premies niet voldoen aan de voorwaarden en de grens gesteld in de artikelen 59 en 195 van het WIB92, alsmede de pensioenen, renten of als zodanig geldende toelagen voor zover die sommen niet voldoen aan de voorwaarden en de grens gesteld in artikel 60 van het WIB92;
- 25 % van de kosten en de minderwaarden met betrekking tot het gebruik van in artikel 66 van het WIB92 vermelde personenauto’s, auto’s voor dubbel gebruik en minibussen, met uitzondering van de brandstofkosten;
- de als winst aan te merken restorno’s zoals bedoeld in artikel 189, § 1 van het WIB92;
- de niet-aftrekbare taksen als bedoeld in artikel 198, lid 1, 4°, 8° en 9° van het WIB92.

Uit het hogervermelde lijstje blijkt dat de aftrek wel mogelijk is van het fiscale resultaat dat het gevolg is van de toevoeging van abnormale of goedgunstige voordelen<sup>1582</sup>. De Europese Commissie heeft kritiek geuit op de beperking van de dbi-aftrek ten belope van bepaalde verworpen uitgaven. Als gevolg hiervan werd (met ingang van het aanslagjaar 2005) het bovenvermelde verbod opgeheven voor dividenden afkomstig van een dochteronderneming

<sup>1582</sup> E. WARSON, “Was de mogelijkheid om DBI’s af te trekken van de belastbare inkomsten ingevolge art. 26 van het WIB92 een administratieve toegeving?”, *A.F.T.* 1997, 307.

gevestigd in de Europese Unie<sup>1583</sup>.

Noteer echter dat deze beperking enkel werd opgeheven voor 'gewone dividenden' afkomstig van dochterondernemingen zoals omschreven in de moeder-dochterrichtlijn en inkomsten uit preferente aandelen van de NMBS (dus niet voor liquidatieboni<sup>1584</sup>). Noteer overigens ook dat door de uitdrukkelijk verwijzing naar de omschrijving van dochtervennootschap in de richtlijn, de opheffing wettelijk gezien enkel van toepassing is voor zover een 15 % deelneming aanwezig is (vanaf 1 januari 2009 volstaat 10 %).

art. 74 en 75 KB/WIB92

art. 205 § 1 WIB92

Bovendien vindt de voormelde aftrek geen toepassing wat betreft inkomsten uit activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt in inrichtingen, waarover de belastingplichtige in het buitenland beschikt en waarvan de winst, krachtens internationale overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting, al in een eerder stadium is vrijgesteld. Dit vloeit in beginsel voort uit het algemeen mechanisme van het bepalen van de belastbare grondslag (art. 74 en 75 KB/WIB92) doch werd eveneens specifiek in de wet voorzien (art. 205 § 1 WIB92).

## 1. Inkomsten die voor aftrek in aanmerking komen

### a. Dividenden

#### 1503

art. 202 § 1 1° WIB92

De dbi-aftrek is vooreerst toegestaan voor de eigenlijke dividenden (zijnde de dividenden als bepaald in artikel 18 van het WIB92)<sup>1585</sup>.

### b. Inkomsten verkregen n.a.v. de verkrijging door een vennootschap van haar eigen aandelen, of n.a.v. de gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van een vennootschap

#### 1503,50

art. 202 § 1 2° WIB92

Voor zover de bepalingen van de artikelen 186, 187 of 209 of gelijkaardige bepalingen naar buitenlands recht zijn toegepast, komt voor de aftrek eveneens in aanmerking een bedrag gelijk aan het verschil in meer tussen de sommen verkregen in de in die artikelen bedoelde gevallen of de waarde van de ontvangen bestanddelen en de aanschaffings- of beleggingsprijs van de aandelen die worden verkregen, terugbetaald of geruild door de vennootschap die ze had uitgegeven, eventueel verhoogd met desbetreffende, voorheen uitgedrukte en niet-vrijgestelde meerwaarden<sup>1586</sup>.

Voor de dbi-aftrek volstaat het dat er een 'inkoop' is van eigen aandelen in de zin van artikel 186 van het WIB92. Niet vereist is dat de inkoopbonus ook al in hoofde van de inkopen-

<sup>1583</sup> Wet 2 mei 2005, *B.S.* 31 mei 2005.

<sup>1584</sup> Zie inzake de beperking tot de verworpen uitgaven bij "gewone" dividenden in een puur Belgische situatie: Rb. Antwerpen 19 november 2004, *T.F.R.* 2005, afl. 279, 352, noot P. OP DE BEECK en M. FRANCKEN.

<sup>1585</sup> Inzake keuzedividenden, zie Brussel 24 februari 1995, *J.D.F.* 1995, afl. 5-6, 287-291, noot G. KLEYNEN. In circ. 4 april 2003 sloot de administratie zich aan bij het standpunt dat keuzedividenden steeds belastbaar zijn als dividend, ook indien deze afkomstig zijn van buitenlandse vennootschappen. Inzake een geval waarbij een vennootschap aandelen houdt terwijl een andere vennootschap het dividendrecht, zie: Rb. Brussel 27 april 2007, *T.F.R.* 2008, afl. 338, 300, noot P. OP DE BEECK.

<sup>1586</sup> Inzake het samenspel tussen de artikelen 209 en 202 §1, 2° van het WIB92, zie: J. VERSTRAELEN, *T.F.R.* 2007, afl. 332, 1044.

de vennootschap als dividend is belast<sup>1587</sup>.

c. Inkomsten uit aandelen NMBS.

#### 1504,50

art. 202 § 1 3° WIB92

Van de winst worden eveneens afgetrokken de inkomsten uit preferente aandelen van de Nationale Maatschappij der Belgische Spoorwegen.

d. Inkomsten uit openbare fondsen

#### 1505

art. 202 § 1 4° WIB92

Van de winst wordt ook afgetrokken de interest uit Belgische openbare fondsen of leningen van voormalig Belgisch Kongo, die werden uitgegeven onder vrijstelling van Belgische zakelijke en personele belastingen, of van iedere belasting.

e. Inkomsten uit herfinancieringsleningen

#### 1506

art. 202 § 1 5° WIB92

Tenslotte komen eveneens voor aftrek in aanmerking de inkomsten uit effecten van leningen tot herfinanciering van de leningen, gesloten door de Nationale Maatschappij voor de Huisvesting en de Nationale Landmaatschappij of door het Amortisatiefonds van de leningen voor de sociale huisvesting.

## 2. Voorwaarden aan de aftrek gesteld

De inkomsten van de eerste twee categorieën zijn aan bijzondere voorwaarden inzake minimumdeelneming onderworpen, een voorwaarde met betrekking tot de minimum bezitsduur van één jaar (dit is de zogenaamde 'permanentievoorwaarde') en een voorwaarde met betrekking tot kwalificatie van de deelneming als 'financieel vast actief'. Voortaan wordt ook vereist dat de aandelen gedurende de referentieperiode van één jaar in *volle eigendom* worden aangehouden. Tevens geldt een zogenaamde taxatie-voorwaarde.

Het onderscheid tussen de vennootschappen die niet voldoen aan de voorwaarde inzake minimumdeelneming en deze die hieraan wel voldoen, is niet strijdig met de grondwet<sup>1588</sup>. Ook de voorwaarde inzake de kwalificatie als financieel vast actief vormt, volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof), geen discriminatie t.a.v. verzekeringsondernemingen<sup>1589</sup>. Voor zogenaamde 'effectenleningen' gelden specifieke bepalingen.

a. Minimumdeelnemingsvoorwaarde

Bibliografie – Wet 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *B.S.*

<sup>1587</sup> Vr. nr. 263 PIETERS 8 maart 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 48, 5639-5640; Vr. nr. 497 EERDEKENS 7 november 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 69, 7787- 7788.

<sup>1588</sup> Rb. Luik 10 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/102, 380.

<sup>1589</sup> Zie in dit verband de berichten in *B.S.* 17 september 2003 en 2 augustus 2004. Zie ook Arbitragehof 14 juli 2004, *F.J.F.*, No. 2004/272, 929. Noteer echter dat de Raad van State, de bepaling in het KB/WIB92 dewelke het begrip financieel vast actief voor verzekeringsvennootschappen uitlegt, heeft vernietigd. Zie vereiste financiële vaste activa hierna.

- 31 december 2002, ed. 2, 58817.  
 – Circ. 23 februari 1994, *Bull. Bel.*, afl. 737, 814.

**1508****art. 202 § 2 WIB92**

De verkrijgende vennootschap moet op de datum van toekenning of betaalbaarstelling van de dividenden, in het kapitaal van de vennootschap, die de inkomsten uitkeert, een deelneming (een deelneming in een *beleggingsvennootschap* kwalificeert wel<sup>1590</sup> – zie evenwel hierna onder randnr. 1509 –, een deelneming in een beleggingsfonds daarentegen niet<sup>1591</sup>) bezitten van ten minste 10 % of met een aanschaffingswaarde (zijnde de oorspronkelijke aanschaffingsprijs, voor toepassing van enige waardevermindering of herwaardering<sup>1592</sup>) van tenminste 1,2 miljoen EUR<sup>1593</sup>.

Deze minimumdeelnemingsvoorwaarde geldt echter niet voor:

- inkomsten die worden verkregen door kredietinstellingen, bedoeld in artikel 56, § 1 van het WIB92 (art. 202 § 2 lid 5 1° WIB92);
- inkomsten die worden verkregen door verzekeringsondernemingen, vermeld in artikel 56, § 2, 2°, h) van het WIB92 (art. 202 § 2 lid 5 2° WIB92);
- inkomsten die worden verkregen door beursvennootschappen, vermeld in artikel 47 van de wet van 6 april 1995 (art. 202 § 2 lid 5 3° WIB92);
- inkomsten die worden verkregen door of worden verleend of toegekend door beleggingsvennootschappen (art. 202 § 2 lid 4 1° en 3° WIB92);
- inkomsten die worden verleend of toegekend door intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986 (art. 202 § 2 lid 4 2° WIB92).

Voor de toepassing van de minimumdeelnemingsvoorwaarde worden de aandelen, voorwerp van een zogenaamde effectenlening geacht niet te zijn vervreemd<sup>1594</sup>. Door de wet van 15 december 2004 (de zogenaamde ‘Collateral-Wet’) is deze bepaling niet meer van toepassing voor de zakelijke zekerheidsovereenkomsten en leningen betreffende financiële instrumenten afgesloten vanaf 1 februari 2005. Bij deze transacties mag voor de berekening van de minimumdeelneming in hoofde van de overdrager met de aandelen, die het voorwerp van een dergelijke overeenkomst vormen, geen rekening worden gehouden<sup>1595</sup>. In hoofde van de overnemer is er nooit sprake van DBI (art. 202 voorlaatste lid WIB92)<sup>1596</sup>.

b. Permanentievoorwaarde – Volle eigendom

**1508,50**

Met het oog op dbi-aftrek moeten de aandelen gedurende een ononderbroken periode van tenminste één jaar in volle eigendom worden behouden. Volgens de memorie van toelichting wordt deze voorwaarde inzake minimumbezitsduur eveneens geacht te zijn vervuld wanneer

<sup>1590</sup> Rb. Brussel 11 februari 2004, *Fisc. Act.* 2005, afl. 5, 2.

<sup>1591</sup> Vr. nr. 913 DE CLIPPELE 11 februari 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, 25 april 1993, 10619. Inzake de toepassing van art. 192 op aandelen die een beleggingsfonds aanhoudt, zie Gent 18 september 2007, *F.J.F.*, No. 2008/41.

<sup>1592</sup> Vr. nr. 551 DE CLIPPELE 3 mei 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, 14 juni 1993, 5805.

<sup>1593</sup> Art. 202 § 2 lid 1 1° WIB92. Wat deze voorwaarde bij een inkoop eigen aandelen betreft: zie voorafgaande beslissing nr. 600.233, besproken door P. SMET, *Fiscoloog* 2006, afl. 1045, 8.

<sup>1594</sup> Art. 202 § 2 lid 1 WIB92, ingevoegd door art. 50 wet 10 maart 1999 inzake aandelenlening, *B.S.* 14 april 1999 en toepasselijk sedert 14 april 1999.

<sup>1595</sup> Art 34 *juncto* 74 van de wet van 15 december 2004, *B.S.* 1 februari 2005.

<sup>1596</sup> Zie hieromtrent P. SMET, “Collateral wet impact op verpanding aandelen?”, *Fiscoloog* 2005, afl. 974,1, Vr. nr. 3-2395 STEVERLYNCK 30 september 2005, *Vr. & Antw.* Senaat 2005-2006, nr. 3-65, 6321, waarin de minister van Financiën stelt dat de fictie van niet eigendomsoverdracht slechts van toepassing is op eigendomsoverdragende panden. Zie inzake de roerende voorheffing eveneens voorafgaande beslissing nr. 600.064 van 2/3/2006, nr. 600.160 van 30/5/2006; nr. 600.171 van 13/6/06 en nr. 700.030 van 3/4/2007.

de bezitsduur van tenminste één jaar nog niet is bereikt op het ogenblik van de toekenning of betaalbaarstelling van de inkomsten in de mate dat de aandelen in volle eigendom worden gehouden, gedurende een periode van tenminste één jaar vanaf de datum waarop ze werden verworven<sup>1597</sup>.

Verder wordt vereist dat de aandelen, althans gedurende de referentieperiode van één jaar, in volle eigendom worden aangehouden. In de rechtsleer wordt op grond van het Europees recht geargumenteed dat deze voorwaarde van volle eigendom in strijd is met de moeder-dochterrichtlijn<sup>1598</sup>. Noteer overigens dat het hof van beroep van Luik een prejudiciële vraag heeft gesteld aan het Hof van Justitie, omtrent de vraag naar de toepassing van de moeder-dochterrichtlijn inzake dbi-af trek (zoals van toepassing in aanslagjaar 2003) in hoofde van een aandeelhouder-Belgische vennootschap die alleen het vruchtgebruik van de aandelen heeft. Hoewel de vraag betrekking heeft op een aanslagjaar waarbij de vereiste van volle eigendom nog niet in de Belgische wetgeving was ingeschreven, kan het antwoord op de vraag mogelijks ook voor de toekomst nog negatieve gevolgen inhouden (met name wanneer het Hof meent dat onder het begrip deelneming, zoals opgenomen in de richtlijn, eveneens het recht van vruchtgebruik dient te worden verstaan<sup>1599</sup>).

In de memorie van toelichting wordt gesteld dat aan de voorwaarde van de minimumhoudtermijn per afzonderlijk aandeel moet zijn voldaan<sup>1600</sup>. In de rechtsleer wordt echter geargumenteed op grond van het Europese recht dat de permanentievoorwaarde enkel kan slaan op de minimumparticipatie van 10 %<sup>1601</sup>.

Verder wordt de bezitsduur niet geacht onderbroken te zijn ingeval van omruiling van aandelen ingevolge verrichtingen als vermeld in artikel 45 van het WIB92 of de vervreemding of verkrijging van aandelen ingevolge belastingneutrale verrichtingen zoals vermeld in artikel 46, § 1, lid 1, 2°, 211, 214, § 1 en 231, § 2 en 3 van het WIB92.

art. 202 § 2 lid 4 WIB92

De voorwaarde over de minimumbezitsduur, volle eigendom en financieel vast actief (cf. hierna) is (net als de minimumdeelnemingsvoorwaarde) niet van toepassing op de inkomsten die worden verkregen door beleggingsvennootschappen, op inkomsten die worden verleend of toegekend door intercommunales, beheerst door de wet van 22 december 1986 en op inkomsten die worden verleend of toegekend door beleggingsvennootschappen (nieuw art. 202, § 2, lid 4 WIB92). Uit de samenhang van de toepasselijke wetgeving, volgt dat deelnemingen aangehouden door kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen en beursvennootschappen wél aan deze voorwaarde inzake minimumbezitsduur (alsook de vereiste van volle eigendom en financieel vast actief) moeten voldoen maar niet aan de voorwaarde betreffende de grootte van de participatie<sup>1602</sup>.

<sup>1597</sup> Memorie van Toelichting, 46. Noteer overigens dat de rechtbank van Antwerpen op 4 mei 2005 heeft gesteld dat voor dividenden uitgekeerd voor aanslagjaar 2003, een vruchtgebruik volstaat (op dat moment voorzag de wet immers geen vereiste van volle eigendom): Rb. Antwerpen 4 mei 2005, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Rechtspraak Personen- en Vennootschapsbelasting, nr. A1 05/7. Zie inzake roerende voorheffing: Antwerpen 30 november 2004, *Fiscalog* 2005, afl. 967, 7.

<sup>1598</sup> Zie in dit verband: B. PEETERS, "De Belgische deelnemingsvrijstelling na de belastinghervorming", in *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Gent, Larcier, 2003, 141-142; F. DIERCKX, "De D.B.I.-af trek door een EU-bril", *A.F.T.* 2004, afl. 1, 44.

<sup>1599</sup> Zie conclusie advocaat-generaal Sharpston van 3 juli 2008, in de zaak C-48/07.

<sup>1600</sup> *Parl. St.*, Kamer 2001-02, nr. 1918/ 001, 46.

<sup>1601</sup> B. PEETERS, "De Belgische deelnemingsvrijstelling na de belastinghervorming", in B. PEETERS, *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Gent, Larcier, 2003, 139.

<sup>1602</sup> H. VANHULLE, "De wijzigingen aan het stelsel van de dbi-af trek", *A.F.T.* 2003, Speciaal nummer: De langverwachte hervorming van de vennootschapsbelasting, 60. Dit onderscheid werd door het Arbitragehof niet strijdig met het gelijkheidsbeginsel bevonden. Arbitragehof 5 juli 2006, *F.J.F.*, No. 2008/12.

## c. Financiële vaste activa

**1508,55**

Met het oog op de toepassing van de dbi-af trek moeten de aandelen bovendien kwalificeren als financiële vaste activa. In de rechtsleer wordt betwijfeld of deze voorwaarde wel in overeenstemming is met de moeder-dochterrichtlijn<sup>1603</sup>.

art. 56 § 1 WIB92

Ten name van kredietinstellingen zoals bedoeld in artikel 56, § 1 van het WIB92 worden aandelen geacht de aard van financiële vaste activa te hebben, voor zover het gaat om “de in de post VII financiële vaste activa te boeken aandelen, zoals die balanspost omschreven is in het KB van 23 september 1992 op de jaarrekening van de kredietinstellingen”.

art. 56 § 2  
2° h)

Ten name van verzekeringsondernemingen zoals bedoeld in artikel 56, § 2, 2°, h) van het WIB92 worden aandelen geacht de aard van financiële vaste activa te hebben voor zover het gaat om “de in post C.II. beleggingen in verbonden ondernemingen en deelnemingen van de balans te boeken aandelen en deelbewijzen, zoals die balanspost wordt omschreven in het KB van 17 november 1994 betreffende de jaarrekening van verzekeringsondernemingen” (art. 73<sup>4</sup>ter 2° KB/WIB92). Noteer echter dat de bepaling in het KB/WIB92 door de Raad van State werd vernietigd<sup>1604</sup>.

Beursvennootschappen zoals bedoeld in artikel 47 van de wet van 6 april 1995 inzake de secundaire markten, vallen in principe ook niet onder de algemene boekhoudwetgeving. Tot nader order zijn ten aanzien van deze vennootschappen nog geen specifieke boekhoudregels vastgesteld. In afwachting hiervan passen zij, volgens het Verslag aan de Koning, het ‘gemeen boekhoudrecht’ toe. Voor de vaststelling van de aandelen die de aard van financiële vaste activa hebben, wordt dan ook naar het gemeen boekhoudrecht verwezen<sup>1605</sup>.

## d. Onderworpenheidsvoorwaarde

**1509**

De inkomsten van de eerste twee categorieën (randnr. 1503 en 1503,50) zijn niet aftrekbaar, wanneer ze worden verleend of toegekend door:

1. een vennootschap, die niet aan de vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse belasting van gelijke aard als die belasting is onderworpen (daartoe behoren ook vennootschappen, waarvan de winsten belast worden in hoofde van hun leden<sup>1606</sup> of die gevestigd is in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België.

art. 203 § 2 lid 1 WIB92

Een uitzondering hierop vormen echter de dividenden, die worden verleend of toegekend door intercommunales beheerd door de wet van 22 december 1986. Deze uitzondering geldt weliswaar enkel voor ‘gewone’ dividenden, en niet voor inkoop- of liquidatieboni die

<sup>1603</sup> H. VANHULLE, “De wijzigingen aan het stelsel van de dbi-af trek”, *A.F.T.* 2003, Speciaal nummer: De langverwachte hervorming van de vennootschapsbelasting, 63-64; PH. LION, M. DELATTRE en S. DOUENIAS, “Het nieuwe D.B.I.-regime”, *A.F.T.* 2003, 178.

<sup>1604</sup> RvSt 29 januari 2007, nr. 167.198, *FiscoLoog* 2007, afl. 1061, 1.

<sup>1605</sup> Zie art. 734ter KB/WIB92.

<sup>1606</sup> Vr. nr. 819 VERMEULEN 13 maart 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, 22 juli 1997, 12495.

afkomstig zijn van dergelijke intercommunales<sup>1607</sup> (art. 203 § 2 lid 1 WIB92).

De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen worden geacht aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België wanneer in de gevallen bepaald door de Koning:

- hetzij, het gemeenrechtelijk nominaal tarief op de winsten van de vennootschap, lager is dan 15 %;
- hetzij, gemeenrechtelijk, het tarief dat met de werkelijke belastingdruk overeenstemt, lager is dan 15 %.

In het licht van deze criteria werd bij een in ministerraad overlegd KB een lijst opgesteld van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen geacht worden aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België<sup>1608</sup>. Het gaat om een weerlegbaar vermoeden: de belastingplichtige heeft in voorkomend geval het recht om te bewijzen dat een land dat op de lijst staat toch niet onder de uitsluitingscategorie van artikel 203, § 1, 1° van het WIB92 valt.

Binnen de rechtsleer riep de draagwijdte van de lijst vragen op. Meer bepaald rees de vraag of de administratie de uitsluiting van dbi-af trek ex artikel 203, § 1, 1° van het WIB92 (en meer bepaald op grond van de gemeenrechtelijke bepalingen van het betreffende land) kon invoeren voor dividenden afkomstig van landen die niet op de lijst voorkomen<sup>1609</sup>. Althans heeft de minister van Financiën in een antwoord op een parlementaire vraag gesteld dat vermelde lijst niet exhaustief is<sup>1610</sup>.

De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op vennootschappen gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie worden ten slotte niet geacht aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België<sup>1611</sup>. In een circulaire op het dubbelbelastingverdrag België – Hong Kong, bevestigde de administratie dat de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op een vennootschap gevestigd in Hong Kong niet aanzienlijk gunstiger zijn dan in België (de toepassing van het territorialiteitsbeginsel doet hier geen afbreuk aan)<sup>1612</sup>.

2. financieringsvennootschappen, thesaurievennootschappen of beleggingsvennootschappen die, alhoewel ze in het land van hun fiscale woonplaats onderworpen zijn aan een sub 1° vermelde belasting, in dat land een belastingregeling genieten die afwijkt van het gemeen recht.

Dividenden van erkende coördinatiecentra worden hier niet geviseerd; zij mogen hun financiële werkzaamheden immers enkel ten voordele van groepsleden uitoefenen, en voldoen dus niet aan de definitie van 'financieringsvennootschap'.

Een uitzondering hierop vormen de beleggingsvennootschappen<sup>1613</sup>, waarvan de statuten de jaarlijkse uitkering voorzien van ten minste 90 % van de inkomsten, na aftrek van

<sup>1607</sup> Art. 36 wet 29 april 1999 betreffende de organisatie van de gasmarkt en het fiscaal statuut van de elektriciteitsproducenten, B.S. 11 mei 1999.

<sup>1608</sup> KB 13 februari 2003, B.S. 21 februari 2003, gewijzigd bij KB 11 mei 2004, B.S. 27 mei 2004.

<sup>1609</sup> Pro: B. PEETERS, "De Belgische deelnemingsvrijstelling na de belastinghervorming", in *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, T.F.R. Gent, Larcier, 2003, 154; H. VANHULLE, "De wijzigingen aan het stelsel van de D.B.I.-af trek", A.F.T. 2003, speciaal nummer, 67. Contra: S. VAN CROMBRUGGE, *De hervorming van de vennootschapsbelasting in 2002*, Kalmthout, Biblio, 2003, 74; alsook: PH. LION, M. DELATTRE EN S. DOUENIAS, "Het nieuwe D.B.I.-regime", A.F.T. 2003, 186.

<sup>1610</sup> Vr. nr. 1481 VAN DER MAELEN 22 november 2006, Vr. & Antw. Kamer 2006-2007, nr. 164, 32128-32130.

<sup>1611</sup> Art 203 § 1 in fine WIB92.

<sup>1612</sup> Circ. nr. AFZ/97.0060 (AFZ 4/2005), 31 maart 2005; Rb. Brussel 23 april 2004, T.F.R. 2004, afl. 268, 861, noot L. DEBROE; Rb. Brussel 29 juli 2005 (inzake de verkoop van een deelneming in een Franse vennootschap dewelke op haar beurt een deelneming in een Hong Kong vennootschap aanhoudt). Zie P. HINNEKENS, "Hong Kong of Macau als fiscale toegangspoort naar en vanuit het Verre Oosten? Een kritische analyse van de bilaterale verdragen met Hong Kong en Macau", T.F.R. 2007, 315, 91. Zie ook voorafgaande beslissing 600.411 en 700.264, alsook het officiële standpunt van de ruingcommissie zoals gepubliceerd op [www.ruling.be](http://www.ruling.be). Zie eveneens in dit verband, alsook het begrip 'beneficial owner' of 'uiteindelijke gerechtigde', Beknopt verslag Kamercommissie Financiën, nr. COM 906 van 28 maart 2006, 8.

<sup>1613</sup> Inzake de berekening van het deel van de meerwaarde die voor dbi in aanmerking komt: zie Circ. 31 mei 2006 en voorafgaande beslissing 22 januari 2008.

kosten, voor zover en in de mate dat die inkomsten voortkomen van dividenden die zelf behoren tot een van de categorieën vermeld sub 1<sup>o</sup>, 2<sup>o</sup> *supra* en 3<sup>o</sup> en 4<sup>o</sup> *infra*, of uit meerwaarden die ze hebben verwezenlijkt op aandelen die krachtens artikel 192 van het WIB92 voor vrijstelling in aanmerking komen<sup>1614</sup>.

Een tweede uitzondering wordt hierna sub 5<sup>o</sup> vermeld. Het territoriale belastingstelsel zoals van toepassing in Hong Kong vormt aldus de administratie geen stelsel dat van het gemeen recht afwijkt in de zin van artikel 203, § 1, lid 1, 2<sup>o</sup> van het WIB92<sup>1615</sup>.

3. een vennootschap voor zover de inkomsten, die ze verkrijgt, niet zijnde dividenden, hun oorsprong vinden buiten het land van haar fiscale woonplaats en ze in het land van de fiscale woonplaats een afzonderlijke belastingregeling geniet die afwijkt van het gemeen recht<sup>1616</sup>;

Het territoriale belastingstelsel zoals van toepassing in Hong Kong vormt geen stelsel dat van het gemeen recht afwijkt in de zin van artikel 203, § 1, lid 1, 3<sup>o</sup> van het WIB<sup>1617</sup>;

4. een vennootschap, voor zover ze winsten verwezenlijkt door tussenkomst van één of meer buitenlandse inrichtingen die globaal genomen aan een aanslagregeling zijn onderworpen die aanzienlijk gunstiger is dan in België.

Een uitzondering hierop geldt wanneer de daadwerkelijk geheven belasting globaal genomen op de winsten die voortkomen uit de buitenlandse inrichting ten minste 15 % bedraagt of wanneer de vennootschap en haar buitenlandse inrichting gevestigd zijn in lidstaten van de Europese Unie<sup>1618</sup>.

5. een vennootschap, andere dan een beleggingsvennootschap, die dividenden wederuitkeert, die in toepassing van een van de vier hoger vermelde categorieën, zelf niet zouden kunnen worden afgetrokken ten belope van ten minste 90 %.

Enkel wederuitgekeerde dividenden worden geïviseerd, en niet de dividenden die voortkomen uit de exploitatie-inkomsten van de tussenvennootschap zelf. De 90 % drempel dient enkel toegepast te worden bij de eerste tussenvennootschap, d.w.z. de tussenvennootschap waarvan aandelen gehouden worden door de vennootschap die aanspraak maakt op de dbi-af trek.

Een uitzondering met betrekking tot categorie 2<sup>o</sup> en 5<sup>o</sup> geldt ten aanzien van de verkregen dividenden wegens een rechtstreekse of onrechtstreekse deelneming in een financieringsvennootschap, gelegen in een lidstaat van de Europese Unie die, voor de aandeelhouder, beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, voor zover en in de mate dat de som van de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk en het gestorte kapitaal bij het einde van dit tijdperk van de financieringsvennootschap niet hoger is dan 33 % van de schulden<sup>1619</sup>.

De vijfde categorie geldt niet wanneer de vennootschap, die wederuitkeert:

- a. een binnenlandse vennootschap is of een buitenlandse vennootschap gevestigd in een land, waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten en die er is onderwor-

<sup>1614</sup> Een gedeeltelijke dbi-vrijstelling in handen van de beleggingsvennootschap volstaat voor de meerwaardevrijstelling in de zin van art. 192 WIB92 (meerwaarde op de participatie in de beleggingsvennootschap): Rb. Brussel 29 juni 2007, *F.J.F.*, No 2008/11.

<sup>1615</sup> Circ. nr. AFZ/97.0060 (AFZ 4/2005). Zie ook Rb. Brussel 23 april 2004, *T.F.R.* 2004, afl. 268, 861, noot L. DEBROE. Zie eveneens de referenties hierboven vermeld.

<sup>1616</sup> Vr. nr. 1387 DIDDEN 26 mei 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 140, 19302-19304.

<sup>1617</sup> Circ. nr. AFZ/97.0060 (AFZ 4/2005). Zie ook Rb. Brussel 23 april 2004, *T.F.R.* 2004, afl. 268, 861, noot L. DEBROE. Zie eveneens de referenties hierboven vermeld.

<sup>1618</sup> Art. 203 § 2 lid 4 WIB92.

<sup>1619</sup> Bij het begin van het belastbare tijdperk van de toekenning van de dividenden: Vr. nr. 133 EERDEKENS 20 augustus 2002, *Vr. & Antw. Kamer* 2001-2002, 22 januari 2002, *Bull. Bel.* 2003, afl. 833, 226. Zie eveneens Rb. Brussel 7 februari 2007, *T.F.R.* 2008, afl. 337, 226 inzake de visie van de fiscale administratie zoals uiteengezet in de circulaire van 4 september 2001 (toepassing op Ierse IFSC).



pen aan een gelijksoortige belasting als de vennootschapsbelasting zonder een belastingstelsel te genieten dat afwijkt van het gemeen recht, en waarvan de aandelen genoteerd staan op een beurs van een lidstaat van de Europese Unie, of van een beurs van een derde staat waarvan de wetgeving minstens gelijkwaardige toelatingsvoorwaarden voorziet<sup>1620</sup>.

- b. een vennootschap is waarvan de verkregen inkomsten uitgesloten werden van het recht op aftrek zoals dat in de Belgische fiscale wetgeving wordt geregeld of door een maatregel met gelijkwaardige uitwerking naar buitenlands recht.

De vergoeding voor de ontbrekende coupon die wordt gelijkgesteld met een dividend (effectenleningen afgesloten voor 1 februari 2005) is in beginsel niet aftrekbaar als definitief belast inkomen. Een uitzondering hierop vormen de situaties waarbij hetzij de uitgekeerde vergoeding als een uitgekeerd dividend belast is bij de schuldenaar van de ontbrekende coupon, hetzij de transactie wordt afgewikkeld via een speciaal daartoe erkend clearingsysteem<sup>1621</sup>. Voor leningen van aandelen afgesloten na 1 februari 2005 is het bovenvermelde niet meer van toepassing<sup>1622</sup>. De vergoeding voor ontbrekende coupons wordt immers niet langer als een dividend aangemerkt.

Met betrekking tot hoger vermelde vereisten kan ten slotte vooraf met de administratie een schriftelijk akkoord worden gesloten.

- Beslissing nr. Ci.COM/082, 11 juli 1994, *Bull. Bel.* 1999, afl. 789, 93 (aangaande de vraag of dividenden die door een in Sri Lanka gevestigde vennootschap aan een Belgische vennootschap worden uitgekeerd beantwoorden aan de voorwaarden van aftrek als vermeld in artikel 203 van het WIB92 (ontkennend));
- Beslissing nr. Ci.COM/288, 17 november 1997, *Bull. Bel.* 1999, afl. 789, 102 (waarin wordt gesteld dat vennootschappen, gevestigd in een Franse “zone d’entreprises”, kunnen worden geacht een buitenlandse vennootschap te zijn die onderworpen is aan een belasting van gelijke aard als de vennootschapsbelasting);
- Beslissing nr. Ci.COM/444, 20 december 1999, *Bull. Bel.*, afl. 817, 1511 (met betrekking tot (1) het voldoen aan de taxatievoorwaarde bedoeld in artikel 203, § 1, lid 1, 1° van het WIB92 inzake dividenden van een Nigeriaanse vennootschap met het statuut van ‘Pioneer Company’ (positieve ruling), (2) het voldoen aan de taxatievoorwaarde bedoeld in artikel 203, § 1, lid 1, 5° van het WIB92 inzake dividenden van een Nigeriaanse vennootschap die een participatie houdt in de Nigeriaanse vennootschap met het statuut van ‘Pioneer Company’ (positieve ruling), en (3) het voldoen aan de taxatievoorwaarde bedoeld in artikel 203, § 1, lid 1, 5° van het WIB92 inzake dividenden van een Ghanese vennootschap die een participatie houdt in een andere Ghanese vennootschap, waarbij deze laatste vennootschap inkomsten verkrijgt uit een exportactiviteit, waarvan de inkomsten aan een voorkeurtarief worden belast (negatieve ruling));
- Beslissing nr. Ci.COM/572, 26 december 2001, *Bull. Bel.*, afl. 831, 3250 (inzake de toepassing van de dbi-aftrek op dividenden uitgekeerd door een Luxemburgse Soparfi aan een Belgische vennootschap (positieve ruling));
- Voorafgaande beslissing nr. 700.334 (inzake voorkoming van belasting voor Franse SCI dividenden);
- Voorafgaande beslissing nr. 400.193, 17 april 2007 (inzake Tunesische tax holiday). In-

<sup>1620</sup> De bewijslast om deze gelijkwaardigheid aan te tonen rust voortaan bij de belastingplichtige die de dbi-aftrek wenst te genieten (*Gedr. St. Kamer* 1998-99, nr. 1949/1, 8).

<sup>1621</sup> Art. 203 § 1 laatste lid en § 2 laatste lid WIB92.

<sup>1622</sup> Art. 45 *juncto* 72 van de wet van december 2004, *B.S.* 1 februari 2005.

- zake Tunesië, zie eveneens evaluatierapport rulingcommissie over jaar 1998 (*Bull. Bel.*, afl. 809, 3024)<sup>1623</sup> en evaluatierapport over het jaar 1999 (*Bull. Bel.*, afl. 810, 3472)<sup>1624</sup>;
- Voorafgaande beslissing nr. 700.025, 13 maart 2007 (inzake chinese tax holiday).

### 3. Mate van aftrek

1510

De dbi-aftrek op de kwalificerende inkomsten kan ten belope van 95 % worden toegepast. De wetgever beschouwt dus dat, indien 100 % van het inkomen behoort tot het krediet van de resultatenrekening, er zich op het debet, onder de algemene onkosten, een bedrag bevindt gelijk aan 5 % van het inkomen dat uitgegeven werd voor het beheer van de deelneming. Het inkomen bevindt zich dus in de nettowinst voor een bedrag van slechts 95 %.

De dbi-aftrek wordt pas na de zogenaamde 'derde bewerking' toegestaan. Dit wil zeggen dat de dbi-aftrek slechts kan worden benut voor zover er na de 'derde bewerking' nog een positief fiscaal resultaat overblijft. Wanneer de moeder-vennootschap verlies lijdt, is er echter geen dergelijk positief resultaat waarop de dbi-aftrek kan worden toegepast. Dit impliceert dat het overdraagbaar verlies van de vennootschap minder groot is, dan wanneer de betreffende dividenden vanaf het begin niet in de belastbare grondslag zouden zijn opgenomen (in plaats van bij wijze van 'aftrek' van het belastbare inkomen te worden afgetrokken na de derde bewerking). Inmiddels werd de Belgische dbi-regeling op dit punt door de advocaat-generaal bij het Hof van Justitie als strijdig met de moeder-dochterrichtlijn aangemerkt (zaak Cobelfret)<sup>1625</sup>. Noteer overigens dat er op dit moment naast de Cobelfret-zaak, hieromtrent nog twee zaken hangende zijn voor het Hof van Justitie: met name de zaken KBC Bank NV<sup>1626</sup> (C-439/07) en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (C-499/07)<sup>1627</sup>.

## § 4. AFTREK VOOR OCTROOI-INKOMSTEN

1511

- Bibliografie
- SPAGNIOLI, K., 'De belastingaftrek voor octrooi-inkomsten', *Fiscaal praktijkboek 2007-2008 Directe Belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2007, 29-44.
  - VAN CROMBRUGGE, S. en HUYSMAN, S., 'De aftrek voor octrooi-inkomsten', in *Actuele fiscale thema's 2007*, Kalmthout, Biblo, 2008, 283 p.
  - SPRINGAEL, B. en VANDERBEEKEN, P., "Intellectuele eigendomsrechten & royalty's in de biotechsector", *T.F.R.* 2007, afl. 330, 879-917 en afl. 331, 950.
  - WARSON, E. en FORIERS, M., "The Belgian patent income deduction", *E.T.* 2008, afl. 2, 70-77.
  - BUYSSE, C., "Aftrek voor octrooi-inkomsten, vermindering per octrooi toepassen", *Fiscalog* 2008, afl. 1117, 9 (bespreking van FAQ-lijst zoals gepubliceerd op <http://fiscus.fgov.be>).
  - RENS, P. en VANDENBERGHE P., "De Belgische octrooi-aftrek", *A.F.T.* 2008, afl. 11, 3.

<sup>1623</sup> Geen dbi-aftrek in het desbetreffende geval op basis van art. 203 § 1 3° WIB92.

<sup>1624</sup> Geen dbi-aftrek omdat onvoldoende bewezen is dat er een belasting is gelijkaardig aan de Belgische vennootschapsbelasting.

<sup>1625</sup> Conclusie advocaat-generaal Sharpston 8 mei 2008, zaak C-138/07. Arrest *a quo*: Antwerpen 27 februari 2007, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. A 07/24. Voor rechtspraak waar eveneens tot een strijdigheid werd besloten, zie onder meer: Rb. Brussel 25 april 2003, *T.F.R.* 2004, afl. 256, 171, noot J. CREUS en B. VAN VLIERDEN, *A.F.T.* 2004, 34, noot R. BOGAERTS; Rb. Antwerpen 16 december 2005, *T.F.R.* 2006, 622; Rb. Antwerpen 15 november 2006; Rb. Antwerpen 10 januari 2007; Rb. Antwerpen 21 februari 2007. *Contra*: Rb. Luik 20 juni 2002, *F.J.F.*, No. 2003/262.

<sup>1626</sup> Brussel 13 september 2007, *Fiscalog* 2007, afl. 1083, 1.

<sup>1627</sup> Naast de vraag die in de zaak Cobelfret werd gesteld, bevatten beide zaken nog drie bijkomende vragen nl. (1) de vraag naar de verenigbaarheid met de moeder-dochterrichtlijn, van de Belgische dbi-regeling zoals van toepassing op Belgische dividenden (2) idem wat dividenden van buiten de Europese Unie betreft en (3) de vraag naar de verenigbaarheid met de vrijheid van vestiging van het onderscheid tussen een dochtervennootschap en vaste inrichting.

**1511,01**

Om ondernemingen in België aan te zetten tot technische innovatie en om buitenlandse octrooi- en R&D centra naar België te lokken, werd met ingang vanaf aanslagjaar 2008, de 'aftrek voor octrooi-inkomsten' ingevoerd.

**1511,02****1. Toepassingsgebied**

De belastingaftrek voor octrooi-inkomsten is in beginsel van toepassing op alle vennootschappen belastbaar in de vennootschapsbelasting en op in België gelegen vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen. Natuurlijke personen hebben geen toegang tot de aftrekregeling; evenmin rechtspersonen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting.

**1511,03****2. Beoogde octrooien**

Voor de toepassing van vermelde aftrek wordt verstaan onder 'octrooien':

- Zelf ontwikkelde octrooien: de octrooien of aanvullende beschermingscertificaten (ABC's) waarvan de vennootschap octrooihouder of certificaathouder is en die geheel of gedeeltelijk door de vennootschap werden ontwikkeld in onderzoekscentra die een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid vormen;
- Verworven octrooien: de door de vennootschap verworven octrooien, aanvullende beschermingscertificaten of licentierechten met betrekking tot octrooien of aanvullende beschermingscertificaten, op voorwaarde dat die geoctrooieerde producten of procédés geheel of gedeeltelijk door de vennootschap verder werden verbeterd in onderzoekscentra die een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid vormen ongeacht of deze verdere verbetering aanleiding heeft gegeven tot bijkomende octrooien.

Inzake het begrip 'octrooi' kan men zich baseren op de wet op de uitvindingoctrooien van 28 maart 1984 (zie FAQ, zoals gepubliceerd op <http://fiscus.fgov.be>). Met 'aanvullende beschermingscertificaten' worden bedoeld het aanvullend beschermingscertificaat voor geneesmiddelen ingevoerd bij Europese verordening nr. 1768/92 van 18 juni 1992 en het aanvullend beschermingscertificaat voor gewasbeschermingsmiddelen ingevoerd bij Europese verordening nr. 1610/96. Andere intellectuele eigendomsrechten, zoals bv. knowhow, fabrieks- of handelsmerken, ontwerpen etc. worden niet beoogd.

De FAQ bevestigen onder meer dat het onderzoekcentrum zowel in België als in het buitenland mag gelegen zijn.

**1511,04****3. Beoogde inkomsten**

Twee categorieën van inkomsten uit octrooien komen in aanmerking voor de octrooiaftrek:

- Vergoedingen voor licenties: de vergoedingen, van welke aard ook, voor licenties die door de vennootschap zijn verleend op octrooien, in zover deze vergoedingen in het in België belastbare resultaat van het belastbaar tijdperk voorkomen en indien er bijzondere

verhoudingen zijn tussen de schuldenaar van de vergoedingen en de ontvangende vennootschap, enkel in zover deze vergoedingen niet hoger zijn dan de vergoedingen die tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen;

- Vergoedingen begrepen in de verkoopprijs: de vergoedingen die aan de vennootschap voor het belastbaar tijdperk zouden verschuldigd zijn indien de goederen die door of voor rekening van de vennootschap worden geproduceerd of de diensten die door of voor rekening van de vennootschap worden geleverd, zouden worden geproduceerd of geleverd door een derde op grond van een licentie verleend door de vennootschap op octrooien en indien tussen de vennootschap en de derde zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen en in zover deze vergoedingen in het in België belastbare resultaat van het belastbaar tijdperk zouden voorkomen.

Ingeval de vergoedingen niet uitsluitend betrekking hebben op octrooien, komt alleen het gedeelte dat betrekking heeft op octrooien in aanmerking voor de aftrek voor octrooi-inkomsten.

De bepaalde octrooi-inkomsten (vergoedingen voor licenties en vergoedingen begrepen in verkoopprijs) omvatten niet de bijdragen in de werkelijke kosten van onderzoek en ontwikkeling die door de vennootschap worden gedragen.

1511,05

#### 4. Berekeningsgrondslag

Als de octrooien in licentie werden gegeven is de berekeningsgrondslag voor de aftrek voor octrooi-inkomsten in beginsel gelijk aan het bedrag van de hoger vermelde licentie-inkomsten (royalty's) voor een belastbaar tijdperk.

Om echter cascadeverrichtingen tegen te gaan dient, in geval van door de vennootschap of inrichting verworven octrooien, de basis voor de berekening van de octrooiaftrek te worden verminderd:

- met de vergoedingen, van welke aard ook, die zijn verschuldigd aan derden voor deze octrooien, in zover deze vergoedingen ten laste worden gelegd van het in België belastbare resultaat van hetzelfde belastbaar tijdperk; en
- met tijdens het belastbaar tijdperk toegepaste afschrijvingen op de aanschaffings- of beleggingswaarde van deze octrooien in zover deze afschrijvingen ten laste worden gelegd van het in België belastbare resultaat van hetzelfde belastbaar tijdperk.
- in geval de bedoelde vergoedingen en afschrijvingen niet uitsluitend betrekking hebben op octrooien, worden de in aanmerking te nemen octrooi-inkomsten alleen verminderd met het gedeelte dat betrekking heeft op octrooien.

Voor niet in licentie gegeven octrooien (of beter wanneer de Belgische vennootschap of inrichting de octrooien bijvoorbeeld zelf gebruikt om te produceren of voor haar rekening te laten produceren), dient fictief te worden vastgesteld wat een marktconforme vergoeding zou zijn indien zij een licentie zou hebben toegestaan.

#### 5. Berekening

1511,06

De aftrek voor octrooi-inkomsten bedraagt 80 % van de hoger vermelde octrooi-inkomsten (vergoedingen voor licenties of hypothetisch vastgestelde marktconforme vergoeding). Met

een nominaal belastingtarief van 33,99 % betekent dit dat de reële belastingdruk op de desbetreffende inkomsten, drastisch gereduceerd wordt, met name tot een belasting van maximaal 6,789 % (i.e.  $20\% \times 33,99\%$ ).

Een belangrijke opmerking is dat de regeling enkel geldt voor 'nieuwe octrooi-inkomsten', namelijk inkomsten uit octrooien die vóór 1 januari 2007 nog geen verkopen van geoctrooieerde producten of diensten aan onafhankelijke derden door de Belgische vennootschap (of inrichting), een licentienemer of een verbonden onderneming tot gevolg hebben gehad.

Om het voordeel van de aftrek voor octrooi-inkomsten te rechtvaardigen moet de belastingplichtige bij zijn aangifte een opgave voegen waarvan het model door de minister van Financiën of zijn afgevaardigde wordt vastgesteld, voor het aanslagjaar waarvoor de aftrek voor octrooi-inkomsten wordt genoten.

De octrooi-aftrek vindt fiscaal technisch plaats na de dbi-aftrek en vóór de notionele interestaftrek, aftrek van vorige verliezen en de investeringsaftrek. De octrooiaftrek kan worden genoten in combinatie met vermelde aftrekken, doch niet benutte octrooiaftrek is evenwel niet overdraagbaar.

## § 5. AFTREK VOOR RISICOKAPITAAL

### 1511,10

- Bibliografie
- Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 3 april 2008.
  - Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 2 juni 2008.
  - GOUBERT, J., VANLERBERGHE, P. en GRAZIOSI S., "De wet tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal", in *Fiscale praktijkstudies*, Mechelen, Kluwer, 2005, 195 p.
  - MOREAU, P., "Belastingaftrek voor risicokapitaal, Notionele interestaftrek: een fiscale revolutie?", in *Fiscale Dossiers Vandewinckele*, Mechelen, Kluwer, 2005, 139 p.
  - VANDAELE, M. en VAN LAERE D., "De wet van 22 juni 2005: de notionele interestaftrek en compenserende maatregelen", in *Fiscaal Praktijkboek – Directe Belastingen 2005-2006*, Mechelen, Kluwer, 2005, 175.
  - SOETAERT, J., BOERAEVE, C., DEWAELE, Y., ROSOUX, R., *De notionele interesten, Praktische gids*, Kortenberg, EdiPro UHN, 2006, 107 p.
  - COLMANT, B., MINNE, P., VANWEKENHUYZEN, T., *Les intérêts notionnels, aspects juridiques, fiscaux et financiers de la déduction pour capital à risque*, Brussel, Larcier, 2006, 108 p.
  - VANDENBERGHE W., *De notionele interestaftrek, een denkbeeldige werkelijkheid*, Gent, Larcier, 2006, 113 p.
  - VERSTRAETE, H., "Teleurstellende regeling voor buitenlandse inrichtingen", *Fiscoloog* 2005, afl. 998, 1.
  - HAELTERMAN, A. en VERSTRAETE, H., "De aftrek voor risicokapitaal – Eerste bedenkingen", *A.F.T.* 2005, afl. 12, 24.
  - DIERCKX, F., "Finance centres and other companies using the notional interest deduction and Home-country CFC legislation", *Bank. Fin.* 2005, afl. 5, 294.
  - HEYVAERT, W., en DESCHRIJVER, D., "Belgium stimulates equity financing", *Intertax* 2005, 451.
  - COLMANT, B., "Intérêts notionnels et instruments financiers hybrides", *Bank. Fin.* 2005, afl. 5, 302.
  - HUYGHE, A en BOMBEKE G, "Het jaar van de notionele interest", *T.F.R.* 2005, afl. 292, 985.
  - JADOT, M. en VANDERBORGHT, D., "Notional interests: a plus for the equity market in Belgium", *Bank. Fin.* 2005, 278.
  - WARSON, E, en VAN ENDE, K., "The notional interest deduction: risks and opportunities", *Bank. Fin.* 2005, 289.
  - BUYSSE, H. en BUNKENS, G., "The notional interest deduction and its impact on the value of companies", *Bank. Fin.* 2005, 284.
  - COOSEMANS, P., WASTCHENKO, K. en DRIJKONINGEN, P., "New tax law introducing a deduction for risk capital reduces the Gap between funding cost of equity and debt", *Bank. Fin.* 2005,

- 269.
- DERYCKE, H., “De aftrek voor risicokapitaal of de notionele interestaftrek: een eerste analyse met bedenkingen op het vlak van estate planning”, *T.E.P.* 2006, afl. 1, 8.
  - SAELENS, P., “De aftrek voor risicokapitaal”, *A.F.T.* 2006, afl. 2, 2.
  - VAN KERCHOVE W., “De notionele interestaftrek bekeken vanuit praktische invalshoek”, *A.F.T.* 2006, afl. 2, 29.
  - PARENT, X., “La déduction pour capital à risque”, *Rev. de la faculté de droit de l'Université de Liège* 2006, afl. 1, 293.
  - BOMBEKE, G. en VON FRENCKELL, E., “Deduction allowed for notional interest: how the centre of Europe became an interesting tax location”, *D.F.I.* 2006, 167.
  - LALEMAN, P. en VANEECKHAUTE S., “De impact van een beleggingsportefeuille op de aftrek voor risicokapitaal”, *T.E.P.* 2008, afl. 2, 140.

1511,15

wet

22/06/2005

Om de ongelijke fiscale behandeling tussen financiering met vreemd en eigen vermogen weg te werken, – en aldus investeringen met eigen vermogen aan te moedigen – kunnen vennootschappen vanaf aanslagjaar 2007 van een fictieve interestaftrek genieten, i.e. de ‘notionele interestaftrek’<sup>1628</sup>.

## 1. Toepassingsgebied

1629

1511,20

De notionele interestaftrek is van toepassing op alle binnenlandse vennootschappen en in België gelegen vaste inrichtingen<sup>1630</sup> van buitenlandse vennootschappen. Verder komen buitenlandse vennootschappen met onroerend goed in België voor de maatregel in aanmerking. En ook vzw's en stichtingen die aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn, kunnen van de aftrek genieten.

Kmo-vennootschappen (in de zin van art. 215 lid 2 en 3 WIB92) kunnen kiezen: ofwel de investeringsreserve, ofwel de aftrek voor risicokapitaal<sup>1631</sup>. Wie daarentegen kiest voor de investeringsreserve verliest voor het jaar zelf en voor de twee volgende belastbare tijdperken het recht om de notionele interestaftrek toe te passen<sup>1632</sup>.

De bestaande erkende coördinatiecentra<sup>1633</sup>, reconversievennootschappen, beleggingsvennootschappen, coöperatieve participatievennootschappen en zeevaartvennootschappen zijn uitgesloten<sup>1634</sup>. Een coördinatiecentrum dat met ingang van 1 januari 2006 heeft verzaakt aan het statuut van coördinatiecentrum, komt voor het aanslagjaar 2007 in aanmerking voor

<sup>1628</sup> Wet 22 juni 2005 tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal, *B.S.* 30 juni 2005.

<sup>1629</sup> Art. 236 en 205ter § 8 WIB92 zoals ingevoegd bij wet 22 juni 2005, *B.S.* 30 juni 2005.

<sup>1630</sup> Zie voorafgaande beslissing 700.036, 18 september 2006; beslissing 600.102/600.103, 16 oktober 2007, inzake geplaatst kapitaal.

<sup>1631</sup> Art. 205nonies WIB92.

<sup>1632</sup> Art. 205nonies WIB92, doch dit geldt pas sinds de notionele interestaftrek effectief in werking is getreden. De toepassing van de investeringsreserve voor aanslagjaar 2006 en vanaf aanslagjaar 2007 op de notionele interestaftrek werd door de minister bevestigd: *Vr. nr. 1056 DEVLIES* 10 januari 2006, *Vr. en Antw. Kamer* 2005-2006, nr. 114, 21929.

<sup>1633</sup> Met dien verstande dat er geen uitsluiting is voor de vennootschappen die deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort. Zie: *Integraal Verslag*, Kamercommissie Financiën en Begroting, 28 november 2007, nr. 52, COM 36, 4.

<sup>1634</sup> Art. 205octies WIB92.

de aftrek risicokapitaal<sup>1635</sup>.

Om het voordeel van de aftrek voor risicokapitaal te rechtvaardigen moet de vennootschap bij haar aangifte in de vennootschapsbelasting een opgave voegen voor het aanslagjaar waarvoor de aftrek wordt genoten<sup>1636</sup>.

## 2. Berekeningsgrondslag

1637

### 1511,30

Het in aanmerking te nemen risicokapitaal stemt overeen met het *boekhoudkundig* eigen vermogen van de vennootschap *aan het eind van het voorgaande belastbare tijdperk*, verminderd met:

- *de fiscale nettowaarde*<sup>1638</sup> aan het eind van het vorige belastbare tijdperk van de eigen aandelen, de financiële vaste activa (bestaande uit deelnemingen) en de fiscale nettowaarde van de aandelen in beleggingsvennootschappen waarvan de dividenden in aanmerking komen voor de dbi-aftrek;
- het eigen vermogen dat toerekenbaar is aan een vaste inrichting in het buitenland, waarvan de inkomsten zijn vrijgesteld o.b.v. een dubbelbelastingverdrag<sup>1639</sup>. In het buitenland gelegen onroerende goederen (of rechten m.b.t. zulke onroerende goederen) worden op dezelfde wijze uitgesloten;
- de zogenaamde ‘onredelijke activa’. Dit zijn de activa die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen;
- de bestanddelen die als belegging<sup>1640</sup> worden gehouden en door de aard ervan niet bestemd zijn om een belastbaar periodiek inkomen voort te brengen. Kapitalisatieaandelen waarvoor geen dividend wordt uitgegeven en aandelen in dbi-bevek’s dienen, aldus de minister van Financiën, steeds in mindering te worden gebracht<sup>1641</sup>. Tak 26-producten dienen niet in mindering te worden gebracht van de berekeningsbasis<sup>1642</sup>
- onroerende goederen (of andere zakelijke rechten) voor privégebruik<sup>1643</sup>. Gebruik volstaat, betaling of niet, maakt geen verschil aldus de Rulingcommissie. Wanneer een onroerend goed gemengd wordt gebruikt, zijnde deels professioneel en deels privé, wettigt een afzonderlijke boeking de aftrek voor risicokapitaal<sup>1644</sup>.
- uitgedrukte maar niet verwezenlijkte (herwaarderings)meerwaarden en kapitaalsubsidies<sup>1645</sup>. Een fusiegoodwill telt eveneens niet mee voor notionele interestaftrek aldus de Rulingcommissie<sup>1646</sup>.

Indien tijdens het lopende belastbare tijdperk, de hierboven vermelde bestanddelen wijzigen, dient het ‘boekhoudkundig gecorrigeerde eigen vermogen’ naargelang het geval te worden

<sup>1635</sup> Voorafgaande beslissing nr. 600.364, 17 oktober 2006.

<sup>1636</sup> Formulier 275 C-2007 te raadplegen op [www.finform.fgov.be](http://www.finform.fgov.be).

<sup>1637</sup> Art. 205ter WIB92.

<sup>1638</sup> Waardeverminderingen op aandelen, die als verworpen uitgaven zijn belast, behoren niet tot de netto-waarde van een vennootschap, zie W. VANDENBERGHE, *De notionele interestaftrek, een denkbeeldige werkelijkheid*, Gent, Larcier, 2006, 36, met verwijzing naar Antwerpen 20 september 2005 (ook becommentarieerd door J. VERSTRAELEN in *T.F.R.* 2006, 523).

<sup>1639</sup> Art. 73<sup>quinquies</sup> KB/WIB92.

<sup>1640</sup> Omtrent het standpunt van de Rulingcommissie inzake beleggingsportefeuilles: zie voorafgaande beslissingen nr. 600.023, 27 april 2006, nr. 700.063, 8 mei 2007, nr. 700.355, 20 oktober 2007 en 700.515, 18 december 2007.

<sup>1641</sup> Zie Vr. nr. 10565 DEVLIES 24 februari 2006, *Beknopt verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 873, 7 maart 2006, 22-23, Vr. nr.

1059 DEVLIES 10 januari 2006, Vr. & Antw. Kamer 2005-2006, nr. 114, 21932-21933.

<sup>1642</sup> Vr. nr. 1428 DEVLIES 16 oktober 2006, Vr. & Antw. Kamer 2006-2007, nr. 150, 29107-29108.

vermeerderd of verminderd met het bedrag van deze wijzigingen berekend als gewogen gemiddelde<sup>1647</sup> (waarbij de wijzigingen geacht worden te hebben plaatsgevonden de eerste dag van de kalendermaand volgend op die waarin ze zich hebben voorgedaan)<sup>1648</sup>. Voor het eerste belastbare tijdperk van een vennootschap wordt het in aanmerking te nemen risicokapitaal als beginwaarde van dit belastbare tijdperk bepaald met inachtneming van de hoger vermelde bestanddelen, bij de oprichting van deze vennootschap<sup>1649</sup>. Uiteraard zal men in een tweede fase ook rekening moeten houden met schommelingen in die bestanddelen na de oprichting.

### 3. Tarief<sup>1650</sup>

**1511,40**

Voor aanslagjaar 2007 is het toe te passen tarief gelijk aan het gemiddelde van de referentie-index J (lineaire obligaties over 10 jaren) voor het jaar 2005.

Voor de volgende aanslagjaren is het toe te passen tarief gelijk aan het gemiddelde van dezelfde referentie-index, maar van het voorlaatste jaar dat voorafgaat aan het aanslagjaar. Voor aanslagjaar 2009 is dit dus inkomstenjaar 2007.

Het tarief mag niet meer dan één procentpunt afwijken van het tarief van het vorige aanslagjaar. Ook geldt een maximum van 6,5 %.

Kmo-vennootschappen (in de zin van art. 15 W.Venn.) genieten een toeslag op het 'normale tarief' van 0,5 %<sup>1651</sup>.

Afhankelijk van de duurtijd van het boekjaar dient het tarief *pro rata* te worden vastgesteld (het tarief moet worden vermenigvuldigd met een breuk waarvan de teller gelijk is aan het totaal aantal dagen van het belastbare tijdperk en de noemer gelijk is aan driehonderd vijfenzestig)<sup>1652</sup>.

### 4. Overdraagbaarheid

**1511,50**

Indien er voor een belastbaar tijdperk geen of onvoldoende winst is om de aftrek in mindering te brengen, wordt het niet-gebruikte deel van de aftrek in beginsel gedurende zeven

<sup>1643</sup> Zie voorafgaande beslissing nr. 600.104, 4 mei 2006. Zie aangaande deze misbruikbepaling eveneens voorafgaande beslissing nr. 600.245, 8 augustus 2006. Wanneer een onroerend goed gemengd wordt gebruikt, zijnde deels professioneel en deels privé, wettigt een afzonderlijke boeking de aftrek voor risicokapitaal.

<sup>1644</sup> Mond. vr. nr. 13560 TOMMELEIN 10 januari 2007, *Beknopt verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 1152, 6-7. Inzake het geval waarbij enkel de bovenverdieping van een gebouw privé wordt gebruikt, zie: Mond. Vr. nrs. 15064 – 15066 GUSTIN 17 april 2007, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 1278, 17-18.

<sup>1645</sup> Inzake kapitaalsubsidies: Vr. nr. 164 ROPPE 12 maart 2007, *Vr. & Antw. Kamer 2006-2007*, nr. 164, 32150-32151.

<sup>1646</sup> Zie standpunt te raadplegen op <http://www.ruling.be>.

<sup>1647</sup> Zie eveneens art. 74<sup>4</sup>quinquies KB/WIB92 inzake buitenlandse inrichtingen. Zie voorafgaande beslissing nr. 700.039, 7 augustus 2007 voor een praktische berekening bij een kapitaalverhoging in een verkort boekjaar.

<sup>1648</sup> Voor een toepassingsgeval m.b.t. een kapitaalverhoging in een verkort boekjaar, zie voorafgaande beslissing nr. 700.039, 7 augustus 2007.

<sup>1649</sup> Art. 73<sup>4</sup>sexties KB/WIB92.

<sup>1650</sup> Art. 205ter en 205quater WIB92.

<sup>1651</sup> Mond. Vr. nrs. 15064 – 15066 GUSTIN 17 april 2007, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 1278, 17-18.

<sup>1652</sup> Art. 73<sup>4</sup> sexties KB/WIB92.



(kalender)jaren overgedragen. Echter, indien een vennootschap vrijwillig verzaakt aan de notionele interestaftrek, is deze aldus de minister van Financiën, niet overdraagbaar naar een volgend belastbaar tijdperk<sup>1653</sup>. Momenteel is er geen specifieke wettelijke bepaling ter zake de eventuele overdracht van notionele interestaftrek bij een vrijgestelde fusie. In hoofde van de overnemende vennootschap blijft de overgedragen aftrek voor risicokapitaal wegens geen of onvoldoende winst behouden, tenzij de fusie aanleiding zou geven tot een controlewijziging in de zin van artikel 207, lid 3 van het WIB92 en niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

## 5. Misbruikbepalingen

1511,60

art. 207 WIB92

Door middel van de circulaire van 3 april 2008 heeft de administratie de bestaande anti-misbruikbepalingen in herinnering gebracht, die kunnen worden aangewend om vooral zuiver artificiële structuren te doorprikken. Zo wordt in de circulaire herhaald dat de fiscale administratie zich bij belastingheffing op de werkelijk tussen partijen overeengekomen verrichtingen moet baseren en niet op gesimuleerde handelingen. Daarnaast wordt gewezen op enkele specifieke bepalingen die via de wet van 22 juni 2005 m.b.t. de notionele interestaftrek werden ingevoerd. Tenslotte is er de algemene antimisbruikbepaling zoals opgenomen in artikel 344, § 1 van het WIB92 en het verlies aan overgedragen notionele interestaftrek bij controleverwerving of wijziging en de uitsluiting van notionele interestaftrek ten belope van abnormale of goedgunstige voordelen (art. 207 WIB92).

Inzake de toepassing van artikel 207 van het WIB92 op inbrengverrichtingen in een notionele interest context kan worden verwezen naar:

- voorafgaande beslissing 600.134, 25 juli 2006: inbreng in cash in het kader van een creatie van een Europese financieringsentiteit;
- voorafgaande beslissing 600.167, 3 oktober 2006<sup>1654</sup>: centralisatie van thesaurieactiviteiten met double dip in het buitenland. Zie ook voorafgaande beslissing 600.472, 19 december 2006 aangaande de inbreng van liquiditeiten en mogelijke double dip in Belgische context<sup>1655</sup> (toepassing art. 90, 1° en 205ter § 1 WIB92). Zie in het kader van centralisatie van financieringsactiviteiten eveneens voorafgaande beslissing 700.032, 7 augustus 2007 en voorafgaande beslissing 700.055, 24 juli 2007. Inzake de creatie van een liquiditeitscentrum zie voorafgaande beslissing 700.282, 21 augustus 2007;
- voorafgaande beslissing 600.050, 5 december 2006 (aangaande de inbreng van een recht van vruchtgebruik);
- voorafgaande beslissing nr. 700.251, 10 juli 2007 en nr. 700.395, 23 oktober 2007 (inzake inbreng van één vordering). Inzake inbreng van een vordering. Zie eveneens voorafgaande beslissing 700.399, 4 december 2007.

<sup>1653</sup> Mond. Vr. nr. 15065 GUSTIN 17 april 2007, Integraal Verslag Kamercommissie Financiën, 2006-2007, Criv 51. Com 1278, 28. Zie eveneens voorafgaande beslissing 700.306, 26 juli 2007.

<sup>1654</sup> Voor een bespreking: zie H. VERSTRAETE, "Dubbele aftrek sluit notionele interest niet noodzakelijk uit", *Fiscalog* 2007, afl. 1054, 3.

<sup>1655</sup> Voor een bespreking: *Fiscalog* 2007, afl. 1084, 3.

**§ 6. VORIGE VERLIEZEN****1512**

- Bibliografie
- Circ. 6 maart 1992, *Bull. Bel.*, afl. 715, 1172.
  - Circ. 7 september 1992, *Bull. Bel.*, afl. 720, 2638.
  - Circ. nr. Ci.RH.421/521.807, 15 december 2000, *Bull. Bel.* 2001, afl. 811, 121 (wijziging van controle).
  - Vr. nr. 134 DIDDEN 16 april 1991, *Vr & Antw.* Senaat 1990-1991, 16 april 1991, 1175, (begrip 'fiscale nettowaarde').
  - BEHAEGHE, I., "Verrekening overdraagbare beroepsverliezen na splitsing van de vennootschap", in *Fiscaal Praktijkboek 1995-1996 – Directe Belastingen*, MAECKELBERGH, W. (ed.), Diegem, Ced.Samsom, 1996, 257-274.
  - IFA, "Tax treatment of corporate losses", in *CDFI*, Deventer, Kluwer, 1998, LXXXIIIa.
  - GEMIS, G., "Wijzigingen inzake de verrekening van bedrijfsverliezen, Wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen", *A.F.T.* 1990, 193-207.
  - LIEVENS, B., "De aftrek van bedrijfsverliezen in de vennootschapsbelasting", *E.S.T.* 1991, 733-743.
  - DILLEN, L. en JANSSENS, T., "De aftrek van vorige beroepsverliezen na belastingvrije fusies en splitsingen", *T.F.R.* 1994, 217.
  - HUYSMAN, S., "De toepassing van artikel 79 van het WIB92 op fusieverrichtingen", *T.R.V.* 1994, 14.
  - GARABEDIAN, D., "Développements récents à propos de la réduction des pertes antérieures des sociétés", *R.G.F.* 1995, 233-251.
  - COUGNON, I.M., "Recuperatie van verliezen van vorige boekjaren in geval van buitenlandse bedrijvigheid of vaste inrichting. Belgisch stelsel? Vergelijking met het Nederlandse stelsel", *A.F.T.* 1996, 108-116.
  - X, "Colloquium verliescompensatie in het Belgisch fiscaal recht", *T.F.R.* 1996, 212 e.v.
  - DE WITTE, S. en GERARD, Ch., "Les pertes fiscales récupérables: état des lieux", *C.&F.P.* 1997, 29.
  - DOCCLO, C., "Les pertes fiscales et le changement de contrôle en droit belge et en droit américain", *R.G.F.* 1997, 250.
  - GEMIS, G., "De identiteitsvereiste inzake de verrekening van bedrijfsverliezen", *A.F.T.* 1997, 209.
  - VANRYCKEGEM, P., "De Velasquez-doctrine in het licht van het OESO-modelverdrag en het EG-verdrag", *T.F.R.* 2000, 835.
  - CHEVALIER, C., "Inbreng van schuldvordering vs. afstand van schuldvordering tussen verbonden binnenlandse vennootschappen", *T.F.R.* 2001, 481 (noot onder Brussel 18 januari 2001).
  - PEETERS, B., "Velasquez-doctrine strijdig met Europees recht", *T.F.R.* 2001, 218 (noot onder HvJ 14 december 2000).
  - RICHELLE, I., "Une nouvelle chance pour Velasquez?", *R.G.F.* 2001, 244.
  - SCHOONVLIET, E., "Velasquez: Europees licht aan het einde van de lijdensweg?", *T.F.R.* 2001, 5.
  - DORTHU, P. en HICK, P., "Les besoins légitimes de caractère financier ou économique dans le code des impôts sur les revenus", *C.&F.P.* 2002, 441.
  - VERSTRAELEN, J., "(Draconische) beperking van fiscaal overdraagbare verliezen bij belasting-neutrale moeder-dochterfusie", (noot onder Rb. Brussel 20 maart 2003), *T.F.R.* 2003, 77.
  - DORTHU, P. en NICK, P., "Besoins légitimes de caractère financier ou économique: une notion discrétionnaire?", *R.G.F.* 2004, 6.
  - MESSIAEN, R., "Een decennium verbod van verliesverrekening na controlewijziging. Een stand van zaken", *A.F.T.* 2007, afl. 11, 15-38.
  - VERSTRAELEN J., "Een wiskundige interpretatie van artikel 206 §2 W.I.B. die kant nog wal raakt", *T.F.R.* 2007, afl. 328, 790, (noot onder Antwerpen 7 november 2006).

**1512,10****1. Algemeen**

Bedrijfsverliezen kunnen in beginsel zonder tijdsbeperking van toekomstige winsten in aftrek

worden gebracht<sup>1656</sup>. Het bewijs van tijdens vorige jaren geleden verliezen vereist toch wel dat het bewijs wordt geleverd van al de tijdens die jaren verworven opbrengsten en gedane uitgaven<sup>1657</sup>. Overgedragen verliezen zijn in de regel slechts recupereerbaar door de belastingplichtige die ze zelf heeft geleden. Het hof van beroep te Antwerpen besliste dat er geen sprake is van dezelfde belastingplichtige – en bijgevolg geen recuperatie van de overgedragen verliezen – indien de vennootschap haar naam verandert en haar activiteit als drukkerij wijzigt in een boekhoudactiviteit<sup>1658</sup>.

De volgorde van berekening van de belastbare winsten (zie § 7 hieronder) leidde er toe dat vorige verliezen niet meer aftrekbaar zijn, als die vorige verliezen tijdens voorgaande jaren konden worden aangerekend op bij dubbelbelastingverdrag vrijgestelde winsten die werden gerealiseerd door een vaste inrichting van een vennootschap in een andere Staat. Het Hof van Cassatie had ter zake beslist dat deze regel van verliesverrekening niet in strijd is met het toepasselijke dubbelbelastingverdrag<sup>1659</sup>. Dit is de zogenaamde Velasquez-doctrine. Het Hof van Justitie heeft in een arrest van 14 december 2000 echter geoordeeld dat deze beperking van verliesverrekening in strijd is met het artikel 43 (oud: 52) van het EG-verdrag (vrijheid van vestiging)<sup>1660</sup>.

Als antwoord op een parlementaire vraag heeft de minister van Financiën bevestigd dat de administratie in de praktijk rekening zal houden met het voornoemde arrest<sup>1661</sup>. Uit een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Brussel blijkt dat ook een Belgische vennootschap met een vaste inrichting in een verdragsland buiten de Europese Unie met succes de Velasquez-doctrine kan bestrijden. De rechtbank vindt de Velasquez-doctrine strijdig met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel<sup>1662</sup>.

## 2. Reorganisaties

### 1512,12

#### art. 206 § 2 WIB92

Specifieke beperkingen worden voorzien voor die gevallen, waar verlieslatende en winstgevendende ondernemingen of bedrijfsafdelingen onder een regime van vrijstelling van belasting worden samengevoegd.

De beroepsverliezen, die de *overnemende of verkrijgende* (in geval van inbreng van een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid of van een algemeenheid van goederen, of bij fusie of splitsing) vennootschap voor die inbreng of die overneming heeft geleden zijn slechts definitief aftrekbaar naar verhouding tot het evenredige aandeel van de fiscale nettowaarde van de overnemende of verkrijgende vennootschap voor de verrichting in het totaal van de fiscale nettowaarden van die vennootschap en van de ingebrachte of overgenomen bestanddelen, eveneens voor de verrichting.

<sup>1656</sup> Inzake de afschaffing van de beperking van de aftrekbaarheid van vorige verliezen door de wet van 22 december 1989 en de werking in de tijd van deze wet, zie Antwerpen 19 december 2000, *Fisc. Koer.* 2001, 43. T.e.m. aanslagjaar 1997 gold een algemene aftrekbeperking. Over het niet-discriminerend karakter hiervan: Arbitragehof 3 april 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 908, 12.

<sup>1657</sup> Cass. 18 oktober 2007, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. C 07/2.

<sup>1658</sup> Antwerpen 18 december 1995, *Fisc. Koer.* 1996, 188-190; Gent 1 juni 1999, *Fisc. Koer.* 1999, 525-530, noot I. BEHAEGE; Gent 1 juni 1999, *F.J.F.*, No. 99/25, *A.F.T.* 2000, 54, noot B. CARDOEN en S. LAES (inbreng van een vordering niet voor de nominale waarde maar voor een symbolische waarde). Voor een positieve uitspraak, zie: Rb. Hasselt 21 februari 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 803, 10; Rb. Luik 21 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 842, 11; Rb. Gent 30 september 2004, *Fiscoloog* 2004, afl. 958, 10.

<sup>1659</sup> Cass. 29 juni 1984, *F.J.F.*, No. 84/164; Gent 13 april 1999, *F.J.F.*, No. 2000/52.

<sup>1660</sup> HvJ 14 december 2000, *T.F.R.* 2001, 213, noot B. PEETERS, *R.W.* 2001-2002, 394, 11, noot T. WUSTENBERGHS, *A.F.T.* 2001, 139, noot J. VAN STEENWINCKEL en J. VAN VAECK, *Fisc. Act.* 2001, afl. 1,1.

<sup>1661</sup> Vr. nr. 141 EERDEKENS 22 oktober 2002, *Bull. Bel.* 2003, afl. 835, 643.

<sup>1662</sup> Rb. Brussel 26 oktober 2007, becommentarieerd door L. DE BROE en N. BAMMENS, *Fiscoloog (l.)* 2007, afl. 289, 1.

In geval van fusie met toepassing van artikel 211, § 1 van het WIB92 (zie verder randnr. 1531,50), zijn de beroepsverliezen die een *overgenomen vennootschap* voor die fusie heeft geleden bij de overnemende vennootschap bij voortduur aftrekbaar naar verhouding tot het evenredige aandeel van de fiscale nettowaarde van de overgenomen bestanddelen van de eerstgenoemde vennootschap voor de fusie in het totaal van de fiscale nettowaarden, eveneens voor de fusie, van de overnemende vennootschap en van de overgenomen bestanddelen. In geval van splitsing met toepassing van artikel 211, § 1 van het WIB92, geldt de vorenstaande regel op het gedeelte van het beroepsverlies dat is bepaald naar verhouding van de fiscale nettowaarde van de overgenomen bestanddelen in de totale fiscale nettowaarde van de overgenomen vennootschap.

Inzake het begrip 'fiscale nettowaarde', zie *Com. IB.* 1992, nr. 211/36. Indien de fiscale nettowaarde van de twee aan de fusie deelnemende vennootschappen negatief was, kan geen aanspraak worden gemaakt op de toepassing van enige verrekening van verliezen afkomstig uit, de overgenomen vennootschap<sup>1663</sup>. Volgens het hof van beroep te Antwerpen zijn de verliezen in een dergelijk geval daarentegen onbeperkt overdraagbaar en heeft de beperking in functie van de fiscale nettowaarden van de vennootschappen die betrokken zijn bij de fusie, dus geen concrete uitwerking<sup>1664</sup>.

### 3. Abnormaal of goedgunstige voordelen

1512,30

De verliesaftrek<sup>1665</sup> wordt niet toegestaan op het gedeelte van de winst dat voorkomt van abnormale of goedgunstige voordelen vermeld in artikel 79 van het WIB92, noch op de grondslag van de bijzondere afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten ingevolge artikel 219 van het WIB92<sup>1666</sup> noch op het gedeelte van de winst dat bestemd is voor uitgaven voor de deelname in het kapitaal door werknemers, noch op het gedeelte van de winst uit de niet-naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde bij de toepassing van de investeringsreserve<sup>1667</sup>.

Volgens de minister van Financiën leidt artikel 207 van het WIB92 ertoe dat het bedrag van een tijdens het belastbaar tijdperk verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel steeds het minimum is waaraan de belastbare grondslag van het belastbaar tijdperk gelijk moet zijn, en zulks ongeacht het resultaat van dat tijdperk<sup>1668</sup>. Daarmee verwerpt de minister het standpunt van de rechtsleer<sup>1669</sup>. Overigens werd door de minister van Financiën bevestigd dat een correlatieve aanpassing van artikel 185, §2 van het WIB92 voorrang heeft op het aftrekverbod en het verbod van verliescompensatie van artikel 207, tweede lid van het WIB92.

<sup>1663</sup> Rb. Antwerpen 17 april 2002, *F.J.F.*, No. 2002/195, 595, *Fisc. Koer.* 2002, afl. 15, 482.

<sup>1664</sup> Voor een scherpe kritiek zie: J. VERSTRAELEN, "Een wiskundige interpretatie van artikel 206 §2 W.I.B. die kant nog wal raakt", (noot onder Antwerpen 7 november 2006), *T.F.R.* 2007, afl. 328, 790. Zie eveneens R. MESSIAEN, "Verliesverrekening na belastingvrije fusie: de dubbele negatieve fiscale nettowaarde legt de inconsistenties van de regelgeving bloot", *A.F.T.* 2007, afl. 11, 15-38.

<sup>1665</sup> Overgedragen verliezen en vanaf 2002 eveneens de verliezen van het lopende boekjaar.

<sup>1666</sup> Rechtspraak in dat verband Cass. 26 april 1966, *Bull. Bel.*, afl. 442, 1073 na Luik 8 februari 1963, *R.G.F.* 1964, 214; Luik 17 februari 1993, *F.J.F.*, No. 93/141, 298; Brussel 28 april 1992, *F.J.F.*, No. 93/142, 301. Zie ook: S. HUYSMAN, "De toepassing van art. 79 van het WIB92 op fusieverrichtingen", *T.R.V.* 1994, 14, S. VAN CROMBRUGGE, "Overname bloeiende activiteit door verlieslatende vennootschap", *Fiscoloog* 1999, afl. 720, 8; Brussel 18 januari 2001, *T.F.R.* 2001, 477, noot C. CHEVALIER, *F.J.F.*, No. 2001/105.

<sup>1667</sup> Vr. nr. 340 VAN CAMPENHOUT 2 april 2004, *Vr. & Antw.* Kamer 2003-2004, nr. 40, 6204-6205, besproken in *Fisc. Act.* 2004, afl. 32, 1.

<sup>1668</sup> Vr. nr. 340 VAN CAMPENHOUT 2 april 2004, *Vr. & Antw.* Kamer 2003-2004, nr. 40, 6204-6205; Vr. nr. 681 VAN CAMPENHOUT 7 maart 2005, *Vr. & Antw.* Kamer 2005-2006, nr. 121, 23471.

<sup>1669</sup> R. HEMELAER en N. DEMEYERE, "Ontvangen voordeel is minimum belastbare basis zegt Minister", *Fisc. Act.* 2004, afl. 32, 1; Ph. LION en L. MEEUS, "Het nieuwe artikel 207 lid 2: als de wetgever het noorden verliest", *Fiscoloog* 2004, afl. 952, 2.

Het Hof van Cassatie besliste dat een verlieslatende vennootschap, die een winstgevende vennootschap heeft opgeslorpt, haar vroegere verliezen niet kan aftrekken van de winsten, die zij na deze operatie verwezenlijkt. Volgens het Hof leidt de fusie door overneming in dergelijke omstandigheden tot de overdracht van een abnormaal of goedgunstig voordeel, zodat toepassing moet worden gemaakt van artikel 79 en 207 van het WIB92<sup>1670</sup>.

De inbreng van onroerende goederen in een verliesvennootschap naar aanleiding van een splitsing is in bepaalde omstandigheden een abnormaal en goedgunstig voordeel gelijk aan de huurgelden die door de verlieslatende vennootschap ontvangen worden uit deze onroerende goederen. De huurgelden kunnen niet gecompenseerd worden met vorige verliezen<sup>1671</sup>.

**1512,40**

#### 4. Wijziging van controle

In geval van verwerving of van wijziging tijdens het belastbare tijdperk van de controle van een vennootschap die niet beantwoordt aan rechtmatige of economische behoeften, zijn de vorige beroepsverliezen, noch aftrekbaar van de winst van dat tijdperk, noch van deze van enig ander later belastbaar tijdperk<sup>1672</sup>. De rechtmatige financiële of economische behoeften dienen te worden beoordeeld in hoofde van de vennootschap die het voorwerp is van de verwerving of van de wijziging van de controle<sup>1673</sup>.

Ingeval de binnenlandse vennootschap deel uitmaakt van een consolidatie die in het buitenland volgens de Richtlijn nr. 83/349/EG werd uitgevoerd, dan wordt de wijziging in de controle verondersteld te voldoen aan de "rechtmatige financiële of economische behoeften"<sup>1674</sup>.

Over de voorafgaande akkoorden over rechtmatige financiële of economische behoeften volgens de oude Rulingprocedure (art. 345 6° WIB92 (oud)), zie: evaluatierapport over de werking van de commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden t.e.m. 31 december 1997, *Bull. Bel.* 1999, afl. 798, 3555; evaluatierapport over de werking van de commissie voor voorafgaande fiscale akkoorden t.e.m. 31 december 1998, *Bull. Bel.* 2000, afl. 809, 2991; jaarverslag over de werking van de dienst voor voorafgaande beslissingen t.e.m. 31 december 1999, *Bull. Bel.* 2000, afl. 810, 3443; voorafgaande fiscale akkoorden, *Bull. Bel.* 2001, afl. 812, 517; voorafgaande fiscale akkoorden, *Bull. Bel.* 2001, afl. 817, 1481<sup>1675</sup>.

Voorafgaande akkoorden (onder de oude Rulingprocedure) en beslissingen (genomen volgens de nieuwe Rulingprocedure) zijn te raadplegen op de website van FOD Financiën (<http://www.fisconet.be>) en op [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be). Over de notie 'rechtmatige, financiële, economische behoefte' zie ook HICK, P. en DORTHU, P., "Besoins légitimes de caractère financier ou économique: une notion discrétionnaire?", *R.G.F.* 2004, afl. 5, 6.

## § 7. VOLGORDE VAN BEREKENING VAN DE BELASTBARE WINSTEN

**1513**

**art. 74-79**

**KB/WIB92**

De artikelen 74 tot 79 van het KB/WIB92 regelen de methode van aanrekening van de vrijgestelde en aftrekbare inkomsten en van de vorige verliezen. Om tot de belastbare basis te

<sup>1670</sup> Cass. 23 februari 1995, *F.J.F.*, No. 95/63; arrest a quo: Luik 17 februari 1993, *F.J.F.*, No. 93/14.

<sup>1671</sup> Circ. 12 juni 1997, *Bull. Bel.*, afl. 774, 1737; Brussel 2 april 2003, *T.F.R.* 2003, afl. 246, 747, met kritische noot van D. JACQUES; Cass. 29 april 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 20, 1.

<sup>1672</sup> Art. 207 lid 3 WIB92. Zie ook Circ. nr. Ci.RH.421/521 807, 15 december 2000, *Bull. Bel.* 2001, afl. 811, 121.

<sup>1673</sup> Het volstaat niet dat de behoeften aanwezig zijn in hoofde van de nieuwe aandeelhouders, dit zowel rechtstreeks als onrechtstreeks: Rb. Brugge 28 februari 2006, *F.J.F.*, No. 2007/13; Rb. Brugge 7 maart 2006, *F.J.F.*, No. 2007/135.

<sup>1674</sup> Vr. nr. 1176 VAN HAESSENDONCK 5 januari 1998, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 119, 16423.

<sup>1675</sup> Zie ook Ch. BUYSSE, "Rulingcommissie doorprikt 'controle-wijziging in twee stappen'", *Fiscoloog* 2002, afl. 837, 5.

komen moet men achtereenvolgens verschillende bewerkingen doorvoeren.

#### Eerste bewerking

**1514**

Zij bestaat erin de basiselementen samen te tellen:

- a. de gereserveerde winst;
- b. de verworpen uitgaven;
- c. de dividenden.

Men moet dus de belastbare vennootschapswinsten bepalen, in principe zonder rekening te houden met de vrijgestelde waardeverminderingen, provisies of meerwaarden die wegens hun aard of het specifiek gebruik ervan niet op de opgave der reserves (328 A) moeten worden vermeld samen met de andere reserves, maar afzonderlijk op een speciale opgave der reserves (328 S) moeten voorkomen.

#### Tweede bewerking

**1515**

Wanneer de vennootschap over buitenlandse inkomsten beschikt moet het totaalbedrag, bekomen in de eerste bewerking, gesplitst worden volgens de volgende indeling:

- a. Belgische winst;
- b. tegen een verminderd tarief belastbare winst;
- c. winst vrijgesteld door een dubbelbelastingverdrag.

art. 75  
KB/WIB92

Verliezen, geleden in een land, worden volgens een bepaalde volgorde in aftrek gebracht Zie ook randnr. 1512 (i.v.m. aanrekening van verliezen op bij dubbelbelastingverdrag vrijgestelde winsten).

#### Derde bewerking

**1516**

In dit stadium worden de volgende aftrekken verricht:

- a. aftrek van de winst die door dubbelbelastingverdrag vrijgesteld is; aftrek voor wetenschappelijk onderzoek;
- b. aftrek van de vrijgestelde giften en andere niet-belastbare bestanddelen.

#### Vierde bewerking

**1517**

In dit stadium worden de al belaste inkomsten afgetrokken (randnr. 1502)<sup>1676</sup>.

De beperking van deze aftrek tot de fiscale restwinst die overblijft na de derde bewerking is volgens de advocaat generaal bij het Hof van Justitie strijdig met de Europese Moeder-dochterrichtlijn<sup>1677</sup> (zie hoger: randnr. 1511 e.v. in de zaak Cobelfret).

<sup>1676</sup> Luik 20 juni 2002, *T.F.R.* 2003, 44, noot C. CHEVALIER.

<sup>1677</sup> Conclusie Advocaat-generaal Sharpston van 8 mei 2008, zaak C-138/07. Zie randnummer 1511 e.v. voor Belgische rechtspraak in deze.

## Vijfde bewerking

**1518**

In dit stadium wordt de notionele interestaftrek afgetrokken (zie randnr. 1511,10 e.v.). Uit de parlementaire voorbereiding bij de programmawet van 27 april 2007 (wet waarbij o.m. de aftrek voor octrooi-inkomsten werd ingevoerd)<sup>1678</sup> blijkt dat de octrooiaftrek plaatsvindt *na* de dbi-aftrek en *vóór* de notionele interestaftrek. Deze volgorde zal moeten worden gepreciseerd in het KB/WIB.

## Zesde bewerking

**1519**

In dit stadium worden de vorige verliezen afgetrokken (randnr. 1512 e.v.).

## Zevende bewerking

**1519,10**

In dit stadium wordt de investeringsaftrek afgetrokken (randnr. 1501).

## Afdeling V.

**Reorganisaties****1520**

Het huidige fiscaal regime met betrekking tot de verkrijging door een vennootschap van haar eigen aandelen en de gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen dat werd ingevoerd door de wet van 22 december 1989, werd ondermeer gewijzigd door de wet van 6 augustus 1993<sup>1679</sup> en de wet van 24 december 2002<sup>1680,1681</sup>.

Voormelde wetswijzigingen leiden er ten gronde toe dat de verkrijging door een vennootschap van eigen aandelen, evenals de gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen als een uitkering van winsten wordt aanzien.

De volgende standaardwerken over reorganisaties in het algemeen kunnen nuttig worden geraadpleegd:

- DE MUYNCK, M., DE NEEF, G. en AMAND, C., *Overdracht van ondernemingen. Fiscaal-juridische aspecten*, Gent, De Boeck & Larcier, 1999, 487 p.
- ERNST, Ph. en VERSTRAELEN, J., "Reorganisatie van vennootschappen", in *Fiscale praktijkstudies*, nr. 24, Diegem, Ced.Samsom, 2002, 767 p.
- BLOCKERYE, Th., *Aquisitions et fusions*, Brussel, Bruylant, 2004, 396 p.
- VANDENBERGHE, W., *Van ontbinding tot fusie. Fiscale aspecten.*, Mechelen, Kluwer, 2007, 849 p.

---

<sup>1678</sup> Memorie van Toelichting, 39.

<sup>1679</sup> B.S. 31 augustus 1993.

<sup>1680</sup> B.S. 31 december 2002.

<sup>1681</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 184/27.

## § 1. TERUGBETALING VAN GESTORT KAPITAAL

### 1521

- Bibliografie
- DE BAENST, E., *Le remboursement de capital*, Brussel, Etablissements Emile Bruylant, 1976, 11.
  - KLEYNEN, G., "La notion de capital en droit fiscal", *J.D.F.* 1993, 65 (deel 1) en 340 (deel 2).
  - HUBAUX, B., "Le remboursement de capital social", *R.G.F.* 1994, 356.
  - VAN CROMBRUGGE, S., "C.B.N. over terugbetaling van kapitaal en uitkering van reserves", *Fiscoloog* 1995, afl. 518, 7.
  - VAN CROMBRUGGE, S., "Fiscaal stelsel van terugbetalingen in kapitaal", *Fiscoloog* 1999, afl. 689, 7.
  - HUYSMAN, S., "Het fiscaal kapitaalbegrip na de Wet van 22 december 1998", *T.R.V.* 2000, 3-25.
  - VAN DE VIJVER, A., "Vennootschapsbelasting – De kapitaalvermindering door terugbetaling aan de aandeelhouders", in *Fiscaal Praktijkboek Direkte Belastingen 2001-2002*, Diegem, Ced.Samsom, 2001, 263-297.
  - CULOT, H., "La prime d'émission", *R.P.S.* 2006, afl. 6960, 455.
  - PHILIPPE, D.-E., "Le régime d'une décision irrégulière de réduction du capital libéré par remboursement des actionnaires", *R.G.F.* 2006, 65-87.
  - DESCHRIJVER, D., "Gevolgen in de personen- en de vennootschapsbelasting van een onregelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal", *T.R.V.* 2008, afl. 1, 17-31.

**1521,35**  
**art. 18 2° WIB92**

Terugbetaling van gestort kapitaal wordt niet als een dividend aangemerkt indien de terugbetaling gebeurt ter uitvoering van een regelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal overeenkomstig de voorschriften van het Wetboek van Vennootschappen (art. 18 2° WIB92).

Bij een kapitaalvermindering door een buitenlandse vennootschap, dient de vereiste van naleving van het vennootschapsrecht te worden beoordeeld volgens de lokaal toepasselijke wetgeving<sup>1682</sup>.

Een opneming op het gestort kapitaal om een boekverlies te dekken, wordt beschouwd als een definitief verlies van het gestorte kapitaal dat belastingvrij kan worden terugbetaald<sup>1683</sup>. Een dergelijke formele kapitaalvermindering blijft enkel zonder gevolg voor het fiscaal gestorte kapitaal voor de toepassing van artikel 198, 7° van het WIB92 (aftrekbaarheid van een liquidatieverlies tot beloop van het 'verlies aan gestort kapitaal').

art. 184 WIB92

Als gestort kapitaal wordt aangemerkt (art. 184 WIB92):

- het gedeelte van het kapitaal dat werkelijk is gestort, in zoverre geen verminderingen of terugbetalingen hebben plaatsgevonden;
- de in het kapitaal opgenomen winsten die als uitgekeerde winsten aan de belasting werden onderworpen;
- de uitgiftepremies, op voorwaarde dat zij van in het begin<sup>1684</sup> even onbeschikbaar zijn gemaakt als het kapitaal, d.w.z. geboekt zijn op het passief van de balans onder het eigen vermogen, op een rekening die zoals het maatschappelijk kapitaal, de waarborg van

<sup>1682</sup> G. LOWAGIE, "Terugbetaling van kapitaal", in *Vennootschap en belastingen*, deel XIV, Mechelen, Kluwer, losbl.; Vr. nr. 620 VERMEULEN, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, nr. 61, 8140 en *Bull. Bel.*, afl. 769, 499.

<sup>1683</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 184/21; Vr. nr. 903 LANGENDRIES 7 februari 1994, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, nr. 103, 10618, *Bull. Bel.*, afl. 743, 3081; Vr. nr. 1085 HATRY 15 mei 1998, Vr. & Antw. Senaat 1997-1998, 4046, *Bull. Bel.*, afl. 787, 2520; Vr. nr. 1615 DELCROIX 24 februari 1999, Vr. & Antw. Senaat 1998-1999, 5249, *Bull. Bel.* 1999, afl. 797, 3106. *Contra:* S. HUYSMAN, "Het fiscaal kapitaalbegrip na de wet van 22 december 1998", *T.R.V.* 2000, 6.

<sup>1684</sup> *Com. IB.* 1992, nr.184/ 31.



- derden vormt en alleen kan worden verminderd ter uitvoering van een regelmatige beslissing van de algemene vergadering, getroffen met inachtneming van de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen die van toepassing zijn op statutenwijzigingen;
- de bedragen waarop wordt ingeschreven ter gelegenheid van een uitgifte van winstbewijzen, onder dezelfde voorwaarden van 'onbeschikbaarheid'.

art. 46 § 1 2° WIB92

Bij de inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen met vrijstelling van belasting (art. 46 § 1 2° WIB92) is het door de inbreng gestort kapitaal gelijk aan de fiscale nettowaarde die de inbreng vanuit fiscaal oogpunt had bij de inbrenger.

art. 210 § 4 WIB92

Bij een belaste fusie of splitsing uitgevoerd volgens het Wetboek van Vennootschappen is het ingebrachte kapitaal gelijk aan de werkelijke waarde van het ingebrachte vermogen (art. 210 § 4 WIB92).

Bij een belastingneutrale fusie wordt het fiscaal nog terugbetaalbare gestorte kapitaal van de overgenomen vennootschap bij de overnemende vennootschap in aanmerking genomen alsof de fusie niet had plaatsgevonden.

Inzake het gestorte kapitaal bij inkoop van eigen aandelen en splitsing, zie respectievelijk randnr. 1523,50 en 1532.

art. 2 § 2 WIB92

Wanneer het kapitaal geheel of gedeeltelijk vóór 1950 werd gestort, kan het gerevaloriseerd worden (art. 2 § 2 WIB92).

In het geval van een reële kapitaalvermindering met uitkering aan een vennootschap-aandeelhouder, verloopt de kapitaalvermindering in de visie van de administratie slechts neutraal op voorwaarde dat (a) de kapitaalvermindering integraal wordt aangerekend op het gestort kapitaal, (b) het bedrag van de kapitaaluitkering lager is dan de fiscale waarde van de participatie ten name van de vennootschap-aandeelhouder, en (c) de kapitaalvermindering integraal wordt aangerekend op de fiscale waarde van de participatie<sup>1685</sup>.

## § 2. VERKRIJGING DOOR EEN VENNOOTSCHAP VAN HAAR EIGEN AANDELEN EN GEDEELTELIJKE VERDELING VAN VERMOGEN

### 1521,50

Circulaires – Circ. nr. D.19/416.334, 10 augustus 1992, *Bull. Bel.*, afl. 720, 2566.

Voorafgaande beslissingen

- Voorafgaande beslissing nr. 600.223, 20 juni 2006 (verrekening van de roerende voorheffing).
- Voorafgaande beslissing nr. 600.208, 27 juni 2006 (dbi – verrekening van de roerende voorheffing).

Parl. Vr. – Vr. nr. 706 DE CLIPPELE 22 september 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, 22 november 1993 (herkwalificatie in dividenden).  
 – Vr. nr. 7 DESIMPEL 30 juli 1999, *Vr. & Antw.* Kamer 1999-2000, 25 oktober 1999 (herkwalificatie in dividenden).

<sup>1685</sup> Vr. nr. 859 DIEGENANT 27 september 1994, *Bull. Bel.*, afl. 747, 905.

- Rechtspraak
- Cass. 4 november 2005, *T.F.R.* 2006, afl. 304, 558 (disproportionele inkoop – geen herkwalficatie).
  - Gent 19 september 2006, *Fiscoloog* 2007, afl. 1062, 11 (kapitaalvermindering in een BVBA tot nul, onder opschortende voorwaarde van kapitaalverhoging: gedeeltelijke verdeling?).
  - Rb. Antwerpen 26 oktober 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 824, 1, *A.F.T.* 2002, 37, *Fisc. Koer.* 2002, 217 (herkwalficatie in dividenden).
  - Rb. Hasselt 9 januari 2002, *A.F.T.* 2002, afl. 06-07, 283 en *Fisc. Koer.* 2002, 217 (herkwalficatie in dividenden).
  - Rb. Brugge 5 mei 2003, *A.F.T.* 2003, afl. 248, 863, noot VANHEESWIJCK, L.
  - Rb. Bergen 8 mei 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 893, 1, *T.F.R.* 2003, afl. 85, noot VANHEESWIJCK, L.
  - Rb. Antwerpen 13 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 899, 7.
  - Rb. Brugge 3 november 2003, *T.F.R.* 2004, afl. 254, 77, noot VANHEESWIJCK, L.
  - Rb. Brugge 23 december 2003, *Fiscoloog* 2004, afl. 931, 10.
- Bibliografie
1. Oud regime
    - VERBANCK, P., *Inkoop van eigen aandelen*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1988, 121 p.
    - GARABEDIAN, D., "L'acquisition de parts propres en droit des sociétés", in *Le régime fiscal des sociétés en Belgique depuis les lois des 7 décembre 1988, 22 décembre 1989 et 22 février 1990*, Brussel, Ed. du Jeune Barreau, 1990, 269 p.
    - COUGNON, J., "Inkoop van aandelen", *A.F.T.* 1988, 74-79.
  2. Na de wetten van 22 december 1989, 6 augustus 1993 en 24 december 2002.
    - VANDENBERGHE, W., "De roerende voorheffing op liquidatie- en inkoopboni", in *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, PEETERS, B. (ed.), Brussel, Larcier, 2003, 51-131.
    - DE BEULE, N., "Roerende voorheffing en herstructurering – praktische benadering van de 10 % heffing", in *Fiscale Praktijkstudies*, nr. 27, Mechelen, Kluwer, 2003, 177 p.
    - MALHERBE, J. en DE LA SERNA, M., "Bonis de liquidation et de rachat d'actions propres", *Le droit fiscal des entreprises en 2003*, Editions du jeune barreau de Bruxelles, Brussel, Bruylant, 2003, 117-139.
    - VANHULLE, H. m.m.v. LIPPENS, N., "Praktische beschouwingen n.a.v. de invoering van de 10 % heffing bij inkoop van eigen aandelen en liquidatie van vennootschappen", in *Liber Amicorum Jean-Pierre De Bandt*, Brussel, Bruylant, 2004, 657-696.
    - VERBANCK, P., "De invloed van de Wet van 22 december 1989 op de verkrijging van eigen aandelen. Is de roerende voorheffing wel verschuldigd gezien de huidige wettekst?", *Fiskofoon* 1991, 7-33.
    - GHYSELS, R., "Régime fiscal des dissolutions, liquidation, partage partiel d'avoir social et rachat d'actions de sociétés belges, 1962-1990 », *Rev. D. Compt.* 1991, afl. 2, 3-19.
    - STURTEVANT, P.J., "Les rachats d'actions en droit fiscal belge et en droit fiscal américain", *R.G.F.* 1992, 189-194.
    - VERBANCK, P., "Verkrijging van eigen aandelen: interessant maar gevaarlijk fiscaal speelgoed", *Fiskoloog* 1992, afl. 369, 9-16.
    - POPPE, G., "De inkoop van eigen aandelen: een interessant instrument?", *Not. Fisc. M.* 1993, afl. 11, 229.
    - PARAS, S., "L'acquisition d'actions propres par une société belge: aspects de droit des sociétés et régime fiscal", *J.D.F.* 1994, 65.
    - SERVAIS, T., "Verkrijging van eigen aandelen", *A.F.T.* 1994, 308.
    - LONAY, B. en ROME, N., "Les aspects comptables, fiscaux et juridiques du régime relatif au rachat d'actions propres", *Comptabilité et Fiscalité pratiques* 1995, afl. 28, 5-14.
    - BLOCKERYE, TH., "Les implications fiscales apportées par la loi du 13 avril 1995 sur le rachat d'actions propres", *R.G.F.* 1996, 343.
    - SMET, P., "Fiscale aspecten van de verkrijging van eigen aandelen na de Reparatiwewet van 13 april 1995", *V. & F.* 1997, 186.
    - MERCIER, S., "Rachat d'actions propres", *C.&F.P.* 1998, 91.
    - KLEYNEN, G., "Réflexions sur le rachat d'actions propres", *L'Echo* 18 januari 2000.
    - GRAZIOSI, S., "Rachats d'actions propres et disposition anti-abus: deux jugements récents", *R.G.F.* 2001, 221.
    - VAN DE VIJVER, A., "DBI-af trek en inkoop eigen aandelen: wanneer en voor welk bedrag ?", *Fiscoloog* 2001, afl. 799, 6.
    - SMET, P., "Inkoop- en liquidatieboni: moeilijkheden en ongewilde effecten", *Fiscoloog* 2002, afl. 856, 3.
    - VAN DER HEYDEN, G. en DEMEYERE, N., "Overzicht van de rechtspraak over de algemene

- antimisbruikbepaling”, *Fisc. Act.* 2003, afl. 27, 9.
- SCHELLEKENS, K., “Fiscale transparantie en gemeenschappelijke beleggingsfondsen tussen droom en daad staat een onoverkomelijk bewijsprobleem” (noot onder Rb. Brussel 12 september 2002), *T.F.R.* 2003, afl. 241, 438.
  - DE BEULE, N., WILLEMSE, K. en BISSCHOP, N., «Roerende voorheffing bij verdeling van het vermogen en bij inkoop van eigen aandelen – een grondige analyse», *A.F.T.* 2003, afl. 6, 283.
  - SMET, P., “Inkoop zonder onmiddellijke vernietiging: geen inhouding RV?”, *Fiscoloog* 2007, afl. 7.
  - SMET, P., “Verrekening RV en DBI bij inkoop eigen aandelen: onzekerheid blijft”, *Fiscoloog* 2006, afl. 1045, 7.
  - LAURENT, C., “L’achat d’actions propres: status questionis”, *R.G.F.* 2007, 3-19.

**1522**

Fiscaal wordt *de verkrijging van eigen aandelen* (zowel deze die plaatsvinden onder de voorwaarden gesteld in het Wetboek van Vennootschappen als deze daarbuiten) ten dele gelijkgesteld met de toekenning van een dividend. Die gelijkstelling heeft betrekking op het verschil in meer tussen de verkrijgingsprijs of, bij ontstentenis daarvan, de waarde van de aandelen en het gedeelte van het gerevaloriseerde gestorte kapitaal dat door de verkregen aandelen wordt vertegenwoordigd.

Nochtans, wanneer de aandelen, voor de ontbinding of invereffeningstelling van de vennootschap, worden verkregen onder de voorwaarden opgenomen in de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen<sup>1686</sup> is de gelijkstelling aan een dividend slechts van toepassing wanneer<sup>1687</sup>:

- er op de verkregen aandelen waardeverminderingen worden geboekt<sup>1688</sup>;
- de aandelen worden vervreemd;
- de aandelen worden vernietigd of van rechtswege nietig worden;
- de vennootschap wordt ontbonden of in vereffening wordt gesteld.

De inkoopbonus (m.n. het verschil tussen de verkrijgingsprijs en het gestorte kapitaal) is in principe onderworpen aan 10 % roerende voorheffing. In hoofde van de verkopende vennootschap komt de inkoopmeerwaarde voor dbi in aanmerking. Het bedrag dat voor de dbi in aanmerking komt, is niet noodzakelijk het ‘geassimileerd dividend’ bij de uitkerende vennootschap<sup>1689</sup>.

**1523**

Wanneer het maatschappelijk vermogen van een vennootschap gedeeltelijk wordt verdeeld tengevolge van overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot, wordt als een uitgekeerde winst aangemerkt het verschil in meer tussen de uitkeringen en toekenningen in geld, in effecten of in enige andere vorm aan de belanghebbende of zijn rechthebbenden en zijn aandeel in de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal.

**1523,50**

Zowel wanneer een vennootschap *eigen aandelen verwerft* als wanneer het *vermogen gedeeltelijk wordt verdeeld*, wordt het gestorte kapitaal verminderd met het deel daarvan dat door de verkregen aandelen wordt vertegenwoordigd of met het aandeel in het kapitaal van

<sup>1686</sup> F. HELLEMANS en R. TAS, “Inkoop en inpandneming van eigen effecten – kruisparticipaties”, in *De nieuwe vennootschapswetten van 7 en 13 april 1995*, Jan Ronse Instituut (ed.), Kalmthout, Biblo, 1995, 125-174.

<sup>1687</sup> Vr. nr. 399 EERDEKENS, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, 16 oktober 2000, 5701; Vr. nr. 497 EERDEKENS, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, 26 maart 2001, 7787.

<sup>1688</sup> Waarop het aftrekverbod van artikel 198, 7° van het WIB92 inzake minderwaarden op aandelen evenwel niet van toepassing is: Vr. nr. 138 HATRY 18 september 1992, *Vr. & Antw. Senaat* 1992-1993, 27 oktober 1992, 1180.

<sup>1689</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 61; Zie ook *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 48, 5701 en *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 69, 7787, zoals besproken door A. VAN DE VIJVER, “DBI-aftrek en inkoop eigen aandelen: wanneer en voor welk bedrag?”, *Fiscoloog* 2001, afl. 799, 6.

de overleden, uitgetreden of uitgesloten vennoot.

Wanneer de verkrijging van eigen aandelen of de gedeeltelijke verdeling van het vermogen zou hebben plaatsgevonden door opnemng van winsten van het boekjaar of gereserveerde winsten, die al aan de vennootschapsbelasting werden onderworpen, dan blijft deze opnemng zonder invloed op de vaststelling van de ten name van de vennootschap vastgestelde winst ten belope van de hiervoor bedoelde vermindering van het gestorte kapitaal, die geen aanleiding heeft gegeven tot een werkelijke vermindering van het kapitaal. De opnemng leidt wel tot effectieve belastingheffing voor zover belastingvrije reserves worden aangewend.

### § 3. ONTBINDING EN VEREFFENING VAN VENNOOTSCHAPPEN

#### 1524

- Circulaires – Circ. nr. C.RH.233/439.182, 22 april 1993, *Bull. Bel.*, afl. 728, 1555.
- Rechtspraak – Brussel 31 januari 2001, *F.J.F.*, No. 2002/131, 396 (oud regime).  
 – Brussel 17 mei 2001, *F.J.F.*, No. 2002/17, 48 (werking in tijd wet 22 december 1989 – oud regime).  
 – Antwerpen 6 september 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 547, *T.F.R.* 2006, afl. 296, noot VERSTRAELEN, J., “Rechtmatige financiële of economische behoeften: richtlijn conforme interpretatie? Liquidatieregime: 15 jaar na de invoering ervan zijn er nog steeds interpretatieproblemen?” (belaste splitsing – aanrekening vrijgestelde reserves op overgedragen verliezen – onaantastbaarheidsvoorwaarde).  
 – Gent 17 oktober 2006, *T.F.R.net* 2007/N64 (art. 209 WIB92 heeft enkel betrekking op de *gehele* verdeling van het maatschappelijk vermogen – prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof over een mogelijke schending van (opgeheven) art. 264 2° WIB92).  
 – Brussel 4 oktober 2007, *Fisc. Koer.* 2007, 671, *F.J.F.*, No. 2008/165 (de naar aanleiding van de toebedeling in natura verwezenlijkte of vastgestelde meerwaarde in het kader van een vereffening, dient te worden berekend op basis van de werkelijke waarde).  
 – Rb. Gent 24 oktober 2002, *T.F.R.* 2003, afl. 55 (aansprakelijkheid vereffenaar voor niet betaalde belastingschulden).  
 – Rb. Nijvel 13 maart 2007, *T.F.R.* 2007, afl. 332, 1043, noot VERSTRAELEN, J. (behandeling liquidatiebonus in hoofde van de aandeelhouder/vennootschap – art. 202 2° c.q. art. 192 WIB92?).
- Bibliografie – JOUK, L. en DE MUNCK, M., “Liquidatie van een vennootschap: een fiscale en vennootschapsrechtelijke benadering”, in *Fiscaal Praktijkboek, 1993-1994 – Directe Belastingen*, Diegem, Kluwer, Rechtswetenschappen, 1994, 183.  
 – DILLEN, L., “Vennootschapsontbinding met vereffening in het inkomstenbelastingrecht”, in *Liber Amicorum J.J. Couturier*, Brussel, De Boeck & Larcier, 1999, 161-196.  
 – VANDENBERGHE, W., “De roerende voorheffing op liquidatie- en inkoopboni”, in *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, PEETERS, B. (ed.), Brussel, Larcier, 2002, 51-131.  
 – DE BEULE, N., “Roerende voorheffing en herstructurering – praktische benadering van de 10 % heffing”, *Fiscale Praktijkstudies*, nr. 27, Mechelen, Kluwer, 2003, 177 p.  
 – DE MAEYER, J., “Liquidatie van vennootschappen in het kader van de hervorming van de vennootschapsbelasting”, *N.F.M.* 1991, 29-41.  
 – VERSTAPPEN, J. “Le nouveau régime de taxation des sociétés dissoutes. Ses incidences sur le partage de l’*avoir social*”, *Rev. Not. B.* 1991, 166-179.  
 – GHYSELS, R. “Le régime fiscal des dissolutions, liquidation, partage partiel d’*avoir fiscal* et rachats d’actions de sociétés belges, 1962-1990”, *Rev. D. Compt.* 1991, afl. 2, 3-19.  
 – KONING, F., “Essai sur la déduction des moins-values sur actions en cas de partage total de l’*avoir social* (art. 198 7) CIR92)”, *R.G.F.* 2001, 33.  
 – DEBLAUWE, R., “De nieuwe liquidatiebelasting”, *A.F.T.* 2003, speciale uitgave, 72 e.v.  
 – LEEUWERCK, T., “Inkoop van aandelen en vereffening van vennootschap: de onmogelijke hervorming”, *T.F.R.* 2003, afl. 240, 351.  
 – VERSTRAELEN, J., “Het samenspel tussen de artikelen 209 en 202 §1, 2° van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992”, *T.F.R.* 2007, afl. 33, 1044.

Vennootschappen in vereffening blijven aan de vennootschapsbelasting<sup>1690</sup> en aangifteplicht onderworpen.

Aanvankelijk moest een aangifte worden ingediend enerzijds voor het belastbare tijdperk dat loopt vanaf de eerste dag na het vorige belastbare tijdperk tot de datum van ontbinding en anderzijds ook voor het tijdperk dat loopt vanaf de eerste dag na de ontbinding tot op de datum van afsluiting van de vereffening<sup>1691</sup>. Onder druk van de rechtspraak aanvaardt<sup>1692</sup> de administratie dat geen aangifte meer wordt ingediend voor de eerste dag na het vorige belastbare tijdperk tot op de datum van ontbinding<sup>1693</sup>.

Het belastbare resultaat van een vennootschap in vereffening wordt bepaald volgens de regels zoals hierboven uiteengezet. De winst van een in vereffening gestelde vennootschap bevat bovendien de meerwaarden die worden verwezenlijkt of vastgesteld naar aanleiding van de verdeling van het vermogen. Meerwaarden, die worden vastgesteld ten name van een vennootschap in vereffening bij een uitkering in natura van aandelen, vallen zo onder de toepassing van de vrijstelling voor meerwaarden op aandelen<sup>1694</sup>.

### 1525

Vindt er een verdeling van het vermogen plaats (ten gevolge van ontbinding of om enige andere reden), dan wordt als een uitgekeerd dividend aanzien het verschil in meer tussen de uitkeringen in geld, in effecten of in enige andere vorm, en de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal. Deze liquidatiebonus is in principe onderworpen aan 10 % roerende voorheffing<sup>1695</sup>. Indien de liquidatie-uitkering geheel of gedeeltelijk in natura gebeurt, dient het bedrag van de belastbare roerende inkomsten in hoofde van de aandeelhouder-natuurlijke persoon te worden bepaald met inachtneming van de *verkoopwaarde* van de toegekende goederen op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling. Indien de vereffenaar, bij toekenning of betaalbaarstelling van goederen in natura, de roerende voorheffing niet kan inhouden, dient hij zich het bedrag van de verschuldigde roerende voorheffing te doen overhandigen<sup>1696</sup>.

art. 18 2<sup>o</sup>ter WIB92

In hoofde van de aandeelhouder-natuurlijke persoon kwalificeert de liquidatiebonus als een dividend (art. 18 2<sup>o</sup>ter WIB92). De hogervermelde 10 % roerende voorheffing is in hoofde van de privé-investeerder in principe bevrijdend waardoor de bonus bijgevolg niet meer dient te worden aangegeven<sup>1697</sup>.

In hoofde van de aandeelhouder-vennootschap, komt het verschil tussen de verkregen sommen of de waarde van de ontvangen bestanddelen en de aanschaffings- of beleggingsprijs van de aandelen die worden terugbetaald door de vennootschap die ze had uitgeven

<sup>1690</sup> Rb. Gent 15 november 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 831, 4 (voorzetting geliquideerde vennootschap en simulatie).

<sup>1691</sup> Circ. nr. Ci.RH.233/439.182, 22 april 1993, *Bull. Bel.* afl. 728,1562 en *Com. IB.* 1992, nr. 208/9.

<sup>1692</sup> Rb. Antwerpen 11 december 2002, *Fiscoloog* 2003, 6; Rb. Luik 22 oktober 2002, *T.F.R.* 2003, afl. 238, 282, noot W.

VANDENBERGHE.

<sup>1693</sup> Circ. nr. Ci.RH.81/ 557.698 AOIF 32/2003, 10 december 2003, *Fiscoloog* 2004, afl. 924, 6.

<sup>1694</sup> Art. 192 WIB92; Vr. nr. 49 DUPRE 9 september 1995, *Vr. & Antw. Kamer* 1995, 2 oktober 1995, 309, *Bull. Bel.*, afl. 755, 3233.

<sup>1695</sup> P. SMET, "Belasting inkoop- en liquidatieboni: vanaf 1 januari 2002", *Fiscoloog* 2002, afl. 844, 1; P. SMET, "Inkoop- en liquidatieboni: moeilijkheden en ongewilde effecten", *Fiscoloog* 2002, afl. 856, 3; X, "Hervorming vennootschapsbelasting zo goed als rond", *Fiscoloog* 2002, afl. 872, 1.

<sup>1696</sup> Art. 20bis en art. 261 lid 5 WIB92, ingevoerd door de wet van 25 april 2006 houdende diverse fiscale bepalingen inzake roerende inkomsten, *B.S.* 28 april 2006 (ed. 2).

<sup>1697</sup> Bij gebreke aan inhouding van de RV (bv. bij rechtstreeks inning in het buitenland) is er wel een aangifteplicht.

(eventueel verhoogd met uitgedrukte en niet-vrijgestelde meerwaarden) in aanmerking voor dbi- aftrek<sup>1698</sup>. Volgens sommige (lagere) rechtspraak dient de dbi-aftrek desgevallend te worden beperkt tot het bedrag dat in hoofde van de geliquideerde vennootschap op grond van artikel 209 van het WIB92 als een uitgekeerd dividend wordt aangemerkt<sup>1699</sup>.

Een liquidatieverlies in hoofde van een aandeelhouder-vennootschap naar aanleiding van de gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen is aftrekbaar ten belope van het verlies aan gestort kapitaal (zie randnr. 1500).

### 1529

Uitkeringen worden achtereenvolgens geacht voort te komen:

1. eerst uit de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal;
2. vervolgens uit voorheen gereserveerde winsten die al aan de vennootschapsbelasting werden onderworpen, inbegrepen de meerwaarden die worden verwezenlijkt of vastgesteld naar aanleiding van de verdeling van het vermogen;
3. en ten slotte uit de voorheen vrijgestelde winsten.

Wanneer, ingevolge overgedragen boekhoudkundige verliezen, de positieve vermogensbestanddelen het bedrag van de uitkeringen overtreft, dient het (niet-uitgekeerde) saldo van deze vermogensbestanddelen volgens het hof van beroep te Antwerpen te worden geacht aangewend te zijn tot aanzuivering van de overgedragen verliezen. In de mate dat hierdoor vrijgestelde reserves aangewend worden tot aanzuivering van verliezen, zouden deze vrijgestelde reserves niet meer voldoen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde, en bijgevolg belastbaar worden<sup>1700</sup>.

art. 209 lid 3 WIB92

Wanneer de verdeling trapsgewijs plaatsvindt, wordt het voormelde slechts toegepast telkens wanneer een verdeling het verschil overtreft tussen enerzijds, het bedrag van het bij de ontbinding gestorte kapitaal, gerevaloriseerd volgens de coëfficiënten van toepassing op de datum van die verdeling, en, anderzijds, de vroegere verdelingen na revalorisatie daarvan volgens de coëfficiënten die op diezelfde datum van toepassing zijn voor de jaren waarin die verdelingen hebben plaatsgehad (art. 209 lid 3 WIB92).

### 1530

De voormelde bepalingen met betrekking tot de ontbinding en vereffening zijn ook van toepassing:

1. bij fusie door overneming of door oprichting van een nieuwe vennootschap of bij splitsing door overneming of oprichting van nieuwe vennootschappen. Deze verrichtingen kunnen onder bepaalde voorwaarden in aanmerking komen voor de toepassing van het belastingvrije regime (zie verder nr. 1531,50);
2. bij met fusie of splitsing gelijkgestelde verrichtingen, zonder dat alle overdragende vennootschappen ophouden te bestaan;
3. bij ontbinding zonder verdeling van het maatschappelijk vermogen, anders dan in geval-

<sup>1698</sup> Art. 202 2° WIB92 voor de bepaling van het gedeelte van de liquidatiebonus dat in aanmerking komt voor de dbi-aftrek wordt de aanschaffings- of beleggingsprijs niet verminderd met vroeger op die effecten aangenomen waardeverminderingen. Circ. nr. Ci.D.19/416.334 32e afl., 9 september 1992, *Bull. Bel.*, afl. 720, 2676 en *Bull. Bel.*, afl. 732, 3112.

<sup>1699</sup> Rb. Nijvel 13 maart 2007, *T.F.R.* 2007, afl. 332, 1043, noot J. VERSTRAELEN. In de hypothese dat de liquidatie-uitkering kleiner is dan het gestort kapitaal, betekent dit dat de liquidatiebonus in hoofde van de vennootschap-aandeelhouder niet voor de dbi-aftrek in aanmerking zou komen, maar integraal als een vrijgestelde meerwaarde op aandelen (art. 192 WIB92) aangemerkt zou dienen te worden.

<sup>1700</sup> Antwerpen 6 september 2005, *T.F.R.* 2006, afl. 296, noot J. VERSTRAELEN, "Rechtmatige financiële of economische behoeften: richtlijnconforme interpretatie? Liquidatieregime: 15 jaar na de invoering ervan zijn er nog steeds interpretatieproblemen?".

- len als vermeld onder 1. (bv. door de vereniging van alle aandelen in handen van één natuurlijke persoon);
4. bij het aannemen van een andere rechtsvorm, behalve in gevallen als bedoeld in artikel 165 tot 174 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen. Voorwaarde is wel dat de waardering van de activa- en passivabestanddelen, met inbegrip van het kapitaal en de reserves, geen wijziging ondergaat naar aanleiding van de omvorming, en de omvorming evenmin geschiedt in een landbouwvennootschap, die niet voor de heffing van de vennootschapsbelasting heeft gekozen;
  5. bij het overbrengen van de maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer naar het buitenland;
  6. bij de erkenning door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen als vennootschap met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet-genoteerde aandelen.

In deze gevallen wordt de werkelijke waarde van het maatschappelijk vermogen op datum waarop de bedoelde verrichtingen plaatsvinden, gelijkgesteld met de in geval van verdeling van dat vermogen uitgekeerde som<sup>1701</sup>.

#### § 4. BELASTE INBRENGVERRICHTINGEN

1530,10

- Bibliografie – Advies CBN nr. 126/18, *Bull. CBN 2002*, afl. 4.  
 – VAN CROMBRUGGE, S., "Waarde bij inbreng in natura: belangrijk nieuw inzicht", *Fiscoloog* 1995, afl. 697, 6.  
 – MUYLDERMANS, J. en DE HAEN, K., "Wat bedoelt de CBN met 'werkelijke waarde' in haar advies 126/18 inzake de aanschaffingswaarde bij inbreng in natura?", *A.F.T.* 2002, afl. 3, 43.

Rechtspraak – Antwerpen 27 juni 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 328, 799, noot VANDENBERGHE, W.

1530,20

Inzake de belastingvrije inbreng van een algemeenheid of tak van werkzaamheid, zie randnr. 1182.

art. 46 WIB92  
 art. 81  
 KB/Venn.

Volgens de administratieve commentaren heeft het vrijstellingsstelsel van artikel 46 van het WIB92 een facultatief karakter<sup>1702</sup>. Een verzaking aan de belastingneutraliteit staat echter op gespannen voet met de verplichte boekhoudkundige continuïteit van de verrichting, indien deze vennootschapsrechtelijk kwalificeert als een inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen (art. 81 KB/ Venn.)<sup>1703</sup>.

art. 46 en 63 WIB92

Indien de ingebrachte activa *niet* kwalificeren als een 'algemeenheid van goederen' of een

<sup>1701</sup> Art. 210 § 2 lid 1 WIB92.

<sup>1702</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 46/42.

<sup>1703</sup> Over de vraag of het vrijstellingsregime nog steeds een facultatief karakter heeft, zie P. SMET, "Nieuw uitvoeringsbesluit: verrassende fiscale gevolgen", *Fiscoloog* 2001, afl. 790, 5; G. GEMIS, "Is de optie nog die optie? Speelt de continuïteitsgedachte bij inbreng een rol? De codificatie van het vennootschapsrecht en het jaarrekeningenrecht gezien door een fiscale bril.", *A.F.T.* 2002, 4; W. VANDENBERGHE, "Inbreng van bedrijfstak of algemeenheid: het fiscaal wedervaren van de boekhoudkundige (dis)continuïteit", *T.F.R.* 2002, afl. 214, 55.

'bedrijfstak', dienen de ingebrachte bestanddelen bij de verkrijgende vennootschap te worden geboekt aan de conventionele waarde. Deze waarde komt integraal als gestort kapitaal in aanmerking bij de verkrijgende vennootschap. De eventuele goodwill waarmee de inbreng gepaard gaat, kan door de verkrijgende vennootschap worden afgeschreven (art. 63 WIB92). In tegenstelling tot bij een belastingvrije inbreng (art. 46 WIB92) is er bij een belaste inbreng in beginsel geen beperking op de fiscaal overgedragen verliezen. Wel kan de inbreng van een winstgevende activiteit in een vennootschap met fiscale verliezen eventueel als een abnormaal of goedgunstig voordeel worden aangemerkt. Inzake de fiscale verliezen, zie randnr. 1512.

art. 41 § 1 KB/Venn.

Ten name van de inbrengende vennootschap dienen de in ruil voor de inbreng verkregen aandelen te worden geboekt aan de conventionele waarde van de ingebrachte activa of de hogere marktwaarde (art. 41 §1 KB/Venn.). Volgens de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (advies nr. 126/18) zou (behoudens in de hypothese van een 'verdoken schenking') zowel de aanschaffingswaarde van de ingebrachte goederen (in hoofde van de inbrengverrijgende vennootschap) als de aanschaffingswaarde van de in ruil verkregen aandelen (in hoofde van de inbrengende vennootschap) overeenstemmen met de waarde die tussen partijen overeengekomen is met het oog op de vaststelling van de ruilverhouding. Volgens het hof van beroep te Antwerpen is deze zienswijze echter strijdig met artikel 41, §1 van het KB/Venn., en verwijst het begrip 'hogere marktwaarde' naar de objectieve marktwaarde, die niet noodzakelijk gelijk is aan de conventioneel bepaalde waarde die tot grondslag heeft gediend voor de vaststelling van de ruilverhouding. Aangezien de casus die aan het hof werd voorgelegd een inbreng betrof naar aanleiding van de oprichting van de inbrengverrijgende vennootschap, en de inbrengende vennootschap de quasi totaliteit van de aandelen van deze vennootschap verwierf, achtte het hof het niet nodig te verduidelijken of de 'hogere marktwaarde', bedoeld in artikel 41, §1 van het KB/Venn., verwijst naar de werkelijke waarde van de ingebrachte bestanddelen, dan wel van de in ruil ontvangen aandelen<sup>1704</sup>.

## § 5. FUSIES EN SPLITSINGEN VAN VENNOOTSCHAPPEN

### 1531

- Circulaires – Circ. nr. Ci.D.19/416.334, 6 december 1993, *Bull. Bel.*, afl. 734, 34.  
– Circ. nr. Ci.RH.421/461.318, 19 januari 1995, *Bull. Bel.*, afl. 747, 764.
- Rechtspraak – Cass. 13 december 2007, *T.F.R.* 2008, afl. 340, 404, *F.J.F.*, No. 2008/135 (rechtmatige economische behoeften – richtlijnconforme interpretatie).
- Bibliografie 1. Oud regime  
– VANISTENDAEL, F., *De inkomstenbelasting en de fusie van vennootschappen*, Leuven, Acco, 1978, 981 p.  
– VANISTENDAEL, F., "Enkele fiscale vragen bij het ontwerp betreffende de fusie van vennootschappen", *E.S.T.* 1986, 195-206.  
2. Na de wetten van 22 december 1989, 6 augustus 1993 en 24 december 2002  
– VAN DER BORGHT, G., *Opslorping van vennootschappen: enkele fiscale aspecten*, Rotterdam, Stichting Moret Fonds, 1991, 123.  
– QUINTARD, A. en DE RONGE, Y., *Filialisation des activités d'entreprises, stratégie et gestion*, Brussel, De Boeck, 1992, 277 p.  
– LIEVENS, J., DE BROE, L. en MASELIS, P., *Fusies & splitsingen, Juridisch, fiscaal, draaiboeken en modellen*, Gent, Mys & Breesch, 1993, 200 p.

<sup>1704</sup> Antwerpen 27 juni 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 328, 799, noot W. VANDENBERGHE.



- SASS, G., “Problèmes de la transposition de la C.E. directive fiscale ‘fusions’ en droit belge”, in *Liber Amicorum Willy Maeckelbergh*, Brussel, Fiscale Hogeschool, 1993, 367-372.
- TILQUIN, T., *Traité des fusions et scissions*, Brussel, Kluwer, 1993, 659 p.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Fusies en splitsingen in het inkomstenbelastingenrecht anno 1993”, *T.R.V.* 1993, 359.
- VAN OMMESLAGHE, P., *Les fusions et scissions internes de sociétés en droit commercial et en droit fiscal*, Brussel, éditions du jeune barreau de Bruxelles, 1993, 314 p.
- TAHON, M., “Het verdwenen vermogen bij een moeder-dochter fusie”, in *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75<sup>ste</sup> verjaardag*, Brussel, De Boeck & Larcier, 1999, 197-232.
- WYCKAERT, M., “De boekhoudkundige verwerking van vennootschapsrechtelijke herstructureeringen: getrouw of ontrouw beeld?”, in Jan Ronse Instituut (ed.), *Knelpunten van 30 jaar vennootschapsrecht*, Kalmthout, Biblo, 1999, 73.
- VAN DE WOESEYNE, I., *Fusie en splitsing van vennootschappen in de inkomstenbelasting*, Antwerpen, Intersentia, 2000, 565 p.
- ERNST, P. en VERSTRAELEN, J., “Reorganisatie van vennootschappen. Fusie, (partiële) splitsing, inbreng van bedrijfstuk of algemeenheid”, in *Fiscale Praktijkstudies*, nr. 24, Diegem, Ced.Samsom, 2002, 767 p.
- DE MUYNCK, M., DE NEEF, G. en AMAND, C., *Overdracht van ondernemingen*, Brussel, Larcier, 2004, 381.
- VANDENBERGHE, W., *Van ontbinding tot fusie, Fiscale aspecten. 2007-2008*, Mechelen, Kluwer, 2007, 849 p.
- COUGNON, J., “Het nieuwe regime van fusies en opslorpingen van vennootschap – een ommekeer”, *A.F.T.* 1990, 107-122.
- KLEYNEN, G., “Le nouveau régime fiscal des liquidation, fusions et scissions, ainsi que des rachats d’actions et partages partiels de l’avoir social », *J.D.F.* 1990, 65-96 en 129-151.
- KLEYNEN, G. en DASSESSE, M., “Le nouveau régime fiscal des fusions de sociétés à l’épreuve du droit communautaire”, *J.T.* 1990, 449-451.
- LYCOPS, J., “Interimverslag over de diverse reorganisatiemethoden van Belgische naamloze vennootschappen”, *A.F.T.* 1990, afl. 12bis, 30 p.
- VANISTENDAEL, F., “De belasting van grensoverschrijdende fusies”, *A.F.T.* 1991, 150- 158.
- DILLEN, L. en JANSSENS, T., “De overdracht van vermogen bij een belastingvrije splitsing van een vennootschap – een fiscaal imbroglio”, *T.F.R.* 1993, 278.
- KLEYNEN, G., “Le droit fiscal belge au regard de la directive européenne sur les fusions et apports transfrontaliers: état des lieux au 1<sup>er</sup> janvier 1993”, *R.G.F.* 1993, 50.
- KLEYNEN, G., “Les incidences comptables et fiscales des fusions et scissions sans liquidation”, *J.D.F.* 1993, 275.
- DE VIRON, A. en DE STREEL, Y., “Le traitement fiscal des différences de consolidation”, *R.G.F.* 1994, 208.
- PARAS, S., “La liquidation de sociétés belges: aspect de droit des sociétés et régime fiscal”, *C.&F.P.* 1994, 40.
- KLEYNEN, G., “Le régime fiscal des fusions, scissions et apports de branches d’activité ou d’universalité de biens au regard des directives européennes ainsi que de l’article 10 de la constitution (1<sup>re</sup> partie)”, *J.D.F.* 1996, afl. 5-6, 129-162.
- KLEYNEN, G., “Le régime fiscal des fusions, scissions et apports de branches d’activité ou d’universalité de biens au regard des directives européennes ainsi que de l’article 10 de la constitution (2<sup>e</sup> partie)”, *J.D.F.* 1996, 258.
- DILLEN, L., en JANSSENS, T., “De aftrek van vorige beroepsverliezen na belastingvrije fusies en splitsingen”, *T.F.R.* 1994, afl. 128, 217-227.
- TAHON, M., “Reorganisatieverrichtingen en verliesverrekening”, *T.F.R.* 1996, afl. 144, 219-227.
- KLEYNEN, G., “Réflexions concernant la remise en question d’un principe fondamental en matière de fusion et de scission”, *J.D.F.* 1998, 5.
- COLART, M. en DOUÉNIAS, S., “La loi du 22 décembre 1998: quelques modifications apportées en matière de liquidations, fusions, scissions et apports”, *J.D.F.* 1999, 5-34.
- VANDENBERGHE, W., “De moeder-dochterfusie na de fusie-reparatiewet”, *T.R.V.* 1999, 53-81.
- VERSTRAELEN, J., “De herstructureringsbepalingen in de wet van 22 december 1998”, *T.F.R.* 2000, afl. 176, 151.
- COUGNON, J.M., “Les réserves taxées négatives: une notion dangereuse?”, *C.&F.P.* 2000, 77.
- DORTHU, P. en HICK, P., “Les besoins légitimes de caractère financier ou économique dans le code des impôts sur les revenus”, *C.&F.P.* 2002, 141.
- VAN DE VIJVER, A., “Belastingfraude of -ontwijking volgens de fusierichtlijn” (noot onder Am-

- sterdam 30 januari 2002), *T.F.R.* 2003, afl. 235, 133.
- DORTHU, P. en NICK, P., “Besoins légitimes de caractère financier ou économique: une, notion discrétionnaire?”, *R.G.F.* 2004, 6.
  - VAN DE WOESTEYNE, I., “De negatief belaste reserve in het kapitaal en de interferentie met de reserve ‘overgedragen verlies’”, *A.F.T.* 2004, afl. 8-9, 12 (deel 1) en afl. 10, 8 (deel 2).
  - VAN KEIRSBILCK, M., Noot bij Antwerpen 6 september 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 547- 566 (rechtmatige economische behoeften – richtlijnconforme interpretatie).
  - BLOCKERYE, T., “Acquisition et fusions”, Brussel, Bruylant, 2004, 560.
  - HAELTERMAN, A., “Fusies: fiscus moet afwezigheid rechtmatige behoeften aantonen”, *Fisco- loog* 2008, afl. 1101, 1.
  - VAN KEIRSBILCK, M., “Noot bij Cassatie 13 december 2007”, *Fisc. Koer.* 2008, 358-371 (rechtmatige economische behoeften – richtlijnconforme interpretatie).
  - VERSTRAELEN, J., “Wie moet wat bewijzen met betrekking tot de specifieke antirechtsmis- bruikbepalingen in de artikelen 46 §1 en 211 §1 WIB92: het Hof van Cassatie stelt terug orde op zaken”, *T.F.R.* 2008, afl. 340, 412 (noot bij Cass. 13 december 2007).
  - MESSIAEN, R., “Verliesverrekening na belastingvrije fusie: de dubbele negatieve fiscale net- towaarde legt de inconsistenties van de regelgeving bloot”, *T.F.R.* 2008, afl. 4, 39.
  - VANDENBERGHE, W., “Aftrek voor risicokapitaal – de lijdensweg van de fu- sie-inbrengmeerwaarden ten einde?”, *A.F.T.* 2008, afl. 4, 4.

### 1531,50

De fusie of de splitsing (door één, respectievelijk meerdere vennootschappen over te nemen of op te richten) en de met fusie gelijkgestelde verrichting maken in principe ontbindingen en vereffeningen uit die als dividend belastbaar zijn (zie randnr. 1530). Dergelijke fusie- of split- svingverrichting wordt evenwel vrijgesteld van belasting indien wordt voldaan aan de voor- waarden opgesomd in artikel 211 van het WIB92. Het vrijstellingsregime is aldus automa- tisch van toepassing (zonder mogelijkheid tot verzaking) indien:

- a. de overnemende of verkrijgende vennootschap een binnenlandse vennootschap is;
- b. de verrichting wordt verwezenlijkt overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen;
- c. de verrichting beantwoordt aan rechtmatige behoeften van financiële of economische aard.

De voorafgaande akkoorden en voorafgaande beslissingen (zowel deze onder de oude als onder de nieuwe rullingprocedure) over (voornamelijk) de voorwaarde inzake rechtmatige financiële of economische behoeften zijn ter beschikking op de website van de FOD Finan- ciën (<http://www.fisconet.fgov.be>).

### 1531,60

In geval de fusie- of splitsingverrichting wordt verwezenlijkt conform het Wetboek van Ven- nootschappen, doch niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, dan zal deze verrichting belast worden, ondanks de neutraliteit ervan vanuit boekhoudkundig perspectief.

art. 210 § 2 lid 2 WIB92

Vanuit fiscaal oogpunt wordt aldus afgeweken van de boekhoudkundige neutraliteit door enerzijds te voorzien dat het door de inbreng gestorte kapitaal geacht wordt overeen te stemmen met de werkelijke waarde van het maatschappelijke vermogen van de overgeno- men of gesplitste vennootschap (art. 210 § 2 lid 2 WIB92)<sup>1705</sup>.

Het negatieve verschil tussen het boekhoudkundig kapitaal en het gestort kapitaal wordt rechtgezet door de opname van een negatief belaste reserve in kapitaal<sup>1706</sup>.

<sup>1705</sup> Zie ook C. MATTELIN, “Wijzigingen inzake reorganisaties”, *Fisc. Act.* 1999, afl. 3, 2 en 4.

<sup>1706</sup> Voor een uitgewerkt voorbeeld: J. VERSTRAELEN, “De herstructureringsbepalingen in de wet van 22 december 1998”, *T.R.V.* 2000, 167; I. VAN DE WOESTEYNE, “De negatief belaste reserve in het kapitaal en de interferentie met de reserve overgedragen verlies”, *A.F.T.* 2004, afl. 8-9, 12 (deel 1) en afl. 10, 8 (deel 2).

Anderzijds wordt afgeweken van de boekhoudkundige neutraliteit door te stellen dat de aanschaffingswaarde van de ingebrachte bestanddelen geacht wordt overeen te stemmen met de werkelijke waarde ervan bij de overgenomen of gesplitste vennootschap. Dit betekent dat fiscale afschrijvingen kunnen berekend worden, rekening houdende met een 'step-up' basis, die als zodanig niet in de boekhouding van de overnemende vennootschap tot uitdrukking is gebracht.

Inzake de gevolgen in hoofde van de overgenomen vennootschap en de aandeelhouders, zie randnr. 1525.

### 1531,70

Het belastingvrije karakter van de verrichtingen die voldoen aan de hoger vernoemde voorwaarden, blijkt uit de volgende regels:

1. De volgende bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen vennootschap worden steeds vrijgesteld, nl.:
  - de op het ogenblik van de verrichting vrijgestelde, uitgedrukte niet-verwezenlijkte meerwaarden, als bedoeld in artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup> van het WIB92;
  - de op het ogenblik van de verrichting vrijgestelde, gespreid te belasten meerwaarde, als bedoeld in artikel 47 van het WIB92;
  - de kapitaalsubsidies zoals vermeld in artikel 362 van het WIB92 die op het ogenblik van de verrichting nog niet als winst worden aangemerkt; noch:
  - de meerwaarden, die naar aanleiding van de verrichting worden verwezenlijkt of vastgesteld.
2. Voor het overige, blijft de gelijkstelling met een dividenduitkering afwezig voor zover de inbrengen worden vergoed door nieuwe aandelen die ter vergoeding van de inbreng worden uitgegeven<sup>1707</sup>. De inbreng naar aanleiding van een fusie of splitsing wordt niet volledig vergoed door nieuwe aandelen wanneer:
  - een opleg in geld wordt betaald;
  - wanneer de overgenomen vennootschap eigen aandelen bezit;
  - wanneer de overnemende vennootschap aandelen aanhoudt in de overgenomen of gesplitste vennootschap.

Voormelde regels zijn niet van toepassing op verrichtingen waaraan een door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen erkende vennootschap met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet-genoteerde aandelen deelneemt<sup>1708</sup>.

Gevolgen in hoofde van de overnemende, verkrijgende of uit de omzetting ontstane vennootschappen

De bij de overnemende of verkrijgende vennootschappen in aanmerking te nemen afschrijvingen<sup>1709</sup>, aftrekken voor investering<sup>1710</sup>, minderwaarden of meerwaarden op de bij hen ingebrachte bestanddelen, en het gestorte kapitaal, worden bepaald alsof de fusie of de splitsing niet had plaatsgevonden.

### 1532

#### art. 212 WIB92

<sup>1707</sup> Vr. nr. 88 DIDDEN 8 februari 1990, *Vr. & Antw.* Senaat 1989-1990, 22 mei 1990, 1511.

<sup>1708</sup> *Zie ook* M. DE MUNTER, "Private privak op de valreep door het parlement goedgekeurd", *Fiscalog* 2003, afl. 887, 3.

<sup>1709</sup> Vr. nr. 152 HATRY 13 december 1996, *Vr. & Antw.* Senaat 1996-1997, 14 januari 1997, 1773.

<sup>1710</sup> Vr. nr. 37 DECLERCK 4 juli 1988, *Vr. & Antw.* Senaat, 13 september 1988, 824.

In dezelfde gevallen blijven de bepalingen van het wetboek op de wijze en onder de voorwaarden als daarin gesteld, van toepassing op de waardeverminderingen, voorzieningen, onder- en overwaarderingen, subsidies, vorderingen, meerwaarden en reserves die bij de overgenomen/gesplitste vennootschappen bestonden, voor zover die bestanddelen worden teruggevonden in de activa van de overnemende/verkrijgende vennootschappen. De fusie/splitsing mag niet tot gevolg hebben dat de termijn die oorspronkelijk voor de wederbelegging van de aan die voorwaarden onderworpen meerwaarden was gesteld, wordt verlengd. De hierboven bedoelde meerwaarden (zie randnr. 1531,70) die naar aanleiding van de verrichting worden verwezenlijkt of vastgesteld, worden geacht niet te zijn verwezenlijkt (art. 212 WIB92)<sup>1711</sup>. Volgens de Dienst Voorafgaande Beslissingen dient deze meerwaarde te worden aangemerkt als een uitgedrukte, niet-verwezenlijkte meerwaarde in de zin van artikel 44, §1, 1° van het WIB92, en dient zij bijgevolg, in toepassing van artikel 205ter, §5 van het WIB92, in mindering te worden gebracht van het risicokapitaal dat tot grondslag dient voor de berekening van de "aftrek voor risicokapitaal"<sup>1712</sup>.

Bij splitsing wordt het maatschappelijk kapitaal en de voorheen gereserveerde winst van de gesplitste vennootschap vastgesteld in de veronderstelling dat elk van de verkrijgende vennootschappen het gestorte kapitaal, de belaste reserves en de vrijgestelde reserves van de gesplitste vennootschap heeft overgenomen en dit evenredig met de fiscale nettowaarde van de respectievelijke inbrengen.

Inzake de investeringsreserve bij inbreng, fusie of splitsing: *Fiscoloog* 2003, afl. 879, 6.

### 1533

#### art. 211 § 2 WIB92

Gezien het belastingvrije fusie- en splitsingsregime slechts geldt voor zover de verrichting wordt vergoed door nieuwe aandelen die ter vergoeding van de inbreng worden uitgegeven, gelden bijzondere aanrekeningregels in die gevallen waar de inbreng niet volledig vergoed wordt door daartoe uitgegeven nieuwe aandelen (art. 211 § 2 WIB92)<sup>1713</sup>. Deze aanrekeningregels zijn ook van toepassing bij splitsingen.

#### Boekhoudkundige regeling inzake fusies en splitsingen

De boekhoudkundige regels ter zake zijn terug te vinden in een koninklijk besluit van 3 december 1993<sup>1714</sup>. De voornaamste krachtlijnen worden tevens door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen geschetst in Advies nr. 166/1, *Bull. CBN*, afl. 32, juni 1994.

## § 6. DE PARTIËLE SPLITSING

1533,10

- Bibliografie
- COUTURIER, J.J., "De partiële splitsing belastingvrij", *A.F.T.* 2001, 365.
  - KLEYNEN, G., "L'embrouillamini des scissions sans dissolution", *l'Echo* 18 december 2001.
  - LAMON, H. en CHALOT, M., "Spin-Offs: New Alternative for Corporate Restructuring Under Belgian Law", *Tax Planning International Review* 2001, Vol. 28, afl. 10, 1.
  - BLOCKERYE, TH., VANGINDERTAEL, H. en MERTENS, L., "La scission partielle et la loi du

<sup>1711</sup> Vr. nr. 323 VAN PARYS 5 mei 2000, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, 16 oktober 2001, 5653.

<sup>1712</sup> Standpunt gepubliceerd op [www.ruling.be](http://www.ruling.be).

<sup>1713</sup> J.P. LAGAE, *Vennootschapsbelasting*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 339-353; C. MATTELIN, "Wijzigingen inzake reorganisaties", *Fisc. Act.* 1999, afl. 3, 2.

<sup>1714</sup> B.S. 23 december 1993.

- 16 juillet 2001 instaurant le régime fiscal des opérations assimilées aux fusions et scissions: la dernière pierre à l'édifice?", *C.&F.P.* 2002, 171.
- KLEYNEN, G., "A propos des scissions partielles", *L'Echo* 18 juni 2002.
  - VANDENBERGHE, W., "Partiële splitsing. Waarom nog splitsen als men partieel kan splitsen?", *T.F.R.* 2002, afl. 217, 239.
  - VERSTRAELEN, J. en VAN DE WOESTEYNE, I., "De volledig belastingvrije partiële splitsing in de inkomstenbelastingen", *T.F.R.* 2002, afl. 220, 391.
  - WAUTERS, M., "Delen om te krijgen. Continuïteit bij de met splitsing gelijkgestelde verrichting", *T.R.V.* 2002, 277-305.
  - VERSTRAELEN, J. en VAN DE WOESTEYNE, I., "Over de boekhoudkundige verwerking van de partiële splitsing en de gedeeltelijk belaste partiële splitsing in de inkomstenbelastingen", *T.F.R.* 2004, afl. 264, 599.
  - VERSTRAELEN, J. en VAN DE WOESTEYNE, I., "De volledig belaste partiële splitsing in de inkomstenbelastingen", *T.F.R.* 2004, afl. 270, 951.
  - VAN GILS, M., "Wat met gespreid te belasten meerwaarden na (partiële) splitsing?", *Fiscoloog* 2008, afl. 1107, 7.
  - VANDE VELDE, I., "Ruling over gespreide belasting van meerwaarden na (partiële) splitsing", *Fisc. Act.* 2008, afl. 16, 8.

De wet van 16 juli 2001<sup>1715</sup> regelt het fiscaal regime van de partiële fusie of splitsing. Deze verrichtingen worden beschouwd als een variant op de klassieke fusie en splitsing, waarbij deze fiscale regimes zo veel als mogelijk analoog van toepassing werden gemaakt<sup>1716</sup>.

1533,20

### Boekhoudkundige regeling inzake partiële splitsingen

Volgens de Commissie voor Boekhoudkundige Normen dient de partiële fusie of splitsing boekhoudkundig neutraal te worden verwerkt zoals de traditionele fusie of splitsing<sup>1717</sup>.

## § 7. OMZETTING VAN VENNOOTSCHAPPEN

1534

art. 210 3° WIB92

De liquidatieaanslag is van toepassing op vennootschappen die een andere rechtsvorm aannemen, behalve indien de omzetting is gebeurd volgens de procedure uit het Wetboek van Vennootschappen (art. 210 3° WIB92)<sup>1718</sup>.

art. 214 WIB92

Echter, zelfs indien de procedure van het Wetboek van Vennootschappen niet wordt nageleefd, is de liquidatieaanslag (behoudens wanneer de vennootschap wordt omgezet in een landbouwvennootschap) niet van toepassing wanneer de omzetting enkel een verandering van rechtspersoon impliceert. De liquidatieaanslag blijft dus achterwege wanneer de verandering van de activa- en passivabestanddelen, met inbegrip van het kapitaal en de reserves, geen wijzigingen ondergaat naar aanleiding van de verrichting (art. 214 WIB92). Het is niet vereist dat het gestort kapitaal en de eventueel in het kapitaal geïncorporeerde reserves af-

<sup>1715</sup> B.S. 20 juli 2001, 24689.

<sup>1716</sup> Zie ook H. VERSTRAETE, "Fiscale regeling voor partiële fusie of splitsing?", *Fiscoloog* 2001, afl. 800, 1; G. KLEYNEN, "La scission sans dissolution", *L'Echo* 18 september 2001; P. DRIJKONINGEN en A. SOETAERT, "Moet een partiële splitsing op een bedrijfstak slaan?", *Fiscoloog* 2001, afl. 822, 3; L. DE BROECK en D. VAN LAERE, "Babylonische spraakverwarring over definitie partiële fusie of splitsing", *Fisc. Act.* 2001, afl. 41, 6; G. KLEYNEN, "L'embrouillamini des scissions sans dissolution", *L'Echo* 18 december 2001.

<sup>1717</sup> Advies 166/2, *Bull. CBN* 2002, afl. 47, 42; zie ook A. VAN DE VIJVER, "C.B.N. spreekt zich uit voor neutrale behandeling afsplitsing", *Fiscoloog* 2002, afl. 852, 3.

<sup>1718</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 210/19 en 211/133.

zonderlijk in de balans van de 'nieuwe vennootschap' voorkomen<sup>1719</sup>.

Op de aldus omgezette vennootschap blijven de afschrijvingen, investeringsaftrekken, enz. van toepassing alsof de omzetting niet had plaatsgevonden.

Zie Brussel 3 februari 1982<sup>1720</sup> inzake de niet-vrijstelling van de omvorming van een vennootschap in een organisme dat geen rechtspersoonlijkheid bezit.

Overeenkomstig artikel 45 van het WIB92 zijn de meerwaarden op aandelen in binnenlandse vennootschappen of in vennootschappen die hun maatschappelijke zetel of werkelijke leiding in een andere lidstaat van de Europese Unie hebben, vrijgesteld wanneer die meerwaarden zijn verkregen naar aanleiding van het aannemen van een andere rechtsvorm in toepassing van hetzij artikel 211, § 1, 1° of 214, § 1 van het WIB92 voor zover de verrichting wordt vergoed met nieuwe aandelen, hetzij van de bepalingen van gelijke aard in de andere staat (zie randnr. 1181).

## § 8. ZETELVERPLAATSINGEN

1536

art. 208-209 WIB92

In de huidige stand van de wetgeving zijn de liquidatieregels vervat in artikel 208 en 209 van het WIB92 mede van toepassing naar aanleiding van een overbrenging van de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer naar het buitenland. De emigratie wordt bijgevolg bij fictie gelijkgesteld met een liquidatie.

Het WIB92 bevat daarentegen geen specifieke regels inzake immigratie van vennootschappen naar België. Indien de zetelverplaatsing vanuit civielrechtelijk oogpunt kan worden gerealiseerd zonder onderbreking van de rechtspersoonlijkheid, wordt deze juridische continuïteit ook voor de heffing van de inkomstenbelasting doorgetrokken<sup>1721</sup>.

- Bibliografie
- VAN DER BRUGGEN, E., "Het fiscaal regime van naar België verplaatste vennootschappen", *T.R.V.* 1994, 485.
  - LAGAE, J.-P., "De migratie van vennootschappen en de Belgische inkomstenbelastingen", in *Liber Amicorum E. KRINGS*, Brussel, Story, 1991, 1031.
  - PIOT, W., "Fiscale implicaties van zetelverplaatsing naar en vanuit België", *A.F.T.* 1997, 11.
  - LAMON, H., "Emigration ou immigration de sociétés sous l'angle juridique belge et communautaire: tout est-il permis?", *R.G.F.* 2005, afl. 5, 2 (deel 1), afl. 6-7, 2 (deel 2).
  - MESSIAEN, R., "Internationale zetelverplaatsing en de emigratiebelasting ex artikel 210 §1, 4° WIB92: is de exit-tax verenigbaar met hogere normen?", *T.F.R.* 2005, afl. 287, 731.

## Afdeling VI.

### Bijzondere regimes

## § 1. COÖRDINATIECENTRA

1542

- Wetgeving
- Art. 29 wet 11 april 1983 houdende fiscale en begrotingsbepalingen, *B.S.* 16 april 1983.
  - Artikelen 29 en 30 wet 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale

<sup>1719</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 211/ 131.

<sup>1720</sup> *J.T.* 1983, 324.

<sup>1721</sup> *Vr. nr.* 243 DE CLIPPELE 22 september 1992, *Vr. & Antw.* 1992-1993, 2274.

- zaken, *B.S.* 31 december 2002, ed. 2, 58823-58825.
- KB nr. 187 30 december 1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra, *B.S.* 13 januari 1983.
  - KB 3 november 1986 tot vaststelling van de criteria betreffende het multinationale karakter van de groep waarvan een coördinatiecentrum deel uitmaakt, *B.S.* 20 november 1986.
  - KB 5 augustus 1991 tot uitvoering van artikel 1, derde lid van het koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra, *B.S.* 7 september 1991.
- Circulaires
- Circ. 31 juli 1987, *Bull. Bel.*, afl. 664, 1778.
  - Circ. nr. Ci.RH.421/439.244, 29 november 1993, *Bull. Bel.*, afl. 733, 3350.
- Bibliografie
- CALLAERT, M., *T-zones en coördinatiecentra: Bakermat voor fiscale innovatie*, Samsons Fiscale Monografieën, 1985, nr. 3, 93 p.
  - KEYMEULEN, G., *Belastingvrije coördinatiecentra*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1985, 90 p.
  - TULKENS, C., *Les centres de coordination. Groupes d'entreprises et avantages fiscaux*, Brussel, CRISP, 1998, 56 p.
  - CHEVALIER, C., "De hervorming van de vennootschapsbelasting anno. 2002", in PEETERS, B. (ed.), *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2003, 35-43.
  - GHEYSEN, S., "De toepasselijkheid van de dubbelbelastingverdragen op de coördinatiecentra", *A.F.T.* 1985, 103.
  - HINNEKENS, L., "De coördinatiecentra na de Wet van 4 augustus 1986", *A.F.T.* 1987, 3-19.
  - JACQMAIN, B., "Les centres de coordination", *Documentatieblad* 1990, 1989.
  - HINNEKENS, L., "Pending tax issues raised by Belgian coordination centers", *Intertax* 1990, 358-365.
  - NELISSEN, G., "Coördinatiecentra: het neusje van de fiscale zalm", *De Gids* 1990, 999-1008.
  - CLAREBOUT, X. en VANHAUTE, P., "De coördinatiecentra en 'The US tax Reform Act'", *Fiskofoon* 1990, 241-261.
  - VAN HOOGENBEMPT, H., "La condition d'emploi dans les centres de coordination", *J.T.* 1991, 305-313.
  - X, Hernieuwing modaliteiten erkenning, *Fiskoloog* 1993, afl. 432, 7.
  - LAGAE, J.-P. en DOCCLO, C., "Le régime fiscal des centres de coordination", *J.D.F.* 1995, afl. 9-10, 257-283.
  - BRACEWELL – MILNESS, B., "Tax Competition: Harmful or Beneficial?", *Intertax* 1999, 86.
  - HUYGHE, A. "Nieuwe regeling coördinatiecentra komt Europa tegemoet", *Fiskoloog* 2002, afl. 858, 1-4.

**1543**

Belangrijke (wereldwijde omzet en eigen vermogen van 240 000 000 EUR respectievelijk 24 000 000 EUR) multinationale groepen kunnen in België een vennootschap of een vaste inrichting oprichten met het oog op de centralisatie van bepaalde activiteiten ten voordele van de groep.

Deze activiteiten omvatten: publiciteit, informatieverlening en verzameling, verzekering en herverzekering, wetenschappelijk onderzoek, betrekkingen met de nationale en internationale autoriteiten, centralisering van de werkzaamheden op het gebied van de boekhouding, administratie en informatica, centralisering van de financiële handelingen en van het dekken van de risico's voortvloeiend uit de schommelingen van de wisselkoers, alsmede alle werkzaamheden die een voorbereidend of hulpverlenend karakter hebben voor de vennootschappen van de groep. Bij koninklijk besluit van 5 augustus 1991, in uitvoering van de wet van 28 december 1990, werd verder bepaald wanneer het aanhouden van sommen als geldbeleggingen niet tot de toegelaten activiteiten behoort.

Aan de Dienst voorafgaande beslissingen werd de volgende casus voorgelegd: het hoofdhuys van een vennootschapsgroep wil een tijdelijke opdracht (3 tot 6 maanden) geven aan een werknemer van het Belgisch coördinatiecentrum dat deel uitmaakt van de groep. Daardoor zal deze werknemer, naast zijn functies voor het coördinatiecentrum, activiteiten voor een groepslid uitoefenen die niet toegelaten zijn voor een erkend coördinatiecentrum. Gelet op het tijdelijk karakter van de opdracht bevestigde de FOD Financiën dat dit de erkenning van het coördinatiecentrum niet in gevaar brengt, mits de eraan verbonden kosten zonder winstopslag zullen worden doorgerekend aan

het betreffende groepslid<sup>1722</sup>.

Indien het centrum erkend wordt, bij koninklijk besluit voor een hernieuwbare periode van 10 jaar, en tenminste tien voltijdse werknemers in dienst neemt na verloop van twee jaar sinds de aanvang van de activiteiten, wordt het belastbare inkomen van het centrum op forfaitaire wijze vastgesteld. De vaststelling van het belastbaar inkomen geschiedt namelijk op basis van de uitgaven en werkingskosten, met uitsluiting van de personeels- en de financiële kosten. Evenwel mag het aldus vastgestelde belastbaar inkomen niet lager zijn dan het bedrag gevormd door het totaal van:

- a. de niet als bedrijfsuitgave aftrekbare uitgaven en lasten;
- b. de andere tantièmes dan die bedoeld in artikel 108 van het WIB92;
- c. de abnormale of goedgeunstige voordelen die aan het centrum worden verleend.

Met betrekking tot de draagwijdte van de 'niet als bedrijfsuitgave aftrekbare uitgaven en lasten', bestond er een controverse. De belastingadministratie stelde dat de vennootschapsbelasting, verschuldigd door een coördinatiecentrum, deel uit maakt van de minimale grondslag waarop coördinatiecentra worden belast. Bij arrest van 16 maart 2007 heeft het Hof van Cassatie de belastingadministratie echter in het ongelijk gesteld<sup>1723</sup>.

Op 27 februari 2002 heeft de Europese Commissie een brief aan de Belgische Regering gericht waarin zij een grondig onderzoek aankondigt om na te gaan of het Belgische regime geen verboden staatssteun uitmaakt in de zin van artikel 88 van het EG-verdrag<sup>1724</sup>.

Bij 'Beschikking' van 17 februari 2003 besliste de Europese Commissie dat het bijzonder fiscaal stelsel voor coördinatiecentra niet verenigbaar is met de regels inzake staatssteun en België daarom het stelsel moet intrekken of wijzigen.

De Commissie stond de coördinatiecentra voorlopig toe hun activiteiten voort te zetten tot de periode van hun erkenning als coördinatiecentrum verliep, en uiterlijk tot 31 december 2010. Zij verbood wel iedere verlenging van erkenning. België stelde tegen deze beschikking een annulatieverzoek in bij het Hof van Justitie. In afwachting van het oordeel ten gronde, besliste de Voorzitter van het Hof op 26 juni 2003 tot schorsing van de beschikking, voor zover deze verbiedt het stelsel te verlengen voor de centra waarvan de erkenning na 17 februari 2003 verloopt.

Volgens een persbericht van de Commissie van 16 juli 2003 laat de redenering van de Voorzitter en de formulering van het dictum toe te vermoeden dat de steun die aan coördinatiecentra op basis van de schorsing wordt verleend definitief is verworven, zelfs al zou het Hof later in haar beslissing ten gronde de vordering van België afwijzen. Uit hetzelfde persbericht blijkt nog dat de Commissie een annulatieverzoek heeft ingediend tegen de beslissing van de Europese Raad van 16 juli 2003 die België toestaat voor bepaalde coördinatiecentra het stelsel te verlengen tot eind 2005.

Het Europees Hof van Justitie verklaarde de Beschikking van de Europese Commissie vervolgens nietig voor zover zij niet voorziet in overgangsmaatregelen voor die centra waarvan de aanvraag tot verlenging van de erkenning hangende was op de datum van de kennisgeving van de bestreden beslissing<sup>1725</sup>.

---

1722 Besliss. nr. E.T. 300.071, 27 mei 2003.

1723 Cass. 16 maart 2007, *T.F.R.* 2007, afl. 325, 608.

1724 *P.B. C.*, 20 juni 2002, afl. 147, 2.

1725 HvJ 22 juni 2006, *F.J.F.*, No. 2007/38, 111.



Als gevolg hiervan wijzigde de Europese Commissie haar eerdere Beschikking<sup>1726</sup> en formuleerde haar standpunt als volgt:

- voor coördinatiecentra, waarvan het statuut verliep uiterlijk op 21 december 2005, kan geen verlenging van hun statuut meer worden toegestaan,
- voor centra, waarvan het statuut verstrijkt na 2005, blijft de overgangperiode gelden tot het verstrijken van hun lopende erkenning, maar in elk geval uiterlijk tot einde 2010.

## § 2. BELEGGINGSVENNOOTSCHAPPEN EN ORGANISMEN VOOR DE FINANCIERING VAN PENSIOENEN

1544,50

- Wetgeving
- Wet 4 december 1990 op de financiële transacties en de financiële markten, *B.S.* 22 december 1990, o.m. gewijzigd door artikel 10 wet 16 april 1997 houdende diverse fiscale bepalingen, *B.S.* 23 mei 1997.
  - Wet 22 april 2003 inzake de private privak, *B.S.* 9 mei 2003, ed. 2.
  - Wet 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, *B.S.* 9 maart 2005.
  - Wet 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening, *B.S.* 10 november 2006.
  - KB 14 oktober 1991 tot wijziging van het KB/WIB op het stuk van de roerende voorheffing, *B.S.* 23 oktober 1991.
  - KB 14 november 1991 tot wijziging van het KB/WIB, op het stuk van de roerende voorheffing, *B.S.* 26 november 1991.
  - KB 3 juni 1994, *B.S.* 12 juli 1994.
  - Artikelen 99 tot en met 106 wet 21 december 1994 houdende sociale en diverse bepalingen, *B.S.* 23 december 1994.
  - KB 10 april 1995 met betrekking tot vastgoedbevak's, *B.S.* 23 mei 1995.
  - KB 18 april 1997 met betrekking tot de instellingen van belegging in niet-genoteerde vennootschappen en in groeibedrijven, *B.S.* 24 juni 1997.
  - KB 15 mei 2003 inzake de private privak, *B.S.* 22 mei 2003, en vervolgens opnieuw gepubliceerd in *B.S.* 12 juni 2003.
- Omzendbrieven– Omzendbrief AOIF 28/2007 7 september 2007 inzake organismen voor de financiering van pensioenen.
- Bibliografie
- LAENENS, F., "Fiscale aspecten van bevek's / (Vastgoed)bevak's", in MAECKELBERGH, W. (ed.), *Fiscaal Praktijkboek 1999-2000 – Directe Belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 453-482.
  - BLOCKERYE, T., BONNEFOY, P.H., GOOSSENS, N., e.a., "Vastgoedbevak's - Sicafs immobilières. Tien jaar K.B. 10 april 1995 – Dix ans d'application de l'A.R. du 10 avril 1995", in *Vastgoed Cahiers Immobiliers*, Gent, Larcier, 2005, 394 .
  - POPPE, G., "De fiscale aspecten van de beleggingsinstellingen na de hervorming van de financiële markten", *Fiskofoon* 1991, 184-201.
  - VALENDUC, C., "Het fiscaal stelsel van de bevek's. Hoe het concurrentievermogen verzoenen met een doeltreffende en billijke belastingregeling?", *A.F.T.* 1991, 69-75.
  - KLEYNEN, G., "Le point sur le régime fiscal des sociétés d'investissement (sicav, sicaf, sicafi)", *R.G.F.* 1995, 79-92.
  - DE VIRON, A. en MALVAUX, B., "La Sicafi. Un nouveau véhicule à l'usage des investisseurs immobiliers", *R.G.F.* 1995, 252-261.
  - PARAMORE, J.E., "La Sicaf immobilière (SICAFI) – Aspects juridiques et fiscaux", *Bank. Fin.* 1996, afl. 2, 84-98.
  - GHERET, D., "La fiscalité des placements collectifs (Sicav, SIC, Sicafi, Pricav)", *R.G.F.* 2000, afl. 5, 143-177.
  - LAMON, H. en CHALOT, M., "La pricaf privée: solution belge pour le capital à risque", *R.G.F.* 2003, afl. 8, 12-20.

<sup>1726</sup> *Fiskoloog* 2007, afl. 1092, 1.

Beleggingsvennootschappen (als bedoeld in de artikelen 14, 19, 24, 99, 106 en 119 van de wet van 20 juli 2004) en organismen voor de financiering van pensioenen zijn slechts belastbaar op het totaal van de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen (men spreekt ook over de 'vrijwillige' voordelen) en van de niet als bedrijfskosten aftrekbare uitgaven en kosten, andere dan waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen. In voorkomend geval is eveneens een aanslag geheime commissielonen verschuldigd.

Doordat bedoelde beleggingsvennootschappen en organismen eigenlijk niet echt belastbaar zijn op de door hen genoten inkomsten, gelden ook niet de regels inzake aftrek van definitief belaste inkomsten, noch inzake verrekening van een buitenlands belastingkrediet. Om te vermijden dat de bijzondere belastbare basis tot gevolg zou hebben dat sommige voorheffingen onverrekenbaar zouden worden, werd bepaald dat artikel 123 van het KB/WIB92 niet van toepassing is. Dit artikel bepaalt immers dat de roerende voorheffing enkel verrekend mag worden in de mate en voor zover zij betrekking heeft op inkomsten die in de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting zijn opgenomen.

Tenslotte kunnen de beleggingsvennootschappen en organismen niet genieten van het verlaagd tarief inzake vennootschapsbelasting.

Een bijzondere vorm van beleggingsinstellingen vormen het Prifonds en de (openbare) privak, zijnde het Belgische fonds respectievelijk de Belgische vennootschap voor belegging in niet-genoteerde vennootschappen en in groei-bedrijven, die als uitsluitend doel heeft de collectieve belegging in toegelaten financiële instrumenten uitgegeven door niet-genoteerde vennootschappen en groei vennootschappen. Het reglementaire kader werd gecreëerd door het koninklijk besluit van 18 april 1997. De fiscale aspecten zijn terug te vinden in de wet van 16 april 1997 houdende diverse fiscale bepalingen. Een openbare privak moet door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen worden erkend en is verplicht haar aandelen op de beurs te verhandelen.

Bij wet van 22 april 2003 werd de private privak in het leven geroepen; dit is een niet-beursgenoteerde ('private') vennootschap met als doel het aanmoedigen van beleggingen in risicodragend kapitaal door private beleggers. Een private privak moet bij de FOD Financiën haar inschrijving aanvragen en wordt opgericht voor maximum twaalf jaar.

Net zoals alle andere erkende collectieve beleggingsvennootschappen wordt de private privak op forfaitaire basis belast. Zij is enkel belastbaar op (i) de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen, (ii) de niet als bedrijfskosten aftrekbare uitgaven en kosten (andere dan waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen) en de vergoedingen voor ontbrekende coupon in zake aandelenleningen.

De bijzondere forfaitaire belastbare basis wordt buiten spel gezet voor het belastbaar tijdperk waarin een private privak bepaalde verplichtingen niet meer nakomt. Alsdan wordt de private privak onderworpen aan het gemeenrechtelijk regime vennootschapsbelasting. Reserves die voordien onder het specifieke regime werden gevormd worden dan beschouwd als belaste reserves in de mate dat ze voorkomen uit gerealiseerde meerwaarden of ontvangen dividenden, en als vrijgestelde reserves indien het reserves zijn die op een afzonderlijke passiefrekening geboekt zijn en die geen grondslag vormen voor de winstberekening van het belastbare tijdperk indien en in zover deze voorwaarden niet langer nageleefd worden.

Hoewel de private privak onderworpen is aan vennootschapsbelasting, is het fiscale regime toepasselijk op de private privak zodanig georganiseerd dat het vehikel in de praktijk de facto als fiscaal transparant kan worden beschouwd, meer bepaald door de toekenning of organisatie van een aantal bijzondere fiscale regels die voor de private privak resulteren in een

passende fiscale behandeling<sup>1727</sup>:

- het bijzonder regime van vennootschapsbelasting voor de beleggingsinstelling zelf;
  - het feit dat er geen deelnemingsvereiste noch immobiliseringsvereiste is voor inkomsten die worden verkregen, verleend of toegekend door de private privak;
  - vrijstelling van de gerealiseerde meerwaarden op aandelen voor investeringen door en in de private privak;
  - voor de inkomsten die de private privak zelf uitkeert wordt ongeacht de verkrijger afgezien van de inning van roerende voorheffing op het gedeelte van de uitgekeerde inkomsten dat afkomstig is van verwezenlijkte meerwaarden op aandelen;
- art. 21 2° WIB92
- uitsluiting van de heffing van roerende voorheffing op de liquidatieboni en inkoopboni (art. 21 2° WIB92).

### § 3. FISCALE STEUNMAATREGELEN VOOR DE ZEESCHEEPVAART

1544,13

- Wetgeving
- Programmawet 2 augustus 2002, *B.S.* 29 augustus 2002.
  - Programmawet 27 december 2004, *B.S.* 31 december 2004, ed. 2.
  - KB 7 mei 2003, *B.S.* 9 mei 2003, ed. 2.
  - Mededeling Commissie C (2004) 43 - Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, *P.B. C.*, afl. 13, 17 januari 2004.
- Bibliografie
- VAN ROMPAEY, P., "Fiscale behandeling van de winsten uit zeescheepvaartactiviteiten: een aantrekkelijk stelsel?", *A.F.T.* 2007, afl. 10, 19-42.

1544,14

De programmawet van 2 augustus 2002 voerde een zogenaamde tonnagebelasting in voor winst uit zeescheepvaart. De tonnagebelasting is een forfaitaire vaststelling van de belastbare grondslag aan de hand van de tonnage van de zeeschepen.

Met het oog op de toepassing van de regeling inzake tonnagebelasting, wordt winst uit zeescheepvaart als volgt omschreven:

- de winst uit de exploitatie van een zeeschip varend onder de vlag van een lidstaat van de Europese Unie voor het vervoer van goederen of personen alsmede alle activiteiten die direct samenhangen met deze exploitatie op internationale zeeroutes, op routes van en naar installaties op zee bestemd voor de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen. Van de voorwaarde te varen onder de vlag van een lidstaat van de Europese Unie wordt echter afgezien mits aan de voorwaarden van de communautaire richtsnoeren betreffende de staatssteun voor het zeevervoer is voldaan;
- de winst uit de exploitatie van een zeeschip varend onder Belgische vlag voor het vervoer van opgebaggerd materiaal over volle zee uit de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen op zee wanneer de werkzaamheden van dat zeeschip voor meer dan 50 % van de bedrijfstijd tijdens het belastbaar tijdperk bestaat uit het vervoer van zulk opgebaggerd materiaal over volle zee;
- de winst uit de exploitatie van een zeeschip varend onder Belgische vlag wanneer meer dan 50 % van de door dat zeeschip werkelijk verrichte activiteit tijdens het belastbaar tijdperk bestaat uit het verrichten van sleepvaart op volle zee die als zeevervoer kan worden aangemerkt.

<sup>1727</sup> Cf. M. TAEYMANS en C. DOUTREMONT, "De private privak", *T.R.V.* 2004, afl. 3, 194-218, *err.* *T.R.V.* 2004, afl. 4, 264.

Er is exploitatie van een zeeschip indien:

- de belastingplichtige eigenaar is, mede-eigenaar of rompbewerchter van een zeeschip dat in belangrijke mate in België wordt beheerd, en dat hij zelf niet in rompbewerchting heeft gegeven; of
- de belastingplichtige in België hoofdzakelijk het commerciële beheer van een zeeschip verricht voor een andere belastingplichtige, mits het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen waarvoor hij dit commerciële beheer verricht niet meer bedraagt dan driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die hij beheert op een wijze als bedoeld in lid a, waarbij zeeschepen in mede-eigendom voor hun volledige tonnenmaat meetellen indien die mede-eigendom minstens 5 % belooft; of
- de belastingplichtige in België een zeeschip in tijd- of reischarter houdt, mits het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die hij in tijd- of reischarter houdt niet meer bedraagt dan driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die hij beheert op een wijze als bedoeld in lid a, waarbij zeeschepen in mede-eigendom voor hun volledige tonnenmaat meetellen indien die mede-eigendom minstens 5 % belooft.

Alleen Belgische vennootschappen of Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen kunnen de toepassing van deze tonnagebelasting vragen, zelfs voor een apart gecreëerde divisie zeescheepvaart. Zij moeten daartoe een verzoek indienen bij de belastingadministratie, die hierover een beslissing neemt binnen een termijn van drie maanden. Bij inwilliging zal het forfaitair stelsel gelden voor een periode van 10 jaar die volgt op het jaar waarin het verzoek is ingediend. Deze periode kan verlengd worden met telkens 10 jaar.

Per schip, per dag en per 100 nettoton wordt de winst van het belastbaar tijdperk uit de zeescheepvaart als volgt vastgesteld:

- 1,00 EUR voor de schijf tot 1 000 nettoton;
- 0,60 EUR voor de schijf van 1 000 tot 10 000 nettoton;
- 0,40 EUR voor de schijf van 10 000 tot 20 000 nettoton;
- 0,20 EUR voor de schijf van 20 000 tot 40 000 nettoton;
- 0,05 EUR voor de schijf boven 40 000 nettoton.

Het tarief van 0,05 % per 100 ton boven de 40 000 nettoton is slechts van toepassing:

- ofwel op zeeschepen die in nieuwe staat zijn verkregen;
- ofwel op zeeschepen met een ouderdom van minder dan vijf jaar die vanaf de oplevering gedurende de gehele periode die onmiddellijk voorafgaat aan het belastbaar tijdperk waarin voor het eerst de in België belastbare winst overeenkomstig het eerste lid op forfaitaire wijze wordt vastgesteld, onder de vlag van een land dat geen lidstaat is van de Europese Unie zijn geregistreerd;
- ofwel op zeeschepen met een ouderdom van tenminste vijf jaar die gedurende de vijf jaar die onmiddellijk voorafgaan aan het belastbaar tijdperk waarin voor het eerst de in België belastbare winst overeenkomstig het eerste lid op forfaitaire wijze wordt vastgesteld, onder de vlag van een land dat geen lidstaat is van de Europese Unie zijn geregistreerd.

De tonnagebelasting geldt ook (op verzoek) voor de belastbare winst die men verkrijgt uit het beheer van zeeschepen voor rekening van derden, op voorwaarde dat de belastingplichtige het volledige bemannings- en technisch beheer van het zeeschip voor rekening van derden verzekert, en de volle verantwoordelijkheid van de eigenaar overneemt voor de exploitatie van het zeeschip en alle aan de eigenaar opgelegde verplichtingen inzake veiligheid en voorkoming van verontreiniging.

Meerwaarden en minderwaarden op zeeschepen die onderworpen zijn aan de regeling zoals omschreven in deze afdeling worden geacht begrepen te zijn in de forfaitaire vastgestelde winst.

Verliezen van de zeescheepvaartdivisie van vorige belastbare tijdperken (d.w.z. van vóór de periode van de forfaitaire tonnagebelasting) kunnen niet worden afgetrokken van de winst die in de daaropvolgende jaren onder toepassing van de tonnagebelasting wordt vastgesteld. De vorige verliezen kunnen pas na afloop van de periode van de forfaitaire belasting met latere winsten verrekend worden.

Voor wie *niet opteert* voor de tonnagebelasting gelden de volgende bijzondere fiscale maatregelen:

- bijzondere afschrijvingsregels voor investeringen in nieuwe zeeschepen, delen in mede-eigendom van nieuwe zeeschepen en zogenaamde scheepsaandelen in nieuwe zeeschepen (20 % voor het boekjaar van ingebruikneming, 15 % voor ieder van de volgende twee boekjaren en 10 % per boekjaar tot volledige afschrijving); dezelfde afschrijvingsregels kunnen worden toegepast voor zeeschepen die niet in nieuwe staat zijn verkregen wanneer deze schepen voor het eerst in het bezit van een Belgische belastingplichtige komen; het stelsel van de bijzondere afschrijvingsregels geldt enkel voor schepen die uitsluitend gebruikt worden voor zeescheepvaart-activiteiten;
- de meer- en minderwaarden op zeeschepen die aan de tonnagebelasting onderworpen zijn, worden geacht begrepen te zijn in de forfaitaire winst. Om andere belastingplichtigen niet te discrimineren voorziet de wet onder de volgende voorwaarden dat de meerwaarden op zeeschepen vrijgesteld zijn: (1) de vervreemde zeeschepen moeten sedert meer dan vijf jaar de aard van vaste activa hebben; (2) de verkoopwaarde moet herbelegd worden in zeeschepen, delen in mede-eigendom in zeeschepen, in scheepsaandelen of in aandelen van een vennootschap/scheepsexploitant met zetel in de Europese Unie; (3) de herbelegging moet gebeuren uiterlijk bij de stopzetting van de beroepswerkzaamheid en binnen vijf jaar te rekenen vanaf de eerste dag van het belastbaar tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt of vanaf de eerste dag van het voorlaatste belastbaar tijdperk dat de verwezenlijking van de meerwaarde voorafgaat; (4) de onaantastbaarheidsvoorwaarde moet worden nageleefd; (5) bij de belastingaangifte moet een speciale opgave worden gevoegd;
- een investeringsaftrek van 30 % van de aanschaffingsprijs bij de aanschaf van nieuwe zeeschepen of tweedehandse zeeschepen die voor het eerste in het bezit komen van een Belgische belastingplichtige.

### Hoofdstuk III

---

## Berekening van de belasting

### Afdeling I.

#### **Gewoon stelsel**

**1545**

**art. 215-218 WIB92**

Het gewone stelsel van aanslag wordt geregeld door de artikelen 215 tot 218 WIB92.

Met de vennootschapsbelasting berekend overeenkomstig de hierna vermelde regels, wor-

den een aantal voorheffingen verrekend (roerende voorheffing, forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting, ...).

## § 1. BASISTARIEF

1546

art. 215 WIB92

Bibliografie – VERBANCK, P., "De nieuwe tariefstructuur", in *De langverwachte hervorming van de vennootschapsbelasting*, A.F.T. 2003, Speciale uitgave, 4-38.

Het tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt 33 % (exclusief aanvullende crisisbijdrage).

1547

art. 215 WIB92

Wanneer het belastbaar inkomen niet meer bedraagt dan 322 500 EUR, wordt de belasting als volgt vastgesteld:

- op de schijf van 0 EUR tot 25 000 EUR: 24,25 % (exclusief aanvullende crisisbijdrage);
- op de schijf van 25 000 EUR tot 90 000 EUR: 31 % (idem);
- op de schijf van 90 000 EUR tot 322 500 EUR: 34,50 % (idem).

Dit verminderd tarief geldt echter niet:

- voor vennootschappen waarvan de aandelen ten minste voor de helft in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen (deze uitzondering geldt niet voor de coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie erkend werden); het is de administratie die moet bewijzen dat de vennootschap zich in die toestand bevindt.

Het bezit van minstens de helft van de aandelen wil zeggen dat het om de helft van het aantal moet gaan<sup>1728</sup>.

Indien echter geen zekerheid kan worden bekomen omtrent het feit of de bewijzen van deelgerechtigdheid van een vennootschap ten minste voor de helft in het bezit van andere vennootschappen zijn, mag om die reden het verminderde tarief inzake Ven.B. niet zonder meer worden geweigerd.

De taxatieambtenaren dienen echter de toepassing van het verminderde aanslagtarief bondig te verantwoorden. Dit kan gebeuren door middel van een in het aanslagdossier te rangschikken nota waarin wordt aangetoond dat de hier boven voorgeschreven navoringen met de nodige ernst werden verricht.

Een 'Familienstiftung' die onder het Liechtensteins recht valt is geen vennootschap en de aandelen die zij in een Belgische vennootschap bezit, maken bijgevolg geen deel uit van de aandelen die in het bezit zijn 'van één of meer andere vennootschappen'<sup>1729</sup>. Indien de aandelen werden gecertificeerd, d.w.z. dat de aandeelhouder de eigendom van zijn aandelen heeft overgedragen aan een rechtspersoon – een administratiekantoor – in ruil voor certificaten, dan dient, aldus de minister van Financiën, rekening te worden gehouden met de hoedanigheid van de certificaathouders en niet met die van de houders van de onderliggende aandelen (het administratiekantoor). Dit blijkt uit het Beknopt Verslag Kamercommissie Financiën en Begroting van 12 maart 2003 (Com. 1012, 9).

<sup>1728</sup> Vr. nr. 320 DALEM, Vr. & Antw. Senaat 1984-85, 25 juni 1985, 1809.

<sup>1729</sup> Brussel 28 februari 1985, F.J.F., No. 85/181, 299, A.F.T. 1985, 166, noot P. VANHAUTE, J.D.F. 1985, 177.

Een vennootschap met een sociaal oogmerk waarvan de aandelen voor meer dan 50 % gehouden worden door een aan de rechtspersonenbelasting onderworpen vzw kan ook genieten van het stelsel van de verlaagde opklimmende tarieven<sup>1730</sup>;

- voor zgn. ‘financiële vennootschappen’, andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die aandelen<sup>1731</sup> bezitten waarvan de beleggingswaarde meer bedraagt dan 50 %, hetzij van de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal, hetzij van het gestorte kapitaal verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden. Waar deze regel vroeger over de waarde van ‘deelnemingen’ sprak en er aldus een inhoudelijke onzekerheid bestond<sup>1732</sup> bracht de wetgever met ingang van aanslagjaar 1999 duidelijkheid door louter te verwijzen naar de indicatieve waarden van de ‘aandelen’, waardoor zowel de financiële vaste activa als de geldbeleggingen in aanmerking dienen te worden genomen<sup>1733</sup>. De waarde van de aandelen en het bedrag van het gestorte kapitaal, de reserves en de meerwaarden moeten worden genomen de dag waarop de vennootschap, die de aandelen bezit, haar jaarrekening heeft opgesteld. Om te bepalen of de grens van 50 % overschreden is, worden de aandelen, die minstens 75 % vertegenwoordigen van het gestorte kapitaal van de emitterende vennootschap, niet in aanmerking genomen;
- voor vennootschappen, waarvan de dividenduitkering meer dan 13 % van het gestorte kapitaal bedragen bij het begin van het belastbaar tijdperk<sup>1734</sup>. Daar waar de geherkwalificeerde interesten van rentegevende voorschotten als dividenden bij de uitgekeerde winst worden meegerekend, blijven de kwalificerende rentegevende voorschotten zelf buiten de basis waarop de 13 %-grens wordt berekend<sup>1735</sup>;

art. 215 lid 3 4° WIB92

- voor vennootschappen, andere dan door de Nationale Raad voor de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die ten laste van het resultaat van het belastbaar tijdperk niet aan ten minste één van hun bedrijfsleiders een bezoldiging hebben toegekend die gelijk is aan of hoger dan het belastbaar inkomen van de vennootschap, wanneer die bezoldiging minder bedraagt dan 36 000 EUR. Er bestaat controverse in de rechtspraak met betrekking tot de vraag of deze bepaling enkel kan gelden t.a.v. natuurlijke personen, dan wel ook voor bestuurders-vennootschappen<sup>1736</sup>. Voor de kwalificatie als bedrijfsleider als bedoeld in artikel 32 van het WIB92 komen niettemin alleen natuurlijke personen in aanmerking. Ingeval van statuutwisseling (van werknemer naar bedrijfsleider, e.o.) binnen hetzelfde jaar, worden voorts enkel de bezoldigingen die worden toegekend aan be-

1730

Vr. nr. 1179 VISEUR 7 januari 1998, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-98, nr. 123, 16994, *Bull. Bel.*, afl. 784, 1592.

1731

Daartoe behoren ook de aandelen van gemeenschappelijke beleggingsfondsen: Vr. nr. 683 DE CLIPPELE 13 september 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-94, 7635.

1732

Antwerpen 12 juni 1995, *F.J.F.*, No. 95/184 (verwijzing ter zake naar de boekhoudwetgeving); Antwerpen 21 oktober 1997, *F.J.F.*, No. 98/48 (verwijzing naar de aandelen die werden geboekt onder de rubriek ‘financiële vaste activa’).

1733

Circ. Nr. AFZ/99-0390, 16 augustus 1999, nr. 40; X, “Verlaagd tarief en deelnemingen: uitstel”, *Fiscoloog* 1999, afl. 693, 3.

1734

Wat onder gestorte kapitaal dient te worden verstaan ingeval van kapitaalvermindering na een belastingvrije reorganisatie, blijkt uit Brussel 24 december 1991, *A.F.T.* 1992, 184, noot G. JORION, *F.J.F.*, No. 92/139, 262. Zie ook: Brussel 14 mei 1991, *Bull. Bel.*, afl. 721, 2986. Het arrest van Brussel van 24 december 1991 werd vernietigd door Cass. 10 december 1992, *J.D.F.* 1993, 33, *A.F.T.* 1993, 217, noot R. BELTJENS.

1735

Deze werkwijze houdt volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) geen schending van het gelijkheidsbeginsel in: Arbitragehof 29 maart 2000, *F.J.F.*, No. 2000/165.

1736

Gent 28 september 2000, *T.F.R.* 2001, afl. 193, 34, noot W. DEFOOR; Brussel 20 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 908, 11. *Contra*: Antwerpen 13 april 1999, *F.J.F.*, No. 99/69; Antwerpen 11 februari 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 14, 5-6, *Fiscoloog* 2003, afl. 886, 9 (het hof van beroep van Antwerpen maakt geen onderscheid tussen bestuurders-natuurlijke personen en bestuurders-vennootschappen).

drijfsleiders weerhouden ter berekening van de grens van 36 000 EUR<sup>1737</sup>.

art. 31 en 32 WIB92

Maar onder de 'bezoldiging' van een bedrijfsleider moeten niet enkel de eigenlijke bedrijfsleidersbezoldigingen (art. 32 WIB92) worden begrepen. Ook de werknemersbezoldigingen (art. 31 WIB92) vallen er onder, die een persoon ontvangt, die in de vennootschap tegelijkertijd een onbezoldigd mandaat als bestuurder bekleedt<sup>1738</sup>. En zelfs de baten, die een persoon ontvangt van de vennootschap, waarin hij tevens bestuurder is, ressorteren daaronder<sup>1739</sup>.

Tenslotte wordt soms de vraag gesteld of men rekening mag houden met een bezoldiging die de algemene vergadering heeft beslist toe te kennen, doch waarvan het daadwerkelijke tijdstip van betaling door de algemene vergadering nog niet werd vastgesteld. De rechtbank van eerste aanleg te Hasselt beantwoordde de vraag positief<sup>1740</sup>.

- voor vennootschappen die deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort.
- voor de beleggingsvennootschappen bedoeld in artikel 6 wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, alsmede voor de organismen voor de financiering van pensioenen, bedoeld in artikel 8 wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening, in de mate dat artikel 185bis § 1 van het WIB92, toepassing vindt.

## § 2. GUNSTTARIEF VOOR OPNEMING VAN VRIJGESTELDE RESERVES

1547,40

Art. 519ter WIB92

Voor de aanslagjaren 2008 tot 2010 wordt het tarief van de vennootschapsbelasting verlaagd tot 16,5 % (aanslagjaar 2008), 20,75 % (2009) of 25 % (2010).

Dit gunsttarief is van toepassing op alle belastbare opnemingen van vrijgestelderreserves die betrekking hebben op vrijgestelde verwezenlijkte meerwaarden waarvoor de onaantastbaarheidsvoorwaarde is nageleefd en die niet hoger zijn dan het totale bedrag van die meerwaarden die bestonden op het einde van het belastbaar tijdperk dat aan het aanslagjaar 2004 is verbonden. Het verlaagd tarief geldt ook voor de belastbare opnemings van de investeringsreserve, die voor het aanslagjaar 1982 is aangelegd.

Er is bovendien een verdere verlaging van het tarief vennootschapsbelasting tot 10 % (2008), 12 % (2009) of 14 % (2010), indien en in de mate dat de vennootschap tijdens één van de betrokken aanslagjaren bepaalde investeringen doet.

## § 3. BELASTINGKREDIET

1547,50

<sup>1737</sup> Vr. nr. 16 VAN DE CASTEELE 1 september 1999, *Vr. & Antw. Kamer* 1999-2000, nr. 4, 25 oktober 1999, 362, *Bull. Bel.*, afl. 799, 3946, X, "statuutwissel en de 1 miljoen F-regel: welke inkomsten?", *Fiscoloog* 1999, afl. 729, 8.

<sup>1738</sup> Arbitragehof 16 februari 2005 (prejudiciële vraag), *A.A.* 2005, afl. 1, 411, *B.S.* 8 april 2005, 14793, *F.J.F.*, No. 2005/166, 602.

<sup>1739</sup> Arbitragehof 22 november 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 321, 362.

<sup>1740</sup> Rb. Hasselt 23 november 2005, *T.F.R.* 2006, 614; I. VAN DE WOESTEYNE, "noot onder Brussel 26 oktober 2005", *T.F.R.* 2006, 617.



**art. 289quater- 289novies, 292bis en  
530 WIB92**

Vennootschappen kunnen, onder bepaalde voorwaarden, genieten van een belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling. Het belastingkrediet kan ineens worden genoten dan wel gespreid worden in de tijd.

Het belastingkrediet is gelijk aan een bepaald percentage toegepast op een deel van de aanschaffings- of beleggingswaarde van bepaalde activa en kan met de door de vennootschap verschuldigde vennootschapsbelasting worden verrekend.

Indien een bepaald aanslagjaar geen of onvoldoende belasting oplevert, kan het krediet worden overgedragen naar de volgende 4 aanslagjaren. Er worden echter maxima gesteld, wat het gebruik betreft van het bedrag van het naar elk van de volgende aanslagjaren overgedragen bedrag. Tevens geldt een bepaalde volgorde van verrekening.

Er gelden tenslotte bijzondere regels in het geval de controle van een vennootschap, die beschikt over een overgedragen belastingkrediet, wordt verworven of overgedragen. Maar ook in gevallen van bedrijfsreorganisatie (inbreng bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid of algemeenheid van goederen, fusie of splitsing).

**§ 4. BIJZONDERE TARIEVEN**

1548

De belastingvoet is vastgesteld op:

- 1° 21,5 % (exclusief crisisbijdrage) voor de Belgische dienst voor bedrijfsleven en landbouw;
- 2° 16,5 % (idem) voor wat de belastbare bedragen betreft bij een in de artikel 210, § 1, 5° en 211, § 1, derde lid van het WIB92 bedoelde verrichting, te weten a) de erkenning van een vennootschap als vastgoedbeleggingsvennootschap met vast kapitaal door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen (art. 210 § 1 5° WIB92); en b) een fusie, een splitsing of een met fusie gelijkgestelde verrichtingen, waaraan een erkende vastgoedbeleggingsvennootschap met vast kapitaal deelneemt (art. 211 § 1 lid 3 WIB92).
- 3° 5 % (idem) voor:
  - de plaatselijke handelsvennootschappen en de gewestelijke of beroepsverenigingen van die vennootschappen die tot uitvoering van het statuut van de NV Beroepskrediet krediet voor ambachtsoutillage mogen verstrekken;
  - de vennootschappen voor huisvesting als vermeld in artikel 216, 2°, b) van het WIB92.

art. 210 § 1 5°, 211 § 1 lid 3 WIB92

**§ 5. VERMEERDERING INGEVAL GEEN OF ONTOEREIKENDE VOORAFBETALINGEN  
GEDAAN ZIJN**

1550

art. 218 § 1 WIB92

De belasting die, berekend werd volgens de hoger vermelde regels, wordt vermeerderd op dezelfde wijze als de personenbelasting wanneer er geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan (art. 218 § 1 WIB92). Evenwel wordt de herleiding van de debet- en creditintresten naar 90 % van hun bedrag i.v.m. niet-verantwoorde kosten hier niet toegepast.

Evenmin wordt de belasting naar 106 % verhoogd. Door invoering van een aanvullende crisisbijdrage wordt de berekeningsgrondslag evenwel verhoogd tot 103 % van de rijksbelasting. Op de belasting, verschuldigd m.b.t. vergoedingen, ontvangen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst, wordt evenwel geen vermeerdering toegepast<sup>1741</sup>.

art. 218 § 2 WIB92

Vennootschappen die in aanmerking komen voor het verlaagd opklimmend tarief van artikel 215, lid 2 van het WIB92 zijn geen vermeerdering verschuldigd gedurende de eerste drie boekjaren vanaf de oprichting ervan (art. 218 § 2 WIB92).

## Afdeling II.

### Afzonderlijke aanslag geheime commissielonen

- Bibliografie – Circ. 30 januari 1995, *Bull. Bel.*, afl. 748, 995.  
 – VAN GOMPEL, J., "De afzonderlijke aanslag op de geheime commissielonen anno 2000", *T.F.R.* 2000, 546-563.

**1553**

Een afzonderlijke aanslag<sup>1742</sup> wordt gevestigd op kosten zoals bedoeld in artikel 57 van het WIB92 en de voordelen van alle aard zoals bedoeld in de artikelen 31, lid 2, 2° van het WIB92 en 32, lid 2, 2° van het WIB92 die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave. Een afzonderlijke aanslag wordt daarenboven gevestigd op de verdoken meerwinsten die niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden (met uitzondering van de meerwaarden en overwaarderingen zoals bedoeld in art. 24, lid 1, 2° tot 4° WIB92) en op de in artikel 53, 24° van het WIB92 bedoelde financiële voordelen of voordelen van alle aard (kosten in verband met omkoping<sup>1743</sup>). Het tarief van deze afzonderlijke aanslag is vastgesteld op 300 % (te verhogen met de crisisbijdrage). Deze kosten blijven wel aftrekbaar in de vennootschapsbelasting, net zoals de aanslag zelf<sup>1744</sup>. Gelet op artikel 206 van het KB/WIB92 is het aanslagjaar waarvoor de bijzondere aanslag moet worden gevestigd, het aanslagjaar waarin de niet verantwoorde kost als beroepskost werd aangenomen<sup>1745</sup>.

Met deze bijzondere afzonderlijke aanslag worden geen voorheffingen verrekend.

Uit de wettekst blijkt duidelijk dat de aanslag geheime commissielonen veronderstelt dat de betreffende commissielonen, erelonen, enz. in hoofde van de genietter als beroepsinkomen belastbaar zijn. Sinds de wetwijziging in 2006<sup>1746</sup> (van toepassing voor de vanaf 1 januari 2006 betaalde of toegekende commissies, makelaarslonen, ...) is het van geen belang of deze beroepsinkomsten in België dan wel in het buitenland belastbaar zijn.

Wat de voordelen van alle aard betreft, aanvaardt de administratie dat de verstrekker van het voordeel de kostprijs van het voordeel (btw inbegrepen) op de fiche vermeldt. In het ver-

<sup>1741</sup> Brussel 6 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/286 en *Fisc. Koer.* 1997, 257, noot I. BEHAEGHE.

<sup>1742</sup> Art. 219 WIB92.

<sup>1743</sup> *Fiscoloog* 2006, afl. 1042, 1.

<sup>1744</sup> Art. 197 en 198 lid 1 1° WIB92.

<sup>1745</sup> Rb. Antwerpen 16 juni 2006, *Fiscoloog* 2007, afl. 1056, 12.

<sup>1746</sup> Nieuw art. 57 1° WIB92 zoals aangepast door art. 42 wet 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen, *B.S.* 28 juli 2006.

leden bestond er controverse<sup>1747</sup> over het feit of een voordeel van alle aard aan de afzonderlijke aanslag kon onderworpen worden als zij geen daadwerkelijke uitgave of last betekent voor de toekennende vennootschap. Door een wetwijziging van 2006<sup>1748</sup> wordt in artikel 219 van het WIB92 nu ook expliciet verwezen naar voordelen van alle aard, wat aan deze controverse een einde maakte<sup>1749</sup>.

Wat betreft de kosten, vermeld in artikel 57 van het WIB92 of de voordelen van alle aard, vermeld in de artikelen 31, lid 2, 2<sup>o</sup>, en 32, lid 2, 2<sup>o</sup> van het WIB92 is de bijzondere aanslag niet van toepassing indien de vennootschap aantoonbaar is in een door de genietter regelmatig ingediende aangifte. Volgens het antwoord van de staatssecretaris voor Financiën op een mondelinge parlementaire vraag, is de regeling 'ingevolge administratieve soepelheid', ook van toepassing in de rechtspersonenbelasting<sup>1750</sup>.

In de commentaar op het WIB92 staat de administratie toe dat geen individuele fiches en samenvattende opgaven moeten worden opgemaakt in een aantal gevallen:

- wanneer de genietter onderworpen is aan de Boekhoudwet (wet 17 juli 1975) en hij krachtens de btw-wetgeving verplicht is (regelmatige<sup>1751</sup>) facturen uit te reiken<sup>1752</sup>.
- bedragen of voordelen waarvan het totaalbedrag per jaar en per verkrijger niet meer bedraagt dan 125 EUR.
- handelsristorno's die rechtstreeks in mindering worden gebracht op de facturen betreffende de leveringen waarop de ristorno's betrekking hebben wanneer die facturen, met deze verminderingen, in de boeken worden ingeschreven. In dit verband moet worden aangestipt dat het hof van beroep te Brussel bij arrest van 13 juni 2001<sup>1753</sup> oordeelde dat de formaliteiten van artikel 57 van het WIB92 moeten worden vervuld door een groot-handelaar in geneesmiddelen die handelsristorno's toekent in de vorm van gratis producten. De tolerantie voorzien door *Com. IB. 1992, nrs. 57/62 e.v.* is, aldus het hof, enkel relevant voor handelsristorno's in geld en niet voor handelsristorno's onder de vorm van gratis producten.
- de bepaalde vergoedingen die betaald of toegekend worden aan niet-inwoners en bovendien niet worden verkregen door een inrichting waarover deze personen in België beschikken (hier is dan individuele fiche 281.30 en samenvattende opgave 325.30 vereist)

Dat de aanslag geheime commissielonen geen onderscheid maakt al naar gelang de bijzondere verantwoordingsplicht al dan niet opzettelijk niet wordt nageleefd, is volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) niet in strijd met het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel<sup>1754</sup>. Toch besliste de rechtbank van eerste aanleg van Brussel op 19 april 2006<sup>1755</sup> dat aan een belastingplichtige die het slachtoffer geworden is van een verduistering

<sup>1747</sup> Antwerpen 10 november 1998, *F.J.F.*, No. 99/76; Rb. Antwerpen 30 mei 2003, *T.F.R.* 2004, 123; Gent 16 maart 2004, *F.J.F.*, No. 2005/165; Rb. Antwerpen 21 oktober 2005, *Fiscoloog*, afl. 1013, 12; Rb. Antwerpen 4 november 2005, *F.J.F.* No. 2006/224; Rb. Brussel 16 september 2005, *Fisc. Koer.* 2006, 413.

<sup>1748</sup> Art. 19 en 20 programmawet I 27 december 2006, *B.S.* 28 december 2006.

<sup>1749</sup> T. JANSEN, "Programmawet geeft fiscus meer armslag", *Fisc. Act.* 2006, afl. 39, 5, *Fiscoloog* 2006, afl. 1050, 2; G. POPPE, "Naar een nieuwe uitbreiding van de toepassingsfeer van de aanslag voor geheime commissielonen?", *Fiscalnet, Weekoverzicht* 3 februari 2007.

<sup>1750</sup> Beknopt Verslag Kamercommissie Financiën 13 juni 2006, COM 996, 2.

<sup>1751</sup> Gent 12 juni 2007, *Fiscoloog*, afl. 1089, 12.

<sup>1752</sup> *Com. IB. 1992, nr. 57/62, e.v.*

<sup>1753</sup> *F.J.F.*, No. 2001/195.

<sup>1754</sup> Arbitragehof 19 februari 2003, nr. 28/2003, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. ARB 03/10.

<sup>1755</sup> Rb. Brussel 19 april 2006, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. 13106/ 271.

van kasgelden door leden van zijn personeel, geen bijzondere aanslag kan worden opgelegd aangezien de bedragen niet vrijwillig waren betaald of toegekend.

De bijzondere aanvullende aanslag is bij de wet van 4 mei 1999 ook van toepassing verklaard op de 'verdoken meerwinsten'. De administratie definieert verdoken meerwinsten als "de door de administratie vastgestelde winsten die niet zijn begrepen in het boekhoudkundig resultaat van de vennootschap en daarom evenmin onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden"<sup>1756</sup>. De toepassing van de bijzondere aanslag op de verdoken meerwinsten neutraliseert een belangrijke rechtspraak waar steeds werd geoordeeld dat de aanslag op geheime commissielonen niet van toepassing is, wanneer de administratie niet kan bewijzen dat de inkomsten het vermogen van de vennootschap hebben verlaten of het voorwerp zijn geweest van uitgaven, als bedoeld in artikel 57 van het WIB92<sup>1757</sup>. De bijzondere aanvullende aanslag wordt niet toegepast indien de vennootschap kan aantonen dat die winsten werkelijk in haar vermogen zijn gebleven en zij zo nodig haar boekhouding dienovereenkomstig aanpast<sup>1758</sup>. Evenmin wordt de bijzondere aanslag toegepast als de meerwinst met het akkoord van de betrokken bedrijfsleiders als beroepsinkomsten in hun hoofde wordt belast<sup>1759</sup>. Indien de belastingplichtige wil opteren voor één van deze uitwegen is het aangewezen dat te doen vooraleer een rechter hierover wordt gevat. Volgens het hof van beroep van Antwerpen is dergelijke correctie tijdens de gerechtelijke fase immers niet mogelijk<sup>1760</sup>.

Op grond van de vernietiging van de bepalingen over de retroactieve inwerkingtreding van deze wet<sup>1761</sup> kon worden verwacht dat de toepassing van de bijzondere aanslag op verdoken meerwinsten enkel voor de toekomst zou gelden en niet voor het verleden. In het arrest van 16 oktober 2003<sup>1762</sup> oordeelde het Hof van Cassatie echter dat verdoken meerwinsten ook voor het verleden onder de toepassing van de geheimecommissielonenaanslag vallen, op voorwaarde dat het dubbele bewijs wordt geleverd van (1) het bestaan van de verdoken meerwinsten en (2) dat de verdoken meerwinsten de vennootschap onder de vorm van bezoldigingen of beloningen verlaten hebben. Volgens bepaalde rechtspraak<sup>1763</sup> is het onmogelijk om het bewijs van beide toepassingsvoorwaarden te leveren aan de hand van vermoedens. Bij gebreke van afwijkende fiscale bepalingen moeten de vermoedens aan de vereisten van het burgerlijk recht voldoen<sup>1764</sup>. Een vermoeden moet met name steunen op een bekend feit. Het feit dat wordt aangetoond met een vermoeden is zelf geen bekend feit. Een opeenstapeling van vermoedens is op die manier onmogelijk. Met andere woorden, hoewel de taxatiediensten de belastbare winst correct kunnen bepalen aan de hand van vermoedens, kunnen ze deze niet onderwerpen aan de aanslag geheime commissielonen als er geen bekend feit voorhanden is dat toelaat te vermoeden dat deze winst de vennootschap heeft verlaten.

Door het hof van beroep te Brussel werd aan het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) de vraag voorgelegd of artikel 219 van het WIB92 de artikelen 10 en 11 van de grondwet

<sup>1756</sup> Vr. nr. 15 VAN DE CASTEELE 1 september 1999, *Vr. & Antw. Kamer* 1999-2000, nr. 16, 1772-1775.

<sup>1757</sup> Antwerpen 7 december 1999, *T.F.R.* 2000, afl. 179, 350, noot S. BULS.

<sup>1758</sup> Vr. nr. 15 VAN DE CASTEELE 1 september 1999, *Vr. & Antw. Kamer* 1999-2000, nr. 16, 1772-1775.

<sup>1759</sup> *Com. IB* 1992, nr. 219/3.

<sup>1760</sup> Antwerpen 26 september 2000, *Fiscoloog*, afl. 771, 7.

<sup>1761</sup> Arbitragehof 18 april 2001, nr. 45/2001, *B.S.* 4 mei 2001.

<sup>1762</sup> Cass. 16 oktober 2003, *Fiscoloog*, afl. 913, 6.

<sup>1763</sup> Rb. Luik 8 augustus 2006, *Fiscoloog*, afl. 1049, 13-14; Rb. Hasselt 27 juni 2007, *Fisc. Koer.* 2007, 587-591.

<sup>1764</sup> *Com. IB*. 1992, nr. 340/55.

schenkt in de uitlegging dat een bijzondere afzonderlijke aanslag van 300 % op de kosten vermeld in artikel 57 van het WIB92, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave, ongemilderd moeten worden gevestigd, zonder dat de rechter kan nagaan of door de belastingplichtige onweerslegbaar wordt aangetoond dat zowel de belastingplichtige als de genietter van de inkomsten deze erelonen regelmatig in hun respectieve boekhouding hebben opgenomen en niet wordt betwist dat de belasting werd betaald door de genietter van de inkomsten, zodat vaststaat dat de Schatkist geen enkel nadeel heeft geleden van deze nalatigheid. Deze vraag werd gesteld in het kader van een rechtszaak met betrekking tot het aanslagjaar 1995. Het antwoord van het Hof<sup>1765</sup> op deze prejudiciële vraag gesteld door het hof van beroep te Brussel is ontkennend. Er is volgens het Hof geen discriminatie vast te stellen. Hieruit moet volgens ons worden afgeleid dat ook na de wetwijziging van 27 november 2002 de mogelijkheid blijft bestaan dat het bedrag van de kosten zowel bij de vennootschap als bij de verkrijger wordt belast, namelijk indien de verkrijger het bedrag niet in zijn aangifte heeft opgenomen, maar de belastingadministratie zijn identiteit toch achterhaalt en het bedrag binnen de aanslagtermijn kan belasten.

Het Grondwettelijk Hof besliste in 2007 dat er geen discriminatie bestaat tussen belastingplichtigen in de personenbelasting en belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting, hoewel enkel deze laatste groep de bijzondere aanslag geheime commissielonen kan verschuldigd zijn<sup>1766</sup>. Het Hof deed uitspraak over de aanslagjaren 1993 en 1994 (tarief 200 %).

In een recent arrest vonniste de rechtbank van eerste aanleg van Namen dat de afzonderlijke aanslag van 300 % als een administratieve boete te beschouwen is. De rechtbank koppelde daaraan dat zij het recht heeft deze aanslag te beoordelen op zijn wettelijkheid, opportuniteit en evenredigheid. In casu oordeelde de rechtbank dat het tarief van 300 % niet in verhouding stond tot het relatief beperkte bedrag waarop de aanslag werd toegepast<sup>1767</sup>. Het is in deze belangrijk eraan te herinneren dat volgens het Hof van Cassatie de rechter louter op grond van opportuniteit en tegen wettelijke regels in geen administratieve boete kan verminderen of kwijtschelden. De rechter mag wel nagaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk<sup>1768</sup>.

Begin 2006 oordeelde het hof van beroep te Luik<sup>1769</sup> dat de aanslag geen strafrechtelijk karakter had (weliswaar sprak het hof zich uit over de aanslag aan het vroegere tarief van 200 %) aangezien zij enkel de bedoeling heeft de gederfde belasting te compenseren. De bepalingen van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens en het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten met betrekking tot het recht op een dubbele aanleg en de redelijke termijn werden dan ook niet van toepassing geacht. Het is niet uit te sluiten dat het hof nu, gezien het huidige tarief, anders zou oordelen.

De bijzondere aanvullende aanslag is niet van toepassing op:

- de sociale voordelen die ten name van de verkrijgers zijn vrijgesteld;
- de in artikel 53, 9° van het WIB92, bedoelde kosten met betwistbaar bedrijfskarakter (jacht, visvangst, enz.) wanneer het niet mogelijk is de werkelijke genietters van die uitgaven te identificeren;
- de geringe giften, bestaande uit fooien, geschenken, enz., verleend aan personen die

<sup>1765</sup> Arbitragehof 5 mei 2004, nr. 72/2004, A.A. 2004, afl. 2, 815, B.S. 30 augustus 2004, 63685, R.G.C.F. 2004, afl. 5, 39.

<sup>1766</sup> Grondwettelijk Hof 11 juni 2007, A.F.T. 2007, afl. 10, 12.

<sup>1767</sup> Rb. Namen 7 februari 2007, F.J.F., No. 2008/13.

<sup>1768</sup> Cass. 16 februari 2007, www.monKEY.be, Module Fiscale Rechtspraak, nr. C 07/1.

<sup>1769</sup> Luik 13 januari 2006, F.J.F., No. 2007/112.

- geen deel uitmaken van het personeel van de onderneming;
- de toekenningen (met inbegrip van de voordelen van alle aard) waaromtrent de vennootschap de identiteit van de verkrijger en het bedrag per verkrijger aan de administratie heeft medegedeeld doch welke de vennootschap weigert op de vereiste wijze te verantwoorden omdat die toekenningen volgens haar ten name van de verkrijger geen beroepsinkomsten zijn;
  - de kosten waarvan de echtheid en het bedrag verantwoord (zie commentaar op art. 49 van het WIB92) zijn, maar die, bijvoorbeeld wegens hun overdreven karakter, in een bepaalde mate niet als beroepskost worden aanvaard en evenmin aanleiding geven tot het belasten van een voordeel van alle aard ten name van de verkrijgers<sup>1770</sup>;
  - onderwaarderingen van de goederenvoorraad en ten onrechte als vrijgesteld geboekte en in het huidige of een vroeger belastbaar tijdperk niet belaste voorzieningen<sup>1771</sup>.

1557

art. 54 WIB92

De aanslag geheime commissielonen is niet van toepassing als de betreffende uitgaven verworpen worden op grond van artikel 54 van het WIB92<sup>1772</sup>.

Bijzondere aanslag elektriciteitsproducenten

1558

Zie *Handboek voor Fiscaal Recht Tiberghien*, editie 2003.

---

<sup>1770</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 219/3.

<sup>1771</sup> Vr. nr. 296 VAN DE CASTEELE 29 maart 2000, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, 16 oktober 2000, 5645

<sup>1772</sup> Antwerpen 29 december 1981, *F.J.F.*, No. 82/51, 83 en Antwerpen 24 december 1984, *F.J.F.*, No. 85/157, 263.



## Deel III

## Rechtspersonenbelasting

## 1570

Zoals dikwijls gebeurt in de fiscale wetgeving is de benaming 'Rechtspersonenbelasting' slecht gekozen want zij kan aanleiding geven tot verwarring: inderdaad, de Vennootschapsbelasting treft eveneens rechtspersonen. Het essentiële onderscheid tussen de Venn.B. en de R.P.B. bestaat hierin dat de Venn.B. de winsten treft van rechtspersonen die een onderneming exploiteren of die zich met winstgevendende verrichtingen inlaten, terwijl de R.P.B. de inkomsten treft van rechtspersonen die zich niet inlaten met verrichtingen met winstgevend karakter.

## 1570,10

- Bibliografie
- Circ. 16 april 1991, *Bull. Bel.*, afl. 706, 1320.
  - Circ. 1 maart 1993.
  - Circ. 3 april 1995, *Bull. Bel.*, afl. 749, 1219.
  - GAILLY, E., *La fiscalité des A.S.B.L.*, Brussel, Licap, 1997, 370 p.
  - DE SCHRIJVER, D., "De rol van de vzw in het fiscaal recht", in Jura Falconis (ed.), *De vzw naar huidig en komend recht*, Brussel, Larcier, 2000, 245 p.
  - MOHR, M. en VAN DUYSE, K., *Fiscaliteit voor pensioenfondsen en gelijkaardige instellingen*, Brussel, Larcier, 2000, 308 p.
  - VAN MERRIS, P., "De diverse inkomsten van roerende aard en de roerende inkomsten in de rechtspersonenbelasting", *A.F.T.* 1992, 208.
  - VAN MERRIS, P., "Fiscaalvriendelijk beleggen in een vzw: groei versus inkomen", *Z. Winst* 1995, 66-86.
  - DENEFF, M. en DE SCHRIJVER, D., "Juridische vormgeving en fiscaliteit van vzw en stichting na de Wet van 2/5/2002", *A.F.T.* 2003, 247.
  - DE GROOTE, E. en DEMEYERE, N., "Rechtspersonenbelasting aj. 2004. Overzicht van de nieuwigheden", *Fisc. Act.* 2004, afl. 35, 5-8.
  - PUTZEYS, W., "Rechtspersonenbelasting: rechtspraakoverzicht 2000-2005", *A.F.T.* 2006, afl. 7-8, 33-51.
  - DEMEYERE, N., "Jaaroverzicht RPB aj. 2005", *Fisc. Act.* 2005, afl. 36, 5-9.
  - DEMEYERE, N., "Jaaroverzicht RPB aj. 2006", *Fisc. Act.* 2006, afl. 35, 8-11.
  - VERSWEYVELD, P., "Jaaroverzicht RPB aj. 2008", *Fisc. Act.* 2008, afl. 31, 5-10.

## Hoofdstuk I

## Onderworpen rechtspersonen

## 1570,50

- Bibliografie
- Circ. 16 april 1991, *Bull. Bel.* 1991, afl. 706, 1320 (openbare kerkelijke instellingen).
  - DESCHRIJVER, D., 'Fiscaal statuut van de V.Z.W.', *Samsom Fiscale Monografieën*, Antwerpen, Ced.Samsom, 82-4.
  - X, *Praktijkids voor de V.Z.W.*, Brussel, Ced.Samsom, (losbladig), s.d.
  - KESTEMONT-SOUMERYN, M. en DEBOECK, K., A.S.B.L. *Vademecum des associations sans hut lucratif avec commentaire des dispositions fiscales*, Brussel Créadif, 1996, 235 p.
  - DESCHRIJVER, D., *Het fiscaal statuut van de V.Z.W. De internationale vereniging met wetenschappelijk doel en de vennootschap met een sociaal oogmerk*, Kalmthout, Biblo, 1996, 334 p.
  - DESCHRIJVER, D., "De V.Z.W. en het belastingrecht" in *De V.Z.W. gezien vanuit de praktijk*, Brugge, die Keure, 1996, 373-404.
  - VAN DEN EECKHAUT, R., "Raakpunten vennootschapsbelasting Rechtspersonenbelasting", in MAECKELBERGH, W. (ed.), *Fiscaal Praktijkboek 1995-1996 – Directe belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 277-303.
  - DEBLAUWE, R. en PEETERS, Br., *Fiscaliteit van de liefdadigheid. Belasting, vrijgevigheid en vrijwilligheid*, Gent, Larcier, 2002, 442 p.



- VAN MUYLDER, A. en VERSTAPPEN, J., “Fusies en splitsingen als structuurwijzigingen van vzw’s: civielrechtelijke, fiscale, notariële en administratiefrechtelijke aspecten”, *Z. winst.* 1990, 42-51 en 119-128.
- DE JONGHE, P. en VANHERSTRAETEN, O., “De internationale vereniging, onbekend maar niet onbemind”, *T.F.R.V.* 1992, afl. 9, 1, 3.
- DESCHRIJVER, D., “Belastbare grondslagen en tarieven in de rechtspersonenbelasting. Enkele recente wettelijke evoluties”, *A.F.T.* 1997, 201.
- BEELE, B., “De Stichting”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2002, afl. 11-12, 1.

1571

art. 220 WIB92

Aan de RPB zijn volgende drie categorieën belastingplichtigen onderworpen:

1. de Staat, de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn en de openbare kerkelijke instellingen.  
Met de Staat worden onder meer gelijkgesteld het Fonds tot vergoeding van de in geval van sluiting van ondernemingen ontslagen werknemers<sup>1773</sup> en de Commissie voor het Bank- en Financiewezen<sup>1774</sup>;
2. de rechtspersonen die, ingevolge artikel 180 van het WIB92 (zie randnr. 1465), niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen;
3. de rechtspersonen die in België hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer hebben en geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden<sup>1775</sup> of ingevolge artikel 181 en 182 van het WIB92 (zie randnr. 1466) niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Onder deze categorie horen de autonome gemeentebedrijven die geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden<sup>1776</sup>.

Het hof van beroep te Gent velde op 29 januari 2002<sup>1777</sup> een druk becommentarieerd arrest, op grond waarvan een naamloze vennootschap, waarvan de activiteit bestond uit het beheer van een onroerend familiepatrimonium, niet geacht werd een onderneming te exploiteren noch zich in te laten met verrichtingen van winstgevende aard. De betrokken naamloze vennootschap diende volgens het hof bijgevolg te worden belast in de rechtspersonenbelasting. Tot eenzelfde conclusie kwam ook de rechtbank van Brugge op 5 maart 2002<sup>1778</sup> in het geval van een burgerlijke vennootschap, die de rechtsvorm van een naamloze vennootschap had aangenomen.

Een vzw, die een licentie heeft voor het verzorgen van lokale radio-uitzendingen als niet-openbare omroep, is aan de rechtspersonenbelasting onderworpen, ook al ontvangt zij – weliswaar in bijkomende orde – een vergoeding voor het uitzenden van reclameboodschappen voor derden<sup>1779</sup>.

<sup>1773</sup> Art. 31 wet 26 juni 2002 betreffende de sluiting van ondernemingen, *B.S.* 9 augustus 2002.

<sup>1774</sup> Art. 58 wet 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, *B.S.* 4 september 2002.

<sup>1775</sup> Zie bv. Gent 22 oktober 1998, *T.F.R.* 1999, 200, noot.

<sup>1776</sup> M. VERVOORT, “Het autonoom gemeentebedrijf: een ware redder in nood?”, *A.F.T.* 2004, 17.

<sup>1777</sup> Gent 29 januari 2002, *T.F.R.* 2002, afl. 227, 813.

<sup>1778</sup> Rb. Brugge 5 maart 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 372.

<sup>1779</sup> Gent 10 september 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 869, 10.

## Hoofdstuk II

---

**Grondslag van de belasting**

---

**1572**

De verschillende soorten belastbare inkomsten vormen een ingewikkelde lijst die het voorwerp is van artikel 221 e.v. van het WIB92.

## Afdeling I.

**Ten aanzien van alle aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen****1573**

Alle in randnr. 1571 bedoelde rechtspersonen zijn belastbaar inzake:

art. 221 WIB92

- het kadastraal inkomen van hun in België gelegen onroerende eigendommen, wanneer dit kadastraal inkomen niet vrijgesteld is van onroerende voorheffing krachtens artikel 253 van het WIB92 of krachtens bijzondere wettelijke bepalingen;
- de inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen (randnr. 1048) en de in artikel 90, 5° tot 7° en 11° bedoelde diverse inkomsten (randnrs. 1308 en 1312). De beperkte vrijstellingen inzake interesten en dividenden, verleend bij toepassing van artikel 21, 5°, 21, 6° (zie respectievelijk randnrs. 1059,20 en 1050,20) en 21, 10° van het WIB92 (inzake een eerste schijf van interesten of dividenden, betaald door vennootschappen met een sociaal oogmerk), gelden niet voor de aan de R.P.B. onderworpen rechtspersonen.

art. 90 5°

WIB92

Wat de inkomsten uit onderverhuring betreft, stelt artikel 90, 5° van het WIB92 dat het dient te gaan om inkomsten, verkregen buiten elke beroepswerkzaamheid. Dit laatste wijst er op, niet dat de inkomsten uit onderverhuring dienen te kaderen binnen het maatschappelijk doel van de betrokken rechtspersoon, wel dat het verwerven van deze inkomsten op zich niet als een beroepswerkzaamheid mag kwalificeren. Zo niet zou de betreffende rechtspersoon aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, en niet aan de rechtspersonenbelasting<sup>1780</sup>.

## Afdeling II.

**Ten aanzien van rechtspersonen van de derde categorie****1574**

art. 222 WIB92

De rechtspersonen van de derde categorie (zie randnr. 1571, 3), zijn eveneens belastbaar inzake:

- a. de inkomsten van hun in het buitenland gelegen onroerende goederen, behalve indien het onroerende goederen betreft waarvan het kadastraal inkomen zou vrijgesteld zijn van onroerende voorheffing indien die goederen in België gelegen waren; het belastbare bedrag van die inkomsten wordt vastgesteld overeenkomstig de artikelen 7 tot 11 en 13 van

---

<sup>1780</sup> Brussel 13 december 2001, *F.J.F.*, No. 2002/133, 403.

- het WIB92;
- b. het deel van het nettobedrag van de huurprijs en de huurvoordelen van in België gelegen onroerende goederen dat meer bedraagt dan het kadastraal inkomen van die goederen, behoudens indien het betreft:
- goederen verhuurd aan een natuurlijke persoon die die goederen noch geheel noch gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid;
  - goederen verhuurd overeenkomstig de pachtwetgeving en die door de huurder voor land- of tuinbouw worden gebruikt;
  - andere goederen mits de huurder geen winsttoogmerken nastreeft en die goederen worden gebruikt voor een van de bestemmingen vermeld in artikel 12, § 1 van het WIB92;
- het belastbare bedrag van die inkomsten wordt eveneens vastgelegd overeenkomstig de artikelen 7 tot 11 en 13 van het WIB92;
- c. de bedragen verkregen bij vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten betreffende een in België of in het buitenland gelegen onroerend goed, behoudens de uitzonderingen hierboven vermeld in b.; het belastbare bedrag van die sommen wordt eveneens vastgesteld overeenkomstig de artikelen 7 tot 11 en 13 van het WIB92;
- d. de meerwaarden op in België gelegen ongebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot zulke onroerende goederen die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel als vermeld in artikel 90, 8° van het WIB92 worden verwezenlijkt; het belastbare bedrag van die meerwaarden wordt vastgesteld overeenkomstig de artikelen 101 en 103, § 2 van het WIB92;
- e. de meerwaarden op belangrijke deelnemingen die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel vermeld in artikel 90, 9° van het WIB92 worden verwezenlijkt; het belastbare bedrag van die meerwaarden wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 102 van het WIB92;
- f. de meerwaarden op in België gelegen gebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot zulke onroerende goederen die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel als vermeld in artikel 90, 10° van het WIB92 worden verwezenlijkt; het belastbare bedrag van die meerwaarden wordt dan vastgesteld overeenkomstig de artikelen 101, § 2 en 3 en 103, § 3 van het WIB92.

### Afdeling III.

#### **Ten aanzien van rechtspersonen van de tweede en de derde categorie**

1576

art. 223 WIB92

De twee categorieën van belastingplichtige rechtspersonen, onderworpen aan de R.P.B., zoals vermeld in randnr. 1571, 2° en 3° van dit handboek, zijn eveneens belastbaar inzake:

- a. de kosten als vermeld in de artikelen 57 en 195, § 1, lid 1 van het WIB92 en voordelen van alle aard als bedoeld in de artikelen 31, lid 2, 2° en 32, lid 2, 2° van het WIB92, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave;
- b. de bijdragen en premies bedoeld in artikel 52, 3°, b, en 195, § 2 van het WIB92, in zover zij niet voldoen, ofwel aan de grens bedoeld in artikel 53, 22° van het WIB92, ofwel aan de voorwaarden van en de grens bedoeld in artikel 59 van het WIB92 en, wat de in artikel 195, § 2 van het WIB92, bedoelde premies betreft, aan de voorwaarden van regelmatigheid bedoeld in artikel 195, § 1, lid 2 van het WIB92;

- de pensioenen, renten en andere als zodanig geldende toelagen bedoeld in artikel 52, 5° van het WIB92, in zover zij niet voldoen aan de voorwaarden van en de grens bedoeld in artikel 59 en de in artikel 53, 23° van het WIB92, bedoelde kapitalen;
- c. de in artikel 53, 24° van het WIB92 bedoelde financiële voordelen of voordelen van alle aard.
- De in artikel 32 van het WIB92 bedoelde bedrijfsleiders worden voor de toepassing van a. tot c. met werknemers gelijkgesteld.

#### Afdeling IV.

### Ten aanzien van de intercommunale verenigingen

#### 1577

##### art. 224 WIB92

De intercommunales, beheerst door de wet van 22 december 1986, zijn ten slotte ook nog belastbaar op het totaal bedrag van de sommen toegekend als dividenden, aan om het even welke vennootschap of andere rechtspersoon met uitzondering van die toegekend aan de Staat, de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de gemeenten en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, alsmede aan andere intercommunales beheerst door voormelde wet.

De vorige paragraaf geldt evenwel niet voor wat betreft de door de betrokken intercommunales toegekende dividenden met betrekking tot activiteiten die onderworpen zijn aan de bijzondere aanslag als vermeld in artikel 35 van de wet van 28 december 1990 of die verband houden met de openbare verdeling van elektriciteit.

---

#### Hoofdstuk III

### Berekening van de belasting

---

#### 1578

##### art. 225 WIB92

De belasting m.b.t. de inkomsten, belastbaar in hoofde van alle rechtspersonen zonder onderscheid (zie randnr. 1573 hiervoor), is gelijk aan de onroerende en roerende voorheffingen.

De belasting wordt berekend:

- a. tegen het tarief van 20 % op inkomsten vermeld in artikel 222, 1° tot 3° van het WIB92;
- b. tegen het tarief van 33 % of van 16,5 % op in artikel 222, 4° van het WIB92, vermelde meerwaarden, volgens het onderscheid in artikel 171, 1°, b) van het WIB92 en 171, 4°, d) van het WIB92.
- c. De meerwaarden op belangrijke deelnemingen en op gebouwde onroerende goederen (zie randnr. 1574) zijn belastbaar tegen het tarief van 16,5 %.
- d. De belasting m.b.t. de niet-verantwoorde kosten (zie randnr. 1576, a.) en bepaalde financiële voordelen of voordelen van alle aard (zie randnr. 1576, c.), bedraagt 300 %<sup>1781</sup>. Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) heeft op 6 april 2000 geoordeeld dat deze aanslag discriminatoir is wanneer hij wordt toegepast op belastingplichtigen die de afzonderlijke aanslag niet als bedrijfslast kunnen aftrekken, en van wie de nalatigheid het de admini-

---

<sup>1781</sup> Zie evenwel voor een administratieve toegeving in bepaalde gevallen randnr. 1553.

stratie niet onmogelijk heeft gemaakt om over te gaan tot het belasten van de inkomsten bij de verkrijgers.

- e. De onder randnr. 1576, b. vermelde bijdragen, pensioenen, renten en toelagen en de onder randnr. 1576, c. vermelde financiële voordelen of voordelen van alle aard, worden belast aan 33 %.

art. 226 WIB92

- f. De dividenden, toegekend door intercommunales (zie randnr. 1577) zijn onderworpen aan het tarief van 15 %. Deze belasting wordt vermeerderd, zoals bepaald in artikel 218 van het WIB92, ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan.



## Deel IV

---

### Belasting van niet-inwoners

1580

- Bibliografie
- HINNEKENS, L., "De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder", *Fiscale Monografieën*, Diegem, Ced.Samsom, 1985, afl. 2, 200 p.
  - HINNEKENS, P., *Belasting van niet-inwoners*, Kalmthout, Biblo, 1994, 153 p.
  - MALHERBE, J., *Droit fiscal international*, Brussel, Larcier, 1994, 910 p.
  - PIERON, A., *L'impôt des non-résidents: analyse et commentaires, collection fiscale de l'école de commerce Solvay*, Brussel, Larcier, 2005, 197 p.
  - JORION, G., *Le non-résident ou la société étrangère face à l'impôt belge*, Brussel, Larcier, 2006, 608 p.
  - VAN ROMPAY, P., *Internationaal Fiscaal Zakboekje*, Mechelen, Kluwer, 2008, 24-78.
  - DE BROE, L. e.a., "Kroniek Internationaal Belastingrecht", *T.R.V.* 1990, 241-260, *T.R.V.* 1991, 265-280, *T.R.V.* 1992, 411-425, *T.R.V.* 1993, 381-396, *T.R.V.* 1994, 504-519, *T.R.V.* 1995, 550-570, *T.R.V.* 1996, 532-556, *T.R.V.* 1997, 470-488, *T.R.V.* 1998, 492-515, *T.R.V.* 1999, 490-516, *T.R.V.* 2000, 418-455, *T.R.V.* 2001, 563-593, *T.R.V.* 2002, 604-642, *T.R.V.* 2003, 565-594, *T.R.V.* 2004, 641-685, *T.R.V.* 2007, 504-547.
  - SCHOONVLIET, E., "BNI-wetgeving: commentaar op de Wet van 30 januari 1996. Een actuele situatieschets", *A.F.T.* 1997, 426-448.

1580,50

De belasting van niet-inwoners (BNI) betreft belastingplichtigen wiens fiscale woonplaats in het buitenland is gevestigd. Zij zijn alleen belastbaar op hun inkomsten van Belgische oorsprong. Inwoners daarentegen zijn belastbaar op hun wereldwijd inkomen.

De dubbelbelastingovereenkomsten beïnvloeden de BNI in sterke mate, onder meer omdat ze de belastingheffing in de bronstaat kunnen beperken (zie randnrs. 9201 e.v.). Bovendien kunnen nationale bepalingen die discriminatoir zijn ten aanzien van niet-inwoners, onder bepaalde voorwaarden, op grond van het Europees recht worden bestreden (zie randnrs. 9410 e.v.).

---

#### Hoofdstuk I

### Onderwerpen niet-inwoners

1581

art. 4 en 227 WIB92

Er zijn drie categorieën van niet-inwoners:

- a. natuurlijke personen niet-inwoners, met inbegrip van welbepaalde personen met een bijzonder statuut (onder meer het diplomatieke korps van vreemde staten);
- b. buitenlandse vennootschappen (met rechtspersoonlijkheid) alsook buitenlandse entiteiten (zonder rechtspersoonlijkheid) die zijn opgericht in een rechtsvorm vergelijkbaar met de rechtsvorm van een vennootschap naar Belgisch recht en die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben;
- c. vreemde Staten, staatkundige onderdelen en plaatselijke gemeenschappen daarvan, alsmede alle rechtspersonen die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben, en die geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden.

art. 3 en 2 § 1 1° WIB92

Wat *natuurlijke personen* (categorie a) betreft, geldt er een weerlegbaar vermoeden van

Belgisch inwonerschap, op grond van de inschrijving in het Rijksregister van de natuurlijke personen. In dat geval wordt de bewijslast omgekeerd, zodat de betrokken persoon zelf moet aantonen geen Belgisch inwoner te zijn. Bovendien wordt de belastingwoonplaats voor gehuwden, die fiscaal niet als alleenstaanden worden aangemerkt, bepaald door de plaats waar het gezin is gevestigd (art. 2 § 1 1° lid 3 WIB92). Naar intern recht is het dus uitgesloten dat de ene echtgenoot inwoner en de andere echtgenoot niet-inwoner zou zijn<sup>1782</sup>. In een circulaire van 12 juli 2007<sup>1783</sup> geeft de belastingadministratie praktische richtlijnen om de hoedanigheid van inwoner of niet-inwoner vast te stellen. Voor belastingplichtigen die hun gezin naar het buitenland meenemen, is de *duurzaamheid van het verblijf* in het buitenland doorslaggevend. Om als niet- inwoner in aanmerking te komen zou er volgens de belastingadministratie een minimumtermijn gelden van 24 maanden verblijf *op een vaste plaats* in het buitenland.

Wat *buitenlandse entiteiten* betreft, geldt er een onderscheid naargelang ze al dan niet winstgevende activiteiten uitoefenen. Winstgevende entiteiten (categorie b) zijn als zodanig belastingplichtig indien ze rechtspersoonlijkheid hebben (met name buitenlandse vennootschappen) of indien ze geen rechtspersoonlijkheid hebben maar zijn opgericht in een rechtsvorm vergelijkbaar met die van een vennootschap naar Belgisch recht. Is dit laatste niet het geval, dan worden ze transparant belast zodat hun vennoten zelf aan de BNI zijn onderworpen. Niet-winstgevende entiteiten (categorie c) zijn aan de BNI onderworpen indien ze rechtspersoonlijkheid hebben.

Volgens het Hof van Cassatie wordt het al dan niet winstgevend karakter van de activiteit van een in het buitenland gevestigde vennootschap niet alleen beoordeeld op grond van haar activiteit in België, maar ook volgens de activiteit die zij in het buitenland uitoefent<sup>1784</sup>. Het winstgevend karakter van de ondernemingsactiviteit kan o.m. worden afgeleid uit het feit dat de vennootschap eigenaar is van onroerende goederen in België die worden verhuurd, wanneer het beleggen het enig maatschappelijk doel van de vennootschap is<sup>1785</sup>.

Om uit te maken of een Luxemburgse 'société civile immobilière', die de vorm heeft aangenomen van een handelsvennootschap naar Luxemburgs recht, onder het toepassingsgebied van de BNI-vennootschappen of de BNI-rechtspersonen valt, moet worden onderzocht of zij zich bezighoudt met een exploitatie of met verrichtingen van winstgevende aard. Daartoe moet de werkelijke situatie en de werkelijke activiteit worden onderzocht. Volgens het Hof van Beroep te Gent kan het doen opbrengen van zijn vermogen door de verhuur van een onroerend goed, niet worden gelijkgesteld met het nastreven van een winsttoegmerk of met de exploitatie van een onderneming, laat staan met verrichtingen van winstgevende aard, nu deze inkomsten op niet-commerciële wijze werden bekomen. Daarvoor is integendeel een infrastructuur vereist die bestaat uit een bedrijf met kantoren, personeel, machines, aan- en verkoopadministratie, publiciteit en contacteren van potentiële klanten<sup>1786</sup>.

Bij dit arrest kunnen vraagtekens worden geplaatst. Volgens een constante rechtspraak van het Hof van Cassatie zijn vennootschappen uitsluitend opgericht om winstgevende activiteiten uit te oefenen. Al wat zij verkrijgen buiten het voor de exploitatie bijeengebrachte kapitaal

<sup>1782</sup> Voor de toepassing van een dubbelbelastingovereenkomst is een afzonderlijke fiscale woonplaats voor gehuwden nog mogelijk: Circ. 3 januari 1996, *Bull. Bel.*, afl. 757, 212; Luik 26 oktober 1994, *F.J.F.*, No. 96/83.

<sup>1783</sup> Circ. nr. Ci.RH.241/585.607, 12 juli 2007.

<sup>1784</sup> Cass. 23 september 1993, *Bull. Bel.*, afl. 743, 3053 en *F.J.F.*, No. 95/109.

<sup>1785</sup> Cass. 19 januari 1995, *R.W.* 1995, 97 en *Bull. Bel.*, afl. 764, 1924.

<sup>1786</sup> Gent 8 januari 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 650, 9, *F.J.F.*, No. 98/440, *N.F.M.* 2001, 144 en *T.F.R.* 1999, 55. *Contra* Brussel 17 september 1999, *T.F.R.* 2000, 120; Gent 9 oktober 2001, besproken door L. DE BROE, *T.V.R.* 2002, 604; Brussel 12 juni 2003, *F.J.F.*, No. 2005/41 en Gent 18 januari 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 311.



en buiten hun leningen en kredieten, is een opbrengst van hun bedrijfsactiviteit en bijgevolg, na aftrek van kosten, een aan de vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingswinst. Het feit dat de enige activiteit van de vennootschap erin zou bestaan één enkel onroerend goed te beheren, doet daaraan geen afbreuk<sup>1787</sup>.

---

## Hoofdstuk II

### Belastbare inkomsten

**1582**

**art. 228 § 1 WIB92**

Niet-inwoners zijn uitsluitend aan belasting onderworpen op grond van de in België verkregen inkomsten (art. 228 § 1 WIB92). Het WIB92 onderscheidt de volgende categorieën van belastbare inkomsten:

#### Afdeling I.

##### Inkomsten uit onroerende goederen

**1583**

- Bibliografie
- LAGAE, J.P., "De belastingheffing van inkomsten uit onroerende goederen van buitenlandse lichamen", in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, 257.
  - DEFOORT, J., "De inkomstenbelasting van de Belgische vastgoedverrichtingen van niet-verblijfhouders", *Not. Fisc. M.* 1991, afl. 2, 42.
  - COUTURIER, J.J., "Onroerende meerwaarden verwezenlijkt door niet-inwoners", *A.F.T.* 2004, afl. 8-9, 3-12.

**1584**

**art. 228 § 2 1° WIB92**

De inkomsten van in België gelegen onroerende goederen zijn belastbaar (art. 228 § 2 1° WIB92). Zijn hier niet bedoeld: de inkomsten van in België gelegen onroerende goederen die als beroepsinkomsten of als diverse inkomsten belastbaar zijn.

art. 231 § 1 1° WIB92

Op voorwaarde van wederkerigheid zijn vrijgesteld, de inkomsten van onroerende goederen die een vreemde Staat heeft bestemd voor de huisvesting van zijn diplomatieke of consulaire zendingen of van culturele instellingen die zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden (art. 231 § 1 1° WIB92).

Meerwaarden op onroerende goederen kunnen, in voorkomend geval, alleen belastbaar zijn als beroepsinkomsten of nog als diverse inkomsten.

#### Afdeling II.

##### Inkomsten van roerende goederen en kapitalen

**1585**

**art. 228 § 2 2° WIB92**

Zijn belastbaar, wanneer ze zijn behaald of verkregen in België, de inkomsten uit kapitalen

---

<sup>1787</sup> Cass. 9 september 1958, *Pas.* 1959, I, 20.

en roerende goederen waarvan de schuldenaar onderworpen is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners (art. 228 § 2 2° WIB92).

Zijn echter vrijgesteld:

art. 230 lid 1 1° WIB92

- a. de inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, andere dan dividenden alsmede de vergoeding voor ontbrekende coupon, wanneer zij worden toegerekend op de resultaten van een inrichting waarover de schuldenaar onderworpen aan de personen-, vennootschaps- of rechtspersonenbelasting in het buitenland beschikt en door de verkrijger niet in België zijn verkregen (art. 230 lid 1 1° WIB92);

art. 230 lid 1 2° WIB92

- b. op voorwaarde dat de verkrijger van de hieronder vermelde roerende inkomsten een attest verstrekt aan de Belgische tussenpersoon bij uitbetaling zoals vermeld in artikel 230, lid 2, b) en c) WIB92, of rechtstreeks aan de schuldenaar van de roerende inkomsten, waarin hij bevestigt dat hij onderworpen is aan de BNI, hij de kapitalen of financiële instrumenten die de inkomsten voortbrengen, niet heeft aangewend voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid in België, en hij de volle eigenaar of vruchtgebruiker is van de kapitalen of financiële instrumenten die de inkomsten voortbrengen. Het betreft volgende roerende inkomsten:

- de inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, andere dan dividenden alsmede de vergoeding voor ontbrekende coupon, wanneer zij worden toegerekend op de resultaten van een inrichting waarover de schuldenaar onderworpen aan de personen-, vennootschaps- of rechtspersonenbelasting in het buitenland beschikt en aan de verkrijger worden betaald door bemiddeling van een in België gevestigde financiële instelling (art. 230 lid 1 2° a) en art. 230 lid 2 b) WIB92) ('vrijstelling custody-activiteiten'<sup>1788</sup>);
- de inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, andere dan inkomsten van verhuur, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen, alsmede de vergoeding voor ontbrekende coupon, waarvan de schuldenaar onderworpen is aan de BNI, die de bedoelde inkomsten niet heeft toegerekend op de resultaten van zijn Belgische inrichting. Als voorwaarde is gesteld dat de inkomsten worden betaald aan de verkrijger door bemiddeling van een in België gevestigde financiële instelling, of, wanneer het interesten betreft, door bemiddeling van een in België gevestigde intra-groep financieringsonderneming, wanneer de verkrijger, schuldenaar en de in België gevestigde financiële onderneming verbonden vennootschappen zijn (art. 230 lid 1 2° b) en art. 230, lid 2, c) WIB92); artikel 230, lid 3 van het WIB92, legt de voorwaarden op waaraan de intra-groep financieringsonderneming moet voldoen;
- de inkomsten verkregen in uitvoering van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of van een lening met betrekking tot buitenlandse financiële instrumenten waarvan de schuldenaar onderworpen is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners op voorwaarde dat in het laatste geval de inkomsten zijn toegerekend op de resultaten van de inrichting waarover hij in België beschikt (art. 230 lid 2 c) WIB92).

### Afdeling III.

<sup>1788</sup> P. SMET, "Custody-activiteiten: versterking Belgische financiële sector", *Fiscoloog*, afl. 1021, 9.

## Winst

### 1586

- Bibliografie
- DENYS, L.A., "Transfert d'actifs vers et hors d'une juridiction fiscale", in IFA (New York), *Cahiers de droit fiscal international*, Denver, Kluwer, 1986, 550 p.
  - BIHAIN, M. en MOHR, M., *Permanent establishments of banks, insurance companies and other financial institutions*, in IFA (Geneva), *Cahier de droit fiscal international*, Den Haag, Kluwer Law International, 1936, 844 p.
  - GOETHALS, A., "Vaste en Belgische inrichtingen", in *Fiscale Wenken*, Diegem, Ced.Samsom, 1997, 145 p.
  - DEBLAUWE, R., *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1993, 243-282.
  - WUSTENBERGHS, T., *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten: de vaste inrichting op de helling*, Brussel, Larcier, 2005, 725 p.
  - VAN CROMBRUGGE, S., "De winstbepaling van Belgische en vaste inrichtingen in het internationaal fiscaal recht", *T.R.V.* 1988, afl. 6, 397.
  - SCHOONVLIET, E., "BNI-wetgeving: commentaar op de Wet van 30 januari 1996 en actuele situatieschets", *A.F.T.* 1997, 426-448.

## § 1. WINST VERWEZENLIJKT DOOR BELGISCHE INRICHTINGEN

### 1. Toe te rekenen winst

**1588**

**art. 229 § 1 en 2 WIB92**

Buitenlandse vennootschappen (met rechtspersoonlijkheid) en gelijkgestelde entiteiten (zonder rechtspersoonlijkheid) (zie randnr. 1581) zijn normaliter niet belastbaar op de winsten die zij in België verwezenlijken. Zo is een buitenlandse onderneming die naar België uitvoert, in principe niet belastbaar op de winst die zij op deze uitvoer behaalt. Er bestaat echter een uitzondering op deze algemene regel, met name ingeval de betrokken vennootschap, vereniging enz. in België winst behaalt door bemiddeling van een in België gevestigde 'inrichting' (art. 229 § 1 en 2 WIB92). Zo zullen de meerwaarden en de huuropbrengsten, opgebracht door een Belgische inrichting, in België als winst belastbaar zijn. De interesten die voortkomen uit de belegging van huuropbrengsten van een Belgische inrichting zijn evenwel niet zonder meer toerekenbaar aan deze inrichting<sup>1789</sup>.

Dit veronderstelt dat de globale winst die door de buitenlandse zetel en de Belgische inrichting op een bepaalde verrichting wordt behaald, wordt verdeeld. Wanneer een Duitse vennootschap bijvoorbeeld een machine levert die door haar Belgische inrichting wordt gemonteerd, dan is de winst op de levering Duits en de winst op de montage Belgisch<sup>1790</sup>. In bepaalde gevallen kan op basis van de cost-plus methode worden vastgesteld of bijvoorbeeld de vergoeding voor diensten, geleverd middels een Belgische inrichting, marktconform is.

art. 237 WIB92

De kosten die uitsluitend op de in België belastbare inkomsten drukken, kunnen als beroepskosten in aanmerking worden genomen (art. 237 WIB92). Zo is de interest, gedragen voor de financiering van de aankoop van een onroerend goed in België, aftrekbaar<sup>1791</sup>.

<sup>1789</sup> Gent 1 april 2003, *F.J.F.*, No. 2004/42, *Fiscoloog (I.)* 2003, afl. 237, 4.

<sup>1790</sup> *Vr. & Antw. Kamer*, 3 juli 1979, 874.

<sup>1791</sup> Rb. Brussel 13 juni 2001, *A.F.T.* 2001, 400.

## 2. Definitie van een Belgische inrichting

1589

art. 229 WIB92

De uitdrukking 'Belgische inrichting' betekent elke *vaste inrichting* met behulp waarvan de beroepswerkzaamheden van een buitenlandse onderneming geheel of gedeeltelijk in België worden uitgeoefend. Een vaste inrichting vormt in het bijzonder: een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, een agentuur, een mijn, een steengroeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen, een bouw- of constructiewerk waarvan de duur een ononderbroken periode van 30 dagen overschrijdt, een opslagplaats en een goederenvoorraad. Ook een in België gelegen onroerend goed van een buitenlandse vennootschap geeft aanleiding tot een Belgische inrichting<sup>1792</sup>.

Een Belgische inrichting is eveneens de *vertegenwoordiger*, andere dan een onafhankelijke tussenhandelaar, optredend in het normale kader van zijn activiteit, die in België werkzaam is voor een niet-inwoner, zelfs wanneer de vertegenwoordiger geen machtiging bezit om namens die niet-inwoner overeenkomsten te sluiten.

*Iedere vennoot of lid van een burgerlijke vennootschap of vereniging zonder rechtspersoonlijkheid* die in België is gevestigd of die in België belastbare winsten of baten behaalt of verkrijgt, wordt geacht, naargelang het winsten of baten betreft, over een Belgische inrichting te beschikken of persoonlijk in België werkzaamheden uit te oefenen. Zo worden de vennoten, niet-inwoners, van een Belgische onderneming zonder rechtspersoonlijkheid dus geacht over een Belgische inrichting te beschikken.

## 3. Niet belastbare winst

1590

art. 231 § 1 3° WIB92

Zijn niet belastbaar in de BNI op voorwaarde van wederkerigheid, de winst die een buitenlandse onderneming, andere dan een buitenlandse verzekeraar die in België gewoonlijk andere contracten dan herverzekeringscontracten inzamelt, in België verkrijgt uit verrichtingen door bemiddeling van een vertegenwoordiger die er enkel de bestellingen van de cliënteel inzamelt en ze aan de onderneming doet toekomen zonder deze te verbinden, of uit de exploitatie van schepen of vliegtuigen waarvan zij eigenares of bevrachtster is en die België aandoen (art. 231 § 1 3° WIB92).

art. 231 § 2 WIB 92

Wanneer een Belgische inrichting behoort tot de goederen die een vennootschap van een EU-lidstaat, met vrijstelling van inkomstenbelasting, inbrengt naar aanleiding van een hergroeperingsverrichting (bv. fusie, (af)splitsing, inbreng van activa), zijn de meerwaarden op die Belgische inrichting of op haar activa, in principe belastingvrij (art. 231 § 2 WIB92, zie randnr. 1601,50).

art. 231 § 3 WIB92

De meerwaarden verwezenlijkt naar aanleiding van de omzetting van een Belgische inrichting in een binnenlandse vennootschap (zgn. filialisering) zijn in principe vrijgesteld (art. 231 § 3 WIB92, zie randnr. 1601,50).

<sup>1792</sup> Cass. 19 januari 1995, *R.W.* 1995-96, 97; Gent 9 oktober 2001, *Fiscoloog (I.)* 2002, afl. 218, 6.

## § 2. WINST ZONDER BELGISCHE INRICHTING

1591

art. 228 § 2 3° a tot e WIB92

Het betreft de winst die voortvloeit:

- a. uit de vervreemding of verhuring van in België gelegen onroerende goederen of uit de vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten;
- b. uit in België gedane verrichtingen van buitenlandse verzekeraars die er gewoonlijk andere contracten dan herverzekeringscontracten inzamelen;
- c. uit werkzaamheden van een buitenlandse vennootschap of gelijkgestelde entiteit *in een Belgische inrichting* van een andere buitenlandse vennootschap of gelijkgestelde entiteit, of uit de uitoefening van een opdracht als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar of van gelijksoortige functies in *een binnenlandse vennootschap*;
- d. uit de hoedanigheid van vennoot in vennootschappen, samenwerkingsverbanden of verenigingen die fiscaal geacht worden verenigingen *zonder rechtspersoonlijkheid* te zijn (bv. een economisch samenwerkingsverband).

### Afdeling IV.

#### Baten

- Bibliografie
- DE CLIPPELE, B., "Régime fiscal applicable à la rémunération des services rendus par un non-résident dans le cadre d'une activité indépendante", *J.D.F.* 1984, 89-108 .
  - HINNEKENS, L., "De hervorming van de niet-verblijfhoudersbelasting", *A.F.T.* 1990, 71- 94.

1592

art. 228 § 2 4° WIB92

De baten van vrije beroepen die voortkomen uit een in België uitgeoefende werkzaamheid zijn belastbaar (art. 228 § 2 4° WIB92).

art. 229 § 3 WIB92

Naar Belgisch intern recht is niet het begrip 'Belgische inrichting' maar wel 'de uitoefening van een werkzaamheid in België' de aanknopingsfactor voor belastingheffing van baten. Zo worden de vennoten of de leden van een burgerlijke vennootschap of van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid die haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van beheer of bestuur in België heeft, geacht de werkzaamheden waaraan zij deelnemen, persoonlijk in België uit te oefenen.

### Afdeling V.

#### Winst en baten uit een vorige in België uitgeoefende zelfstandige beroepswerkzaamheid

1593

art. 228 § 2 5° WIB92

De inkomsten ingevolge stopzetting van een zelfstandige beroepswerkzaamheid zijn expliciet belastbaar gesteld (art. 228 § 2 5° WIB92).

### Afdeling VI.

## Bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen

### 1. Algemene regeling

1594

art. 22 § 2 6° WIB92

Deze categorie inkomsten betreft bezoldigingen, pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen, ten laste van een inwoner, van een binnenlandse vennootschap of van een vereniging, instelling of lichaam met maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België, van de Belgische Staat of van haar staatkundige onderdelen of plaatselijke besturen, of van een Belgische inrichting van een niet-inwoner (art. 228 § 2 6° WIB92).

art. 228 § 2 7° WIB92

Zijn eveneens belastbaar, de bezoldigingen, ten laste van een niet-inwoner, uit hoofde van een in België uitgeoefende werkzaamheid door een persoon die er in een belastbaar tijdperk gedurende meer dan 183 dagen verblijft (art. 228 § 2 7° WIB92). Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Namen moet deze 183-dagen regel worden beoordeeld in 'het' belastbaar tijdperk waarin de belastbare inkomsten worden verkregen<sup>1793</sup>. Volgens deze rechtspraak is de bezoldiging (*i.c.* de door de werkgever gedragen belasting van de werknemer) die door een niet-inwoner ten laste wordt genomen in een jaar na het vertrek van de werknemer aldus belastingvrij.

In een recent arrest echter kwam het hof van beroep te Luik tot het tegenovergestelde besluit. Volgens het hof dient men de 183 dagen-grens te beoordelen voor het belastbare tijdperk waarin de activiteit werd uitgeoefend die het voordeel heeft opgeleverd. 'Tax-on-tax' is dus mogelijk<sup>1794</sup>. Dit arrest wordt evenwel betwist in de doctrine.

Zijn vrijgesteld:

art. 230 3° WIB92

- a. De bezoldigingen, in zoverre deze worden ten laste gelegd van de resultaten van een in het buitenland gevestigde inrichting wegens de activiteit die de verkrijger in het buitenland heeft uitgeoefend. De loonkosten moeten met andere woorden als beroepskosten in mindering komen van het resultaat van een buitenlandse inrichting en dus niet van de Belgische exploitatiezetel<sup>1795</sup>.
- b. De bezoldigingen, wanneer de verkrijger rechtstreeks is aangeworven door een van de werkgevers vermeld in art. 230, 3°, b) van het WIB92, in de Staat waar de beoogde activiteiten worden uitgeoefend, hij geen inwoner is van een Staat waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten en dat ook niet was op het ogenblik van zijn aanwerving en hij op datzelfde ogenblik evenmin een rijksinwoner was, ('vrijstelling bezoldigingen lokale ontwikkelingshulpers').

art. 230 4° WIB92

- c. De bezoldigingen die buitenlandse diplomatieke en consulaire ambtenaren in hun hoedanigheid verkrijgen (art. 230 4° WIB92).

art. 231 § 1 2° WIB92

- d. Op voorwaarde van wederkerigheid, de bezoldigingen die ten laste van in België geaccrediteerde buitenlandse diplomatieke en consulaire zendingen of van de hoofden van

<sup>1793</sup> Rb. Namen 25 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/189; Rb. Namen (3 vonnissen), februari 2005, besproken in *Expat News* 2005, afl. 4, 10.

<sup>1794</sup> Luik 28 juni 2006, *F.J.F.*, No. 2008/222.

<sup>1795</sup> Circ. nr. Ci.RH.241/440.008, 5 augustus 1992, *Bull. Bel.*, afl. 719, 2206.

deze zendingen worden verkregen door hun personeelsleden die de Belgische nationaliteit niet bezitten, en bezoldigingen die ten laste van een vreemde staat of van een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan of van een buitenlands publiekrechtelijk lichaam worden verkregen door personen als bedoeld in artikel 4, 3° van het WIB92 (art. 231 § 1 2° WIB92).

## 2. Speciaal stelsel voor buitenlandse kaderleden

### 1595

Het bijzondere belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden is niet als zodanig in het WIB92 opgenomen. Het is omschreven in een circulaire van 8 augustus 1983<sup>1796</sup>. De dienst Buitenland van de belastingadministratie publiceert jaarlijks een technische nota voor de hypothetische berekening van bepaalde niet-belastbare vergoedingen.

Het bijzondere aanslagstelsel geldt voor werknemers die de buitenlandse nationaliteit bezitten<sup>1797</sup> en die functies uitoefenen die een bijzondere kennis en verantwoordelijkheid vereisen (zgn. kaderfuncties). Bovendien moet het gaan om werknemers die tijdelijk in België werken in een inrichting van een buitenlandse onderneming of in een Belgische onderneming van een internationale groep of nog, in een door een internationale groep in België gevestigd controle- of coördinatiekantoor<sup>1798</sup>. Onder bepaalde voorwaarden geldt dit stelsel ook voor buitenlandse bestuurders, gespecialiseerd buitenlands personeel en buitenlandse vorsers.

Eén van de voordelen van dit stelsel bestaat erin dat deze kaderleden geacht worden niet-inwoners te zijn, zelfs indien zij met hun gezin in België wonen.

### Vaststelling van de belastbare inkomsten van buitenlandse kaderleden

De belastbare bezoldigingen omvatten niet:

#### 1. Terugbetalingen van eigen kosten van de werkgever.

Als kosten van die aard worden beschouwd, deze die door de werkgever tot ontlasting van de buitenlandse kaderleden worden gedragen, ofwel rechtstreeks in de vorm van specifieke terugbetalingen, ofwel in de vorm van forfaitair geraamde terugbetalingen, in de mate dat het terugbetalingen betreft die bestemd zijn om de meerkosten te dekken die het rechtstreeks gevolg zijn van de detachering of tewerkstelling in België.

##### a. Eenmalige kosten:

- de kosten die voortvloeien uit de verhuizing naar België;
- de inrichtingskosten van de woning in België;
- de kosten veroorzaakt door de verhuizing van België naar het buitenland.

##### b. Regelmatig weerkerende kosten:

- het verschil in de kosten voor huisvesting en levensduurte tussen België en het land van herkomst van het kaderlid (de 'cost of living allowance');
- de onderwijskosten voor de kinderen die lager of middelbaar onderwijs volgen;
- de kosten voor een jaarlijkse reis voor het kaderlid en zijn gezinsleden naar het land van herkomst (de zgn. 'home leave') (voor vliegtuigreizen worden alleen de kosten verbonden aan de verplaatsing in economy-klasse aangenomen);
- het geleden verlies, wanneer de woning in het land van herkomst niet of slechts onder de normale huurwaarde kan worden verhuurd (de 'cost of housing allowance'); indien het gezin van het kaderlid in de gezinswoning blijft wonen, gevestigd in het land van oorsprong en de werkgever de huurprijs van de ter beschikking gestelde woning in de werkstaat ten laste neemt, lijdt het kaderlid in principe geen huurverlies. Deze tenlasteneming maakt echter een voordeel van alle aard uit in hoofde van het kaderlid en de belasting die hierop drukt, geeft aanleiding tot een inkomstenverlies in hoofde van het kaderlid. Het kaderlid mag bijgevolg de huur in België, betaald door de werkgever, beschouwen als een kost eigen aan de werkgever, teneinde het voordeel van alle aard dat wordt toegevoegd aan de belastbare

<sup>1796</sup> Circ. nr. Ci.RH.624/325.294, 8 augustus 1983, *Bull. Bel.* 1983, afl. 620, 2061.

<sup>1797</sup> Brussel 9 maart 1993, *F.J.F.*, No. 93/241.

<sup>1798</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 227/13.

- bezoldiging, te neutraliseren<sup>1799</sup>;
- de reiskosten wegens bijzondere omstandigheden (overlijden of zware ziekte van naaste familieleden van het kaderlid of van zijn echtgenote);
- de koersverschillen;
- de 'tax-equalisation', bedoeld om het verschil te dekken tussen de hogere effectieve belasting in België en de hypothetische belasting in het land van oorsprong; bij de berekening van die hypothetische belasting in het land van oorsprong mogen geen sociale bijdragen in aftrek worden gebracht die in dat land niet aftrekbaar zijn<sup>1800</sup>; de definitie van de tax equalisation in de circulaire laat niet toe het verschil in socialezekerheidsdruk mee in rekening te brengen, enkel het verschil in inkomstenbelasting<sup>1801</sup>;
- de reiskosten van de kinderen die in het buitenland studeren om hun ouders te bezoeken, met een maximum van twee reizen per jaar<sup>1802</sup>.

De regelmatig weerkerende kosten, andere dan onderwijskosten, mogen al naargelang het gaat om kaderleden die in productievennootschappen of in onderzoeks- of coördinatiecentra tewerkgesteld zijn, niet meer dan 11 250,00 EUR of 29 750,00 EUR bedragen<sup>1803</sup>.

2. Bezoldiging met betrekking tot de in het buitenland uitgeoefende beroepswerkzaamheid.

Na uitschakeling van de vergoedingen die als een terugbetaling van eigen kosten van de werkgever kunnen worden beschouwd, moeten de totale bezoldigingen worden gesplitst in een gedeelte dat betrekking heeft op de in België uitgeoefende beroepswerkzaamheid (belastbare bezoldigingen) en in een gedeelte dat verband houdt met de in het buitenland uitgeoefende beroepswerkzaamheid (niet belastbare bezoldigingen).

Bij gebreke van andere gegevens<sup>1804</sup> wordt het betrokken kaderlid geacht voor zijn prestaties in België en in het buitenland, op dezelfde manier te worden bezoldigd. M.a.w., om in dit geval de belastbare bezoldiging vast te stellen, moet de totale jaarbezoldiging worden vermenigvuldigd met een breuk waarvan de teller het aantal van de in België gepresteerde werkdagen van het jaar omvat en de noemer het totaal aantal van de tijdens hetzelfde jaar of tijdens de beschouwde periode ervan, in België en in het buitenland gepresteerde werkdagen. Als werkdagen worden in aanmerking genomen, de andere dagen dan de zaterdagen (in de vijfdaagse werkweek), de zondagen, de feestdagen, de jaarlijkse vakantiedagen, alsmede de ziekte- en hersteldagen die door een medisch attest worden gerechtvaardigd. In zoverre de in het buitenland gepresteerde feestdagen worden gecompenseerd met bijkomende vakantiedagen, mogen ze in rekening worden gebracht voor de bepaling van de in het buitenland gepresteerde werkdagen<sup>1805</sup>.

In geval van reizen met beroepskarakter naar het buitenland wordt de dag van vertrek uit België wel, maar die van terugkeer niet als een in België gepresteerde werkdag in aanmerking genomen.

De afzonderlijk belastbare achterstallige bezoldigingen, de al dan niet contractueel betaalde opzeggingsvergoedingen, het vervroegd uitgekeerd vakantiegeld, zomede de niet-periodieke bezoldigingen van bestuurders, moeten voor hun totaal bedrag worden geacht inkomsten van Belgische oorsprong te zijn<sup>1806</sup>.

Volgens het WIB92 wordt de vrijstelling wegens werkzaamheden in het buitenland slechts verleend in de mate dat de bezoldigingen effectief ten laste komen van een in het buitenland gelegen inrichting (art. 230 3° WIB92). De circulaire voor buitenlandse kaderleden stelt die voorwaarde evenwel niet. In een circulaire van 31 augustus 1995<sup>1807</sup> die een striktere aanpak van de vrijstelling wegens buitenlandse prestaties voorstaat, preciseert de administratie de toegelaten bewijsmiddelen om de in het buitenland gepresteerde dagen aan te tonen<sup>1808</sup>. De administratie verwerpt zonder meer alle dagen in het buitenland, in zoverre ze enkel worden bewezen met interne documenten van de werkgever van de belastingplichtige (o.m.

<sup>1799</sup> Brussel 10 maart 2000, *Expat News* 2001, afl. 2, 18.

<sup>1800</sup> Brussel 3 september 1999, *Fiscoloog (I.)*, afl. 195, 7; Brussel 19 december 2003 en 8 januari 2005 (3 arresten), *Fiscoloog* 2004, afl. 243, 6.

<sup>1801</sup> Brussel 3 december 1999, *A.F.T.* 2000, 191 en *R.G.F.* 2000, 137; Brussel 19 december 2003 en 8 januari 2005 (3 arresten), *Fiscoloog* 2004, afl. 243, 6.

<sup>1802</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 235/10.

<sup>1803</sup> Voorheen 450 000 BEF en 1 200 000 BEF.

<sup>1804</sup> Indien voldoende gegevens voorhanden zijn, wordt een alternatieve berekeningsmethode evenwel aanvaard; zie Luik 26 september 2001, *A.F.T.* 2001, 478.

<sup>1805</sup> Brussel 13 januari 2000, *A.F.T.* 2000, 231, *Fiscoloog (I.)* 2000, afl. 196, 1 en *R.G.F.* 2000, 181.

<sup>1806</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 235/14 tot 235/16.

<sup>1807</sup> *Bull. Bel.*, afl. 753, 2636.

<sup>1808</sup> Vgl. Brussel 23 november 1995, *F.J.F.*, No. 96/41 en Brussel 27 september 1996, *Fiscoloog (I.)*, afl. 155, 8; Gent 14 november 1996, *F.J.F.*, No. 97/45. Wat de verdragsbescherming ten aanzien van buitenlandse kaderleden betreft: cf. Gent 27 juni 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 470.



time sheets). De administratie vereist echter een onmogelijk bewijs door systematisch alle dagen te verwerpen die enkel met interne stukken kunnen worden bewezen. Hoewel (interne) time sheets op zich geen voldoende bewijs van in het buitenland gepresteerde dagen leveren, kunnen die documenten *samen met* de 'expense sheets' en de agenda van de belastingplichtige wel degelijk de realiteit van de buitenlandse prestaties aantonen<sup>1809</sup>.

### Procedureregels

Voor de toepassing van het bijzondere aanslagstelsel moet de werkgever een eenmalige aanvraag indienen bij de Adjunct-directeur van de dienst Buitenland<sup>1810</sup>. De indieningstermijn is in principe zes maanden. Een erkenning voor de toekomst is evenwel nog mogelijk ingeval een aanvraag na het verstrijken van die termijn wordt ingediend, voor zover er nog geen definitief geworden aanslag in de personenbelasting is gevestigd<sup>1811</sup>.

De Raad van State heeft zich onbevoegd verklaard om kennis te nemen van een beroep tot nietigverklaring van een negatieve administratieve beslissing<sup>1812</sup>. De circulaire is al het voorwerp van kritiek geweest vanwege de hoven van beroep<sup>1813</sup>. Het hof van beroep te Antwerpen heeft in 2001 een prejudiciële vraag gesteld aan het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof), namelijk de vraag of de regeling inzake de buitenlandse kaderleden niet discriminerend is t.a.v. Belgische kaderleden die een vergelijkbare internationale loopbaan hebben<sup>1814</sup>. Het kwam echter nooit tot een uitspraak, omdat de betrokkene zijn beroep introk<sup>1815</sup>.

- Bibliografie
- POPPE, G., VAN ROEYEN, W., *Tewerkstelling van buitenlandse kaderleden in België*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1993, 232 p.
  - DE REYMAKER, A., "Buitenlandse kaderleden en fiscus", in *Reeks Fiscale Wenken*, Diegem, Ced.Samsom, 2001, 151 p.
  - VANHEESWIJCK, L., *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, Mechelen, Kluwer, 2007.
  - GOETHALS, J. en LEBERSORG, J., "De circulaire voor buitenlandse kaderleden: een stand van zaken na 14 jaar praktijk", *A.F.T.* 1997, 313-327.
  - VAN GUCHT, K., "Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden: status quaestio-nis", *A.F.T.* 2008, afl. 4, 9-38.

## 3. Bijzondere regeling voor tewerkstelling in een land buiten Europa

1595,20

Er geldt een bijzonder belastingstelsel voor bezoldigingen voor werkzaamheden buiten Europa, waarvan de duur per kalenderjaar ten minste één ononderbroken maand is<sup>1816</sup>. In principe is de regeling beperkt tot werkzaamheden in landen waarmee België geen belastingovereenkomst heeft gesloten. De administratieve regeling (de zgn. ABOS-circulaire) geldt voor werknemers van privé-ondernemingen en ontwikkelingshulpers (deze laatste categorie wordt verder buiten beschouwing gelaten).

<sup>1809</sup> Brussel 12 januari 2001, *Fisc. Act.* 2001, afl. 7, 2 en *Fiskoloog (I)*, afl. 209, 8; zie ook Gent 14 november 1996, *F.J.F.*, No. 97/85, Brussel 10 maart 2000, *Expat News* 2001, afl. 2, 18 en Brussel 29 juni 2000, *Expat News* 2001, afl. 2, 9.

<sup>1810</sup> *Com. IB.* 1992, nrs 235/17 tot 235/21.

<sup>1811</sup> Circ. nr. Ci.RH.624/454 301, 1 april 1994, *Bull. Bel.*, afl. 738, 1044.

<sup>1812</sup> RvSt 27 april 1988, *F.J.F.*, No. 89/111 en 7 maart 1994, *F.J.F.*, No. 94/225.

<sup>1813</sup> Antwerpen 7 oktober 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 619; zie echter Brussel 14 april 2000, *Act. Fisc.* 2000, afl. 32, 3.

<sup>1814</sup> Antwerpen 18 september 2001, *B.S.* 29 januari 2002; zie ook X, "Bijzonder aanslagstelsel discriminerend?", *Fiskoloog*, afl. 819, 6.

<sup>1815</sup> Arbitragehof 21 maart 2003, besproken in J. BAETEN, "Le régime spécial ne sera pas examiné par le Cour d'Arbitrage", *Act. Fisc.* 2003, afl. 19, 5.

<sup>1816</sup> Circ. nr. Ci.RH.241/424.903, 5 maart 1992, *Bull. Bel.*, afl. 715, 1151, gewijzigd door Circ. nr. Ci.RH.241/446.571, 25 februari 1993, *Bull. Bel.*, afl. 726, 791 en Circ. nr. Ci.RH.241/446.571, 6 mei 1996, *Bull. Bel.*, afl. 761, 1063.

Voor *niet-inwoners* is het stelsel als volgt samen te vatten. Er geldt eventueel een vrijstelling van de bezoldigingen voor buitenlandse werkzaamheden, voor zover een buitenlandse inrichting van de werkgever die bezoldigingen ten laste neemt. Vervolgens worden bepaalde vergoedingen als niet-belastbaar beschouwd zoals o.m. de terugbetaling van kosten voor geneeskundige verzorging van de betrokkene en zijn gezin in het buitenland, huisvestingsvergoeding, vergoeding voor de heen- en terugreis en voor de reiskosten ter plaatse, vergoeding voor extraschoonkosten voor de meegenomen kinderen. Hetzelfde geldt voor gelijkaardige verstrekkingen 'in natura'. Er geldt een bijzondere regeling voor kinderbijslagen en geboortetoelagen. Na aftrek van de verplichte sociale lasten, de eventueel in het buitenland op de bezoldigingen betaalde belastingen en de gewone forfaitaire aftrek voor beroepskosten, werd vervolgens tot en met aanslagjaar 2000 op het saldo een bijkomende lineaire aftrek van 30 % (maximaal 450 000 BEF) berekend voor de bijzondere beroepskosten veroorzaakt door de tewerkstelling in het buitenland. Vanaf aanslagjaar 2001 wordt dit bijzonder kostenforfait degressief berekend, nl. op de eerste schijf van 12 500,00 EUR (500 000 BEF voor aanslagjaar 2001) aan bezoldigingen zal een percentage van 45 % worden toegepast, op de tweede schijf van 12 500,00 EUR is dat 30 % en op de derde schijf van 12 500,00 EUR wordt een forfait van 15 % toegepast<sup>1817</sup>. Zo zal het bijkomend forfait voor bijzondere beroepskosten maximaal 11 250,00 EUR (voorheen 450 000 BEF) bedragen. Voor werknemers die *inwoners* zijn geldt dezelfde regeling, evenwel met een bijzondere regeling voor de tariefvermindering tot de helft voor in het buitenland behaalde en belaste bezoldigingen (art. 156 WIB92).

De hoven van beroep hebben zich reeds meermaals uitgesproken over de wettigheid van de zgn. ABOS-circulaire. Zo werd onder meer het bijzonder kostenforfait van 30 % strijdig geacht met de wetsartikelen inzake aftrekbare beroepskosten<sup>1818</sup>. Er werd bovendien geoordeeld dat het door de circulaire ingestelde vermoeden inzake belastingheffing eveneens strijdig is met de wet<sup>1819</sup>. De ABOS-circulaire is ten slotte strijdig met de wet in de mate dat de circulaire eist dat, voor de toepassing van de halvering van de belasting op het geheel van de buitenlandse inkomsten, de belastingplichtige het bewijs levert dat ook het geheel van de inkomsten in het buitenland belast is<sup>1820</sup>. Volgens de wet volstaat het daarentegen dat de buitenlandse inkomsten de normale aanslagregeling in het buitenland hebben ondergaan<sup>1821</sup>.

## Afdeling VII.

### Inkomsten van podiumkunstenars en sportbeoefenaars

#### 1595,30

Bibliografie – Bericht aan de inrichters van vertoningen of van sportmanifestaties in België *B.S.* 25 april 1997, ed. 2, *Bull. Bel.*, afl. 772, 1382, geactualiseerd door Circ. nr. Ci.R.9.Div./546.156 (AOIF 3/2002), 1 februari 2002.

<sup>1817</sup> Circ. Ci.RH.241/542.243, 12 juli 2001, *Bull. Bel.*, afl. 818, 1702.

<sup>1818</sup> Cf. Luik 30 juni 1982, *A.F.T.* 1984, 126; Brussel 30 oktober 1997, *F.J.F.*, No. 98/1; Gent 16 mei 2000, *Fisc. Act.* 2000, afl. 24, 6; Antwerpen 20 oktober 2000, *Fisc. Act.* 2000, afl. 43, 9; Antwerpen 20 februari 2001, *Fisc. Act.* 2001, afl. 16, 9; bijzonder forfait evenwel toch toegepast: Brussel 4 december 1990, *A.F.T.* 1991, 245.

<sup>1819</sup> Cf. het vermoeden dat 30 % van de in het buitenland behaalde bezoldigingen geacht moeten worden aldaar belast te zijn; Brussel 8 december 1992, *F.J.F.*, No. 93/332.

<sup>1820</sup> Antwerpen 18 november 1998, *Fiskoloog (I.)*, afl. 182, 7.

<sup>1821</sup> Cf. het Sidro-arrest, Cass. 15 september 1970, *Bull. Bel.*, afl. 489, 1679.

- DEBLAUWE, R., “Artiesten en sportbeoefenaars: rare vogels in de internationale fiscaliteit”, *Fiscaal Praktijkboek 1993-1994. Internationaal*, Diegem, Ced. Samsom, 121 e.v.
- SANDLER, D., *The taxation of international entertainers and athletes. All the world's a stage*, Londen, Kluwer Law International, 1995, 375 p.
- ROELANDS, K., “Artikel 17: Artiesten en sportbeoefenaars”, in PEETERS, B. (ed.), *Het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag*, Gent, Larcier, 2008, 511 e.v.
- AMEYE, B., “Sport en Fiscus” in *Fiscale Wenken*, Mechelen, Kluwer, 2008, 266 p.
- COPPENS, W. en RENIERS, J., “Artiesten en sportbeoefenaars: rani nantes in gurgite vasto”, *A.F.T.* 2000, 515.
- VAN DYCK, J., “Volledig nieuw belastingstelsel voor beroepsinkomsten sportbeoefenaars”, *Fiscoloog*, afl. 1065, 1.

### 1595,50

#### art. 228 § 2 8° WIB92

De inkomsten die buitenlandse podiumkunstenaars (artiesten) of sportbeoefenaars als zodanig uit in België geleverde prestaties verkrijgen, vormen een aparte categorie belastbare inkomsten, ongeacht hun kwalificatie. Het is dus irrelevant of ze als winst, baten of bezoldigingen te beschouwen zijn. Het is evenmin van belang dat die inkomsten niet rechtstreeks aan de podiumkunstenaar of sportbeoefenaar zelf, maar aan een andere natuurlijke persoon of rechtspersoon zouden worden toegekend (bv. aan een zgn. artiestenvennootschap (zie verder) (art. 228 § 2 8° WIB92). Door de wet van 4 mei 2007<sup>1822</sup> worden de inkomsten<sup>1823</sup> van buitenlandse sportbeoefenaars globaal aangeslagen indien zij meer dan 30 dagen hun activiteit in België uitoefenen (te berekenen per schuldenaar) (zie randnr. 1604).

Volgens de belastingadministratie worden hier echter niet geïmagineerd:

- de winst opgebracht via een Belgische inrichting van een buitenlandse artiest of van een buitenlandse onderneming die diensten van artiesten verstrekt (dit standpunt is echter betwistbaar, gelet op de bewoordingen van artikel 228, § 2, 8° van het WIB92);
- de vergoedingen die de organisatoren rechtstreeks betalen of toekennen voor diensten die geen direct verband hebben met artistieke of sportieve prestaties (bv. het bouwen van decors), tenzij dit niet tot de normale praktijk behoort of er sprake is van belastingontwijking;
- de vergoeding uit de verkoop van cd's en van auteursrechten.

Volgens de huidige rechtspraak mag België betalingen aan een buitenlandse artiestenvennootschap voor prestaties van een buitenlandse artiest in België niet belasten (bedrijfsverheffing van 18 %) als het toepasselijk belastingverdrag gebaseerd is op het oude OESO modelverdrag van 1963<sup>1824</sup>. Dit modelverdrag bevat immers geen artikel 17, § 2 (ingevoegd in het OESO-modelverdrag 1977) dat betalingen aan artiestenvennootschappen belastbaar stelt in de bronstaat (zie randnr. 9317).

In 1992 werd de OESO-commentaar in die zin gewijzigd dat § 1 van artikel 17 (zijnde het enige lid van art. 17 volgens het OESO-modelverdrag van 1963) zo moet worden geïnterpreteerd dat het de bronstaat toelaat abstractie te maken van de vennootschap die de vergoedingen ontvangt voor de prestaties, geleverd door de artiesten (of sportbeoefenaars) en derhalve, door de vennootschappen heen, deze laatsten toch belast kunnen worden, dit zonder een tweede paragraaf in het betrokken artikel. Voorwaarde voor toepassing van de 'doorkijk'-regeling is wel dat een relevante bepaling van het interne recht van de bronstaat

<sup>1822</sup> Art. 3 wet 4 mei 2007 betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaars, *B.S.* 15 mei 2007.

<sup>1823</sup> De wet is van toepassing op inkomsten betaald of toegekend vanaf 1 januari 2007.

<sup>1824</sup> O.a. Rb. Leuven 5 oktober 2001, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. C.E. 01/1 *Fiscoloog (I.)* 2001, afl. 215, 1; Rb. Hasselt 11 februari 2004, *Fiscoloog (I.)* 2004; Brussel 23 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/33; Rb. Leuven 17 maart 2006, *Fiscoloog (I.)* 2006, afl. 271, 2.

toelaat om dergelijke abstractie te maken van de vennootschap die de vergoedingen ontvangt. De rechtbank van eerste aanleg te Leuven oordeelde dat artikel 228, § 2, 8° van het WIB92 geen dergelijke 'doorkijk'-bepaling bevat, aangezien dit artikel expliciet de realiteit erkent van een buitenlandse vennootschap of zelfs van een natuurlijke persoon (andere dan de artiest) als ontvangende medecontractant<sup>1825</sup>.

Deze wijziging van de OESO-commentaar zonder verdragsaanpassing wordt in de rechtsleer<sup>1826</sup> sterk bekritiseerd en wordt door de rechtspraak niet zonder meer toegepast.

De administratie draagt de bewijslast om aan te tonen dat België heffingsbevoegd is op grond van de toepasselijke dubbelbelastingverdragen, als zij vergoedingen wil belasten via aanslagen van ambtswege<sup>1827</sup>.

Door de circulaire van 1 februari 2002 werd een procedure van voorafgaand akkoord ingevoerd<sup>1828</sup>. Op basis van de respectievelijke dubbelbelastingverdragen kan er bij de dienst Buitenland een verzoek tot vrijstelling van bedrijfsvoorheffing ingediend worden voor vergoedingen betaald aan:

1. Duitse, Franse en Griekse bezoldigde artiesten;
2. sommige buitenlandse artiestenvennootschappen, waar het de eigen winst betreft;
3. artiesten die in hoofdzaak gefinancierd worden door een overheid dan wel hun prestaties leveren in het kader van een culturele uitwisseling.

art. 232 2° c) WIB92

Buitenlandse voetballers, basketbalspelers en volleybalspelers<sup>1829</sup> die actief zijn in de eerste/hogste nationale afdeling en (voorlopig enkel voor voetbal) tweede klasse konden op aanvraag voortaan het fiscale statuut van niet-inwoner krijgen, zelfs al zijn ze feitelijk inwoner van België<sup>1830</sup>. Het voordeel van dit statuut is echter minder groot dan voorheen, aangezien de inkomsten uit sportactiviteiten van niet-inwonende sportbeoefenaars in België globaliseerd en dus samen met hun andere inkomsten worden belast, indien zij tijdens het belastbaar tijdperk dergelijke inkomsten verkrijgen gedurende een periode van meer dan 30 dagen, te berekenen per schuldenaar van de inkomsten (art. 232 2° c) WIB92).

Met haar circulaire van 21 november 2007<sup>1831</sup> heeft de administratie te kennen gegeven dat de hogervermelde erkenningsprocedure wordt afgeschaft. De vóór 15 mei 2007 verleende erkenningen worden echter verder gehonoreerd, rekening houdend met de huidige wetgeving. De vanaf 15 mei 2007 verleende erkenningen hebben geen betrekking meer op de kalenderjaren 2008 en volgende.

## Afdeling VIII.

<sup>1825</sup> Rb. Leuven 5 oktober 2001, *Fiscooloog (I.)* 2001, afl. 215, 1.

<sup>1826</sup> Zie o.a. R. DEBLAUWE., "Geen Spaanse belasting op Nederlandse rent-a-star company", *T.F.R.* 2002, afl. 226, 751; R. LEPOUTRE, "Artikel 17 - Artiesten en sportbeoefenaars", in B. PEETERS (ed.), *Het nieuwe Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag*, Gent, Larcier, 2002, 442.

<sup>1827</sup> Rb. Hasselt 11 februari 2004, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak nr. 1 04/10.

<sup>1828</sup> Circ. nr. Ci.R.9Div./546.159 van 1 februari 2002, besproken in *Fiscooloog* 2002, afl. 841, 4. Een nog niet-gepubliceerde administratieve richtlijn, maar reeds door de dienst Buitenland toegepast, voorziet in een versoepeling van de procedure die door de sector als te formalistisch wordt ervaren. Zo kan men reeds een 'begin' van dossier indienen dat na het optreden wordt vervolledigd.

<sup>1829</sup> Vr. nr. 460 DESEYN 13 augustus 2004, *Vr. & Antw. Kamer* 2003-2004, nr. 51-46, 7002.

<sup>1830</sup> Circ. nr. Ci.RH.244/545.147, 15 mei 2002, *Bull. Bel.*, afl. 829, 2321-2340, besproken in *Fiscooloog* 2002, afl. 856, 6 en *Fisc. Act.* 2002, afl. 22, 1.

<sup>1831</sup> Circ. nr. Ci.RH.244/587.755 (AOIF 45/2007), 21 november 2007.

## Diverse inkomsten

### 1596

#### art. 228 § 2 9° WIB92

Het gaat om diverse inkomsten zoals die voor inwoners belastbaar zijn (randnrs. 1294 e.v.), voor zover ze van Belgische oorsprong zijn (art. 228 § 2 9° WIB92).

Zijn niet belastbaar:

art. 230 1° WIB92

- de in artikel 228, § 2, 9°, j van het WIB92 bedoelde diverse inkomsten (vergoedingen voor ontbrekende coupon in uitvoering van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of van een lening m.b.t. financiële instrumenten), andere dan degene die betrekking hebben op inkomsten van aandelen, waarvan de schuldenaar een inwoner is, voor zover die inkomsten worden toegerekend op de resultaten van een buitenlandse inrichting en door de verkrijger niet in België worden verkregen (art. 230 1° WIB92);

art. 230 5° WIB92

- andere diverse inkomsten die zijn verkregen door vreemde Staten of door staatkundige onderdelen daarvan, zomede door inrichtingen, instellingen of andere rechtspersonen zonder winstogmerk naar buitenlands publiek recht (art. 230 5° WIB92).

## Afdeling IX.

### Transparante entiteiten

### 1597

#### art. 229 § 3 WIB92

De vennoten of leden van een burgerlijke vennootschap of een vereniging zonder rechts-persoonlijkheid die haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer in België heeft, of in België winst of baten verkrijgt, worden geacht over een Belgische inrichting te beschikken, respectievelijk persoonlijk in België werkzaamheden uit te oefenen (art. 229 § 3 WIB92).

Indien de vennootschap of vereniging zelf echter geen winsten of baten behaalt, worden de niet-inwonende vennoten of leden geacht onroerende of roerende inkomsten te verkrijgen en geen winsten of baten<sup>1832</sup>.

---

<sup>1832</sup> Vr. nr. 1025 MOERMAN 29 mei 2002, Vr. & Antw. Kamer 2002-2003, nr. 142, 18018.

## Hoofdstuk III

---

Berekening van de belastbare grondslag

---

## Afdeling I.

**Aanslagregeling****§ 1. NATUURLIJKE PERSONEN****1. Maatstaf van belastingheffing****1600**

Bibliografie – JANSEN, T., "Onderhoudsuitkeringen in Europese context", *A.F.T.* 2004, afl. 2, 11.

**1600,10****art. 227 1° WIB92**

De gewone aanslagregeling omvat niet de inkomsten van roerende goederen en kapitalen, noch diverse inkomsten – met uitzondering van de belastbare meerwaarden verwezenlijkt op aandelen in binnenlandse vennootschappen –, noch de inkomsten van podiumkunstenars of sportbeoefenaars (behoudens sportbeoefenaars die meer dan 30 dagen in België hun activiteit uitoefenen – te beoordelen per schuldenaar). Voor die inkomsten geldt er dus geen aangifteplicht (zie randnr. 1604).

art. 232 lid 1 1° en lid 2 WIB92

Natuurlijke personen worden belast op het totaal bedrag van hun inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen, indien ze inkomsten verkrijgen uit *verhuurde* onroerende goederen of uit de vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal, of van gelijkaardige onroerende rechten (art. 232 lid 1, 1° WIB92). De belasting wordt echter niet gevestigd wanneer het totaal bedrag van de inkomsten van onroerende goederen lager is dan 2 500 EUR (art. 232 lid 2 WIB92). De onroerende voorheffing is dan de eindheffing.

art. 232 lid 1 2° WIB92

Er kan evenwel een uitgebreidere belastingplicht gelden. Natuurlijke personen zijn immers belastbaar op het totaal bedrag van hun inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen, van hun in België verkregen beroepsinkomsten en van de belastbare meerwaarden, verwezenlijkt op aandelen in binnenlandse vennootschappen, wanneer zij:

- a. in België, voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid, over één of meer inrichtingen beschikken; of
- b. in België, zonder Belgische inrichting, de volgende inkomsten verkrijgen:
  - 'winst' uit de vervreemding of verhuring van in België gelegen onroerende goederen of uit de vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of opstal of van gelijkaardige onroerende rechten;
  - 'winst' uit de hoedanigheid van vennoot in een vennootschap, samenwerkingsverband of vereniging als vermeld in artikel 29, § 2 van het WIB92 (bv. een economisch samenwerkingsverband);
- c. in België één van de volgende inkomsten verkrijgen:
  - baten die voortkomen uit een in België uitgeoefende zelfstandige werkzaamheid;
  - winst en baten die betrekking hebben op een vorige zelfstandige beroepswerkzaamheid die de verkrijger of de persoon van wie hij de rechtverkrijgende is in België heeft

- uitgeoefend;
- bezoldigingen, pensioenen, renten of toelagen, ten laste:
    - 1° van een inwoner;
    - 2° van een binnenlandse vennootschap of van een vereniging, instelling of lichaam met maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België;
    - 3° van de Belgische Staat of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke besturen daarvan;
    - 4° van een inrichting waarover een niet-inwoner in België beschikt;
  - bezoldigingen, ten laste van een niet-inwoner uit hoofde van een in België uitgeoefende werkzaamheid door een verkrijger die er in een belastbaar tijdperk gedurende meer dan 183 dagen verblijft;
  - belastbare meerwaarden, verwezenlijkt op aandelen in binnenlandse vennootschappen;
  - inkomsten als sportbeoefenaar en dit gedurende een periode van meer dan 30 dagen te berekenen per schuldenaar. Hetzelfde onderscheid tussen 'oude' en 'jonge' sportbeoefenaars als in de personenbelasting is op hen van toepassing.

## 2. Vaststelling van de netto-inkomsten

**1600,50**

**art. 235 1°;**

**235bis en 236 tot 239 WIB92**

Het nettobedrag van de belastbare inkomsten wordt in beginsel bepaald volgens de regels die gelden voor de personenbelasting (art. 235 1° WIB92). De termijnen en de waarde van ermee gelijkgestelde lasten met betrekking tot de aanschaffing van een recht van erfpacht of opstal of van bepaalde gelijkaardige onroerende rechten (art. 14 lid 1 2° WIB92) zijn echter enkel aftrekbaar voor zover zij betrekking hebben op een in België gelegen onroerend goed (art. 235bis WIB92). Voor de vaststelling van het nettobedrag van beroepsinkomsten wordt verwezen naar enkele bijzondere regels (art. 236-239 WIB92) die verder worden besproken (randnr. 1601).

Wat de aftrekbare bestedingen betreft, wordt er een onderscheid gemaakt naargelang niet-inwoners *al dan niet een tehuis in België* hebben behouden gedurende het volledige belastbaar tijdperk<sup>1833</sup>.

### a. Geen tehuis in België

art. 241 WIB92

In deze hypothese zijn van het globaal belastbaar inkomen slechts bepaalde bestedingen aftrekbaar (art. 241 WIB92), met name:

- onderhoudsuitkeringen aan een Belgische inwoner;
- giften aan welbepaalde Belgische instellingen.

art. 242 § 1 WIB92

Daarentegen geldt dezelfde regeling als voor niet-inwoners met een tehuis in België (cf. b. hierna) bij toepassing van de zgn. 75 %-regel, ook voor niet-inwoners die geen tehuis in België hebben behouden. Dit is het geval indien in België belastbare beroepsinkomsten – in de

<sup>1833</sup> Zie ook Circ. Ci.RH.82/535.091, 18 juni 2001, *Bull.Bel.*, afl. 817, 1477-1479.

zin van artikel 228, § 2, 3°, a, b en e en 4° tot 7° van het WIB92- zijn behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van de binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten (art. 242 § 1 WIB92). Deze regeling geeft uitvoering aan een arrest van het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof)<sup>1834</sup> waardoor de regeling principieel tot handelaars en vrije beroepen is uitgebreid.

#### b. Tehuis in België

art. 242 § 1 lid 1 WIB92

Indien de niet-inwoner een tehuis in België gedurende het volledige belastbare tijdperk heeft behouden, zijn van het globaal belastbaar inkomen, onder dezelfde voorwaarden en grenzen, de bestedingen aftrekbaar die een inwoner in mindering mag brengen, met uitzondering van onderhoudsuitkeringen aan een niet-inwoner (art. 242 § 1 lid 1 WIB92). De niet-aftrekbaarheid van onderhoudsgeld aan een niet-inwoner (*in casu* in het buitenland studerende kinderen) is volgens het hof van beroep van Gent strijdig met de non-discriminatiebepalingen van de overeenkomst tussen België en Nederland<sup>1835</sup>. Daarover ondervraagd, heeft de minister van Financiën bevestigd dat belastingplichtigen die zich in een gelijkaardige situatie bevinden, voortaan op grond van de non-discriminatiebepaling met Nederland of met andere landen waarvoor in een gelijkaardige bepaling werd voorzien (o.a. Griekenland, Marokko en Frankrijk - zgn. bevoorrechte niet- inwoners), de onderhoudsuitkeringen aan niet-inwoners mogen aftrekken<sup>1836</sup>.

Aangezien de aftrek van onderhoudsgelden wel mogelijk zou zijn indien ze aan een Belgische inwoner worden betaald, kan hier o.i. eveneens sprake zijn van een verboden discriminatie onder het Europees recht, aangezien een eventuele aftrek van de onderhoudsgelden in de woonstaat geen effectieve of slechts een te verwaarlozen belastingbesparing oplevert (cf. de Gschwind-zaak)<sup>1837</sup>.

De *belastingadministratie* heeft het begrip 'tehuis' als volgt gedefinieerd: "Het moet met andere woorden om een werkelijke (gezins)vestiging in België gaan, met name de plaats in België waar de betrokkene gedurende het volledige belastbare tijdperk, gewoonlijk en samen met zijn gezin verblijft, maar toch zodanig dat nog kan worden beschouwd dat het verblijf in België niet van duurzame aard is"<sup>1838</sup>. Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) heeft het begrip 'tehuis' aldus gedefinieerd: "In die zin moet worden aangenomen dat als niet-verblijfhouders die een tehuis in België behouden degenen aangemerkt worden die er een normale en effectieve woning voor de huishouding behouden, maar in een andere Staat het centrum van hun vitale belangen hebben"<sup>1839</sup>.

Volgens de belastingadministratie (cf. circulaire van 1 juli 1993) zijn inzonderheid bedoeld: de in België wonende buitenlandse kaderleden en vorsers die als niet-inwoners worden aangemerkt, de in artikel 4 van het WIB92 bedoelde personen – buitenlands diplomatiek en consulaire personeel enz. – en ten slotte de buitenlandse ambtenaren van in België geves-

<sup>1834</sup> Arbitragehof 26 april 1994, *F.J.F.*, No. 94/153.

<sup>1835</sup> Gent 26 juni 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 470.

<sup>1836</sup> Vr. nr. 630 VERMEULEN 18 november 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, 23 december 1996, 8401. Zie ook T. JANSEN, "Onderhoudsuitkeringen in een internationale context. Wegwijs doorheen het fiscale kluwen (deel II)", *A.F.T.* 2003, 359.

<sup>1837</sup> HvJ 14 september 1999, zaak C-391/97, *F.J.F.*, No. 99/216 en *T.F.R.* 2000, 289. In dezelfde zin: I. DE TROYER, "Beperking van de persoonsgebonden toekenningen bij salary-split onwettig", *Fisc. Act.* 2002, afl. 45, 12 (noot bij HvJ 12 december 2002, zaak C-385/00, DE GROOT). Zie echter T. JANSEN, "Onderhoudsuitkeringen in een Europese context", *A.F.T.* 2004, afl. 2, 31.

<sup>1838</sup> Vr. nr. 137 VANDERBORGH 4 maart 1991, *Vr. & Antw. Senaat* 1990-1991, 21 mei 1991, 1369; *Circ.Ci.RH.* 624/575.611 (AOIF nr. 19/2006), 11 mei 2006.

<sup>1839</sup> Arbitragehof 21 november 1991, nr. 34/1991, *B.S.* 14 december 1991, 28241.



tigde organisaties, met exceptie van fiscale woonplaats, en daarmee gelijkgesteld.

## **§ 2. BUITENLANDSE VENNOOTSCHAPPEN EN VERENIGINGEN, INSTELLINGEN OF LICHAMEN, OPGERICHT IN EEN VERGELIJKBARE RECHTSVORM, MET VERRICHTINGEN VAN WINSTGEVENDE AARD**

**1600,70**

### **1. Maatstaf van heffing**

**1601**

**art. 228 § 2 3° a en e  
en art. 233 WIB92**

Voor deze belastingplichtigen wordt de belasting gevestigd op het totale bedrag van enerzijds de winst, opgebracht door bemiddeling van een Belgische inrichting, en van de bepaalde winst die zonder bemiddeling van zulke inrichting is opgebracht (art. 233 WIB92), met name de winst die voortvloeit uit de vervreemding of verhuring van in België gelegen onroerende goederen of uit de vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of opstal, of van gelijkaardige onroerende rechten (art. 228 § 2 3° a WIB92) en anderzijds de winst uit de hoedanigheid van vennoot in vennootschappen, samenwerkingsverbanden of verenigingen die krachtens een fiscale fictie worden geacht verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid te zijn (art. 228 § 2 3° e WIB92). Er wordt hier niet uitdrukkelijk verwezen naar winsten en baten uit een voorheen uitgeoefende zelfstandige activiteit.

Daarenboven wordt, in het kader van de strijd tegen fraude en omkoping, een afzonderlijke aanslag gevestigd op de niet verantwoorde kosten en voordelen van alle aard, op de verdoken meerwinsten en op de financiële voordelen of voordelen van alle aard zoals vermeld in artikel 219 van het WIB92 (zie verder).

### **2. Vaststelling van de netto-inkomsten**

**1601,50**

**art. 233 en 235 2° WIB92**

De nettowinst wordt in principe berekend zoals deze van een Belgische vennootschap. Ze wordt dus bepaald volgens de regels van de vennootschapsbelasting (meer in het bijzonder de artikelen 183, 185, 2 en 190 tot 208 van het WIB92) (art. 235 2° WIB92). Daarenboven wordt een bijzondere afzonderlijke aanslag gevestigd op de niet-verantwoorde kosten en voordelen van alle aard, op de verdoken meerwinsten en op de financiële voordelen of voordelen van alle aard als vermeld in artikel 219 van het WIB92 (art. 233 WIB92).

Er bestaan echter een aantal bijzondere regels:

#### **a. Aftrekbaarheid van beroepskosten**

art. 237 en 240 lid 1 WIB92

Beroepskosten zijn slecht aftrekbaar indien ze uitsluitend op de in België belastbare beroepsinkomsten drukken (art. 237 WIB92). Hetzelfde geldt voor de bezoldigingen en de erop betrekking hebbende sociale lasten, die ten laste worden gelegd van de resultaten van een Belgische inrichting, wegens de in die inrichting uitgeoefende werkzaamheden (art. 240 lid 1

WIB92).

Er zijn drie categorieën van beroepskosten te onderscheiden, met name (a) de beroepskosten die de Belgische inrichting zelf in het kader van haar eigen ondernemingsactiviteit heeft gemaakt, (b) de beroepskosten die de buitenlandse hoofdzetel specifiek voor de behoeften van de Belgische inrichting heeft gemaakt en die ten laste worden gelegd van de resultaten van die inrichting en (c) het evenredig aandeel van de Belgische inrichting in de algemene beheerskosten van de buitenlandse hoofdzetel. Alleen de algemene beheerskosten zijn niet aftrekbaar, tenzij de aftrek overeenkomstig een dubbelbelastingovereenkomst toch is toegelaten.

De Belgische belastingadministratie stelt dat een buitenlandse hoofdzetel zelf geen lening aan een Belgische inrichting kan verstrekken, tenzij het om een financiële instelling gaat<sup>1840</sup>. Er is echter geen aftrekverbod indien de buitenlandse hoofdzetel de interesten van een externe lening ten behoeve van de Belgische inrichting, op de resultaten van die inrichting toerekent. In dezelfde zin heeft de minister van Financiën gesteld dat de terugbetaling van fondsen door een Belgische inrichting aan de buitenlandse maatschappelijke zetel onder de interne Belgische wetgeving, geen aanleiding kan geven tot enig wisselresultaat. Eenzelfde juridische entiteit, wat het geval is voor de maatschappelijke zetel en haar inrichtingen, kan immers niet terzelfder tijd geldschieter en geldopnemer zijn.

In het OESO-commentaar 1992 op de Modelovereenkomst, waarop de meeste Belgische belastingovereenkomsten zijn gesteund, wordt slechts een beperkte draagwijdte aan de zelfstandigheidsfictie van een vaste inrichting gegeven (commentaar op art. 7, nr. 18.3). Daarin kan dan weer steun gevonden worden voor het administratieve standpunt om de fictie van de zelfstandigheid van de vaste inrichting, niet uit te breiden op het vlak van de interne leningen tussen hoofdzetel en vaste inrichting.

art. 198 *juncto* 238 WIB92

De BNI wordt, samen met de verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatigheidsinteresten, uit de beroepskosten geweerd (art. 198 *juncto* 238 WIB92).

art. 233 lid 2 en 239 WIB92

De bijzondere afzonderlijke aanslag op niet verantwoorde kosten (art. 233 lid 2 WIB92) is als beroepskost aftrekbaar (art. 239 WIB92).

#### b. Investeringsaftrek

art. 240 lid 2 WIB92

Buitenlandse vennootschappen hebben recht op investeringsaftrek binnen dezelfde voorwaarden als die gelden in de vennootschapsbelasting.

#### c. Vrijstelling van meerwaarden

art. 228 § 2 3° WIB92

In principe zijn meerwaarden op een Belgische inrichting of op haar activabestanden belastbaar (art. 228 § 2 3° WIB92). Hierop bestaan twee uitzonderingen.

art. 231 § 2 WIB92

Wanneer een Belgische inrichting behoort tot de goederen die een vennootschap van een

<sup>1840</sup> *Com. IB.* 1992, nrs. 235/38 en 235/39.

EU-lidstaat *met vrijstelling van inkomstenbelasting* inbrengt naar aanleiding van een fusie, splitsing of een inbreng van één of meer bedrijfstakken of takken van werkzaamheid of van de algemeenheid van goederen, dan zijn de meerwaarden op die Belgische inrichting of op haar activabestanddelen in principe belastingvrij. Als voorwaarde voor de belastingvrijstelling geldt dat de inrichting of die activabestanddelen in België behouden blijven.

Bij de Belgische inrichting van de verkrijgende vennootschap worden de afschrijvingen, investeringsaftrekken, minderwaarden of meerwaarden bepaald alsof die verrichting niet had plaatsgevonden (art. 231 § 2 WIB92). De bepalingen van het WIB92 blijven van toepassing op de bij de ingebrachte inrichting bestaande waardeverminderingen, voorzieningen, onderwaarderingen, overwaarderingen, subsidies, vorderingen, meerwaarden en reserves alsof de inbreng niet had plaatsgevonden. Het artikel 231, § 2 van het WIB92 geeft uitvoering aan artikel 10 van de Europese fusierichtlijn van 23 juli 1990. Het gaat daarbij om reorganisatieverrichtingen tussen buitenlandse vennootschappen.

art. 231 § 3 WIB92

De omzetting van een Belgische inrichting in een binnenlandse vennootschap – d.i. een zgn. filialisering – is afzonderlijk geregeld (art. 231 § 3 WIB92). De meerwaarden, verwezenlijkt of vastgesteld ter gelegenheid van de inbreng van een Belgische inrichting in een binnenlandse vennootschap in ruil voor aandelen, zijn vrijgesteld. Het door die inbreng gestorte kapitaal (art. 184 WIB92) is gelijk aan de fiscale nettowaarde die de inrichting bij de inbrenger had, op het ogenblik van de inbreng, na aftrek van de belaste reserves en de vrijgestelde reserves, met uitzondering van de uitgedrukte maar niet verwezenlijkte meerwaarden (cf. art. 44 § 1 1° WIB92) en van de vrijgestelde waardeverminderingen en voorzieningen. Het kapitaal is dus normaliter gelijk aan het 'kapitaal' dat de buitenlandse hoofdzetel aan de Belgische inrichting had toegerekend. De belaste en belastingvrije reserves van de inrichting gaan over naar de binnenlandse vennootschap alsof de inbreng niet had plaatsgevonden. Uiteraard kunnen de belaste reserves, vóór de inbreng, zonder bronheffing aan de buitenlandse hoofdzetel worden uitgekeerd.

Er geldt een fiscale neutraliteit ten aanzien van activa en passiva die zijn ingebracht. De afschrijvingen, investeringsaftrekken, minder- of meerwaarden op ingebrachte activa worden bepaald alsof ze niet van eigenaar zijn veranderd. De bepalingen van de artikelen 44, 44bis, 44ter, 45, 47, 48 en 361 tot 363 WIB92 blijven van toepassing op de meerwaarden, waardeverminderingen, voorzieningen, onder- en overwaarderingen, subsidies en vorderingen, in zoverre die bestanddelen in de boekhouding van de binnenlandse vennootschap worden teruggevonden.

#### d. Forfaitaire winstvaststelling

art. 342 § 2 WIB92

art. 182

KB/WIB92

Wanneer het juiste resultaat van een vaste inrichting niet kan worden vastgesteld – d.i. bij gebrek aan een afzonderlijke bewijskrachtige boekhouding – , wordt het minimum van de belastbare winst forfaitair bepaald (art. 342 § 2 WIB92). In dat geval bedragen de belastbare minima 10 % van het omzetcijfer of 7 000 EUR tot 24 000 EUR per personeelslid naargelang de sector waarin de buitenlandse firma werkzaam is, met een absoluut minimum van 19 000 EUR (art. 182 KB/WIB92).

Volgens oude rechtspraak van het Hof van Cassatie mag het forfait toegepast worden wanneer geen boekhoudkundige gegevens worden voorgelegd die in de vaste inrichting zelf

kunnen worden onderzocht en die bewijskrachtig zijn<sup>1841</sup>. De zgn. 'cost-plus' methode houdt geen verband met de regeling van de forfaitaire winstvaststelling. Een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap waarvoor de belastbare winst wordt bepaald door middel van een 'cost-plus' -regeling is gerechtigd nog bijkomende aftrekken toe te passen, inzonderheid de investeringsaftrek<sup>1842</sup>.

In haar arrest van 22 maart 2007 oordeelde het Hof van Justitie dat het systeem van forfaitaire minimumwinsten strijdig is met het gemeenschapsrecht<sup>1843</sup>, zoals het bestond op het moment van de feiten die tot het geschil aanleiding gaven (het was immers enkel van toepassing op Belgische inrichtingen van niet-inwoners). In dezelfde zin oordeelde het Benelux-Gerechtshof op 22 juni 2007<sup>1844</sup>. De Belgische wetgever heeft echter vóór deze uitspraken de regeling aangepast: sinds aanslagjaar 2005 zijn de forfaitaire minimumwinsten ook van toepassing op elke Belgische onderneming.

Of het huidige stelsel nu conform is het met Gemeenschapsrecht wordt echter betwist<sup>1845</sup>. De omstandigheden waarin het systeem van toepassing is, verschillen immers naargelang het gaat om inwoners of niet-inwoners: in de hypothese dat een niet-inwoner niet over bewijskrachtige gegevens beschikt, maar toch een regelmatige aangifte heeft ingediend, is het systeem van toepassing, daar waar een inwoner in dezelfde omstandigheden niet aan het stelsel onderworpen wordt.

#### e. Vorige verliezen

De vorige verliezen van een opgeheven verlieslatende inrichting mogen van de resultaten van een nieuwe inrichting van dezelfde buitenlandse vennootschap worden afgetrokken, zelfs indien de activiteiten van die inrichtingen verschillen<sup>1846</sup>. De verliezen van een vaste inrichting kunnen echter niet worden overgedragen aan een binnenlandse vennootschap waarin de inrichting wordt ingebracht. Bij fusie tussen twee Belgische vennootschappen is er in principe wel een overdracht van verliezen. Het is dan ook verdedigbaar dat buitenlandse vennootschappen terzake discriminerend worden behandeld, in strijd met de artikelen 43 en 48 van het EG- verdrag.

In antwoord op een parlementaire vraag heeft de minister van Financiën geantwoord dat de nationale regels inzake verliesverrekening die voor een Belgische onderneming gelden op dezelfde wijze worden toegepast voor een Belgische inrichting van een Nederlandse onderneming. De minister steunt dit standpunt op de non-discriminatiebepaling inzake vaste inrichtingen van de Belgisch-Nederlandse dubbelbelastingovereenkomst. Dit zou tot gevolg hebben dat de splitsing van een Nederlandse BV en van haar Belgische vaste inrichting leidt tot de verdeling van de fiscale verliezen over de uit de splitsing ontstane vaste inrichtingen.

art. 227 3° WIB92

### § 3. BUITENLANDSE STATEN EN RECHTSPERSONEN ZONDER VERRICHTINGEN VAN

<sup>1841</sup> Cass. 1 juni 1972, *Rev. fisc.* 1972, 277.

<sup>1842</sup> Brussel 10 maart 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 312.

<sup>1843</sup> HvJ 22 maart 2007, Talotta, nr. C-383/05.

<sup>1844</sup> Benelux Hof 22 juni 2007, nr. A.2006/3/13, *Bijbl. Ind. Eig.* 2007, afl. 10, 601, *ICIP* 2007, afl. 3, 381, noot F. DEVISSCHER, *IER* 2007, afl. 5, 309, *R.W.* 2007-08, afl. 35, 1448, noot H. VAN HEES.

<sup>1845</sup> K. BRONSELAER en W. HEYVAERT, "Forfaitaire minimumwinsten: strijdig met gemeenschapsrecht", *Fiscalog (I)*, afl. 280, 1.

<sup>1846</sup> Vr. nr. 1116 DUPRÉ 1 juni 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, 18 juli 1994, 11998.

**WINSTGEVENDE AARD****1. Maatstaf van heffing****1602**

Voor deze belastingplichtigen wordt de belasting gevestigd:

1. op het deel van het nettobedrag van de huurprijs en de huurvoordelen van in België gelegen onroerende goederen dat meer bedraagt dan het kadastraal inkomen, tenzij de huurder:
  - een natuurlijk persoon is die de goederen niet gebruikt voor zijn beroepswerkzaamheid; of
  - de goederen, verhuurd overeenkomstig de pachtwetgeving, voor land- of tuinbouw gebruikt; of
  - geen winstoogmerken nastreeft en de goederen worden gebruikt voor één van de bestemmingen vermeld in artikel 12, § 1 van het WIB92 (zie randnr. 1023).
2. op de bedragen verkregen bij vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of opstal of van gelijkaardige onroerende rechten met betrekking tot een in België gelegen onroerend goed, behoudens de uitzonderingen opgenomen in 1 hierboven;
3. op de werkgeversbijdragen en -premies vermeld in artikel 52, 3°, b van het WIB92, de pensioenen, renten en andere als zodanig geldende toelagen vermeld in artikel 52, 5° van het WIB92, in zoverre die niet als beroepskost aftrekbaar zijn van op de in artikel 53, 23° van het WIB92 bedoelde kapitalen;
4. op de niet-verantwoorde kosten en voordelen als vermeld in de artikelen 57 en 53, 24° van het WIB92 (art. 234 WIB92).

art. 234 WIB92

**2. Vaststelling van de netto-inkomsten**

art. 235 3° WIB 92

Voor de vaststelling van de netto belastbare inkomsten wordt verwezen naar de rechtspersonenbelasting (art. 235 3° WIB92).

## Afdeling II.

**Geen aanslagregeling****1604****art. 248 lid 1 WIB92**

Voor alle inkomsten die niet aan een aanslagregeling zijn onderworpen, is de belasting gelijk aan de verschillende voorheffingen en aan de in artikel 301 van het WIB92 vermelde aanslag (art. 248 lid 1 WIB92).

Artikel 301 van het WIB92 betreft een bijzondere aanslag, tegen het tarief van 33 % of 16,5 % (te verhogen met de crisisbijdrage indien het gaat om een belastingplichtige als bedoeld in artikel 227, 3° van het WIB92), op meerwaarden op in België gelegen ongebouwde of gebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot zulke onroerende goederen (zie randnrs. 1313 e.v. en 1596)<sup>1847</sup>. Het gaat om onroerende goederen die *niet in*

<sup>1847</sup> KB 20 mei 1997, B.S. 10 juni 1997, 15.504; Circ. nr. Ci.RH.624/468.476, 13 juli 1995, *Bull. Bel.*, afl. 752, 2255.

het beroepsvermogen zijn belegd<sup>1848</sup>.

Voor *natuurlijke personen* is er evenmin een aanslagregeling, in afwijking van artikel 232 van het WIB92, voor de volgende inkomsten:

a. winst of baten behaald of verkregen door vennoten of leden van een Belgische of buitenlandse burgerlijke vennootschap of een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid;

art. 248 lid 2 WIB92

b. inkomsten van onroerende goederen waarvan het totaalbedrag per belastingplichtige lager is dan 2 500 EUR (art. 248 lid 2 WIB92).

art. 270 en 272 WIB92

art. 86-88

KB/WIB92

Heel wat belastbare inkomsten van niet-inwoners zijn onderworpen aan bedrijfsvoorheffing, welke meestal ook geldt als eindheffing (art. 86 tot 88 KB/WIB92). Een aantal personen is voor de betaling of toekenning van zulke inkomsten aan niet-inwoners, bedrijfsvoorheffing verschuldigd. Dit is o.m. het geval voor inkomsten van podiumkunstenaars of sportbeoefenaars<sup>1849</sup> voor winsten en baten van vennoten in een Belgische of buitenlandse vereniging zonder rechtspersoonlijkheid, en voor meerwaarden ingevolge de overdracht van in België gelegen onroerende goederen of zakelijke rechten met betrekking tot die goederen (art. 270 en 272 WIB92). Wat de laatste categorie inkomsten betreft, gaat het om onroerende goederen die in het beroepsvermogen zijn belegd<sup>1850</sup>. Belgische inwoners zijn daarentegen geen bedrijfsvoorheffing verschuldigd bij de realisatie van dergelijke meerwaarden. De minister van Financiën ziet hier alvast geen graten in, aangezien de bedrijfsvoorheffing verrekbaar is met de BNI en terugbetaalbaar, zodat niet-inwoners niet onderworpen zijn aan een zwaardere eindbelasting dan inwoners<sup>1851</sup>. In het licht van de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie blijkt vanuit een Europeesrechtelijke benadering deze voorfinancieringsverplichting voor uitsluitend niet-inwoners, onderdanen van een EU-lidstaat, niet gerechtvaardigd te zijn (samengevoegde zaken Metallgesellschaft- Hoechst)<sup>1852</sup>.

Inzake de inkomsten van buitenlandse artiesten en sportbeoefenaars mag sinds enkele jaren wel een beperkte forfaitaire kostenaf trek worden toegepast op het brutobedrag waarop de bedrijfsvoorheffing *a rato* van 18 % wordt berekend<sup>1853</sup>. Die bedraagt 400 EUR voor de eerste dag en 100 EUR voor elke volgende gepresteerde dag. De belastingplichtige kan de aftrek *per organisator* vragen gedurende maximaal 10 dagen per kalenderjaar. Gelet op de hierna vermelde Europese rechtspraak menen wij dat de weigering van de kostenaf trek in de BNI in strijd is met het Europees recht<sup>1854</sup>. Zo besliste het Hof van Justitie in de zaak Gerritse dat de Duitse wetgeving in strijd is met de Europese vrijheid van diensten, doordat het enkel de aftrek van beroepskosten toestaat aan inwoners<sup>1855</sup>. Het Hof gaat in het Scorpio-arrest nog een stap verder door te oordelen dat het niet in aanmerking nemen van de beroepskosten van niet-inwoners bij de berekening van de bronheffing, strijdig is met het vrij verkeer van

1848 X, "Fiscaal jaaroverzicht 1997", *Fisc. Koer.* 1998, 38-39.

1849 Voor zover in België geen inkomsten verkregen gedurende een periode van meer dan 30 dagen (zie *supra*).

1850 KB 10 januari 1997, *B.S.* 11 februari 1997, *Bull. Bel.*, 1997, 770; X, "Fiscaal jaaroverzicht 1997", *Fisc. Koer.* 1998, 53-62.

1851 Vr. nr. 832 DAEMS 27 maart 1997, *Vr. & Antw. Kamer*, nr. 91, 1996-1997, 12496-12497, *Bull. Bel.*, afl. 776, 2520.

1852 HvJ 8 maart 2001, zaak C-397/98 en C-410/98, *Jur. HvJ*, I-1727.

1853 Circ. nr. Ci.RH.244/536.588, 16 oktober 2001.

1854 K. ROELANDS, "Buitenlandse artiesten: Duitse wetgeving in strijd met het Europees recht", *T.F.R.* 2003, 1047; K. ROELANDS, "Genadeslag voor bronheffingstelsels voor buitenlandse dienstverleners", *Fiscoloog (I.)* 2006, afl. 277, 1.

1855 HvJ 12 juni 2003, zaak nr. C-234/01, Gerritse, *T.F.R.* 2003, 1039.

diensten, aangezien bij inwoners wel rekening wordt gehouden met hun beroepskosten<sup>1856</sup>. Recent paste het Hof voormelde rechtspraak ook toe op buitenlandse vennootschappen zonder vaste inrichting in de zaak *Centro Equestre da Leziria Grande Lda*<sup>1857</sup>. Het valt dan ook ten zeerste te betwijfelen of de Belgische wetgeving de test van het Hof van Justitie in alle gevallen zal doorstaan, in het bijzonder wanneer de werkelijke beroepskosten hoger zijn dan het forfait.

Het Europese Hof van Justitie heeft ook een standpunt ingenomen in verband met de discriminatoire behandeling van niet-inwoners op het vlak van de procedure. De omstandigheid dat de procedure van de jaarlijkse regularisatie van bronbelasting op lonen en de jaarlijkse aanslagprocedure enkel voorbehouden zijn voor inwoners, houdt een ongerechtvaardigde discriminatie in ten aanzien van niet-inwoners (cf. *Schumacker-case*)<sup>1858</sup>. Het feit dat niet-inwoners voor bepaalde inkomsten van Belgische oorsprong geen aangifte kunnen indienen (bv. buitenlandse artiesten en sportbeoefenaars<sup>1859</sup>, vennoten die winsten of baten uit een Belgische of buitenlandse vereniging zonder rechtspersoonlijkheid behalen<sup>1860</sup>), lijkt dan ook strijdig met het Europese recht.

## Hoofdstuk IV

### Berekening van de belasting

#### Afdeling I.

#### Aanslagregeling

art. 227 1° WIB92

### § 1. NATUURLIJKE PERSONEN

#### 1. Inleiding

##### a. Echtgenoten als alleenstaanden

1605

art. 243, 244 en 244bis WIB92

Voor de belastingberekening (art. 243 en 244 WIB92) worden gehuwde personen niet als echtgenoten maar als alleenstaanden aangemerkt, wanneer slechts een van de echtgenoten in België aan de belasting onderworpen inkomsten verkrijgt, terwijl de andere echtgenoot binnenlandse beroepsinkomsten verkrijgt die bij overeenkomst zijn vrijgesteld of buitenlandse beroepsinkomsten verkrijgt van meer dan 6 700 EUR (aanslagjaar 2009: 8 880 EUR). De toeslagen voor personen ten laste (cf. de belastingvrije sommen als vermeld in artikelen 132 en 133 van het WIB92) worden in voorkomend geval slechts verleend, wanneer de aan de belasting onderworpen echtgenoot de meeste beroepsinkomsten heeft (art. 244bis WIB92).

<sup>1856</sup> HvJ 3 oktober 2006, zaak C-290/04, FKP S.K. GmbH, *F.J.F.*, No. 2008/64, *Fiscoloog (I.)* 2006, afl. 277, 1.

<sup>1857</sup> HvJ 15 februari 2007, zaak C-345/04, *Centro Equestre da Leziria Grande*, *F.J.F.*, No. 2007/247, *T.F.R.* 2007, afl. 323, 518, noot K. MORBEE en M. VAN ZANDWEGHE.

<sup>1858</sup> HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93, *J.D.F.* 1995, afl. 5-6, 156.

<sup>1859</sup> HvJ 12 juni 2003, zaak C-234/01, *Gerritse*, *T.F.R.* 2003, 1039.

<sup>1860</sup> P. HINNEKENS, "Noot bij HvJ 12 juni 2003", *Fiscoloog (I.)* 2003, 4.

Aangezien sinds inkomstenjaar 2004 wettelijk samenwonenden gelijkgeschakeld worden met gehuwden, geldt het voorgaande *mutatis mutandis* ook voor wettelijk samenwonenden.

1605,10

b. Buitenlandse inkomsten

art. 243, 244 en 244bis WIB92

Er is een tendens om in de BNI steeds meer rekening te houden met buitenlandse inkomsten. Dit is reeds het geval voor de kwalificatie van echtgenoten als alleenstaanden, en – in die hypothese – onrechtstreeks voor de belastingvrije sommen (art. 244bis WIB92), voor het meewerkinkomen, het huwelijksquotiënt en voor de belastingverminderingen voor pensioenen en vervangingsinkomsten (art. 243 en 244 WIB92).

1605,20

c. Gelijke behandeling van niet-inwoners

De rechtspraak van het Europese Hof van Justitie heeft een steeds grotere impact op de belastingheffing van niet-inwoners. Zo heeft het Hof geoordeeld dat artikel 39 EG-verdrag zich ertegen kan verzetten dat een lidstaat een werknemer die onderdaan en inwoner van een andere lidstaat is, zwaarder belast dan een werknemer die in die eerste lidstaat woont en aldaar dezelfde werkzaamheid uitoefent. Dit is met name het geval wanneer de onderdaan van een lidstaat (*in casu* België) zijn inkomen *uitsluitend of nagenoeg uitsluitend* uit de andere lidstaat (*in casu* Duitsland) behaalt en in de woonstaat onvoldoende inkomsten heeft om er onderworpen te zijn aan een belastingheffing die toelaat om zijn persoonlijke en familiale toestand in aanmerking te nemen (cf. het arrest 'Schumacker' en het arrest 'De Groot')<sup>1861</sup>.

In dezelfde zin heeft het Europese Hof geoordeeld dat artikel 43 van het EG-verdrag zich ertegen kan verzetten dat een lidstaat de fiscale aftrek inzake een oudedagsreserve aan ingezetenen-zelfstandigen voorbehoudt en dit recht aan niet-ingezetenen onderdanen onthoudt. Dit is het geval wanneer de niet-ingezetene (nagenoeg) zijn volledig inkomen in die lidstaat verwerft (cf. *Wielockx-case*)<sup>1862</sup>.

Artikel 43 EG-verdrag verzet er zich eveneens tegen dat een lidstaat een hoger belastingtarief toepast voor niet-ingezetenen onderdanen die een zelfstandige beroepsactiviteit uitoefenen, dan voor eigen inwoners, wanneer er geen enkel objectief verschil in situatie bestaat dat een dergelijk verschil in behandeling kan rechtvaardigen (cf. *Asscher-case*)<sup>1863</sup>.

Daarentegen verzet artikel 39 van het EG-verdrag er zich niet tegen dat een fiscale tegemoetkoming voor gehuwden (*in casu* het Duitse splitting-systeem voor inkomsten van gehuwden) wordt ontzegd aan niet-inwoners, indien hun gezamenlijk wereldinkomen niet voor minimum 90 % in de werkstaat is behaald of, indien dat percentage niet wordt bereikt, hun buitenlandse inkomsten een bepaald bedrag overschrijden. M.a.w., een lidstaat mag bepaalde fiscale voordelen aan niet-inwoners ontzeggen indien zij hun inkomsten niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend in die staat behalen. Of dit het geval is, moet worden beoor-

<sup>1861</sup> HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93, *J.D.F.* 1995, afl. 5-6, 156; HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, *A.F.T.* 2003, afl. 4, 223.

<sup>1862</sup> HvJ 11 augustus 1995, zaak C-80/94, *Wielockx*, *EG Weekoverzicht*, 2005, 22195.

<sup>1863</sup> HvJ 27 juni 1996, zaak C-107/94, *Asscher*, *E.C. Tax.* 1996, 143, *F.J.F.* 1996, 342, *S.E.W.* 1997, 319, noot J. BURGERS.



deeld op het niveau van het totale gezinsinkomen en dus niet alleen ten aanzien van het inkomen van één individueel gezinslid (cf. Gschwind-case)<sup>1864</sup>.

Artikel 39 van het EG-verdrag verzet zich wel tegen de toepassing van een nationale regeling die voor de (voordeligere) gezamenlijke aanslag van echtgenoten, als voorwaarde stelt dat zij beiden op het nationale grondgebied verblijven en weigert dat belastingvoordeel toe te kennen aan een werknemer die in die staat verblijft, alwaar hij nagenoeg het gehele gezinsinkomen verwerft en wiens echtgenoot in een andere lidstaat verblijft (cf. de Zurstrassen-case)<sup>1865</sup>.

Voor de bespreking van het arrest De Groot en recentere rechtspraak ter zake verwijzen we naar randnr. 9415.

art. 243 WIB92

## 2. Geen tehuis in België gedurende het gehele belastbare tijdperk

### a. Algemene regeling

**1606,50**

**art. 86 tot 89, 126-129 en 243 WIB92**

Het wetsartikel voor deze categorie niet-inwoners (art. 243 WIB92) bevat bepalingen die eerder de grondslag van de belasting betreffen. Zo hebben deze belastingplichtigen geen recht op de toekenning voor de meewerkende echtgenoot, noch op het zogenaamde huwelijksquotiënt (art. 86 tot 89 WIB92). Dezelfde aanslagregeling voor echtgenoten en hun kinderen als in de personenbelasting (art. 126 tot en met 129 WIB92) is van toepassing, met inbegrip van de afzonderlijke belastingheffing over de beroepsinkomsten van echtgenoten. In voorkomend geval geldt evenwel de bijzondere bepaling van artikel 244bis van het WIB92 (zie hoger).

art. 131-145 WIB92

In het *gewone stelsel* van aanslag geldt in principe dezelfde regeling van belastingberekening als in de personenbelasting, behoudens de hiernavolgende uitzonderingen. Niet-inwoners zonder tehuis zijn uitgesloten van *alle* belastingvrije sommen (art. 131-145 WIB92) en, logischerwijze, van de vermindering voor inkomsten uit het buitenland. De belastingverminderingen voor pensioensparen, het langetermijnsparen en de belastingverminderingen zoals bedoeld in artikelen 145<sup>21</sup> tot en met 145<sup>31</sup> van het WIB92 zijn ook voor deze categorie niet-inwoners van toepassing. Vanaf aanslagjaar 2008 mag, wat het langetermijnsparen betreft, de enige eigen woning waarvoor een door een levensverzekering gewaarborgde hypothecaire lening werd aangegaan in eender welke lidstaat van de EER gevestigd zijn.

art. 242 WIB92

Onder bepaalde voorwaarden hebben niet-inwoners ook recht op de aftrek voor de enige eigen woning (art. 242 WIB92). Krachtens het interne recht is daarvoor vereist dat het gaat om een niet-inwoner:

- die gedurende heel het belastbare tijdperk in België een tehuis heeft behouden;
- of, wiens inkomen geheel of vrijwel uitsluitend (voor minstens 75 %) verworven wordt uit

<sup>1864</sup> HvJ 14 september 1999, zaak C- 391/97, Gschwind, *Fisc. Koer.* 1999, 660, *F.J.F.*, No. 99/216 en *T.F.R.* 2000, 289.

<sup>1865</sup> HvJ 16 mei 2000, zaak C-87/99, Zurstrassen, *Fiscalog (I.)* 2000, afl. 200, 7.

een in België verrichte werkzaamheid.

art. 146-154 WIB92

De belastingverminderingen voor pensioenen en vervangingsinkomsten (art. 146-154 WIB92, randnr. 1365) worden voor beide echtgenoten slechts eenmaal verleend en voor de berekening ervan wordt rekening gehouden met het geheel van binnenlandse en buitenlandse inkomsten, met dien verstande dat de in artikel 147, 1° en 7° van het WIB92 vermelde bedragen worden vervangen door 2 392,67 EUR (aanslagjaar 2009: 3 169,81 EUR) en het in artikel 147, 9° van het WIB92 vermelde bedrag wordt vervangen door 2 774,10 EUR (aanslagjaar 2009: 3 675,13 EUR). Vanaf aanslagjaar 2005 heeft elke echtgenoot in de BNI recht op een eigen belastingvermindering. In voorkomend geval is de bijzondere bepaling van artikel 244bis van het WIB92 van toepassing (zie hoger).

art. 170 WIB92

Dezelfde *bijzondere* stelsels van aanslag als in de personenbelasting zijn van toepassing (met name het stelsel van de omzettingsrenten en de afzonderlijke aanslagen, art. 169 tot 174 WIB92), met uitzondering van de omzettingsrenten uit een kapitaal als onderhoudsuitkering (art. 170 WIB92).

De bonificatie voor vrijwillig gedane voorafbetalingen (zie randnr. 1367) is sedert aanslagjaar 1993 ook van toepassing op deze categorie van niet-inwoners. Volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) was het niet-toekennen van de bonificatie aan niet-inwoners zonder tehuis voor de aanslagjaren 1992 en 1993 discriminerend<sup>1866</sup>.

#### b. Bijzondere regeling

##### 1606,52

###### art. 244 WIB92

Dezelfde regeling als voor niet-inwoners met een tehuis in België (zie randnr. 1607, hierna) geldt onder de 75 %-regel ook voor niet-inwoners die geen tehuis in België hebben behouden. Dit is het geval indien in België, belastbare beroepsinkomsten – in de zin van artikel 228, § 2, 3°, a, b en e en 4° tot 7° van het WIB92 – zijn behaald of verkregen die ten minste 75 % bedragen van het geheel van de binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten (art. 244 WIB92). Deze regeling geeft uitvoering aan een arrest van een Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) van 26 april 1994, waardoor de regeling principieel tot handelaars en vrije beroepen wordt uitgebreid<sup>1867</sup>. Volgens de belastingadministratie echter zou de regeling slechts gelden voor inkomsten *die aan een aanslagregeling zijn onderworpen*<sup>1868</sup>. Deze interpretatie strookt niet met de geest van het arrest van het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof).

#### c. Non-discriminatie behandeling onder bepaalde dubbelbelastingovereenkomsten

##### 1606,55

Sommige dubbelbelastingovereenkomsten (o.m. de Overeenkomst met Canada, Griekenland en Marokko) bevatten een non-discriminatiebepaling die een min of meer gelijke behandeling met Belgische inwoners waarborgt. Zo kunnen *inwoners* van die landen die in

<sup>1866</sup> Arbitragehof 22 januari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 876, 5.

<sup>1867</sup> Arbitragehof 26 april 1994, *F.J.F.*, No. 94/153.

<sup>1868</sup> Circ. nr. Ci.RH.624/450.416, 11 september 1995, *Bull. Bel.*, afl. 753, 2638.

België geen tehuis hebben, *eventueel* toch aanspraak maken op o.m. de belastingvrije sommen.

De verdragbescherming kan zowel voor de belastingberekening als voor de aftrekbare bestedingen (zoals een onderhoudsuitkering – zie randnr. 1600) gelden.

d. Non-discriminatie behandeling onder het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag en onder het nieuw Belgisch-Nederlands verdrag

#### 1606,60

Het avenant (aansluiting) van 8 februari 1999 bij het Belgisch-Franse dubbelbelastingverdrag bevat een nieuwe non-discriminatiebepaling. Die houdt in dat inwoners van Frankrijk recht hebben op alle persoonlijke aftrekken en belastingverminderingen uit hoofde van hun gezinstoestand, welke ook voor Belgen gelden, evenwel verminderd *a rato* van hun in België belastbare nettobezoldigingen van werknemers, winst of baten in verhouding tot hun totale beroepsinkomen.

Bij de toekenning van het huwelijksquotiënt en het deel van de in België belastbare winst of baten dat aan de meewerkende echtgenoot kan worden toegekend, moet geen rekening worden gehouden met bovenvermelde *prorata*-regel<sup>1869</sup>.

De belastingvermindering voor het pensioensparen kan worden genoten (beperkt ingevolge de *prorata*-regel), op voorwaarde dat de Franse inwoner op het ogenblik waarop hij de pensioenrekening opende of de pensioenspaarverzekering aanging, de hoedanigheid van rijksinwoner had. De belastingvermindering voor pensioenen en vervangingsinkomsten wordt aangepast in functie van de belastingvrije som waarop de Franse inwoner, rekening houdend met de *prorata*-beperking, aanspraak kan maken. De onderhoudsuitkeringen die een Franse inwoner aan een niet-inwoner van België betaalt, zijn aftrekbaar, opnieuw onder toepassing van de *prorata*-beperking<sup>1870</sup>.

art. 245 WIB92

Het avenant geeft geen recht op de belastingvermindering voor het langetermijnsparen en de belastingvermindering voor het bouwsparen, aangezien deze verminderingen geen verband houden met de persoonlijke toestand of de gezinsleden.

Artikel 26 van het nieuw Belgisch-Nederlands Dubbelbelastingverdrag bevat een gelijkaardige non-discriminatiebepaling, die de persoonsgebonden aftrekken enkel toelaat in de mate waarin bestanddelen van het 'wereldinkomen' in België worden belast én voor zover de niet-inwoners in gelijke omstandigheden verkeren als de inwoners van België<sup>1871</sup>.

Niet-inwoners zijn nooit onderworpen aan gemeentebelasting, doch wel aan een aanvullende, staatsbelasting van 7 % (vanaf aanslagjaar 2005 – art. 245 WIB92).

### 3. Tehuis in België gedurende het volledige belastbare tijdperk

1607

art. 244 lid 1 en art. 244bis WIB92

Voor deze categorie niet-inwoners wordt de belasting berekend zoals voor inwoners<sup>1872</sup>, met

<sup>1869</sup> Circ. nr. AFZ/Intern.IB/96.0470, 26 oktober 2000, aangepast en gecorrigeerd door Circ. nr. AFZ/Intern. IB/96-0470, 6 mei 2002, *Bull. Bel.*, afl. 828, 1805- 1812.

<sup>1870</sup> *Ibid.*

<sup>1871</sup> J. ROELS, "Non-discriminatie", in B. PEETERS (ed.), *Het nieuwe Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag. Een artikelsgewijze bespreking*, Gent, Larcier, 2002, 537.

<sup>1872</sup> Inzake het terugbetaalbaar belastingkrediet voor kinderen (art. 134 § 2 WIB92), zie Circ. Ci.RH.331/ 556.891 (AOIF 9/2004), 4 maart 2004.

dien verstande dat voor de toekenning en toerekening van een deel van de beroepsinkomsten aan de andere echtgenoot en voor de vermindering voor pensioenen en vervangingsinkomsten, het geheel van de binnenlandse en buitenlandse inkomsten in aanmerking wordt genomen (art. 244 lid 1 WIB92). In voorkomend geval geldt evenwel de bijzondere bepaling van art. 244bis van het WIB92 (zie hoger). Op grond van cassatierechtspraak over de BNI van vóór de wet van 22 december 1989, was aan te nemen dat krachtens overeenkomst vrijgestelde binnenlandse inkomsten, het tarief over de andere belastbare binnenlandse inkomsten zouden beïnvloeden (d.i. toepassing van de zgn. vrijstelling met progressievoorbehoud)<sup>1873</sup>.

art. 245 WIB92

Blijkbaar is dit volgens de administratie niet het geval<sup>1874</sup>.

De uiteindelijk verschuldigde belasting wordt verhoogd met 7 % (van aanslagjaar 2005) aanvullende staatsbelasting (in plaats van de aanvullende gemeentebelasting) (art. 245 WIB92).

art. 227 2° WIB92

## § 2. BUITENLANDSE LICHAMEN MET VERRICHTINGEN VAN WINSTGEVENDE AARD

1608

art. 246 WIB92

De winsten van deze belastingplichtigen worden belast volgens de tarieven van de vennootschapsbelasting (art. 246 WIB92). Wat de verlaagde tarieven betreft, dienen de gestelde voorwaarden in principe te worden beoordeeld op het niveau van de buitenlandse vennootschap in haar geheel. Voor de beoordeling van de inkomensschijven tot 322 500 EUR en voor de minimumregel inzake de bezoldiging van een bedrijfsleider, dient echter enkel rekening te worden gehouden met de Belgische winst die aan een aanslagregeling onderworpen is.

art. 246 WIB92

In geval van ontoereikende voorafbetalingen wordt de belasting verhoogd.

De bijzondere afzonderlijke aanslag op niet verantwoorde kosten en voordelen van alle aard, op verdoken meerwinsten en op de financiële voordelen of voordelen van alle aard, bedoeld in art. 233, lid 2 van het WIB92 (verleend in het kader van omkoping zoals vermeld in art. 53 24° van het WIB92) wordt berekend tegen een aanslagvoet van 300 %, te verhogen met 3 % crisisbelasting (art. 246 WIB92).

De rechtspraak van het Europese Hof van Justitie is uiterst belangrijk voor wat betreft de niet-discriminatoire behandeling van vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen. In een arrest van 28 januari 1986 besliste het Hof dat de Franse belastingwetgeving strijdig was met artikel 43 van het EG-verdrag, omdat het voordeel van het 'avoir fiscal' (d.i. een belastingkrediet voor ontvangen dividenden) niet onder dezelfde voorwaarden werd toegestaan aan Franse bijhuizen en agentschappen van buitenlandse verzekeringsmaatschappijen, als aan verzekeringsmaatschappijen met zetel in Frankrijk. In een vergelijkbare problematiek heeft het Europese Hof geoordeeld dat een lidstaat een vaste inrichting van een bui-

<sup>1873</sup> Cass. 30 juni 1994, *F.J.F.*, No. 94/168.

<sup>1874</sup> Circ. nr. Ci.RH.624/450.416, 11 september 1995, bijlage 3, *Bull. Bel.*, afl. 753, 2757.

tenlandse vennootschap in principe dezelfde fiscale behandeling ter zake van deelnemingen en ontvangen dividenden moet geven als een binnenlandse vennootschap. Het ontzeggen van fiscale voordelen aan een inrichting van een in het buitenland gevestigde vennootschap is een schending van de artikelen 43 en 48 van het EG-verdrag. Er is volgens het Hof *in casu* geen objectieve rechtvaardiging voor de discriminatie tussen buitenlandse en binnenlandse vennootschappen (cf. Compagnie de Saint-Gobain-case)<sup>1875</sup>.

Volgens het Europese Hof verzetten de artikelen 43 en 48 van het EG-verdrag zich er tegen dat een lidstaat de winsten van een vaste inrichting van een in het buitenland gevestigde vennootschap, belast tegen een hoger tarief dan de winsten van een binnenlandse vennootschap, terwijl er geen objectief verschil tussen de fiscale toestand van binnenlandse en buitenlandse vennootschappen bestaat die een ongelijke behandeling kan rechtvaardigen (Royal Bank of Scotland plc-case)<sup>1876</sup>.

In een arrest van 13 juli 1993 stelde het Hof dat de Britse belastingwetgeving niet conform de artikelen 43 en 48 van het EG-verdrag is, door de betaling van moratoriuminteressen bij een belastingteruggave te weigeren aan een Britse inrichting van een Duitse bank, terwijl zulke moratoriuminteressen wel aan Britse vennootschappen worden toegekend (cf. Commerzbank-case)<sup>1877</sup>. In dezelfde zin heeft het Europese Hof in een arrest van 12 april 1994 geconcludeerd dat de artikelen 52 en 58 van het EG-verdrag zich ertegen verzetten dat de Nederlandse wetgeving vrijstelling van overdrachtsbelasting, bij een reorganisatie binnen een groep van vennootschappen, enkel toestaat wanneer een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap onroerende goederen vervreemdt en dat voordeel weigert wanneer de vervreemdende vennootschap naar het recht van een andere lidstaat (*in casu* Duitsland) is opgericht (cf. Halliburton-case)<sup>1878</sup>. De feiten die aan het arrest ten grondslag lagen, betroffen de verkoop van een Nederlandse vaste inrichting – waaronder een onroerend goed – door een Duitse vennootschap aan een Nederlandse vennootschap van hetzelfde concern. Voor een overzicht van de Europese rechtspraak ter zake verwijzen wij naar randnr. 9416.

### § 3. BUITENLANDSE STATEN EN RECHTSPERSONEN ZONDER VERRICHTINGEN VAN WINSTGEVENDE AARD

#### 1609

##### art. 247 WIB92

De belastbare onroerende huurexcedenten en transacties in de zin van artikel 234, 1 en 2° van het WIB92 worden belast tegen een tarief van 20 %. Het kadastraal inkomen is aan onroerende voorheffing onderworpen.

De belasting over de niet-aftrekbare werkgeversbijdragen, pensioenen, renten, toelagen en vergoedingen wordt berekend tegen 33 %, te verhogen met 3 % crisisbelasting.

art. 247 WIB92

De niet verantwoorde kosten en financiële voordelen en voordelen van alle aard, verleend in het kader van omkoping, worden aangeslagen tegen het tarief van 300 %, te verhogen met 3 % crisisbelasting (art. 247 WIB92).

<sup>1875</sup> HvJ 21 september 1999, zaak C-307/97, *F.J.F.*, No. 2000/112 en *T.F.R.* 2000, 296.

<sup>1876</sup> HvJ 29 april 1999, zaak C-311/97 en *F.J.F.*, No. 99/561.

<sup>1877</sup> HvJ 13 juli 1993, zaak C-330/91, Commerzbank, *Jur. HvJ* 1993, I-04017 en *T.R.V.* 1994, 27.

<sup>1878</sup> HvJ 12 april 1994, zaak C-1/93, Halliburton, *Jur. HvJ* 1994, I-01137 en *F.J.F.*, No. 94/76.

Afdeling II.

**Geen aanslagregeling**

**1609,50**

**art. 248 lid 1 WIB92**

Voor inkomsten die niet aan een aanslagregeling zijn onderworpen, is de belasting gelijk aan de voorheffingen en de bijzondere aanslag, vermeld in artikel 301 van het WIB92 (randnr. 1604).



---

## Deel V

# Voorheffingen

---

### Hoofdstuk I

---

## Algemeenheden

#### 1610

De inkomstenbelastingen worden gedeeltelijk geheven bij wijze van voorheffingen. De voorheffing is een verplichte storting verschuldigd op het ogenblik van de betaling of van de ontvangst van bepaalde inkomsten. In principe zijn de voorheffingen verrekenbaar met de uiteindelijk verschuldigde belasting; zij zijn terugbetaalbaar in de mate dat zij de werkelijk verschuldigde belasting te boven gaan. Talrijke bijzondere bepalingen verklaren dit principe nader of wijken ervan af. Die bepalingen werden grotendeels vastgelegd in de artikelen 249 tot 296 van het WIB92 en in de artikelen 83 tot 125 van het KB/WIB92.

### § 1. AARD VAN DE VOORHEFFINGEN

#### 1612

Gezien haar *verplichte* aard, is de storting van de voorheffing verschuldigd krachtens een werkelijke aanslag. De voorheffing wordt ofwel onmiddellijk ingekohierd (bv. de onroerende voorheffing) of ingekohierd wanneer er geen vrijwillige betaling werd gedaan. Nochtans zijn de fictieve roerende voorheffing, het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting en het belastingkrediet slechts verrekenbaar en kunnen zij dus niet ingekohierd worden. Zij vertegenwoordigen werkelijke of veronderstelde stortingen.

#### 1613

Een voorheffing is geen belasting in zoverre zij verrekenbaar is. Het niet verrekenbare bestanddeel van de onroerende voorheffing vormt een belasting<sup>1879</sup>. Maar in principe is de voorheffing zelf geen belasting maar enkel een manier van heffing van de belasting<sup>1880</sup>.

#### 1614

Uit het verplichte karakter van de voorheffingen vloeit bovendien het corrolarium voort van de *autonomie van de voorheffingen*. Degene die de voorheffing inhoudt, inkohiert of aftrekt moet zich niet bekommeren om het uiteindelijke bedrag noch om de werkelijke betaling van de belasting die een voorheffing vertegenwoordigt, zelfs niet om de persoon van de belastingplichtige. Zo zal bv. de werkgever de bedrijfsvoorheffing strikt volgens de opgelegde regels inhouden, zelfs al is hij zeker dat de sommen die hij inhoudt, zullen worden terugbetaald of dat zij onvoldoende zullen zijn. Dit is hetzelfde voor de persoon van de genietter van de inkomsten: bv. zal de roerende voorheffing op dividenden altijd moeten worden ingehouden. Maar op die bijzonderheden, vooral m.b.t. de roerende voorheffing, zijn er veel uitzonderingen, die alsdan beperkend moeten worden uitgelegd.

Het Hof van Cassatie heeft verduidelijkt dat de RV geen belasting is, doch enkel een wijze van kwijting van de belasting zoals die in zijn geheel is verschuldigd op het totaal der inkom-

---

<sup>1879</sup>

Cass. 13 maart 1992, F.J.F., No. 92/148, 278, R.W. 1992-93, 157; Cass. 21 mei 1992, J.L.M.B. 1992, 1241.

<sup>1880</sup>

Cass. 19 juni 1975, J.D.F. 1975, 278; Luik 16 april 1986, F.J.F. No. 86/131, 20; Cass., 22 december 1989, F.J.F. No. 90/177, 375; Antwerpen 10 september 1990, F.J.F., No. 90/223, 478.



sten en waarop die voorheffing dient te worden aangezuiverd<sup>1881</sup>.

## § 2. SOORTEN EN CATEGORIEËN VAN VOORHEFFINGEN

1615

Wij onderscheiden 6 verschillende soorten voorheffingen in het Wetboek van Inkomstenbelastingen:

- 1° onroerende voorheffing (OV);
- 2° roerende voorheffing (RV);
- 3° fictieve roerende voorheffing (FRV);
- 4° forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB);
- 5° bedrijfsvoorheffing (BV);
- 6° belastingkrediet (BK).

De voorafbetaling, zijnde een geheel vrijwillige betaling, is geen voorheffing, alhoewel ze als dusdanig zou kunnen worden bestempeld. Het feit dat ze niet in titel VI is ondergebracht, verhindert zulks. Volgens het Arbitragehof is de techniek van de (verplichte) forfaitaire bedrijfsvoorheffing niet discriminerend ten opzichte van de (vrijwillige) individualiseerbare voorafbetaling<sup>1882</sup>.

De wet van 5 juni 2002 betreffende de maximumfactuur in de verzekering voor geneeskundige verzorging<sup>1883</sup> heeft *de facto* een zevende vorm van voorheffing ingevoerd. Het gedeelte van het persoonlijk aandeel dat rechthebbenden in de ziekteverzekering verschuldigd zijn dat hoger is dan een bepaald referentiebedrag (de maximumfactuur) wordt eveneens behandeld als een voorheffing en zal verrekend worden met de aanslag in de personenbelasting. Dat gedeelte kan eveneens worden terugbetaald. De modaliteiten van deze voorheffing worden niet behandeld in het kader van dit handboek.

## § 3. STORTING VAN DE VOORHEFFINGEN

1616

Niet alle voorheffingen worden gestort of als dusdanig belast. De fictieve roerende voorheffing en het belastingkrediet worden niet gestort. Het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting vormde, voor wat het bedrag betreft, een onweerlegbaar vermoeden. De wet van 28 december 1990 maakte een einde aan het forfaitair karakter van de verrekening van de buitenlandse belasting met betrekking tot interesten.

De werkelijke storting van voorheffingen gebeurt voor de onroerende voorheffing, de roerende voorheffing, alsmede voor de bedrijfsvoorheffing.

De OV wordt gestort door de genierter zelf op basis van een voorafgaande inkohiering, zonder aangifte. De RV wordt ingehouden bij de bron hetzij door de debiteur van de inkomsten, hetzij door degene die de inkomsten uitbetaalt in België. De storting geschiedt door degene die de inhouding doet, op basis van een aangifte die hij moet opstellen. Inkohiering gebeurt slechts in geval van niet-betaling. Soms dient de RV door de genierter zelf te worden gestort. De BV, ten slotte, wordt bij de bron ingehouden, doorgaans door de werkgever, maar even-

<sup>1881</sup> Bull. Bel. 1988, afl. 675, 1536 en J.D.F. 1988, 146.

<sup>1882</sup> Arbitragehof 15 oktober 2002, 146/2002, <http://www.arbitrage.be>.

<sup>1883</sup> B.S. 4 juli 2002.

tueel ook door de notaris, een organisator of een andere persoon, die de storting verricht op basis van een aangifte. De inkohiering wordt slechts gedaan bij niet-betaling.

#### § 4. VERREKENING EN TERUGBETALING VAN DE VOORHEFFINGEN

##### 1617

- Bibliografie
- CORNELIS, L., "Delgt de betaling van voorheffingen en voorafbetalingen een belastingschuld?", *Fiskofoon* 1986, 50-54.
  - LYCOPS, J.F., "Terugbetaling van voorheffingen", *A.F.T.* 1986, 117.
  - VERBIST, A., "Afdwingbaarheid van het recht op teruggave van niet-ingekohierde voorheffingen en voorafbetalingen", *A.F.T.* 1992, 348-354.

In principe worden de voorheffingen beschouwd als voorschotten gestort in mindering van de uiteindelijk verschuldigde belasting.

Eens te meer bevat de wet belangrijke uitzonderingen op dit principe. Samengevat kunnen deze afwijkingen als volgt worden weergegeven.

art. 291 WIB92 art. 292 WIB92

- a. Het F.B.B. en het B.K. zijn in de personenbelasting slechts verrekenbaar in de mate dat zij betrekking hebben op de uiteindelijk verschuldigde belasting op de inkomsten die de voorheffingen hebben ondergaan. Een F.B.B. van 15 op een inkomen van 100 kan slechts afgetrokken worden ten belope van 10 indien het totaal inkomen van 1 000 slechts een totale belasting van 100 ondergaat; inderdaad, aangezien het totale inkomen van 1 000 het inkomen van 100 bevat, wordt dit inkomen van 100 dus uiteindelijk slechts met 10 belast. Het overschot van het belastingkrediet kan in een beperkte mate worden overgedragen. Maar wat betreft de Venn. B., zijn de voorheffingen volledig verrekenbaar met de verschuldigde Venn. B., in die zin dat het totaal van die bestanddelen mag worden afgetrokken van het totaal van de verschuldigde Venn. B., en niet enkel het gedeelte van de Venn. B. dat verband houdt met de inkomsten waarvoor die aftrekkingen worden verleend<sup>1884</sup>.

Inzake VennB kunnen slechts de hierna opgesomde voorheffingen voor verrekening in aanmerking komen (zie verder):

- de werkelijke roerende voorheffing (RV);
- de fictieve roerende voorheffing (F.R.V.) bedoeld in artikel 284 van het WIB92;
- het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB);
- het belastingkrediet (BK).

art. 277 WIB92

- b. De verrekening van de OV (alleen in de Personenbelasting en BNI natuurlijke personen, voor de eigen woning) is daarenboven beperkt tot 12,5% van het kadastraal inkomen (art. 277 WIB92); in de praktijk bedraagt de verrekening steeds 12,5%, zelfs in de gevallen waarin de totale voorheffing lager is dan dit percentage<sup>1885</sup>.
- c. In verschillende gevallen is de voorheffing, die niet werd verrekend op een uiteindelijk verschuldigde belasting, niet terugbetaalbaar. Dit is bv. het geval met de OV Maar de niet-verrekenbare OV op bedrijfsonroerend goed is een bedrijfsuitgave. Het gedeelte van de onderstaande voorheffingen en bestanddelen, dat wegens de ter zake gestelde beperkingen niet kan worden verrekend, wordt niet terugbetaald:
- de OV (privé en bedrijf);
  - het FBB-Roer. (privé en bedrijf);

<sup>1884</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 186/110.

<sup>1885</sup> Vr. nr. 214 BELOT, *Vr. & Antw* Senaat 1983-84, 5 juni 1984, 1378.

- het FBB-Div.<sup>1886</sup>;
- het belastingkrediet.

Wat betreft de verdeling tussen de echtgenoten van de opbrengst van een ontlasting van voorheffingen of voorafbetalingen, zie de Circulaire van 5 november 1981<sup>1887</sup>.

1618

Betaalde voorheffingen moeten aan de belastingplichtige wegens rechtsverval worden terugbetaald wanneer de gevestigde aanslag niet binnen de wettelijke termijn werd ingekohierd<sup>1888</sup>. Indien de Staat de bedragen onverschuldigd inhoudt, kan op grond van het beginsel van de onverschuldigde betaling, rente worden toegekend<sup>1889</sup>.

---

## Hoofdstuk II

### Voorheffingen op inkomsten uit onroerende goederen

---

#### § 1. ONROERENDE VOORHEFFING

1620

##### 1. Algemeen

1621

art. 249 WIB92

De onroerende voorheffing wordt geheven op inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen (art. 249 WIB92).

art. 251 WIB92

Zij is verschuldigd door de eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van de belastbare goederen, overeenkomstig de door de Koning bepaalde regels (art. 251 WIB92)<sup>1890</sup>.

Het is niet de administratie van het kadaster die bepaalt wie eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van de belastbare goederen is. Zij legt slechts vast op wiens naam het kadastraal inkomen van een onroerend goed wordt toegekend. Het is het Vlaams gewest toegelaten om in het kader van een bezwaar tegen een aanslag in de onroerende voorheffing zich uit te spreken over de vraag of de belastingplichtige wel de eigenaar is van het belaste goed. Zij is voor die vraag niet gebonden door de bevindingen van het kadaster<sup>1891</sup>.

In geval van *leasing* van een onroerend goed is het de leasinggever die de onroerende voorheffing verschuldigd is, wanneer het leasingcontract betrekking heeft op een geheel van grond en gebouw, hetzij op een gebouw, opgericht op een grond van een derde en waarop de leasinggever heeft gebouwd krachtens een recht van opstal of een afstand van een recht van natrekking, en dit zolang de aankoopoptie niet wordt gelicht. Kan de leasinggever geen

---

<sup>1886</sup> Com. IB. 1992, nr. 186/82.

<sup>1887</sup> Bull. Bel. 1983, afl. 616, 815.

<sup>1888</sup> Cass. 20 december 1985, *F.J.F.*, No. 86/36, 59, *A.F.T.* 1986, 129, *Bull. Bel.*, afl. 655, 2454, *R.W.* 1986-87, 280.

<sup>1889</sup> Cass. 15 september 2000; Antwerpen 5 december 2000, *F.J.F.* No. 2001/87, 254.

<sup>1890</sup> Gent 30 november 1999, *Fisc. Act.* 2000, afl. 3, 9 (ontbinding koopovereenkomst).

<sup>1891</sup> Gent 10 oktober 2006, *F.J.F.*, No. 2007/195.

zakelijk recht doen gelden, dan zal de grondeigenaar de schuldenaar van de onroerende voorheffing zijn<sup>1892</sup>.

Ingeval van *huurkoop* blijft de eigenaar verantwoordelijk voor de betaling van de onroerende voorheffing totdat de eigendomsoverdracht is overgeschreven in de kadastrale bescheiden<sup>1893</sup>.

Omdat een onroerend goed, dat deel uitmaakt van het openbaar domein, niet in erfpacht kan worden gegeven, wordt het in 'concessie' gegeven aan een vennootschap die er, krachtens deze rechtshandeling, een gebouw opricht en uitbaat. Deze vennootschap mag niet als eigenaar worden bestempeld maar wordt daarentegen als opstalhouder beschouwd waardoor ze wel belastingschuldige is voor de betaling van de onroerende voorheffing<sup>1894</sup>.

*De eigenaars van een terrein waarop zonder hun toelating een gebouw is opgericht*, zijn de onroerende voorheffing voor dit gebouw verschuldigd. Enkel bij definitieve uitspraak van de burgerlijke rechtbank zullen de kadastrale bescheiden gewijzigd worden met uitwerking vanaf 1 januari van het jaar volgend op de datum van de uitspraak<sup>1895</sup>.

De eigenaar van een gebouw dat aan een derde ter beschikking wordt gesteld en waarin de derde machines en outillage onderbrengt voor zijn eigen exploitatie, kan niet worden aanzien als *de bezitter* van deze machines in de zin van artikel 251 van het WIB92 en is bijgevolg ook geen schuldenaar van de onroerende voorheffing<sup>1896</sup>.

De administratie kan enkel de in artikel 251 van het WIB92 aangeduide schuldenaar ter betaling aanspreken. Met een overeenkomst waarin de koper de voorheffing ten laste neemt, mag zij geen rekening houden<sup>1897</sup>.

De onroerende voorheffing is verschuldigd door wie eigenaar, bezitter, erfpachter is op 1 januari van het aanslagjaar. Diezelfde datum is ook van belang voor de berekening van de onroerende voorheffing: zij wordt berekend op basis van het kadastraal inkomen zoals dit is vastgesteld op 1 januari van het aanslagjaar. Met latere wijzigingen wordt in beginsel geen rekening gehouden. Niettemin oordeelt de rechtbank van eerste aanleg te Brussel dat toch rekening mag worden gehouden met omstandigheden, die leiden tot het verdwijnen van gronden van belastbaarheid. *In casu* betrof het een gebouw, dat in de loop van het jaar werd afgebroken<sup>1898</sup>.

In geval van verkoop van een onroerend goed, waarvan de geldigheid het voorwerp uitmaakt van een geschil in rechte, moet er niet worden nagegaan wie de werkelijke eigenaar van het goed is, maar moet de identiteit van de schuldenaar van de onroerende voorheffing onderzocht worden. Het betreft de persoon vermeld in de kadastrale stukken, vermits de eigenaar niet meer verantwoordelijk is voor de betaling van de voorheffing vanaf het ogenblik dat de inschrijving in het kadaster uitwerking heeft. Dit is op 1 januari volgend op de overdracht<sup>1899</sup>. De ontbinding *ex tunc* van een koopovereenkomst na 1 januari van het aanslagjaar doet geen afbreuk aan de verschuldigdheid van de ondertussen gevestigde aanslagen in de on-

<sup>1892</sup> Vr. nr. 405 BORGINON 26 april 1996, *Vr. & Antw.* Kamer 1995-1996, nr. 37, 4830.

<sup>1893</sup> Luik 31 mei 1989, *Fisc. Koer.* 1990, 239.

<sup>1894</sup> Luik 7 juni 1989, *Fisc. Koer.* 1990, 214.

<sup>1895</sup> Antwerpen 24 maart 1992, *Fisc. Koer.* 1992, 367, *F.J.F.*, No. 92/163, 313, *Bull. Bel.*, afl. 727, 1239.

<sup>1896</sup> Rb. Gent 20 februari 2003, *T.F.R.* 2003, afl. 441, 442.

<sup>1897</sup> Rb. Turnhout 3 mei 1996, *F.J.F.*, No. 98/49.

<sup>1898</sup> Rb. Brussel maart 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 988, 11.

<sup>1899</sup> Antwerpen 8 oktober 1984, *F.J.F.*, No. 85/77.

roerende voorheffing. Maatgevend is enkel wie kadastraal op 1 januari geboekstaafd staat als eigenaar<sup>1900</sup>. Hetzelfde geldt voor een erfpachtovereenkomst die na 1 januari van het aanslagjaar door de rechtbank *ex tunc* wordt ontbonden<sup>1901</sup>.

Een curator heeft geen enkel zakelijk recht op het onroerend goed van de gefailleerde, zodat hij ook niet kan aangemerkt worden als één van de schuldenaren van de onroerende voorheffing. Krachtens artikel 81, eerste alinea van de Faillissementswet kan de gefailleerde die verschoonbaar is verklaard niet langer door zijn schuldeisers vervolgd worden. Dit geldt niet voor schulden van de massa, waaronder ook de onroerende voorheffing ontstaan voor de sluiting van het faillissement en na het vonnis van faillietverklaring<sup>1902</sup>.

Voor de huurovereenkomsten die onder de nieuwe Huurwet van 20 februari 1991<sup>1903</sup> vallen geldt dat, met betrekking tot de woningen die de huurder met uitdrukkelijke of stilzwijgende toestemming van de verhuurder vanaf de ingenottreding tot zijn hoofdverblijfplaats bestemt, de verhuurder de onroerende voorheffing niet meer mag ten laste leggen van de huurder. Aan dit verbod kan de huurder alleen nog verzaken met kennis van zaken.

## 2. Vrijstellingen

Bibliografie – KELL, L., *Fisc. Koer.* 2007, 582.

**1622**

**art. 253 WIB92**

Wordt van onroerende voorheffing vrijgesteld het kadastraal inkomen van (art. 253 WIB92)<sup>1904</sup>:

1. (Gedeelten van) in artikel 12, § 1 van het WIB92 vermelde onroerende goederen. Voor de vrijstelling moeten twee voorwaarden cumulatief<sup>1905</sup> vervuld zijn: het bestaan van een 'filantropische' bestemming en het gebrek aan winsttoegmerk.

Beslist werd aldus dat voor vrijstelling in aanmerking komen:

- een pastorij, waarbij de vrijstelling zelfs niet verloren gaat wanneer voor de bewoning een kleine vergoeding wordt betaald aan de kerkfabriek<sup>1906</sup>;
- een rusthuis of serviceflats voor bejaarden<sup>1907</sup>;
- het gebouw dat door een vzw, die zich bezighoudt met de thuisverpleging van zieken en bejaarden, wordt aangewend voor deze thuisverpleging alsmede voor de administratie en het beheer ervan<sup>1908</sup>;
- schoollokalen<sup>1909</sup>, zelfs indien de lokalen soms gebruikt worden voor het uitoefenen van andere activiteiten, zoals een reünie van oud-leerlingen<sup>1910</sup>;

<sup>1900</sup> Gent 30 november 1999, *T.F.R.* 2000, afl. 190, 987.

<sup>1901</sup> Gent 25 april 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 313, 26.

<sup>1902</sup> Cass. 5 oktober 2007, *T.F.R.* 2008, afl. 335.

<sup>1903</sup> *B.S.* 22 februari 1991.

<sup>1904</sup> Indien niet verder gespecificeerd, gelden de navolgende vrijstellingen voor de drie gewesten zonder onderscheid.

<sup>1905</sup> Cass. 10 mei 1990, *Bull. Bel.* 1991, afl. 703, 636.

<sup>1906</sup> Brussel 12 september 1996, *F.J.F.*, No. 97/12.

<sup>1907</sup> Brussel 22 februari 1998, *T.F.R.* 1999, afl. 3, 39; Gent 24 februari 1999, *T.F.R.* 1999, afl. 75, 874. Voor bijzondere bestemming: Bergen 18 december 1998, *Fiscoloog* 1999, afl. 697, 13.

<sup>1908</sup> Rb. Brussel 4 december 2003, *Fiscoloog* 2004, afl. 927, 12.

<sup>1909</sup> Omzendbrief FB/VLABEL/2007, *B.S.* 11 september 2007.

<sup>1910</sup> Bergen 19 maart 1999, *F.J.F.*, No. 99/137. In dezelfde zin: Bergen 18 oktober 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 870, 10.

- een eetzaal van volgelingen van een eredienst<sup>1911</sup>;
- een huis dat zelfstandig bewoond wordt door twee gehandicapte personen, die ondersteund worden door een in de nabijheid wonend vrijwilligersgezin, en ook het huis dat volledig zelfstandig en duurzaam bewoond wordt door twee thuisloze mannen, die ondersteuning genieten van de 'dienst thuislozenzorg'<sup>1912</sup>;
- het gebouw waarin een PMS-centrum is gevestigd en waarin zij onder meer studie-begeleiding aan leerlingen en hun ouders aanbiedt<sup>1913</sup>;
- het gebouw dat door een vzw, die als doel heeft het uitvoeren van verplichte medische onderzoeken van werknemers, wordt aangewend voor het ondervragen, onderzoeken en vaccineren van deze werknemers<sup>1914</sup>;
- het gebouw dat door een vzw, die als doel heeft geneeskundige thuisverzorging te verstrekken, aangewend wordt voor haar administratie en beheersactiviteiten<sup>1915</sup>;
- de huisvesting van jonge daklozen<sup>1916</sup>.

Niet aan de voorwaarden voor vrijstelling voldoen:

- de woning van de directrice van het rusthuis of de serviceflats<sup>1917</sup>;
- het onroerend goed dat als museum wordt aangewend<sup>1918</sup>;
- de parking bij een auditorium voor religieuze samenkomsten<sup>1919</sup>;
- de aanwending van een niet voor het publiek toegankelijke crypte als opslagplaats van goederen ten behoeve van missionarissen en andere weldadigheidswerken<sup>1920</sup>;
- evenmin als het onroerend goed, hoofdzakelijk aangewend om inlichtingen te verstrekken en allerhande maatschappelijke problemen te bespreken<sup>1921</sup>;
- een gebouw dat door een belastingplichtige aan scouts wordt ter beschikking gesteld<sup>1922</sup>;
- de gebouwen (hangars, controletoren en clubhuis waar lessen worden gegeven) die door een vzw worden aangewend voor het geven van theoretische en praktische vlieglessen<sup>1923</sup>;
- het gebouw dat betrokken wordt door een voetbalclub<sup>1924</sup>.

Het hof van beroep te Brussel oordeelde dat het vereist is dat het gebouw exclusief en effectief voor bedoelde bestemming wordt gebruikt. Het gebruik dient evenwel niet op permanente wijze te gebeuren<sup>1925</sup>. In geval van tijdelijke verhuur van het onroerend goed is het noodzakelijk dat de ontvangen huurgelden louter kostendekkend zijn<sup>1926</sup>.

1911 Luik 10 maart 2000, *F.J.F.*, No. 2000/140.

1912 Rb. Leuven 2 januari 2004, *Fiscoloog* 2004, afl. 930, 9.

1913 Rb. Brussel 25 maart 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 985, 10.

1914 Rb. Gent 24 maart 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 981, 10.

1915 Brussel 29 november 2006, *F.J.F.*, No. 2007/256.

1916 Rb. Brussel 27 januari 2006, *Fisc. Act.* 2006, afl. 35, 11.

1917 Brussel 4 september 1998, *Fisc. Act.* 1999, afl. 7, 10.

1918 Luik 21 november 2001, *F.J.F.*, No. 2002/46.

1919 Antwerpen 18 december 2001, *F.J.F.*, No. 2002/75.

1920 Brussel 25 mei 2001, *F.J.F.*, No. 2002/18.

1921 Antwerpen 27 november 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 837, 11.

1922 Rb. Gent 23 juni 2004, *Fiscoloog* 2004, afl. 951, 9.

1923 Rb. Bergen 17 februari 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 972, 10.

1924 Rb. Luik 7 februari 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 984, 18.

1925 Brussel 26 november 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 734, 11; Antwerpen 26 juni 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 392.

1926 Gent 2 september 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 728, 11. Niet de huurgelden dienen bestemd te worden voor liefdadigheidswerk, wel de gebouwen zelf: Bergen 22 maart 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 847, 10. Verhuur van een onroerend goed door een kerkfabriek aan een religieuze vzw geniet daarentegen wel van de vrijstelling: Rb. Luik 7 februari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 845, 10.

2. Voor wat het Waals gewest betreft, geldt deze vrijstelling ook voor de serviceflats en opvanginfrastructuur voor kinderen onder drie jaar, evenals de infrastructuur voor de opvang van gehandicapte personen.
3. (Gedeelten van) onroerende goederen gelegen in het Vlaams gewest en die door een openbaar bestuur of een belastingplichtige die geen winstoogmerk nastreeft, worden aangewend als bejaardenvoorziening uitgebaat door een rechtspersoon. De bejaardenvoorziening moet erkend zijn door de Vlaamse regering. Om de vrijstelling te kunnen genieten, moet, zolang de onroerende voorheffing wordt ingekohierd, jaarlijks een bezaarschrift worden ingediend<sup>1927</sup>.
4. (Gedeelten van) onroerende goederen, gelegen in het Brussels hoofdstedelijk gewest, en die toebehoren aan een vreemde Staat of een internationale publiekrechtelijke organisatie, of wanneer zij door een openbaar bestuur of een belastingplichtige zonder winstoogmerk worden gebruikt om er een erkend *bejaardenoord* in te beheren<sup>1928</sup>.

art. 253 2° WIB92

5. Op voorwaarde van wederkerigheid, onroerende goederen die een vreemde Staat heeft bestemd voor de huisvesting van zijn diplomatieke of consulaire zendingen of van culturele instellingen die zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden (art. 253 2° WIB92).

art. 253 3° WIB92

6. Onroerende goederen die de aard van nationale domeingoederen hebben, op zichzelf niets opbrengen en voor een openbare dienst of voor een dienst van algemeen nut<sup>1929</sup> worden gebruikt. Deze drie voorwaarden moeten cumulatief vervuld zijn (art. 253 3° WIB92). De gebouwen van Belgacom en De Post genieten deze vrijstelling<sup>1930</sup>, alsook musea, indien de drie voorwaarden samen vervuld zijn<sup>1931</sup>. Ook de gemeentelijke sporthal waarin zich een cafetaria bevindt, en waarvoor de gemeente voor de uitbating met een privépartner een concessieovereenkomst gesloten heeft en bedongen heeft dat de cafetaria principieel steeds moet openstaan voor alle publiek, komt in aanmerking voor de vrijstelling<sup>1932</sup>.

Een nationaal domeingoed is niet improductief doch verhuurd, indien een vergoeding wordt betaald naar aanleiding van de terbeschikkingstelling van dergelijk goed<sup>1933</sup>. Er is geen vrijstelling om de enkele reden dat de administratie een gelijkaardige vrijstelling toestaat aan een andere belastingplichtige<sup>1934</sup>.

Bosrijke delen die de aard van nationaal domeingoed hebben, komen voor vrijstelling in aanmerking<sup>1935</sup>.

Improductieve nationale domeingoederen die dienst doen als een privéwoning voor douaneambtenaren geven geen recht op een vrijstelling van onroerende voorheffing ook als er geen huurprijs wordt betaald<sup>1936</sup>.

Voor het Vlaams gewest wordt de onder 1°, 3°, 5° en 6° bedoelde vrijstelling ook ver-

1927 Vr. nr. 210 DE ROO 14 december 1992, *Vr. & Antw.* Senaat 1993-1994, nr. 726.

1928 Ord. 22 december 1994, *Bull. Bel.*, afl. 748, 975.

1929 Antwerpen 23 maart, *Fiscoloog* 2004, afl. 932, 10 (gebouwen, aangewend voor de inrichting van sociale woningen, komen ten goede aan individuele personen, en worden dus niet voor een dienst van algemeen nut gebruikt).

1930 Vr. HAPPART 12 september 1994, *Bull. Bel.*, afl. 747, 899.

1931 Vr. nr. 311 LOONES 19 september 1997, *Vr. & Antw.* Senaat, nr. 1-63, 3234.

1932 Gent 31 oktober 2006, *Fiscoloog* 2007, afl. 1073, 11.

1933 Luik 27 mei 1987, *Bull. Bel.*, afl. 670, 531.

1934 Brussel 28 mei 1991, *F.J.F.*, No. 91/389, *Fisc. Koer.* 1991, 463.

1935 Luik 23 mei 1990, *Bull. Bel.*, afl. 726, 820.

1936 Luik 22 juni 1989, *Bull. Bel.*, afl. 697, 2454.

leend wanneer het betreffende onroerend goed het voorwerp uitmaakt van een financiering door middel van financiële leasing of huurkoop met uitgestelde eigendomsoverdracht voor de duur van de overeenkomst<sup>1937</sup>.

In het Brussels hoofdstedelijk gewest is de vrijstelling, zoals vermeld onder 1°, 5° en 6° beperkt tot 28 %<sup>1938</sup>, wanneer het onroerend goed in eigendom of mede-eigendom toebehoort aan:

- a. ofwel een Gemeenschap, een gewest of een publiekrechtelijk persoon die onder een zodanige instelling ressorteert, ofwel;
  - b. de federale overheid, een federale instelling van openbaar nut of een federaal autonoom overheidsbedrijf, althans voor zover het gaat om gebouwen, waarvoor de federale overheid in het kader van de wet van 16 januari 1989 inzake financiering van gemeenschappen en gewesten geen compensatie verschuldigd is.
7. Nieuwe<sup>1939</sup> investeringen in materieel en outillage die vanaf 1 januari 2008 in het Vlaams gewest worden gedaan.
  8. Nieuwe investeringen van materieel en gereedschap in het Waals gewest, verkregen of in nieuwe staat tot stand gebracht vanaf 1 januari 2005 en volgens het verschil zoals omschreven in artikel 253, 3°bis van het WIB92.
  9. Nieuwe investeringen in materiaal en outillage in het Waals gewest, verkregen of in nieuwe staat tot stand gebracht vanaf 1 januari 2006.
  10. Materieel en outillage in het Waals gewest, als het kadastraal inkomen, na aftrek van het vrijgesteld kadastraal inkomen, niet hoger is dan 795 EUR per kadastraal perceel.
  11. Vervangingsinvesteringen in materieel en outillage, die na 1 januari 1998 aanleiding geven tot een verhoogd kadastraal inkomen. Deze vrijstelling zal enkel worden verleend voor het gedeelte van het kadastraal inkomen dat hoger is dan het kadastraal inkomen dat op 1 januari 1998 ten aanzien van de 'vervangen' investeringen was vastgesteld. Komen niet in aanmerking voor de vrijstellingen, vermeld sub (7) en (11) de investeringen in materieel en outillage die geplaatst worden in industriële, nijverheids- of handelsgebouwen, die overeenkomstig het Decreet betreffende de ruimtelijke ordening gecoördineerd op 22 oktober 1996 in overtreding zijn inzake de bouwvergunning. De federale regering meende dat het Vlaams gewest zijn bevoegdheid te buiten was gegaan en diende een verzoek tot vernietiging in bij het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof). Op 14 oktober 1999 verwierp het Hof dit annulatieverzoek<sup>1940</sup>.
  12. Voor wat het Vlaams gewest betreft, onroerende goederen met een maximale vloeroppervlakte van 15 aren, waarvan minstens 50 % wordt gebruikt voor de uitoefening van een kleinhandel of voor het bedrijf van een ambachtsman, en die, op grond van een stedenbouwkundige vergunning, verbouwd worden tot een woning.
  13. Voor wat het Vlaams gewest betreft, onroerende goederen die aanleiding geven tot een verhoogd kadastraal inkomen ingevolge de uitvoering van renovatiewerkzaamheden.
  14. De bovengrond en de ondergrond van de onroerende goederen die door de Vlaamse Maatschappij voor Watervoorziening uitsluitend voor watervoorziening zijn bestemd<sup>1941</sup>.
  15. Onroerende goederen, gelegen in het Waals gewest en erkend als Natuur 2000-gebied,

<sup>1937</sup> Circ. nr. Ci.RH.22/457.501, 23 maart 1995, *Bull. Bel.*, afl. 749, 1207. De aanwezigheid van een automatische eigendomsoverdracht bij het einde van de leasingovereenkomst is bovendien niet vereist: Rb. Antwerpen 31 mei 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 851, 19 juni 2002, 11.

<sup>1938</sup> Ord. 22 december 1994, *B.S.* 7 februari 1995, besproken in *Fiskoloog* 1995, afl. 507, 6.

<sup>1939</sup> Dat investeringen in 'tweedehands' materieel en outillage de vrijstelling niet kunnen genieten, is volgens het Grondwettelijk Hof niet discriminerend: Grondwettelijk Hof 19 september 2007, nr. 120/2007.

<sup>1940</sup> Arbitragehof 14 oktober 1999, *B.S.* 29 oktober 1999, 2e ed., 40 934.

<sup>1941</sup> Cass. 25 mei 2000, *F.J.F.*, No. 2000/167.



Natuur- of Bosreservaat<sup>1942</sup>.

16. Onroerende goederen die onder de toepassing vallen van het Vlaamse Bosdecreet en die overeenkomstig dat decreet als milieubeschermend bos werden erkend of die als bosreservaat werden erkend of aangewezen of die erkend werden voor de productie van bosbouwkundig teeltmateriaal.
17. De goederen die, voor wat het Brussels hoofdstedelijk gewest betreft, behoren tot het beschermd onroerend erfgoed en die niet werden verhuurd of geëxploiteerd, zoals bedoeld in artikel 20, 1° van het WIB92<sup>1943</sup>.
18. Voor wat het Waals gewest betreft, geldt tevens een tijdelijke vrijstelling op grond van het decreet van 25 juni 1992 met betrekking tot de economische expansie<sup>1944</sup>.
19. Hetzelfde geldt ten aanzien van het Brussels hoofdstedelijk gewest<sup>1945</sup>.
20. Het Brussels hoofdstedelijk gewest voerde verder een vrijstelling van onroerende voorheffing in ten gunste van de micro-, kleine of middelgrote ondernemingen<sup>1946</sup>.
21. Het Waals gewest voerde ten slotte een aantal vrijstellingen in in het kader van de toekenning van gewestelijke incentives aan kleine en middelgrote of grote ondernemingen, alsmede in het kader van de incentives om de milieubescherming en het duurzame energieverbruik te bevorderen<sup>1947</sup>.

**1623**

**art. 199 a**

**KB/WIB92**

**art. 254 WIB92**

Het aanslagjaar van de onroerende voorheffing wordt genoemd naar het jaar waarvan de inkomsten als grondslag van die voorheffing dienen (art. 254 WIB92). Dat jaar geldt als belastbaar tijdperk (art. 199 a KB/WIB92)<sup>1948</sup>.

**1624**

De onroerende voorheffing wordt berekend op het geïndexeerde kadastraal inkomen. Ingevolge de Financieringswet van 16 januari 1989<sup>1949</sup> zijn de gewesten (en niet langer de nationale wetgever) gemachtigd om inzake onroerende voorheffing de aanslagvoeten te bepalen, en vrijstellingen en kortingen toe te staan. De nationale wetgever blijft daarentegen wel bevoegd inzake de heffingsgrondslag.

De onroerende voorheffing bestaat uit vier delen:

art. 255 WIB92

<sup>1942</sup> Decr. 6 december 2001 betreffende de instandhouding van de Natura 2000-gebieden alsook van de wilde fauna en flora, *B.S.* 22 januari 2002.

<sup>1943</sup> Zie ook art. 122 Ord. 19 februari 2004 betreffende enkele bepalingen inzake ruimtelijke ordening, *B.S.* 29 maart 2004 en art. 298 e.v. van het Besl. Br. H. Reg. 9 april 2004 houdende vaststelling van het Brussels Wetboek van Ruimtelijke ordening, *B.S.* 26 mei 2004.

<sup>1944</sup> *B.S.* 28 augustus 1992, besproken in *Fiscoloog* 1992, afl. 394, 5.

<sup>1945</sup> Ord. betreffende de bevordering van de economische expansie in het Brussels hoofdstedelijk gewest 1 juli 1993, *Bull. Bel.*, afl. 731, 2601.

<sup>1946</sup> Ord. 13 december 2007 betreffende de steun ter bevordering van de economische expansie, *B.S.* 10 januari 2008.

<sup>1947</sup> Decr. 11 maart 2004 betreffende de gewestelijke incentives ten gunste van kleine en middelgrote en ten gunste van grote ondernemingen, *B.S.* 8 april 2004; Decr. 11 maart 2004 betreffende de incentives om de milieubescherming en het duurzame energieverbruik te bevorderen, *B.S.* 8 april 2004; Br. W.Reg. 6 mei 2004 tot uitvoering van het decreet betreffende de gewestelijke incentives, *B.S.* 24 juni 2004; Br. W.Reg. 2 december 2004 tot uitvoering van het decreet betreffende de incentives om de milieubescherming en het duurzame energieverbruik te bevorderen, *B.S.* 30 december 2004; Br. W.Reg. 15 april 2005 tot aanpassing van de criteria voor kleine en middelgrote ondernemingen en tot wijziging van voormelde uitvoeringsbesluiten, *B.S.* 18 mei 2005.

<sup>1948</sup> Zie ook noot onder Luik 8 juni 1995: B. WYLLEMAN, "Het lot van de onroerende voorheffing bij de overdracht van onroerend goed", *Not. Fisc. M.* 1997, afl. 1, 33.

<sup>1949</sup> *B.S.* 17 januari 1989.

a. het gedeelte ten behoeve van de Gewesten:

	Vlaams gewest	Brussels gewest	Waals gewest
Normaal	2,5%	1,25%	1,25%
Soc. Woningen e.d.	1,6%	0%-0,8%	0,8%

- Wat materieel en outillage betreft, wordt de onroerende voorheffing in het Vlaams gewest op een zodanige wijze vastgesteld, dat de indexering van de heffingsgrondslag, zijnde het kadastraal inkomen, daardoor wordt tenietgedaan. Voor aanslagjaar 2008 bedraagt het tarief van de onroerende voorheffing bijgevolg 2,04 %. Wat het Waals gewest betreft, wordt de indexatie van de heffingsgrondslag voor materieel en outillage, zijnde het kadastraal inkomen, bevroren op het inflatieniveau van 2002;
- In het Vlaams gewest geldt tevens een vrijstelling van het gewestaandeel in de onroerende voorheffing: met ingang vanaf 1 januari 2003 voor onbebouwde onroerende goederen gelegen in het Vlaams Ecologisch Netwerk (art. 260bis WIB92); met ingang vanaf 1 januari 2004 voor de door rechtspersonen verschuldigde onroerende voorheffing (art. 260ter WIB92).

art. 464 1° WIB92°

b. het gedeelte ten behoeve van de provincie. De provincies mogen opcentiemen op de onroerende voorheffing vestigen;

art. 464 1° WIB92

c. het gedeelte ten behoeve van de gemeente. De gemeenten zijn gerechtigd opcentiemen op de onroerende voorheffing te vestigen;

d. het gedeelte ten behoeve van de agglomeratie of federatie van gemeenten die maximaal 105 opcentiemen mogen heffen.

art. 256 WIB92

Voor de vestiging van de onroerende voorheffing wordt geen rekening gehouden met de verminderingen bedoeld in artikel 15 van het WIB92.

Voor zover de overgangsbepaling van artikel 526 van het WIB92 van toepassing is, wordt rekening gehouden met de verminderingen en woningaftrek bedoeld in de artikelen 151 en 16 van het WIB92, zoals zij bestonden vóór de wijziging ingevolge de programmawet van 27 december 2004.

### 3. Verminderingen en kwijtscheldingen

Op vraag van de belanghebbende worden de volgende verminderingen toegestaan:

a. Brussels hoofdstedelijk en Waals gewest

#### 1625

1. Een vermindering ten belope van 25 % van de onroerende voorheffing in verband met de door de belastingschuldige volledig betrokken woning, indien het kadastraal inkomen van zijn gezamenlijke in België gelegen onroerende goederen niet meer bedraagt dan 745 EUR. De problematiek van de automatische toekenning van deze vermindering werd

behandeld in diverse parlementaire vragen<sup>1950</sup>.

Voor het beoordelen van de grens van 745 EUR dient volgens de minister van Financiën enkel rekening te worden gehouden met in België gelegen onroerende goederen en dus niet met eventueel in het buitenland gelegen onroerende goederen<sup>1951</sup>.

Bij overschrijding van de grens van 745 EUR blijft de vermindering van 25 % behouden voor de belastingplichtige die ze genoten heeft vóór het aanslagjaar 1979, 'zolang':

- de belastingplichtige zijn woning volledig blijft betrekken;
- het overschrijden van de grens van 745 EUR uitsluitend te wijten is aan de algemene perequatie van de kadastrale inkomens van toepassing met ingang van het aanslagjaar 1980;

art. 260 WIB92

- het kadastraal inkomen van al de onroerende goederen van de belastingplichtige niet meer dan 992 EUR bedraagt (art. 260 WIB92).

Voor de interpretatie van het begrip 'bescheiden woning' worden de bedragen van 745 EUR en 992 EUR niet geïndexeerd. De term 'zolang' betekent dat de vermindering definitief verloren gaat, vanaf het ogenblik waarop men niet meer aan één van de voorwaarden voldoet<sup>1952</sup>.

art. 257 1° lid 2 WIB92

Die vermindering wordt op 50 % gebracht voor een tijdperk van vijf jaar dat aanvangt met het eerste jaar waarvoor de onroerende voorheffing is verschuldigd, wanneer de belastingplichtige het woonhuis heeft doen bouwen of nieuw gebouwd heeft aangekocht zonder het voordeel van een bouw- of aankooppremie zoals bepaald in de wetgeving op de huisvesting (art. 257 1° lid 2 WIB92<sup>1953</sup>).

art. 257 2° WIB92

2. Een vermindering van 20 % (Brussels gewest) of 250 EUR<sup>1954</sup> (Waals gewest), respectievelijk 10 % (Brussels gewest) of 125 EUR<sup>1955</sup> (Waals gewest) van de onroerende voorheffing in verband met het woonhuis betrokken door een grootoorlogsverminkte of door een gehandicapte persoon als bedoeld in artikel 135, lid 1, 1° van het WIB92 (art. 257 2° WIB92).

Zie voor de percentages ook de Vr. nr. 288 van 17 juli 1987, *Bull. Bel.*, afl. 668, 208.

De vermindering van onroerende voorheffing voor grootoorlogsverminkten impliceert een erkende invaliditeit van ten minste 100 %<sup>1956</sup>.

Voor het begrip 'gehandicapte' zie o.m. Ci.D.19/402.192 15 oktober 1990, *Bull. Bel.*, afl. 700, 3229.

Een belastingvermindering kan niet worden verleend aan personen wier handicap het gevolg is van feiten welke pas na het bereiken van de 65-jarige leeftijd zijn overkomen of vastgesteld<sup>1957</sup>. Voor het bekomen van de vermindering is het voldoende dat het woonhuis betrokken wordt door een gehandicapte persoon. Niet vereist is dat deze tevens ei-

<sup>1950</sup>

Vr. nr. 265 LOONES 13 juni 1997, *Vr. & Antw. Senaat*, nr. 1-53, 2698 en Vr. nr. 306 VERHOFSTADT 12 september 1997, *Vr. & Antw. Senaat* 1997-98, nr. 1-62, 3 184. Zie ook Ci. AFZ/2003-0136 - AFZ/2003-0912 - AFZ/2005-1160 - AFZ/2006-0039 - AFZ/2006-0463 (AFZ 13/2006), 5 juli 2006.

<sup>1951</sup>

Vr. nr. 972 ROOSE 3 juli 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, nr. 96, 13048.

<sup>1952</sup>

Cass. 2 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/75.

<sup>1953</sup>

Vr. nr. 243 VAN VAERENBERG 2 oktober 1992, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 9 november 1992, 2350 en *Bull. Bel.*, afl. 724, 355.

<sup>1954</sup>

Bedrag vermenigvuldigd met de breuk  $1100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar de door de belastingplichtige betrokken woning gelegen is})$ .

<sup>1955</sup>

Bedrag vermenigvuldigd met de breuk  $[100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar de door de belastingplichtige betrokken woning gelegen is})]$ .

<sup>1956</sup>

Vr. nr. 288 GONDRY, *Vr. & Antw. Kamer* 1986-1987, 25 augustus 1987, 3953.

<sup>1957</sup>

Vr. nr. 490 GEENS 9 september 1993, *Vr. & Antw. Senaat* 1993-1994, 19 oktober 1993, 4065 en *Bull. Bel.*, afl. 734, 197; Vr. nr. 602 ANCIAUX 7 december 1997, *Vr. & Antw. Senaat*, nr. 1-61, 3 136.

genaar is noch dat hij een persoon is die ten laste kan worden genomen door de belastingplichtige met wie hij samen het woonhuis betreft<sup>1958</sup>.

- art. 257 3° WIB92
3. Een vermindering van 10 % (Brussels gewest) of 125 EUR<sup>1959</sup> (Waals gewest) *per (niet-gehandicapt) kind ten laste*, van 20 % (Brussels gewest) of 250 EUR<sup>1960</sup> (Waals gewest) *per gehandicapte persoon ten laste, met inbegrip van de echtgenoot*, in verband met één onroerend goed dat wordt betrokken door het hoofd van een gezin met op 1 januari ten minste twee kinderen in leven of één gehandicapte persoon, als bedoeld in artikel 135, lid 1 van het WIB92. Zowel het recht als de omvang van de vermindering hangt dus af van de gezinssituatie<sup>1961</sup>. Een kind dat gedurende de veldtochten 1914-18 en 1940-45 als militair, weerstander, politiek gevangene of burgerlijk oorlogsslachtoffer overleden of vermist is, wordt meegerekend alsof het in leven was (art. 257 3° WIB92). Onder 'gezin' moet worden verstaan, de 'kernfamilie' die samenleeft onder hetzelfde dak. De ongehuwde partner die werkelijk en permanent samenwoont met het gezinshoofd en hun gemeenschappelijke kinderen, maakt deel uit van het gezin<sup>1962</sup>.

art. 258 WIB92

Deze vermindering mag slechts één onroerend goed betreffen dat kan worden aangeduid door het gezinshoofd (art. 258 WIB92); het woord 'kind' moest worden opgevat in de zin van 'natuurlijk' kind; het gaat dus om een wettig, onwettig of geadopteerd kind; de betekenis ervan was dus beperkter dan deze van de term 'kind ten laste' waarvan sprake in randnr. 1361<sup>1963</sup>. De fiscale hervormingswet van 7 december 1988 bepaalt dat aan het begrip 'kind' dezelfde inhoud mag worden toegekend als in de personenbelasting.

Uit de voorbereidende werken van de wet die aan de oorsprong ligt van de vermindering van de onroerende voorheffing ten voordele van het gezinshoofd kan niet worden afgeleid dat aan het begrip 'kinderen' een ruimere dan de juridische betekenis ten opzichte van het gezinshoofd en/of zijn echtgenote moet worden toegekend<sup>1964</sup>.

Het gezinshoofd moet geen gehandicapte persoon ten laste hebben; het is voldoende dat een gehandicapte persoon deel uitmaakt van het gezin om de vermindering te genieten<sup>1965</sup>.

4. Voor wat uitsluitend het Waals gewest betreft, een vermindering van de onroerende voorheffing betreffende het onroerend goed betrokken door het hoofd van een gezin met een persoon ten laste die niet bedoeld wordt in nr. 2 hierboven en die deel uitmaakt van zijn gezin of van het gezin van zijn echtgenoot of wettelijk samenwonende, met uitzondering van de echtgenoot of de wettelijk samenwonende. De vermindering bedraagt 125 EUR<sup>1966</sup> voor iedere persoon ten laste bedoeld in de vorige alinea.

art. 257 WIB92

5. Een kwijtschelding of proportionele vermindering van de onroerende voorheffing voor

<sup>1958</sup> Rb. Bergen 8 mei 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 894, 10.

<sup>1959</sup> Bedrag vermenigvuldigd met de breuk  $[100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar de door de belastingplichtige betrokken woning gelegen is})]$ .

<sup>1960</sup> Bedrag vermenigvuldigd met de breuk  $[100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar de door de belastingplichtige betrokken woning gelegen is})]$ .

<sup>1961</sup> Vr. nr. 117 OLIVIER 18 september 1996, *Bull. Bel.*, afl. 769, 471.

<sup>1962</sup> Brussel 6 april 2006, *F.J.F.*, No. 2006/288.

<sup>1963</sup> Vr. nr. 172 DE CLIPPELE, *Vr. & Antw. Senaat* 1981-1982, 21 september 1982, 1183; Vr. nr. 373 DALEM, *Vr. & Antw. Senaat*

1984-1985, 13 augustus 1985, 2114; Vr. nr. 93 VALKENIERS, *Vr. & Antw. Senaat* 1985-1986, 11 maart 1986, 508.

<sup>1964</sup> Antwerpen 5 maart 1984, *Bull. Bel.*, afl. 646, 106, *F.J.F.*, No. 84/171.

<sup>1965</sup> Vr. nr. 352 VAN GREMBERGEN 13 januari 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 15 februari 1993, 3 832 en *Bull. Bel.*, afl. 727, 1 331.

<sup>1966</sup> Bedrag vermenigvuldigd met de breuk  $[100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar de door de belastingplichtige betrokken woning gelegen is})]$ .

zover het belastbaar inkomen krachtens artikel 15 van het WIB92, kan worden vermindert (zie ook randnrs. 1025 e.v., art. 257 WIB92)<sup>1967</sup>.

Het moet wel gaan om een gebouwd onroerend goed. Dit is niet het geval voor een slakenberg (bij een kolenmijn)<sup>1968</sup>.

Voor wat het Brussels hoofdstedelijk gewest betreft, is voormelde kwijtschelding of vermindering bovendien afhankelijk van de voorwaarde dat:

- het een gebouwd onroerend goed betreft dat niet gemeubileerd is en dat in de loop van het jaar gedurende tenminste negentig dagen niet in gebruik is genomen en geen inkomsten heeft opgebracht;
- het hierboven bedoelde gebouw ongezond maar verbeterbaar is verklaard;
- het gebouw na de werkzaamheden voldoet aan de minimale bewoonbaarheidsnormen;
- de belastingplichtige een bewoning van het gebouw bewijst gedurende een ononderbroken periode van negen jaar;
- de belastingplichtige aan de gewestelijke directeur het ter zake vereiste attest bezorgt<sup>1969</sup>.

Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) besliste<sup>1970</sup> dat de Brusselse regeling discriminatoir is ten aanzien van die categorie van belastingplichtigen, die een gebouw goed onderhouden, maar dat evenwel onbewoond is gebleven ten gevolge van uitzonderlijke omstandigheden onafhankelijk van hun wil.

Volgens het Hof van Cassatie moet de improductiviteit onvrijwillig zijn<sup>1971</sup>. Het hof van beroep te Antwerpen poneerde evenwel dat de voorwaarde van 'onvrijwillige' improductiviteit niet in de wet staat<sup>1972</sup>.

In de periode van de verbouwing is de improductiviteit onvrijwillig. De onbewoonbaarheid met het oog op de uitvoering van renovatiewerken is daarentegen vrijwillig<sup>1973</sup>. Toch kunnen er omstandigheden zijn waar het uitvoeren van verbouwingen niet leidt tot vrijwillige improductiviteit<sup>1974</sup>.

Het feit dat de belastingplichtige en zijn familie in het onroerend goed gedomicilieerd zijn, betekent nog niet dat ze het huis ook effectief hebben bewoond<sup>1975</sup>. Anderzijds besliste het hof van beroep te Brussel dat een onroerend goed, waarin het meubilair van een gefailleerde huurder nog steeds aanwezig is, nog steeds als in gebruik genomen moet worden aangemerkt<sup>1976</sup>.

Komt in aanmerking voor een vermindering van de onroerende voorheffing, een gebouw dat onbewoonbaar en onhygiënisch was en volgestopt met versleten meubelen die de

<sup>1967</sup> Bedrag vermenigvuldigd met de breuk  $[100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar de door de belastingplichtige betrokken woning gelegen is})]$ .

<sup>1968</sup> Rb. Bergen 15 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 833, 11.

<sup>1969</sup> Ord. Br. H. Gew. 23 juli 1992, *B.S.* 1 augustus 1992, zoals aangevuld bij Ord. Br. H. Gew. 13 april 1995, *B.S.* 13 juni 1995.

<sup>1970</sup> Uitsluitingsbesluit: Besluit Br. H. Gew. 13 april 1995, *B.S.* 13 juni 1995.

<sup>1971</sup> Arbitragehof 19 december 2002, *Fiscoloog*, 875, 7.

<sup>1972</sup> Cass. 1 december 1959, *Pas.* 1969, I, 396.

<sup>1973</sup> Antwerpen 28 november 1994, *F.J.F.*, No. 95/87; dit arrest werd door het Hof van Cassatie evenwel verbroken. Cass. 26 maart 1998, *Fiscoloog* 1998, afl. 661, 11.

<sup>1974</sup> Antwerpen 6 juni 1995, *Fisc. Koer.* 1995, 492; Luik 21 juni 2000, *F.J.F.*, No. 2000/198. Zeker indien een lange termijn verloopt tussen verwerving van het onroerend goed en renovatie, Rb. Bergen 18 januari 2002, *F.J.F.*, No. 2002/198; Rb. Gent 15 november 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 833, 11. Tenzij wanneer, door omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige, de verbouwingen langer duren dan aanvankelijk gepland: Antwerpen 21 mei 2002, *F.J.F.*, No. 2002/22.

<sup>1975</sup> Bv. Bergen 2 juni 2000, *F.J.F.*, No. 2000/197; Brussel 25 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 909, 9.

<sup>1976</sup> Gent 27 november 1997, *Fisc. Act.* 1998, afl. 18, 9.

<sup>1976</sup> Brussel 26 januari 2000, *F.J.F.*, No. 2000/141.

rentabiliteit ervan verhinderen<sup>1977</sup>. De verminderde productiviteit kan niet het gevolg zijn van een gebrek aan beroepsinkomsten in hoofde van de belastingplichtige<sup>1978</sup>. Vrijstelling van onroerende voorheffing kan verleend worden, indien het omwille van economische omstandigheden realistischer is het gebouw te koop aan te bieden, dan te verhuren<sup>1979</sup>. Indien de verkoper van een gebouw verplicht is de verkoop gerechtelijk te laten ontbinden, kan voor de periode van de leegstand, vrijstelling van onroerende voorheffing verkregen worden<sup>1980</sup>.

Improductiviteit is vrijwillig indien een onroerend goed enkel te koop wordt aangeboden en niet te huur, terwijl niet is aangetoond dat uitzonderlijke omstandigheden, onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige, de productiviteit van het onroerend goed in dat geval zouden hebben verminderd of doen verdwijnen<sup>1981</sup>.

Vrijwillige afbraak kan niet beschouwd worden als vernieling en geeft bijgevolg geen recht op een vermindering of kwijtschelding van onroerende voorheffing<sup>1982</sup>.

De beoordeling van de voorwaarden tot vermindering moet per gedeelte van het kadastraal perceel worden nagegaan, indien dit gedeelte een afzonderlijke huisvesting vormt of een departement dat afzonderlijk kan werken, of een eenheid vormt die kan afgezonderd worden van de andere goederen die het perceel vormen en die afzonderlijk kan worden gekadastreerd. Om de kwijtschelding of vermindering te kunnen genieten, moet een be-  
zwaarschrift worden ingediend<sup>1983</sup>.

## 1626

### art. 258 WIB92

De verminderingen, vermeld *sub* 1, 2 en 3 (en, voor wat het Waals gewest betreft, *sub* 4) worden beoordeeld naar de toestand op 1 januari van het aanslagjaar van de onroerende voorheffing en mogen worden samengevoegd. Zij mogen slechts slaan op één enkel, eventueel door de betrokkenen aan te wijzen, onroerend goed. Zij (voor het Waals gewest geldt het volgende slechts met betrekking tot de vermindering *sub* 1) worden niet verleend voor het beroepsgedeelte van de woning, indien het gedeelte van het inkomen dat hierop betrekking heeft, meer bedraagt dan 1/4 van het kadastraal inkomen van de totale woning (art. 258 WIB92).

Over de draagwijdte van het ene aan te wijzen onroerend goed werd de minister van Financiën in het verleden al een aantal maal geïnterpelleerd<sup>1984</sup>.

### art. 259 WIB92

De verminderingen, vermeld *sub* 2 en 3 (voor wat het Waals gewest betreft, *sub* 2 en 4) zijn van de huur aftrekbaar, niettegenstaande elk hiermee strijdig beding. Zij zijn niet van toepassing op het gedeelte van het onroerend goed dat wordt bewoond door personen, die niet tot het gezin van de betrokken grootoorlogsverminkte, van de invalide of van het gezinshoofd behoren (art. 259 WIB92).

<sup>1977</sup> Bergen 3 januari 1992, *F.J.F.* No. 93/38, 77.

<sup>1978</sup> Brussel 4 september 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 18, 9.

<sup>1979</sup> Brussel 19 november 1992, *Fisc. Koer.* 1993, 276; Luik 13 mei 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 27, 5.

<sup>1980</sup> Antwerpen 6 april 1993, *Fisc. Koer.* 1993, 590.

<sup>1981</sup> Bergen 1 december 1999, *F.J.F.*, No. 2000/168. Anders: Luik 24 november 1999, *F.J.F.*, No. 2000/72.

<sup>1982</sup> Antwerpen 7 december 1998, *F.J.F.*, No. 99/106; Antwerpen 6 april 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 710, 13.

<sup>1983</sup> Vr. nr. 256 VAES 22 januari 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1992- 1993, 2063.

<sup>1984</sup> Vr. nr. 402 BORGINON 26 april 1996, *Vr. & Antw.* Kamer 1995-1996, 10 juni 1996, 4828 en *Bull. Bel.*, afl. 764, 2037, besproken in *Fiscoloog* 1996, afl. 581, 1.

## b. Vlaams gewest

**1626,50**

In het Vlaams gewest wordt verleend:

1. Een vermindering ten belope van 25 % voor de woning waar de belastingplichtige volgens het bevolkingsregister zijn hoofdverblijfplaats heeft, wanneer het kadastraal inkomen van zijn in het Vlaams gewest gelegen onroerende goederen niet meer bedraagt dan 745 EUR.

Bij overschrijding van de grens van 745 EUR geldt hetzelfde als hetgeen hoger werd gezegd ten aanzien van het Waals en Brussels hoofdstedelijk gewest. Echter, daar waar wordt gesteld dat het kadastraal inkomen van de onroerende goederen van de belastingplichtige niet meer mag bedragen dan 992 EUR wordt gesteld dat dit enkel geldt ten aanzien van de gezamenlijke in het Vlaams gewest gelegen onroerende goederen.

Er geldt verder een gelijkaardige verhoging tot 50 %, maar dit dient wel te worden aangevraagd.

art. 257 § 1 2° WIB92

2. Een vermindering, berekend volgens een forfaitair (en geïndexeerd) bedrag dat oploopt in functie van het aantal kinderen en dat wordt toegekend voor de woning die op 1 januari wordt betrokken door een gezin met ten minste twee kinderen (waarbij de als gehandicapte aangemerkte kinderen voor twee worden gerekend) die daar hun woonplaats hebben blijkens een inschrijving in het bevolkingsregister en die in aanmerking komen voor kinderbijslag (art. 257 § 1 2° WIB92)<sup>1985</sup>. Volgens het Grondwettelijk Hof is deze regeling niet in strijd met het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel<sup>1986</sup>.

art. 257 § 2 4° WIB92

Op aanvraag wordt deze vermindering ook verleend voor de kinderen van grensarbeiders, die in het land waar de grensarbeider is tewerkgesteld van ieder stelsel van kinderbijslag zijn uitgesloten, voor zover deze kinderen ingevolge de Belgische wetgeving in aanmerking zouden komen voor kinderbijslag (nieuw art. 257 § 2 4° WIB92).

3. Een vermindering per gehandicapte persoon, andere dan bedoeld onder 2, in verband met de woning waar ze hun woonplaats hebben op 1 januari van het aanslagjaar blijkens een inschrijving in het bevolkingsregister. Deze vermindering wordt berekend alsof het een gehandicapt kind betrof.

art. 257 §1 4°- 6° WIB92

4. Een vermindering van 20 % tot 40 % gedurende tien jaar voor bepaalde energiezuinige gebouwen (art. 257 §1 4°- 6° WIB92).
5. Op aanvraag, een vermindering van 20 % in verband met de woning die wordt betrokken door een grootoorlogsverminkte.
6. Op aanvraag, een kwijtschelding of proportionele vermindering van de onroerende voorheffing, voor zover het kadastraal inkomen ingevolge artikel 15 van het WIB92 kan worden verminderd.

Indien kwijtschelding of vermindering wordt gevraagd op grond van vernieling, dient aangetoond dat dit het gevolg is van buitengewone gebeurtenissen, onafhankelijk van de wil van de eigenaar, zoals brand en ineenstorting<sup>1987</sup>. Deze kwijtschelding of vermindering vindt evenwel geen toepassing als het onroerend goed langer dan twaalf maanden niet in gebruik is genomen, rekening houdend met het vorige aanslagjaar.

<sup>1985</sup> Bedragen voor aanslagjaar 2003: MB 18 maart 2003, B.S. 4 april 2003.

<sup>1986</sup> Arbitragehof 25 november 1999, B.S. 29 december 1999.

<sup>1987</sup> Gent 3 februari 2004, F.J.F., No. 2005/ 15.

Op deze twaalfmaandenregel bestaan een aantal uitzonderingen:

- 1° bij niet-gemeubileerde gebouwde onroerende goederen, opgenomen in een onteigeningsplan;
- 2° bij niet-gemeubileerde gebouwde onroerende goederen in renovatie of verbouwing met sociaal of cultureel doel, uitgevoerd door een sociale huisvestingsmaatschappij of in opdracht van een overheid. Deze kwijtschelding of proportionele vermindering geldt slechts voor een maximale periode van vijf jaar;
- 3° bij onroerende goederen, waarvan door toedoen van een ramp, overmacht<sup>1988</sup>, een lopende gerechtelijke of administratieve procedure of onderzoek, of een niet-afgehandelde procedure van erfenis de belastingplichtige zijn zakelijke rechten niet kan uitoefenen. De onroerende voorheffing is dan opnieuw verschuldigd vanaf 1 januari van het aanslagjaar volgend op het jaar waarin de omstandigheden die het vrij genot van het onroerend goed belemmerden, wegvallen.

De verminderingen, vermeld *sub* 1 tot en met 4 worden beoordeeld naar de toestand op 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar van de onroerende voorheffing wordt genoemd, en mogen worden samengevoegd. Deze verminderingen mogen slechts slaan op één enkel, eventueel door de betrokkenen aan te wijzen, onroerend goed. De verminderingen, vermeld *sub* 2 (enkel de automatische vermindering met 25 %), 3 en 4 zijn van de huur aftrekbaar, niettegenstaande elk strijdig beding. Zij zijn niet van toepassing op het gedeelte van de woning of van het onroerend goed dat wordt bewoond door personen die geen deel uitmaken van hetzelfde gezin of niet tot het gezin van de betrokken groot-oorlogsverminkte of van de gehandicapte behoren.

**1627**

**art. 256 WIB92**

Een kwijtschelding van de onroerende voorheffing op outillage heeft niet tot gevolg dat ook de onroerende voorheffing op de gebouwde onroerende goederen kan worden verminderd<sup>1989</sup>.

## § 2. VERREKENING VAN DE ONROERENDE VORHEFFING

**1628**

**art. 277 lid 1 en 2 WIB92**

Als onroerende voorheffing wordt enkel verrekend het bedrag van de onroerende voorheffing, zoals bepaald in artikel 255 van het WIB92 en verhoogd met de opcentiemen, met betrekking tot het kadastraal inkomen van de eigen woning. Bovendien is er maar verrekening voor zover dat het kadastraal inkomen in het belastbaar inkomen is begrepen en vastgesteld overeenkomstig de artikelen 7 tot 13, 15 en 16 van het WIB92 (art. 277 lid 1 WIB92<sup>1990</sup>).

Het te verrekenen bedrag mag niet hoger zijn dan 12,5 % van het voormelde kadastraal inkomen dat aan de onroerende voorheffing is onderworpen.

Wat niet kan verrekend worden, komt ook niet in aanmerking voor terugbetaling. Dat is zelfs

<sup>1988</sup> Het Arbitragehof oordeelde meermaals (arrest nr. 82/2003 van 11 juni 2003, arrest nr. 29/2004 van 26 november 2003, [www.arbitrage.be](http://www.arbitrage.be)) dat de 12-maandenregel ook geen toepassing kan vinden wanneer de leegstand veroorzaakt wordt door 'omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige'. Dit begrip lijkt ruimer geïnterpreteerd te kunnen worden dan het begrip 'overmacht'. In een arrest van het hof van beroep te Gent van 24 december 2003 werd dit begrip *in concreto* getoetst, *Fiscalog* 2004, afl. 930, 10.

<sup>1989</sup> Cass. 28 januari 1993, *R.W.* 1993-94, 155, *Fiscalog* 1993, afl. 452, 12.

<sup>1990</sup> Circ. nr. Ci.RH.421/456.223, 2 februari 1994, *Bull. Bel.*, afl. 736, 629. Voor de verrekening van OV: Circ. nr. Ci.RH.721/466.142, 8 juli 1997, *Bull. Bel.*, afl. 774, 1800.



het geval ook wanneer de personenbelasting niet (tijdig) wordt ingekohierd<sup>1991</sup>. Met ingang vanaf aanslagjaar 2006 is het voorgaande nog enkel toepasselijk op het kadastraal inkomen, voor zover voldaan wordt aan de overgangsbepaling, opgenomen in artikel 526 van het WIB92.

---

### Hoofdstuk III

## Voorheffingen op inkomsten uit roerende goederen

### 1634

Sedert de omzetting van de Europese spaarrichtlijn werd in het Belgisch fiscaal recht een nieuw soort voorheffing op inkomsten op roerende goederen ingevoegd, meer bepaald op grensoverschrijdende interestbetalingen: het betreft de 'woonstaatheffing' die wordt besproken onder randnr. 1649,70. Deze heffing moet onderscheiden worden van de 'roerende voorheffing' in de klassieke zin.

Verder wordt in dit hoofdstuk een afzonderlijke paragraaf gewijd aan het FBB ('forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting'). Dit is een fiscale tegemoetkoming voor Belgische ingezetenen die inkomsten van buitenlandse oorsprong genieten.

## § 1. ROERENDE VORHEFFING

### 1634,50

- Bibliografie
- BAX, A., DENYS, L.A., PEETERS, B., SPINCEMAILLE, L. en VERLINDEN, W., *Dividenden zonder grenzen (de Europese moeder-dochterrichtlijn)*, Kalmthout, Biblo, 1991, 234 p.
  - ROELS, F. en PESTIAUX, B., *Précompte mobilier*, Brussel, Editions Kluwer, 2002, 350 p.
  - SMET, P., *Handboek roerende voorheffing*, Kalmthout, Biblo, 2003, 526.
  - PODEVIJN, F., "De beroepsbeleggers en de roerende voorheffing", *Bull. Bel.*, afl. 477, 473.
  - GENGOUX, J., "De roerende voorheffing", *Bull. Bel.* 1972, afl. 493, 280.
  - VANHEESWIJCK, L., "De bevrijdende roerende voorheffing, theorie en praktijk van een fiscale stimulant", *Fiskofoon* 1984, 126-130.
  - BONTE, A., "De natuurlijke persoon als schuldenaar van de roerende voorheffing", *Fiskofoon* 1985, afl. 53, 104-108.
  - DUMONT, M., "Roerende voorheffing en definitief belaste reserves: het bijzonder geval van de berekening van de roerende voorheffing bij opneming van definitief belaste reserves", *A.F.T.* 1985, 12-15.
  - KLEYNEN, G., "Bevrijdende roerende voorheffing en aftrekbare interesten", *A.F.T.* 1987, 28-30.
  - COPPENS, H., "Het wel en wee bij de verlaging van de roerende voorheffing", *A.F.T.* 1990, 219-227.
  - VAN HEUVERSWEYN, P., "De vrijstelling van roerende voorheffing op dividenden na de implementatie van de moeder-dochter-richtlijn in de Belgische wetgeving", *Fiskofoon* 1992, 347-359.
  - LEFEBRE, O., "Généralisation du système fiscal des titres dématérialisés à l'ensemble des titres à revenu fixe", *Bank. Fin.* 1992, 193-195.
  - X, "Tussentijdse verhandelingen van rentegevende effecten blijven voor verwarring zorgen", *Fiskoloog* 1993, afl. 443, 5.
  - KLEYNEN, G., "La taxation des revenus de capitaux et biens mobiliers: le point en ce début d'année 1994", *R.G.F.* 1994, 106-115.
  - ROSOUX, R., "Le précompte mobilier: s'y retrouver dans le dédale des mesures légales et réglementaires et de ses exonérations", *C.&F.P.* 1994, afl. 19, 531.
  - VAN CROMBRUGGE, S., "Proratering roerende voorheffing: tekstzuivering zorgt voor nieuwe problemen", *Fiskoloog* 1994, afl. 474, 7.
  - VAN CROMBRUGGE, S., "Roerende voorheffing: indexering en voorschotten RV", *Fiskoloog*

---

<sup>1991</sup> Cass. 3 oktober 2003, *Fiskoloog* 2003, afl. 911, 8.

- 1994, afl. 485, 7.
- BONTE, T., “Belangrijke versoepeling formaliteiten RV”, *Fiskoloog* 1995, afl. 500, 5 (betreffende Circ. nr. Ci.RH.233/460.065, 21 november 1994).
  - PIOT, W., “Roerende voorheffing op interesten. Heffingsbevoegdheid en belastbaar feit”, *A.F.T.* 1995, 345-351.
  - MAREELS, D., “Exonérations de précompte mobilier: la politique menée par les autorités belges de 1962 à nos jours”, *J.D.F.* 2000, 129-174.
  - FOGUENNE, L. en VANDEVYVER, C., “Dividendes soumis au précompte mobilier réduit: le VVPR”, *C.&F.P.* 2002, 371-378.

**1635****art. 249 WIB92**

De roerende voorheffing wordt geheven op inkomsten van roerende goederen en kapitalen (art. 249 WIB92). De roerende voorheffing is in principe verrekenbaar met de inkomstenbelastingen van de genietter en is terugbetaalbaar ingeval van gebrek aan voldoende belasting.

**1636**

Ook liquidatie- en inkoopboni worden onderworpen aan de roerende voorheffing sinds de wet van 24 december 2002<sup>1992</sup>.

**1. Schuldenaars van de roerende voorheffing****1637****art. 261 en 262 WIB92**

De *schuldenaars* van de roerende voorheffing zijn:

- a. Al wie roerende inkomsten betaalt en in België is gevestigd. Als ‘roerende inkomsten’ worden ook de diverse inkomsten met roerend karakter bedoeld, alsook de ‘vergoedingen voor ontbrekende coupon of voor ontbrekend lot’. Er is echter een uitzondering voor inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, andere dan dividenden, en ook voor de in artikel 228, § 2, 9°, j, van het WIB92 bedoelde diverse inkomsten waarvan de schuldenaar onderworpen is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting, wanneer die inkomsten worden toegerekend op de resultaten van een inrichting waarover de schuldenaar in het buitenland beschikt en wanneer ze door de schuldenaar niet rechtstreeks aan de verkrijger van de inkomsten worden betaald (art. 261 lid 2 WIB92).
- b. De vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemingen op wiens resultaten ze worden toegekend<sup>1993</sup>.
- c. De in België gevestigde tussenpersonen die betrokken zijn bij de uitbetaling van de inkomsten, tenzij hen de inhouding van de voorheffing door een vorig tussenpersoon wordt bewezen. Deze verplichting geldt enkel wanneer de tussenpersonen tussenkomen bij de uitbetaling van inkomsten van *buitenlandse oorsprong*<sup>1994</sup>. Belangrijk hierbij is dat, indien een eerste tussenpersoon de inhouding niet heeft gedaan, de tweede tussenpersoon

<sup>1992</sup> B.S. 31 december 2002.

<sup>1993</sup> Over de draagwijdte van de begrippentoerekening en aanrekening: Cass. 20 juni 2002, *T.F.R.* 2003, afl. 242, 496, noot A. VAN DE VIJVER en [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. C 02/ 5, besproken in P. SMET, “Toerekening interestlasten aan Belgische vaste inrichting”, *Fiscoloog (I.)* 2002, afl. 226, 3; arrest *a quo*: Gent 27 april 2000, *T.F.R.*, afl. 186, 727-733, noot M. DE MUNTER en *Fiscoloog* 2000, afl. 757, 10; P. SMET, “Boekhoudkundige toerekening: wat met de RV?”, *Fiscoloog (I.)* 2000, afl. 199, 6; F. DESTERBECK, “Interest ten laste van vaste inrichting: roerende voorheffing”, *Fisc. Act.* 2000, afl. 20, 3, *A.F.T.* 2000, 401, noot T. WUSTENBERGHS en *R.G.F.* 2000, 264; A. VAN DE VIJVER, “Toerekening van interesten aan een Belgische inrichting leidt tot verschuldigdheid roerende voorheffing” (noot onder Cass. 20 juni 2002), *T.F.R.* 2003, afl. 242, 500.

<sup>1994</sup> Art. 40 wet van 22 december 1998, *B.S.* 15 januari 1999.

verplicht is de roerende voorheffing te voldoen<sup>1995</sup>.

De in artikel 261, 2° van het WIB92 vermelde vereiste, dat een tussenpersoon (die tussenkomt in een uitbetaling van roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong) slechts vrijgesteld is van inhouding van roerende voorheffing, wanneer hij bewijst dat een vorige tussenpersoon de voorheffing heeft ingehouden, veronderstelt dat een tussenkomende tussenpersoon steeds (kan) weten en op de hoogte (kan) zijn dat het de betaling van belastbare inkomsten betreft. In bepaalde gevallen rustte er op hem dan ook een onmogelijke verplichting (tot inhouding), wanneer hij hierover in de onwetendheid bleef. Een circulaire van 11 juni 2004 (Circ. nr. Ci.RH.233/549.846 – AOIF 26/2004) trachtte hieraan tegemoet te komen door middel van specifieke richtlijnen voor identificatie van buitenlandse inkomsten: tussenpersonen die deze richtlijnen naleven, werden ontheven van hun verplichting in artikel 261, 2° van het WIB92. Deze circulaire werd echter weer ingetrokken.

Een depositogarantiestelsel dat, bij het in gebreke blijven van een financiële instelling, vergoedingen betaalt, is te beschouwen als tussenpersoon<sup>1996</sup><sup>1997</sup>. Door de in België gevestigde tussenpersonen is echter géén roerende voorheffing verschuldigd als men kan bewijzen dat de inkomsten worden betaald aan een in België gevestigde kredietinstelling, beursvennootschap of erkende verrekenings- of vereffeningsinstelling (artikel 261 lid 1 2° b WIB92). In dit geval is die volgende tussenpersoon dan de roerende voorheffing verschuldigd, ook ten aanzien van de inkomsten die zij aldus voor eigen rekening ontvangt (art. 262 6° WIB92). Er is eveneens een vrijstelling van roerende voorheffing wanneer een Belgische financiële instelling buitenlandse inkomsten betaalt aan buitenlandse tussenpersonen of buitenlandse financiële instellingen, afhankelijk van het geval mét of zonder attesteringsverplichting (art. 261 lid 1 2° c en lid 4 en art. 264bis WIB92).

- d. Wat betreft de interesten bedoeld in artikel 19bis van het WIB92 is er een specifieke regel. De roerende voorheffing is daar verschuldigd door de uitbetalende instantie, vermeld in artikel 3, § 1, 6°, van de wet van 17 mei 2004 tot omzetting in het Belgische recht van de richtlijn 2003/48/EG van 3 juni 2003 van de Raad van de Europese Unie betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling en tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 inzake de roerende voorheffing (art. 261 lid 1 2° bis WIB92).
- e. Beheersvennootschappen, erkend voor het beheer van fondsen voor belegging in schuldvorderingen. Deze beheersvennootschappen zijn de roerende voorheffing verschuldigd voor de door deze fondsen toegekende of betaalbaar gestelde inkomsten (art. 261 lid 1 3° WIB92).
- f. De rijksinwoners, binnenlandse vennootschappen, verenigingen, instellingen, inrichtingen en lichamen, alsook aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen en aan de belasting van niet-inwoners onderworpen belastingplichtigen, die inkomsten als bedoeld in artikel 17, § 1, 5° verschuldigd zijn (art. 261 lid 1 4° WIB92).
- g. De beheerder van een erkend gecentraliseerd systeem met betrekking tot interest van leningen van financiële instrumenten die worden betaald in uitvoering van een lening betreffende financiële instrumenten, gesloten en integraal vereffend door tussenkomst van het betreffende berekend gecentraliseerd systeem voor het lenen en ontlenen van finan-

<sup>1995</sup> Brussel 25 april 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 819, 10 en *T.F.R.* 2001, afl. 205, nr. 2001/n41.

<sup>1996</sup> Vr. nr. 1064 GILLES 2 mei 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, 18 juli 1994, *Bull. Bel.*, afl. 743, 3152.

<sup>1997</sup> Inzake buitenlandse coupons die ter incassering naar een Belgische kredietinstelling worden gezonden door een beurs- of kredietinstelling, zie circ. nr. Ci.RH.233/460.065, 21 november 1994, *Bull. Bel.*, afl. 745, 41. Zie Commissie voor het Bank- en Financiewezen, *Jaarverslag 2001-2002*, voor de situatie waarin een cliënt een bedrag in contanten overhandigt aan een bank, met de vraag dit te storten op zijn eigen rekening en de situatie waarin een koerier is opgetreden voor de inning van coupons in het buitenland zonder afhouding van roerende voorheffing.

ciële instrumenten (art. 261 lid 3 WIB92).

- h. In bepaalde gevallen zijn de *genieters* van de inkomsten zelf (art. 262 WIB92) de roerende voorheffing verschuldigd, met name:
1. Roerende inkomsten verkregen door belastingplichtigen die aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen, in zoverre overeenkomstig de vigerende wettelijke en reglementaire bepalingen, roerende voorheffing is verschuldigd<sup>1998</sup> en in de gevallen waar die inkomsten: i) ofwel zijn toegekend of betaalbaar gesteld, als het gaat om inkomsten van Belgische oorsprong, ofwel zijn geïnd of verkregen in België, als het gaat om inkomsten van buitenlandse oorsprong, zonder enige inhouding of storting van roerende voorheffing; ii) zonder bemiddeling van een in België gevestigde tussenpersoon in het buitenland zijn geïnd of verkregen, indien het inkomsten van buitenlandse oorsprong betreft.
  2. Inkomsten van verhuring van roerende goederen die voortkomen uit de verhuring van stofferende huisraad in gemeubileerde woningen, kamers of appartementen, inkomsten uit onderverhuring, overdracht van een huurceel en concessie van een gebruiksrecht als vermeld in artikel 90, 5° van het WIB92 en opbrengsten uit de verhuring van een jacht-<sup>1999</sup>, vis- en vogelvangstrecht, indien die inkomsten worden verkregen door rechtspersonen als vermeld in artikel 220 van het WIB92 of door niet-inwoners.
  3. Inkomsten van roerende goederen en kapitalen, loten van effecten van leningen en vergoedingen voor ontbrekende coupon of voor ontbrekend lot, die onrechtmatig met vrijstelling van voorheffing zijn verkregen:
    - a. op grond van een onjuiste verklaring;
    - b. of op collectieve of individuele spaarrekeningen (behalve pensioensparen) die niet voldoen aan artikel 21, 8° van het WIB92.
  4. Inkomsten van bevek's met 'vast rendement', zoals bedoeld in artikel 19, § 1, 4° van het WIB92, van buitenlandse oorsprong (dus buitenlandse 'fixfondsen'), of inkomsten van vastrentende effecten van buitenlandse oorsprong, indien die effecten (buitenlandse fixfondsen of vastrentende effecten) voor de vervaldag van de inkomsten worden vervreemd<sup>2000</sup>.
  5. De inkomsten uit kapitalen en roerende goederen van buitenlandse oorsprong, de inkomsten van buitenlandse oorsprong bedoeld in artikel 90, 6° en 11° van het WIB92 of de inkomsten bedoeld in artikel 261, lid 2 van het WIB92 i) die op grond van artikel 261, lid 1, 2°, b) van het WIB92 in België werden geïnd of verkregen zonder enige inhouding van roerende voorheffing, of ii) die op grond van artikel 261, lid 1, 2° c) van het WIB92 werden verkregen door de vaste inrichting in het buitenland, van een in België gevestigde kredietinstelling, beursvennootschap of erkende verrekenings- of vereffeningsinstelling.

### 1638

Wanneer een buitenlandse vennootschap aan een Belgische vennootschap een exploitatie-licentie verleent, zijn de royalty's, verschuldigd door deze laatste, aan de roerende voorheffing onderworpen, *zelfs indien deze bedragen op aanvraag van de buitenlandse vennootschap werden betaald aan een andere Belgische vennootschap*<sup>2001</sup>.

<sup>1998</sup> Het is de verkrijger niet toegelaten zich in de plaats te stellen van de schuldenaar van de inkomsten: Vr. nr. 400 EERDEKENS 19 juni 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, nr. 70, 7915, Bull. Bel., afl. 816, 1284 en *Fiscoloog* 2001, afl. 820, 12.

<sup>1999</sup> Brussel 3 februari 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 741, 11 (betreft oude wetgeving).

<sup>2000</sup> Zie hierover voor vastrentende effecten: Circulaire nr. Ci.RH.233/439.182, 22 april 1993, Bull. Bel., afl. 728, 1550.

<sup>2001</sup> Antwerpen 9 mei 1983, J.D.F. 1986, 23, A.F.T. 1983, 222 en F.J.F., No. 84/11, 12.

art. 53 2° WIB92

Volgens artikel 261 van het WIB92 moet de debiteur de roerende voorheffing inhouden, niettegenstaande elk strijdig beding. Dit belet echter niet dat hij de roerende voorheffing kan ten laste nemen<sup>2002</sup>. In dit geval is de roerende voorheffing die hij ter ontlasting van de verkrijger heeft gedragen, niet aftrekbaar (art. 53 2° WIB92).

Uit het enkele feit dat de voorheffing niet werd ingehouden, kan men niet afleiden dat de schuldenaar er zich toe heeft verbonden deze ten laste te nemen en dat voor de berekening van de voorheffing deze bij de inkomsten moet worden gevoegd. De toepassing van dit laatste veronderstelt het bewijs van de verbintenis van de schuldenaar van de inkomsten, om persoonlijk de roerende voorheffing te dragen<sup>2003</sup>.

art. 267 WIB92

Sinds de wet van 25 april 2006 zegt de wetgever nu uitdrukkelijk dat ook de toekenning of betaalbaarstelling van roerende inkomsten 'in natura', de opeisbaarheid van de roerende voorheffing met zich mee brengt (aanpassing art. 267 lid 1 WIB92). De wet omschrijft uitdrukkelijk het belastbaar bedrag, wanneer roerende inkomsten *in natura* worden toegekend. In geval van toekenning of betaalbaarstelling van roerende inkomsten in de vorm van goederen in natura, is het bedrag van het belastbaar inkomen gelijk aan de verkoopwaarde van de goederen op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling ervan, zelfs wanneer de werkelijke overdracht van de goederen pas later plaatsvindt. In geval van toekenning of betaalbaarstelling van inkomsten onder de vorm van effecten, mag, voor de toepassing van het eerste lid, de in aanmerking te nemen waarde niet lager zijn dan die welke zou zijn bepaald bij de laatste prijscourant, gepubliceerd door de Belgische regering of op een gelijkaardige buitenlandse markt, vóór de datum van toekenning of betaalbaarstelling. Zijn de effecten niet in de prijscourant opgenomen of op een gelijkaardige buitenlandse markt genoteerd, dan is het aan de belastingplichtige om de verkoopwaarde onder toezicht van de administratie aan te geven (art. 20bis WIB92). Bij uitkeringen in natura mogen de schuldenaars van de roerende voorheffing zich voortaan op welke manier ook het bedrag van de verschuldigde roerende voorheffing op die inkomsten doen overhandigen (art. 261 lid 5 WIB92).

De artikelen 96 tot 101 van het KB/WIB92 voorzien speciale maatregelen om de betaling van de roerende voorheffing te verzekeren.

Indien op de inkomsten ten onrechte geen roerende voorheffing werd ingehouden, moet de genietter zelf de nodige rechtzettingen doen. Indien echter de verplichting rust op de schuldenaar of de Belgische tussenpersoon, dan moeten eventuele rechtzettingen door hen gebeuren<sup>2004</sup>.

Voor vastrentende effecten wordt verwezen naar de circulaire van 30 augustus 1993<sup>2005</sup>.

Het feit dat roerende inkomsten door de genietters ervan in hun aangifte personenbelasting werden vermeld en in hun hoofde ook werden belast, belet volgens bepaalde rechtspraak niet dat in hoofde van de schuldenaar van het inkomen de roerende voorheffing wordt ingehouden<sup>2006</sup>. Dit lijkt in tegenspraak te zijn met cassatierechtspraak<sup>2007</sup>.

<sup>2002</sup> Cass. 24 december 1968, *Pas.* 1969, I, 382.

<sup>2003</sup> Cass. 14 januari 1993, *F.J.F.*, No. 93/89, 182 en *Bull. Bel.*, afl. 740, 1510; Cass. 26 mei 1994, *Fiskoloog* 1994, afl. 485, 6; Antwerpen 19 september 1989, *A.F.T.* 1990, 99.

<sup>2004</sup> Circ. nr. Ci.RH.233/531.107, 21 maart 2001, *Bull. Bel.*, afl. 814, 911-916.

<sup>2005</sup> Circ. nr. Ci.D.19/416.334, 30 augustus 1993, *Bull. Bel.*, afl. 731, 2802.

<sup>2006</sup> Luik 6 mei 1998, *F.J.F.*, No. 98/171.

<sup>2007</sup> Cass. 22 november 1990, *R.W.* 1990-91, 1053.

## 2. Vrijstellingen

1639

- Bibliografie
- X, “Moeder-dochterrichtlijn: vrijstelling roerende voorheffing niet altijd fiscaal voordelig”, *Fiskoloog* 1992, afl. 372, 7.
  - X, “Geen vrijstelling RV bij uitkering dividenden door een BEVEK of BEVAK?”, *Fiskoloog* 1992, afl. 406, 5.
  - DASSESSE, M., “Het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Denkavit International BV tegen Bundesamt für Finanzen. Moeder-dochterdeelneming en roerende voorheffing op dividenden”, *Fiskofoon* 1997, 162-164.
  - MAREELS, D., “Het overheidsbeleid op het vlak van vrijstellingen van roerende voorheffing van 1962 tot 1997”, *Fiskofoon* 1998, 43-58.

1639,50

De vrijstellingen van roerende voorheffing zijn zeer talrijk en worden opgesomd in de artikelen 264 tot 266 van het WIB92 en in de artikelen 105 tot 118 van het KB/WIB92. Hierna volgt een korte samenvatting van de voornaamste vrijstellingen.

### a. Dividenden

1640

Met betrekking tot *dividenden* is er vrijstelling van roerende voorheffing:

#### 1. op grond van de hoedanigheid van genietter:

art. 264 1° a WIB92

- a. dividenden, toegekend aan de Staat, de Gemeenschappen, Gewesten, provincies, agglomeraties, federaties van gemeenten, gemeenten, de OCMW's en de intercommunales (art. 264 1° a WIB92);

art. 106 § 1 KB/WIB92

- b. buitenlandse dividenden, betaald aan een Belgische vennootschap. Deze vrijstelling geldt niet voor dividenden die worden geïncasseerd ten voordele van een Belgisch beleggingsfonds of die begrepen zijn in de inkomsten van certificaten van buitenlandse beleggingsfondsen (art. 106 § 1 KB/WIB92). Ingeval van certificatie conform de wet van 15 juli 1998 (thans art. 242 en 503 W.Venn.) bepaalt de hoedanigheid van de certificaathouder of er vrijstelling van roerende voorheffing kan worden verleend<sup>2008</sup>;

#### 2. op grond van het soort inkomsten:

art. 264 2° WIB92

- a. liquidatiedividenden (sinds de wet van 24 december 2002 in beginsel belastbaar) tengevolge van reorganisatieverrichtingen (fusies, splitsingen en gelijkgestelde verrichtingen), zoals vermeld in artikel 211, § 1 van het WIB92 (dus in principe vrijgestelde verrichtingen), wanneer de inbreng echter niet volledig in aandelen gebeurt. Tot voor de wet van 24 december 2002 bestond er een vrijstelling voor dividenden ingevolge de inkoop van eigen aandelen of liquidatie<sup>2009</sup>. Deze is niet langer van toepassing<sup>2010</sup>;

<sup>2008</sup> R. DEBLAUWE, “De fiscale gevolgen van de wet op de certificatie van effecten”, *T.F.R.* 2000, afl. 178, 267, randnr. 42.

<sup>2009</sup> Doordat de inkoop van eigen aandelen tot de wet van 24 december 2002 vrij was van roerende voorheffing en zij voor het overige – in de personenbelasting – ook belastingvrij bleef, werd deze techniek geregeld gebruikt in de hoop om reserves belastingvrij over te hevelen naar de aandeelhouders (natuurlijke personen). De administratie greep in, zich daarbij baserend op de algemene antimisbruikbepaling in art. 344 § 1 WIB92. Voor rechtspraak ter zake: Rb. Brugge 26 november 2002, *Fisc. Koer.* 2003 en Rb. Bergen 8 mei 2003, *F.J.F.*, No. 2003/195, “Inkoop van eigen aandelen: herkwalficatie is mogelijk”, *Fiscoloog* 2003, afl. 893, 1.

<sup>2010</sup> Uit de uitgebreide doctrine ter zake vermelden we volgende artikels: R. DEBLAUWE, “De liquidatieheffing”, *A.F.T.* 2003, speciale uitgave, 72-92; N. DE BEULE, K. WILLEMSE en N. BISSCHOP, “Roerende voorheffing bij verdeling van het vermogen en bij inkoop eigen aandelen - een grondige analyse”, *A.F.T.* 2003, 283-306; J. MUYLDERMANS en M. CHALOT, “Précompte mobilier sur liquidations et rachats

art. 264 2° bis WIB92

- b. 'dividenden' bij de inkoop van eigen aandelen, wanneer een vennootschap eigen aandelen verkrijgt die zijn toegelaten tot een Belgische of buitenlandse geregleme- teerde markt als bedoeld in artikel 2, 5° of 6°, van de wet van 2 augustus 2002 betref- fende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, of tot een door de Koning, op advies van de Commissie voor het Bank- en Financie- en Aussurantiewe- zen CBFA), voor de toepassing van dit artikel daarmee erkende gelijkgestelde andere geregleme- teerde markt, voor zover de verhandeling plaatsvindt op de centrale beursmarkt van Euronext of op een analoge markt<sup>2011</sup>;

3. op grond van de hoedanigheid van de schuldenaar:

- a. Belgische dividenden betaald aan:

art. 106 § 2 en 3

KB/WIB92

- 1° een spaarder niet-verblijfhouder, die zich niet bezighoudt met handelingen van winstgevende aard en die vrijgesteld is van inkomstenbelastingen in het land waar hij verblijfhouder is (art. 106 § 2 KB/WIB92), of;
- 2° een door de minister van Financiën erkend Belgisch beleggingsfonds (art. 106 § 3 KB/WIB92);

art. 106 § 4 KB/WIB92

Deze vrijstellingen zijn niet van toepassing indien de spaarder-niet-verblijfhouder, alhoewel hij als juridisch eigenaar optreedt, er zich contractueel toe heeft verbon- den, de opbrengst ervan door te storten aan de uiteindelijke genietters (art. 106 § 4 KB/WIB92). Bedoeld werd o.m. de Nederlandse Stichting administratiekantoor;

- b. dividenden toegekend door een Belgische dochteronderneming aan haar Belgische moeder of aan haar in een andere lidstaat van de EU gevestigde moedermaatschappij. Deze vrijstelling werd uitgebreid tot situaties waar de moedermaatschappij is geves- tigd in een Staat waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele be- lasting heeft gesloten, op voorwaarde dat deze overeenkomst of enig ander verdrag in de uitwisseling van inlichtingen voorziet die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten van de overeenkomstsluitende Staten. Blijkens het verslag aan de Koning voldoet Zwitserland niet aan deze laatste voorwaarde, evenmin als Turkmenistan, Tadzjikistan, Moldavië en Kirgizistan (dit zijn allemaal voormalige deelstaten van de Sovjet-Unie waarvoor nog het oude verdrag met de Sovjet-Unie geldt)<sup>2012</sup>.

Aanvankelijk moest de moedermaatschappij gedurende een ononderbroken periode van 1 jaar een participatie van ten minste 25 % in het kapitaal van de dochteronder- neming houden, uit hoofde waarvan de dividenden werden betaald. Vanaf 1 januari 2005 is deze drempel verlaagd tot 20 %, vanaf 1 januari 2007 tot 15 % en vanaf 1 januari 2009 tot 10 %. Voor de vaststelling van het minimumaandeel in het kapitaal van de dochteronderneming ten name van de overdrager, van de pandgever of van de leninggever, mag geen rekening worden gehouden met de aandelen die, op het ogen- blik waarop de dividenden zijn toegekend of betaalbaar gesteld, het voorwerp zijn van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of van een lening. De Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale zaken heeft echter al een aantal keren beslist dat deze bepa-

d'actions propres", *R.G.F.* 2003, afl. 3, 12-18; O. D'AUER, "Bonis de liquidation: chronique d'une discrimination annoncée, l'effet rétroactif", *R.G.F.* 2003, afl. 6, 3-6; X, "10 % RV op liquidatieboni: beroep tot nietigverklaring", *Fisc. Act.* 2003, afl. 24, 1-3.

2011

KB 4 april 2003, *B.S.* 18 april 2003, 2e ed; X, "Gelijkgestelde financiële markten: criteria voor vrijstelling 10 % RV", *Fisc. Act.* 2003, afl. 16, 7; X, "Vrijstelling RV op inkoopboni voor inkoop eigen aandelen op buitenlandse beurzen", *Fisc. Act.* 2003, afl. 3, 4; X, "Ruime definitie voor 'beursgenoteerd' voor nieuwe RV vrijstelling voor beursgenoteerde bedrijven", *Fisc. Act.* 2003, afl. 31, 4; X, "Inkoop eigen aandelen: wat is een 'geregleme- teerde' markt?", *Fiscoloog* 2003, afl. 888, 2.

ling enkel van toepassing is, voor zover het gaat om een (pand)overeenkomst die de eigendomsoverdracht van de aandelen tot gevolg heeft (Voorafg. Besl. nr. 600.064, 600.160, 600.171, 600.202, 700.030, 700.077).

Bij vonnis van 28 juni 2006 besliste de rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen dat de vrijstelling van roerende voorheffing op dividenden, uitgekeerd aan een Belgische moeder, enkel kan worden toegepast als de moeder volle eigenaar is van de aandelen. Vruuchtgebruik is in dit verband niet voldoende<sup>2013</sup>.

De Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken besliste dan weer dat wanneer een Belgische vennootschap dividenden uitkeert aan een Duitse fiscaal transparante *Kommanditgesellschaft*, het vervuld zijn van de voorwaarden voor vrijstelling van roerende voorheffing op grond van artikel 106, § 5 van het KB/WIB92 kan worden beoordeeld op het niveau van de moeder van deze *Kommanditgesellschaft* (ruling nummer 600.349);

art. 106 § 7 KB/WIB92

- c. dividenden uitgekeerd door een erkende beleggingsvennootschap (bv. bevek/bevak of een vennootschap voor belegging in schuldvorderingen) aan een spaarder-niet-verblijfhouder, in de mate dat dit uitgekeerde inkomen niet voortkomt van Belgische dividenden die zelf door de bevek of bevak werden ontvangen (art. 106 § 7 KB/WIB92). Bevek's moeten de dividenden die zij toekennen in bepaalde categorieën schiffen<sup>2014</sup>.

art. 117 § 6 KB/WIB92

Om de vrijstelling te kunnen genieten, dient de genierter een attest aan te bieden, waarbij is bevestigd dat hij eigenaar of vruchtgebruiker is van de aandelen en ze als niet-verblijfhouder niet gebruikt voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid in België (art. 117 § 6 KB/WIB92);

art. 106 § 8 en art. 117 § 13  
KB/WIB92

- d. dividenden uitgekeerd door een *vastgoed-bevak*, ongeacht de aard of fiscale woonplaats van de verkrijger, indien: de vastgoed-bevak bij het afsluiten van het boekjaar, waarmee de dividenden verband houden, ten minste 60 % van het vastgoed waarin ze heeft belegd, belegd heeft in in België gelegen onroerende goederen die uitsluitend voor bewoning aangewend of bestemd zijn (art. 106 § 8 KB/WIB92). De vastgoed-bevak moet bij haar aangifte in de roerende voorheffing een attest voegen met de bevestiging dat deze voorwaarde is vervuld (art. 117 § 13 KB/WIB92);

art. 106 § 9 KB/WIB92

- e. dividenden die worden uitgekeerd door een Belgische beleggingsvennootschap met vast kapitaal, als bedoeld in artikel 2, 5° van het koninklijk besluit van 18 april 1997 met betrekking tot de instellingen voor belegging in niet-genoteerde vennootschappen en in groei-bedrijven, of die worden uitgekeerd door een private privak, als bedoeld in artikel 119, lid 1 van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, worden in de volgende mate vrijgesteld van de inning van de roerende voorheffing: a) de roerende voorheffing is niet verschuldigd op het gedeelte van het uitgekeerde inkomen dat afkomstig is van meerwaarden op aandelen, verwezenlijkt door de beleggingsvennootschap; b) wanneer de verkrijger een

2012 Verslag aan de Koning, KB 21 december 2006, B.S. 29 december 2006, ed. 7. Voor wat betreft het vraagstuk of deze vrijstelling van toepassing is indien de moedermaatschappij gevestigd is in Taiwan: X, "Waarom zou een 'akkoord' geen 'verdrag' zijn?", *Fisc. Act.* 2007, afl. 34, 79.

2013 Rb. Antwerpen 28 juni 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 323, nr. 2007/N50.

2014 KB 3 juni 1994, B.S. 12 juli 1994 en *Bull. Bel.*, afl. 741, 1742.



buitenlandse vennootschap is, is de roerende voorheffing daarnaast evenmin verschuldigd op het gedeelte van het uitgekeerde inkomen dat afkomstig is van dividenden uit aandelen die door buitenlandse vennootschappen zijn uitgegeven (art. 106 § 9 KB/WIB92).

## b. Interesten

### 1641

Volgende *interesten* zijn onder andere van roerende voorheffing vrijgesteld:

#### 1. op grond van de hoedanigheid van de genierter:

art. 107 § 2 5° a en art. 110 4° a

KB/WIB92

- a. de inkomsten van schuldvorderingen en leningen die in België gevestigde kredietinstellingen verlenen of toekennen aan in het buitenland gevestigde kredietinstellingen (art. 107 § 2 5° a) eerste streepje KB/WIB92). Er is ook een vrijstelling voorzien voor het geval waarin dergelijke inkomsten door beroepsbeleggers worden uitbetaald aan kredietinstellingen die in het buitenland zijn gevestigd in een land van de EER of waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten (art. 107 § 2 5° a tweede streepje KB/WIB92 en art. 110, 4°, a, KB/WIB92). Deze vrijstelling werd door de administratie becommentarieerd in een circulaire van 7 september 2007. Bepaald werd dat, indien de lening door het bijkantoor van een kredietinstelling is toegekend, het de vestigingsplaats van het bijkantoor is die in aanmerking moet worden genomen om te beoordelen of de vrijstelling van toepassing is. Bovendien vermeldt de administratie in de circulaire dat Taiwan niet kan worden aangemerkt als een "land waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten". Voor wat het begrip 'buitenlandse kredietinstelling' betreft, kan worden verwezen naar de ruling nummer 600.108.

De Belgische wetgeving inzake roerende voorheffing kent met artikel 107, § 2, 5°, b) van het KB/WIB92 overigens een specifiek gunstig regime wat betreft de roerende voorheffing voor interesten, betaald door financiële instellingen en daarmee gelijkgestelde ondernemingen (beursgenoteerde holdings, zoals omschreven in art. 105 1° b) KB/WIB92 en intra-groepsbanken, zoals omschreven in art. 105 1° c) KB/WIB92);

art. 107 § 2 5 f KB/WIB92

- b. de interest van zakelijke zekerheidsovereenkomsten en van leningen met betrekking tot financiële instrumenten (zie randnr. 1056,50), toegekend of betaalbaar gesteld door een beursvennootschap naar Belgisch recht of door een Belgische inrichting van een beleggingsonderneming naar buitenlands recht die dezelfde categorieën van diensten inzake beleggingen mag verlenen als de beursvennootschappen naar Belgische recht, aan een verkrijger die wordt geïdentificeerd als een spaarder-niet-inwoner (art. 107 § 2 5° f KB/WIB92);
- c. inkomsten van obligaties, kasbons of andere soortgelijke effecten verleend aan financiële instellingen of ermede gelijkgestelde ondernemingen en aan parastatale instellingen voor sociale zekerheid of ermede gelijkgestelde instellingen;

art. 107 § 2 9° c

KB/WIB92

- d. de inkomsten uit vorderingen en leningen toegekend aan Belgische beroepsbeleggers (art. 107 § 2 9° c KB/WIB92). Deze vrijstelling geldt niet voor vastgoedcertificaten<sup>2015</sup>.

<sup>2015</sup>

Circ. nr. Ci.RH.233/519.838, 28 oktober 1999, *Bull. Bel.*, afl. 798, 3444 en *Fiscooloog* 1999, afl. 729, 6.

Het hof van beroep van Luik stelde zich de vraag of de beperking tot 'binnenlandse' vennootschappen het vrije kapitaalverkeer niet schendt. Binnenlandse vennootschappen worden daardoor afgeschrikt kapitaal te lenen bij vennootschappen uit andere EU-lidstaten, terwijl vennootschappen uit andere EU-lidstaten worden belemmerd om te investeren in binnenlandse vennootschappen door middel van leningen. Het hof van beroep van Luik besliste op 13 juni 2007 daarover een prejudiciële vraag te stellen aan het Europese Hof van Justitie<sup>2016</sup>;

art. 107 § 2 en 5° b) en 10°  
KB/WIB92

- e. inkomsten van Belgische obligaties, ingeschreven op naam bij de uitgever, en die worden verleend aan spaarders niet-inwoners (art. 107 § 2 5° b) dan wel 10° KB/WIB92 al naar gelang het geval). De vrijstelling van artikel 107, § 2, 10° KB/WIB92 geldt niet voor vastgoedcertificaten<sup>2017</sup>.

De vrijstelling geldt echter niet indien de interesten worden verleend aan een buitenlandse vennootschap die in het land waarvan hij inwoner is, onderworpen is aan een inkomstenbelasting waarvan de bepalingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België ofwel waarvan de aandelen niet voor ten minste de helft in het bezit zijn van rijksinwoners. Beleggingsvennootschappen die een openbaar beroep op het spaarwezen hebben gedaan, genieten wel van de vrijstelling;

art. 105 6° b) en 107 § 6 KB/WIB92

- f. interesten van obligaties, kasbons of andere soortgelijke effecten, hetzij van schuldvorderingen en leningen, met uitzondering van vastgoedcertificaten, voor wat betreft de toekenningen of betaalbaarstellingen van inkomsten die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op de verwezenlijking van het onderliggend onroerend goed, toegekend aan een verbonden binnenlandse dan wel aan EU-vennootschap. Twee vennootschappen zijn verbonden indien (i) één van beiden een rechtstreekse of onrechtstreekse deelneming van tenminste 25 % in het kapitaal van de andere bezit gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar, of indien (ii) een derde EU-vennootschap een rechtstreekse of onrechtstreekse deelneming bezit van tenminste 25 % in het kapitaal van elk van deze vennootschappen gedurende een ononderbroken periode van tenminste één jaar (art. 105 6° b) KB/WIB92). Voor de vaststelling van het minimumaandeel wordt geen rekening gehouden met de aandelen die, op het ogenblik waarop de inkomsten toegekend of betaalbaar zijn gesteld, het voorwerp zijn van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of van een lening met betrekking tot deze aandelen. De praetoriaanse rechtsvinding van de Dienst Voorafgaande Beslissingen inzake artikel 106, § 5, *in fine* KB/WIB92 wordt echter ook hier toegepast (Voorafg. besl. nr. 700.077). Lid 2 van artikel 105, 6°, b) van het KB/WIB92 moet derhalve niet worden toegepast, wanneer het gaat om een (pand)overeenkomst die geen eigendomsoverdracht met zich kan meebrengen. Het is niettemin spijtig dat van deze ruling geen melding wordt gemaakt in de circulaire AOIF nr. 23/ 2008 van 7 juli 2008. Deze circulaire meldt wel dat er afzonderlijke commentaar over de implementatie van die I/R vrijstelling in het KB/WIB92 op komst is.

art. 108  
KB/WIB92

- g. de inkomsten van obligaties, kasbons of andere soortgelijke effecten waarvan de schuldenaar een niet-inwoner is, wanneer de verkrijger een binnenlandse vennoot-

<sup>2016</sup> Bericht in PB. L., afl. C-199 van 25 augustus 2007, 21.

<sup>2017</sup> Vr. nr. 154 DE CROO 17 november 1995, Vr. & Antw. 1995-1996, 1901 en *Bull.Bel.*, afl. 759, 684.

schap is of een buitenlandse vennootschap met Belgische inrichting, onderworpen aan de belasting van niet-inwoners en die de rentegevende kapitalen voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid in België gebruikt (art. 108 KB/WIB92);

art. 110 4° b KB/WIB92

h. de inkomsten uit deposito's op termijn toegekend door Belgische banken en bepaalde andere financiële instellingen aan niet-rijksinwoners (art. 110 4° b KB/WIB92);

art. 266 lid 1 WIB92

art. 109 lid 2 KB/WIB92

i. inkomsten van in België gedeponeerde buitenlandse roerende waarden betaald aan collectieve beleggingsinstellingen naar buitenlands recht, die een onverdeeld vermogen zijn dat wordt beheerd door een beheersvennootschap voor rekening van deelnemers, wanneer hun aandelen in België niet openbaar worden uitgegeven en niet in België worden verhandeld (art. 266 lid 1 en 109 lid 2 KB/WIB92)<sup>2018</sup>. De vrijstelling is afhankelijk van de voorlegging van een attest waarin wordt bevestigd dat de beleggingsinstelling aan voormelde beschrijving beantwoordt en dat de waarden niet voor een beroepswerkzaamheid in België worden gebruikt (art. 117 § 14 KB/WIB92);

art. 115 en art. 117 § 7 en 8

KB/WIB92

j. de roerende inkomsten, zoals bedoeld in de artikelen 17, § 1 en 90, 6° en 11° van het WIB92, verleend of toegekend aan gemeenschappelijke beleggingsfondsen, erkend in het kader van een collectieve spaarrekening, of aan houders van een individuele spaarrekening met betrekking tot de in die rekening begrepen activa (art. 115 KB/WIB92). De vrijstelling vereist de overhandiging van een attest (art. 117 § 7 en 8 KB/WIB92);

art. 116

KB/WIB92

k. erkende beleggingsvennootschappen (bv. bevek's/bevak's en vennootschappen voor belegging in schuldvorderingen (KB 11 juni 1993)) zijn geen roerende voorheffing verschuldigd op ontvangen inkomsten, bedoeld in de artikelen 17, § 1 en 90, 6° van het WIB92, met uitzondering van dividenden van Belgische oorsprong<sup>2019</sup> en kapitalisatie- en zerobonds (art. 116 KB/WIB92)<sup>2020</sup>. Een aantal voorwaarden voor de toepassing van deze vrijstelling worden voorzien in artikel 118, § 1, 6° van het KB/WIB92;

art. 265 WIB92

l. er is evenmin roerende voorheffing op de aan de Staat verleende of toegekende inkomsten van financiële beheersverrichtingen, verwezenlijkt in het algemeen belang van de Schatkist of voortvloeiend uit de vorming van onmiddellijk beschikbare gelden om het hoofd te bieden aan kastekorten (art. 265 WIB92);

art. 107 § 2 5° b en art. 107 § 2 8°

KB/WIB92

m. voor vastgoedcertificaten geldt er vrijstelling van roerende voorheffing bij toepassing van artikel 107, § 2, 5°, b) van het KB/WIB92 (inkomsten die aan spaarders-niet-inwoners worden verleend door bepaalde categorieën van belastingplichtigen<sup>2021</sup>) of ar-

<sup>2018</sup> KB 17 december 1996, B.S. 31 december 1996.

<sup>2019</sup> Vr. nr. 1565 DELCROIX 15 januari 1999, Vr. & Antw. Senaat 1998-1999, nr. 1-95, 5026 en Bull. Bel. 2001, afl. 801, 427.

<sup>2020</sup> Vr. nr. 647 DUFOUR 27 november 1996, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, nr. 68, 9083-9085 en Bull. Bel., afl. 771, 1130.

<sup>2021</sup> Eén van deze categorieën zijn de "Belgische openbare inrichtingen of instellingen, voor zover die schuldvorderingen en leningen door de staat, de gewesten of de gemeenschappen zijn gewaarborgd. Over de precieze interpretatie van deze categorieën van belastingplichtigen kan verwezen worden naar de circulaire van 14 maart 2008.

tikel 107, § 2, 8° van het KB/WIB92 (inkomsten die aan financiële instellingen of parastatale instellingen voor sociale zekerheid worden verleend)<sup>2022</sup>.

*Sociale secretariaten* voor werkgevers zijn niet aan te merken als parastatale instellingen voor sociale zekerheid of ermee gelijkgestelde instellingen" in de zin van artikel 105 2° a van het KB/WIB92 Zij kunnen bijgevolg geen vrijstelling van roerende voorheffing op grond van deze bepaling genieten<sup>2023</sup>. Hetzelfde geldt voor gemeentelijke pensioenkas<sup>2024</sup>.

Inkomsten uit vastgoedcertificaten komen desgevallend ook in aanmerking voor de interest- en royaltyvrijstelling (indien de voorwaarden hiertoe vervuld zijn)<sup>2025</sup>.

Overeenkomstig artikel 266, lid 2, 3° van het WIB92 is het de Koning niet toegestaan af te zien van de inning van de roerende voorheffing voor wat de toekenningen of betaalbaarstellingen van inkomsten betreft die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op de verwezenlijking van het onderliggend onroerend goed (liquidatiecoupon). Dat verbod is ook van toepassing in het geval de uitkerende en de verkrijgende vennootschap verbonden vennootschappen zijn. In de circulaire van 7 juli 2008 stelt de fiscale administratie dat elke toekenning van interest die zelfs gedeeltelijk afkomstig is van de realisatie van het onderliggend onroerend goed automatisch onder de wettelijke uitsluiting valt. Bij gevolg zal een "gemengde coupon" onderworpen zijn aan de RV voor het geheel van de inkomsten die erin begrepen zijn, wat ook de oorsprong ervan is (tenzij in zover de sommen overeenstemmen met de terugbetaling van de inschrijvingsprijs).

2. op grond van het soort inkomsten:

a. de uitgiftepremies van verschillende soorten van effecten van leningen, voor zover die premies niet tot gevolg hebben dat het nominale jaarlijkse rendement met meer dan 0,75 % wordt verhoogd (art. 107 § 2 1° KB/WIB92);

b. interesten van certificaten van leningen uitgegeven door het Rentefonds (art. 107 § 2 2° KB/WIB92);

c. de interesten van 'call-money' of daggeld (art. 107 § 2 4° KB/WIB92). Het 'callgeld' is de markt van het geld dat van dag tot dag wordt geleend en een onderdeel van de geldmarkt vormt. Die markt staat in het bijzonder open voor openbare of private kredietinstellingen<sup>2026</sup>;

d. interesten van hypothecaire vorderingen op in België gelegen onroerende goederen of op ten kantore der hypotheekbewaring van Antwerpen ingeschreven schepen en boten, met uitzondering van interesten van hypothecaire obligatieleningen enerzijds en de inkomsten begrepen in de betalingen voor het verlenen van gebruiksrechten op gebouwde onroerende goederen anderzijds (art. 107 § 2 7° KB/WIB92)<sup>2027</sup> en met uitzondering van de interesten toegekend aan een persoon die zijn fiscale woonplaats of een vaste inrichting niet in België heeft;

<sup>2022</sup> Circ. nr. Ci.RH.233/519.838, 28 oktober 1999, *Bull. Bel.*, afl. 798, 3444 en *Fiscoloog* 1999, afl. 729, 6.

<sup>2023</sup> Circ. 10 februari 1999, *Bull. Bel.* 1999, 790, 629, *T.R.V.* 2000, 174.

<sup>2024</sup> Vr. nr. 61, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-01, 29 januari 2001, 6879, *Fiscoloog* 2001, afl. 800, 12, *Bull. Bel.* 2001, afl. 815, 1177.

<sup>2025</sup> Zie hierover: circ. AOIF, 7 juli 2008, nr. 7 en volgende.

<sup>2026</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 261/374.

<sup>2027</sup> Circ. 25 november 1983, *Bull. Bel.* 1984, afl. 624, 174.

- e. inkomsten van gedematerialiseerde effecten van de staatsschuld en de inkomsten van transacties met die effecten<sup>2028</sup>, alsmede voor inkomsten van gedematerialiseerde thesauriebewijzen en gedematerialiseerde depositobewijzen en de inkomsten van transacties met die effecten<sup>2029</sup>. Een overzicht van de regels hierover vindt men in het Bericht van 20 december 1991<sup>2030</sup>.  
De minister heeft zich ook uitgesproken over de kwalificatie van inkomsten van thesauriebewijzen aan order en sommige orderbriefjes met het oog op de verzaking van de roerende voorheffing<sup>2031</sup>;
- f. de uitgifte van lineaire obligaties uitgedrukt in ecu's werd ingevoerd bij KB van 27 maart 1992<sup>2032</sup>, gewijzigd bij KB van 22 mei 1992<sup>2033</sup> en KB van 8 oktober 1992<sup>2034</sup>;
- g. bij KB van 4 december 2000<sup>2035</sup> werd afgezien van de roerende voorheffing op interest van leningen van aandelen, verleend of toegekend door middel van een erkend gecentraliseerd systeem, aan een buitenlandse vennootschap;

art. 230 2° WIB92

artikel 230, 2° van het WIB92 voorziet de volgende vrijstellingen van roerende voorheffing:

- a) inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, andere dan dividenden, zomede de in artikel 228, § 2, 9°, j, bedoelde diverse inkomsten waarvan de schuldenaar onderworpen is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting, wanneer die inkomsten worden toegerekend op de resultaten van een inrichting waarover de schuldenaar in het buitenland beschikt;
- b) de inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, andere dan de inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen, alsmede de in artikel 228, § 2, 9°, j, bedoelde diverse inkomsten, waarvan de schuldenaar onderworpen is aan de belasting der niet-inwoners, die de genoemde inkomsten niet heeft toegerekend op de resultaten van de inrichting waarover hij in België beschikt;
- c) de inkomsten verkregen in uitvoering van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of een lening met betrekking tot buitenlandse financiële instrumenten waarvan de schuldenaar is onderworpen aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting der niet-inwoners, op voorwaarde dat in dat laatste geval de inkomsten zijn toegerekend op de resultaten van de inrichting waarover hij in België beschikt;

Deze vrijstellingen gelden enkel onder de voorwaarden vermeld in artikel 230, *in fine* van het WIB92.

### 3. op grond van de hoedanigheid van de schuldenaar:

art. 265 2° WIB92

art. 109

KB/WIB92

#### Inkomsten van certificaten van *Belgische gemeenschappelijke beleggingsfondsen*,

2028

KB 25 januari 1991.

2029

KB 14 oktober 1991.

2030

Bericht 20 december 1991, *Bull. Bel.* 1992, afl. 713, 671.

2031

Vr. nr. 505 DE CLIPPELE 24 maart 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992- 1993, 6826 en *Bull. Bel.*, afl. 734, 145.

2032

KB 27 maart 1992, *Bull. Bel.*, afl. 717, 1521.

2033

KB 22 mei 1992, *Bull. Bel.*, afl. 718, 1815.

2034

KB 8 oktober 1992, *Bull. Bel.*, afl. 722, 3340.

2035

KB 4 december 2000, *B.S.* 23 december 2000, 42942.

met uitzondering van inkomsten toegekend door Belgische fondsen voor belegging in schuldvorderingen (art. 109 KB/WIB). Anderzijds is er op de inkomsten die deze laatste fondsen zelf genieten geen roerende voorheffing verschuldigd (art. 265 2° WIB92).

In artikel 265, 4° van het WIB92 werd een nieuwe vrijstelling van roerende voorheffing voorzien voor inkomsten die zijn verleend of toegekend door een gemeenschappelijk beleggingsfonds bedoeld in artikel 6, 1° of 2° van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, aan zijn deelnemers in de mate deze inkomsten voortkomen uit inkomsten als bedoeld in de artikelen 18 en 19, en voor zover de beheersvennootschap van instellingen voor collectieve beleggingen voldaan heeft aan de ventilatieverplichting van artikel 321bis. Deze bepaling is echter niet van toepassing voor eventuele inkomsten die onder artikel 19bis van het WIB92 vallen. In de rechtsleer wordt geponneerd dat de ventilatie-verplichting niet voorkomt in artikel 109 van het KB/WIB92, zodat de Belgische beleggingsfondsen en hun investeerders zich nog steeds kunnen beroepen op de vrijstelling van roerende voorheffing van artikel 109 van het KB/WIB92, ook bij gebrek aan ventilatie<sup>2036</sup>.

#### 1641,50

Met betrekking tot obligaties, uitgegeven door de Staat of door het Wegenfonds en vervreemd of verkregen *tussen twee vervaldagen* van de inkomsten, is de administratie der Thesaurie gemachtigd, voor de periode waarin de effecten het voorwerp zijn geweest van een inschrijving op naam in het Grootboek der Staatsschuld, aan de verkoper en aan de verkrijger een bedrag te storten dat gelijk is aan de roerende voorheffing die betrekking heeft op het *prorata* van de brutointerest dat elk van hen werkelijk heeft verkregen of waarover hij werkelijk heeft kunnen beschikken.

art. 119 § 2 KB/WIB92

Deze regeling geldt voor spaarders - niet-verblijfhouders en is van toepassing voor de met ingang van 1 oktober 1987 vervreemde of verkregen effecten en op de met ingang van deze datum toegekende of betaalbaar gestelde inkomsten (art. 119 § 2 KB/WIB92). De administratieve bepalingen hierover zijn vastgelegd in de circulaire van 5 februari 1988<sup>2037</sup>.

Wanneer een bevek/bevak of een vennootschap voor belegging in schuldvorderingen (VBS) inkomsten ontvangt van Belgische obligaties, kasbons of soortgelijke effecten die ze *tussen twee vervaldagen* heeft gekocht of verkocht, kan ze teruggaaf verkrijgen van de roerende voorheffing voor de periode waarin de effecten op naam van de bevek/bevak of VBS zijn ingeschreven of in bewaring werden gegeven. Teruggaaf geschiedt via de indiening van een bezwaarschrift.

Voor de inkomsten van obligaties, kasbons en soortgelijke effecten van Belgische oorsprong die voor 3 juli 1993 door een VBS verworven werden, wordt de voorwaarde van nominatieve permanentie geacht vervuld te zijn, wanneer de effecten op naam zijn ingeschreven of in open bewaring gegeven op uiterlijk 31 augustus 1993<sup>2038</sup>.

#### 1641,60

De wet van 6 augustus 1993 regelt transacties met effecten op rekening, de zogenaamde

<sup>2036</sup> K. VAN DUYSE, "De fiscaliteit van instellingen voor collectieve beleggingen anno 2006 (en 2007). Over transformatie en transparantie", in M. TISON (ed.), *Belgisch kapitaalmarkt recht op Europese leest*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 194, 60.

<sup>2037</sup> Circ. 5 februari 2006, *Bull. Bel.* 1988, afl. 670, 491.

<sup>2038</sup> KB 11 juni 1993, *Bull. Bel.*, afl. 730, 2032.

'gedematerialiseerde effecten'<sup>2039</sup>. Het KB van 26 mei 1994<sup>2040</sup> regelt de inhouding/vrijstelling van de roerende voorheffing<sup>2041</sup>. Het KB van 26 mei 1994 werd gewijzigd bij KB's van 15 december 1995<sup>2042</sup>, 7 mei 1996<sup>2043</sup>, bij KB van 11 december 1996<sup>2044</sup> en bij KB van 6 september 1998<sup>2045</sup>. Bij KB van 7 mei 1996<sup>2046</sup> werden enkele aanpassingen aan de uitvoeringsmodaliteiten aangebracht, dit teneinde het scripturalisatiestelsel toegankelijker te maken voor buitenlandse effecten<sup>2047</sup>.

Voor schatkistcertificaten uitgegeven in de vorm van een gedematerialiseerd effect of inschrijving op naam in grootboek, zie MB van 24 januari 1991, gewijzigd bij MB van 25 juli 1994<sup>2048</sup>.

### c. Royalty's en huur

#### 1642

##### art. 111

##### KB/WIB92

De opbrengsten van *verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen* zijn vrijgesteld:

- a. als de genietter aan de personenbelasting of aan de vennootschapsbelasting onderworpen is (art. 111 KB/WIB92); en,
- b. als ze toegekend worden aan een verbonden vennootschap in de zin van artikel 105, 6°, b) van het KB/WIB92 (art. 111, d) KB/WIB92). Deze bepaling werd ingevoerd door het KB van 22 december 2003<sup>2049</sup> om te voldoen aan de Europese Interest- en Royaltyrichtlijn.

### d. Lijfrenten

#### 1643

##### art. 112

##### KB/WIB92

Zijn vrijgesteld van roerende voorheffing, de interesten die begrepen zijn in *lijfrenten of tijdelijke renten*, op voorwaarde dat de genietter een natuurlijke persoon/rijksinwoner is (art. 112 KB/WIB92).

### e. Zakelijke zekerheidsovereenkomsten en leningen m.b.t. financiële instrumenten

#### 1643,50

De vergoedingen voor ontbrekende coupon of voor ontbrekend lot betreffende financiële instrumenten die het voorwerp uitmaken van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of van

<sup>2039</sup> Wet 6 augustus 1993, B.S. 18 augustus 1993 en *Bull. Bel.*, afl. 731, 2691; Voor een bespreking hiervan: T. BONTE, "Nieuw RV-systeem moet professionele effectentransacties aanzienlijk versoepelen", *Fiskoloog* 1993, afl. 433, 4.

<sup>2040</sup> KB 26 mei 1994, B.S. 3 juni 1994 en *Bull. Bel.*, afl. 741, 1716.

<sup>2041</sup> D. VANDENBORGH, "De nieuwe kapitalisatiestaatslening – Geen inhouding van RVRV vereist dankzij inschrijving op X-rekening", *Fisc. Act.* 1994, afl. 42, 7; D. LAUWERS, "Comptes titres X et N", *C.&F.P.* 1995, 51-59.

<sup>2042</sup> KB 15 december 1995, *Bull. Bel.*, afl. 757, 145.

<sup>2043</sup> KB 7 mei 1996, *Bull. Bel.*, afl. 762, 1272.

<sup>2044</sup> KB 11 december 1996, B.S. 14 december 1996.

<sup>2045</sup> KB 6 september 1998, B.S. 27 oktober 1998.

<sup>2046</sup> KB 7 mei 1996, B.S. 14 mei 1996.

<sup>2047</sup> T. BONTE, "Scripturalisatie. Versoepeling t.a.v. buitenlandse effecten", *Fiskoloog* 1996, afl. 569, 4-5; A. PIERON, "Hoe is het gesteld met het X-N stelsel?", *Bull. Fisc. Fin. R.* 1999, afl. 3, 2-12; R. KAISER, "Evolution récente du traitement fiscal belge des titres à revenus fixes. Le clearing fiscal X/N", *C.&F.P.* 1999, 67-78.

<sup>2048</sup> MB 25 juli 1994, B.S. 2 augustus 1994 en *Bull. Bel.*, afl. 742, 2597.

<sup>2049</sup> KB 22 december 2003, B.S. 31 december 2003.

een lening (art. 90 11° WIB92) zijn vrijgesteld van roerende voorheffing indien deze worden verleend aan binnenlandse vennootschappen of aan buitenlandse vennootschappen met een Belgische inrichting onderworpen aan de belasting van niet-inwoners, die de financiële instrumenten, die het voorwerp uitmaken van de zakelijke zekerheidsvereenkomst of van de lening, voor de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid in België gebruiken. Deze vrijstelling geldt echter niet indien de betreffende lening een looptijd heeft die gelijk is aan of langer is dan één jaar.

Dergelijke vergoedingen voor ontbrekende coupon of voor ontbrekend lot zijn eveneens vrijgesteld van roerende voorheffing indien ze worden verleend aan spaarder niet-inwoners die een dubbelbelastingverdrag met België kunnen inroepen (art. 111bis KB/WIB92).

### 3. Belastbaar tijdstip

#### 1644

##### art. 267 lid 1 WIB92

De toekenning of de betaalbaarstelling van de inkomsten brengt het verschuldigd zijn van de roerende voorheffing met zich mee (art. 267 lid 1 WIB92).

Opdat er 'toekenning' zou zijn in de fiscale betekenis van dit woord, is het noodzakelijk dat de begunstigde werkelijk over de inkomsten kan beschikken; m.a.w. de inkomsten moeten onmiddellijk kunnen worden geïncasseerd.

Wanneer de beloningen met toestemming van de genietter op lopende rekening worden gecrediteerd; brengt de inschrijving op het krediet van de genietter overdracht van eigendom teweeg en geldt ze als betaling<sup>2050</sup>. Volgens de rechtspraak wordt het recht belastingen te heffen niet tot stand gebracht door het juridische feit van de toekenning van de inkomsten, wanneer die toekenning voor de genietters niet de terbeschikkingstelling of betaalbaarstelling van de inkomsten meebrengt. Alleen het economische feit van *werkelijke verrijking*, die slechts bestaat op voorwaarde dat de toegekende bedragen opvraagbaar zijn, geeft aanleiding tot belastbaarheid, omdat het pas op dit ogenblik is dat de belastbare materie zich bij de genietters openbaart<sup>2051</sup>.

Als 'toekenning' wordt inzonderheid beschouwd: de inschrijving van een inkomen op een ten bate van de genietter geopende rekening, zelfs als die rekening onbeschikbaar is, mits de onbeschikbaarheid voortspuit uit een uitdrukkelijke of stilzwijgende overeenkomst met de genietter<sup>2052</sup>. Deze bepaling maakt geen enkel onderscheid tussen de roerende inkomsten van Belgische oorsprong en van buitenlandse oorsprong<sup>2053</sup>. Een boeking, door een vennootschap in financiële moeilijkheden, van de aan haar schuldeisers verschuldigde interesten op een passiefpost overlopende rekening, wordt, in de gegeven omstandigheden, niet als een toekenning beschouwd<sup>2054</sup>.

art. 267 WIB92

Het uitreiken, ter vertegenwoordiging van inkomsten, van effecten die renderend kunnen zijn, wordt ten belope van de waarde van het effect met betaalbaarstelling gelijkgesteld.

Voor het bepalen van de waarde van de uitgereikte effecten, stelde de administratie tot voor kort dat, voor beursgenoteerde aandelen, men de beursnotering slechts ten belope van 100/120 in aanmerking hoefde te nemen om rekening te houden met een mogelijke overdreven beurswaarde ten gevolge van speculatie (*Com. IB.* 1992, nr. 164/28, lid 2). Een circulaire van januari 2002 bepaalt dat de roerende voorheffing voortaan berekend wordt op de volle

<sup>2050</sup> Cass. 9 juni 1959, Hamesse, *Bull. Bel.*, afl. 362, 373; Cass. 17 februari 1970, Eloy, *Bull. Bel.*, afl. 484, 774 (gecit. in *Com. IB.* 1964, 183/2); Brussel 18 november 1965, De Ridder, *Bull. Bel.*, afl. 436, 1920.

<sup>2051</sup> Brussel 24 januari 1963, Bouy, gecit. in *Com. IB.* 1964, nr.183/ 3.

<sup>2052</sup> Luik 15 oktober 1997, *J.D.F.* 1998, 109.

<sup>2053</sup> Cass. 14 oktober 1993, *F.J.F.*, No. 94/55, 125, *A.F.T.* 1994, 101, noot M. LOOCKX, *R.W.* 1993-94, 955 en *J.D.F.* 1994, 223, noot D.

LAMBOT.

<sup>2054</sup> Brussel 10 december 1998, *Fisc. Koer.* 1999, 216, *J.D.F.* 1999, 112 en *Fiscalog* 2000, afl. 763, 7.



### beurswaarde van de aandelen<sup>2055</sup>.

Een vennootschap die de teruggave had bekomen van roerende voorheffing, die zij te haren laste had genomen bij de toekenning van dividenden aan de aandeelhouders, om reden dat deze dividenden voortkwamen uit een afname van definitief belaste reserves, had de som die haar werd teruggegeven toegekend aan de aandeelhouders, naast de dividenden waarop roerende voorheffing werd ingehouden. De administratie is, terecht, van oordeel dat de toekenning van deze teruggegeven roerende voorheffing een nieuwe toekenning is van "inkomsten en opbrengsten van kapitalen bedoeld in de artikelen 11 en 12 van het WIB64," in de zin van artikel 171 van het WIB64, en waarop de roerende voorheffing moet worden ingehouden, zoals op de andere eigenlijke dividenden<sup>2056</sup>.

De kapitaalvermindering, overeenkomstig artikel 72 (oud) van de Vennootschapswet, kan als gesimuleerd worden beschouwd indien ze terzelfder tijd wordt gevolgd door een meer dan evenredige kapitaalverhoging door incorporatie van reserves. De aan de aandeelhouders terugbetaalde bedragen zijn aan roerende voorheffing onderworpen<sup>2057</sup>.

Al aan de schatkist gestorte roerende voorheffing moet niet worden teruggegeven indien de interesten nadien worden kwijtgescholden<sup>2058</sup>.

### 1644,50

Inkomsten van gelddeposito's worden geacht te zijn *toegekend of betaalbaar gesteld* op de laatste dag van het tijdperk waarop ze betrekking hebben.

art. 267 WIB92

De renten van geldsommen gedeponneerd bij de Deposito- en Consignatiekas worden geacht te zijn *toegekend of betaalbaar gesteld* op de laatste dag van het belastbare tijdperk waarin zij door de verkrijger zijn verkregen (art. 267 WIB92).

De verwerving van inkomsten uit de vervreemding van aandelen van buitenlandse bevek's met een 'vast rendement' wordt onder bepaalde voorwaarden als een *toekenning* beschouwd.

## 4. Bedrag

### 1645

art. 269 WIB92

Het tarief van de roerende voorheffing is vastgesteld in artikel 269 van het WIB92. *Grosso modo* bedraagt zij:

#### 1. Voor dividenden:

- a. 10 % bij inkoop van eigen aandelen of bij uitkering na ontbinding van een vennootschap;
- b. 15 %, voor zover de vennootschap die de inkomsten uitkeert niet onherroepelijk verzaakt aan het voordeel van deze verlaging, voor:
  - 1° dividenden van aandelen uitgegeven vanaf 1 januari 1994 door het openbaar aantrekken van spaargelden;
  - 2° dividenden van aandelen:
    - die vanaf hun uitgifte i) het voorwerp hebben uitgemaakt van een inschrijving op naam bij de uitgever, indien het gaat om aandelen op naam; ii) in België in open bewaargeving zijn gegeven, waarvan de Koning de voorwaarden en de wijze van toepassing bepaalt, bij een bank, een openbare kredietinstelling, een beursvennootschap of een spaarkas die aan de controle van de Commissie voor het Bank-, Financier- en Assurantiewezen is onderworpen, indien het gaat om aandelen aan toonder; of iii) in België op een effectenrekening zijn inge-

<sup>2055</sup> Circ. nr. Ci.RH.231/476.630, 23 januari 2002, besproken in *Fisc. Act.* 2002, afl. 8, 6 en *Fiscoloog* 2002, afl. 838, 7.

<sup>2056</sup> Bergen 28 maart 1985, *Bull. Bel.* 1986, afl. 646, 136.

<sup>2057</sup> Cass. 20 februari 1986, *J.D.F.* 1987, 27.

<sup>2058</sup> Brussel 23 januari 1998, *F.J.F.*, No. 98/253.

schreven op naam van de eigenaar of de houder bij een vereffeningsinstelling of erkende rekeninghouder die gemachtigd is dergelijke effecten aan te houden, en waarbij de Koning de voorwaarden en de wijze van toepassing bepaalt, indien het gaat om gedematerialiseerde aandelen;<sup>2059</sup>

- en die werden uitgegeven vanaf 1 januari 1994 ter vertegenwoordiging van maatschappelijk kapitaal;
- en overeenstemmen met inbrengen in geld;

Voor verdere details hierover, zie nr. 1647 en artikel 269, lid 2, 2° van het WIB92.

3° dividenden uitgekeerd door beleggingsvennootschappen als bedoeld in de artikelen 14, 19 en 24 van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles;

4° dividenden van aandelen uitgekeerd door vennootschappen die op een beurs voor roerende waarden genoteerd zijn of waarvan een deel van het kapitaal is ingebracht door een PRIVAK en die de voorwaarden, vermeld in artikel 201, lid 1, 1° van het WIB92 vervullen:

- voor de periode tussen 1 juli 1997 en de datum waarop de eerste toekenning of betaalbaarstelling van de dividenden na die datum plaats heeft, wanneer het gaat om vennootschappen die reeds op een beurs voor roerende waarden waren genoteerd voor 1 juli 1997;
- voor de periode tussen de datum van hun toelating op een beurs voor roerende waarden en de datum van de eerste toekenning of betaalbaarstelling van de dividenden die na die datum plaats heeft, wanneer het gaat om andere vennootschappen.

5° de dividenden toebedeeld door een coöperatieve participatievennootschap in het kader van een participatieplan bedoeld in artikel 2, 7° van de wet van 22 mei 2001 betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen, aan de toegetreden werknemers, bedoeld in artikel 2, 19° van deze wet, in de mate dat de door de coöperatieve participatievennootschap ontvangen dividenden, bij gebrek aan vrijstelling, zouden genoten hebben van de aanslagvoet van 15 %.

c. 25 % in de andere gevallen.

2. Voor interesten:

15 %, tenzij bij herkwalficatie in dividenden (zie randnr. 1048,70)

3. Voor royalty's:

4. Voor vergoedingen wegens ontbrekende coupon:

op de aanslagvoet van het dividend die de coupon vervangt.

**1645,50**

De roerende voorheffing wordt berekend op het bruto-inkomen.

art. 268 WIB92

Wanneer de debiteur de roerende voorheffing ten laste neemt, worden deze bedragen gevoegd bij het inkomen om de roerende voorheffing te berekenen (art. 268 WIB92)<sup>2060</sup>.

Voorbeeld      Gesteld een inkomen van 75 EUR, betaald netto na roerende voorheffing; de belastbare basis bedraagt 100 EUR en de roerende voorheffing zal 25 EUR bedragen; het belastbare inkomen in

<sup>2059</sup> Voor de implicaties van de afschaffing van de effecten aan toonder op het verlaagd tarief in de roerende voorheffing kan verwezen worden naar artikel 119bis KB/WIB92, ingevoegd bij KB van 7 december 2007, *B.S.* 7 december 2007 en naar de volgende bijdragen: D. COVELIERS, "Afstemming fiscale regelgeving op afschaffing effecten aan toonder", *Fiscalog* 2008, afl. 1100, 5-7; M. VAN GILS en Ph.

HINNEKENS, "Ook voor gedematerialiseerde aandelen roerende voorheffing van 15 %", *Fisc. Act.* 2007, afl. 44, 14-19.

<sup>2060</sup> Bergey 18 december 1998, *F.J.F.*, No. 99/77 en *Fiscalog* 1999, afl. 697, 13.

hoofde van de genieter zal dan ook 100 EUR zijn. De formule is dus de volgende:

$$\begin{array}{r} \text{Basis van de RV} = 100 \\ \text{toegekend bedrag} \\ \times \\ \hline 100 \text{ aan-} \\ \text{slagvoet} \end{array}$$

Om het belastbaar inkomen te berekenen van een nettobedrag waarop de voorheffing van 25 % werd toegepast, hoeft men er enkel van uit te gaan dat dit nettobedrag gelijk is aan 75 EUR en het vermeerderen met een derde om het bruto-inkomen, d.i. 100 te bekomen.

## 5. Verminderd aanslagpercentage

**1646**

In talrijke gevallen is het percentage van de roerende voorheffing verschillend van het normale percentage van 25 of 15 %. Die gevallen worden opgesomd in de artikelen 266 en 269 van het WIB92 en de artikelen 105 tot 118 en artikel 234 van het KB/WIB92.

Anderzijds voorziet artikel 234 van het KB/WIB92 een stelsel van berekening van de roerende voorheffing voor het geval de debiteur destijds de mobiliënbelasting ten laste nam op grond van een contract van voor 1 december 1962 of die de roerende voorheffing ten laste nam op grond van een contract afgesloten tussen 1 december 1962 tot en met 31 december 1966.

**1647**

Het tarief van 15 % op dividenden waarvan hoger sprake onder nr. 1645, 1.a., is maar van toepassing indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

art. 269 lid 2 2° WIB92

- aandelen waarop die dividenden betrekking hebben, mogen geen enkel voorrecht toekennen ten opzichte van de andere door de vennootschap uitgegeven aandelen (deze voorwaarde geldt niet voor de dividenden van bevek's, bevak's en V.B.S.). Bij voorafgaande beslissing nr. 700.213 van 19 juni 2007 werd door de Dienst Voorafgaande Beslissingen in Fiscale Zaken gepreciseerd dat de woorden 'andere aandelen' verwijzen naar de "andere aandelen die niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 269, lid 2, 2° en lid 3, a en b van het WIB92". Bij gevolg heeft het bestaan van gedifferentieerde rechten in het kader van aandelen die allemaal beantwoorden aan alle voorwaarden voorgeschreven door artikel 269, lid 3, b van het WIB92 niet tot gevolg dat hun dividenden uitgesloten worden van het voordeel van het verlaagd tarief van de roerende voorheffing.
- voor de dividenden onder 1.a. komen kapitaalverhogingen slechts voor de verlaging in aanmerking in de mate dat zij hoger zijn dan de kapitaalverminderingen uitgevoerd na 31 december 1993, tenzij de kapitaalvermindering beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften. Kapitaalverminderingen gebruikt om verliezen boekhoudkundig aan te zuiveren of om onbeschikbare reserves aan te leggen, beantwoorden hieraan;
- in geval van overdracht, door natuurlijke personen of rechtspersonen door of namens wie de oprichtingsakte is ondertekend, of, in geval van oprichting bij openbare inschrijving, die de ontwerp oprichtingsakte hebben ondertekend, door de aandeelhouders, bestuurders, zaakvoerders of vennoten van de vennootschap die de overdracht verkrijgt, of door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon die in eigen naam, maar voor rekening van

één van voormelde personen handelt, van goederen die voor 1 januari 1994 voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn aangewend, of van aandelen die deel hebben uitgemaakt van hun privaat vermogen, of van goederen die hebben toebehoord aan een vennootschap waarvan zij voor 1 januari 1994 aandeelhouders, bestuurders, zaakvoerders of vennoten waren, wordt alleen het bedrag van die inbreng in geld, dat meer bedraagt dan de overdrachtsprijs, in aanmerking genomen;

- in een antwoord op een parlementaire vraag heeft de minister van Financien bevestigd dat een kapitaalverhoging door incorporatie van reserves zonder uitgifte van nieuwe aandelen in principe zonder gevolg blijft voor de toepassing van de roerende voorheffing op de toegewezen of toegekende dividenden aan de betreffende aandelen (voor zover de vennootschap oorspronkelijk bij haar oprichting aan alle voorwaarden voldeed)<sup>2061</sup>.

- Zie hierover
- BEGHIN, P., "De recente fiscale maatregelen tot aanmoediging van het risicokapitaal", *Acc. Bedr. (M)* 1994, afl. 5, 9-13.
  - JVD, "Wetsontwerp tot uitvoering van het globaal plan: ingewikkelde regeling verlaging RV", *Fiskoloog* 1994, afl. 461, 4.
  - SVC, "Praktijkoplossing voor de vlote verhandelbaarheid van aandelen met verlaagde RV", *Fiskoloog* 1994, afl. 497, 2.
  - X, "Verlaging RV op dividenden maakt de zaken er niet eenvoudig op", *Fisc. Act.* 1994, afl. 19, 7.
  - Circ. nr. Ci.RH.332/466.292, 29 mei 1995, *Bull. Bel.* 1995, afl. 751, 1810.
  - Circ. nr. Ci.RH.233/463.721, 18 februari 1997, *Bull. Bel.*, afl. 770, 715, besproken in *Fiskoloog* 1997, afl. 606, 1.
  - Circ. nr. Ci.RH.332/486.701, 21 november 1997, *Bull. Bel.* 1998, afl. 778, 59.

Het fiscaal voordeel van de verlaagde roerende voorheffing voor dividenden van aandelen uitgegeven vanaf 1 januari 1994 via het openbaar aantrekken van spaargelden – de zgn. V.V.P.R.-aandelen – werd afzonderlijk verhandelbaar gemaakt door incorporatie van deze aandelen in een afzonderlijk strijplad<sup>2062</sup>.

Aandelen uitgegeven ten gevolge van de conversie van converteerbare obligaties of de uitoefening van warrants komen ook voor 15 % (vanaf 1 januari 1996) in aanmerking. Enkel de conversie/uitoefening en de kapitaalverhoging moeten ten vroegste op 1 januari 1994 plaatsvinden. De uitgifte van de converteerbare obligaties of warrants mag van voor die datum dateren<sup>2063</sup>.

Volgens de minister van Financiën is de afzonderlijke aanslagvoet van 15 % op dividenden maar van toepassing, mits deze effectief op basis van artikel 269, lid 2, 2° en lid 3 van het WIB92 in België aan een roerende voorheffing van 15 % zijn onderworpen<sup>2064</sup>. Dit zou betekenen dat dividenden van aandelen van buitenlandse vennootschappen slechts van het 15 %-tarief kunnen genieten, indien de uitbetaling ervan geschiedt via een in België gevestigde tussenpersoon.

De verlaging tot 15 % geldt ook voor de volgende dividenden die vanaf 1 juli 1997 toegekend of betaalbaar zijn gesteld: dividenden uitgekeerd door vennootschappen die op een beurs voor roerende waarden genoteerd zijn of waarvan een deel van het kapitaal is ingebracht door een PRIVAK en die de voorwaarden, vermeld in artikel 201, lid 1, 1° van het WIB92 vervullen:

<sup>2061</sup> Vr. nr. 793 PIETERS 17 mei 2005, *Vr. & Antw. Kamer* 2005-2006, 3 april 2006, nr. 115, 22.209.

<sup>2062</sup> *Fiskoloog* 1995, afl. 517, 12 en afl. 547, 2; Voor de vormvereisten: Bericht 27 april 1996, *Bull. Bel.*, afl. 762, 1403; Voor een bespreking: X, "V.V.P.R.-strips: uiterlijk aanbieden op 30 november", *Fiskoloog* 1996, afl. 566, 6; K. VAN DER ELST, "De notering van aandelen met verminderde voorheffing onder de vorm van gewone aandelen met afzonderlijk strijplad (de strip VV)", *Not. Fisc. M.* 1996, 73-76; Circ. nr. Ci.RH.233/485.651, 17 oktober 1996, *Bull. Bel.*, afl. 766, 2447; X, "Genoteerde aandelen met VVPR-strips: onwettige voorwaarde", *Fiskoloog* 2003, afl. 902, 45 (aangaande de administratieve regeling die beursgenoteerde vennootschappen met VVPR-aandelen verplichtte van in sommige gevallen meer roerende voorheffing te betalen dan in werkelijkheid verschuldigd was).

<sup>2063</sup> Vr. nr. 792 COOREMAN 15 juni 1994, *Vr. & Antw. Senaat* 26 juli 1994, 6306, *Bull. Bel.*, afl. 743, 3199 en *Fiskoloog* 1994, afl. 482, 5.

<sup>2064</sup> Vr. nr. 1405 DAEMS 9 juni 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, 19690 en *Fisc. Koer.* 1998, 496.

- voor de periode tussen 1 juli 1997 en de datum waarop de eerste toekenning of betaalbaarstelling van de dividenden na die datum plaatsheeft, wanneer het gaat om vennootschappen die reeds op een beurs voor roerende waarden waren genoteerd vóór 1 juli 1997;
- voor de periode tussen de datum van hun toelating op een beurs voor roerende waarden en de datum van de eerste toekenning of betaalbaarstelling van de dividenden die na die datum plaatsheeft, wanneer het gaat om andere vennootschappen<sup>2065</sup>.

Een circulaire van 12 januari 2007 heeft verduidelijking gebracht met betrekking tot de interpretatie van deze voorwaarden. Uit de circulaire blijkt nu dat de administratie van oordeel is dat de in de wet voorziene tijdsbepaling niet slaat op de periode waarin de verlaging van het tarief van de roerende voorheffing geldt. De tijdsbepaling geldt als referentieperiode voor de beoordeling of de vennootschap voldoet aan de vereisten van artikel 201, lid 1, 1° van het WIB92. Dit artikel bevat de voorwaarden om als kmo-vennootschap te kunnen worden beschouwd voor toepassing van de gewone investeringsaftrek. Voor zover een vennootschap die genoteerd is op een beurs voor roerende waarden, de voorwaarden van de kmo-definitie heeft vervuld gedurende de in de wet gestelde periode, geldt de tariefverlaging voor de dividenden van alle aandelen van de vennootschap. Ook voor de dividenden van de aandelen die zijn uitgegeven na de beursintroductie voor zover de betrokken vennootschap genoteerd blijft. De circulaire bevestigt hiermee dat de vereiste, dat de beursgenoteerde vennootschap een kmo-vennootschap is, enkel moet vervuld zijn gedurende de referentieperiode.

Een vervanging van oude leningen via rekening-courant door nieuwe, na 1 maart 1990 gesloten leningen, zonder terugbetaling van de oorspronkelijke leningen, werd door het hof van beroep van Antwerpen in de gegeven omstandigheden aanvaard en komt dus in aanmerking voor het 15 %-tarief<sup>2066</sup>.

## 6. Verrekening van de roerende voorheffing

1648

De voorheffingen zijn in principe aftrekbaar van de uiteindelijk verschuldigde belasting (PB en BNI).

art. 280 lid 1 en 2 WIB92

De verrekening van de roerende voorheffing welke betrekking heeft op interesten wordt beperkt tot de voorheffing die betrekking heeft op de periode waarin de belastingplichtige eigenaar of vruchtgebruiker van de roerende goederen en kapitalen of schuldeiser is geweest (art. 280 lid 1 WIB92). Dit geldt zowel voor de koper als de verkoper van de effecten<sup>2067</sup>. Wanneer de verkrijger van die inkomsten die goederen en kapitalen voor de beroepswerkzaamheid gebruikt, wordt de verrekenbaarheid beperkt in verhouding tot de tijd dat de goederen of kapitalen in volle eigendom werden gehouden (art. 280 lid 2 WIB92)<sup>2068</sup>. Ten name van de verkrijger van inkomsten van roerende goederen en kapitalen waarvan hij de eigendom heeft verkregen krachtens een zakelijke zekerheidsvereinkomst of een lening met

<sup>2065</sup> Voor een bespreking hiervan: J. VAN DIJK, "Verlaging RV vereist prijsgeven van de anonimiteit", *Fiskoloog* 1998, afl. 651, 1.

<sup>2066</sup> Antwerpen 12 oktober 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 733, 9 en *Fisc. Koer.* 1999, 641.

<sup>2067</sup> Vr. nr. 22 DIDDEN 5 juli 1990, *Vr. & Antw. Senaat* 1990-1991, 5 februari 1991, 713 en *Bull. Bel.*, afl. 707, 1767.

<sup>2068</sup> Voor de verrekening van de roerende voorheffing ingeval op grond van art. 362bis WIB92 een verlopen interestgedeelte in resultaat werd genomen: Circ. nr. Ci.RH.421/470.197, 2 februari 1996, *Bull. Bel.*, afl. 758, 417, besproken in *Fiskoloog* 1996, afl. 555, 4; Voor vastrentende effecten: Circ. nr. Ci.D.19/416.334, 30 augustus 1993, *Bull. Bel.*, afl. 731, 2802. Voor vastgoedcertificaten en de bijzondere lening van 1981: Vr. nr. 237 DE CLIPPELE 23 september 1992, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 25 januari 1993, 3453.

betrekking tot financiële instrumenten wordt de roerende voorheffing verrekend ten belope van het bedrag van de voorheffing dat verhoudingsgewijze betrekking heeft op de totale periode bestaande uit de periode bepaald volgens het tweede lid en die tijdens dewelke de leninggever, de overdrager of de pandgever de volle eigendom heeft gehad van die financiële instrumenten (art. 280 4° WIB92).

De voorbije jaren deed zich een ontwikkeling voor met betrekking tot de pro rata temporis verrekening van de roerende voorheffing ingehouden op de laatste coupon van vastgoedcertificaten<sup>2069</sup>. De laatste coupon is de coupon die wordt uitgekeerd n.a.v. de verkoop van het onroerend goed. De hoogte van deze coupon is dus wezenlijk een variabel gegeven. Wanneer de verkrijger van inkomsten van roerende goederen en kapitalen die goederen of kapitalen gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid, wordt de roerende voorheffing slechts verrekend tot het bedrag van de voorheffing op de inkomsten die belastbaar zijn in verhouding tot het tijdperk waarin de belastingplichtige de volle eigendom van de roerende goederen of kapitalen heeft gehad (artikel 280 lid 2 WIB92). Bij wet van 4 juli 2004 voorzag de wetgever artikel 280 van het WIB92 van een derde lid. Op grond van deze bepaling werd bepaald dat de 'laatste coupon' van vastgoedcertificaten geacht wordt betrekking te hebben op de periode die aanvangt op het ogenblik van de uitgifte van de effecten en eindigt op de dag van de toekenning of betaalbaarstelling van de inkomsten. Dit impliceert dat de roerende voorheffing op de laatste coupon slechts verrekenbaar is in verhouding tot het gedeelte van de looptijd van de certificaten gedurende dewelke de verkrijger de certificaten in volle eigendom heeft gehouden. De wetgever wou hiermee een einde te stellen aan bepaalde misbruiken die erin bestonden dat de belastingplichtigen voor wie de roerende voorheffing bevrijdend werkt (particulieren, rechtspersonenbelastingplichtigen) hun vastgoedcertificaten enige tijd vóór de vervaldag overdroegen aan vennootschappen, die de roerende voorheffing op de laatste coupon integraal konden verrekenen. Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) oordeelde bij arrest van 18 januari 2006 (nr. 7/2006) echter dat deze nieuwe regeling ertoe leidde dat vastgoedcertificaten werden behandeld als vastrentende effecten die belastbaar zijn ten name van elke opeenvolgende houder in verhouding tot het tijdperk waarin hij houder is geweest. De roerende voorheffing is voor deze effecten dan ook slechts verrekenbaar in verhouding tot het tijdperk waarin de houder de volle eigendom van de effecten heeft gehad. Door diezelfde regeling toe te passen op de liquidatiecoupon van vastgoedcertificaten worden, aldus het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof), belastingplichtigen die zich wezenlijk in een verschillende situatie bevinden toch gelijk behandeld. Dat zij zich in een verschillende situatie bevinden komt omdat de meerwaarde bij verkoop van het onderliggende onroerend goed van nature niet vaststaat en onzeker is, zodat het om een variabel inkomen gaat. Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) vernietigde de regeling, die in een beperking van de proratering van de laatste coupon van vastgoedcertificaten voorzag. Met uitzondering echter van de situatie waar het vastgoedcertificaat door een belastingplichtige voor wie de roerende voorheffing bevrijdend is, vóór de vervaldag ervan is overgedragen aan een belastingplichtige voor wie dat niet het geval is. In deze laatste situatie kan artikel 280, lid 3 van het WIB92 nog worden toegepast.

art. 281 lid 1 WIB92

*Dividenden* die door de genietter professioneel zijn belegd, geven slechts aanleiding tot verrekening van roerende voorheffing, indien de effecten, op het ogenblik van de toekenning of betaalbaarstelling van het dividend, in volle eigendom worden gehouden (art. 281 WIB92). Voor wat betreft de situatie waarbij een Belgische vennootschap aandelen verkoopt aan een

<sup>2069</sup> Deze ontwikkeling werd intussen becommentarieerd door de fiscale administratie in een circulaire van 7 juli 2008 (Circ. AOIF nr. 23/2008).

andere Belgische vennootschap in het kader van een inkoop van eigen aandelen heeft de rulingcommissie beslist dat de verkopende vennootschap de ingehouden roerende voorheffing zal kunnen verrekenen indien i) de ingekochte aandelen in hetzelfde belastbare tijdperk worden vernietigd, en ii) de roerende voorheffing wordt ingehouden op de inkoopprijs, en iii) de aandelen door de verkoper in volle eigendom werden gehouden door de verkoper gedurende al meer dan één jaar op het moment van de inkoop (rulings nr. 600.223 van 20 juni 2006 en nr. 600.208, 27 juni 2006)<sup>2070</sup>.

art. 282 WIB92

De roerende voorheffing kan niet worden verrekend wanneer ze betrekking heeft op dividenden waarvan de toekenning of betaalbaarstelling een waardevermindering of minderwaarde van de aandelen voor gevolg heeft (art. 282 WIB92).

Het al dan niet boekhoudkundig tot uitdrukking brengen van de waardevermindering is volgens de minister van Financiën en de administratie niet relevant<sup>2071</sup>. Het hof van beroep van Luik (en nadien ook het hof van beroep van Antwerpen) heeft dit standpunt nu verworpen: enkel de geboekte waardeverminderingen moeten voor de toepassing van artikel 282 van het WIB92 in aanmerking worden genomen<sup>2072</sup>.

art. 283 WIB92

Behalve indien de lening wordt gesloten door tussenkomst van een erkend gecentraliseerd systeem voor het lenen en ontlenen van financiële instrumenten bedoeld in artikel 261, lid 3 van het WIB92 wordt geen enkele roerende voorheffing verrekend uit hoofde van inkomsten uit aandelen van Belgische vennootschappen waarvan de verkrijger de eigendom heeft verkregen naar aanleiding van een lening met betrekking tot financiële instrumenten wanneer de leninggever van deze financiële instrumenten een inwoner is van een Staat waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten en deze financiële instrumenten niet heeft gebruikt voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid in België. In afwijking van het voorgaande wordt in hoofde van de leningnemer, wanneer deze aantoonbaar dat de leninggever van de aandelen zonder lening zou kunnen hebben genieten van een verzaking aan de inning van de roerende voorheffing of van een vermindering van de roerende voorheffing als bedoeld in een overeenkomst die België ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten met betrekking tot dividenden toegekend of betaalbaar gesteld voor die aandelen, de roerende voorheffing verrekend ten belope van het verschil tussen de werkelijk op de dividenden ingehouden roerende voorheffing en het bedrag van de roerende voorheffing dat definitief zou verschuldigd zijn geweest door de leninggever indien deze laatste zelf de dividenden had ontvangen (art. 283 WIB92).

## 7. Terugbetaling van roerende voorheffing

### 1649

De roerende voorheffing, die niet verrekend kan worden bij gebreke van voldoende belast-

<sup>2070</sup> P. SMET, "Verrekening RV en DBI-aftrek bij inkoop eigen aandelen: onzekerheid blijft", *Fiscoloog*, afl. 1045, 7-8, met verwijzing naar Vr. nr. 1237 DE DONNEA 20 april 2006, *Vr. & Antw.* Kamer 2005-2006, nr. 127, 24932-24933.

<sup>2071</sup> Vr. nr. 598 VAN RENTERGHEM 13 september 1990, *Vr. & Antw.* Kamer 1990-1991, afl. 135, 11186 en *Bull. Bel.* 1990, afl. 704, 852; *Circ. Ci.D.*19/ 416.334, 9 september 1992, *Bull. Bel.* 1992, afl. 720, 2674.

<sup>2072</sup> Luik 6 januari 1999, *Fisc. Koer.* 1999, 237; Antwerpen 17 juni 2003, *F.J.F.*, No. 2004/75; P. SMET, "Uitsluiting verrekening enkel bij geboekte waardevermindering?", *Fiscoloog* 2003, afl. 901, 3-5 (naar aanleiding van Antwerpen 17 juni 2003).

bare inkomsten, wordt terugbetaald<sup>2073</sup>.

## 8. Aangifte roerende inkomsten

### 1649,50

De roerende voorheffing heeft een *bevrijdend* karakter: de aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtigen zijn niet verplicht in hun aangifte personenbelasting de roerende inkomsten waarop de roerende voorheffing werd ingehouden, op te nemen<sup>2074</sup>.

De inkomsten die niet verplichtend moeten worden aangegeven, en waarop roerende voorheffing is ingehouden, mogen facultatief aangegeven worden. Bij niet-aangifte van de inkomsten is de roerende voorheffing hierop definitief voor de Schatkist verworven. Indien de belastingplichtige bij vergissing de roerende inkomsten niet heeft aangegeven, kan hij hierop niet meer terugkomen<sup>2075</sup>.

Belastingplichtigen kunnen zich niet op de bevrijdende werking van de roerende voorheffing beroepen wanneer op de door hen genoten roerende inkomsten geen roerende voorheffing is ingehouden. Zij zijn verplicht deze inkomsten op te geven in hun aangifte in de personenbelasting<sup>2076</sup>.

De buitenlandse roerende inkomsten die niet via een in België gevestigde tussenpersoon werden geïnd, moeten nog steeds in de aangifte personenbelasting worden opgenomen<sup>2077</sup>.

## § 2. WOONSTAATHEFFING

### 1. Omzetting van de Europese Spaarrichtlijn in België

#### 1649,70

De woonstaatheffing is een gevolg van de omzetting in het interne Belgische fiscaal recht van de Europese spaarrichtlijn<sup>2078</sup>.

Deze richtlijn voert principieel een informatie-uitwisseling in binnen de Europese Unie op grensoverschrijdende interestbetalingen. Bedoeling is de effectieve belastingheffing in de woonstaat van de gerechtigde van de interest mogelijk te maken. Drie landen hebben hierop (tijdelijk) een uitzondering bedongen: België, Oostenrijk en Luxemburg. Het is hen toegestaan om tijdens een 'overgangperiode' nog geen informatie uit te wisselen, maar een voorheffing te heffen op de door de spaarrichtlijn geviseerde interest. Deze voorheffing vangt als het ware de belasting die op basis van informatie-uitwisseling in de andere lidstaat zou zijn mogelijk geworden. De inkomsten daarop worden bijgevolg ook deels overgemaakt aan de andere lidstaat. Dit verklaart de term 'woonstaatheffing'.

De woonstaatheffing is van toepassing wanneer een 'uitbetalende instantie', gevestigd in

<sup>2073</sup> Antwerpen 19 maart 2002, *T.F.R.* 2003, afl. 236, 181, noot T. LAUWERS; T. LAUWERS, "Teruggave van roerende voorheffing op geconsigneerde faillissementsgelden", (noot onder Antwerpen 19 maart 2002), *T.F.R.* 2003, afl. 236, 182-185 (aangaande de vraag of verrekening en/of terugbetaling nog kan wanneer de vennootschap niet meer onderworpen is aan de vennootschapsbelasting).

<sup>2074</sup> Circ. nr. Ci.RH.332/509.194, 23 november 2001, *Bull. Bel.*, afl. 822, 2002, 376.

<sup>2075</sup> Cass. 8 december 2000, *Bull. Bel.* 2000, afl. 825, 1250, besproken door F. DESTERBECK, "RV op bij vergissing niet aangegeven roerende inkomsten: niet terugbetaald", *Fisc. Act.* 2001, afl. 4, 7 (arrest *a quo*: Gent 22 december 1998, *F.J.F.*, No. 99/55 en *Fiscoloog*, afl. 740, 11); Cass. 23 april 1992, *Fisc. Koer.* 1992, 323; Brussel 26 juni 1992, *F.J.F.*, No. 93/13, 26.

<sup>2076</sup> Cass. 3 september 2004, *F.J.F.*, No. 2005/16.

<sup>2077</sup> X, *Fisc. Koer.* 1998, 65; J. VAN DYCK, "Buitenlandse roerende inkomsten: vrij van belasting?", *Fiskoloog* 1998, afl. 658, 1. *Contra*: G. KLEYNEN, "C'est la faute à Boileau ou les mésaventures de l'article 313 du C.I.R. 1992", *R.G.F.* 1998, 1-3; X, "Buitenlandse dividenden: hoe aangeven?", *Fiscoloog* 2003, afl. 899, 3.

<sup>2078</sup> Richtlijn 2003/48/EG 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling. Voor meer info aangaande, zie Boek IX Internationaal recht, Deel IV Fiscaal Recht van de Europese Gemeenschap.



een welbepaalde lidstaat, een 'interestbetaling' verricht aan een 'uiteindelijk gerechtigde', gevestigd in een andere lidstaat dan deze waar de uitbetalende instantie is gevestigd. Het wetgevend ingrijpen dat de omzetting in het Belgisch recht realiseerde, is terug te vinden in de volgende wet en uitvoeringsbesluiten:

- de wet van 17 mei 2004 tot omzetting in het Belgisch Recht van de richtlijn 2003/48/EG van 3 juni 2003 van de Raad van de Europese Unie betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling en tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 inzake roerende voorheffing (*B.S.* 25 mei 2004);
- de koninklijke besluiten van 27 juni 2005 tot uitvoering van de wet van 17 mei 2004 (*B.S.* 20 juni 2005).

Wet en uitvoeringsbesluiten nemen het kader over dat door de richtlijn werd geschapen. De begrippen (en hun interpretatie) die in de richtlijn worden gehanteerd zijn ook in de Belgische regeling terug te vinden<sup>2079</sup>. De concrete implicaties van de spaarrichtlijn en de woonstaathoeffing werden belicht in een aantal circulaire<sup>2080</sup>.

## 2. Toepassingsgebied en sleutelbegrippen

Wat betreft het toepassingsgebied van de Europese spaarrichtlijn staan drie sleutelbegrippen centraal die bepalen of een rentebetaling een grensoverschrijdende interestbetaling uitmaakt in de zin van de spaarrichtlijn: het begrip 'uitbetalende instantie', het begrip 'interestbetaling' en het begrip 'uiteindelijk gerechtigde'. We vinden deze begrippen eveneens gedefinieerd in bovenvermelde omzettingswet:

- interestbetaling (art. 3 § 1 7°);
- uitbetalende instantie (art. 3 § 1 6°);
- uiteindelijk gerechtigde (art. 3 § 1 5°).

art. 4 § 2 Omzettingswet

<sup>2079</sup> Voor een bespreking ter zake van het in de Europese Spaarrichtlijn gehanteerde begrippenapparaat: F. VANISTENDAEL en S. VANOPPEN, "De Europese Spaarrichtlijn: is er leven na de deadline?", in A. HAELTERMAN, en JURA FALCONIS (eds.), *Jura Falconis Libri - Fiscale Amnestie (EBA)*, Brussel, Larcier, 2005.

<sup>2080</sup> Circulaire nr. Ci.RH.231/569.168 (AOIF 29/2005), 8 juli 2005 (algemene circulaire over de woonstaathoeffing); Addendum Circ. nr. Ci.RH.231/569.168 (AOIF 29/2005), 11 mei 2007; Circ. nr. Ci.RH.233/573.971 (AOIF 4/2006), 9 januari 2006 (circulaire over de invloed van de inwerkingtreding van de woonstaathoeffing op bepaalde modaliteiten betreffende de inhouding van de roerende voorheffing).

### 3. Tarief

De woonstaathetffing, die dus wordt geheven tijdens een overgangsperiode, als uitzonderingsregime op de bovenaangehaalde informatie-uitwisseling, kent een oplopend tarief van 15 % tijdens de eerste drie jaar na de inwerkingtreding van de Europese spaarrichtlijn (*i.e.* 1 juli 2005), 20 % in de drie jaren daarna (vanaf 1 juli 2008), en 35 % vanaf het zesde jaar na de betreffende inwerkingtreding (vanaf 1 juli 2011) tot aan het eventuele einde van de overgangsperiode). In een circulaire werd bevestigd dat het nieuwe tarief van 20 % van toepassing zal zijn op de interesten die worden toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 juli 2008 voor zover die inkomsten betrekking hebben op een periode die begint vanaf 1 juli 2005<sup>2081</sup>. Dit laatste houdt verband met het feit dat interesten die nog betrekking hebben op een periode van vóór 1 juli 2005 niet onder de heffing vallen, zelfs al worden zij na 30 juni 2005 betaald of toegekend<sup>2082</sup>.

Aan de woonstaathetffing komt pas een einde wanneer ook aan de overgangsperiode een einde komt.

### § 3. FORFAITAIR GEDEELTE VAN BUITENLANDSE BELASTING

#### 1650,50

- Bibliografie
- HAELTERMAN, A., "De wijziging van het fbb-regime en de dubbelbelastingverdragen", *Fiskoloog (I.)*, 1988, afl. 60, 1-6.
  - DEBRIER, K., "Brutering interesten met fbb bij "tax sparing"-clausules – Gaat de administratie haar boekje te buiten?", *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 114, 1-3.
  - WYNTIN, D., "Nieuwe fbb-regeling schiet in een aantal gevallen verder dan het te bereiken doel", *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 116, 1-4.
  - WYNTIN, D., "Nieuwe fbb-regeling is in een aantal gevallen strijdig met dubbelbelastingverdragen", *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 117, 1-2.
  - WYNTIN, D., "Verwarrende formule voor berekening beperking fbb", *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 117, 2.
  - PEETERS, B., "fbb en tax sparing: toch brutering", *Fiskoloog (I.)*, afl. 117, 7.
  - X, "Bijkomende beperking verrekening fbb: enkel voor vennootschappen", *Fiskoloog* 1993, afl. 441, 5.
  - DEBRIER, K., "fbb: parallelisme brutering en verrekening voor AJ 1991?", *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 121, 1.
  - VAN CROMBRUGGE, S., "Ontwerp reparatiewet: fbb: nieuwe interpretatieproblemen i.v.m. dividenden van beleggingsvennootschappen", *Fiskoloog* 1994, afl. 475, 7.
  - VERBIST, H., "fbb strijdig met internationale verdragen? Een stand van zaken", *Fisc. Act.* 1994, afl. 31, 4.
  - BLONDE, G., "Het belastingkrediet in België, Nederland en Frankrijk voor interesten en royalty's ontvangen uit het buitenland", *Fiskofoon* 1998, afl. 161-162, 289-314.
  - DEBLAUWE, R., "Geen fbb op Nederlandse dividenden", *T.F.R.* 2000, afl. 188, 874.
  - MORTIER, F., *Fisc. Koer.* 2003, afl. 16, 589-596 (bespreking van Rb. Brussel 26 juni 2003 aangaande simulatie en fbb transacties).

art. 285 WIB92

Het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting is een fictieve voorheffing die forfaitair de belasting vertegenwoordigt die de roerende inkomsten in het buitenland hebben ondergaan. Een verrekening van het fbb is voorzien voor inkomsten van roerende goederen en kapitalen, alsmede voor diverse inkomsten als vermeld in artikel 90, 5° tot 7° voor zover:

<sup>2081</sup> Circ. nr. Ci.DR.48/584.471 (AOIF 2/2008), 31 januari 2008.

<sup>2082</sup> J. VAN DIJCK, "Europese woonstaathetffing: 20 % vanaf 1 juli 2008", *Fiskoloog*, afl. 1103, 5-6.

- deze inkomsten in het buitenland werden onderworpen aan een gelijkaardige belasting als de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de belasting van niet-inwoners,
- de desbetreffende goederen en kapitalen voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid in België worden gebruikt (art. 285 WIB92).

art. 286 lid 1 WIB92

Het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting bedraagt in principe 15/85 van het netto inkomen vóór aftrek van de roerende voorheffing en, in voorkomend geval, de woonstaathetfing (art. 286 lid 1 WIB92).

Met betrekking tot octrooi-inkomsten waarvoor overeenkomstig de artikelen 205<sup>1</sup> tot 205<sup>4</sup> of artikel 236bis van het WIB92 een aftrek voor octrooi-inkomsten wordt verleend, wordt het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting bepaald volgens het product van een breuk waarvan de teller gelijk is aan de werkelijk ingehouden buitenlandse belasting uitgedrukt in een percentage van het inkomen waarop die belasting betrekking heeft, zonder 15 % van dit inkomen te mogen overschrijden en waarvan de noemer gelijk is aan 100 verminderd met het cijfer van de teller. Het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting als bedoeld in het vorige lid is slechts verrekenbaar ten belope van de belasting verschuldigd op diezelfde octrooi-inkomsten waarvoor overeenkomstig de artikelen 205<sup>1</sup> tot 205<sup>4</sup> of artikel 236bis van het WIB92 een aftrek voor octrooi-inkomsten wordt verleend. Wanneer de schuldenaar van het inkomen de buitenlandse belasting heeft gedragen tot ontlasting van de verkrijger, draagt de voormelde noemer 100.

Het toepassingsgebied van het fbb werd in de loop der jaren van een aantal beperkingen voorzien.

art. 285 lid 2 WIB92

- a. Voor dividenden wordt alleen een fbb verrekend als ze zijn toegekend door *beleggingsvennootschappen*, en voor zover deze dividenden voortkomen van inkomsten die voldoen aan de relevante voorwaarden (art. 285 lid 2 WIB92).

art. 285 lid 2 WIB92

- b. Voor interesten ontvangen door ondernemingen, vindt de aftrek geen toepassing wanneer de schuldeiser, alhoewel hij de verrichting in eigen naam heeft gedaan, in werkelijkheid is opgetreden voor rekening van derden die hem voor financiering van de verrichting de nodige middelen hebben verschafte en geheel of gedeeltelijk de aan de verrichting verbonden risico's dragen (de zgn. 'channeling'). Voor de toepassing van deze bepaling wordt mede als derde aangemerkt, een in het buitenland gevestigde onderneming die over een Belgische inrichting beschikt die als schuldeiser optreedt (art. 289 lid 1 WIB92). Er wordt ook geen fbb toegestaan op interesten van geleende obligaties noch op interesten van obligaties die men houdt uit hoofde van een zakelijke-zekerheidsovereenkomst (art. 289 lid 2 WIB92). De 'anti-channeling bepaling' geldt ook voor de door beleggingsvennootschappen toegekende dividenden (art. 285 lid 2 WIB92).

1651

art. 287 WIB92

Voor interesten wordt het fbb vastgesteld als volgt:

$$X = \frac{(A + (B - C)) \cdot D + E}{100 + (A + (B - C))}$$

X

Waarbij

X = de werkelijk ingehouden buitenlandse belasting, beperkt tot 15

A = het totaal van de onroerende en roerende inkomsten

B = het totaal bruto-bedrag van de beroepsinkomsten

C = de meerwaarden (al dan niet verwezenlijkt)

D = het totale bedrag van de inkomsten van roerende goederen en kapitalen die de vennootschap heeft gedragen in het belastbaar tijdperk

E = de uitgekeerde dividenden.

Zie – Zie *Fisc. Koer.* 1994, afl. 1-2-3, 94, 80.  
– Zie ook de *Circ.* 5 mei 1995, *Bull. Bel.*, afl. 751, 1791.

Wanneer de schuldenaar van het inkomen de buitenlandse belasting heeft ten laste genomen, bedraagt de noemer van de eerste breuk 100.

art. 37 lid 2 WIB92

Het fbb moet gebruteerd worden (art. 37 lid 2 WIB92). Dit wil zeggen dat het bedrag van het fbb bij de belastbare inkomsten moet worden gevoegd.

Sommige dubbelbelastingverdragen bevatten een 'Tax-sparing'-clausule: zij voorzien in de verrekening van een forfaitair bedrag aan de FBB, hoewel de buitenlandse interesten vrijgesteld zijn van bronheffing. Het fbb dat in dergelijk geval moet gebruteerd worden, is volgens de administratie het verdragsrechtelijke FBB en niet het internrechtelijke<sup>2083</sup>. Het verdrag met Korea voorziet een *tax sparing credit*, waarop de Belgische genietter gerechtigd is ook indien de Koreaanse interesten aan de bron geen voorheffing hebben ondergaan. Bij arrest van 9 januari 2003 besliste het Hof van Cassatie dat in dergelijk geval niets gebruteerd moet worden<sup>2084</sup>. De brutering geldt enkel indien een FBB wordt voorzien door het interne recht. In dezelfde lijn ligt een vonnis van de rechtbank van Brussel. In een vonnis van 11 juni 2004 werd beslist over de vraag op welke wijze de brutering moet gebeuren wanneer een welbepaald dubbelbelastingverdrag (*in casu* het verdrag met Brazilië) recht geeft op een verrekening van een hoger percentage aan bronheffing (*in casu* 20 %) dan de werkelijk ingehouden buitenlandse bronheffing (dewelke slechts 15 % betrof). De administratie argumenteerde dat niet de effectieve voorheffing moest worden gebruteerd, zoals internrechtelijk bepaald, maar wel dat de verdragsrechtelijke bepaling moest worden nageleefd. De rechter volgde de administratie niet in haar argumentatie. Er werd beslist dat men niet kan eisen dat de verdragsrechtelijke brutering wordt nageleefd als deze niet met de werkelijk ingehouden buitenlandse bronheffing overeenstemt<sup>2085</sup>.

Het fbb geldt niet voor dividenden (tenzij in het geval van beleggingsvennootschappen). Dit betekent dat er ook onder toepassing van de Verdragen voor privépersonen die buitenlandse dividenden genieten geen verrekening van het fbb meer mogelijk is<sup>2086</sup>. Of de afschaffing van het fbb verenigbaar is met de dubbelbelastingverdragen dient voor elk dubbelbelastingverdrag afzonderlijk te worden beoordeeld, in functie van de formulering in het relevante

<sup>2083</sup> *Circ.* 9 april 1993 en 6 oktober 1993, *Bull. Bel.* 1993, afl. 728, 1515, *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 114, 1 en *Fiskoloog* 1993, afl. 447, 2; Vr. nr. 582 DE CLIPPELE 27 mei 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, 12 juli 1993, 6322, *Bull. Bel.*, afl. 733, 3496.

<sup>2084</sup> Cass. 9 januari 2003, *F.J.F.*, No. 2003/107, *T.F.R.* 2003, afl. 239, 320, noot D. WYNTIN, bevestigt Luik 13 september 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 469.

<sup>2085</sup> Rb. Brussel 11 juni 2004, *Fiskoloog* 2004, afl. 952, 10, www.monKEY.be, Module Fiscale Rechtspraak, nr. B1 04/13.

<sup>2086</sup> Cass. 16 juni 2000, *T.F.R.* 2000, afl. 188, 873, noot R. DEBLAUWE; Antwerpen 17 maart 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 657, 9; Antwerpen 25 november 1997, *Fiskoloog* 1997, afl. 641, 9, *F.J.F.*, No. 98/34; R. DEBLAUWE, "Geen fbb op Nederlandse dividenden", (noot onder Cass. 16 juni 2000), *T.F.R.*, afl. 188, 874.

verdrag<sup>2087</sup>.

In een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Brussel werd beslist over de vraag tot toepassing van een door het dubbelbelastingverdrag aan Belgische inwoners voorbehouden *tax sparing credit* met betrekking tot de roerende inkomsten van Indische oorsprong die de Belgische vaste inrichting van een Indische vennootschap ontvangt (zonder daadwerkelijke bronheffing in India). De rechtbank besliste op grond van artikel 24 van het Belgisch-Indische dubbelverdrag (discriminatieverbod) dat ook een Belgische vaste inrichting van een Indiase vennootschap recht heeft op toepassing van het *tax sparing credit*<sup>2088</sup>.

In een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Brussel van 7 oktober 2004 werd beslist dat de omstandigheid dat de bedragen die worden betaald in uitvoering van een overeenkomst van financieringshuur, voor de toepassing van de vennootschapsbelasting moeten worden beschouwd als terugbetaling van een kapitaal en een betaling van interesten, niet verhindert dat in het kader van een dubbelbelastingverdrag, de betaalde bedragen voor hun geheel moeten worden gekwalificeerd als royalty's. In toepassing van artikel 23 van het verdrag moet België op de belasting betreffende de bewuste inkomsten het FBB voorzien door de Belgische wetgeving toegekennen volgens de voorwaarden en het tarief voorzien in de Belgische wetgeving. Met betrekking tot de bedragen die in het kader van het verdrag als royalty's worden gekwalificeerd, heeft België zich aldus verbonden om het FBB toe te kennen zoals bepaald voor royalty's in artikel 286 van het WIB92. Het FBB moet worden berekend in functie van de volledige huurprijs en niet zoals voorzien voor interesten<sup>2089</sup>.

1652

Inkomsten		FBB?	Bijzondere regels
Dividenden	Gewone	Neen	
	van bevek's	Ja	Transparantie, channeling, bruterling
Interesten		Ja	W.B.B., proratering, channeling, bruterling
Royalty's		Ja	15/85, bruterling

1653

art. 290 2° 291 WIB92

Het fbb is maar verrekenbaar ten belope van het deel van de personenbelasting dat evenredig betrekking heeft op de beroepsinkomsten (art. 290 2° WIB92). Het niet verrekenbare forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting wordt niet terugbetaald (art. 291 WIB92).

1654

art. 292 en 293 WIB 92

Maar in hoofde van de vennootschap die onderworpen is aan de vennootschapsbelasting daarentegen is het fbb volledig verrekenbaar (art. 292 WIB92), doch het eventuele saldo is niet terugbetaalbaar.

<sup>2087</sup> Zo werd beslist dat de afschaffing van het FBB in het WIB92 ook doorwerkt naar het dubbelbelastingverdrag voor wat betreft het dubbelbelastingverdrag met Frankrijk (Gent 24 juni 1999, *Fiscoloog (I.)* 1999, afl. 190, 3). Uit de bewoordingen van het Belgisch-Amerikaanse verdrag daarentegen volgt duidelijk dat het principe van de toepassing van de aftrek van het FBB niet op de helling kan worden gezet door België. Het FBB dient verder toepassing te vinden op grond van het internationaal verdrag, indien de hervorming in de Belgische wetgeving niet enkel wijzigingen inhoudt van de modaliteiten van de toekenning van het FBB doch in werkelijkheid ook het toepassingsgebied ervan beperkt (Luik 10 maart 2006, *F.J.F.*, No. 2007/127).

<sup>2088</sup> Rb. Brussel 9 november 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 327, 731, noot E. BRUSSELMANS.

<sup>2089</sup> Rb. Brussel 7 oktober 2004, *F.J.F.*, No. 2006/91.

Er gebeurt geen enkele verrekening van voorheffing op de bijzondere aanslagen gevestigd in uitvoering van de artikelen 219 en 219bis van het WIB92 (art. 292 lid 2 WIB92). Er vindt evenmin verrekening plaats met de aanslagen in de rechtspersonenbelasting gevestigd overeenkomstig artikel 225, lid 2 van het WIB92 (art. 293 WIB92). De artikelen 121 tot 125 van het KB/WIB92 regelen de modaliteiten van verrekening en terugbetaling.

**1655,50**

Ook op grond van Europese rechtspraak zou het voor de Belgische vennootschappen en/of Belgische rijksinwoners misschien mogelijk kunnen zijn om verrekening te vragen van buitenlandse bronheffing op buitenlandse dividenden. Een arrest van het Europese Hof van Justitie in de zaak Manninen besliste immers op 7 december 2004: "De artikelen 56 EG en 58 EG verzetten zich tegen een regeling krachtens welke een in een lidstaat onbeperkt belangstingplichtige persoon geen recht heeft op een belastingkrediet voor dividenden die hem worden uitgekeerd door naamloze vennootschappen die niet in deze staat zijn gevestigd"<sup>2090</sup>.

Een Belgisch Rijksinwoner is onbeperkt belastingplichtig; als hij dus (zoals hoger aangegeven) geen FBB krijgt op dividenden van Europese vennootschappen – terwijl België deze dividenden nochtans aan de Belgische RV of PB onderwerpt net zoals de Belgische dividenden, dan ontstaat een dubbele heffing die o.i. duidelijk ingaat tegen dit arrest.

Het recht op verrekening van buitenlandse (Franse) bronheffing ten name van een Belgische privépersoon, die buitenlandse dividenden ontvangt, maakte het voorwerp uit van een prejudiciële vraag bij het Hof van Justitie. In de Kerckhaert-Morres zaak oordeelde het Hof van Justitie (HvJ 14 november 2006, zaak C-513/04) echter dat België op dividenden van in dezelfde lidstaat gevestigde vennootschappen en op dividenden uitgekeerd door vennootschappen in een andere lidstaat hetzelfde uniforme belastingtarief mag toepassen zonder daarbij te voorzien in de mogelijkheid van verrekening van de buitenlandse bronbelasting.

Intussen lijkt het Hof van beroep te Brussel zich in zijn arrest van 7 november 2007 aan te sluiten bij het arrest Kerckhaert-Morres<sup>2091</sup>. Beslist werd dat Belgische rijksinwoners geen recht hebben op enig FBB op dividenden van Franse origine, ondanks het belastingkrediet waarin het Frans-Belgisch dubbelbelastingverdrag voorziet. Een verzoek tot prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie werd door het hof van beroep geweigerd.

De vraag is echter of de discussie van de verrekening van buitenlandse bronheffingen op buitenlandse dividenden door de Belgische genietter gesloten is.

- Eerst en vooral staat het arrest Kerckhaert-Morres bloot aan kritiek vanuit academische hoek<sup>2092</sup>. Zo wordt erop gewezen dat het arrest op een verkeerde interpretatie van de Belgische wetgeving berust en dat de redenering van het Hof in strijd is met andere belangrijke arresten. Men concludeert dan ook dat er nog altijd "behoorlijke kansen op succes lijken te bestaan om dergelijke dubbele belasting aan te vechten".
- Belangrijker nog is dat er een procedure hangende is waarbij de Europese Commissie formeel een verzoek richtte aan de Belgische regering om een einde te stellen aan de huidige situatie, waarbij Belgische particulieren zwaarder worden belast op hun buitenlandse dividend, omdat de buitenlandse bronheffing i.t.t de Belgische bronheffing niet verrekend kan worden (mededeling IP/06/1045).
- Verder moet er ook op worden gewezen dat door de rechtbank van Luik bij vonnis van 20

<sup>2090</sup> HvJ 7 september 2004, C-319/02, Petri Manninen, *Jur. HvJ*, I-7477, curia.europa.eu, betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens art. 234 EG-verdrag.

<sup>2091</sup> X., PATTYN, "F.B.B. op dividenden: definitieve doodsteek?", *Intern. Fisc. Act.* 2008, afl. 3, 6-8.

<sup>2092</sup> F. VANISTENDAEL, "In cauda curiae venenum", *A.F.T.* 2007, afl. 1-3.

maart 2008 aan het Hof van Justitie opnieuw een prejudiciële vraag werd gesteld, met name of de wijze waarop België dividenden van Franse oorsprong in de personenbelasting behandelt niet strijdig is het Europese vrij kapitaalverkeer<sup>2093</sup>.

Het lijkt er dus toch vrij sterk op dat het laatste woord over deze problematiek nog niet gevallen is.

## Hoofdstuk IV

### Bedrijfsvoorheffing

#### 1656

- Bibliografie – DESCHRIJVER, D., “De bedrijfsvoorheffing”, in *Vennootschap en Belastingen*, Deel IX, 2, Mechelen, Kluwer, 2008, losbl.  
 – DESCHRIJVER, D., *De bedrijfsvoorheffing*, Gent, Larcier 2006, 456 p.  
 – LINARD DE GUERTECHIN, C., “Les retenues excédentaires sous forme de précomptes professionnels”, *J.D.F.* 1994,129.

#### § 1. SCHULDENAARS VAN DE VOORHEFFING

Wettelijke bepalingen

##### 1656,50

De bedrijfsvoorheffing is verschuldigd door de volgende personen (onder voorbehoud van de door de wet en door internationale overeenkomsten bepaalde vrijstellingen):

art. 270 1° WIB92

art. 87 1°

KB/WIB92

- a. de aan de personenbelasting, vennootschapsbelasting en rechtspersonenbelasting onderworpen belastingplichtigen die, als schuldenaar, bewaarder, mandataris of tussenpersoon, in België of in het buitenland bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen betalen of toekennen;
- b. de aan de belasting van niet-inwoners onderworpen belastingplichtigen voor wie de bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen die ze in België of in het buitenland betalen of toekennen, beroepskosten zijn die uitsluitend op hun in België belastbare beroepsinkomsten drukken.

Bibliografie – PEETERS, B., “Uitgebreide inhoudingsplicht: verrassende gevolgen”, *Fiscoloog (I.)* 1999, afl. 182, 1.

– X, “Verruimde inhoudingsplicht: retroactief in werking”, *Fiscoloog* 1999, afl. 718, 2.

In de lijn van het zelfstandigheidsprincipe zou het volstaan dat deze inkomsten “behoren te drukken” op de in België belastbare beroepsinkomsten van de Belgische inrichting, wanneer zij niet in werkelijkheid aan de Belgische inrichting zijn doorgerekend of feitelijk in de boekhouding van de Belgische inrichting zijn terug te vinden, maar wel betrekking hebben op of toe te rekenen zijn aan de activiteiten en het resultaat van de Belgische inrichting<sup>2094</sup>.

<sup>2093</sup> J. VAN DIJCK, “Dividenden uit verdragslanden: EU-Hof krijgt herkansing”, *Fiscoloog*, afl. 1114, 10-11.

<sup>2094</sup> J. RENIERS, “Uitbreiding van het toepassingsgebied van de bedrijfsvoorheffing”, in *Fiscaal Praktijkboek 1999-2000, directe belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 347.

Een deel van de rechtsleer is van oordeel dat ook bedrijfsvoorheffing dient ingehouden op bezoldigingen die door het buitenlands hoofdhuis worden betaald, en worden doorgerekend onder de vorm van een vergoeding voor geleverde diensten of van een management fee<sup>2095</sup>. Een buitenlandse moederverenootschap die aan de werknemers van haar Belgische dochterverenootschap bezoldigingen (bv. aandelenopties) betaalt, wordt door de wet niet als schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing aangemerkt.

Bij de vraag of in een arbeidsverhouding bedrijfsvoorheffing op de verloning verschuldigd is, kan onderstaand schema als hulpmiddel worden gehanteerd:

Schuldenaar	Verkrijger	Plaats van betaling of toekenning	Bedrijfsvoorheffing
Inwoner	Inwoner	België	Ja
Inwoner	Inwoner	Buitenland	Ja
Inwoner	Niet-inwoner	België	Ja
Inwoner	Niet-inwoner	Buitenland	Ja
Niet-inwoner Venootschap met BI of VI*	Inwoner	België	Ja
Niet-inwoner Venootschap met BI of VI*	Inwoner	Buitenland	Ja
Niet-inwoner Venootschap met BI of VI*	Niet-inwoner	België	Ja
Niet-inwoner Venootschap met BI of VI*	Niet-inwoner	Buitenland	Ja
Niet-inwoner Venootschap met BDV	Inwoner	België	Neen
Niet-inwoner Venootschap met BDV	Inwoner	Buitenland	Neen
Niet-inwoner Venootschap met BDV	Niet-inwoner	België	Neen
Niet-inwoner Venootschap met BDV	Niet-inwoner	Buitenland	Neen

\* Belgische inrichting of vaste inrichting overeenkomstig een dubbelbelastingverdrag

† BDV = Belgische dochterverenootschap

art. 270 2° WIB92

c. degenen die in België diensten bezigen van personen verbonden door een arbeidsovereenkomst, wier bezoldiging geheel of hoofdzakelijk bestaat uit door de cliënteel betaalde fooien of dienstpercenten;

art. 270 3° WIB92

art. 228 § 2 8° WIB92

d. degenen die als schuldenaar, bewaarder, mandataris of tussenpersoon vergoedingen voor prestaties in België van buitenlandse podiumkunstenaars of sportbeoefenaars betalen of toekennen of, bij ontstentenis daarvan, de organisator van de vertoningen of van de sportwedstrijden.

Dit geldt zowel voor de commerciële als de niet-commerciële sector<sup>2096</sup>. Door middel van

<sup>2095</sup> J. RENIERS, "Uitbreiding van het toepassingsgebied van de bedrijfsvoorheffing", in *Fiscaal Praktijkboek 1999-2000, directe belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 349. *Contra*: J. LAMBRECHTS en J. VAN LANGENONCK, "Toepassingsgebied van de Belgische bedrijfsvoorheffing uitgebreid", *A.F.T.* 1999, 15.

<sup>2096</sup> Vr. nr. 722 DE VLIEGHERE 24 september 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, 3 november 1993, 7636.



een voorafgaand akkoord kan een inrichter van een sportieve of artistieke manifestatie rechtszekerheid krijgen over de vraag of hij – in de gevallen waarin België verdragsrechtelijk niet gerechtigd is belasting te heffen – terecht mag afzien van de inhouding van de bedrijfsvoorheffing<sup>2097</sup>.

Bibliografie – Bericht van de administratie van de directe belastingen aan de inrichters van vertoningen en sportmanifestaties die een beroep doen op buitenlandse podiumkunstenaars, sportbeoefenaars, enz. m.b.t. de bedrijfsvoorheffing, bijgewerkte versie per 1 januari 2002, als bijlage toegevoegd aan Circ. nr. Ci. R.9.Div/546.156 (AOW 3/2002), 1 februari 2002.

- DEBLAUWE, R., "Artiesten en sportbeoefenaars", in *Fiscaal Praktijkboek 1994 – Internationaal*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1994, 111-136.
- VAN CROMBRUGGE, S., "Bedrijfsvoorheffing bij buitenlandse podium-kunstenaars: wijziging op komst", *Fiskoloog* 1994, afl. 483, 1.
- LEPOUTRE, R., "De 18 % bedrijfsvoorheffing en de inhoudingsplicht van de Belgische organisator", noot bij Rb. Gent 28 maart 2002, *T.F.R.*, afl. 227, 819.
- DE VRIESE, L., "Buitenlandse artiestenvennootschappen: fiscus krijgt opnieuw ongelijk", *Int. Fisc. Act.* 2006, afl. 6, 1.
- VAN DEN BUSSCHE, B. en VAN DYCK, B., "BNI/natuurlijke personen: jaaroverzicht", *Fisc. Act.* 2007, afl. 41, 14.

Met betrekking tot de conformiteit van de Belgische regeling met de dubbelbelastingverdragen:

- Vr. nr. 283 HATRY 18 juli 1997, *Vr. & Antw. Senaat* 1997-98, nr. 1-57, 2897, *Bull. Bel.*, afl. 782, 979.
- Vr. nr. 986 DAEMS 18 juli 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-98, nr. 100, 13642, *Bull. Bel.*, afl. 780, 554.
- Vr. nr. 1442 REYNDERS 9 juli 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-98, nr. 143, 19695, *Bull. Bel.*, afl. 788, 2819.
- NIJS, A., "Buitenlandse artiestenvennootschappen: gaat administratie te ver?", *Fiskoloog (I.)* 1997, afl. 168, 1.
- X, "Bedrijfsvoorheffing inhouden, zelfs tegen verdrag in", *Fisc. Act.* 1998, afl. 15, 4 en afl. 39, 5.
- DESCHRIJVER, D., "Non-resident entertainers and athletes – some critical comments on the notice issued on 25 April 1997 by the Belgian Tax Administration", *Intertax*, 1998, 145.

art. 270 4° WIB92

e. degene die door de leden van een burgerlijke vennootschap of vereniging, die haar fiscaal domicilie in België heeft of in België inkomsten behaalt, wordt aangesteld om hem in belastingzaken te vertegenwoordigen, of, bij gebrek daaraan, elk van de hoofdelijk aansprakelijke vennoten of leden.

Het is daarbij irrelevant of deze vertegenwoordiger een rijksinwoner is of niet<sup>2098</sup>.

art. 270 5° WIB92

f. degenen die verplicht zijn de akten of verklaringen ter registratie aan te bieden, waarbij de overdracht onder bezwarende titel door een aan de belasting van niet-inwoners onderworpen belastingplichtige (met uitzondering van vreemde rechtspersonen zonder winstoogmerk) is vastgesteld van in België gelegen onroerende goederen of zakelijke rechten daarover.

Concreet zal de inhoudingsplicht rusten op de instrumenterende notaris ofwel op de verkrijger, indien de overdracht wordt verricht door middel van een onderhandse akte die door de verkrijger ter registratie aangeboden wordt.

Bibliografie – VERSTAPPEN, J., "De notarissen en de B.V. op onroerende meerwaarden verwezenlijkt door niet-inwoners", *N.F.M.* 1993, 43.

- VAN MELKEBEKE, P., "L'imposition de plus-values réalisées sur des immeubles bâtis et les obligations du notaire en cas de plus-value réalisée par un non-résident", *Rec. gén. enr. not.*

<sup>2097</sup> Circ. nr. Ci.R.9.Div/546.156 (AOIF 3/2002), 1 februari 2002; X, "Bedrijfsvoorheffing. Rulings over artiesten en sportlui", *Fiskoloog* 2002, afl. 838, 2.

<sup>2098</sup> P. HINNEKENS, "Bevrijdende bedrijfsvoorheffing op winsten en baten gerealiseerd door buitenlandse vennoten en leden van een transparante entiteit", *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 117, 9.

1997, nr. 24.740, 429.

art. 270 6° WIB92

g. degenen die als curatoren in faillissementen, vereffenaars van gerechtelijke akkoorden, vereffenaars van vennootschappen of als personen die gelijkaardige functies uitoefenen, schuldvorderingen hebben te honoreren met de hoedanigheid van bezoldigingen van artikel 30 van het WIB92<sup>2099</sup>.

art. 271 WIB92

h. degenen die de andere inkomsten die opgenomen zijn in artikel 87 van het KB/WIB92 (zie randnr. 1659), betalen of toekennen.

### Begrip 'schuldenaar'

**1657****art. 86****KB/WIB92**

Het begrip schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing is in de wet ruim opgevat. Artikel 86 van het KB/WIB92 luidt in dezelfde zin: alle natuurlijke en rechtspersonen, alsmede alle personen die geheel of ten dele, uit welken hoofde ook, de leiding of het beheer van vennootschappen, verenigingen, instellingen of organismen zonder rechtspersoonlijkheid waarnemen, en de in artikel 87 van het KB/WIB92 bedoelde inkomsten toekennen of betalen, worden als schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing aangemerkt.

In de regel zal de 'werkgever' de schuldenaar zijn. Artikel 270, 1° en 3° van het WIB92 wijzen echter eveneens de 'bewaarder, mandataris of tussenpersoon' aan. Deze begrippen dienen beperkend geïnterpreteerd te worden. In de rechtsleer wordt gesteld dat het slechts kan gaan om een 'tussenpersoon' indien deze ten aanzien van de werkgever een eigen beslissingsmacht heeft om de verschuldigde bedrijfsvoorheffing in te houden en te betalen. Het kan bv. om een erkend sociaal secretariaat gaan, ook al is het de werkgever die uiteindelijk tot de betaling van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing gehouden blijft<sup>2100</sup>.

Om praktische redenen wordt het de particulieren die kleermakers, klermaaksters, naaisters, tuiniers of werkvrouwen tewerkstellen, toegestaan geen bedrijfsvoorheffing in te houden op de lonen die zij aan de betrokkenen uitbetalen<sup>2101</sup>.

De belastingplichtige zelf staat, in principe, buiten de kring van de hierboven gedefinieerde schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing, met uitzondering van de in artikel 270, 4° van het WIB92 genoemde "hoofdelijk aansprakelijke vennoten of leden". Hij blijft evenwel tot betaling van de belasting gehouden indien de eigenlijke schuldenaar heeft nagelaten de belasting aan de bron in te houden en te betalen.

art. 442quater WIB92

Volgens de administratie rust de doorstortingsverplichting niet enkel op de vennootschap of de vereniging als zodanig, maar ook op haar bestuurders of zaakvoerders. Bepaalde rechtspraak is het daar, ons inziens terecht<sup>2102</sup>, niet mee eens<sup>2103</sup>. De rechtspraak laat echter niet

<sup>2099</sup> Circ. nr. Ci.RH.882/457.392, 24 januari 1994, *Bull. Bel.*, afl. 736, 613.

<sup>2100</sup> Brussel 5 mei 1977, *Bull. Bel.*, afl. 571, 453.

<sup>2101</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 270/11.

<sup>2102</sup> De tekst van art. 86 KB/WIB92 is duidelijk. De opsomming is exhaustief en omvat *niet* de personen die de leiding of het beheer van vennootschappen, verenigingen, instellingen of lichamen *met rechtspersoonlijkheid* waarnemen.

na dezelfde bestuurders of zaakvoerders toch te veroordelen tot het vergoeden van de schade die uit het niet-doorstorten van de bedrijfsvoorheffing is ontstaan indien de betrokkenen de op hen rustende 'zorgvuldigheidnorm' van artikel 1382 van het BW hebben miskend<sup>2104</sup>. Dat principe is bevestigd door de invoering van artikel 442quater in het WIB92<sup>2105</sup>. In geval van herhaalde niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing wordt een fout in de zin van artikel 1382 van het BW vermoed<sup>2106</sup>.

Recht om bedrijfsvoorheffing in te houden

### 1658

#### art. 272 WIB92

Bovenvermelde schuldenaars hebben niet de plicht om op de belastbare inkomsten de voorheffing in te houden – of zich het bedrag van de voorheffing bij voorbaat te doen overhandigen ingeval de bezoldiging uit fooien bestaat –, maar wel het recht. Een uitzondering bestaat met betrekking tot de schuldenaars van bedrijfsvoorheffing inzake meerwaarden op onroerende goederen die steeds, ondanks een strijdig beding, gehouden zijn de voorheffing op de bedoelde meerwaarden in te houden.

### 1658,50

Dit recht geldt eveneens met betrekking tot de door een werkgever betaalde opzegvergoedingen<sup>2107</sup>. Indien een opzeggingsvergoeding overigens bruto wordt uitgekeerd, zonder inhouding van de bedrijfsvoorheffing, kan de werkgever de niet ingehouden bedragen alsnog verhalen op zijn werknemer<sup>2108</sup>.

Het recht van de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing om af te zien van de inhouding van de bedrijfsvoorheffing, ontslaat hem niet van de hoedanigheid van schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing<sup>2109</sup>.

Indien de werkgever de bedrijfsvoorheffing wel heeft ingehouden, doch heeft nagelaten ze door te storten, mag de belastingplichtige deze bedrijfsvoorheffing verrekenen met de door hem verschuldigde belasting<sup>2110</sup>.

Wanneer een curator bij vergissing twee maal bedrijfsvoorheffing op dezelfde achterstallige bezoldigingen heeft betaald, kan hij als schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing geen ontlasting van ambtswege wegens een overschot van voorheffingen krijgen op grond van artikel 376, § 3 van het WIB92. In tegenstelling tot de ambtshalve ontheffing op grond van artikel 376, § 1 van het WIB92, kan de ontheffing op grond van artikel 376, § 3 enkel door de

<sup>2103</sup> O.m. Antwerpen 6 december 2005, *F.J.F.*, No. 2006/182; Gent 6 februari 2007, *Fiscoloog*, afl. 1082, 10; Kh. Dendermonde 10 maart 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 22, 5, noot I. DE TROYER.

<sup>2104</sup> Rb. Antwerpen 1 oktober 2002, *Fiscoloog*, afl. 863, 4-5; Rb. Turnhout 14 juni 2002, *Fiscoloog*, afl. 852, 7-8; Rb. Antwerpen 24 februari 2003 en Rb. Hasselt 23 april 2003, *T.F.R.* 2003, 924, noot S. DE GEYTER; Rb. Hasselt 3 september 2003, *Fiscoloog*, afl. 910, 11; Kh. Dendermonde 10 maart 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 22, 5, noot I. DE TROYER. Zie ook J. PIETERS, "Bestuurders aansprakelijk voor niet-betaalde bedrijfsvoorheffing?", *Fisc. Act.* 2004, afl. 8, 5-7.

<sup>2105</sup> Art. 14 programmawet 20 juli 2006, *B.S.* 28 juli 2006. Zie T. JANSEN, "Bestuurders toch aansprakelijk voor niet betaalde BV en BTW", *Fisc. Act.* 2006, afl. 23, 1.

<sup>2106</sup> Art. 442quater §2 WIB92.

<sup>2107</sup> Cass. 7 februari 1973, *J.D.F.* 1973, 130.

<sup>2108</sup> Cass. 20 mei 1985, *R.W.* 1985-86, 1245, *Pas.* 1985, 1, 1167.

<sup>2109</sup> Gent 11 december 1997, *Fiscoloog* 1998, afl. 647, 9.

<sup>2110</sup> Vr. nr. 161 VAN DUN, *Vr. & Antw.* Senaat 1975-1976, 7 september 1976, 1867; Vr. nr. 171, VAN GREMBERGEN, *Vr. & Antw.* Kamer 1981-1982, 21 mei 1982, 1626; Vr. nr. 2/746 DE CLIPPELE, *Vr. & Antw.* Senaat 2001-02, 21 maart 2002, 64; Antwerpen 18 april 1989, *F.J.F.*, No. 89/169, Brussel 22 februari 2001, *F.J.F.*, No. 2001/398; *Com. IB.* 1992, nr. 312/42. *Contra:* Antwerpen 12 januari 1982, *A.F.T.* 1982, 150.

genieter van de inkomsten en niet door de schuldenaar ervan worden gevraagd<sup>2111</sup>.

## § 2. INKOMSTEN ONDERWORPEN AAN BEDRIJFSVOORHEFFING

1659  
art. 270 WIB92  
art. 87  
KB/WIB92

Uit een samenlezing van artikel 270 van het WIB92 en artikel 87 van het KB/WIB92 blijkt dat op volgende inkomstenbestanddelen bedrijfsvoorheffing verschuldigd is:

1. bezoldigingen (zie randnrs. 1139 e.v.), daarin begrepen de bezoldigingen die hoofdzakelijk bestaan uit fooien of dienstpercenten. Zowel de door de curator betaalde bezoldigingen die betrekking hebben op de periode vóór het faillissement als deze die betrekking hebben op de activiteiten die na het faillissement verder worden gezet, vallen onder het toepassingsgebied;
 

art. 23 § 1 4° WIB92
2. pensioenen, renten en toelagen (zie randnrs. 1162 e.v.). Ook op pensioenen, renten en toelagen betaald of toegekend in het buitenland dient bedrijfsvoorheffing te worden ingehouden;
 

art. 23 § 1 5° WIB92
3. de prijzen, subsidies, renten of pensioenen als bedoeld in artikel 90, 2° van het WIB92<sup>2112</sup>;
 

art. 90 2° WIB92
4. de onderhoudsuitkeringen die inwoners betalen of toekennen aan niet-inwoners. Het is mogelijk dat deze uitkeringen bij dubbelbelastingverdrag zijn vrijgesteld<sup>2113</sup>.
 

art. 90 3° en 4° WIB92
5. volgende inkomsten die aan niet-inwoners worden betaald of toegekend:
 

art. 90 1° WIB92

  - a. winsten en baten als bedoeld in artikel 90, 1° van het WIB92 (onder meer 'speculatiewinsten'),
  - b. vergoedingen wegens prestaties of diensten van welke aard ook<sup>2114</sup>, zomede royalty's, die door de schuldenaar in België, in het kader van zijn bedrijfsactiviteit of doel, betaald of toegekend worden aan personen waarvoor die inkomsten baten zijn,
 

art. 228 § 2 3°b WIB92
  - c. winsten uit in België gedane verrichtingen van buitenlandse verzekeraars die er gewoonlijk andere dan herverzekeringcontracten inzamelen,
 

art. 228 § 2 8° WIB92
  - d. inkomsten van welke aard ook, uit een in België door een podiumkunstenaar of een sportbeoefenaar persoonlijk en als zodanig verrichte werkzaamheid, zelfs indien de inkomsten niet worden toegekend aan de podiumkunstenaar of aan de sportbeoefenaar zelf, maar aan een andere natuurlijke persoon of rechtspersoon.

<sup>2111</sup> Cass. 9 januari 1986, *A.F.T.* 1986, 107.

<sup>2112</sup> Vr. nr. 1658 DE CLIPPELE 13 november 2001, *Vr. & Antw.* Senaat 2002-2003, nr. 2-62, 3485, *Bull. Bel.*, afl. 842, 2937.

<sup>2113</sup> Vr. nr. 229 DE CLIPPELE 31 mei 1991, *Vr. & Antw.* Senaat 1990-1991, 9 juli 1991, 1678, *Bull. Bel.*, afl. 712, 308.

<sup>2114</sup> Inhoudingsverplichting bij buitenlandse sportbeoefenaars wegens een optreden in België: Rb. Luik 8 mei 2003, *Fiscooloog*, afl. 897, 1.

art. 228 § 2 3° d WIB92

- e. winsten uit werkzaamheden uitgeoefend door een buitenlandse vennootschap in een inrichting waarover een andere buitenlandse vennootschap in België beschikt, of uit de uitoefening door de buitenlandse vennootschap van een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functie in een binnenlandse vennootschap;
6. presentiegelden door in artikel 86 van het KB/WIB92 bedoelde personen betaald of toegekend aan personen in wier hoofde deze gelden baten vormen;
7. auteursrechten en naburige rechten als vermeld in hoofdstuk I en II van de wet van 30 juni 1994 betreffende de auteursrechten en de naburige rechten betaald of toegekend vanaf 1 januari 2004 tot 3 februari 2004<sup>2115</sup>;
8. het geheel van de winst en de baten die worden geacht te zijn toegekend aan niet-inwonende vennoten of leden van burgerlijke vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid;
- art. 228 § 2 3° a en 4° WIB92
9. de meerwaarden die door niet-inwoners (natuurlijke personen of rechtspersonen, met uitzondering van vreemde rechtspersonen zonder winsttoogmerk) worden verwezenlijkt bij de vervreemding van in België gelegen onroerende goederen of bij de vestiging of overdracht ten bezwarende titel van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten, voor zover die meerwaarden worden gerealiseerd in het kader van de beroepswerkzaamheid;
- VERSTAPPEN, J., "De notarissen en de B.V. op onroerende meerwaarden verwezenlijkt door niet-inwoners", *N.F.M.* 1993, 43.
  - VAN MELKEBEKE, P., "L'imposition de plus-values réalisées sur des immeubles bâtis et les obligations du notaire en cas de plus-value réalisée par un non-résident", *Rec. gén. enr. not.* 1997, nr. 24.740, 429.
  - COUTURIER, J.J., "Onroerende meerwaarden verwezenlijkt door niet-inwoners", *A.F.T.* 2004, afl. 8-9, 3 e.v.
10. de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst of van baten, zelfs indien ze op een vorige werkzaamheid betrekking hebben.

### § 3. VRIJSTELLING VAN PLICHT TOT DOORSTORTING

**1659,10**

**art. 275<sup>1</sup> e.v. WIB92**

De laatste jaren is er een tendens om steunmaatregelen te geven aan bepaalde sectoren door in te grijpen op de bedrijfsvoorheffingregels.

Zo worden bepaalde schuldenaren van de bedrijfsvoorheffing ervan vrijgesteld een deel of zelfs de gehele bedrijfsvoorheffing in de Schatkist te storten.

De vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing vormt ondertussen een volwaardig beleidsinstrument inzake de economische en werkgelegenheidspolitiek van de overheid.

De wet op het generatiepact van 23 december 2005<sup>2116</sup> heeft de verschillende regelingen

<sup>2115</sup> Ingevoerd bij KB 15 december 2003, *B.S.* 23 december 2003 en van toepassing op de vanaf 1 januari 2004 betaalde of toegekende inkomsten. De bepaling werd ingetrokken bij KB 23 januari 2004, *B.S.* 4 februari 2004.

<sup>2116</sup> *B.S.* 30 december 2005, ed. 2, 57266.

samen gevoegd in de artikelen 275<sup>1</sup> en volgende van het WIB92.

## 1659,11

### 1. Overwerk

art. 275<sup>1</sup> WIB92

Werkgevers in de privésector genieten een vrijstelling van doorstorting van een deel van de bedrijfsvoorheffing op voorwaarde dat de bedoelde bedrijfsvoorheffing wel volledig op het loon wordt ingehouden. De niet door te storten bedrijfsvoorheffing bedraagt 24,75 % (basis-tarief) van het brutobedrag van de bezoldigingen dat als berekeningsgrondslag heeft ge-diend voor de berekening van de overwerktoeslag.

Voor met ingang vanaf 1 april 2007<sup>2117</sup> betaalde of toegekende bezoldigingen bedraagt het niet door te storten deel van de bedrijfsvoorheffing<sup>2118</sup>:

- 32,19 % voor een gepresteerd uur waarop een wettelijke overwerktoeslag van 20 % van toepassing is<sup>2119</sup>;
- 41,25 % voor een gepresteerd uur waarop een wettelijke overwerktoeslag van 50 of 100 % van toepassing is.

Deze vrijstelling is enkel van toepassing op de eerste 65 uur die een werknemer per jaar als overwerk presteert.

### 2. Koopvaardij-, bagger- en sleepvaartsector

1659,12

art. 275<sup>2</sup> WIB92

De werkgevers in de sectoren van de koopvaardij, bagger- en sleepvaart moeten geen bedrijfsvoorheffing doorstorten aan de Schatkist voor hun werknemers die zijn tewerkgesteld als communautaire zeelieden.

Met communautaire zeelieden worden bedoeld :

- burgers van de Europese Economische Ruimte wanneer het zeelieden betreft die werken aan boord van schepen, met inbegrip van roveerboten, die geregelde passagiersdiensten tussen havens van de Gemeenschap verzorgen;
- in alle andere gevallen alle zeelieden die in een lidstaat onderworpen zijn aan belasting en/of sociale zekerheidsbijdragen.

Wat de sleepvaart- en baggersector betreft, is de vrijstelling enkel en alleen van toepassing op het zeevervoergedeelte van de activiteiten. De vrijstelling geldt slechts wanneer de communautaire zeelieden (i) worden tewerkgesteld aan boord van schepen die in een lidstaat van de Europese Economische ruimte zijn geregistreerd (ii) waarvoor een zeebrief wordt voorgelegd, (iii) en wanneer het betrokken schip minstens de helft van de bedrijfstijd werkzaamheden op zee verrichten.

<sup>2117</sup> KB 3 juni 2007, B.S. 19 juni 2007.

<sup>2118</sup> Bepaling ingevoerd bij programmawet 27 december 2006, B.S. 28 december 2008 en later gewijzigd door wet 17 mei 2007 houdende uitvoering van het interprofessioneel akkoord voor de periode 2007-2008, B.S. 19 juni 2007.

<sup>2119</sup> In de bouwsector bedraagt de overwerktoeslag slechts 20 % i.p.v. 50 % of 100 % (zon- en feestdagen).

Wat de sleepvaartsector betreft, wordt een evenredig deel van de wachttijd in aanmerking genomen als zeevervoer voor de berekening van de 'helft van de bedrijfstijd'.

### 3. Wetenschappelijk onderzoek

1659,13

art. 275<sup>3</sup> WIB92

Bepaalde instellingen en ondernemingen moeten de bedrijfsvoorheffing die zij weliswaar volledig inhouden op de bezoldigingen van hun wetenschappelijke onderzoekers, slechts gedeeltelijk doorstorten aan de schatkist. De gedeeltelijke vrijstelling bedraagt 65 % voor alle categorieën vanaf 1 juli 2008<sup>2120</sup>.

Vóór die datum werd een onderscheid gemaakt tussen verschillende categorieën wetenschappelijke onderzoekers. De gedeeltelijke vrijstelling varieerde tussen 65 en 25 %. De vrijstellingen konden (en kunnen) niet worden gecumuleerd<sup>2121</sup>.

*Genoten een vrijstelling van 50 %*<sup>2122</sup>.

- assistent-onderzoekers van universiteiten en hogescholen<sup>2123</sup>;
- postdoctorale onderzoekers van het Nationaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek<sup>2124</sup>, het Fonds de la Recherche Scientifique en het Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek Vlaanderen.

De Koning beschikt over de mogelijkheid deze vrijstelling te verhogen tot maximaal 75 %.

*Genoten ook vóór 1 juli 2008 al een vrijstelling van 65 %:*

- assistent-onderzoekers of postdoctorale onderzoekers van bij KB erkende wetenschappelijke instellingen;
- onderzoekers, tewerkgesteld in ondernemingen, die aan onderzoeksprojecten werken ter uitvoering van samenwerkingsakkoorden afgesloten met de hoger genoemde universiteiten en hogescholen;
- wetenschappelijk personeel dat als werknemer wordt tewerkgesteld in een 'Young Innovative Company'.
  - Een 'Young Innovative Company' is een kleine vennootschap in de zin van artikel 15, § 1 van het Wetboek van Vennootschappen die onderzoeksprojecten uitvoert en waar de kosten van onderzoek en ontwikkeling minstens 15 % van de totale kosten bedragen. De vennootschap mag niet langer dan 10 jaar bestaan vóór 1 januari van het jaar waarin de vrijstelling van doorstorting wordt verleend en mag bovendien niet zijn opgericht in het kader van een herstructurering, concentratie, een uitbreiding of overname van activiteiten.
- onderzoekers die zijn tewerkgesteld in onderzoeks- en ontwikkelingsprogramma's en die een diploma hebben:
  - van doctor in de toegepaste wetenschappen, in de exacte wetenschappen, in de geneeskunde, in de diergeneeskunde of in de farmaceutische wetenschappen, of van burgerlijk ingenieur;
  - van master (of een gelijkwaardig diploma) in de studiegebieden of combinaties van

<sup>2120</sup> Art. 68-89 programmawet 8 juni 2008, B.S. 16 juni 2008, ed. 2, 30513.

<sup>2121</sup> Art. 275<sup>3</sup> §1 *in fine*, ingevoegd bij art. 30 2<sup>o</sup> programmawet 27 december 2006, B.S. 28 december 2006.

<sup>2122</sup> Art. 95<sup>1</sup> lid 2 KB/WIB92.

<sup>2123</sup> KB 11 maart 2005, B.S. 18 maart 2005.

<sup>2124</sup> Vanaf 17 augustus 2008 "Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek"; wet diverse bepalingen, 24 april 2008, B.S. 7 augustus 2008.

studiegebieden van:

- a) voor de Vlaamse gemeenschap:
- wetenschappen;
  - toegepaste wetenschappen;
  - toegepaste biologische wetenschappen;
  - geneeskunde;
  - diergeneeskunde;
  - farmaceutische wetenschappen;
  - biomedische wetenschappen;
  - industriële wetenschappen, technologie en nautische wetenschappen;
  - biotechniek;
  - architectuur;
  - productontwikkeling;
- b) voor de Franstalige Gemeenschap:
- wetenschappen;
  - ingenieur;
  - landbouwkunde en biologisch ingenieur;
  - geneeskunde;
  - dierengeneeskunde;
  - biomedische en farmaceutische wetenschappen;
  - architectuur en urbanisme;
  - industriële wetenschappen;
  - industriële landbouwwetenschappen.

#### 4. Zeevisserijsector

**1659,14**  
**art. 275<sup>4</sup> WIB92**

Voor bezoldigingen betaald door werkgevers in de zeevisserijsector aan werknemers tewerkgesteld aan boord van schepen die zijn geregistreerd in een lidstaat van de Europese Unie en waarvan een zeebrief kan worden voorgelegd, is een aparte regeling uitgewerkt. De ingehouden bedrijfsvoorheffing wordt vooreerst vergeleken met een fictieve bedrijfsvoorheffing die wordt berekend op basis van de forfaitaire daglonen die als berekeningsgrondslag dienen voor de bijdragen in de sociale zekerheid.

Wanneer de ingehouden bedrijfsvoorheffing lager is dan de fictieve bedrijfsvoorheffing, dient de fictieve bedrijfsvoorheffing te worden doorgestort aan de schatkist. Het meer verschuldigde (werkelijke bedrijfsvoorheffing in vergelijking met de fictieve) kan wel worden afgetrokken als beroepskost.

Wanneer de werkelijk ingehouden bedrijfsvoorheffing hoger is dan de fictieve, dient enkel deze laatste te worden doorgestort aan de schatkist. Het saldo stort de werkgever dan in het 'Zeevissersfonds'<sup>2125</sup>.

---

<sup>2125</sup> Art. 378-379 programmawet I 24 december 2002, B.S. 31 december 2002.



## 5. Nacht- en ploegenarbeid

1659,15  
art. 275<sup>5</sup> WIB92

Ondernemingen waarin ploegenarbeid of nachtarbeid wordt verricht en die een ploegenpremie of een premie voor nachtarbeid<sup>2126</sup> betalen of toekennen, worden vrijgesteld van doorstorting aan de schatkist van de bedrijfsvoorheffing ten belope van 5,63 % van de totale loonmassa, ploegenpremies inbegrepen. Vakantiegeld, eindejaarspremies en achterstallige bezoldigingen worden niet mee opgenomen in de berekeningsbasis.

Voor met ingang vanaf 1 april 2007<sup>2127</sup> betaalde of toegekende bezoldigingen is het niet door te storten deel van de bedrijfsvoorheffing verhoogd van 5,63 tot 10,7 %<sup>2128</sup>.

## 6. Sportbeoefenaars

2129

1659,16  
art. 275<sup>6</sup> WIB92

Voor bezoldigingen betaald of toegekend vanaf 1 januari 2008 aan sportbeoefenaars, kan tot 70 % van de ingehouden bedrijfsvoorheffing worden vrijgesteld van doorstorting aan de Schatkist.

De Koning kan het percentage van de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing verhogen tot maximaal 80 % of het verlagen tot minimaal 60 %.

De Koning heeft nog vóór de inwerkingtreding van de wet het percentage van de vrijstelling verhoogd tot het maximum van 80 %<sup>2130</sup>.

De vrijstelling geldt onverkort voor bezoldigingen betaald aan 'jonge' sportbeoefenaars. Dat zijn spelers die op 1 januari van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd, niet de leeftijd van 26 jaar hebben bereikt.

De vrijstelling van doorstorting wordt eveneens toegekend voor bezoldigingen betaald aan 'oudere sportbeoefenaars', maar dan wel op voorwaarde dat minstens de helft van dit vrijgestelde bedrag wordt besteed aan de opleiding van jonge sportbeoefenaars die minstens 12 zijn en de leeftijd van 23 jaar nog niet hebben bereikt op 1 januari van het jaar dat volgt op het jaar waarin de vrijstelling wordt gevraagd.

Onder bedragen besteed aan de opleiding van jonge sportbeoefenaars wordt begrepen de betaling van lonen aan personen belast met de opleiding, begeleiding of ondersteuning van deze jonge sportbeoefenaars alsook de betaling van lonen aan jonge sportbeoefenaars.

De besteding moet gebeuren uiterlijk op 31 december van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd. Gebeurt dat niet, dan moet het niet bestede bedrag alsnog in de

<sup>2126</sup> Circ. nr. RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005.

<sup>2127</sup> KB 21 december 2006, B.S. 29 december 2006.

<sup>2128</sup> Ingevoerd bij programmawet 27 december 2006, B.S. 28 december 2008 en later gewijzigd door wet van 17 mei 2007 houdende uitvoering van het interprofessioneel akkoord voor de periode 2007-2008, B.S. 19 juni 2007.

<sup>2129</sup> Ingevoegd bij art. wet 4 mei 2007, B.S. 15 mei 2007.

<sup>2130</sup> Art. 95<sup>1</sup> lid 4 KB/WIB92 ingevoegd bij art. 1 KB 20 december 2007, B.S. 31 december 2007.

Schatkist worden gestort, vermeerderd met moratoire interesten.

## 7. Structurele lastenvermindering

2131

**1659,17**

**art. 275<sup>7</sup> WIB92**

Voor bezoldigingen die zijn toegekend of betaald vanaf 1 oktober 2007 door werkgevers in de privésector, geldt een algemene vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing. De niet door te storten bedrijfsvoorheffing bedraagt 0,25 % van het brutobedrag van de bezoldigingen vóór inhouding van de persoonlijke sociale zekerheidsbijdrage.

De structurele lastenverlaging is niet beperkt tot de profitsector, maar van toepassing op de ganse privésector, zowel profit als non-profit<sup>2132</sup>. Het gaat om :

- werkgevers die onder het toepassingsgebied vallen van de wet van 5 december 1968 betreffende de collectieve arbeidsovereenkomsten en de paritaire comités;
- de ondernemingen die erkend zijn voor uitzendarbeid die uitzendkrachten ter beschikking stellen van de in het eerste streepje bedoelde ondernemingen.

## 8. Champignonteelt

**1659,18**

**art. 30 wet 17/05/2007**

Met ingang van een datum van de op het ogenblik van de redactie van dit boek nog nader door de Koning te bepalen datum wordt ook een maatregel ingevoerd ten gunste van de champignonteelt (art. 30 wet 17 mei 2007)<sup>2133</sup>.

De maatregel geldt voor de werkgevers die zich uitsluitend bezighouden met de champignonteelt, die vallen onder het paritair comité voor het tuinbouwbedrijf en die in toepassing van artikel 270, 1° van het WIB92 schuldenaar zijn van bedrijfsvoorheffing.

Het gedeelte van de ingehouden maar niet door te storten bedrijfsvoorheffing bedraagt 6 % van het brutobedrag van de bezoldigingen vóór inhouding van de persoonlijke sociale zekerheidsbijdragen.

Om deze vrijstelling van storting van de bedrijfsvoorheffing te verkrijgen, moet de werkgever, ter gelegenheid van zijn aangifte in de bedrijfsvoorheffing, het bewijs leveren dat de werknemers in hoofde van wie de vrijstelling wordt gevraagd, tijdens de periode waarop die aangifte betrekking heeft, zijn tewerkgesteld in de champignonteelt. De Koning moet de nadere regels voor het leveren van dat bewijs nog bepalen.

2131

Art. 28 wet 17 mei 2007 houdende uitvoering van het interprofessioneel akkoord voor de periode 2007-2008, B.S. 16 juni 2007.

2132

KB 19 december 2007, B.S. 27 december 2007; zie ook *FiscoLoog* 2008, afl. 1099, 4.

2133

B.S. 19 juni 2007. Effectieve inwerkingtreding is naar verluidt onwaarschijnlijk; zie *Fisc. Act.* 2007, afl. 44, 13.

## § 4. BELASTBAAR OGENBLIK

### 1. Algemeen

1660

De bedrijfsvoorheffing is opeisbaar uit hoofde van:

1. het betalen of toekennen van belastbare bezoldigingen<sup>2134</sup>. art. 273 1° WIB92
2. de verwezenlijking door niet-inwoners van meerwaarden op de overdracht onder bezwarende titel van in België gelegen onroerende goederen of zakelijke rechten met betrekking tot die goederen, voor zover die meerwaarden worden gerealiseerd in het kader van de beroepswerkzaamheid. art. 273 2° WIB92

1660,50

Onder 'betaling' moet de materiële uitbetaling van de vergoedingen worden verstaan. 'Toekenning' betekent dat de begunstigde werkelijk over de inkomsten kan beschikken, zonder dat er een werkelijke betaling plaatsvindt<sup>2135</sup>. De inkomsten moeten met andere woorden onmiddellijk kunnen worden geïnd<sup>2136</sup>.

Zo heeft de rechtspraak geoordeeld dat sprake is van 'toekenning' wanneer een beloning met de toestemming van de genietter op een lopende rekening wordt gecrediteerd<sup>2137</sup>, of wanneer een cheque aan de genietter wordt overhandigd<sup>2138</sup>.

De loutere reservering van een bezoldiging op het passief van de balans impliceert anderszits geen terbeschikkingstelling<sup>2139</sup>. Bedrijfsvoorheffing is evenmin verschuldigd op het ogenblik waarop een voorschot of een onzekere bezoldiging wordt gestort waarover nog moet worden beslist door de algemene vergadering<sup>2140</sup>. Ook het indienen van een foutieve verbeterende samenvattende opgave kan bij gebrek aan bewijs van betaling of toekenning van bijkomende bezoldigingen de bijkomende bedrijfsvoorheffing niet verschuldigd maken<sup>2141</sup>.

### 2. In geval van emigratie

1660,75

- Bibliografie
- DAVAIN, J.L., ECTORS, D. en MERLA, C., *Aanvullende pensioenen en internationale mobiliteit: het punt in deze kwestie*, Mechelen, Kluwer, 2006, 121 e.v.
  - HENDRICKX, C. en VANDENDIJK, M., *Aanvullende pensioenen. Een fiscaal-juridische analyse vanuit Belgisch en Europees perspectief*, Larcier, 2008, 298 e.v.
  - PEETERS, B., "Nieuwe fictiebepaling inzake pensioenkapitalen in strijd met dubbelbelastingver-

<sup>2134</sup> De foutieve vermelding van een bedrag aan bedrijfsvoorheffing op de samenvattende opgave is geen oorzaak om de bedrijfsvoorheffing daadwerkelijk verschuldigd te maken: Antwerpen 1 april 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 353.

<sup>2135</sup> Cass. 28 februari 1974, *Journ. prat. dr. fisc. fin.* 1974, 72, *Pas.* 1974, I, 676.

<sup>2136</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 273/2.

<sup>2137</sup> Cass. 9 juni 1959, *Bull. Bel.*, afl. 362, 373; Cass. 17 februari 1970, *Bull. Bel.*, afl. 484, 774.

<sup>2138</sup> Bergen 3 februari 1988, *Bull. Bel.*, afl. 677, 1901, *F.J.F.*, No. 88/206, 394.

<sup>2139</sup> Cass. 20 juni 1986, *A.F.T.* 1987, afl. 3, 85, noot G. GEMIS.

<sup>2140</sup> Antwerpen 13 juni 1983, *F.J.F.*, No. 84/28, 40.

<sup>2141</sup> Antwerpen 1 april 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 353.

- dragen”, *Fiskoloog (I.)*, 1993, afl. 110, 1-4.
- POLSPOEL, T., “De bedrijfsvoorheffing op pensioenen van Belgen in het buitenland is niet altijd verschuldigd”, *Fisc. Act.* 1994, afl. 13, 3.
  - JVD, “Emigratieclausule: geen op de spits gedreven toepassing”, *Fiskoloog* 1998, afl. 652, 1-4.
  - PEETERS, B., “Fictief afkoopmoment voor pensioen: strijdig met de verdragen”, *Fiskoloog (I.)*, 1998, afl. 174, 4-7.
  - PEETERS, B., “Belemmert emigratieclausule het vrij verkeer?”, *Fiskoloog (I.)* 1998, afl. 179, 7-8.
  - MARISCAL, B. en NIESSEN, L., “Transferts de pensions extra-légales: quelques problèmes d’interprétation”, *C.&F.P.* 1999, 79-80.
  - CB, “Emigratieclausule buiten spel gezet door verdragsrecht”, *Fiskoloog (I.)*, 2002, afl. 219, 1-3.
  - LIEVENS, B., “Meer duidelijkheid over pensioenkapitalen door circulaire”, *Expat News* 2005, afl. 4, 8-10.
  - LIEVENS, B., “De never-ending story van artikel 364ter WIB 1992?”, *T.F.R.* 2006, afl. 298, 230.
  - CELIS, G. en GILLEMONT, P., “Emigratieclausule blijft voor de nodige onduidelijkheid zorgen”, *Fisc. Act.* 2006, afl. 7, 7-10.
  - DE TROYER, I., “Belgische behandeling buitenlandse pensioenfondsen: Bachmann bijna begraven”, *Fisc. Act.* 2006, afl. 35, 11.
  - VAN DEN EECKHOUT, R. en DE BUYSER, W., “Definitief einde voor discriminaties Belgische pensioenregeling”, *Fiskoloog* 2006, afl. 1049, 5.
  - ISENBAERT, M., Actualiteiten Hof van Justitie - Directe belastingen, Hof van Justitie 5 juli 2007, zaak C- 522/04, Commissie/België, *T.F.R.* 2007, afl. 327, 747.
  - PATTYN, J., “Hof van Justitie veroordeelt België alsnog voor pensioenwetgeving”, *Fisc. Act.* 2007, afl. 26, 4-7.

## 1661

### art. 34 en 364bis WIB92

Wanneer kapitalen, afkoopwaarden en spaartegoeden van pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen worden betaald of toegekend aan een belastingplichtige die zijn woonplaats of de zetel van zijn fortuin vooraf naar het buitenland heeft overgebracht, wordt de betaling of toekenning geacht daags voor de overbrengst te hebben plaatsgehad.

Met ingang vanaf het aanslagjaar 2007 vindt deze bepaling enkel toepassing in geval de belastingplichtige zijn woonplaats of zetel van fortuin overbrengt naar een Staat gelegen buiten de Europese Economische Ruimte<sup>2142</sup>.

art. 364bis lid 2 WIB92

De wet stelt in dit kader ook elke overdracht van inkomsten uit pensioensparen zoals vermeld in artikel 34, § 2, 3° van het WIB92 gelijk met een toekenning.

Toen deze bepaling nog niet (onder Europese druk) gewijzigd werd, wezen auteurs op de strijdigheid van deze fictiebepaling met de dubbelbelastingverdragen en op de praktische moeilijkheden bij de toepassing ervan. In de situaties waarin deze fictiebepaling nog van toepassing is, blijft de vroegere kritiek van de rechtsleer overeind. De dubbelbelastingverdragen wijzen de heffingsbevoegdheid over pensioenen immers in de regel toe aan de staat waarvan de verkrijger inwoner is. Is dat een vreemde staat die in zijn interne wetgeving de datum van de werkelijke betaling of toekenning in aanmerking neemt, dan ontstaat een probleem van dubbele belasting wanneer de verkrijger vanuit België naar die vreemde staat is geëmigreerd.

Om een dergelijke toestand, die in strijd zou zijn met de geest en het doel van de door België gesloten verdragen, te vermijden, heeft de Belgische Belastingadministratie de toegeving gedaan dat van belastingheffing zal worden afgezien wanneer de volgende vier voorwaarden zijn vervuld:

- de verkrijger van de inkomsten heeft zijn woonplaats in een staat die met België een ver-

<sup>2142</sup> Art. 364bis WIB92 gewijzigd bij art. 354 wet 27 december 2006, *B.S.* 28 december 2006.

- drag heeft gesloten waarin de heffingsbevoegdheid aan de woonplaatsstaat wordt toegewezen;
- de verkrijger heeft er zijn woonplaats op de datum van de daadwerkelijke betaling of toekenning van die inkomsten;
  - de verkrijger is – of wordt – in die staat daadwerkelijk op die inkomsten belast;
  - die belasting is een (inkomsten)belasting die uitdrukkelijk beoogd is in het met die staat gesloten verdrag<sup>2143</sup>.

Het hof van beroep te Brussel<sup>2144</sup> heeft, tegen de visie van de administratie in, beslist dat het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag geen internrechtelijke fictie toelaat. Het hof weigert *in casu* de emigratieclausule toe te passen, ook al had de woonstaat zijn heffingsbevoegdheid over het extralegale pensioen niet effectief uitgeoefend en dus het pensioen niet belast. Het Hof van Cassatie heeft deze uitspraak in zijn arrest van 5 december 2003 bevestigd<sup>2145</sup>. In zijn circulaire van 9 februari 2005 legt de fiscus zich definitief neer bij de hiervoor genoemde cassatierechtspraak<sup>2146</sup>.

In deze is ook de rechterlijke uitspraak relevant volgens dewelke de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg in kortgeding de administratie kan bevelen om een beslissing tot terugbetaling van de bedrijfsvoorheffing te nemen, wanneer bedrijfsvoorheffing is ingehouden op de betaling van een extralegaal pensioenkapitaal nadat de genietter ervan geëmigreerd was naar Frankrijk, waar hij op het kapitaal belast zou worden<sup>2147</sup>.

Voormelde fictiebepaling is niet van toepassing op buitenlandse kaderleden<sup>2148</sup>, en evenmin indien de inkomsten niet worden uitgekeerd onder de vorm van een kapitaal, maar wel onder de vorm van renten of periodieke pensioenen<sup>2149</sup>.

### 3. Overdracht

1662

art. 364ter lid 1 WIB92

Wordt niet aangemerkt als een betaling of een toekenning, de overdracht in het voordeel van de begunstigde of zijn rechtverkrijgenden, van kapitalen of afkoopwaarden van aanvullende pensioenen, door de voorzorgsinstelling of de verzekeringsonderneming waarbij ze zijn gevormd, naar een soortgelijke pensioentoezegging of pensioenovereenkomst. Het is irrelevant of deze overdracht op verzoek van de begunstigde geschiedt. Dergelijke overdracht doet evenwel geen afbreuk aan het recht van belastingheffing bij de latere betaling of toekenning door de instellingen of ondernemingen aan de begunstigde.

Deze vrijstelling geldt, in tegenstelling tot vroeger, ook voor overdrachten binnen eenzelfde voorzorgsinstelling of verzekeringsonderneming.

Achterliggende reden van deze vrijstelling is dat deze overdracht van reserves geen onmiddellijke uitbetaling van de inkomsten aan de begunstigde inhoudt. De begunstigde kan im-

<sup>2143</sup> Circ. nr. Ci.RH.852/453.325, 18 februari 1998, *Bull. Bel.*, afl. 781, 679.

<sup>2144</sup> Brussel 15 februari 2002, *F.J.F.*, No. 2002/109 en besproken door R. DEBLAUWE en I. LIPS, "Fiscus op het matje geroepen voor lot extralegale pensioenen na emigratie", *De Standaard* 11 april 2002; Brussel 1 oktober 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 875, 12.

<sup>2145</sup> Cass. 5 december 2003, [www.cass.be](http://www.cass.be), *Fisc. Act.* 2004, afl. 2, 1.

<sup>2146</sup> Circ. nr. AFZ/2004/0053 (AFZ 5/2004), 16 januari 2004.

<sup>2147</sup> Rb. Brussel 1 december 1998, *Fiscoloog* 1999, afl. 692, 1.

<sup>2148</sup> Vr. nr. 1276 KUBLA 4 november 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1994-1995, 14887, *Bull. Bel.*, afl. 749, 1308.

<sup>2149</sup> Circ. nr. Ci.RH.852/453.325, 18 februari 1998, *Bull. Bel.*, afl. 781, 679.

mers op het moment van de overdracht niet beschikken over de sommen en er is dus geen betaling of toekenning van belastbare bezoldigingen zoals bepaald in artikel 273 van het WIB92.

art. 364ter lid 2 WIB92

Wanneer kapitalen of afkoopwaarden (die gevormd zijn door in art. 52 7°bis, of in art. 145<sup>1</sup> 1° WIB92 vermelde persoonlijke bijdragen, door werkgeversbijdragen of door bijdragen van de onderneming), door de verzekeringsonderneming, de verzorgingsinstelling of de instelling voor bedrijfspensioenvoorzieningen waarbij ze zijn gevestigd, ten bate van de begunstigde of van zijn rechtverkrijgenden worden overgedragen naar een soortgelijke pensioentoezegging of pensioenovereenkomst, wordt deze verrichting niet als een betaling of toekenning aangemerkt, zelfs als die overdracht op verzoek van de begunstigde geschiedt, onverminderd het recht van belastingheffing bij de latere betaling of toekenning door de instellingen of ondernemingen aan de begunstigde<sup>2150</sup>.

Er geldt m.a.w. een vrijstelling op het moment van deze overdracht, die echter niet van toepassing is bij overdracht van het kapitaal of de afkoopwaarde naar een buiten de Europese Economische Ruimte gevestigde verzorgingsinstelling, verzekeringsonderneming of instelling voor bedrijfspensioenvoorzieningen<sup>2151</sup>.

Deze (eveneens onder Europese druk aangepaste) bepaling is van toepassing vanaf aanslagjaar 2007.

Ook in deze context oordeelde de rechtspraak dat de vroegere wetgeving strijdig was met het Europese recht. Ook het standpunt van de minister van Financiën inzake het tweede lid van artikel 364ter van het WIB92, waarin hij stelde dat tevens de overdracht tussen buitenlandse pensioenfondsen of verzekeringsondernemingen onder het toepassingsgebied valt, oogste kritiek<sup>21522153</sup>.

In een vonnis van 20 oktober 2005 acht de rechtbank van eerste aanleg te Bergen<sup>2154</sup> het tweede lid van artikel 364ter van het WIB92 strijdig met artikel 59 van het Verdrag van Rome, d.i. het vrij verkeer van diensten binnen de Europese Unie. De rechtbank oordeelt tevens dat aangezien het tweede lid niet kan worden toegepast, men terugvalt op de algemene regel van het eerste lid. Aldus zou volgens deze rechtspraak zowel de overdracht naar een buitenlandse instelling als tussen twee buitenlandse instellingen vrijgesteld zijn van belasting.

Het vonnis van de rechtbank te Bergen is gebaseerd op het feit dat artikel 364ter, lid 2 van het WIB92 strijdig is met het Europees recht. De rechtbank verwijst daarvoor naar de "Mededeling inzake opheffing van fiscale barrières inzake grensoverschrijdende bedrijfspensioenregelingen", waarin de Europese Commissie België met de vinger wijst<sup>2155</sup>.

Zoals hoger gemeld is intussen de wetgeving aangepast zodat de Europese bezwaren vervallen zijn.

<sup>2150</sup> Voor een bespreking: zie Circ. 24 februari 1994, *Bull. Bel.*, afl. 737, 819 en 18 augustus 1994, *Bull. Bel.*, afl. 742, 2626.

<sup>2151</sup> Art. 364bis en 364ter WIB92 gewijzigd bij art. 354 en 355 wet 27 december 2006, *B.S.* 28 december 2006.

<sup>2152</sup> Vr. nr. 152 DUPRÉ 15 november 1995, *Bull. Bel.*, afl. 761, 1143.

<sup>2153</sup> *Fisc. Koer.* 1996, 303; T. POLSPOEL, "Belasting bij overdracht van pensioenen in het buitenland", *Fiskoloog (I.)* 1996, afl. 150, 2.

<sup>2154</sup> Rb. Bergen 20 oktober 2005, noot B. LIEVENS, *T.F.R.* 2006, 228-232.

<sup>2155</sup> Commissie van de Europese Gemeenschappen, "Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité", Brussel 19 april 2001, Com (2001) 214.

## § 5. BEREKENING VAN DE VERSCHULDIGDE BEDRIJFSVOORHEFFING

1663

art. 88

KB/WIB92

De bedrijfsvoorheffing wordt forfaitair berekend overeenkomstig de regels en schalen opgenomen in de bijlage III van het KB/WIB92<sup>2156</sup>.

Bijlage III KB/WIB92

Die bijlage bevat de verschillende barema's voor de bezoldigingen uitgekeerd per maand, of anderszins. Er dient opgemerkt te worden dat deze barema's van toepassing zijn op de brutobedragen en niet verward mogen worden met het basisbarema dat voorkomt in nr. 1352.

De administratie heeft bovendien een 'sleutelformule' opgesteld die doorgaans van toepassing is in de gevallen waarin de bezoldigingen of pensioenen periodiek worden betaald<sup>2157</sup>.

Sinds het inkomstenjaar 2006 kunnen werknemers en bedrijfsleiders die hun beroepskosten niet bewijzen, een "aanvullende vermindering van de bedrijfsvoorheffing voor beroepskosten" genieten, de zogenaamde jobkorting. In 2008 is, zoals in vorige jaren, de jobkorting voor het volledige jaar in één keer doorberekend in de bedrijfsvoorheffing van mei<sup>2158</sup>.

Werknemers en bedrijfsleiders woonachtig in het Vlaams gewest<sup>2159</sup> kunnen een bijkomende forfaitaire vermindering van de bedrijfsvoorheffing genieten. De Vlaamse overheid kent sinds enkele jaren de Vlaamse werknemers en bedrijfsleiders een bijkomende korting toe in de personenbelasting<sup>2160</sup>. Deze korting wordt verrekend via de bedrijfsvoorheffing.

De korting is licht verhoogd vanaf aanslagjaar 2009<sup>2161</sup>. Vanaf augustus 2008 wordt ook de verhoogde korting doorerekend via de bedrijfsvoorheffing<sup>2162</sup>.

Wanneer beide echtgenoten beroepsinkomsten verkrijgen, moeten zij met ingang van 1 juli 2004 zelf kiezen wie van hen aanspraak zal maken op de vermindering voor de gezinslasten. De vermindering voor gehandicapte echtgenoot blijft aan de betrokkene zelf toegekend<sup>2163</sup>. De keuze van de echtgenoten moet worden uitgedrukt door middel van een attest dat door beide echtgenoten volledig is ingevuld, ondertekend en gedagtekend. Het attest moet worden bezorgd aan de werkgever van de echtgenoot die voor de toekenning van de vermindering voor gezinslasten heeft geopteerd. De andere echtgenoot deelt deze beslissing mee aan zijn of haar werkgever<sup>2164</sup>.

Er kan voor de berekening van de bedrijfsvoorheffing enkel rekening worden gehouden met de beroepsinkomsten en niet met de strikt persoonlijke uitgaven en kosten zoals bv. onderhoudsuitkeringen<sup>2165</sup>. In antwoord op een prejudiciële vraag, stelt het Arbitragehof (nu

<sup>2156</sup> KB 7 december 2007, *B.S.* 17 december 2007 van toepassing op de vanaf 1 januari 2008 betaalde of toegekende inkomsten.

<sup>2157</sup> "Sleutelformule voor het berekenen van de bedrijfsvoorheffing (BV) verschuldigd op bezoldigingen en op in art. 146, 1° en 2°bis, WIB92 vermelde pensioenen of brugpensioenen, betaald vanaf 1 januari 2008", *Circ. nr. AFZ/2007-0564-1*, 30 november 2007.

<sup>2158</sup> KB 8 april 2008, *B.S.* 15 april 2008, 19929.

<sup>2159</sup> Met name personen die op 1 januari van het inkomstenjaar woonachtig zijn in het Vlaams gewest.

<sup>2160</sup> Vlaams decreet van 30 juni 2006, *B.S.* 26 september 2006.

<sup>2161</sup> Art. 8, 9 en 17 Vlaams programmadecreet 23 mei 2008, *B.S.* 13 juni 2008.

<sup>2162</sup> KB 16 juli 2008, *B.S.* 23 juli 2008.

<sup>2163</sup> Art. 1 KB 9 januari 2003, *B.S.* 5 februari 2003.

<sup>2164</sup> Beslissing van 7 april 2003, *Bull. Bel.*, 2003, afl. 837, 1376-1377.

<sup>2165</sup> *Vr. nr. 1282 TAVERNIER* 16 maart 1998, *Vr. & Antw. Kamer 1997-1998*, nr. 127, 17608, *Bull. Bel.*, afl. 785, 1975.

Grondwettelijk Hof) dat deze verschillende behandeling niet discriminerend is<sup>2166</sup>.

Bij de berekening van de bedrijfsvoorheffing kunnen werkgevers wel rekening houden met de regels inzake de vrijstelling van de werkgeverstussenkomst in de kosten van het woon-werkverkeer, op voorwaarde dat de werknemer schriftelijk bevestigt dat hij bij zijn aangifte alleen aanspraak zal kunnen maken op het wettelijk kostenforfait<sup>2167</sup>.

De bedrijfsvoorheffing ingehouden bij gezinnen met slechts één beroepsinkomen of waarvan het tweede beroepsinkomen lager ligt dan de huwelijkscoëfficiënt zal, ingevolge de berekeningswijze, hoger uitvallen dan de werkelijk verschuldigde personenbelasting<sup>2168</sup>. Volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) is er hier evenwel geen sprake van een discriminatie van het ééninkomensgezin<sup>2169</sup>.

Zie ook de circulaire van 24 december 1993<sup>2170</sup> voor de berekeningswijze van de bedrijfsvoorheffing die verschuldigd is op het gedeelte van de huurprijzen en de huurvoordelen dat als bezoldigingen van bedrijfsleiders moet worden aangemerkt<sup>2171</sup>.

Op het loon van een jobstudent dient geen bedrijfsvoorheffing te worden ingehouden op voorwaarde dat op zijn loon ook geen sociale zekerheidsbijdragen ingehouden worden en dat hij tijdens de periode van juli tot september hoogstens 23 werkdagen werkt<sup>2172</sup>. Er is onder dezelfde voorwaarden ook geen bedrijfsvoorheffing verschuldigd voor maximaal 23 werkdagen gepresteerd tijdens de rest van het jaar<sup>2173</sup>. In het totaal mag een jobstudent aldus 46 werkdagen (vakantiedagen en weekends tellen niet mee) werken vooraleer er bedrijfsvoorheffing moet worden ingehouden op zijn inkomen.

Richtlijnen inzake bedrijfsvoorheffing voor met fooien bezoldigde werknemers staan in de circulaire van 4 maart 1993<sup>2174</sup>.

Voor niet-inwoners die niet gedurende het volledige belastbare tijdperk een tehuis in België hebben behouden, maar die in de belasting van niet-inwoners (BNI) belastbare netto-inkomsten hebben behaald die minstens 75 % bedragen van hun totale binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, geldt in de BNI een gelijkstelling met niet-inwoners 'met tehuis' (persoonsgebonden voordelen kunnen genoten worden). Voor inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2004, geldt die gelijkstelling ook op het vlak van de bedrijfsvoorheffing<sup>2175</sup>.

De bevrijdende bedrijfsvoorheffing van 18 % die moet worden ingehouden op de vergoeding

<sup>2166</sup> Arbitragehof 15 oktober 2002, nr. 146/2002, B.S. 10 februari 2003.

<sup>2167</sup> Circ. nr. Ci.RH.241/550.265 (AOW 20/2002), 18 juli 2002.

<sup>2168</sup> Vr. nr. 1036 REYNDERS 17 september 1997, Vr. & Antw. Kamer 1996-97, nr. 109, 14771.

<sup>2169</sup> Arbitragehof 6 mei 1993, B.S. 29 mei 1993, 13148 en 21 oktober 1993, B.S. 10 november 1993; Vr. nr. 1036 REYNDERS 17 september 1997, Vr. & Antw. Kamer 1997-98, nr. 109, 14771, Bull. Bel., afl. 784, 1584 i.v.m. bedrijfsvoorheffing op pensioenen bij toepassing huwelijksquotiënt; zie ook Vr. nr. 1089 DAEMS 15 oktober 1997, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 117, 16068, Bull. Bel., afl. 782, 1056 en Vr. nr. 1091 DIDDEN 16 oktober 1997, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 114, 15588, Bull. Bel., afl. 782, 1059 met verwijzing naar eerdere parlementaire vragen i.v.m. de toepassing van de schalen.

<sup>2170</sup> Bull. Bel. 1994, afl. 735, 325.

<sup>2171</sup> Zie X, "Hoe de bedrijfsvoorheffing berekenen op het tot beroepsinkomen geherkwalificeerd huurinkomen", Fiskoloog 1994, afl. 455, 7; Vr. & Antw. Kamer 1993-94, 12906.

<sup>2172</sup> KB 10 januari 1997, B.S. 11 februari 1997 en KB 11 juli 2003, B.S. 12 augustus 2003, zie K. VAN DUYSSE, "Over de pientere jobstudent, zijn werkgever en de waakzame staat", Fiscale Kroniek De Standaard, 7 augustus 2003; "Jobstudenten: geen BV tot 23 werkdagen i.p.v. één maand", Fisc. Act. 2003, afl. 27, 8.

<sup>2173</sup> KB 12 juli 2005, B.S. 22 juli 2005, 32956.

<sup>2174</sup> Circ. nr. Ci.RH.244/446.194, 4 maart 1993, Bull. Bel., afl. 726, 805.

<sup>2175</sup> KB 15 december 2003, B.S. 23 december 2003, ed. 2.



van buitenlandse artiesten en sportbeoefenaars, kan in sommige gevallen worden berekend op een grondslag verminderd met reiskosten, logementkosten en kosten voor voeding en kleine uitgaven<sup>2176</sup>. Men kan zich de vraag stellen of de weigering in hoofde van niet-ingezetenen van de aftrek van de beroepskosten die rechtstreeks verband houden met hun in België uitgeoefende activiteit, een discriminatie inhoudt ten opzichte van Belgisch rijkswoners<sup>2177</sup>. België is in oktober 2006 door de Europese Commissie in gebreke gesteld. De Commissie is van oordeel dat niet-inwonende podiumkunstenaars en sportbeoefenaars ook steeds de mogelijkheid moeten hebben om hun werkelijke beroepskosten te bewijzen. De minister van Financiën heeft bevestigd dat de Belgische wetgeving op dit punt in overeenstemming zal worden gebracht met de Europese wetgeving<sup>2178</sup>.

Noteren wij wel dat de bevrijdende bedrijfsvoorheffing van 18 % in de nieuwe regeling die van toepassing is sinds 1 januari 2008<sup>2179</sup>, niet langer van toepassing is voor 'sportbeoefenaars/niet inwoners wanneer zij in België tijdens het belastbaar tijdperk persoonlijke beroepsinkomsten als sportbeoefenaar verkrijgen gedurende een periode van meer dan 30 dagen te berekenen per schuldenaar van de inkomsten'.

Zij worden belast volgens onderstaande regels:

- a) sportbeoefenaars/niet-inwoners gelijkgesteld met inwoners (zie hierboven voor het begrip 'gelijkgesteld met inwoners') : de bedrijfsvoorheffing wordt op dezelfde wijze vastgesteld als voor inwoners, zijnde inclusief de nieuwe regeling voor 'jonge' en 'oudere' sportbeoefenaar;
- b) andere sportbeoefenaars/niet-inwoners: de bedrijfsvoorheffing wordt berekend zoals voor de andere niet inwoners die niet met inwoners kunnen worden gelijkgesteld.

Voor deze categorie is een bijzondere regeling uitgewerkt. Er wordt gerefereerd naar de nieuwe regeling voor 'jonge' of 'oudere' sportbeoefenaars. De bedrijfsvoorheffing wordt op dezelfde wijze vastgesteld als voor sportbeoefenaars/inwoners die de gunstregeling genieten (zie hoger).

Er zijn voor de jonge sporters echter twee verschillen : (i) voor het gedeelte van het loon dat meer bedraagt dan 1 356 EUR wordt de bedrijfsvoorheffing berekend volgens schaal III van het KB/WIB 92, die van toepassing is op niet-inwoners die niet gedurende het volledige belastbare tijdperk een tehuis in België hebben gehad. Verder worden ook geen verminderingen toegestaan.

Voor de anderen (oudere sporters, scheidsrechters, opleiders, trainers en begeleiders) wordt de regeling toegepast zoals ze geldt voor wie in aanmerking komt van de nieuwe gunstregeling zoals ze wordt toegepast voor inwoners: de bedrijfsvoorheffing wordt vastgesteld aan een vast tarief en zonder vermindering op 33,31 %.

<sup>2176</sup> Circ. nr. Ci.RH.244/536.588, 16 oktober 2001; K. VAN DUYSSE en A. VAN DE VIJVER, "Fiscale zon boven de festivalweide en theaterpodia", *De Standaard*, 9 augustus 2002.

<sup>2177</sup> HvJ 12 juni 2003, zaak C-234/01, zoals besproken door P. HINNEKENS, "Gerritse-arrest: belang overstijgt artiesten en sportbeoefenaars", *Fiscoloog* 2003, afl. 239, 4; K. ROELANDS., "Buitenlandse artiesten: Duitse wetgeving in strijd met het Europees recht", *T.F.R.* 2003, afl. 251, 1044; D. MOLENAAR en H. GRAMS, "The taxation of artists and sportsmen after the Arnoud Gerritse Decision", *E.T.* 2003, afl. 10, 381; X, "Buitenlandse artiesten en sporters: arrest Hof van Justitie heeft ook gevolgen voor België", *Fisc. Act.* 2003, afl. 25, 3.

<sup>2178</sup> Vr. nr. 200 L. VAN BIESEN 13 maart 2008, *Vr. & Antw.* Kamer 2007-08, nr. 14, 2480.

<sup>2179</sup> Wet 4 mei 2007, *B.S.* 15 mei 2007 en KB 18 maart 2008, *B.S.* 25 maart 2008

Voor sportbeoefenaars/inwoners gelden volgende regels :

a) *Jonge sportbeoefenaars (inkomsten 2008)*

- de bedrijfsvoorheffing is gelijk aan 16,66 % (zonder verminderingen) als het maandelijks inkomen maximaal 1 356 EUR bedraagt;
- in geval het maandelijks inkomen hoger is :
  - op de eerste schijf van 1 356 EUR is een bedrijfsvoorheffing van 225,90 EUR van toepassing; en
  - het hogere gedeelte van het maandelijks inkomen (afgerond op het lagere veelvoud van 15 EUR) wordt onderworpen aan de gewone schalen van de bedrijfsvoorheffing (met eventuele verminderingen).

b) *Oudere sportbeoefenaars en scheidsrechters, ...*

De bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen die in aanmerking komen voor afzonderlijke belasting wordt eenvormig vastgesteld op 33,31 % (zonder vermindering).

Voor de regeling inzake sporters (inwoners en niet-inwoners) kan verwezen worden naar de richtlijnen inzake berekening van de bedrijfsvoorheffing<sup>2180</sup>.

Voor de berekening van de aan de bron verschuldigde bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen van buitenlandse kaderleden mogen de werkgevers, volgens de administratieve richtlijnen, onder hun eigen verantwoordelijkheid rekening houden met de omstandigheden die eigen zijn aan de toepassing van het bijzondere aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden. Overeenkomstig dit bijzonder aanslagstelsel zijn buitenlandse kaderleden niet belastbaar op de hen terugbetaalde kosten die eigen zijn aan de werkgever, noch op het gedeelte van hun inkomsten dat betrekking heeft op in het buitenland geleverde prestaties<sup>2181</sup>.

Het hof van beroep te Antwerpen oordeelde evenwel in een arrest van 7 oktober 1997 dat voor een buitenlands kaderlid aan wie het statuut is toegekend, de bedrijfsvoorheffing berekend dient te worden op het totale bedrag van de toegekende brutobezoldigingen (eventueel verminderd met de verplichte buitenlandse sociale zekerheidsbijdragen)<sup>2182</sup>.

art. 4  
Bijlage III  
KB/WIB92

De op elk wettelijk of reglementair pensioen in te houden bedrijfsvoorheffing wordt vastgesteld op basis van het totale bedrag van de pensioenen en aanvullende voordelen die in het kader van de bijzondere solidariteitsbijdrage aan het RIZIV zijn medegedeeld. Aanvullende pensioenen worden meegerekend om de hoogte van de bedrijfsvoorheffing te bepalen die verschuldigd is op de wettelijke en reglementaire pensioenen, doch de bedrijfsvoorheffing op de aanvullende pensioenen zelf wordt niet op een gecumuleerde basis berekend.

De vergoedingen die in het kader of naar aanleiding van een brugpensioenregeling zijn betaald of toegekend, zijn slechts van bedrijfsvoorheffing vrijgesteld wanneer zij in hun geheel een zeker maximum niet te boven gaan. Van zodra dit maximum wordt overschreden, is be-

<sup>2180</sup> KB 7 december 2007, *B.S.* 17 december 2007, van toepassing op vanaf 1 januari 2008 betaalde of toegekende inkomsten.

<sup>2181</sup> Circ. nr. Ci.RH.624/325.294, 8 augustus 1983, *Bull. Bel.* 1983, afl. 620, 2063.

<sup>2182</sup> Antwerpen 7 oktober 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 622, *Expat News* 1998, afl. 1, 4.

drijfsvoorheffing verschuldigd op het hele brugpensioen<sup>2183</sup>.

Als een ziekenfonds voorlopig een uitkering betaalt die eigenlijk verschuldigd is door een andere instantie, moet die laatste de vergoeding rechtstreeks betalen aan het ziekenfonds zonder inhouding van bedrijfsvoorheffing<sup>2184</sup>.

Bij de berekening van de bedrijfsvoorheffing mag in hoofde van buitenlandse vennootschappen geen rekening worden gehouden met de overgedragen verliezen<sup>2185</sup>. Deze maatregel houdt, volgens de minister, geen discriminatie in die verboden is door de door België getekende dubbelbelastingverdragen<sup>2186</sup>.

Bij de berekening van de bedrijfsvoorheffing wordt tevens geen rekening gehouden met verschuldigde onderhoudsuitkeringen<sup>2187</sup>. Bedoeling is onder meer om te vermijden dat de genietter van de inkomsten bepaalde persoonsgebonden gegevens aan de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing kenbaar zou moeten maken<sup>2188</sup>. Naar aanleiding van een prejudiciële vraag heeft het Grondwettelijk Hof zich gebogen over het mogelijk discriminerend karakter van het aftrekverbod. Volgens het Hof is er geen sprake van discriminatie, niet tegenover personen die zich in natura kwijten van hun onderhoudsplicht, noch tegenover de zelfstandige die voor de bepaling van de voorafbetalingen rekening kan houden met de verschuldigde onderhoudsuitkeringen<sup>2189</sup>. Zo bevestigt het Hof zijn eerdere rechtspraak ter zake<sup>2190</sup>.

## § 6. EISBAARHEID VAN DE BEDRIJFSVOORHEFFING

**1663,50**

**art. 412 lid 2 WIB92**

In principe is de bedrijfsvoorheffing betaalbaar binnen 15 dagen na het verstrijken van de maand waarin de inkomsten zijn betaald of toegekend. In tegenstelling tot de aangiftetermijn inzake de personenbelasting kan hier geen verlenging door de administratie worden toegestaan.

art. 412 lid 3 en 5 WIB92

De belangrijkste uitzonderingen op deze regel zijn de volgende:

1. Onder bepaalde voorwaarden geldt een 'kwartaalstelsel': de bedrijfsvoorheffing is betaalbaar per trimester, indien de bedrijfsvoorheffing op de inkomsten van het vorige jaar minder dan 25 000 EUR (geïndexeerd 31 090 EUR voor aj. 2009) bedroeg<sup>2191</sup>. Dit stelsel is verplichtend<sup>2192</sup>.

De betaling dient te geschieden binnen 15 dagen na het verstrijken van ieder trimester waarin de inkomsten zijn betaald of toegekend. Evenwel is voor de inkomsten van het

<sup>2183</sup> Vr. nr. 805 GOUTRY 1 december 1993, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, 3 januari 1994, 8554; KB 15 december 2005, B.S. 28 december 2005, van toepassing op de vanaf 1 januari 2006 betaalde of toegekende inkomsten.

<sup>2184</sup> Bericht B.S. 14 mei 2003.

<sup>2185</sup> Vr. nr. 1150 HATRY 18 juni 1998, Vr. & Antw. Senaat 1997-1998, nr. 1-84, 4460.

<sup>2186</sup> Vr. nr. 832 DAEMS, 27 maart 1997, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, nr. 91, 12496, Bull. Bel., afl. 776, 2520, Fiskoloog (I.), afl. 164, 6.

<sup>2187</sup> Het Arbitragehof stelt vast dat deze verschillende behandeling niet discriminerend is: Arbitragehof 15 oktober 2002, nr. 146/2002.

<sup>2188</sup> Vr. nr. 3-1015 NYSENS 2 juli 2004, Vr. & Antw. Senaat 2003-2004, nr. 3-23, 1407.

<sup>2189</sup> GwH 28 februari 2008, nr. 34/2008.

<sup>2190</sup> Arbitragehof 15 oktober 2002, nr. 146/2002, B.S. 10 februari 2003.

<sup>2191</sup> Circ. nr. Ci.IR/II-2/38.161, 10 januari 2003.

<sup>2192</sup> Vr. nr. 266 DE CLIPPELE 14 oktober 1992, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, 14 december 1992, 2930, Bull. Bel., afl. 725, 624, Fiskoloog 1993, afl. 409, 3.

vierde trimester uiterlijk op 15 december een voorschot betaalbaar dat gelijk is aan de werkelijk verschuldigde bedrijfsvoorheffing op de inkomsten van de maanden oktober en november van het lopende jaar<sup>2193</sup>.

Nieuwe schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing mogen gedurende het eerste kalenderjaar, ongeacht het bedrag van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing, de bedrijfsvoorheffing per kwartaal aangeven en betalen. In het daaropvolgende jaar mogen zij dit stelsel verder zetten, indien de bedrijfsvoorheffing van het eerste kalenderjaar minder dan 25 000 EUR (vóór indexatie) bedraagt. Nieuwe schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing die pas vanaf het derde trimester bedrijfsvoorheffing verschuldigd zijn, moeten voor het eerste kalenderjaar geen voorschot op de bedrijfsvoorheffing van het vierde trimester betalen<sup>2194</sup>.

art. 412 lid 4 WIB92

2. De bedrijfsvoorheffing is voor de inkomsten die betaald of toegekend zijn gedurende de eerste 15 dagen van december, uiterlijk betaalbaar op 24 december, indien de schuldenaar van de inkomsten voor het vorige jaar meer dan 2 500 000 EUR bedrijfsvoorheffing verschuldigd was. Deze verplichting geldt ook voor de bedrijfsvoorheffing die wordt gestort door de sociale secretariaten waarbij de werkgever is aangesloten<sup>2195</sup>.

art. 228 § 2

3° a en 4° en art. 412bis WIB92

3. De bedrijfsvoorheffing verschuldigd op de meerwaarden die begrepen zijn in de inkomsten die niet-inwoners behalen op in België gelegen onroerende goederen, overeenkomstig artikel 228, § 2, 3, a van het WIB92, of die begrepen zijn in baten van een in België uitgeoefende werkzaamheid, overeenkomstig artikel 228, § 2, 4° van het WIB92, is betaalbaar bij de registratie van de akten of verklaringen van overdracht onder bezwarende titel of vestiging van zakelijke rechten op die onroerende goederen<sup>2196</sup>.
4. In een circulaire van 23 december 1992<sup>2197</sup>, zoals gewijzigd bij circulaire van 24 maart 1993<sup>2198</sup>, heeft de administratie een afwijkende regeling uitgewerkt voor de erkende sociale secretariaten met betrekking tot de bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen verschuldigd door hun leden.

De regeling bestaat erin dat de bedrijfsvoorheffing dient te worden betaald door het sociaal secretariaat op de voorlaatste dag van de maand volgend, hetzij op de maand waarin de inkomsten werden betaald of toegekend, hetzij op de laatste dag van het kwartaal waarin die inkomsten zijn betaald of toegekend in geval van trimestriële betaling. Uiterlijk op 24 december is een voorschot te betalen, waarvan het bedrag dient bepaald overeenkomstig de regelingen aangehaald onder 1° en 2°.

5. Tevens bestaat een administratieve tolerantie ten aanzien van de betaling van bedrijfsvoorheffing op de winst of de baten van burgerlijke vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid (bv. *partnerships*). De minister van Financiën heeft gesteld dat geen sancties worden opgelegd indien vóór de vijftiende van de vervalmaand een provisie op de verschuldigde bedrijfsvoorheffing wordt aangegeven en gestort en indien de gestorte provisie ongeveer overeenstemt met de verschuldigde bedrijfsvoorheffing<sup>2199</sup>.
6. Werkgevers in de sector land- en tuinbouw die uitsluitend oogst- en/of pluklonen uitkeren,

<sup>2193</sup> Art. 412 WIB92.

<sup>2194</sup> Bericht van 3 december 2003, B.S. 3 december 2003.

<sup>2195</sup> Circ. 14 november 1991, *Bull. Bel.*, afl. 712, 113.

<sup>2196</sup> J.J. COUTURIER, "Onroerende meerwaarden verwezenlijkt door niet-inwoners", *A.F.T.* 2004, afl. 8-9, 7.

<sup>2197</sup> Circ. nr. Ci.RH.871/447.262, *Bull. Bel.* 1993, 273.

<sup>2198</sup> *Bull. Bel.*, afl. 727, 1163.

<sup>2199</sup> Vr. nr. 173 SIMONET 1 december 1995, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, 4104, *Bull. Bel.*, afl. 764, 1974.

mogen een jaaraangifte indienen, in plaats van een driemaandelijke aangifte, en de bedrijfsvoorheffing bij deze gelegenheid vereffenen<sup>2200</sup>.

art. 414 WIB92

Bij laattijdige betaling worden nalatigheidsinteressen aangerekend.

Financiële moeilijkheden ontslaan de schuldenaar niet van de verplichting bedrijfsvoorheffing in te houden<sup>2201</sup>.

## § 7. FORMALITEITEN

**1663,60**

**art. 90 § 1 KB/WIB92**

De schuldenaars van bedrijfsvoorheffing moeten binnen voormelde termijnen (nr. 1663,50) langs elektronische weg<sup>2202</sup> bij de ontvanger van de belastingen een aangifte in de bedrijfsvoorheffing indienen en de verschuldigde bedrijfsvoorheffing betalen.

Een elektronische aangifte moet ook worden voorgelegd indien men geen belastbare inkomsten heeft betaald of toegekend of indien men inkomsten onderworpen aan de bedrijfsvoorheffing heeft betaald of toegekend waarop volgens de schalen en regels geen bedrijfsvoorheffing verschuldigd is (bv. omdat ze onder het belastbaar minimum vallen).

De indiening kan uitzonderlijk op papier geschieden indien de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing of in voorkomend geval zijn gemachtigde niet over de nodige geïnformatiseerde middelen beschikt.

art. 210bis en art. 210 ter KB/ WIB92

Inzake de heffing van bedrijfsvoorheffing op meerwaarden die gerealiseerd worden door bepaalde buitenlandse belastingplichtigen op in België gelegen vastgoed, is een afzonderlijke reglementering van toepassing.

**1663,70**

**art. 90 § 2 KB/WIB92**

Iedere schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing moet bij de ontvanger van de belastingen een registratienummer aanvragen dat bij iedere aangifte in de bedrijfsvoorheffing en iedere betaling van de bedrijfsvoorheffing vermeld dient te worden. Dit nummer omvat eventueel het nummer dat de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing heeft gekregen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

Zodra hij niet langer als schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing kan worden aangemerkt, dient de schuldenaar het betrokken ontvangkantoor hiervan onmiddellijk in kennis te stellen en tegelijkertijd de schrapping van het registratienummer te vragen.

art. 92 en 93 KB/WIB92

De schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing moeten op het einde van elk jaar ook individuele

<sup>2200</sup> Vr. nr. 381 TAVERNIER 28 mei 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1992-1993, 16 juli 1993, 3160, *Bull. Bel.*, afl. 732, 3256.

<sup>2201</sup> Antwerpen 16 september 1991, *Bull. Bel.*, afl. 722, 3408.

<sup>2202</sup> De elektronische aangifte is verplicht gemaakt met KB 3 juni 2007 tot wijziging van het KB/WIB92, *B.S.* 14 juni 2007. De verplichting wordt over de periode 2007 tot en met 2009 geleidelijk ingevoerd. Voor schuldenaars voor wie het bedrag aan verschuldigde bedrijfsvoorheffing minder bedraagt dan 100 000 EUR geldt de verplichting pas voor de vergoedingen toegekend vanaf 1 januari 2009. Voor de overige schuldenaars is de verplichting in werking getreden voor vergoedingen toegekend vanaf 1 januari 2008.

fiches en samenvattende opgaven indienen<sup>2203</sup>. Een afzonderlijke opgave mag worden opgesteld voor bepaalde categorieën van verkrijgers, zoals bedienden, werklieden, verkrijgers, van renten en pensioenen en bedrijfsleiders<sup>2204</sup>.

art. 95<sup>2</sup>  
KB/WIB92

De schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing moeten voor de periode waarin zij bezoldigingen hebben toegekend waarvoor zij een deel of de gehele bedrijfsvoorheffing niet moeten doorstorten aan de Schatkist, zoals omschreven in artikel 275<sup>1</sup> tot 275<sup>8</sup> WIB92, twee afzonderlijke aangiften in de bedrijfsvoorheffing overleggen.

De eerste aangifte vermeldt alle aan werknemers betaalde of toegekende bezoldigingen. De tweede aangifte heeft uitsluitend betrekking op de bezoldigingen van werknemers waarvoor een gehele of gedeeltelijk vrijstelling geldt. Beide aangiften moeten een reeks specifieke vermeldingen bevatten.

## § 8. VERREKENING

1663,90

art. 296 WIB92

De bedrijfsvoorheffing is volledig verrekenbaar met de belasting – eventueel verminderd met de OV, RV, FBB en het belastingkrediet.

Voor werknemers tewerkgesteld in de zeevisserijsector geldt een uitzondering voor, de “fictieve bedrijfsvoorheffing” in de mate dat zij de werkelijk ingehouden bedrijfsvoorheffing overtreft<sup>2205</sup>.

art. 304 § 2 WIB92

De bedrijfsvoorheffing is slechts een voorschot. Dit karakter gaat niet teloor door de vernietiging van de aanslag<sup>2206</sup>. De fiscus kan desgevallend de bedrijfsvoorheffing behouden in afwachting van de vestiging van een vervangende aanslag<sup>2207</sup>.

In geval van niet-tijdige of ongeldige inkohiering van de aanslag kan de werknemer de ingehouden bedrijfsvoorheffing terugvorderen<sup>2208</sup>. Deze vordering kan gebaseerd worden op de theorie van de onverschuldigde betaling (art. 1376 BW). Men beschikt daartoe derhalve over een termijn van tien jaar (art. 2262bis BW). Burgerrechtelijke interesse zal door de administratie verschuldigd zijn<sup>2209</sup>.

Voor zover het eventuele overschot van de voorheffing 2,50 EUR bereikt, wordt het aan de betrokken belastingplichtige terugbetaald. De teruggave van de voorheffingen op de bezoldigingen van een gehuwde vrouw moet aan haar persoonlijk worden gedaan<sup>2210</sup>.

art. 419 lid 1 3° WIB92

2203

De schuldenaars zoals omschreven in art. 270 1° tot 3° en 6° WIB92.

2204

Zie: “Bericht aan de werkgevers en aan de andere schuldenaars van aan de bedrijfsvoorheffing onderworpen schuldenaars”, [www.fiscus.fgov.be/interfaofnl/Werkgevers/Fichesopgaven/fichesopgaven.htm](http://www.fiscus.fgov.be/interfaofnl/Werkgevers/Fichesopgaven/fichesopgaven.htm) (instructies per inkomstenjaar).

2205

KB 3 april 2003, *B.S.* 22 april 2003.

2206

Gent 8 december 1987, *Bull. Bel.*, afl. 676, 1740.

2207

Cass. 16 april 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 21, 4.

2208

Cass. 20 december 1985, *Arr. Cass.* 1985-86, 595 en 597.

2209

Cass. 23 september 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 35, 1; Antwerpen 27 januari 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 9, 3; Antwerpen 16 juni 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 28, 4 en Bergen 5 december 1997, *Fisc. Act.* 1998, afl. 28, 4.

2210

Brussel 20 mei 1980, *Bull. Bel.*, afl. 625, 529; Brussel 15 januari 1997, *A.F.T.* 1997, 342, noot.

De teruggave van teveel ingehouden bedrijfsvoorheffing geeft aanleiding tot de toekenning van moratoriuminteressen, indien de teruggave gebeurt na het verstrijken van de tweede maand die volgt op de maand waarin de normale aanslagtermijn verstreken is.

Geen enkele wettelijke bepaling legt aan de administratie de verplichting op om het totale bedrag van de personenbelasting in een uitvoerbaar verklaard kohier op te nemen. Door de inkohiering van het saldo (na aftrek van de bedrijfsvoorheffing) krijgen de verrekenbare bestanddelen hun definitieve bestemming, zodat geen terugvordering meer mogelijk is<sup>2211</sup>.

De niet-terugbetaalbaarheid van de bedrijfsvoorheffing die moet worden ingehouden op de inkomsten verkregen in de hoedanigheid van vennoot van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid ten name van een buitenlandse vennootschap, is in strijd met de in de meeste door België gesloten dubbelbelastingverdragen opgenomen non-discriminatiebepaling<sup>2212</sup>.

art. 126 §2 2° WIB92

Voor het jaar dat volgt op het jaar van feitelijke scheiding een aanslag worden gevestigd voor de beide echtgenoten afzonderlijk. Wanneer de fiscus toch een gemeenschappelijke aanslag vestigt en deze enkel naar één echtgenoot verstuurt, kan met deze aanslag geen rekening worden gehouden in hoofde van de niet geadresseerde echtgenoot. Aangezien geen afzonderlijke inkohiering is gebeurd, is er geen geldige en tijdige inkohiering in de zin van artikel 353 van het WIB92<sup>2213</sup>. De ingehouden bedrijfsvoorheffing dient aldus te worden teruggegeven aan de belastingplichtige.

---

2211 Antwerpen 28 juni 1994, *Fisc. Koer.* 1994, 525.

2212 Vr. nr. 897 VERMEULEN 16 mei 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, nr. 89, 12247, *Bull. Bel.*, afl. 777, 2871.

2213 Antwerpen 13 januari 2004, *N.J.W.* 2004, 629.







## BOEK V

---

# Belasting over de toegevoegde waarde

*bijgewerkt door*  
Danny STAS

*met medewerking van*  
Joaquim Heirman  
Sebastian Kirsch

**Procedure**  
*bijgewerkt door*  
Jo SCHRIJVERS



# Deel I

## Algemeen

### Hoofdstuk I

#### Wetgeving

#### § 1. COMMUNAUTAIRE WETGEVING

##### 5000

- Bibliografie
- *Rapport van het fiscaal en financieel comité* (Neumark Rapport), Europese Commissie, 1962.
  - *Rapport Notenboom*, Europees Parlement, Zittingsdocumenten 1973-1974, Document 360/ 73, 14 februari 1974.
  - BERLIN, D., *Droit fiscal Communautaire*, PUF, 1988.
  - EGRET, G., *La TVA*, PUF, 1989.
  - LAURE, M., *Science Fiscale*, PUF, 1993.
  - PHILIPPE, J.J., *La TVA à l'heure Européenne*, Litec, 1993.
  - CALLEJA, D., VIGNES, R. en WÄGENBAUR, R., Dispositions fiscales. Rapprochement des législations, Commentaire Mégret, vol. 5, éd. 2, Editions de l'ULB, 1993.
  - BIJL, D.B., VAN VLIET, D.G. en VAN DER ZANDEN, J.B., "Europese BTW en Nederlandse Omzetbelasting", *Kluwer Fiscale Monografieën*, afl. 46, 1994, ed. 2.
  - FARMER, P. en LYAL, R., *E.C. Tax Law*, Clarendon Press Oxford, 1994.
  - VILLEMOT, D., *La TVA Européenne*, PUF, 1994.
  - VAT, *The 1993 Experience*, IBFD Publications en Ed. Francis Lefebvre, 1994, 164 p.
  - Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement Européen sur le fonctionnement du régime transitoire de taxation à la TVA des échanges intracommunautaires, *Com. (94) 515 final*, Brussel 23 november 1994.
  - Rapport de la Commission au Conseil et au Parlement Européen: Modalités d'imposition des opérations effectuées par des assujettis non établis, *Com. (94) 471 final*, Brussel, 3 november 1994.
  - *Options pour un régime définitif de TVA*, Documents de travail du Parlement Européen, Série Affaires Economiques E-5 1995.
  - VERVAELE, J. (ed.), *Strijd tegen BTW-fraude in de Europese Unie, Handhaving in België en Nederland*, Maklu Uitgevers, 1995.
  - Coopers & Lybrand, *A Guide to VAT in E.U.*, Kluwer Law International, 1996-'97.
  - *European VAT Compliance Manual*, CCH, 1997.
  - Mémento Pratique Francis Lefebvre, *Communauté Européenne*, 1998-1999.
  - TERRA, B.J.M. en KAJUS, J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD Publications, 2006.
  - *Value Added Taxation in Europe*, IBFD.
  - CLAEYS-BOUJAERT, I., "Les notions de base de la TVA dans quelques arrêts récents de la Cour de Justice des Communautés Européennes", *J.D.F.* 1989, 257.
  - GUIEU, P., "L'élimination des barrières fiscales et l'harmonisation de la TVA", *R.M.U.E.* 1992, 11.
  - AUJÉAN, M. en VIS, P., "VAT in the Single Market: transitional arrangements explained", *E.C. Tax Review* 1992, 119.
  - AUJÉAN, M. en VIS, P., "Le système TVA dans le marché unique", in *ERA*, vol. 17, 1997.
  - "Voorstel van Zesde richtlijn van de Raad betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting", *BTW-Revue*, afl. 13, 483.
  - "Wijzigingen bij het voorstel van Zesde Richtlijn en toelichting bij die wijzigingen", *BTW- Revue*, afl. 18, 417.
  - AMAND, C. en VAN BESIEEN, J., "Value Added Tax", in *C.M.L.R.*, CCH, nr. 3101 tot 3145.

## 1. Richtlijnen en verordeningen

5001

Eerste richtlijn nr. 67/227/EEG van 11 april 1967<sup>2214</sup>. Vervanging van de bestaande systemen door een gemeenschappelijk stelsel van btw.

Richtlijn nr. 2006/112 EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (hierna de 'Btw-richtlijn') ter vervanging op 1 januari 2007 van richtlijn nr. 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting ('Zesde richtlijn') – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (hierna de 'Zesde richtlijn'). Deze richtlijn vormt de basis van het btw-stelsel in de Europese Gemeenschap<sup>2215</sup>.

Zevende richtlijn nr. 94/5/EEG van 14 februari 1994<sup>2216</sup>. Bijzondere regeling voor tweedehandse goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

Achtste richtlijn nr. 79/1072/EEG van 6 december 1979<sup>2217</sup>. Regeling voor de teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen.

Tiende richtlijn nr. 84/386/EEG van 31 juli 1984<sup>2218</sup>. Wijziging aan de Zesde richtlijn betreffende de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde op de verhuur van roerende lichamelijke zaken andere dan vervoermiddelen.

Dertiende richtlijn nr. 86/560/EEG van 17 november 1986<sup>2219</sup>. Teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan niet op het grondgebied van de Gemeenschap gevestigde belastingplichtigen.

Zeventiende richtlijn nr. 85/362/EEG van 16 juli 1985<sup>2220</sup>. Vrijstelling van btw bij de tijdelijke invoer van andere goederen dan vervoermiddelen.

Achttiende richtlijn nr. 89/465/EEG van 18 juli 1989<sup>2221</sup>, met betrekking tot de intrekking van een aantal afwijkingen, toegestaan door de Zesde richtlijn.

Verordening (EG) nr. 1777/2005 van de Raad van 17 oktober 2005 houdende vaststelling van maatregelen ter uitvoering van richtlijn nr. 77/388/EEG betreffende het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde<sup>2222</sup>.

<sup>2214</sup> *PB. L.*, afl. 71, 1301, 14 april 1967.

<sup>2215</sup> Ter wille van de samenhang met de arresten van het Hof van Justitie kunnen de communautaire verwijzingen nog verwijzen naar deze van de Zesde richtlijn, aangezien de essentie van de bepalingen, op enige uitzonderingen na, niet werd gewijzigd.

<sup>2216</sup> *PB. L.*, afl. 60, 16, 3 maart 1994.

<sup>2217</sup> *PB. L.*, afl. 331, 11, 27 december 1979.

<sup>2218</sup> *PB. L.*, afl. 208, 58, 3 augustus 1984.

<sup>2219</sup> *PB. L.*, afl. 326, 40, 21 november 1986.

<sup>2220</sup> *PB. L.*, afl. 192, 20, 24 juli 1985.

<sup>2221</sup> *PB. L.*, afl. 226, 21, 3 augustus 1989.

<sup>2222</sup> *PB. L.*, afl. 1, 29 oktober 2005.

### Aanpassing van de btw-tarieven

Richtlijn van 19 oktober 1992 (92/97)<sup>2223</sup> wijzigt de Zesde Btw-richtlijn en is gericht op een aanpassing van de tarieven.

Richtlijn van 25 juni 1996 (96/42/EC)<sup>2224</sup>.

Richtlijn van 25 mei 1999 (99/49/EC)<sup>2225</sup>.

Richtlijn van 22 oktober 1999 (99/85/EC)<sup>2226</sup>.

Richtlijn van 12 december 2005 (2005/92/EG) tot wijziging van richtlijn nr. 77/388/EEG, voor wat betreft de geldigheidsduur van de minimumhoogte van het normale tarief<sup>2227</sup>.

### Overgangsregeling vanaf 1993

Afschaffing van de controle op de goederenbewegingen vanaf 1993 (richtlijn nr. 91/680/EEG van 16 december 1991<sup>2228</sup>, gewijzigd door richtlijn nr. 92/111/EEG van 14 december 1992<sup>2229</sup> en richtlijn nr. 95/17/EEG van 10 april 1995<sup>2230</sup>).

### Recente wijzigingen van de Btw-richtlijn

Richtlijn nr. 2006/138/EG van de Raad van 19 december 2006 tot wijziging van richtlijn nr. 2006/112/EG wat betreft de toepassingsduur van de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde voor bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht, alsook radio- en televisieomroepdiensten<sup>2231</sup>.

Richtlijn nr. 2007/75/EG van de Raad van 20 december 2007 tot wijziging van richtlijn nr. 2006/112/EG wat betreft enkele tijdelijke bepalingen inzake btw-tarieven<sup>2232</sup>.

Richtlijn nr. 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn nr. 2006/112/EG wat betreft de plaats van een dienst<sup>2233</sup>.

Richtlijn nr. 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot vaststelling van nadere voorschriften voor de in richtlijn nr. 2006/112/EG vastgestelde teruggaaf van de belasting over de toegevoegde waarde aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggaaf, maar in een andere lidstaat gevestigd zijn<sup>2234</sup>.

## 2. Vereenvoudigingsmaatregelen specifiek voor België

### 5002

De Raad van de Europese Unie kan een machtiging verlenen om bijzondere maatregelen in te voeren die afwijken van de Zesde richtlijn, teneinde de inning van de belasting te verge-

<sup>2223</sup> *PB. L.*, afl. 316, 1, 31 oktober 1992.

<sup>2224</sup> *PB. L.*, afl. 170, 34, 9 juli 1996.

<sup>2225</sup> *PB. L.*, afl. 139, 27, 2 juni 1999.

<sup>2226</sup> *PB. L.*, afl. 277, 34, 28 oktober 1999.

<sup>2227</sup> *PB. L.*, afl. 345, 19, 28 december 2005.

<sup>2228</sup> *PB. L.*, afl. 376, 1, 31 december 1991.

<sup>2229</sup> *PB. L.*, afl. 384, 47, 30 december 1992.

<sup>2230</sup> *PB. L.*, afl. 102, 5 mei 1995.

<sup>2231</sup> *PB. L.*, afl. 384, 29 december 2006.

<sup>2232</sup> *PB. L.*, afl. 346, 29 december 2007.

<sup>2233</sup> *PB. L.*, afl. 44, 20 februari 2008.

<sup>2234</sup> *PB. L.*, afl. 44, 20 februari 2008.

makkelijken of om fiscale fraudes en belastingontwijking tegen te gaan<sup>2235</sup>. Dit mechanisme vindt zijn grondslag in artikel 395 van de Btw- richtlijn. In het kader van voormeld mechanisme heeft België de toelating gekregen om bepaalde vereenvoudigingsmaatregelen in stand te houden vanaf 1 januari 1977.

De volgende afwijkingen werden aan België toegekend:

#### Niet-betaling van de belasting in een bepaald stadium

- Belastingplichtige: deur aan deur verdelers van drukwerk, perscorrespondenten
- Belastbaar feit:
  - recuperatiemateriaal;
  - fleuroporders;
  - vennootschappen die auteurs en componisten vertegenwoordigen – betaling van de belasting door de vennootschappen, het voorafgaand stadium auteur-vennootschap ontsnapt aan de belasting;
  - vissen op zee: niet-belasting van de invoer van vissen afkomstig van vissersboten en bestemd voor de verkoop;
  - edelstenen en parels: vrijstelling met recht op aftrek van leveringen aan handelaars van deze goederen;
  - interimarbeiders: vrijstelling, onder bepaalde voorwaarden, van hun verrichtingen;
  - opschorting van de belasting voor leveringen van boten voor interne commerciële vaart en hierbij behorende diensten, net als voor de commissies van reisagenten met betrekking tot verkoop van biljetten van internationale spoorwegen.

#### Betaling van de belasting in een voorgaand stadium

Belastbaar feit, maatstaf van heffing:

- heffing van btw op tabaksfabrikaten;
- deur aan deur verkoop.

Minimummaatstaf van heffing<sup>2236</sup>

- Nieuwe, tweedehandse en directiewagens, bijzondere regeling voor wisselstukken;
- Gebouwen en werk in onroerende staat.

#### Maatstaf van heffing in het binnenland

- Geen herziening van de belastbare basis in geval van verlies van financiële korting;
- Geen herziening van de belastbare basis in geval van verpakking die niet wordt teruggegeven.

<sup>2235</sup> HvJ 29 april 2004, zaak C-17/01, Sudholz, *F.J.F.*, No. 2006/9; J. SWINKELS, "Impact of Walter Sudholz on special measures", *VAT Monitor* 2005, 23-27.

<sup>2236</sup> Ingevolge een beslissing van de ministerraad van 22 april 2005 heeft België, overeenkomstig artikel 27, lid 2 van de Zesde richtlijn een verzoek ingediend bij de Europese Commissie om een maatregel te mogen treffen die afwijkt van artikel 11, A, lid 1, a) van voornoemde richtlijn. Door deze maatregel kan de normale waarde zoals bepaald in artikel 11, A, lid 1, d), lid 2 worden aangemerkt als maatstaf van heffing voor welbepaalde handelingen tussen partijen verenigd door een bijzondere band (bericht *B.S.* 29 juli 2005). Dit verzoek was een reactie op het arrest *Scandic* van het Hof van Justitie (HvJ 20 januari 2005, zaak C-412/03). Het verzoek van België was zonder voorwerp geworden, aangezien thans artikel 11, A, lid 6, nieuw, van de Zesde richtlijn een juridische basis voor dergelijke correctie vormt. Deze bepaling maakt het de lidstaten mogelijk om maatregelen te nemen, zodat de normale waarde van de handeling de maatstaf van heffing voor leveringen van goederen en diensten zou kunnen zijn; art. 32 en 33 WBTW Circ. nr. AFZ 3/2007 (AFZ/2006- 0362 - AFZ/2006-0718), 15 februari 2007.

**Maatstaf van heffing bij invoer van goederen**

- Geen herziening binnen bepaalde grenzen in het geval waar de belasting op de invoer onvoldoende blijkt te zijn.

**Belasting te betalen op een forfaitaire basis****Maatstaf van heffing in het binnenland:**

- buitenlandse vervoerders van personen;
- commissies verworven door organisatoren van prognoses van sportwedstrijden.

**Personen gehouden tot voldoening van de belasting**

Betaling van de btw, verschuldigd op een bepaalde handeling ter gelegenheid van een andere belaste handeling. Berekening van deze btw op een forfaitaire basis. Toepasselijke regeling op controle van de kwaliteit en de conformiteit van medicijnen, dieetproducten, schoonheidsproducten en producten voor lichaamsverzorging.

**Personen gehouden tot voldoening van de btw, verplichtingen**

Uitgifte van een factuur en betaling van de belasting door de cliënt aan de leverancier.

**Andere specifieke wijzen om de belasting te betalen****Verplichtingen van de personen gehouden tot voldoening van de belasting:**

- verkoop van toegangstickets;
- regeling voor bureaus van de paardensport.

**Personen gehouden tot voldoening van de belasting**

Verlegging van de heffing van de btw voor werk in onroerende staat.

**Bijzondere regeling voor reisbureaus**

Forfaitaire vaststelling van de winstmarge van reisbureaus.

Daar er door de jaren heen een wildgroei van machtigingen is ontstaan én de strijd tegen de btw-fraude cq. – ontwijking – uitgegroeid is tot een belangrijk aandachtspunt, heeft de Europese Commissie op 16 maart 2005 een Voorstel van richtlijn ingediend<sup>2237</sup>. Inmiddels is dit Voorstel van richtlijn goedgekeurd en in de Europese wetgeving opgenomen<sup>2238</sup>.

**§ 2. BELGISCHE WETGEVING****5003**

- Bibliografie
- *BTW-Handleiding*.
  - *BTW-Revue*.

<sup>2237</sup> Zie COM (2005)89 van 16 maart 2005, Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van de richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en de bestrijding van belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen.

<sup>2238</sup> Richtlijn nr. 2006/69/EG van de Raad van 24 juli 2006 tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG wat betreft bepaalde maatregelen ter vereenvoudiging van de btw-heffing en ter bestrijding van de belastingfraude en -ontwijking en tot intrekking van bepaalde derogatiebeschikkingen.



- DAUGINET, V., *Gecoördineerde B.T.W. -Aanschrijvingen*, Mechelen, Kluwer.
- VAN DEN AVYLE, *Guide Fiscal Permanent*, Partie III, Kluwer Editions Juridiques België.
- WILLE., P., "Belasting over de toegevoegde waarde", *Fiscaal Compendium*, Deel F, Brussel, Ced.Samsom, losbl.
- *Fiscale Documentatie Vandewinckele*, Deel XIV, *Belasting over de toegevoegde waarde*, Ced.Samsom (CD-Rom).
- SCHELFHAUT, G. en SPRUYT, E., *BTW en successie-, registratie-, hypotheek- en zegelrechten*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 433 p.
- VANDEBERGH, H., *B.T.W.-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 119 p.
- VANDEBERGH, H. en GAZAGNES, D., *Taxatie en verweer inzake BTW*, Brussel, Story- Scientia, 1988.
- DE RYCKE, A., *B.T.W. -register*, Brugge, Die Keure, 1988, losbl.
- *Instructie belasting over de toegevoegde waarde*, 1994, gepubliceerd door de administratie der Douane en Accijnzen.
- VANDENDRIESCHE, P., DE SPIEGELEER, J., STAS, D., THESIN, K. en HERREMANS, F., *Fiscale basisbegrippen BTW*, Brugge, Die Keure, 1998, 383 p.
- VANDERSTICHELEN, B., *De nieuwe praktische BTW-handleiding 1997-1998*, Uitgave Instituut der Accountants.
- VANDEBERGH, H., *B.T.W.-Handboek*, Gent, Larcier, 2003.
- BERNAERTS, Y., BROUCKAERT, J., WERNIERS, R., *BTW Practicum: Jaarboek 2007*, Antwerpen, Standaard Uitgeverij, 2007.
- BAERVOETS, P., LEJEUNE, I. en WILLE, P., *Btw-praktijkboek 2008*, Mechelen, Kluwer, 2008, 1224 p.
- WILLE, P., PEETERS, H. en BORGER, F., *Handboek btw 2008-2009*, Intersentia Rechtswetenschappen.
- VAN BESIEN, J., "Overzicht van rechtspraak BTW tot en met 1983", *T.F.R.*, afl. 51, 9.
- VAN BESIEN, J., "Overzicht van rechtspraak BTW (1984-1988)", *T.F.R.*, afl. 87 en afl. 88- 89, 247.
- VAN BESIEN, J., "Overzicht van rechtspraak BTW (1989-1996)", *T.F.R.*, afl. 159-160, 256.

**5004**

## Wetgeving

- Wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de Belasting over de Toegevoegde Waarde, *B.S.* 17 juli 1969.
- Wet van 27 december 1977 ter omzetting van de Zesde richtlijn, *B.S.* 30 december 1977.
- Wet van 28 december 1992 tot verdere harmonisatie van de Belgische wetgeving met de communautaire richtlijnen en invoering in onze wetgeving van het overgangsregime van de btw toepasselijk op het intracommunautaire handelsverkeer.
- Koninklijk besluit 20 juli 2000 houdende uitvoering van de wet van 26 juni 2000 betreffende de invoering van de euro in de wetgeving die betrekking heeft op aangelegenheden, zoals bedoeld in artikel 78 van de grondwet, *B.S.* 30 augustus 2000, 29587 (hierna genoemd 'KB 20 juli 2000 betreffende invoering EUR').

Los van de bovenstaande wetgeving moet er bijzondere aandacht worden besteed aan de circulaires, de al dan niet gepubliceerde administratieve beslissingen, de antwoorden op parlementaire vragen; de voorafgaande beslissingen van de 'rulingcommissie' en de *Informaties en Mededelingen*. Al die informatiebronnen zijn uiterst belangrijk en laten toe, na te gaan op welke wijze de regels in de praktijk worden toegepast.

## Hoofdstuk II

## Definitie en voornaamste kenmerken van de btw

**§ 1. DE BTW IS EEN BELASTING OP HET VERBRUIK****5100**

De btw is een algemene belasting op goederen en diensten die een gelijke heffing verzekert op het niveau van de eindconsument, tussen producten die in het binnenland worden ge-

maakt en producten die worden ingevoerd, ongeacht de lengte van de distributie- of productieteketen of de aard van de gebruikte productiemiddelen. Het mechanisme van de btw steunt op een systeem van teruggaaf aan de grenzen en op een systeem van gefractioneerde betalingen<sup>2239</sup>.

Volgens artikel 2 van de Eerste richtlijn berust het gemeenschappelijk stelsel op het beginsel dat van goederen en diensten tot en met de kleinhandelsfase een algemene verbruiksbelasting wordt geheven, welke strikt evenredig is aan de prijs van goederen en diensten, zulks ongeacht het aantal transacties welke tijdens het productie- en distributieproces voor de fase van heffing plaatsvonden. Bij elke transactie is de btw evenwel slechts verschuldigd onder aftrek van het bedrag van de btw waarmee de onderscheiden elementen van de prijs rechtstreeks zijn belast. Volgens de aftrekgeregeling van de Zesde richtlijn mogen alleen belastingplichtigen die reeds op de goederen geheven btw in mindering brengen op de door hen verschuldigde btw<sup>2240</sup>.

### 5101

De btw is een belasting op het verbruik, doch zij wordt geheven ter gelegenheid van elke overdracht op basis van de prijs van de goederen of diensten en onder aftrek van het btw-bedrag dat rechtstreeks drukt op de kostprijs van de diverse elementen die de prijs vormen. Op deze manier blijft het niveau van de btw in elk stadium evenredig aan de prijs. Daarbij is het systeem van gefractioneerde betalingen in de btw slechts een bijkomstig mechanisme dat werd aangenomen om praktische en psychologische redenen:

- hoe kon men aan de kleinhandelaars toelaten alleen te moeten instaan voor de invordering van de belasting?
- een heffing van de belasting in het stadium onmiddellijk voorafgaand aan de eindconsumptie is bijzonder gevoelig voor fraude.

### 5102

Ondanks haar benaming, wordt de btw niet berekend op een toegevoegde waarde, doch wel op de volledige prijs of waarde van de goederen, met steeds een recuperatie van de voorafgaande heffingen. De btw die een onderneming op haar aankopen heeft betaald mag immers worden afgetrokken van de btw die verschuldigd is op haar verkopen, tot deze btw uiteindelijk de eindverbruiker bereikt. Op die wijze zal in ieder stadium de btw precies evenredig zijn met de prijs. Op gelijke eindprijzen wordt een gelijke belastingdruk gelegd.

### 5103

- Toepassing Drie verkopen tegen een tarief van 6 %:
- verkoop voor 1 000 EUR, btw = 60 EUR, de koper zal 1 060 EUR betalen aan de verkoper die 60 EUR moet storten aan de Staat;
  - verkoop voor 1 200 EUR, btw = 72 EUR, de koper zal 1 272 EUR betalen aan de verkoper die aan de Staat 12 EUR moet storten, zijnde 72 EUR min 60 EUR die hij aan zijn eigen verkoper heeft betaald;
  - verkoop voor 1 500 EUR, btw = 90 EUR, de koper zal 1 590 EUR betalen aan de verkoper die aan de Staat 18 EUR moet storten, zijnde 90 EUR min 72 EUR die hij aan zijn eigen verkoper heeft betaald. De totale aan de Staat afgedragen btw bedraagt 90 EUR voor de drie verkopen (60 + 12 + 18). Deze toepassing bewijst het dubbele voordeel van de btw;
  - het totaal van de belasting is altijd precies gekend: het is 90 EUR na de derde verkoop in het hiervoor geciteerde toepassingsgeval, hetgeen exact kan worden terugbetaald wanneer de goederen het land zouden verlaten;
  - de btw is neutraal tijdens het gehele verloop van een economische cyclus, d.w.z. dat zij niet beïnvloed wordt door een groter of kleiner aantal overdrachten.

<sup>2239</sup> G. EGRET, *La TVA*, PUF, 1982 Paris, Presses Universitaire De France, 35.

<sup>2240</sup> HvJ 5 mei 1982, zaak 15/81, Gaston Schul, *Jur. HvJ* 1982, 01409 en *A.F.T.* 1982, 253.

## § 2. DE BTW VERZEKERT EEN GELIJKHEID VAN TAXATIE OP HET NIVEAU VAN DE EINDCONSUMENT

### 5104

De eerste doelstelling van de btw was de afschaffing van de belastingen op de productie, welke de investeringen belemmerden. De cascadestelsels die voorafgingen aan de btw bevoorrechtten immers de meest geïntegreerde industrieën ten opzichte van de langere productiekettingen. Het werd als noodzakelijk gezien dat twee producten die worden verkocht in de kleinhandel aan dezelfde prijs, dezelfde belasting zouden dragen: gelijke belasting bij gelijke prijs.

### 5105

Deze gelijkheid van belasting moet worden gerealiseerd:

- ongeacht het land waar de goederen en diensten worden geproduceerd;
- ongeacht de lengte van de productie- of distributieketen;
- ongeacht de aard van de gebruikte middelen: arbeidskrachten, investeringen, algemene kosten.

Het argument dat het Franse parlement heeft overtuigd om het eerste btw-systeem aan te nemen in 1954 is een Belgisch verhaal. Toen Ernest Solvay het procedé ontdekte waardoor soda gemakkelijk kon worden geëxtraheerd van natriumchloride in plaats van uit assen van zeegras, was de traagheid waarmee de Franse regering het zout dat werd verkregen volgens dit nieuwe procedé – destijds gekwalificeerd als kunstmatig – van belasting vrijstelde, er de oorzaak van dat Solvay zijn industrie voornamelijk in België zou ontwikkelen in plaats van in Frankrijk, zoals hij oorspronkelijk van plan was.

Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt een volstrekt neutrale fiscale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteiten, mits die activiteiten op zich aan de heffing van btw zijn onderworpen<sup>2241</sup>. In het bijzonder wordt elke cumulatie van belastingen verboden<sup>2242</sup>.

## § 3. DE BTW IS EEN ALGEMENE VERBRUIKSBELASTING OP GOEDEREN EN DIENSTEN VERBRUIKT IN EEN LAND

### 5106

Een ander essentieel kenmerk van de btw is zijn territoriale binding<sup>2243</sup>.

- De persoon die de belasting heft, is de producent. Hij draagt de belasting niet. Hij is slechts de inner van de belasting. De eindconsument heeft geen verplichting om zich kenbaar te maken bij de fiscale autoriteiten en blijft in het algemeen onbekend.
- De producent heft de belasting na de btw te hebben afgetrokken die drukt op de kosten van de productiefactoren. Wanneer de Staat aan wie hij de belasting doorstort dezelfde is als de Staat waarvan hij terugbetaling van voorbelasting eist, is er geen probleem. Als daarentegen de productiefactoren verworven zijn onder de bevoegdheid van een andere lidstaat van de Unie, moet er een systeem ontwikkeld worden van vrijstelling bij uitvoer en belasting bij invoer (cf. intracommunautaire levering – verwerving).

De internationalisering en de globalisering van de economie maakt dat de initiële plaatsbepalingsregels vaak niet langer toelaten om de geleverde goederen/diensten te belasten in het land van verbruik. Vanuit die optiek zijn er reeds een aantal specifieke aanpassingen doorgevoerd (bv. telecommunicatiediensten, levering van gas en elektriciteit, ...).

<sup>2241</sup> HvJ 21 september 1988, zaak 50/87, Commissie/Frankrijk, *Jur. HvJ* 1988, 4797, *F.J.F.*, No. 90/60 en *BTW-Revue* 1996, afl. 119, 164.

<sup>2242</sup> HvJ 3 oktober 1985, zaak 249/84, Profant, *Jur. HvJ*, 3237 en *F.J.F.*, No. 86/170.

<sup>2243</sup> M. LAURE, "Une TVA européenne: problèmes généraux", *R.M.C.U.E.* 1992, 855.

Teneinde het btw-systeem ter zake structureel aan te passen heeft de Raad richtlijn nr. 2008/ 8/EG van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn nr. 2006/112/EG aangenomen. Overeenkomstig deze richtlijn zullen de diensten tussen bedrijven voortaan worden belast op de plaats waar de afnemer, en niet meer de dienstverrichter is gevestigd. Diensten aan verbruikers moeten evenwel bij voortduur worden belast op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd.

#### **§ 4. DE BTW IS NEUTRAAL TEN OPZICHTE VAN DE INTERNATIONALE HANDEL**

##### **5107**

Het systeem van de cumulatieve belastingen dat bestond voor de invoering van de btw had als kenmerk om in de verkoopprijs van een goed in een welbepaald stadium de fiscale lasten uit een voorgaand stadium te incorporeren. Dit veronderstelde bij uitvoer een terugbetaling van de nationale belasting die in de goederen of diensten was begrepen. Het was echter zeer moeilijk om het bedrag van de belasting te bepalen, begrepen in de prijs van de goederen en diensten, hetgeen bepaalde Staten ertoe verleidde om hun ondernemingen op die manier te subsidiëren. De btw is de enige bestaande belasting die toelaat om in elk stadium het juiste bedrag van de belasting te bepalen, begrepen in de prijs. Het is omwille van deze reden dat de btw werd gekozen.

##### **5108**

De Eerste richtlijn somde de algemene principes van de btw op en de doelstellingen die in de toekomst dienden te worden bereikt. De Tweede richtlijn voorzag de initiële structuur van de btw en de toepassingsmodaliteiten.

##### **5109**

Aangezien de btw een belasting is die drukt op de overdracht van een product of op het verrichten van een dienst, komt zij toe aan het land van bestemming of verbruik. Dergelijk mechanisme veronderstelt het bestaan van een regeling aan de 'grenzen' (cf. interne markt). Deze regeling bestaat erin om, in geval van levering in het buitenland, het goed of de dienst vrij te stellen van de belasting. Tegelijkertijd wordt het goed of de dienst onderworpen aan de btw in het land waar ze worden gebruikt of verbruikt.

#### **§ 5. DE BTW IS EEN EUROPESE BELASTING**

##### **1. Communautaire teksten**

##### **5110**

Op 21 april 1970 heeft de Raad van ministers van de Europese Gemeenschap een beslissing genomen waardoor het budget van de Europese Gemeenschap volledig wordt voorzien door eigen middelen. Dit is in het bijzonder vervolledigd door de toepassing van een belasting met een uniforme grondslag voor alle lidstaten, volgens communautaire regels<sup>2244</sup>. Daarom is het nodig om een vergelijkbare heffing van eigen middelen toe te laten in de hele Gemeenschap, om te vermijden dat bepaalde Staten niet worden verleid te ontsnappen aan hun verplichtingen. Het was daarom nodig om op 17 mei 1977 de Zesde Btw-richtlijn aan te nemen. De richtlijn laat aan de lidstaten een zekere vrijheid van keuze aangaande bepaalde

---

<sup>2244</sup> Besliss. 70/243, *PB. L.*, 94.

toepassingsmodaliteiten van het gemeenschappelijke btw-systeem, doch deze vrijheid is niet absoluut en zij is in verregaande mate ingeperkt door overvloedige rechtspraak van het Hof van Justitie.

#### 5111

De Zesde Btw-richtlijn heeft haar aanvankelijk doel om een gemeenschappelijke markt tot stand te brengen waar een gezonde mededinging bestaat en waarvan de kenmerken analoog zijn aan die van een echte binnenlandse markt, nog niet bereikt<sup>2245</sup>. Dit zou een afschaffing van de fiscale grenzen als noodzakelijk corrolarium hebben. Gezien de terughoudendheid om een regeling aan te nemen die een beperking van de soevereiniteit van de lidstaten met zich meebrengt, heeft de Raad een overgangsregeling aangenomen die de opheffing van de fysieke controles aan de grenzen toelaat, doch met bewaring van de fiscale territoria.

Het is dit overgangsregime dat we vandaag de dag kennen. Een ondernemer die binnen de Gemeenschap handel drijft, moet rekening houden met een groot aantal vereenvoudigingsmaatregelen, alsmede met verschillende criteria van localisatie van leveringen van goederen en diensten, zonder daarbij de verschillende administratieve interpretaties, gepubliceerd of niet, uit het oog te verliezen. Dit legt de plicht op aan de economische agenten die in de Gemeenschap handel drijven om de wetgeving en de administratieve praktijken van de verschillende lidstaten te kennen<sup>2246</sup>.

#### 5112

Met het oog op de vroegtijdige veroudering van het communautaire btw-systeem heeft de Commissie een werkprogramma aangenomen, teneinde voorstellen te formuleren die het btw-systeem moeten aanpassen aan de eisen van een ééngemaakte markt<sup>2247</sup>.

Dit heeft reeds geleid tot een aantal wijzigingen van de Zesde Btw-richtlijn met het oog op een modernisering van het btw-systeem<sup>2248</sup>:

- regeling voor telecommunicatiediensten<sup>2249</sup>;
- wijziging van de fiscale vertegenwoordiging, mogelijkheid om rechtstreeks te registreren in alle lidstaten<sup>2250</sup>;
- invoering van uniforme facturatieregels en mogelijkheid tot elektronische facturatie<sup>2251</sup>;
- regeling voor e-commerce<sup>2252</sup>;
- regels betreffende de plaats van de diensten;
- een enig loket dat de belastingplichtige in staat stelt om alle binnen de Unie verrichte handelingen op één plaats aan te geven.

Op 28 november 2006 heeft de Raad van de Europese Unie, bijeengekomen in de ECO-FIN-raad, richtlijn 2006/112/EG aangenomen. Deze richtlijn herschikt de Zesde Btw-richtlijn 77/388/EEG van 17 mei 1977. Teneinde de bepalingen klaar en duidelijk voor te stellen,

<sup>2245</sup> HvJ 21 februari 1989, zaak 203/87, Commissie/Italië, *Jur. HvJ*, 371.

<sup>2246</sup> C. AMAND, "The future of the VAT regime in the European Union", *E.T.* 1995, 219; S.D. COLECLOUGH, "The Sixth VAT Directive and the Need for Reform", *British Tax Review* 1995, 378.

<sup>2247</sup> COM 328(96) 328 final, Brussel 10 juli 1996; Strategie ter verbetering van de werking van het BTW-stelsel in het kader van de interne markt COM(2000), 348, Brussel 7 juni 2000.

<sup>2248</sup> COM (2003), 614 van 20 oktober 2003; beschikking nr. 2235/2002/EG van het Europees Parlement en de Raad van 3 december 2002 tot vaststelling van een communautair programma ter verbetering van het functioneren van de belastingstelsels in de interne markt (Fiscalis-programma 2003-2007), *PB. L.*, 341, 17 december 2002.

<sup>2249</sup> *PB. L.*, afl. 162, 63, 26 september 1999.

<sup>2250</sup> *PB. L.*, afl. 269, 44, 21 oktober 2000.

<sup>2251</sup> *PB. L.*, afl. 15, 24, 17 januari 2001.

<sup>2252</sup> *PB. L.*, afl. 128, 41, 15 mei 2002.

zonder evenwel aan de essentie ervan te raken. Door de vele fragmentaire aanpassingen was de Zesde richtlijn immers onleesbaar geworden.

## 2. Voorrang van het Gemeenschapsrecht

5113

In alle gevallen waarin de bepalingen van de Btw-richtlijn, inhoudelijk gezien, onvoorwaardelijk en voldoende nauwkeurig zijn, zijn particulieren gerechtigd om hierop een beroep te doen tegenover de Staat wanneer deze, hetzij verzuimt de richtlijn binnen de gestelde termijnen in het nationale recht ten uitvoer te leggen, hetzij dit op onjuiste manier doet<sup>2253</sup>. Het gaat om de toepassing van het principe van de rechtstreekse werking van het Gemeenschapsrecht<sup>2254</sup>.

### 5114

Omgekeerd kan een lidstaat die een richtlijn niet heeft omgezet in haar wetgeving, geen beroep doen op de termen van deze richtlijn tegenover de belastingplichtigen<sup>2255</sup>. Dit heeft praktische gevolgen voor belastingplichtigen: zij zijn gerechtigd om de nationale wetgeving of administratieve praktijken in te roepen wanneer de wetgever nalaat een richtlijn tijdig of correct te implementeren en de nationale regeling hen voordeliger uitkomt. Wanneer deze voor hen nadelig zijn, kunnen zij zich daarentegen beroepen op de communautaire teksten als dit hun voordelig uitkomt.

### 5115

De uit een richtlijn voortvloeiende verplichting van de lidstaten om het daarmee beoogde doel te verwezenlijken, alsook de verplichting krachtens artikel 10 van het EEG-verdrag om alle algemene of bijzondere maatregelen te treffen die geschikt zijn om de nakoming van die verplichting te verzekeren, geldt voor alle met overheidsgezag beklede instanties in de lidstaten en dus, binnen het kader van hun bevoegdheden, ook voor de rechterlijke instanties. Bij de toepassing van het nationale recht, ongeacht of het daarbij gaat om bepalingen die dateren van eerdere of latere datum dan de richtlijn, moet de nationale rechter dit zoveel mogelijk uitleggen in het licht van de bewoordingen en het doel van de richtlijn, teneinde het hiermee beoogde resultaat te bereiken<sup>2256</sup>.

### 5116

#### art. 110 e.v., 394 en 395 Btw-richtlijn

Het lezen van de Btw-richtlijn is op het eerste gezicht eenvoudiger dan het lezen van de wet. Er dient echter aandacht te worden besteed aan de volgende punten:

- de richtlijn biedt tal van optiemogelijkheden aan de lidstaten;
- de bepalingen die voor 1 januari 1978 bestonden, kunnen in bepaalde gevallen gehandhaafd blijven (art. 110 e.v. Btw-richtlijn);
- België kan gemachtigd worden om afwijkende vereenvoudigingsmaatregelen te nemen (art. 394 en 395 Btw-richtlijn);
- bij de interpretatie van een gemeenschapsrechtelijke bepaling dient men niet uitsluitend

<sup>2253</sup> HvJ 19 januari 1982, zaak 8/81, Ursula Becker, *Jur. HvJ*, 53, *F.J.F.*, No. 82/66, *J.D.F.* 1983, 114 en *BTW-Revue* 1996, afl. 119, 148; HvJ 28 februari 1986, zaak 152/84, Marshall, *Jur. HvJ* 1986, 723.

<sup>2254</sup> Wat betreft het begrip 'rechtstreekse werking', zie bv. S. VAN RAEPENBUSH, "Grondwettelijk recht van de Europese Unie", Gent, Larcier, ed. 4, 464.

<sup>2255</sup> HvJ 5 april 1979, zaak 148/78, Ratti, *Jur. HvJ* 1979, 1-1629.

<sup>2256</sup> HvJ 13 november 1990, zaak C-106/89, Marleasing, *Jur. HvJ* 1990, 4135 en HvJ 29 april 2004, zaak C-17/01, Sudholz, *F.J.F.*, No 2006/9.

- met de letter van de regeling rekening te houden, doch ook met de context en de doelstellingen van de betrokken regeling<sup>2257</sup>;
- de algemene principes van het gemeenschapsrecht gaan voor op de richtlijn, zelfs wanneer een bepaling van het nationaal recht ze formeel respecteert. Aldus is België veroordeeld door het Hof van Justitie omdat zij een forfaitaire prijs hanteerde als maatstaf van heffing van de btw, zonder dat deze maatregel noodzakelijk was om belastingfraude of belastingontwijking te vermijden<sup>2258</sup>. Tegen de administratie kunnen de principes van gelijkheid, non-discriminatie, vertrouwensbeginsel, rechtszekerheid, proportionaliteit, rechten van verdediging en het recht om beroep te doen op een rechtsmacht worden tegenovergeworpen;
  - de regels in verband met btw dienen op een duidelijke en ondubbelzinnige manier te worden geformuleerd, zodat de belanghebbenden op duidelijke en nauwkeurige wijze in kennis worden gesteld van hun rechten en plichten en de nationale rechter in staat wordt gesteld deze te handhaven<sup>2259</sup>.

### 3. Verbod van belastingen die het karakter van een omzetbelasting bezitten

5117

art. 401

Btw-richtlijn

Er geldt een verbod om belastingen in te voeren die dezelfde kenmerken bezitten als een omzetbelasting<sup>2260</sup> of die aanleiding geven, in het verkeer tussen de lidstaten, tot formaliteiten naar aanleiding van het overschrijden van een grens (art. 401 Btw-richtlijn). Hoewel de op communautair niveau geharmoniseerde accijnzen (minerale oliën, alcohol en gealcoholiseerde dranken, tabaksproducten) niet onder dit verbod worden bedoeld, kan men zich wel vragen stellen bij nationale accijnzen op mineraalwater, limonades en koffie.

### 4. Sancties bij schending van het Gemeenschapsrecht

5118

De schending van het Gemeenschapsrecht geeft eerst en vooral recht op terugbetaling van de sommen en belastingen die onverschuldigd werden geïnd<sup>2261</sup>. Daarnaast kan er sprake zijn van een recht op vergoeding van de schade, opgelopen door een fout van de wetgever, *in casu* de schending van het gemeenschapsrecht. Het recht op schadevergoeding voor schending van het Gemeenschapsrecht is gebaseerd op de rechtspraak van de Raad van State en het Hof van Cassatie<sup>2262</sup>. De minister heeft zich rekenschap gegeven van deze

<sup>2257</sup> HvJ 2 juni 1994, zaak C-30/93, AC-ATEL Electronics Vertrieb, *Jur. HvJ*, I-2305, punt 21; HvJ 24 oktober 1996, zaak C-217/94, Eisman Alto Adige Srl., *Jur. HvJ*, I-5287.

<sup>2258</sup> HvJ 10 april 1984, zaak 324/82, Commissie t. België, *Jur. HvJ* 1984, 1861, *F.J.F.*, No. 84/122; Zie ook boek IX, *Fiscaal recht van de Europese Gemeenschap*.

<sup>2259</sup> HvJ 21 juni 1988, zaak 257/86, Commissie t. Italië, *Jur. HvJ*, 3249.

<sup>2260</sup> HvJ 13 juli 1989, zaak 93/88 en 94/88, Wisselink, *Jur. HvJ*, 2671, *F.J.F.*, No. 89/188; HvJ 31 maart 1992, nr. C-200/90, Dansk Denkvit og Poulsen Trading vs. Skatteministeriet, *Jur. HvJ*, I-2217, *F.J.F.*, No. 92/113; HvJ 9 maart 2000, zaak C-437/97, EKW en Ikeria, *Rec. C.J.C.E.* 2000, 1157; HvJ 3 oktober 2006, zaak C-475/03, Banco popolare di Cremona/Agenzia Entrate Ufficio Cremona, *Jur. HvJ* 2006, I-09373; HvJ 11 oktober 2007, nrs. C-283/06 en C-312/06, Kógaz rt. e.a., [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak; Zie ook J. VAN DER PAAL, "De Europese BTW als rem op de nationale fiscale wetgeving" (noot onder HvJ 8 juni 1999), *T.F.R.* 2000, 175.

<sup>2261</sup> Cass. 27 mei 1971, Fromagerie franco-suisse Le Ski, *R.W.* 1971-72, 424 en *Pas.* 1971, 1, 886.

<sup>2262</sup> Arrest van 23 april 1971, *J.T.* 1972, 689, noot P. MAYSTADT; Zie ook L. DE BROL en C. VAN DER HAUWAERT, "De terugvordering van de inschrijvingstaks op autovoertuigen en het Europees Gemeenschapsrecht", *T.F.R.* 1989, afl. 85, 111; C. AMAND, "Les conséquences de la violation du droit communautaire en fiscalité belge", *R.G.F.* 1994, 127.

rechtspraak<sup>2263</sup>.

Een lidstaat kan terugbetaling van een in strijd met een gemeenschapsrecht toegepaste heffing slechts afwijzen, wanneer vaststaat dat de heffing geheel ten laste van een ander is gekomen en de teruggaaf een ongerechtvaardigde verrijking zou opleveren. Een eventuele wettelijke verplichting om de heffing door te rekenen in de kostprijs, wettigt niet het vermoeden dat de last van de heffing geheel is afgewenteld<sup>2264</sup>.

Een fabrikant die in verband met bepaalde producten kortingbonnen heeft uitgereikt, kan de teruggaaf bekomen van de ten onrechte op die bonnen geheven btw, door middel van een periodieke aangifte, ingediend binnen de terugaaftermijn (i.e. te rekenen vanaf het tijdstip waarop het recht op teruggaaf is ontstaan)<sup>2265</sup>.

#### 5119

De benadeelde particulieren hebben een recht op schadevergoeding wanneer de geschonden rechtsregel ertoe strekt aan particulieren rechten toe te kennen en (i) er sprake is van een voldoende gekwalificeerde schending en (ii) er een direct causaal verband bestaat tussen de schending van de op de staat rustende verplichting en de door de benadeelde personen geleden schade<sup>2266</sup>.

Het is aan de nationale rechter om na te gaan of de voorwaarden voor aansprakelijkheid van een lidstaat wegens schending van het gemeenschapsrecht zijn vervuld. Het Hof van Justitie heeft wel criteria gepreciseerd waarmee de nationale rechter bij zijn beoordeling rekening moet houden<sup>2267</sup>.

De vergoeding van de door schending van het gemeenschapsrecht aan particulieren veroorzaakte schade, dient adequaat te zijn ten opzichte van de geleden schade. De vergoedbare schade zou niet mogen worden beperkt tot de schade geleden na de uitspraak van het half houdende vaststelling van de niet-nakoming<sup>2268</sup>.

#### 5120

De 'natuurlijke' rechter van het Gemeenschapsrecht is de nationale rechter. Het Hof van Justitie komt enkel tussen in geval van een onduidelijkheid aangaande de interpretatie van het Gemeenschapsrecht (cf. prejudiciële vraagstelling). Daarnaast kan elke persoon die meent het slachtoffer te zijn van een schending van het Gemeenschapsrecht een klacht indienen bij de Europese Commissie of een petitie indienen bij het Europees Parlement op basis van artikel 194 van het verdrag. Rekening houdend met de voorrang van het Gemeenschapsrecht, is zo'n procedure zelfs mogelijk bij een afwijzend arrest van het Hof van Cassatie. In geval van dubbele belasting kan de belastingplichtige bovendien aan de Commissie vragen om de nationale administraties samen te roepen en te dwingen tot het vinden van een oplossing. Voor klachten tegen de Commissie is tevens een ombudsprocedure voorzien.

<sup>2263</sup> Vr. nr. 117 SUYKERBUYK 3 maart 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1992-1993, 30 maart 1993, 2310. Voor een ontleding van de gegrondheid van het systeem in het gemeenschapsrecht, zie W. VAN DER CORPUT, "Member States 'Liability for Supreme Courts' Decisions", *VAT Monitor* 2004, 256.

<sup>2264</sup> HvJ 14 januari 1997, zaak C-192/95 tot C-218/95, *Comateb e.a.*, *Jur. HvJ*, I-165.

<sup>2265</sup> Aanschr. nr. 8, 27 augustus 1997, *BTW-Revue*, afl. 130, 937.

<sup>2266</sup> HvJ 5 maart 1996, zaak C-46/93 en C-48/93, *Brasserie du Pêcheur en Factortame*, *Jur. HvJ* 1996, I-1029.

<sup>2267</sup> Zie o.a. HvJ 18 januari 2001, zaak C-150/99, *Stockholm Lindöpark*, *Jur. HvJ* 2001, I-493; J. VAN STEENWINCKEL en J. VAN VAECK, "Noot bij HvJ 18 januari 2001", *A.F.T.* 2001, 474-478.

<sup>2268</sup> HvJ 5 maart 1996, zaak C-46/93 en C-48/93, *Brasserie du Pêcheur S.A. t. Bundesrepublik Deutschland, The Queen/Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd III e.a.*, *Jur. HvJ* 1996, I-1029.



---

## Methodologie

**5121**

De praktische toepassing van de btw veronderstelt dat zowel aandacht wordt besteed aan verschillende (basis)concepten als aan de toepassing van de algemene regels op economische situaties:

- Is diegene die de activiteit uitoefent een belastingplichtige?
- Welke activiteit betreft het? Een levering, dienstverrichting, invoer of intracommunautaire verwerving?
- Waar vindt deze activiteit plaats en op welk tijdstip?
- Wat is de maatstaf van heffing voor de btw en het toepasselijk tarief?
- Is de activiteit vrijgesteld van belasting?
- Wie is de btw verschuldigd?
- Welke formaliteiten dienen te worden vervuld?

**5122**

Men dient zich bewust te zijn van het feit dat de bovenstaande vragen met elkaar samenhangen. De moeilijkheid van de btw is daarbij minder gelegen in het beantwoorden van deze vragen, dan in de noodzaak om eenvoudige begrippen toe te passen op complexe feitensituaties. Zij veronderstelt een goed begrip van de basisprincipes, de gecombineerde toepassing van deze principes en de interpretatie van de feiten in het licht van deze principes.

Eenmaal een onderneming is opgestart, is het niet noodzakelijk om op deze vragen dagelijks te antwoorden. De btw is een zeer automatisch proces dat geïntegreerd is in informaticaprogramma's en boekhoudkundige procedures. Elke verandering in de structuur van een onderneming of de ontwikkeling van de activiteit brengt echter wel de noodzaak met zich mee om bijzonder oplettend te zijn voor de aanpassing van de software en de interne procedures. De bijzonder hoge sancties voor een onjuiste toepassing van de btw en de mogelijkheid om die sancties gedurende maximaal zeven jaar in te roepen, heeft immers tot gevolg dat een kleine fout op het ogenblik van de invoering van de procedures, verregaande gevolgen kan hebben.

**5123**

De btw biedt op het eerste gezicht minder fiscale planningsmogelijkheden dan de inkomstenbelastingen en heeft geen directe invloed op de financiële resultaten, zodat de bedrijfsleiders er doorgaans weinig aandacht aan besteden. De mogelijke optimalisaties op het vlak van o.m. vastgoedtransacties en financiële handelingen, alsook het risico op zeer zware sancties indachtig, lijkt dergelijke attitude evenwel ongepast. Wat de eventuele optimalisaties betreft, dient er bovendien op te worden gewezen dat het zeer moeilijk is om bestaande btw-structuren achteraf nog aan te passen.

**5124**

Naast het vermijden van btw-kosten door dubbele heffingen, dient de btw-planning voor een onderneming die recht op aftrek geniet, als voornaamste doelstellingen voor ogen te houden:

- het onderwerpen van een maximum aan activiteiten aan de belasting, behalve dan voor die klanten die geen recht op aftrek hebben;
- het verminderen van de termijn voor de terugbetaling van belastingkredieten;
- het verminderen van de administratieve kosten.

Een onderneming die geen of slechts een beperkt recht op aftrek heeft, moet zich voornamelijk richten naar:

- een toename van het percentage van belaste activiteiten;
- de verwerving van goederen en diensten met belastingvrijstelling of verlaagd tarief;
- de vertraging van de betaling van de belasting of de spreiding van de belasting in de tijd.



---

## Deel II

# Belastingplicht

---

### Hoofdstuk I

---

## Wie is belastingplichtige?

### § 1. DEFINITIE EN ROL

#### 5200

##### art. 4 § 1 WBTW

Belastingplichtige is eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in het wetboek zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend (art. 4 § 1 WBTW).

Het criterium dat toelaat om een belastingplichtige te definiëren, is het verrichten van een economische activiteit op een zelfstandige wijze. Het begrip belastingplichtige wordt bepaald op basis van de economische activiteit en de economische activiteit wordt bepaald op basis van het begrip belastingplichtige.

Het begrip niet-belastingplichtige heeft onder meer belang voor de toepassing van de localisatieregels voor intellectuele diensten, langs elektronische weg verrichte diensten en voor de huur van roerende goederen.

#### 5201

Enkel leveringen van goederen en diensten, verricht door een belastingplichtige, zijn in België onderworpen aan de btw. Enkel de belastingplichtigen kunnen een recht op aftrek uitoefenen.

Het begrip 'belastingplichtige' wordt regelmatig verward met onder meer de volgende begrippen:

- Economische agenten, wiens activiteiten zijn vrijgesteld op basis van artikel 44 van het WBTW, zijn belastingplichtigen die echter geen belasting verschuldigd zijn dan in gevallen waarin zij goederen of diensten verwerken;
- Personen geïdentificeerd voor de btw (art. 50 WBTW). Een niet-belastingplichtige rechtspersoon kan voor de btw geïdentificeerd zijn voor haar intracommunautaire verwervingen, zelfs wanneer zij geen belastingplichtige is. Een toevallige belastingplichtige moet niet worden geïdentificeerd voor de btw;
- Personen gehouden tot voldoening van de belasting (art. 51 en 51bis WBTW). De producent of leverancier van goederen en diensten is niet noodzakelijk de persoon, gehouden tot voldoening van de belasting.

Voor een toepassing uit de rechtspraak i.v.m. het onderscheid tussen de verschillende begrippen, zie Cass. 12 december 2003, *F.J.F.*, No. 2004/83, 272.

### § 2. KENMERKEN

#### 5203

Om als belastingplichtige te kunnen worden aangemerkt, is het nodig:

- a. dat effectief een economische activiteit wordt uitgeoefend (opeenvolgende handelingen);
- b. dat deze activiteit geregeld wordt uitgeoefend (met een bepaalde regelmaat);
- c. dat deze activiteit zelfstandig wordt uitgeoefend (geen band van ondergeschiktheid).

## 1. Gelijk welke persoon

5204

De belastingplichtige kan een fysieke persoon zijn, een rechtspersoon (een handelsvennootschap of een vereniging zonder winstoogmerk), maar ook een groepering zonder rechtspersoonlijkheid van natuurlijke personen of zelfs van rechtspersonen (verenigingen voor vermaak of ontspanning en tijdelijke verenigingen)<sup>2269</sup>.

## 2. Uitoefening van een economische activiteit

### a. Uitwisseling tussen economische agenten

5205

art. 9 § 1 lid 2 Btw-richtlijn

Het WBTW bevat geen definitie van het begrip 'economische activiteit'. Overeenkomstig artikel 9, § 1, lid 2 van de Btw-richtlijn omvat het begrip 'economische activiteit' alle werkzaamheden van een fabrikant, handelaar of dienstverrichter met inbegrip van de winning van delfstoffen, de landbouw en de uitoefening van vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen.

Het begrip 'economische activiteit' vereist dat er sprake is van een deelneming aan het economisch verkeer.

De dienstverrichtingen tussen de verschillende vestigingen van één vennootschap die zijn gesitueerd in België of in het buitenland, vallen buiten de toepassing van de btw<sup>2270</sup>.

Niet alle lidstaten van de Europese Unie waren deze mening toegedaan<sup>2271</sup>, tot het Hof van Justitie tussenkwam. Het hof besliste dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt, en waaraan de vennootschap diensten levert, niet als een belastingplichtige moet worden beschouwd op grond van de kosten die haar voor deze diensten in rekening worden gebracht<sup>2272</sup>.

De toewijzing, via een veiling, door de nationale regelgevende instantie die verantwoordelijk is voor de toewijzing van het spectrum, van rechten zoals rechten op het gebruik van frequenties van het elektromagnetische spectrum voor het aanbieden van mobiele telecommunicatiediensten aan het publiek, is geen economische activiteit in de zin van die bepaling en valt dus niet binnen de werkingssfeer van de richtlijn<sup>2273</sup>.

5206

Een schadevergoeding wegens contractuele of buiten-contractuele aansprakelijkheid is niet aan de btw onderworpen tenzij ze de prijs of een deel van de prijs van een levering of een

2269

Vr. nr. 678 NYSENS, 25 mei 2000, *Vr. & Antw.* Senaat 1999-2000, nr. 2-25, 31 oktober 2000, 1180; T. CHARON, "Het samenwerkingsverband ten aanzien van de BTW", *T.F.R.* 2001, afl. 202, 511-526; B. COOPMAN, "Het BTW-regime van de maatschap en andere vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid", *Fiscaal Praktijkboek Indirecte belastingen 2001-2002*, Diegem, Ced. Samsom, 2001, 95-132.

2270

Vr. nr. 149 DE CLIPPELE 14 maart 1991, *Vr. & Antw.* Senaat 1990-1991, 1225; P. COOSEMANS, "Regime TVA applicable aux transactions internes de services entre une maison mère et sa ou ses succursales étrangères dans l'Union européenne: un non-événement?", *R.G.F.* 1998, afl. 10, 346.

2271

D. STAS en J. DE PRETER, "Prestaties tussen hoofdhuys en vaste inrichting; met of zonder BTW", *Fiscoloog (I.)* 2003, afl. 231,4; W. VAN DER CORPUT, "Transactions between Main Offices and their Fixed Establishment", *VAT Monitor* 2004, *IBFD*, 414; R. RUSSO en E. ZANOTTI, "VAT personality of Fixed Establishments Preliminary Ruling Requested from ECJ", *VAT Monitor* 2004, *IBFD*, 333.

2272

HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04, *FCE Bank plc*; I. LEJEUNE, I. STUYVER en B. CALUWE, "Hof van Justitie 23 maart 2006, zaak C-210/04, *FCE Bank plc*. – Handelingen tussen hoofdhuys en bijhuys en vice versa doorgaans buiten toepassingsgebied van BTW", *A.F.T.* 2006, 19-21.

2273

HvJ 26 juni 2007, zaak C-284/04, *T-Mobile Austria GmbH, e.a.*, *P.B. C.* 2007, afl. 199, 3; zie ook in dezelfde zin HvJ 26 juni 2007, zaak C-369/04, *Hutchison 3G UK Ltd, mmO2 plc, Orange 3G Ltd, T-Mobile (UK) Ltd, Vodafone Group Services Ltd c. Commissioners of Customs and Excise*.

dienst uitmaakt<sup>2274</sup>.

Wanneer een aannemer overeenkomstig het lastenkohier van een openbare aanbesteding, een forfaitaire vergoeding ontvangt wegens het feit dat door het openbaar bestuur gevraagde wijzigingen leiden tot een vermindering van de aannemingsprijs – forfaitaire vergoeding die berekend wordt in functie van het bedrag van die vermindering – is de vergoeding een schadeloosstelling die buiten de werkingssfeer van de btw blijft<sup>2275</sup>.

Ingevolge artikel 1794 van het BW kan de opdrachtgever door zijn enkele wil het aannemingscontract verbreken, ook al is het werk reeds begonnen, mits hij de aannemer schadeloos stelt voor al zijn uitgaven, zijn arbeid en alles wat hij bij die aanneming had kunnen winnen. Wanneer de partijen deze bepaling toepassen, is de vergoeding die de opdrachtgever aan de aannemer betaalt niet aan de btw onderworpen, in de mate waarin ze alleen de winstderving van de aannemer dekt voor het werk dat hij niet heeft uitgevoerd<sup>2276</sup>.

De verbintenis tot beëindiging van de melkproductie, die een landbouwproducent aangaat in het kader van de gemeenschappelijke landbouwpolitiek en waarbij een vergoeding wordt vastgesteld voor de definitieve beëindiging van de melkproductie, is geen dienst. Aldus is de hiervoor ontvangen vergoeding niet onderworpen aan de omzetbelasting. De Gemeenschap verwerft, door landbouwers een vergoeding te geven voor het stopzetten van hun productie, geen goederen of diensten voor eigen gebruik, maar handelt in het algemeen belang, te weten het bevorderen van en de goede werking van de communautaire markt voor melk. De verbintenis van de landbouwer om zijn melkproductie te beëindigen, levert noch de Gemeenschap noch de bevoegde nationale autoriteiten een voordeel op waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden aangemerkt<sup>2277</sup>.

De verbintenis (ten aanzien van een overheid) die erin bestaat 20 % van de geteelde aardappelen niet te oogsten, is geen dienst in de zin van de Zesde Btw-richtlijn. De daarvoor vanwege die overheid ontvangen subsidies zijn bijgevolg niet aan btw onderworpen<sup>2278</sup>.

#### b. Geen onderscheid tussen geoorloofd of ongeoorloofd karakter

##### 5207

De btw is gebaseerd op het beginsel van de fiscale neutraliteit. Dit beginsel verzet zich tegen een algemeen onderscheid tussen legale en illegale transacties, met uitzondering van de gevallen waarin op grond van de bijzondere kenmerken van bepaalde goederen elke mededinging tussen een legale en illegale sector uitgesloten is<sup>2279</sup>. In navolging van voormeld beginsel besliste het hof dat de organisatie van verboden kansspelen binnen de werkingssfeer van de btw valt<sup>2280</sup>.

Een activiteit zoals het vervalsen van geld, waarvoor in alle lidstaten een absoluut invoer- en verhandelingsverbod geldt, is geen economische activiteit<sup>2281</sup>. De regel van

<sup>2274</sup> Cass. 15 april 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 722, 11; Cass. 4 februari 1983, *R.W.* 1983-'84, 29 en 30, noot; Cass. 15 april 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 722, 11; V. SEPULCHRE, "T.V.A. et dommages et intérêts", *R.G.F.* 2001, afl. 2, 63-79; Zie ook Besliss. nr. E.T. 109.759, 8 augustus 2005, in verband met vergoedingen gestort voor opleidingen in het kader van de overdracht van voetballers.

<sup>2275</sup> Besliss. 447, *BTW-Revue* 1974, afl. 15, 198.

<sup>2276</sup> Besliss. 492, *BTW-Revue* 1974, afl. 18, 395.

<sup>2277</sup> HvJ 29 februari 1996, zaak C-215/94, Jürgen Mohr/Finanzamt Bad Seeberg, *Jur. HvJ*, I-959, *F.J.F.*, No. 96/168 en *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 682.

<sup>2278</sup> HvJ 18 december 1997, zaak C-384/95, Landboden-Agrardienste, *Jur. HvJ*, I- 7387.

<sup>2279</sup> HvJ 2 augustus 1993, zaak C-111/92, Wilfried Lange, *Jur. HvJ*, I-4677 en *F.J.F.*, No. 93/502; HvJ 12 januari 2006, gevoegde zaken C-354/03, C-355/03 en C- 484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics en Bond House Systems; *A.F.T.* 2006, afl. 5, 37.

<sup>2280</sup> HvJ 11 juni 1998, zaak 283/95, K. Fischer, *Act. Fisc.* 1998, afl. 27, 3; HvJ 17 februari 2005, zaak C-453/02 en C-462/02, Finanzamt Gladbeck Edith Linneweber en Finanzamt Hern-West Savas Akriditis. Zie ook neergelegde conclusies in de zaak Optigen (HvJ conclusies neergelegd op 16 februari 2004, gevoegde zaken C-354/03, 355/03 en 484/03, Optigen Ltd., Fulcrum Electronics Ltd en Bond House Systems Ltd tegen Commissioners of Customs and Excise).

<sup>2281</sup> HvJ 6 december 1990, zaak 343/ 89, Witzemann, *Jur. HvJ*, I-4477, *F.J.F.*, No. 91/121.

niet-onderworpenheid aan de btw is eveneens van toepassing op de illegale levering van verdovende middelen op basis van hennep, ook wanneer de autoriteiten van een lidstaat in het kader van een selectief vervolgingsbeleid de kleinschalige detailhandel in die verdovende middelen niet systematisch strafrechtelijk vervolgen<sup>2282</sup>. De levering van namaakparfums is daarentegen aan de btw onderworpen, daar het geen goederen zijn waarvan de verhandeling wegens hun aard of bijzondere kenmerken verboden is<sup>2283</sup>.

c. Activiteit onder bezwarende titel

**5208**

Hij die regelmatig, doch uitsluitend 'om niet' diensten verricht jegens ondernemers, kan niet worden aangemerkt als belastingplichtige<sup>2284</sup>. Zelfs in geval van tegenprestatie kan deze zo laag zijn dat de activiteit alsnog dient te worden beschouwd als een vrijgevigheid<sup>2285</sup>.

Is een btw-plichtige, de vennootschap die daadwerkelijk boten en mobilhomes verhuurt, niet alleen aan haar zaakvoerders, maar ook aan familieleden van deze zaakvoerders en aan derden. Dat de zaak niet rendabel zou zijn omdat geen voldoende omzet werd gerealiseerd, is ter zake niet relevant<sup>2286</sup>.

Deviezentransacties zijn diensten die worden verricht in ruil voor een tegenprestatie, ook al worden daarbij geen provisie of directe kosten in rekening gebracht. De bank ontvangt betaling voor haar dienst, door middel van een in haar koersen ingecalculerde tegenprestatie<sup>2287</sup>.

De afgifte door een belastingplichtige van kledingstukken waarop zijn naam en activiteit zijn afgedrukt, is een handeling die bestaat in de afgifte van een goed door die belastingplichtige, met als tegenprestatie het verlenen van een dienst en in voorkomend geval het betalen van een opleg in geld door de verkrijger van dat goed. Laatstgenoemde maakt immers door het dragen van het betreffende kledingstuk met daarop de naam en de activiteit van de belastingplichtige, hoe dan ook reclame voor deze laatste. Onder gegeven omstandigheden is de gratis afgifte van een kledingstuk dan te beschouwen als een levering onder bezwarende titel die in hoofde van de belastingplichtige de btw opeisbaar maakt<sup>2288</sup>.

Een dienst die wordt verricht onder bezwarende titel maar niet uit hoofde van in rechte afdwingbare verplichtingen, omdat is overeengekomen dat de dienstverrichter ter zake van deze dienst slechts een ereschuld op zich neemt, is een aan btw onderworpen handeling<sup>2289</sup>.

De dienst verleend aan een vzw, impliceert niet dat de persoon die de handeling verricht niet belastingplichtig is<sup>2290</sup>.

2282 HvJ 5 juli 1988, zaak C-289/86, Happy Family, *Jur. HvJ*, I-3655; HvJ 29 juni 1999, zaak C-158/98, Coffeeshop Siberië, *F.J.F.*, No. 99/127 en *T.F.R.* 2000, 177, 259-264, noot B. PEETERS.

2283 HvJ 28 mei 1998, zaak C-3/97, J. Goodwin en E.T. Unstead, *F.J.F.*, No. 99/218.

2284 HvJ 1 april 1982, zaak C-89/81, Hong Kong Trade Development, *Jur. HvJ*, I-1277, *A.F.T.* 1982, 259 en *BTW-Revue* 1995, afl. 116, 940.

2285 HvJ 21 september 1988, zaak C-50/87, Commissie t. Frankrijk, *Jur. HvJ*, I-4797, *F.J.F.*, No. 90/60 en *BTW-Revue* 1996, afl. 119, 164.

2286 Gent 12 maart 1997, *F.J.F.*, No. 97/146.

2287 HvJ 14 juli 1998, zaak C-172/96, First National Bank of Chicago, *Fisc. Koer.* 1998, 506.

2288 Vr. nr. 1447 VAN DEN EYNDE 28 februari 1995, *Vr. & Antw.* Kamer 1994-1995, nr. 149, 16043.

2289 HvJ 17 september 2002, zaak C-498/99, Town & County Factors Ltd, *Fiscoloog* 2002, afl. 863, 10.

2290 Rb. Luik 8 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/19.

## d. Rechtstreekse band tussen de handeling en de ontvangen tegenprestatie

5209

Een dienstverrichting is slechts belastbaar als er een rechtstreeks verband bestaat tussen de verrichte dienst en de ontvangen tegenwaarde<sup>2291</sup>.

Wanneer derhalve de geldsommen die door een onderneming aan een andere onderneming van dezelfde groep worden gestort slechts een louter financiële steun vertegenwoordigen en geen tegenprestatie vormen van een levering van goederen of van een dienstverrichting, verricht door deze onderneming voor eerstgenoemde, zijn deze sommen niet aan de btw onderworpen<sup>2292</sup>.

De ontvangen tegenprestatie moet kunnen worden uitgedrukt in geld en een subjectieve waarde hebben omdat de maatstaf van heffing de werkelijk ontvangen tegenprestatie is en niet de waarde zoals vastgesteld volgens objectieve criteria<sup>2293</sup>.

Er is enkel een belastbare activiteit wanneer tussen de verrichter en de ontvanger van de dienst een rechtsbetrekking bestaat waarbij over en weer prestaties worden uitgewisseld, en de door de dienstverrichter ontvangen vergoeding de werkelijke tegenwaarde vormt voor de aan de ontvanger verleende dienst. Wanneer iemand muziek ten gehore brengt op de openbare weg en daarvoor kleingeld van de voorbijgangers ontvangt, kunnen deze ontvangsten niet worden geacht de tegenprestatie te zijn voor een aan die voorbijgangers verleende dienst. Immers, er bestaat geen enkel noodzakelijk verband tussen de muzikale verrichting en de betaling<sup>2294</sup>. Om die reden is ook het volgrecht van een kunstenaar, i.e. het recht voor een auteur van een beeldend kunstwerk of voor zijn rechtverkrijgenden, om een geldsom te ontvangen iedere keer het beeldend kunstwerk in een openbare kunstveiling wordt toegevoegd aan een koper, niet onderworpen aan btw<sup>2295</sup>. Daarentegen is er wel een verband tussen de belastbare handeling en de betaling, wanneer de vergoeding bestaat uit een jaarlijkse forfaitaire contributie die leden van een sportvereniging verplicht zijn te betalen, ook indien deze niet of niet regelmatig gebruikmaken van de voorzieningen van de sportvereniging<sup>2296</sup>.

Het zuiver houden van aandelen in andere ondernemingen is op zichzelf niet aan te merken als de exploitatie van een zaak om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen, omdat een eventueel dividend – de opbrengst van deze deelneming – voortspruit uit de loutere eigendom van het goed. Dit ligt anders wanneer de deelneming gepaard gaat met een zich direct of indirect mengen in het beheer van de vennootschappen waarin wordt deelgenomen, onverminderd de rechten die de houder van de deelnemingen als aandeelhouder of vennoot heeft<sup>2297</sup>. Daar zij geen tegenprestatie zijn voor economische activiteiten in de zin van de

<sup>2291</sup> HvJ 8 maart 1988, zaak C-102/86, Apple and Pear Development Council, *Jur. HvJ*, I-1443, *R.W.* 1990-'91, 535 en *BTW-Revue* 1995, afl. 116, 961; C. AMAND, "When is a link direct?", *International VAT Monitor* 1996, 3.

<sup>2292</sup> Vr. nr. 517 MICHEL 22 juli 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, 6632, *BTW-Revue*, afl. 124, 1000.

<sup>2293</sup> HvJ 5 februari 1981, zaak C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, *Jur. HvJ*, I-445 en *BTW-Revue* 1995, afl. 116, 931.

<sup>2294</sup> HvJ 3 maart 1994, zaak C-16/93, Tolsma, *Jur. HvJ*, I-743 en *BTW-Revue*, afl. 109, 773.

<sup>2295</sup> B. COOPMAN, "Kunstenaars en BTW", *A.F.T.* 2002, 463 en *Besliss. nr. E.T.* 102.061, 7 juli 2003.

<sup>2296</sup> HvJ 21 maart 2002, zaak C-174/00, Kennemer Golf & Country Club, *Jur HvJ* 2002, I-3293.

<sup>2297</sup> HvJ 20 juni 1991, zaak C-60/90, Polysar Investments Netherlands, *Jur. HvJ*, I-3111, *R.G.F.* 1992, 128 en *A.F.T.* 1992, 138; HvJ 14 november 2000, zaak C-142/90, Floridienne en Berginvest, *T.F.R.* 2001, afl. 204, 696-706, noot J. VAN DER PAAL en *A.F.T.* 2001, afl. 2, 85, noot L. VANDENBERGHE; HvJ 12 juli 2001, zaak C-102/00, Welthgrove BV, *Fiscoloog* 2001, afl. 809, 7, *International VAT monitor*, annex vol. 12/afl. 5, 65; HvJ 27 september 2001, zaak C-1 6/00, Cibo Participations SA, *T.F.R.*, afl. 212, 1148, noot D. STAS; J. GOBBIN, "Holdingvennootschappen en BTW: de rechtspraak van het Hof van Justitie volop in beweging", *T.F.R.* 2001, afl. 199, 355-373; C. ETTEMA, "Opnieuw een Nederlandse holdingvennootschap naar Luxemburg", *BTW-brief* 1999, afl. 6/7, 3-6; H. VANDEBERGH, "Zijn



Btw-richtlijn, vallen dividenden niet binnen de werkingssfeer van de btw<sup>2298</sup>. Hetzelfde geldt voor een verkoop van aandelen door een trust waarvan de investeringsactiviteiten hoofdzakelijk bestaan uit de aankoop en verkoop van aandelen en andere effecten, teneinde een zo hoog mogelijk dividend of kapitaalsopbrengst te verkrijgen. Er kan niet worden uitgegaan van de omvang van een aandelenverkoop, noch van de omstandigheid dat in het kader van een dergelijke verkoop een beroep is gedaan op professionele raadgevers als criteria, om een onderscheid te maken tussen de activiteiten van een particuliere investeerder, buiten het toepassingsgebied van de richtlijn vallen, en die van een investeerder waarvan de operaties een economische activiteit vormen<sup>2299</sup>.

Het enkel in eigendom verwerven en houden van obligaties die niet dienstbaar zijn aan enige andere ondernemingsactiviteit, en het genot van de inkomsten daaruit, zijn niet aan te merken als economische activiteiten die aan de betrokkene de hoedanigheid van belastingplichtige verlenen<sup>2300</sup>. Wanneer een nieuwe vennoot in een personenvennootschap wordt opgenomen tegen betaling van een contante inbreng, is er dan ook geen met btw belaste handeling<sup>2301</sup>.

#### e. Met of zonder winstoogmerk

**5210**

Het is van geen belang of de handelingen met of zonder winstoogmerk worden verricht. Niet alleen handelaars (fabrikanten, personen die kopen om door te verkopen, aannemers van werk, handelsagenten, ambachtslieden) zijn dus belastingplichtigen, maar al degenen die geregeld en zelfstandig belastbare handelingen verrichten. Bij het onderzoek of iemand al dan niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, dient niet te worden nagegaan of hij in de uitoefening van zijn economische activiteit winst maakt of wil maken. Is een btw-plichtige, de vennootschap die daadwerkelijk boten en mobilhomes verhuurt, niet alleen aan haar zaakvoerders, maar ook aan familieleden van deze zaakvoerders en aan derden. Dat de zaak niet rendabel zou zijn omdat geen voldoende omzet werd gerealiseerd, is ter zake niet relevant<sup>2302</sup>.

Belastingplichtigen kunnen dus zijn: personen die een vrij beroep uitoefenen, verenigingen zonder winstoogmerk<sup>2303</sup>, beroepsverenigingen, instellingen van openbaar nut, enz. Er dient een duidelijk onderscheid te worden gemaakt tussen de personen of organismen die activiteiten verrichten tegen betaling zonder winstoogmerk, die belastingplichtig zijn, en de personen of organismen die gratis handelingen verrichten, die geen belastingplichtigen zijn.

### 3. Geregelde activiteit

**5211**

Het occasioneel of op onregelmatige wijze uitoefenen van een economische activiteit is niet voldoende om als belastingplichtige te worden beschouwd.

Het begrip 'exploitatie' heeft betrekking op alle handelingen, ongeacht hun rechtsvorm, die bedoeld zijn om uit het

---

holdingvennootschappen belastingplichtigen?", *Fiskotoon* 1993, afl. 116, 65; D. STAS, "Dividenden als tegenprestatie voor actieve inmenging?", *Actuele Voorinformatie* 1999, afl. 281, 6-12.

2298 HvJ 22 juni 1993, zaak C-333/91, Satam, *Jur. HvJ*, I-3531, *F.J.F.*, No. 93/184, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 754.

2299 HvJ 20 juni 1996, zaak C-155/94, Wellcome Trust Ltd., *Jur. HvJ*, I-3013; HvJ 26 september 1996, Enkler, *Jur. HvJ*, I-4517.

2300 HvJ 6 februari 1997, Harnas & Helm CV, *Jur. HvJ*, 1997, I-745 en *F.J.F.*, No. 97/96.

2301 HvJ 26 juni 2003, zaak C-442/01, KapHag Renditefonds, *F.J.F.*, No. 2004/246.

2302 Gent 12 maart 1997, *F.J.F.*, No. 97/146.

2303 S. RUYSSCHAERT, "BTW-aspecten van de financieringsbronnen van vzw's", *A.F.T.* 2003, 307-317.

betrokken goed duurzaam opbrengst te verkrijgen<sup>2304</sup>.

De verhuur door een zaakvoerder en vennoot van één wagen aan zijn vennootschap, wordt niet beschouwd als zijnde gericht op het verkrijgen van duurzame opbrengsten. De verhuurder is derhalve niet als btw-plichtige te beschouwen<sup>2305</sup>.

Het Btw-Wetboek voorziet in een aantal uitzonderingen op de vereiste van het geregeld karakter van de activiteit, voor handelingen met betrekking tot onroerende goederen en de levering van voertuigen naar een andere lidstaat (zie randnr. 5216-5218).

Elke persoon die een economische activiteit uitoefent, wordt in principe beschouwd als een belastingplichtige, zonder onderscheid naargelang de belangrijkheid van de uitgeoefende activiteit, van de meest belangrijke tot de meest bijkomstige.

#### 4. Zelfstandige activiteit

##### 5212

De werkzaamheid (economische activiteit) moet worden uitgeoefend door personen die zelfstandig zijn vanuit juridisch oogpunt<sup>2306</sup>. Noch natuurlijke personen die hun werkzaamheid uitoefenen in het kader van een arbeids- of bediendencontract, noch de thuiswerkers die als loontrekkenden worden aangemerkt voor de heffing van de inkomstenbelasting en voor de toepassing van de sociale wetgeving, zijn dus belastingplichtigen.

Het woord 'zelfstandige' moet aldus worden uitgelegd, dat als zelfstandige moet worden aangemerkt, degene die organisatorisch niet in een onderneming is geïntegreerd, die over adequate organisatorische vrijheid beschikt ten aanzien van het voor zijn werkzaamheden in te zetten personeel en materieel, en die het economisch risico voor die werkzaamheid draagt<sup>2307</sup>.

Een fysieke persoon die, anders dan als werknemer, les geeft in een instelling die al dan niet de vrijstelling inzake onderwijs geniet, wordt niet als zelfstandige aangemerkt, wanneer met die instelling een verhouding van ondergeschiktheid bestaat ten aanzien van o.m. de inhoud van de te onderwijzen leerstof, de uurregeling, de bezoldiging en het intern reglement<sup>2308</sup>.

Voor de diensten verstrekt door gidsen en reisleiders wordt verwezen naar een administratieve beslissing<sup>2309</sup>.

Het Hof van Justitie oordeelde dat een in een andere lidstaat gevestigde vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt, en waaraan de vennootschap diensten levert, niet als een belastingplichtige moet worden beschouwd op grond van de kosten die haar voor deze diensten in rekening worden gebracht<sup>2310</sup>.

De zaakvoerders en bestuurders worden beschouwd als organen van de vennootschap die niet zelfstandig optreden en bijgevolg is de vergoeding voor de normale uitoefening van hun functie geen tegenprestatie voor een economische activiteit. De rechtspersonen die optreden als bestuurder worden in principe beschouwd als belastingplichtigen, maar zij hebben

<sup>2304</sup> HvJ 4 december 1990, zaak C-186/89, van Tiem, *Jur. HvJ*, I-4363, *F.J.F.*, No. 91/29.

<sup>2305</sup> Rb. Antwerpen 21 februari 2003, *F.J.F.*, No. 2003/144 en H. VANDEBERGH, "Verhuur van één personenwagen: BTW-belastingplicht?", *T.F.R.* 2003, 756-757; Vr. nr. 857 PIETERS 3 januari 2002, *Vr. & Antw. Kamer* 2002-2003, nr. 153, 19601.

<sup>2306</sup> Zie bv. HvJ 6 november 2003, gevoegde zaken C-78/02, 79/02 en 80/02, Elliniko Dimosio, *F.J.F.*, No. 2004/274.

<sup>2307</sup> Concl. Adv. Gen. G. Tesoro 4 juni 1991, zaak C-202/90, Ayuntamiento de Sevilla, *Jur. HvJ*, I-4247, *F.J.F.*, No. 91/123.

<sup>2308</sup> Vr. nr. 1341 VAN DEN EYNDE 28 april 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 134, 18600, *BTW-Revue*, afl. 136, 589.

<sup>2309</sup> Besliss. nr. E.T. 111.432, 28 augustus 2006.

<sup>2310</sup> HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/04, FCE Bank plc; I. LEJEUNE, I. STUYVER, B. CALUWE, "Hof van Justitie 23 maart 2006, zaak C-210/04, FCE Bank plc. – Handelingen tussen hoofdhuus en bijhuis en vice versa doorgaans buiten toepassingsgebied van BTW", *A.F.T.* 2006, 19-21.

de mogelijkheid om af te zien van een identificatie voor de btw<sup>2311</sup>.

Ook een vereffenaar is een orgaan van de vennootschap indien hij handelt in de normale uitoefening van zijn opdracht<sup>2312</sup>.

Het feit dat een persoon (maat) een goed verhuurt aan een maatschap waarvan hij zelf deel uitmaakt, belet op zich niet dat deze persoon met betrekking tot deze verhuur kan worden geacht op een zelfstandige wijze te handelen. Voor zover deze verhuur een economische activiteit vormt, is zijn verbondenheid met zijn medecontractant in beginsel geen voldoende reden om zijn hoedanigheid van belastingplichtige te betwisten<sup>2313</sup>.

Een natuurlijke persoon die in naam en voor rekening van een belastingplichtige vennootschap alle werkzaamheden van deze laatste verricht ter uitvoering van een arbeidsovereenkomst die hem aan die vennootschap, waarvan hij overigens enig aandeelhouder, bestuurder en personeelslid is, bindt, is zelf niet een belastingplichtige<sup>2314</sup>.

De rechtbank van Gent oordeelde dat een voormalige notaris die zijn kantoor aan zijn zoon overlaat en zich ertoe verbindt om tegen een jaarlijkse forfaitaire vergoeding en in een band van ondergeschiktheid voor dat kantoor te blijven werken, handelt niet op zelfstandige wijze en is bijgevolg geen btw-plichtige in de zin van artikel 4 van het WBTW, aangezien hij zijn werkzaamheid niet zelfstandig uitoefent<sup>2315</sup>.

### § 3. CATEGORIEËN VAN BELASTINGPLICHTIGEN

#### 1. Gewone of volledige belastingplichtigen

5213

Onder gewone of volledige belastingplichtige verstaat men elke persoon die als zodanig een activiteit uitoefent die onderworpen is aan de belasting of een activiteit die is vrijgesteld in het kader van de internationale handel.

#### 2. Als zodanig handelende belastingplichtigen

5214

Elke handeling gesteld door een belastingplichtige is niet noodzakelijk gesteld door een als zodanig handelende belastingplichtige. Een belastingplichtige kan ook ten private titel handelingen stellen.

Dit is het geval bij de verkoop van een onroerend goed waarin een hotel en een privéwoning zijn ondergebracht, voor dat gedeelte dat overeenstemt met de privéwoning van de hotelier<sup>2316</sup>.

Een belastingplichtige die een investeringsgoed betreft dat zowel voor bedrijfs- als voor privédoeleinden zal worden gebruikt, kan dat goed geheel in zijn privévermogen behouden en het aldus volledig van het stelsel van de belasting over de toegevoegde waarde uitsluiten<sup>2317</sup>.

<sup>2311</sup> Besl. nr. E.T. 78.581, 27 januari 1994, *BTW-Revue*, afl. 110, 1019.

<sup>2312</sup> Vr. nr. 2628 DE CLIPPELE 30 januari 2003, *Vr. & Antw. Senaat 2002-2003*, nr. 2-71, 3985.

<sup>2313</sup> HvJ 27 januari 2000, zaak C-23/98, Heerma, *F.J.F.*, No. 2000/203, *A.F.T.* 2000, afl. 2, 103-106, noot L. VANDENBERGHE.

<sup>2314</sup> HvJ 18 oktober 2007, zaak C-355/06, Van der Steen, *T.F.R.* 2008, afl. 333, 44

<sup>2315</sup> Rb. Bergen 26 oktober 2004, *F.J.F.*, No. 2008/80.

<sup>2316</sup> HvJ 4 oktober 1995, zaak C-291/92, D. Armbrrecht, *Jur. HvJ*, I-2775.

<sup>2317</sup> HvJ 8 maart 2001, zaak C-415/98, Laszlo Bakcsi, *F.J.F.*, No. 2001/246.

### 3. Btw-eenheid

5215

art. 4 § 2 WBTW

De Koning kan in België gevestigde personen, die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, voor de toepassing van het Btw-Wetboek als één belastingplichtige aanmerken (art. 4 § 2 WBTW).

Van deze mogelijkheid heeft België recent gebruik gemaakt: per 1 april 2007 werd de btw-eenheid ingevoerd<sup>2318</sup>.

Het koninklijk besluit nr. 55 bevat de basisregels inzake de oprichting van de eenheid en de formaliteiten bij toetreding, uittreding en stopzetting. De fiscale administratie heeft een circulaire gepubliceerd waarin zij een aantal andere aspecten van de btw-eenheid toelicht, zoals de verbondenheid en de uitoefening van het recht op btw-af trek<sup>2319</sup>.

#### a. Concept

5215,10

Het concept van de btw-eenheid bestaat erin dat de leden van de eenheid ten aanzien van de fiscale administratie als één belastingplichtige worden beschouwd.

Naar derden toe blijven de leden hun handelingen stellen zoals zij dat deden vóór de oprichting van de eenheid.

Door de oprichting van de btw-eenheid worden de leveringen van goederen en diensten tussen de leden van de eenheid, de zogenaamde interne handelingen, beschouwd als handelingen die buiten het toepassingsgebied van de btw vallen. De transactie situeert zich immers binnen één en dezelfde belastingplichtige. Er dient wel een stuk te worden opgemaakt en de handelingen moeten boekhoudkundig en aangiftetechnisch worden verwerkt<sup>2320</sup>.

De leveringen van goederen en diensten die door derden aan een lid van de eenheid worden verricht, worden voor de toepassing van de btw geacht te zijn verricht aan de btw-eenheid. De leveringen van goederen en diensten aan een derde, alsmede de invoeren en de intracommunautaire verwervingen die worden verricht door een lid van de btw-eenheid, worden geacht te zijn verwezenlijkt door de btw-eenheid<sup>2321</sup>.

#### b. Oprichtingsvoorwaarden

5215,20

art. 44 WBTW

De belastingplichtigen die in België zijn gevestigd, kunnen als één belastingplichtige worden beschouwd indien zij financieel, organisatorisch en economisch nauw met elkaar zijn ver-

<sup>2318</sup> Koninklijk besluit nr. 55, 9 maart 2007 met betrekking tot de regeling voor belastingplichtigen die een btw-eenheid vormen, *B.S.* 15 maart 2007, 13787 (hierna: KB nr. 55).

<sup>2319</sup> Circ. nr. AOIF 42/2007 (E.T. 111.702), 9 november 2007.

<sup>2320</sup> Art. 53 §3 WBTW; Art. 18 van het koninklijk besluit tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1, 11, 23, 39 en 50 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.* 31 mei 2007, ed. 2, 29562.

<sup>2321</sup> Verslag aan de Koning bij KB nr. 55, nr. 12, *B.S.* 15 maart 2007, 13.790.

bonden<sup>2322</sup>. Deze verbondenheden moeten bestaan op de drie gebieden, opdat de betrokken personen deel kunnen uitmaken van een eenheid<sup>2323</sup>. Ook belastingplichtigen die vrijgesteld zijn op grond van artikel 44 van het WBTW kunnen lid worden van een btw-eenheid<sup>2324</sup>.

De 'financiële verbondenheid' impliceert een rechtstreekse of onrechtstreekse controleverhouding in rechte of in feite<sup>2325</sup>. De administratie neemt aan dat deze voorwaarde is vervuld, wanneer een belastingplichtige, rechtstreeks of onrechtstreeks, 10 % of meer van de maatschappelijke rechten bezit van een andere vennootschap<sup>2326</sup>.

art. 5 § 1 en 3 W. Venn.

Voor de beoordeling van de controlebevoegdheid beroept de administratie zich verder ook op artikel 5, § 1 en § 3 van het W.Venn.<sup>2327</sup>. Volgens deze laatste bepaling dient onder een 'controle' te worden verstaan, de bevoegdheid om in rechte of in feite een beslissende invloed uit te oefenen op de aanstelling van de meerderheid van de bestuurders of zaakvoerders of op de oriëntatie van het beleid. De controle in feite wordt vermoed, wanneer een aandeelhouder op de voorlaatste en de laatste algemene vergadering van deze vennootschap stemrechten heeft uitgeoefend die de meerderheid vertegenwoordigen van de stemrechten die zijn verbonden aan de aandelen die op de vergadering zijn vertegenwoordigd.

Ook voor de beoordeling van het begrip 'onrechtstreekse controle' verwijst de administratie naar de bepalingen uit het Wetboek van Vennootschappen<sup>2328</sup>.

De 'organisatorische verbondenheid' houdt in dat de leden in feite of in rechte rechtstreeks of onrechtstreeks onder een gemeenschappelijke leiding staan of hun werkzaamheden geheel of gedeeltelijk in gemeenschappelijk overleg organiseren. Organisatorische verbondenheid bestaat eveneens wanneer de leden in rechte of in feite, rechtstreeks of onrechtstreeks, onder de controlebevoegdheid staan van één persoon<sup>2329</sup>.

Aan de voorwaarde van de 'economische verbondenheid' is voldaan, wanneer de voornaamste werkzaamheid van de leden van dezelfde aard is, hun werkzaamheden aanvullen of beïnvloeden of kaderen in het nastreven van een gezamenlijk economisch doel dan wel dat een lid werkzaamheden uitoefent ten behoeve van andere leden<sup>2330</sup>.

In de aanvraag tot identificatie moet worden aangetoond dat aan al de voormelde voorwaarden is voldaan.

Indien een lid van de btw-eenheid een rechtstreekse deelneming heeft van meer dan 50 % in een andere belastingplichtige, dan wordt de financiële, organisatorische en economische verbondenheid geacht te zijn vervuld. De leden kunnen evenwel het tegenbewijs leveren en aldus aantonen dat de verbondenheid niet aanwezig is. Zonder dit tegenbewijs is een lid dat

2322 Art 1 §1 KB nr. 55.

2323 Verslag aan de Koning bij KB nr. 55, nr. 24, B.S. 15 maart 2007, 13792.

2324 Verslag aan de Koning bij KB nr. 55, nr. 25, B.S. 15 maart 2007, 13792.

2325 Art 1 §1 1° KB nr. 55.

2326 Circ. nr. AOIF 42/2007 (E.T. 111.702), 9 november 2007, nr. 3.1.1. Deze stelling baseert zich op artikel 13, lid 2, 1° van het W.Venn. dat een weerlegbaar vermoeden inhoudt van een deelneming.

2327 Circ. nr. AOIF 42/2007 (E.T. 111.702), 9 november 2007, nr. 3.1.1.

2328 Circ. nr. AOIF 42/2007 (E.T. 111.702), 9 november 2007, nr. 3.1.2.4.; Zie in het bijzonder art. 7 W.Venn.

2329 Art. 1 §1 2° KB nr. 55.

2330 Art. 1 §1 3° KB nr. 55.

voor meer dan de helft in handen is van een andere belastingplichtige, lid van een btw-eenheid, verplicht toe te treden.

Men kan slechts lid zijn van één enkele btw-eenheid.

De optie om deel uit te maken van de btw-eenheid geldt tot tenminste 31 december van het derde jaar, volgend op het tijdstip waarop de btw-eenheid een aanvang neemt<sup>2331</sup>.

### c. Formaliteiten

**5215,30**

De leden duiden één van hen aan als de vertegenwoordiger van de btw-eenheid die het verzoek tot oprichting van de btw-eenheid moet indienen bij het controlekantoor waaronder de vertegenwoordiger ressorteert<sup>2332</sup>. Het verzoek dient te worden ingediend door middel van de 'Aanvraag tot identificatie van een btw-eenheid (formulier 606 A)'.<sup>2333</sup>

Deze vertegenwoordiger moet van de leden een volmacht krijgen om te kunnen optreden.

Behoudens negatieve beslissing van de fiscale administratie worden de leden van de btw-eenheid aangemerkt als één belastingplichtige, vanaf de eerste dag van de maand volgend op het verstrijken van een termijn van één maand na de geldige indiening van de aanvraag.

De btw-eenheid wordt aangemerkt als één belastingplichtige en wordt als dusdanig geïdentificeerd onder een uniek btw-nummer voor de eenheid. Dit nummer geldt voor het indienen van de periodieke aangiften van de btw-eenheid, voor het houden van de btw-rekening courant van de eenheid, voor de eventuele opmaak van bijzondere rekeningen, voor alle bijkomende taxaties alsmede voor alle innings- en invorderingsacties vanwege de administratie<sup>2333</sup>.

Van zodra de btw-eenheid in werking treedt, dienen de periodieke btw-aangiften van de btw-eenheid te worden ingediend door de vertegenwoordiger. De geconsolideerde aangifte moet onder het nummer van de btw-eenheid worden ingediend bij het kantoor waaronder de btw-eenheid ressorteert.

In tegenstelling tot de periodieke btw-aangiften, dienen de klantenlijsting<sup>2334</sup> en de intracommunautaire opgave afzonderlijk te worden ingediend door de leden van de btw-eenheid<sup>2335</sup>. De leden dienen de lijsting en de opgave in te dienen in het controlekantoor waaronder zij ressorteren<sup>2336</sup>.

Op administratief vlak blijven de normale regels van toepassing, zodat de leden van de btw-eenheid zelf hun boekhouding en facturen moeten opmaken<sup>2337</sup>.

Telkens een lid van de btw-eenheid een goed of dienst levert aan een ander lid van de btw-

<sup>2331</sup> Art. 2 §1 KB nr. 55.

<sup>2332</sup> Art. 2 §2 KB nr. 55; *Informaties en Mededelingen*, AOIF – Btw, 28 maart 2007.

<sup>2333</sup> Verslag aan de Koning bij KB nr. 55, nr. 11, *B.S.* 15 maart 2007, 13789.

<sup>2334</sup> Art. KB nr. 23 tot regeling van de toepassingsmodaliteiten van artikel 53quinquies van het WBTW (hierna KB nr. 23).

<sup>2335</sup> Art.1 lid 2 KB nr. 50 tot regeling van de toepassingsmodaliteiten van artikel 53sexies, § 1 van het WBTW (hierna KB nr. 50).

<sup>2336</sup> Art. 1ter KB nr. 23 en art. 5 §3 1° KB nr. 50 en het MB van 23 juni 2008, *B.S.* 2 juli 2008.

<sup>2337</sup> Art.14 lid 2 en art. 15 §1 lid 1 KB nr. 1.

eenheid, moet een stuk worden opgemaakt<sup>2338</sup>.

De aan- en verkoopboeken van de leden moeten ook de 'interne' transacties bevatten. Telkens wanneer een lid van de btw-eenheid een goed of dienst levert aan een ander lid van de btw-eenheid, moet er niet alleen een stuk worden opgemaakt maar dient de handeling ook te worden verwerkt in de boekhouding.

In geval van vrijwillige toetreding van een nieuw lid nadat de btw-eenheid is opgericht, dient de gevolmachtigde vertegenwoordiger een gemotiveerd verzoek in te dienen bij het btw-controlekantoor waaronder de eenheid ressorteert<sup>2339</sup>.

Indien de toetreding verplicht is omdat een bestaand lid een rechtstreekse deelneming van meer dan 50 % in een andere belastingplichtige verwerft, dient de vertegenwoordiger het btw-controlekantoor waaronder de eenheid ressorteert, daarvan te informeren.

Eenmaal een belastingplichtige is toetreden tot de eenheid – vrijwillig of gedwongen – dient het lid binnen de maand na de toetreding, het btw-controlekantoor waaronder het lid ressorteert, op de hoogte te brengen van de toetreding<sup>2340</sup>.

Indien een lid uittreedt uit de btw-eenheid, dient de gevolmachtigde vertegenwoordiger een kennisgeving te doen van de uittrekking bij het controlekantoor waaronder de eenheid ressorteert. Het uitgetreden lid dient het controlekantoor waaronder hij ressorteert, op de hoogte te brengen eenmaal de uittrekking is geschied<sup>2341</sup>.

Het verzoek tot stopzetting van de btw-eenheid dient te worden ingediend door de vertegenwoordiger, doch de leden zelf hebben de verplichting om het btw-controlekantoor waaronder zij ressorteren op de hoogte te brengen, eenmaal de eenheid effectief is stopgezet<sup>2342</sup>.

#### d. Herzieningen en recht op aftrek

### 5215,40

#### art. 12 § 1 lid 1 5° WBTW

Op het moment van de oprichting of toetreding dient een herziening ten voordele van de Schatkist te worden verricht van de btw die in aftrek werd gebracht van de onroerende goederen uit hun aard en de zakelijke rechten, tenzij die goederen het voorwerp hebben uitgemaakt van een levering die recht op aftrek verleent<sup>2343</sup>. Voor de roerende goederen suggereert de fiscale administratie de toepassing van artikel 12, § 1, lid 1, 5° van het WBTW (onttrekking)<sup>2344</sup>.

Tezelfdertijd moet op het niveau van de btw-eenheid een positieve herziening gebeuren<sup>2345</sup>.

De negatieve herziening bij het lid moet gebeuren in de laatste aangifte die het lid moet indienen. De positieve herziening in hoofde van de eenheid dient in de eerste 'geconsolideer-

<sup>2338</sup> Art. 53 §3 WBTW.

<sup>2339</sup> Art. 4 §1 KB nr. 55.

<sup>2340</sup> Art. 4 §2 KB nr. 55.

<sup>2341</sup> Art. 5 §2 en §3 KB nr. 55.

<sup>2342</sup> Art. 3 KB nr. 55.

<sup>2343</sup> Art. 10 §1 5° KB nr. 3, 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de btw (hierna KB nr. 3).

<sup>2344</sup> Circ. nr. AOIF 42/2007 (E.T. 111.702), 9 november 2007, nr. 6.1.1.

<sup>2345</sup> Art. 10 §2 KB nr. 3.

de' aangifte te gebeuren.

De verschuldigde en aftrekbare btw kan worden verrekend in hoofde van de btw-eenheid<sup>2346</sup>. De verrekening kan alleen gebeuren wanneer de leden aan de vertegenwoordiger van de eenheid een schriftelijke toestemming geven<sup>2347</sup>. Bovendien dient een inventaris van alle goederen waarvan de afgetrokken btw moet worden herzien, te worden verstrekt aan de controlekantoren waaronder de btw-eenheid ressorteert, alsook aan het kantoor waaronder het betreffende lid ressorteert. Deze inventaris is een opgelegd model<sup>2348</sup>.

Het recht op aftrek wordt op het niveau van de btw-eenheid bepaald in functie van de handelingen die naar derden worden gesteld. Dat betekent m.a.w. dat, net zoals voor alle belastingplichtigen, het recht op aftrek van de voorbelasting die derden aan een btw-eenheid hebben aangerekend ter gelegenheid van de levering van goederen en diensten aan de btw-eenheid, zal afhangen van de eindbestemming die de leden van de eenheid van die goederen geven aan die goederen en diensten. Dit geldt ook voor het recht op aftrek van de btw met betrekking tot de bedrijfsmiddelen, bijvoorbeeld de gebouwen<sup>2349</sup>.

#### e. Bijzondere bepalingen

#### 5215,50 art. 19bis WBTW

Het artikel 19bis van het WBTW is een bepaling die werd ingevoerd om eventuele misbruiken via 'channeling' tegen te gaan.

Via betreffend artikel beoogt de administratie alsnog btw na te vorderen over bepaalde interne handelingen.

##### Toepassing

Een Belgische financiële groep met een beperkt recht op btw-aftrek richt een IT-vennootschap op in Indië. Deze vennootschap verleent haar diensten aan haar Belgische vestiging die deel uitmaakt van de eenheid. Noch op de doorrekening aan de vestiging, noch op de doorrekening aan de leden van de eenheid is btw verschuldigd. De Belgische btw-eenheid heeft via de omweg naar India en via de combinatie van de regels van hoofdhuis-bijhuis en de btw-eenheid, niet langer een btw-kost op haar IT-diensten.

art. 21 § 3 7° WBTW

Telkens een Belgische vestiging van een buitenlandse onderneming lid is van een Belgische btw-eenheid en een dienst van de buitenlandse onderneming ontvangt die op grond van artikel 21, § 3, 7° van het WBTW geacht wordt in België te zijn verstrekt, is er met name sprake van een dienst onder bezwarende titel.

Blijkens de administratieve circulaire, daarbij verwijzend naar de parlementaire voorbereidingen, beoogt het wetsartikel enkel verrichtingen die door een buitenlandse vestiging worden binnengebracht in een Belgische btw-eenheid via een Belgische vestiging van een zelfde rechtspersoon, louter om door deze laatste door te rekenen aan andere leden van de btw-eenheid zonder toepassing van de btw. De maatstaf van heffing wordt begroot op de normale waarde van de dienst<sup>2350</sup>. Het ontvangende lid dient een stuk op te maken dat de

<sup>2346</sup> Art. 10 §3 KB nr. 3.

<sup>2347</sup> Art. 10 §3 lid 2 KB nr. 3.

<sup>2348</sup> Art. 10 §3 lid 4 KB nr. 3.

<sup>2349</sup> Verslag aan de Koning bij KB nr. 55, nr. 13, B.S. 15 maart 2007, 13790.

<sup>2350</sup> Art. 33 §1 3° WBTW.



dienst vaststelt<sup>2351</sup>.

art. 51ter WBTW

Het artikel 51ter van het WBTW voert een hoofdelijke aansprakelijkheid in voor alle leden van de btw-eenheid voor de btw, interesten, boetes en kosten die zijn ontstaan tijdens de periode van de eenheid. Elk lid van de eenheid kan door de administratie worden aangesproken voor de schulden van een ander lid.

f. Commentaar

#### 5215,60

De figuur van de btw-eenheid is ingevoerd op vraag van de financiële sector en biedt voor deze sector ontegensprekelijk voordelen (cf. vermijden van niet aftrekbare btw op diensten die binnen de groep uitbesteed worden – cf. ‘shared service centers’). Naast deze vaststelling dient te worden opgemerkt dat de regeling voor de schatkist geen budgettaire impact mocht hebben. Vanuit die optiek voorziet de regeling tal van misbruikbepalingen en administratieve formaliteiten om eventuele misbruiken en/of optimalisaties te voorkomen.

Dit alles impliceert dat de regeling zeer technisch is én dat de btw-eenheid geen aanleiding geeft tot administratieve vereenvoudiging (cf. behoud van de verschillende btw-nummers, verplichting tot facturatie van interne handelingen, verschillende boekhoudingen, ...). Voorafgaand aan de beslissing tot het invoeren van een eenheid, dienen de potentiële voordelen van een eenheid (vnl. het beperken van de voorfinanciering van btw, het vermijden van niet-aftrekbare btw op interne handelingen en de mogelijkheid om een onroerend goed binnen de eenheid te verhuren zonder negatieve btw-implicaties) dan ook per dossier afgewogen te worden tegen de potentiële nadelen (zie hoofdelijke aansprakelijkheid, administratieve verplichtingen, de impact van art. 19bis WBTW eventuele impact op het recht op btw-aftrek en verregaande transparantie).

## 4. Toevallige belastingplichtigen

a. Overdracht van onroerende goederen

### 5216

#### art. 8 WBTW

Iedere belastingplichtige die niet geregeld ‘nieuwe’ gebouwen vervreemdt en iedere niet-belastingplichtige persoon (rechtspersoon of particulier), kan door middel van een optie, de hoedanigheid van ‘toevallige’ belastingplichtige verkrijgen, waardoor hij een nieuw gebouw (of een zakelijk recht m.b.t. een dergelijk gebouw) kan vervreemden (verkopen, ruilen, inbrengen, enz.) met toepassing van de btw (art. 8 WBTW). Deze procedure is georganiseerd door het KB nr. 14 van 3 juni 1970<sup>2352</sup>. De optie gaat vooraf aan het stellen van de handeling.

Een ‘gebouw’ is ieder bouwwerk dat vast met de grond verbonden is<sup>2353</sup>. Deze definitie is

<sup>2351</sup> Art. 3 lid 2 KB nr. 1.

<sup>2352</sup> Zoals gewijzigd bij KB van 29 december 1992, B.S. 31 december 1992.

<sup>2353</sup> Art. 1 § 9 WBTW, ingevoegd door art. 130 programmawet, 2 augustus 2002, B.S. 29 augustus 2002, 38408; Circ. nr. AFZ/2001-1292-N (AFZ 24/2002 – E.T. 103.009), 6 december 2002, vrij te raadplegen bronnen op [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be); B. VANDERSTICHELEN, “Bâtiment neuf:

identiek aan de omschrijving in artikel 12, § 2 van de Btw-richtlijn.

Een uit prefabelementen opgetrokken gebouw dat vast met de grond is verbonden zodat het niet makkelijk kan worden verplaatst of gedemonteerd, is een gebouw in de zin van artikel 12, § 2 van de Btw-richtlijn. Om als gebouw te kwalificeren in de zin van de richtlijn dient het gebouw niet onlosmakelijk met de grond te zijn verbonden<sup>2354</sup>.

Een gebouw dat is opgericht of verworven met toepassing van de btw blijft voor de toepassing van de btw nieuw tot 31 december van het tweede jaar, volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of eerste inbezitneming<sup>2355</sup>.

In de oude wettekst was de inkohiering van de onroerende voorheffing bepalend voor de termijn waarbinnen een gebouw als nieuw werd beschouwd. Dit had tot gevolg dat gebouwen waarvoor nooit onroerende voorheffing werd ingekohierd, eeuwig nieuw bleven (bv. nationale domeingoederen, bepaalde telecommunicatie uitrusting). De aanpassing van het wetboek btw had voornamelijk tot doel deze scheef trekking weg te werken.

Een gebouw kan enkel worden vervreemd onder het stelsel van de btw gedurende de periode dat het als 'nieuw' wordt beschouwd (in de zin van de btw), nadien valt het definitief en onherroepelijk onder het stelsel van de registratierechten. In de praktijk kan een gebouw dat vóór een overdracht belangrijke renovatiewerken of omvormingswerken ondergaat ook als nieuw worden beschouwd<sup>2356</sup>. De overdracht van een dergelijk gebouw door een (toevallige) belastingplichtige binnen de btw-termijn, kan dus gebeuren onder het regime van de btw.

## 5217

### art. 44 § 3 1° a) WBTW

Volgens de huidige Belgische wetgeving (art. 44 § 3 1° a) WBTW) kan een terrein niet verkocht worden met btw en valt het altijd onder toepassing van het stelsel van de registratierechten, zelfs wanneer het wordt verkocht op hetzelfde ogenblik als een gebouw dat onderworpen is aan de btw en voor een globale prijs<sup>2357</sup>.

In het Arrest Breitsohl heeft het Hof van Justitie ter zake evenwel beslist dat de levering van een gebouw met bijhorend terrein ofwel in zijn geheel onder de btw valt, ofwel in zijn geheel onder de btw-vrijstelling valt<sup>2358</sup>.

Momenteel wacht de Belgische regering op het advies van het Btw-comité in verband met de vraag of de Btw-richtlijn en het arrest Breitsohl van het Hof van Justitie, de Belgische Staat verplichten om btw te heffen op de overdracht van terreinen, wanneer een nieuw onroerend goed samen met het bijhorend terrein wordt verkocht. Bij het ter perse gaan van deze uitgave heeft het Btw-comité nog geen antwoord gegeven op de vraag van de Belgische regering. Laatstgenoemde heeft zich er nu al toe verbonden om het niet-bindend advies van het Btw-comité te volgen.

une définition modifiée qui ouvre la voie vers de nouvelles opportunités", *R.G.F.* 2003, afl. 1, 18-24. Voor een praktische toepassing van het begrip gebouw, zie Vr. nr. 774 FOURNAUX 4 mei 2005, *Vr. & Antw.* Kamer 2004-2005, nr. 083, 14253.

<sup>2354</sup> HvJ 16 januari 2003, zaak C-315/00, Maierhofer, *T.F.R.* 2003, 504, noot F. LIBERT en S. REYNAERS, "Hof van Justitie breidt vrijstelling uit", *Fisc. Act.* 2003, afl. 3, 3.

<sup>2355</sup> Art. 8 § 1 WBTW, gewijzigd door art. 131 programmawet, 2 augustus 2002, *B.S.* 29 augustus 2002, 38408. Circ. nr. AFZ/2001-1292-N (AFZ 24/2002 – E.T. 03.009), 6 december 2002; Vr. nr. 443 FOURNAUX 27 juli 2004, *Vr. & Antw.* Kamer 2004-2005, nr. 082, 13977.

<sup>2356</sup> *BTW-Revue* 1974, afl. 17, 334, nr. 481 en 1977, afl. 28, 29, nr. 595; Vr. nr. 53 DE CLIPPELE 26 november 1990, *Vr. & Antw.* Senaat 1990-1991, nr. 156, 560, *BTW-Revue* 1991, afl. 93, 85; Circ. nr. AFZ/2001-1 292-N (AFZ 24/2002 - E.T. 103.009), 6 december 2002; Vr. nr. 1110 PIETERS 27 september 2002, *Vr. & Antw.* Kamer 2002-2003, nr. 151, 19313.

<sup>2357</sup> *Contra* Circ. nr. 6/2005 (AFZ 11/2005 – Dos. E.E./L 146), 23 juni 2005 waarbij artikel 159, 8° van het Wetboek der Registratierechten voor wat Wallonië betreft aangepast werd aan het arrest Breitsohl.

<sup>2358</sup> HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, Finanzamt Goslar t. Brigitte Breitsohl, *T.F.R.* 2001, 322, noot D. STAS, *International VAT Monitor* 2001, 25, noot J. VAN STEENWINCKEL en A. THEISSEN; zie Vr. Europese Commissie van Ivo Belet.

## b. Nieuwe vervoermiddelen

### 5218

#### art. 8bis § 1 WBTW art. 39bis WBTW

Eenieder die toevallig en onder zekere voorwaarden (zie art. 39bis WBTW) intracommunautaire leveringen verricht van nieuwe vervoermiddelen, wordt beschouwd als een toevallige belastingplichtige (art. 8bis § 1 WBTW). In dit geval is er geen sprake van een optie. Voor elke levering dient een aangifte te worden ingediend bij de Btw-administratie (zie KB nr. 48).

Met het oog op internationale controle op leveringen van nieuwe vervoermiddelen, hebben alle Europese lidstaten – behalve het Groothertogdom Luxemburg – op 27 november 2002 een overeenkomst getekend inzake administratieve bijstand tussen de bevoegde autoriteiten betreffende de intracommunautaire levering van nieuwe vervoermiddelen<sup>2359</sup>.

## 5. Gemengde belastingplichtigen

### 5219

Een belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit alleen maar met btw belaste handelingen stelt, wordt 'volledige' belastingplichtige genoemd. De belastingplichtige die twee soorten handelingen stelt, namelijk handelingen die aan de btw onderworpen zijn en handelingen die een btw-vrijstelling genieten, noemt men 'gemengde belastingplichtige'. De persoon die handelingen stelt die zowel binnen als buiten het toepassingsveld van de btw vallen is een 'gedeeltelijke belastingplichtige'.

## 6. Belastingplichtige zonder recht op aftrek

### 5220

#### art. 44 en 56 § 2 WBTW

Handelingen verricht door belastingplichtigen die niet aan de btw worden onderworpen, verlenen geen recht op aftrek (zie randnr. 5712). Bedoeld zijn de handelingen die zijn vrijgesteld door de artikelen 44 (binnenlandse vrijstellingen) en 56, § 2 van het WBTW (kleine ondernemingen).

Niet-belastbare handelingen, bv. uitvoer en handelingen in het buitenland die belast zouden zijn indien ze in België worden verricht, onderscheiden zich van niet-belaste handelingen, doordat ze wel recht op aftrek verlenen.

## § 4. ONTSTAAN VAN DE BELASTINGPLICHT

### 5221

Wanneer de voorwaarden om als belastingplichtige te worden beschouwd, zijn vervuld, vloeit de belastingplicht voort uit de wet en wordt ze van rechtswege verkregen. Zij mag niet worden geweigerd en er mag niet aan worden verzaakt.

De voorbereidende handelingen zoals de verkrijging van bedrijfsmiddelen – wat ook hun juridische kwalificatie is – worden beschouwd als deel uitmakend van de economische activiteit. Degene die om aftrek van btw verzoekt, zal moeten aantonen dat aan de voorwaarden voor de aftrek is voldaan en, inzonderheid, dat hij als belastingplichtige is aan te merken. De belastingdienst heeft wel het recht om te eisen dat de uiting van de wil wordt ondersteund door

<sup>2359</sup> Circ. nr. AOIF 30/2003 (E.T.105.978), 19 november 2003, *Fiscoloog* 2002, afl. 871, 6.

objectieve gegevens<sup>2360</sup>. De omstandigheid dat de economische activiteit slechts later tot de verkrijging van ontvangsten heeft geleid, is dienaangaande irrelevant<sup>2361</sup>.

Wanneer de belastingadministratie heeft erkend dat een vennootschap – die haar voornemen heeft kenbaar gemaakt om te starten met een economische activiteit die tot belastbare handelingen zal leiden – de hoedanigheid van btw-plichtige heeft, kan de opdracht van een rentabiliteitsstudie als een economische activiteit worden aangemerkt die recht op aftrek geeft, zelfs indien op grond van de resultaten van deze studie werd besloten om toch niet tot de operationele fase over te gaan<sup>2362</sup>. Idem wanneer de enige verwezenlijkte handeling op het einde, de overdracht van de activiteit is. In dat geval is diegene die de operatie verricht een belastingplichtige die recht heeft op de terugbetaling van de btw<sup>2363</sup>.

## § 5. EINDE VAN DE BELASTINGPLICHT

5222

De hoedanigheid van belastingplichtige gaat verloren op het tijdstip waarop definitief een einde wordt gemaakt aan de uitoefening van de economische activiteit, d.i. bij de sluiting van de vereffening van de onderneming. De vereffeningshandelingen zelf zijn nog wel belastbaar<sup>2364</sup>.

Door een tijdelijke onderbreking verdwijnt de belastingplicht echter niet. Een slapende vennootschap blijft dus belastingplichtige. Doch volgens de administratie verliest een vennootschap die kennelijk in de toekomst niet meer 'geregeld' belastbare handelingen zal stellen, van rechtswege haar hoedanigheid van belastingplichtige. Dat geldt eveneens voor een ontbonden en in vereffening gestelde vennootschap<sup>2365</sup>.

De hoedanigheid van belastingplichtige gaat niet verloren door faillissement, doch verdwijnt pas bij de sluiting van het faillissement<sup>2366</sup>.

Het Hof van Justitie oordeelde dat een persoon die een commerciële activiteit heeft gestaakt, maar die voor de voor deze activiteit gebruikte ruimte huur en bijkomende kosten blijft betalen omdat de huurovereenkomst een beding bevat volgens hetwelk de huur niet kan worden opgezegd, wordt beschouwd als belastingplichtige in de zin van dit artikel. In die hoedanigheid geniet deze recht op aftrek van de btw over de aldus betaalde bedragen, voor zover er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat tussen de verrichte betalingen en de commerciële activiteit en voor zover vaststaat dat er geen sprake is van een voornemen tot fraude of misbruik<sup>2367</sup>.

2360

HvJ 14 februari 1985, zaak C-268/83, Rompelman, *Jur. HvJ*, I-655, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 735; D. STAS, "BTW-aftrek voor handelingen verricht met het oog op een voorgenomen economische activiteit en mogelijkheid om de BTW-heffing in het kader van een levering van (gedeelten) gebouwen en het erbij behorend terrein te beperken tot de (gedeelten) van gebouwen", *T.F.R.*, afl. 198, 303-305; HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, Finanzamt Goslar t. Brigitte Breitsohl, *F.J.F.*, No. 2000/187, *A.F.T.* 2000, 477, noot H. VANGINDERTAELE.

2361

Antwerpen 13 november 2007, *F.J.F.*, No. 2008/114.

2362

HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94, Intercommunale voor Zeewaterontzitting (INZO) t. Belgische Staat, *Jur. HvJ*, I-857, *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 686.

2363

HvJ 29 april 2004, zaak C-137/02, Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein Gbr, *F.J.F.*,

No. 2005/90, 324

2364

Rb. Antwerpen 21 juni 1988, *Fisc. Koer.* 1988, 470.

2365

Vr. nr. 175 DE CLIPPELE 11 april 1983, *Vr. & Antw. Senaat* 1982-1983, nr. 31, 1180, 11 april 1983, *BTW-Revue* 1983, afl. 60, 467;

Besliss. nr. E.T. 90191, 13 oktober 1998, *BTW-Revue* 1998, afl. 138, 813, nr. 1055.

2366

Aanschr. nr. 26, 31 augustus 1978.

2367

HvJ 3 maart 2005, zaak C-32/03, I/S Fini, *T.F.R.* 287, noot D. STAS; Rb. Brussel 20 februari 2004.

## Hoofdstuk II

## Publieke rechtspersonen

5223

- Bibliografie
- WUYTJENS, R., *Openbare besturen en BTW*, Intersentia Rechtswetenschappen, 2000.
  - AMAND, C., "Openbare instellingen en concurrentievervalsing", *A.F.T.* 1992, 198.
  - BORGER, F., "Het BTW-statuut en de BTW-verplichtingen van provincies, steden en gemeenten", *Lokale en Regionale Belastingen* 1998, afl. 3, 3-13.
  - STREPENNE, L., "Statut T.V.A. des organismes publics", *R.G.F.* 2000, afl. 11, 331-345.
  - DE CLERCK, D., "De tweeledige hoedanigheid van de overheid op het vlak van de BTW", *T.F.R.* 2001, afl. 203, 571-595.
  - VANDERSTICHELEN, B. en RIVERA, E., "La TVA et les autorités publiques locales: L'improbable réconciliation?", *R.G.F.* 2004, 15.
  - VERVOORT, M., "Het autonoom gemeentebedrijf: een ware redder in nood?", *A.F.T.* 2004, 17.
  - VERVOORT, M., "Publiekrechtelijke lichamen en B.T.W.: wetgeving nog steeds contra legem?", *A.F.T.* 2007, 12.

5224

## art. 6 WBTW

De publieke rechtspersonen nemen een bijzondere plaats in op het vlak van het statuut als belastingplichtige. Dit statuut werd door de programmawet (I) van 27 december 2006 grondig gewijzigd.

Met de wijziging van artikel 6 van het WBTW beoogde de wetgever de regeling in overeenstemming te brengen met de Btw-richtlijn én tegemoet te komen aan het arrest van het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) d.d. 16 maart 2005<sup>2368</sup> waarin het hof had geoordeeld dat de oude regeling ongrondwettelijk was. Het hof oordeelde dat de regeling van het btw-statuut van de publiekrechtelijke instellingen door middel van een koninklijk besluit, strijdig was met het legaliteitsbeginsel. Het kwestieuze KB nr. 26 werd in dat kader opgeheven<sup>2369</sup>. Bijkomend beoogde de wetgever bepaalde concurrentieverstoringen weg te werken tussen openbare besturen en privaatrechtelijke lichamen<sup>2370</sup>.

Het nieuwe artikel 6 van het WBTW sluit het statuut als belastingplichtige van een openbaar bestuur principieel uit, indien het orgaan 'als overheid' optreedt.

In drie situaties kwalificeert het publiekrechtelijk lichaam echter wel als belastingplichtige. Vooreerst wanneer de handelingen die het openbaar bestuur 'als overheid' stelt, aanleiding geven tot een concurrentieverstoring van enige betekenis<sup>2371</sup>. Vervolgens wanneer het orgaan bepaalde limitatief opgesomde handelingen stelt, op voorwaarde dat de handelingen niet van onbeduidende omvang zijn<sup>2372</sup>.

## art. 44 WBTW

Ten slotte kwalificeert het publiekrechtelijk lichaam automatisch als belastingplichtige wanneer het handelingen stelt die zijn vrijgesteld op grond van het artikel 44 van het WBTW.

De voormelde nieuwe regeling is in werking getreden op 1 juli 2007, maar ter zake past de

<sup>2368</sup> Arbitragehof 16 maart 2005, nr. 57/2005, *B.S.* 12 april 2005.

<sup>2369</sup> Koninklijk besluit van 20 december 2007 tot opheffing van het koninklijk besluit nr. 26 van 2 december 1970 met betrekking tot het onderwerpen van de openbare instellingen aan de belasting over de toegevoegde waarde, *B.S.* 11 januari 2008, ed. 1, 836.

<sup>2370</sup> *Parl. St. Kamer*, 2006-2007, DOC 51-2773/001, 36-37. Zie ook: *Integraal verslag*, Kamer, 19 december 2006, nr. 252, 32-33.

<sup>2371</sup> Art. 6 lid 2 WBTW.

<sup>2372</sup> Art. 6 lid 3 WBTW.

fiscale administratie een 'gedoogbeleid' toe. Iedere publieke rechtspersoon die zich heeft laten registreren als belastingplichtige, dient de nieuwe regels na te leven. Al de andere instellingen hadden oorspronkelijk uitstel gekregen tot 1 januari 2008<sup>2373</sup>. Na overleg werd beslist dat de fiscale administratie haar 'gedoogbeleid' tot 31 december 2008 zal verder zetten ten aanzien van de overheidslichamen die zich nog niet hebben aangepast aan de nieuwe regels<sup>2374</sup>.

De nieuwe regeling werd door het Grondwettelijk Hof ondertussen strijdig bevonden met de Btw-richtlijn. Zij vernietigde met ingang vanaf 1 januari 2009 het nieuwe artikel 6 van het WBTW, in de mate dat de publiekrechtelijke lichamen van rechtswege als belastingplichtigen worden beschouwd indien ze handelingen stellen die op grond van artikel 44 van het WBTW zijn vrijgesteld van btw<sup>2375</sup>. Deze vernietiging heeft voornamelijk impact naar de regels terzake 'eigen werk in onroerende staat' en de plaats van de dienst.

## § 1. IN ARTIKEL 6 VAN HET WBTW BEDOELDE INSTELLINGEN

5225

### art. 6 WBTW

De Staat, de gemeenschappen en de gewesten, alsmede de gemeenschaps- en gewestinstellingen die zich daarmee vereenzelvigen zijn geen belastingplichtigen indien zij handelen als overheid. De provinciën en de gemeenten, alsmede hun regieën en diensten, vallen eveneens onder toepassing van artikel 6 van het WBTW. De regieën van de Staat worden ook beoogd (bv. Regie der Gebouwen).

Autonome gemeentebedrijven vallen niet onder de btw-regeling voor overheden en zijn bijgevolg gewone belastingplichtigen (NMBS, TEC, De Lijn, etc.)<sup>2376</sup>.

Artikel 6 van het WBTW beoogt evenmin de publiekrechtelijke verenigingen die als vereniging zijn georganiseerd, zoals de gemengde economische ondernemingen en de naamloze vennootschappen naar publiek recht. Zij zijn in principe gewone belastingplichtigen ten aanzien van de belastbare handelingen die ze geregeld verrichten. Openbare instellingen met rechtspersoonlijkheid die bij wijze van stichting tot stand zijn gebracht, zijn in principe geen belastingplichtigen (bv. OCMW<sup>2377</sup>).

Instellingen van openbaar nut zijn belastingplichtigen zoals gewone vzw's<sup>2378</sup>, in de mate dat geregeld belastbare handelingen worden verricht.

Aangaande de intergemeentelijke samenwerkingsverbanden<sup>2379</sup> heeft de administratie beslist dat er een onderscheid moet worden gemaakt tussen de verschillende vormen die het samenwerkingsverband kan aannemen.

art. 4 § 1 WBTW

<sup>2373</sup> Circ. nr. AOIF 24/ 2007 (E.T.113.252), 29 augustus 2007, nr. 45.

<sup>2374</sup> Info d.d. 11 maart 2008 - *Informaties en mededelingen*, AOIF-Btw.

<sup>2375</sup> GwH 17 juli 2008, nr. 104/2008, B.S. 11 augustus 2008, ed. 1, 41562.

<sup>2376</sup> Dit werd in een administratieve beslissing expliciet bevestigd ten aanzien van autonome gemeente- en provinciebedrijven (zie: Besliss. nr. E.T. 101.890, 27 maart 2002). Ook de administratieve circulaire bevestigt dat het nieuwe artikel 6 van het WBTW niet van toepassing is op entiteiten met een onderscheiden rechtspersoonlijkheid (zie Circ. nr. AOIF 24/2007 (E.T. 113.252), 29 augustus 2007, nr. 45).

<sup>2377</sup> Vr. nr. 36 DE CLIPPELE 8 november 1990, Vr. & Antw. Senaat 1990-1991, nr. 93, 773, nr. 10; *BTW-Revue* 1991, afl. 93, 77.

<sup>2378</sup> Zie Rb. Luik 8 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/109, 411.

<sup>2379</sup> Zie: Besliss. nr. E.T. 111.703, 6 september 2006.

Enkel wanneer de oprichting van een intergemeentelijk samenwerkingsverband gepaard gaat met een beheersoverdracht, kwalificeert het samenwerkingsverband niet als belastingplichtige. Blijkens een administratieve beslissing is dit het geval wanneer het intergemeentelijk samenwerkingsverband rechtspersoonlijkheid heeft en het de vorm aanneemt van een opdrachthoudende vereniging, alsook wanneer het samenwerkingsverband geen rechtspersoonlijkheid heeft (interlokale vereniging). De andere samenwerkingsverbanden met rechtspersoonlijkheid (projectvereniging of dienstverlenende vereniging) zijn gewone belastingplichtigen in de zin van artikel 4, § 1 van het WBTW.

## § 2. HANDELINGEN DIE AANLEIDING GEVEN TOT HOEDANIGHEID VAN BELASTINGPLICHTIGE

### a. Handelen als overheid en concurrentievervalsing

#### 5226

Wanneer een publieke rechtspersoon als overheid optreedt, verkrijgt hij in principe niet de hoedanigheid van belastingplichtige.

De werkzaamheden die door publiekrechtelijke lichamen als overheid worden verricht, worden als overheidshandelingen beschouwd indien de werkzaamheden worden verricht in het kader van het specifiek voor de publiekrechtelijke lichamen geldende juridische regime, met uitsluiting van de werkzaamheden die zij onder dezelfde juridische voorwaarden als particuliere marktdeelnemers verrichten<sup>2380</sup>.

Volgens de fiscale administratie betekent dit dat de uitbating van parkeerplaatsen op de openbare weg tegen betaling, de ophaling en verwerking van huisvuil en ander afval door de publieke overheid en binnen het kader van hun reglementerings- en beheersbevoegdheid, het toestaan van een staanplaats op een openbare markt of de overdracht of verpachting van deze rechten én ten slotte de diensten van de brandweer, handelingen zijn die niet aan btw zijn onderworpen omdat het publiekrechtelijk lichaam voor deze handelingen als overheid optreedt<sup>2381</sup>.

De kwalificatie als niet-belastingplichtige geldt slechts voor zover de handelingen of werkzaamheden die zij als overheid verrichten, niet in concurrentie staan met handelingen die door particuliere lichamen kunnen worden verricht onder een privaatrechtelijk regime of op basis van overheidsconcessies<sup>2382</sup>. Indien de behandeling van het publiekrechtelijk lichaam als niet-belastingplichtige tot een concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden, dan moet het publiekrechtelijke lichaam als belastingplichtige worden gekwalificeerd. Er anders over oordelen zou leiden tot een schending van de fiscale neutraliteit van de btw<sup>2383</sup>.

Of er effectief sprake is van een concurrentievervalsing van enige betekenis, moet worden beoordeeld door de nationale rechter<sup>2384</sup>. In de Isle of Wight zaak gaf het Hof van Justitie ter

<sup>2380</sup> HvJ 14 december 2000, zaak C-446/98, Fazenda Pública t. Câmara Municipal do Porto, r.o. 17, *Fisc. Act.* 2001, afl. 3, 4, *F.J.F.*, No. 2001/154.

<sup>2381</sup> Circ. nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252), 29 augustus 2007, nr. 12.

<sup>2382</sup> HvJ 8 juni 2006, zaak C- 430/04, Finanzamt Eisleben t. Feuerbestattungsverein Halle eV, *F.J.F.*, No. 2007/42, r.o. 24; HvJ 15 mei 1990, zaak C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino, *Jur. HvJ*, I-3233, *F.J.F.*, No. 90/186.

<sup>2383</sup> HvJ 13 december 2007, zaak C-408/06, Landesanstalt für Landwirtschaft t. Franz Götz, r.o. 42, *T.F.R.* 2008, afl. 337, 267.

<sup>2384</sup> HvJ 8 juni 2006, zaak C- 430/04, Finanzamt Eisleben t. Feuerbestattungsverein Halle eV, r.o. 24, *F.J.F.*, No. 2007/42.

zake de belangrijkste richtlijnen weer<sup>2385</sup>.

Volgens de fiscale administratie dient het publiekrechtelijk lichaam als een belastingplichtige te worden beschouwd, indien het gaat om verrichtingen van identieke handelingen als andere economische operatoren – voornamelijk uit de privésector – en het verrichten van deze handelingen leidt tot een belangrijke concurrentieverstoring ten nadele van de andere betrokken operator<sup>2386</sup>.

De minister van Financiën heeft gesteld dat er sprake is van concurrentievervalsing van enige betekenis in het kader van de procedures voor openbare aanbesteding of inschrijving, alsook ten aanzien van diensten die wegens hun aard, hun omvang of het cliënteel waartoe ze zich richten en de gebruikte middelen (reclame, tarieven, enz.) in rechtstreekse en onbetwistbare concurrentie treden met de commerciële ondernemingen<sup>2387</sup>.

De vereiste inzake de concurrentievervalsing impliceert alleszins dat er private operatoren op de relevante markt aanwezig zijn, zodat er effectief sprake kan zijn van mededinging.

Wanneer blijkt dat enkel publieke ‘verkoopsorganen’ de melkquota kunnen verkopen en deze verkoopsorganen niet worden geconfronteerd met particuliere marktdeelnemers die handelingen verrichten die concurreren met de door de overheid verrichte handelingen, kan er geen concurrentievervalsing van enige betekenis ontstaan. Het publieke verkooporgaan dat de melkquota verhandelt, treedt dan ook op als overheid en dus als niet-belastingplichtige<sup>2388</sup>.

Indien een private belastingplichtige zich benadeeld voelt door het niet-belastingplichtige statuut van de publieke rechtspersonen, kan hij een gemotiveerd verzoekschrift indienen bij de fiscale administratie. Laatstgenoemde zal onderzoeken of er al dan niet sprake is van concurrentieverstoring. Het verzoekschrift is niet aan bijzondere vormvereisten onderworpen, maar dient bij voorkeur te worden gericht aan de centrale diensten van de AOIF. Zij zullen naar aanleiding van het verzoekschrift ook de concurrentieverstoring in ruimere zin kunnen onderzoeken.

art. 1385decies en 1385undecies Ger. W.

De minister van Financiën preciseerde verder dat het niet gaat om een geschil, zodat de fiscale administratie geen gemotiveerde beslissing moet nemen, noch dat een verzoekschrift conform artikel 1385decies en artikel 1385undecies van het Ger.W. kan worden neergelegd<sup>2389</sup>.

#### b. Limitatief opgesomde handelingen

**5227**

Voor bepaalde limitatief opgesomde gevallen kwalificeert een publiekrechtelijke overheid altijd als belastingplichtige, behalve indien de werkzaamheden of handelingen van onbeduidende omvang zijn<sup>2390</sup>.

De administratie aanvaardt dat de handelingen alleszins van onbeduidende omvang zijn,

<sup>2385</sup> HvJ 16 september 2008, zaak C-288/07, *Isle of Wight*, vrij te raadplegen op [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be).

<sup>2386</sup> Circ. nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252), 29 augustus 2007, nr. 20.

<sup>2387</sup> Vr. nr. 12 DEVLIES 18 september 2007, *Vr. & Antw.* Kamer 2007-2008, nr. 003, 103-105.

<sup>2388</sup> HvJ 13 december 2007, zaak C-408/06, *Landesanstalt für Landwirtschaft t. Franz Götz*, r.o. 42, *T.F.R.* 2008, afl. 337, 267.

<sup>2389</sup> Vr. nr. 12 DEVLIES 18 september 2007, *Vr. & Antw.* Kamer 2007-2008, nr. 003, 103-105.

<sup>2390</sup> Art. 6 lid 3 WBTW.



indien de omzet die de handelingen genereren lager blijft dan 5 580 EUR per jaar<sup>2391</sup>.

Meer bepaald gaat het om de volgende handelingen:

- de telecommunicatiediensten;
- de levering en de voorziening van water, gas, elektriciteit en stoom;
- het goederen- en personenvervoer;
- de levering van goederen en het verrichten van diensten in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens;
- de levering van nieuwe goederen geproduceerd voor de verkoop;
- de handelingen van de landbouwinterventiebureaus met betrekking tot landbouwproducten, die worden verricht op grond van verordeningen, houdende een gemeenschappelijke marktordening voor deze producten;
- de exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen;
- de exploitatie en het verlenen van rechten op de exploitatie van een parkeergelegenheid, een opslagplaats en/of een kampeerterrein;
- de werkzaamheden inzake reclame;

art. 1 § 7 WBTW

- de diensten van reisbureaus, bedoeld in artikel 1, § 7 van het WBTW. Het gaat om het geheel van samenhangende prestaties van vervoer, logies, spijs en drank om ter plaatse te worden verbruikt, ontspanning of dergelijke, verblijven tegen een vaste som welke inzonderheid logies omvatten, toeristische rondreizen, alsook het uitvoeren van één of meerdere prestaties die deel uit maken van die gehelen of die in dezelfde ervan liggen;
- de leveringen van goederen en de diensten verricht door bedrijfskantines, bedrijfswinkels, coöperaties en soortgelijke inrichtingen;
- de leveringen van goederen en de diensten verricht door radio- en televisieomroepdiensten.

Deze lijst verschilt van de handelingen die in het opgeheven KB nr. 26 stonden vermeld. Zo is de onroerende leasing, alsook de exploitatie en het verlenen van het recht op de exploitatie van een school voor het besturen van motorvoertuigen niet langer opgenomen. Dit betekent echter niet dat het stellen van de 'opgeheven' handelingen geen aanleiding meer geeft tot de hoedanigheid van belastingplichtige. Indien het stellen van deze handelingen door een niet- belastingplichtige overheidsinstelling leidt tot een concurrentieverstoring van enige betekenis, dan kwalificeert de overheidsinstelling als belastingplichtige op grond van artikel 6, lid 2 van het WBTW.

De administratie gaat er van uit dat de opgeheven handelingen in feite handelingen betreffen die normaal leiden tot een belangrijke concurrentieverstoring en dus sowieso aanleiding geven tot de hoedanigheid van belastingplichtige<sup>2392</sup>.

#### c. Handelen als vrijgestelde belastingplichtige

##### 5228

##### art. 6, 44 § 2 2°, 4° en 9° WBTW

De huidige tekst van artikel 6 van het WBTW is duidelijk en stelt dat het verrichten van handelingen die zijn vrijgesteld op grond van artikel 44 van het WBTW, aanleiding geeft tot de hoedanigheid van belastingplichtige. Het gaat onder meer om de homes voor gehandicapten die worden beheerd door de provincies of de gemeenten (artikel 44 § 2 2° WBTW), het

<sup>2391</sup> Circ. nr. AOIF 24/2007 (E.T. 113.252), 29 augustus 2007, nr. 24.

<sup>2392</sup> Circ. nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252), 29 augustus 2007, nr. 26.

schoolvervoer, georganiseerd door een openbare onderwijsinstelling of door de voor deze onderwijsinstellingen bevoegde overheid (artikel 44 § 2 4° WBTW), culturele voorstellingen die door de culturele centra van steden en gemeenten worden georganiseerd (artikel 44 § 2 9° WBTW), ...<sup>2393</sup>.

Door de vrijstelling van artikel 44 van het WBTW zal het overheidsorgaan geen recht op aftrek hebben<sup>2394</sup>, maar kwalificeert het orgaan wel als een belastingplichtige.

art. 19 § 2 en 21 § 3 7° WBTW

Dit heeft belang voor onder andere de regels inzake de plaatsbepalingen (zie bv. art. 21 § 3 7° WBTW) en de btw die moet worden afgedragen bij eigen werk in onroerende staat (art. 19 §2 WBTW). De wetgever beoogde op die wijze een gelijkstelling tussen de overheden en de vrijgestelde belastingplichtigen te bewerkstelligen.

Wat het eigen werk in onroerende staat betreft, heeft de minister van Financiën in het parlement onderstreept dat een overheidsinstantie geen btw is verschuldigd op het onderhoud door haar technische dienst, van gebouwen die betrekking hebben op een activiteit zoals bedoeld in artikel 44 van het WBTW (crèches, scholen, rusthuizen, ziekenhuizen) en dat de betrokken overheidsinstanties geen nadeel zullen ondervinden<sup>2395</sup>. Daarmee werd een oude administratieve tolerantie<sup>2396</sup> van toepassing verklaard op de overheden die vrijgestelde handelingen stellen.

Ondertussen heeft het Grondwettelijk Hof het gewijzigde artikel 6 van het WBTW, meer in het bijzonder de gelijkstelling met vrijgestelde belastingplichtigen, vernietigd in de mate dat publiekrechtelijke lichamen als belastingplichtige kwalificeren voor de vrijgestelde handeling van artikel 44 van het WBTW<sup>2397</sup>.

Dit betekent dat de bedoelde publiekrechtelijke lichamen zoals gemeentescholen, zich ook ná 31 december 2008 niet moeten aanpassen aan de wetgeving.

De fiscale administratie had via een beslissing van het Overlegcomité, de publiekrechtelijke lichamen immers uitstel gegeven tot en met 31 december 2008 om zich aan de nieuwe wetgeving aan te passen. Echter, ingevolge het arrest van het Grondwettelijk Hof zal vanaf 1 januari 2009 het publiekrechtelijke lichaam enkel nog als een belastingplichtige kunnen worden beschouwd, wanneer de handelingen niet als overheid worden gesteld (hetzij omdat de handelingen niet binnen het 'juridische regime' van de overheid passen, hetzij omdat het lichaam de in artikel 6 van het WBTW limitatief opgesomde handelingen stelt), of wanneer de handelingen wel als overheid worden gesteld, maar de behandeling als niet-belastingplichtige tot een concurrentievervalsing van enige betekenis zou leiden.

<sup>2393</sup> Circ. nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252), 29 augustus 2007, nr. 24.

<sup>2394</sup> Art. 45 §1 WBTW.

<sup>2395</sup> Beknopt Verslag, Plenumvergadering van 19 december 2006, nr. 51-PLEN 252, 22. Zie ook: Circ. nr. AOIF 24/2007 (E.T.113.252), 29 augustus 2007, nr. 32.

<sup>2396</sup> *BTW-Handleiding*, nr. 63 *in fine*: "Tenslotte wordt, bij wijze van proef, aanvaard dat art. 19, § 2 van het Wetboek niet moet worden toegepast t.a.v. herstellings-, onderhouds- en reinigingswerk dat wordt verricht door een belastingplichtige waarvan de economische activiteit volledig van de belasting is vrijgesteld op grond van art. 44 van het Wetboek."

<sup>2397</sup> GwH 17 juli 2008, nr. 104/2008, B.S. 11 augustus 2008, ed. 1.



---

## Deel III

### Belastbare handelingen

---

**5300**

Er bestaan vier soorten belastbare handelingen:

- de levering van goederen;
- het verrichten van diensten;
- de invoer;
- de intracommunautaire verwerving van goederen.

**5301**

Een levering van goederen of een dienstverrichting wordt alleen belast als ze wordt verricht door een belastingplichtige ten bezwarende titel in het binnenland. Een activiteit kan op het eerste gezicht belastbaar zijn maar toch geen aanleiding geven tot heffing van de belasting omdat de activiteit is vrijgesteld. De betaling van een som geld is op zich geen belastbare activiteit, zelfs als ze over het algemeen de belasting opeisbaar doet worden.

Een personenvennootschap die tegen betaling van een contante inbreng een nieuwe vennoot opneemt, verricht te zijnen behoeve geen dienst onder bezwarende titel<sup>2398</sup>.

**5302**

De invoer kan worden gerealiseerd door gelijk welke persoon ter gelegenheid van de invoer van een goed in het binnenland.

De intracommunautaire verwervingen van goederen worden gerealiseerd door belastingplichtigen of door niet-belastingplichtige rechtspersonen (cf. toevallige belastingplichtigen).

**5303**

Dit onderscheid in soorten van belastbare handelingen heeft als doel om op een aangepaste wijze volgende elementen te bepalen:

- de belastbaarheid van de activiteit;
- het land waar de btw principieel verschuldigd is;
- een eventuele vrijstelling;
- de maatstaf van heffing;
- het toepasselijk tarief;
- een belastbaar feit;
- de belastingschuldige;
- de formaliteiten.

---

#### Hoofdstuk I

### Levering van goederen in België

---

**5304****art. 10 WBTW**

Als een levering van een goed wordt beschouwd, de overdracht of de overgang van de macht om als eigenaar over een goed te beschikken (art. 10 WBTW).

Elke levering van goederen is onderworpen aan de belasting, behalve indien men bewijst dat het ging:

- om een intracommunautaire levering die van een vrijstelling kan genieten;

---

<sup>2398</sup> HvJ 26 juni 2003, zaak C-442/01, KapHag Renditefonds, *F.J.F.*, No. 2004/246.

- om een uitvoer;
- om een binnenlandse levering aan bepaalde internationale instellingen;
- om een vrijgestelde levering van een goed in het binnenland;
- om een levering binnen een btw-eenheid.

## § 1. HET BEGRIP ‘GOEDEREN’

### 1. Lichamelijke goederen

5305

Voor de toepassing van de btw dient men als ‘goederen’ te beschouwen, de lichamelijke goederen, zowel de roerende als onroerende.

Het onderscheid tussen roerende goederen en onroerende goederen is belangrijk in de mate dat:

- de levering van onroerende goederen het voorwerp kan zijn van vrijstellingen;
- de personen die gehouden zijn tot voldoening van de btw, geheven op onroerend werk, niet noodzakelijk dezelfde zijn als deze die gehouden zijn tot voldoening van de btw, geheven op roerend werk.

5306

Het onderscheid tussen nieuwe goederen en tweedehandse goederen is belangrijk in de mate dat de maatstaf van heffing van de levering van tweedehands goederen verschilt van die van nieuwe goederen. Voor de toepassing van de btw verstaat men onder ‘nieuwe goederen’ een investeringsgoed, gebruikt of niet, ten aanzien waarvan de belastingplichtige gebruik heeft gemaakt van zijn recht op aftrek<sup>2399</sup>.

5307

Het onderscheid tussen goederen en een algemeenheid van goederen is van belang in de mate dat de overdracht van een algemeenheid van goederen niet wordt beschouwd als een levering (zie randnr. 5315 e.v.).

5308

art. 9 lid 3 WBTW

Effecten aan toonder worden niet als lichamelijke goederen beschouwd (art. 9 lid 3 WBTW). Aandelen en obligaties zijn bij de uitgifte onlichamelijke goederen. Zowel de uitgifte als de latere verkoop ontsnappen aan de btw<sup>2400</sup>.

### 2. Gelijikstelling met lichamelijke goederen

5309

art. 9 lid 2 1° WBTW

Elektriciteit, gas, warmte en koude worden als lichamelijke goederen beschouwd (art. 9 lid 2 1° WBTW).

Als lichamelijke goederen worden eveneens beschouwd, de andere zakelijke rechten dan het eigendomsrecht, die aan de titularis ervan de bevoegdheid verschaffen om een onroerend goed als eigenaar te gebruiken. Bedoeld zijn het vruchtgebruik, het recht van opstal, de erfpacht en de erfdienstbaarheid. De vestiging en de overdracht van een hypotheekrecht worden niet bedoeld. Het recht van gebruik en van bewoning kan als een lichamelijk goed en bijgevolg als een belastbare levering worden beschouwd, wanneer deze betrekking heeft op

<sup>2399</sup> HvJ 9 juli 1992, zaak C-131/91, “K” Line, *Jur. HvJ*, I- 4513, *R.G.F.* 1992, 238, *A.F.T.* 1992, 248, *BTW-Revue* 1992, afl. 101, 999.

<sup>2400</sup> Een aandeel in een feitelijke vereniging is een onlichamelijk goed, *BTW-Revue* 1979, afl. 37, 896, nr. 666.

een nieuw gebouw<sup>2401</sup>.

art. 159 10° W.Reg.

De vestiging of overdracht van een erfpacht door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende leasing, wordt niet beschouwd als de levering van een lichamelijk goed, wanneer deze handeling verricht wordt in het kader van een contract van onroerende leasing waarop de btw wordt geheven. In tegenstelling tot de vestiging of overdracht van andere zakelijke rechten wordt dergelijke erfpacht beschouwd als een aan btw onderworpen dienst. De btw-heffing verschaft vrijstelling van het registratierecht (art. 159 10° W.Reg.).

## § 2. HET BEGRIP 'LEVERING'

5310

Het begrip 'levering van een goed' verwijst niet naar de eigendomsoverdracht in de door het burgerlijk recht voorziene vormen, maar slaat op elke overdracht van een lichamelijke zaak die de andere partij in staat stelt daadwerkelijk te beschikken over deze zaak, als ware zij eigenaar<sup>2402</sup>. Ook indien geen overdracht van de juridische eigendom van de zaak plaatsvindt, kan er sprake zijn van een levering<sup>2403</sup>. Waar het op aan komt, is niet dat de juridische eigendom in burgerrechtelijke zin wordt overgedragen, maar wel dat er een overdracht is van het recht om het goed te exploiteren, te transformeren, te hypothekeken, het risico van waardeveranderingen van het goed te dragen en het recht om het goed te vervreemden<sup>2404</sup>.

5311

De consignatieverkoop is een verkoop onder opschortende voorwaarde. De consignant stelt goederen ter beschikking van de consignataris die slechts geacht wordt eigenaar van deze goederen te worden, op het tijdstip waarop hij ze in dezelfde staat doorverkoopt aan een volgende koper.

5312

Er is sprake van een koop op proef onder opschortende voorwaarde wanneer een koopovereenkomst is aangegaan, onder voorbehoud van bevredigend uitvallende proeven. In hoofde van de verkoper is er geen levering omdat hij nog niet de macht overdraagt om als een eigenaar te beschikken over de verzonden goederen. Dit gebeurt pas met terugwerkende kracht door het slagen van de proef.

5313

Een zending op zicht is niet meer dan een verkoopaanbod. De koper beslist of hij het aanbod al dan niet aanvaardt. De eigendomsoverdracht van de op zicht gezonden goederen vindt pas plaats na onderzoek en aanvaarding van de goederen.

Huurkoop is een levering van het ter beschikking gestelde goed, ondanks het uitstel van de eigendomsoverdracht tot alle huurprijzen betaald zijn. De huurkoop is aan de btw onderworpen op het tijdstip van de terbeschikkingstelling<sup>2405</sup>.

<sup>2401</sup> Besliss. nr. E.T. 99.087, 13 december 2000, *Fisc. Doc. Vandewinckele* 2001, deel XV, nr. 355.2.

<sup>2402</sup> HvJ 6 februari 2003, zaak C-185/01, *Auto Lease Holland*, *T.F.R.* 2003, 705; C.A. HELLEPUTTE en O. HODY, "Auto Lease Holland", *R.G.F.* 2003, afl. 3, 25. Het vervaardigen van 'master tapes' door een opnamestudio voor een platenmaatschappij is geen levering, daar deze laatste niet de juridische macht heeft om over de tapes te beschikken, *Antwerpen* 18 februari 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 688, *F.J.F.*, No. 2003/145.

<sup>2403</sup> HvJ 8 februari 1990, zaak C-320/88, *Safe*, *Jur. HvJ*, I-285, *F.J.F.*, No. 90/51, H. VANDENBERGH, "De begrippen leveringen en diensten in het WBTW en de 6de E.E.G.-richtlijn", *T.F.R.* 1990, afl. 95-96, 165.

<sup>2404</sup> Vr. nr. 319 MICHEL 4 maart 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, nr. 33, 4124, *BTW-Revue*, afl. 122, 558.

<sup>2405</sup> Vr. nr. 1027 DE CLIPPELE 20 april 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1994-1995, nr. 128, 14 november 1994, 13358, *BTW-Revue* 1994, afl. 111, 1221; Vr. nr. 224 MILQUET 4 april 1997, *Vr. & Antw. Senaat* 1997-1998, nr. 1-45, 13 mei 1997, 2221.

De levering van banden met montage kwalificeert voor haar geheel als een levering van goederen<sup>2406</sup>.

Een handeling die bestaat in de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, dient te worden beschouwd als een levering van goederen, wanneer blijkt dat de kabel, na door de leverancier te zijn getest, zal worden overgedragen aan de klant, die er als eigenaar over zal kunnen beschikken, dat de prijs van de kabel zelf verreweg het grootste deel van de totale kosten van deze handeling vertegenwoordigt en dat de diensten van de leverancier enkel de plaatsing van de kabel omvatten, zonder de aard ervan te veranderen en zonder deze aan te passen aan de specifieke behoeften van de klant<sup>2407</sup>.

### 5314

#### art. 10 § 2 en 3 WBTW

In de § 2 en 3 van artikel 10 van het WBTW worden de handelingen vastgesteld die eveneens beschouwd kunnen worden als leveringen. Het zijn de eigendomsoverdracht van een goed krachtens een wet, een decreet, enz., evenals de afgifte en de teruggaaf van een goed ingevolge een verbruiklening.

## § 3. BEPERKING VAN HET BEGRIP 'LEVERING'

### 5315

- Bibliografie
- AMAND, C., *Overdracht van ondernemingen. Fiscaal-juridische aspecten*, Brussel, Larcier, 1999, 173-217.
  - DONNAY, M., "TVA Cession d'universalité ou de branche d'activité. Régime de l'article 11 du Code", *Rec. gén. enr. not.*, nr. 21.704, 281, noot.
  - VAN DEN BERGHE, L., "Cession d'une universalité de biens ou d'une branche d'activité dans le régime de la taxe sur la valeur ajoutée", *R.G.F.* 1973, 131.
  - VAN DEN BERGHE, L., "Bijzondere gevallen van overdracht van een algemeenheid van goederen in het stelsel van de BTW", *A.F.T.* 1977, 56, 80 en 117.
  - BALTUS, F., "La cession de fonds de commerce et l'article 11 du code de la taxe sur valeur ajoutée", *J.D.F.* 1989, 193.
  - VAN DEN BRUEL, L., "Overgang van een algemeenheid van goederen of een bedrijfstuk – Artikel 11 WBTW doorgelicht", in *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1993-1994*, Diegem, CED-Samsom, 151-174.
  - VAN KEIRSBILCK, M., "Het begrip bedrijfstuk", *A.F.T.* 2003, 70-101.

### 5316

#### art. 11 WBTW

Overeenkomstig artikel 11 van het WBTW wordt niet als levering beschouwd, de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, onder bezwarende titel of om niet, bij wege van inbreng in vennootschap of anderszins, wanneer de overnemer een belastingplichtige is die de btw indien ze ingevolge de overdracht zou verschuldigd zijn, geheel of gedeeltelijk zou kunnen aftrekken.

art. 18 § 3 WBTW

Ten aanzien van diensten verricht bij een overdracht in de omstandigheden als bedoeld in artikel 11 van het WBTW, wordt artikel 18, § 3 van het WBTW toegepast.

Het gaat om een technische vrijstelling met als doel de financiële toestand van de inbrengende of overdragende onderneming niet te verzwaren.

### 5317

#### art. 8 en 11 WBTW art. 117 W.Reg.

Niettegenstaande de inbreng in een vennootschap aan het registratierecht is onderworpen (waarvan echter vrijstel-

<sup>2406</sup> Besliss. nr. E.T. 92.567, 15 mei 1998, *BTW-Revue* 1998, 569.

<sup>2407</sup> HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05, Aktiebolaget NN, *Fiscoloog* 2007, afl. 1073, 11.

ling geldt als art. 117 W.Reg. van toepassing is), is hij in principe ook aan de btw onderworpen. Artikel 11 van het WBTW vestigt daar een uitzondering op, indien de inbreng betrekking heeft op alle goederen van de onderneming (natuurlijke persoon of rechtspersoon) of van een bedrijfsafdeling (bedrijfstak) van een onderneming.

Artikel 11 van het WBTW geldt echter niet alleen voor een inbreng in vennootschap, ook andere overdrachten worden beoogd (bv. verkoop of verdeling).

Voor een gecombineerde toepassing van de artikelen 8 en 11 van het WBTW (overdracht waarbij bedrijfsgebouwen betrokken zijn) en de samenloop van btw en registratierecht<sup>2408</sup>.

### 5317,50

De overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling is niet aan btw onderworpen, voor zover de overnemer een belastingplichtige is die recht heeft op aftrek van btw.

art. 11 WBTW

De administratie aanvaardt dat de overdracht aan een belastingplichtige die geen recht op aftrek heeft, onder toepassing van artikel 11 van het WBTW kan gebeuren indien er ingevolge de overdracht recht op aftrek ontstaat in hoofde van de overnemer<sup>2409</sup>. De overnemer wordt geacht de persoon van de overdrager voort te zetten. Op basis van deze bepaling stelt de administratie dat de overnemer in principe dezelfde beroepswerkzaamheid moet uitoefenen als de overdrager<sup>2410</sup>.

Aan deze voorwaarde is voldaan indien uit de tussen partijen gesloten overeenkomst blijkt dat het de bedoeling van de overdrager van een handelszaak is geweest, de cliënteel over te dragen, zelfs wanneer de overnemer een andere aan de btw onderworpen werkzaamheid zal uitoefenen dan die van de overdrager<sup>2411</sup>.

Volgens het Hof van Justitie is de voortzetting van dezelfde activiteit geen voorwaarde om een overdracht van een algemeenheid of van een bedrijfstak met vrijstelling van btw te doen. Het is enkel een element bij de feitelijke beoordeling van werkelijke overdracht van algemeenheid of bedrijfstak. De overnemer moet wel de bedoeling hebben om de handelszaak of het overgedragen bedrijfs onderdeel te exploiteren<sup>2412</sup>.

### 5318

Artikel 11 van het WBTW is van toepassing op de overdracht van een handelszaak<sup>2413</sup>, zonder dat de handelsschulden en -schuldvorderingen daarin begrepen hoeven te zijn<sup>2414</sup>. Ook is het bij de overdracht van een handelsfonds niet noodzakelijk dat de eigendom of het genot van de bedrijfsgebouwen wordt overgedragen<sup>2415</sup>. Het cliënteel is wel een essentieel bestanddeel van de overdracht<sup>2416</sup>.

### 5319

Artikel 11 van het WBTW kan van toepassing zijn bij de overdracht van een handelszaak die door twee of meer (zelfs verschillende) overeenkomsten wordt vastgesteld, indien deze ge-

<sup>2408</sup> Zie *Fisc. Doc. Vandewinckele*, deel XIV, nrs. 11/ 54 tot 11/59.

<sup>2409</sup> *Fisc. Doc. Vandewinckele*, deel XIV, nr. 11/4; *Contra*: Rb. Luik 22 oktober 2001, *T.F.R.* 2002, 533-539, noot I. VAN TONGERLOO; zie ook H. VANDEBERGH, *Het BTW-handboek 1999*, o.c., 123-125.

<sup>2410</sup> *BTW-Handleiding*, nr. 32, punt B.

<sup>2411</sup> *BTW-Revue* 1977, afl. 31, 432, nr. 610.

<sup>2412</sup> HvJ 18 maart 1986, zaak C-24/85, Spijkers, *Jur. HvJ* 1986, 1119; HvJ 19 mei 1992, zaak C-29/91, Redmond Stichting, *Jur. HvJ* 1992, I-3189; HvJ 27 november 2003, zaak C-497/01, Zita Modes, *Fisc. Act.* 2003, 6; Vr. nr. 1266 WATHELET 3 mei 2006, *Vr. & Antw.* Kamer 2005-2006, nr. 122, 23804-23805.

<sup>2413</sup> *BTW-Revue* 1976, afl. 27, 331, nr. 585.

<sup>2414</sup> *Aanschr.* nr. 74, 6 mei 1971.

<sup>2415</sup> Vr. nr. 7 LAVENS 17 oktober 1972, *Vr. & Antw.* Senaat 1972-1973, nr. 11, 398, *BTW-Revue* 1973, afl. 12, 283.

<sup>2416</sup> Vr. nr. 90 GENDEBIEN 20 maart 1973, *Vr. & Antw.* Kamer 1972-1973, 1046, *BTW-Revue* 1973, afl. 13, 451.



lijktijdig uitwerking hebben<sup>2417</sup>.

Artikel 11 van het WBTW beoogt o.m. het geval waarin een onverdeeld deel van een handelszaak wordt overgedragen<sup>2418</sup>. Toch kan de toepassing van de vrijstellingsregeling niet worden geweigerd omdat de overdrachten niet aan dezelfde persoon gebeuren, noch dat elke afzonderlijke overdracht aan eenzelfde persoon op zich een volledige bedrijfsafdeling tot voorwerp heeft<sup>2419</sup>.

Artikel 11 van het WBTW is niet van toepassing wanneer een handelszaak wordt overgedragen bij één overeenkomst die in twee delen wordt gefactureerd: overdracht van de installaties zonder btw en overdracht van de goederenvoorraad met btw<sup>2420</sup>.

Artikel 11 van het WBTW is niet van toepassing op de overeenkomst waarbij de deelgenoten van een feitelijke vereniging, waarvan de vereffening gesloten is, overgaan tot verdeling van de overblijvende goederen<sup>2421</sup>.

## 5320

### art. 11 en 18 WBTW

Om te bepalen of een overdracht betrekking heeft op een bedrijfsafdeling moet, volgens het Hof van Justitie, rekening worden gehouden met de feitelijke omstandigheden in hoofde van de verkrijger<sup>2422</sup>. Merk op dat, vóór dit arrest, de Belgische administratie dit begrip principieel beoordeelde in hoofde van de overdrager<sup>2423</sup>.

Overdracht van een bedrijfsafdeling zonder het gebouw waarin het is ondergebracht, valt niet onder artikel 11 van het WBTW. In bepaalde specifieke gevallen aanvaardt de administratie evenwel dat de overdracht zonder btw gebeurt, ondanks het feit dat het onroerend goed of het huurrecht m.b.t. het onroerend goed niet wordt overgedragen. Dit zal het geval zijn wanneer de overdrager het onroerend goed blijft gebruiken voor de exploitatie van zijn andere bedrijfsafdeling(en)<sup>2424</sup>.

De administratie heeft lange tijd een herziening geëist van de aftrek van de btw op verbeteringen die aan het gehuurde pand werden aangebracht door de huurder die zijn huurrecht stopzet. Volgend op een verzoekschrift ingediend door het Europees Parlement, geeft de administratie toe dat zo'n herziening niet langer wordt geëist bij overdrachten onder artikel 11 van het WBTW<sup>2425</sup>. Zij sluit zich aan bij de heersende rechtspraak.

Wanneer het huurcontract bepaalt dat de verbouwingen eigendom blijven van de huurder tot op het einde van het huurcontract, staat niets in de weg dat de huurder de verbouwingen samen met het huurcontract aan iemand anders overdraagt. Bijgevolg blijft artikel 11 van het WBTW van toepassing en is er geen herziening van de aftrek<sup>2426</sup>.

Gelet op de moeilijkheid die kan bestaan om uit te maken of de artikelen 11 en 18 van het

<sup>2417</sup> *BTW-Revue* 1972, afl. 6, 201, nr. 246; Rb. Brussel 9 maart 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 478, *T.F.R.* 1999, 295.

<sup>2418</sup> *BTW-Revue* 1971, afl. 4, 466 nr. 115, *Fisc. Doc. Vandewinckele*, deel XIV, nr. 11/29.

<sup>2419</sup> Brussel 13 september 2006, *Fisc. Koer.* 2006, 748.

<sup>2420</sup> Rb. Verviers 16 mei 1988, *F.J.F.*, No. 89/63, zie ook Brugge 6 december 1988, *F.J.F.*, No. 89/91, 166; *Contra*: Rb. Antwerpen 5 januari 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 344.

<sup>2421</sup> *BTW-Revue* 1977, afl. 29, 244, nr. 601.

<sup>2422</sup> HvJ 27 november 2003, zaak C-497/01, Zita Modes, *Fisc. Act.* 2003, 6; Vr. nr. 1266 WATHELET 3 mei 2006, *Vr. & Antw. Kamer* 2005-2006, nr. 122, 23804-23805,

<sup>2423</sup> *BTW-Revue* 1975, afl. 21, 228, nr. 522; HvJ 13 oktober 1992, zaak C-50/91, Commerz-Credit-Bank AG, *Jur. HvJ*, I-5225; Antwerpen 21 december 1998, *F.J.F.*, No. 99/145, *T.F.R.*, 298. Overdracht van een gebouw dat deel uitmaakt van een bedrijfsafdeling: *BTW-Revue* 1973, afl. 10, nr. 344. Overdracht van een bedrijfsafdeling geëxploiteerd in een privéwoning: *BTW-Revue* 1979, afl. 38, 101, nr. 680; Vr. nr. 1186 DE CLIPPELE 5 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-40, 2020.

<sup>2424</sup> Vr. nr. 1186 DE CLIPPELE 5 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-40, 2020.

<sup>2425</sup> Vr. nr. 421 FOURNAUX 13 mei 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, 5357.

<sup>2426</sup> Rb. Mechelen 20 juni 1996, *F.J.F.*, No. 96/189; zie ook Rb. Brussel 4 maart 1996, *F.J.F.*, No. 96/246.

WBTW al dan niet van toepassing zijn, geeft de verkeerde toepassing van die bepalingen aanleiding tot een verminderde boete<sup>2427</sup>.

#### § 4. GELIJKSTELLING MET LEVERING VAN GOEDEREN

5321

Bibliografie – VERSCHAFFEL, J., "Herzieningen van BTW, onttrekkingen en gelijkgestelde handelingen", *A.F.T.* 2000, afl. 3, 126-142.

Een levering aan zichzelf is geen economische handeling en is bijgevolg in principe niet belastbaar.

Het privégebruik van goederen wordt in eerste instantie belast d.m.v. een beperking van het recht op aftrek<sup>2428</sup>. Om te beletten dat een belastingplichtige, die over de aankoop van een voor zijn bedrijf bestemd goed btw heeft kunnen aftrekken, geen btw zou hoeven te betalen wanneer hij dit goed voor eigen privédoeleinden aan zijn bedrijfsvermogen onttrekt en aldus zou genieten van onrechtmatige voordelen in vergelijking met een gewone consument die hetzelfde goed koopt en hierover btw voldoet, zijn een reeks handelingen gelijkgesteld met belastbare handelingen. Deze gelijkstelling geldt wanneer deze goederen of diensten een volledig of gedeeltelijk recht op aftrek van btw hebben geopend<sup>2429</sup>.

##### 1. Onttrekking van roerende goederen voor privédoeleinden

5322

art. 12 § 1 1° WBTW

Een niet-aftrekbare btw is intern verschuldigd wanneer een belastingplichtige aan zijn bedrijf een roerend goed onttrekt voor zijn privédoeleinden of voor de privédoeleinden van zijn personeel<sup>2430</sup> of, meer algemeen, voor andere doeleinden dan die van zijn economische activiteit, indien voor dat goed of de bestanddelen ervan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek is ontstaan (art. 12 § 1 1° WBTW).

Indien een belastingplichtige een voertuig – dat zonder recht op aftrek van de btw is gekocht en waaraan na de aankoop werkzaamheden zijn verricht waarvoor de btw is afgetrokken – onttrekt voor andere dan bedrijfsdoeleinden, treft de btw alleen de bestanddelen waarvoor recht op aftrek is ontstaan, namelijk de bestanddelen die hun fysieke en economische kenmerken definitief hebben verloren doordat zij na de aanschaf van het voertuig daarin zijn geïntegreerd in verband met leveringen van goederen die hebben geleid tot een duurzame waardevermeerdering van het voertuig die op het tijdstip van de onttrekking nog niet volledig was verbruikt<sup>2431</sup>.

##### 2. Onttrekking om gratis te verstrekken

5323

<sup>2427</sup> Vr. nr. 651 MICHEL 29 november 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, nr. 70, 9388, *BTW-Revue*, afl. 128, 414.

<sup>2428</sup> C. AMAND, "TVA et avantages en nature", *R.G.F.* 1997, 23.

<sup>2429</sup> HvJ 6 mei 1992, zaak C-20/91, De Jong, *Jur. HvJ*, I-2847.

<sup>2430</sup> A. SORIANO en P. NOIRHOMME, "Les cadeaux et la T.V.A.", *R.G.F.* 2003, 14-24.

<sup>2431</sup> HvJ 17 mei 2001, zaak C-322/99 en C-323/99, Fischer t. Brandenstein, *T.F.R.* 209, 978- 990, *International VAT monitor*, annex vol. 12/nr. 5, 54.

**art. 12 § 1 2° WBTW**

Een niet-aftrekbare btw is intern verschuldigd wanneer een belastingplichtige aan zijn bedrijf een goed (roerend of onroerend) onttrekt om het 'om niet' te verstrekken<sup>2432</sup>, tenzij het gaat om een handelsmonster of om een handelsgeschenk van geringe waarde. De geringe waarde wordt bepaald door of vanwege de minister van Financiën<sup>2433</sup>. Voor het goed of de bestanddelen ervan moet recht op volledige of gedeeltelijke aftrek ontstaan zijn (art. 12 § 1 2° WBTW).

- belastbare schenking aan een liefdadige instelling<sup>2434</sup>;
- schenking aan slachtoffers van een ramp: regel van de geschenken van geringe waarde<sup>2435</sup>;
- handelsmonsters<sup>2436</sup>.

De administratie gaat ervan uit dat, indien een leverancier zijn voorraad verkoopt tegen een zeer laag bedrag, hij ook tot een onttrekking moet overgaan. De vraag of een prijs al dan niet zeer laag is, is een feitenkwestie die geval per geval moet worden onderzocht<sup>2437</sup>.

**3. Ingebruikneming als bedrijfsmiddel****5324****art. 12 § 1 3° WBTW**

Een aftrekbare btw is intern verschuldigd wanneer een belastingplichtige, als bedrijfsmiddel, een roerend of onroerend goed in gebruik neemt dat hij anders dan als bedrijfsmiddel heeft opgericht, heeft laten oprichten, heeft vervaardigd, heeft laten vervaardigen, heeft verkregen of heeft ingevoerd, of waarvoor met toepassing van de btw te zijnen bate zakelijke rechten (zie randnr. 5309) werden gevestigd of werden overgedragen of wederovergedragen, wanneer voor dat goed of de bestanddelen ervan recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan (art. 12 § 1 3° WBTW).

Naar de bepaling van de Btw-richtlijn met het oog op de invoering van dergelijke gelijkstelling zult u vruchteloos zoeken.

In verband met de verplichte onttrekking ingevolge de ingebruikneming van voertuigen door constructeurs van en handelaars in die voertuigen, dient een onderscheid te worden gemaakt tussen enerzijds het uitzonderlijk gebruik voor korte duur van een voor de verkoop bestemd voertuig door een constructeur van of een handelaar in dat voertuig, voor proefritten met het oog op de verkoop ervan, en anderzijds het gebruik van een voertuig in andere omstandigheden (*i.c.* met het oog op de verkoop van andere voertuigen of als vervangwagen). In het eerste geval wordt het gebruik niet aangemerkt als een handeling bedoeld in artikel 12, § 1, 3° van het WBTW omdat het voertuig in dat geval niet op duurzame wijze wordt gebruikt als werkinstrument of exploitatiemiddel. In dergelijk geval moet derhalve geen onttrekking worden gedaan. In alle andere gevallen, met name het tweede geval, moet daar-entegen steeds een onttrekking worden gedaan<sup>2438</sup>.

<sup>2432</sup> Zie bv. Vr. nr. 658 VAN BIESEN 23 februari 2005, *Vr. & Antw.* Kamer 2004-2005, nr. 073, 12121-12123, betreffende de uitdeling van gratis drankjes aan jeugdspelers.

<sup>2433</sup> A. SORIANO en P. NOIRHOMME, "Les cadeaux et la T.V.A.", *R.G.F.* 2003, 14-24.

<sup>2434</sup> Vr. nr. 190 VANDERBORGHT 28 september 1982, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, nr. 3, 67, *BTW-Revue* 1983, afl. 56, 53; Vr. nr. 63 VERMEIREN 22 november 1984, *Vr. & Antw.* Senaat 1984-1985, nr. 12, 474, *BTW-Revue* 1985, afl. 66, 133; Gent 30 juni 1992, *F.J.F.*, No. 93/22.

<sup>2435</sup> *BTW-Revue* 1976, afl. 25, 152, nr. 571.

<sup>2436</sup> Vr. nr. 966 MICHEL 1 juli 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 2002-2003, nr. 154, 19721; Mond. Vr. nr. A407 VAN WEDDINGEN 27 november 2002, *Fisc. Act.* 2002, afl. 43, 1; zie ook Vr. nr. 3-6220 NYSENS 3 november 2006, *Vr. & Antw.* Senaat 2006-2007, nr. 3-81, 8830-8831.

<sup>2437</sup> Vr. nr. 14036 TOMMELEIN 14 februari 2007, *Beknopt Verslag*, Commissie voor de Financiën, Kamer, Com 1206, 1-2.

<sup>2438</sup> Besliss. nr. E.T. 107.150, 15 mei 2006.

#### 4. Ingebruikneming anders dan als bedrijfsmiddel

5325

art. 12 § 1 4° WBTW

Wanneer een belastingplichtige (volledige of gemengde belastingplichtige) een door hem vervaardigd roerend goed anders dan als bedrijfsmiddel in gebruik neemt voor het verrichten van handelingen waarvoor op grond van artikel 45 van het WBTW geen volledig recht op aftrek bestaat, dient hij intern geen of slechts gedeeltelijk aftrekbare btw te voldoen. Voor de bestanddelen van het goed moet recht op volledige of gedeeltelijke aftrek ontstaan zijn (art. 12 § 1 4° WBTW).

- Voor een volledige belastingplichtige: zie Aanschr. nr. 6 van 1994 m.b.t. prijzen of premies in spelen, competities of wedstrijden.
- Voor een gemengde belastingplichtige, voorkoming van een dubbele toepassing van het algemeen verhoudingsgetal<sup>2439</sup>, regel van het werkelijk gebruik: ingebruikneming voor de niet-belastbare sector<sup>2440</sup>; integrale aftrek voor de goederen gebruikt bij de vervaardiging<sup>2441</sup>.
- Tandheelkundige kliniek met eigen laboratorium<sup>2442</sup>.

#### 5. Definitieve stopzetting van de activiteit

5326

art. 12 § 1 5° WBTW

Een niet-aftrekbare btw is intern verschuldigd wanneer een belastingplichtige of zijn rechthebbers, een goed (roerend of onroerend) onder zich hebben bij de definitieve stopzetting van de economische activiteit<sup>2443</sup>. Voor de toepassing van deze bepaling is het vereist dat voor het goed of de bestanddelen ervan, recht op volledige of gedeeltelijke aftrek is ontstaan. De bepaling vindt geen toepassing wanneer de rechthebbenden de activiteit van belastingplichtige voortzetten onder de voorwaarden van artikel 11 van het WBTW (art. 12 § 1 5° WBTW).

#### 6. Onttrekking van een gebouw door een beroepsverkoper

5327

art. 12 § 2 lid 1 WBTW

Overeenkomstig artikel 12, § 2, lid 1 van het WBTW is intern btw verschuldigd wanneer een gebouw dat door of voor een beroepsverkoper werd opgericht of werd verkregen met voldoening van de btw, niet wordt vervreemd binnen de nieuwigheidsstermijn voor de btw. De invordering van de btw staat een latere heffing van het registratierecht niet in de weg.

- Artikel 12, § 2 van het WBTW is van toepassing op een oud gebouw, indien het ingrijpend gewijzigd werd<sup>2444</sup>.
- Verkoop onder opschortende voorwaarde: artikel 12, § 2 van het WBTW is van toepassing indien de voorwaarde niet binnen de btw-termijn wordt vervuld<sup>2445</sup>.
- Verkoop van blote eigendom met voorbehoud van vruchtgebruik ten bate van een beroepsverkoper: artikel 12, § 2 van het WBTW is van toepassing indien het vruchtgebruik niet wordt overgedragen binnen de

2439 *BTW-Revue* 1971, afl. 4, 488, nr. 183.

2440 *BTW-Revue* 1981, afl. 51, 629, nr. 772.

2441 *BTW-Revue* 1971, afl. 2, 241, nr. 45.

2442 Aanschr. nr. 57, 2 juni 1972; *Fisc. Doc. Vandewinckele*, deel XIV, nr. 12/43, 5 en 6.

2443 Vr. nr. 1333 MICHEL 23 april 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 145, 19956, *BTW-Revue*, afl. 141, 278.

2444 *BTW-Revue* 1977, afl. 28, nr. 595, 29.

2445 *BTW-Revue* 1975, afl. 22, 315, nr. 536.

- btw-termijn, zelfs indien uitdovend aan het vruchtgebruik werd verzaakt<sup>2446</sup>.
- Geen toepassing van artikel 12, § 2 van het WBTW op een gebouw dat overgedragen wordt zonder btw, onder gecombineerde toepassing van de artikelen 8 en 11 van het WBTW<sup>2447</sup>.
- Kostprijs als maatstaf van heffing voor de onttrekking<sup>2448</sup>.
- Bestemming van een nieuw gebouw voor de verhuur of voor enig ander gebruik als bedrijfsmiddel: onmiddellijke onttrekking i.p.v. toepassing artikel 12, § 2 van het WBTW<sup>2449</sup>.

## § 5. UITBREIDING VAN HET BEGRIP ‘LEVERING’

### 5328

Het betreft handelingen die verwant zijn aan dienstverrichtingen, zoals de handelingen van commissionairs en gelijkgestelde handelingen, de huurkoop, de verkoop op afbetaling, de consignatie en – tot 31 december 1995 – het maakloonwerk.

### 1. Commissionairs en daarmee gelijkgestelde tussenpersonen

#### 5329

Bibliografie – AMAND, C., “Les intermédiaires en TVA belge depuis l’abolition des frontières fiscales”, *J.D.F.* 1993, 195.

art. 13 § 1 WBTW

Commissionair is hij die in eigen naam of onder firma voor rekening van een lastgever handelt. Een commissionair handelt dus als mandataris ten aanzien van zijn lastgever en als koper of verkoper ten aanzien van derden. Hieruit volgt dat er tussen de lastgever en zijn commissionair geen sprake is van overdracht van de macht om als eigenaar te beschikken over de verkochte goederen. Deze overdracht komt onmiddellijk tot stand tussen verkoper en koper. Een verkoopcommissionair kan ook consignataris zijn van de goederen die hij verkoopt. Krachtens artikel 13, § 1 van het WBTW wordt een inkoopcommissionair niettemin aangemerkt als koper en, ten opzichte van zijn lastgever, als verkoper van het goed dat door zijn toedoen wordt gekocht. Een verkoopcommissionair wordt aangemerkt als verkoper en, ten opzichte van zijn lastgever, als koper van het goed dat door zijn toedoen wordt verkocht. Hoewel er slechts één enkele verkoop tot stand komt, vindt er btw-technisch een dubbele verkoop plaats.

Wanneer A goederen verkoopt aan B die een beroep doet op commissionair X om een koper C te vinden, dan wordt A geacht te leveren aan B, B aan X en X aan C.

art. 13 § 2 WBTW

Op grond van een onweerlegbaar wettelijk vermoeden (art. 13 § 2 WBTW) wordt iedere tussenpersoon bij inkoop of verkoop, die zijn lastgever vertegenwoordigt bij de totstandkoming van een in het WBTW bedoelde levering van goederen (ongeacht in welke hoedanigheid hij in werkelijkheid optreedt en zelfs als dat duidelijk gebeurt buiten het kader van een commissiecontract) aangemerkt als een commissionair (dus als koper-verkoper), wanneer hij een op eigen naam gestelde factuur, debetnota of ander daarmee gelijkstaand stuk respectievelijk van de verkoper ontvangt of aan de koper uitreikt, zonder dat er uitdrukkelijk uit blijkt dat hij

<sup>2446</sup> *BTW-Revue* 1976, afl. 24, 78, nr. 552.

<sup>2447</sup> *BTW-Revue* 1982, afl. 52, 52, nr. 776.

<sup>2448</sup> *BTW-Revue* 1992, afl. 100, 790, nr. 956.

<sup>2449</sup> *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 627, nr. 993.

optreedt voor rekening en in opdracht van een met naam genoemde lastgever.

*Contra:* In de Zaak Auto Lease Holland oordeelde het Hof van Justitie dat wanneer een leasingnemer brandstof voor zijn wagen aankoopt in naam en voor rekening van de leasinggever, er in de relatie tussen de petroleummaatschappij en de leasinggever toch geen levering plaatsvindt, maar rechtstreeks tussen de maatschappij en de leasingnemer<sup>2450</sup>.

- In de praktijk betekent de wettelijke fictie van gelijkstelling met een koper-verkoper o.m. dat een levering die aan X wordt gefactureerd doch eigenlijk voor Y bestemd is, door X moet worden doorgefactureerd aan Y, ofschoon X in werkelijkheid hoegenaamd geen goederen aan Y heeft geleverd<sup>2451</sup>.
- Een tussenpersoon bij leveringen die van de btw zijn vrijgesteld zonder recht op aftrek, zoals de verkoop van gronden, wordt geacht zelf de gronden te hebben gekocht en zelf te hebben doorverkocht. Er is tweemaal vrijstelling van btw. Het commissieloon van de tussenpersoon wordt in rekening gebracht door het toe te voegen op de prijs die voor de gronden wordt betaald. Het ontsnapt dus aan de btw. Hetzelfde geldt voor tussenkomst bij bepaalde vrijgestelde diensten, zoals verhuur van huizen of vakantiewoningen<sup>2452</sup>. Men dient oplettend te zijn voor het feit dat de tussenkomst bij bepaalde vrijgestelde activiteiten niet altijd zelf is vrijgesteld.
- De gelijkstellingen van commerciële tussenpersonen met kopers en verkopers, gelden ook voor inkoop- en verkoopcombinaties, zelfs als ze geen rechtspersoonlijkheid hebben.

Het onderscheid commissionair/lasthebber is van belang voor de toepassing van de plaatsbepalingsregels, voor de bepaling van de maatstaf van heffing en voor de administratieve verplichtingen van de persoon die de btw moet voldoen.

## 2. De huurkoop

5330

Huurkoop is een levering van het ter beschikking gestelde goed, ondanks het uitstel van de eigendomsoverdracht tot alle huurprijzen betaald zijn. De huurkoop is aan de btw onderworpen op het tijdstip van de terbeschikkingstelling<sup>2453</sup>.

## § 6. BELASTBARE LEVERING DOOR OPTIE

5331

Een belastingplichtige wiens economische activiteit niet bestaat in het regelmatig vervreemden van gebouwen met toepassing van de btw, kan opteren voor de toepassing van de btw op de levering van een nieuw gebouw, op de vestiging of de overdracht van zakelijke rechten op een nieuw gebouw, wanneer zij gebeuren binnen de nieuwhedstermijn (cf. randnr. 5216).

<sup>2450</sup> HvJ 6 februari 2003, zaak C-185/01, Auto Lease Holland, D. STAS, "Het commissionairsbeginsel op losse schroeven gezet?", *T.F.R.* 2003, 708-710.

<sup>2451</sup> J. VERSCHAFFEL, "Doorfacturatie van kosten: BTW-gevolgen", *A.F.T.* 2001, 378.

<sup>2452</sup> Vr. nr. 421 DE CLIPPELE 5 februari 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, nr. 52, 22 maart 1993, 4426, *BTW-Revue* 1993, afl. 104, 625.

<sup>2453</sup> Vr. nr. 1027 DE CLIPPELE 20 april 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1994-1995, nr. 128, 14 november 1994, 13358, *BTW-Revue* 1994, afl. 111, 1221; Vr. nr. 224 MILQUET 4 april 1997, *Vr. & Antw.* Senaat 1997-1998, nr. 1-45, 13 mei 1997, 2221.

## § 7. PLAATS VAN DE LEVERING VAN GOEDEREN

5331,50

art. 15 § 2 lid 1 WBTW

Als algemene regel bepaalt artikel 15, § 2, lid 1 van het WBTW dat een levering in België plaatsvindt wanneer de plaats waar het goed ter beschikking van de verkrijger of de overnemer wordt gesteld, zich in België bevindt.

Het tweede lid van voornoemd artikel vermeldt de afwijkingen op deze algemene regel en bepaalt dat een levering in België plaatsvindt wanneer:

- de verzending of het vervoer van een goed naar de verkrijger, in België begint;
- een goed in België wordt geïnstalleerd of gemonteerd door de leverancier of door een derde voor rekening van de leverancier;
- een goed wordt geleverd aan boord van een schip, een vliegtuig of een trein tijdens het gedeelte van een binnen de Europese Gemeenschap verricht passagiersvervoer dat in België is vertrokken<sup>2454</sup>;
- de levering van gas en elektriciteit aan een btw-plichtige wiens zetel of vaste inrichting waarvoor de goederen worden geleverd, zich in België bevindt en wiens hoofdactiviteit bestaat uit het opnieuw verkopen van die goederen. De leveringen aan andere afnemers worden geacht in België plaats te vinden, voor zover het effectieve gebruik en verbruik van deze goederen in België plaatsvindt<sup>2455</sup>.

De bevoegdheid tot het heffen van belasting op de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten verbindt en gedeeltelijk buiten het grondgebied van de Gemeenschap ligt, komt aan elk van deze lidstaten toe in verhouding tot de lengte van de kabel op zijn grondgebied, zowel wat de prijs van de kabel zelf en het overige materieel betreft als wat de kosten van de met de plaatsing ervan verbonden diensten betreft. Bijgevolg is de levering en de plaatsing van een glasvezelkabel die twee lidstaten met elkaar verbindt, niet aan btw onderworpen voor het deel van de handeling dat plaatsvindt in de exclusieve economische zone, op het continentale plat en in volle zee<sup>2456</sup>.

5332

art. 15 § 3 WBTW

Wanneer de plaats van aanvang van de verzending of het vervoer van een goed naar de verkrijger niet binnen de Europese Gemeenschap gelegen is, wordt de plaats van de levering, evenals de plaats van de leveringen die eventueel daarop volgen, geacht in de lidstaat van invoer te liggen (art. 15 § 3 WBTW).

5333

art. 15 § 7 WBTW

Behoudens tegenbewijs wordt de levering geacht in België plaats te vinden wanneer op het tijdstip van de levering (zie § 8 hierna) één van de erbij betrokken partijen aldaar de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd, of bij ontstentenis daarvan, zijn woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats (art. 15 § 7 WBTW).

Artikel 15 van het WBTW vaardigt bijzondere regels uit voor de plaats van levering bij zogenaamde verkopen op afstand. Ze worden besproken in hoofdstuk IV met betrekking tot de regeling inzake intracommunautaire verwerving van goederen.

<sup>2454</sup> Wat betreft de localisatie van levering van goederen op een schip, zie HvJ 7 april 2005, conclusies in de zaak C-58/04, Antje Köhler tegen Finanzamt Düsseldorf-Nord.

<sup>2455</sup> Richtlijn van 7 oktober 2003, *F.J.F.*, No. 2004/ 84.

<sup>2456</sup> HvJ 29 maart 2007, zaak C-111/05, *Aktiebolaget NN*, *Fiscoloog* 2007, afl. 1073, 11.

**§ 8. TIJDSTIP VAN DE LEVERING VAN GOEDEREN****5334****art. 16 § 1 lid 1 WBTW**

De levering vindt plaats op het tijdstip waarop een goed ter beschikking van de verkrijger of de overnemer wordt gesteld (art. 16 § 1 lid 1 WBTW).

**5335****art. 16 § 1 lid 2 WBTW**

Wanneer het goed wordt verzonden of vervoerd door de leverancier of door een derde voor zijn rekening, vindt de levering in principe plaats op het tijdstip van de aankomst van de verzending of het vervoer naar de verkrijger of de overnemer. Ingeval het goed door de leverancier of door een derde voor zijn rekening wordt geïnstalleerd of gemonteerd, vindt de levering plaats op het tijdstip waarop de installatie of de montage wordt beëindigd (art. 16 § 1 lid 2 WBTW).

**5336**

In afwijking op het voorgaande wordt een levering geacht plaats te vinden:

1. in geval van doorlopende leveringen van goederen die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen: bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft;
2. ter zake van vervreemding van gebouwen: uiterlijk bij het verstrijken van de in artikel 44, § 3, 1°, a) van het WBTW bepaalde termijn (31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of eerste inbezitneming).

**5337****art. 16 § 2 lid 1 WBTW**

Wanneer het goed ter beschikking van de verkrijger of overnemer wordt gesteld vóór het sluiten van het contract of wanneer de verkoper of overdrager het bezit van het goed behoudt na het sluiten van het contract, wordt krachtens artikel 16, § 2, lid 1 van het WBTW, de levering geacht plaats te vinden op het tijdstip waarop het contract uitwerking heeft.

**5338****art. 16 § 2 lid 2 WBTW**

Ten aanzien van in consignatie gegeven goederen (zie *supra* uitbreiding van het begrip 'levering') vindt krachtens artikel 16, § 2, lid 2 van het WBTW de levering aan de consignataris plaats op het tijdstip waarop deze er eigenaar van wordt. Wanneer de consignataris echter verkoopscommissienair is, wordt de levering aan hem geacht plaats te vinden naarmate hij de door zijn toedoen verkochte goederen levert<sup>2457</sup>.

**5340****art. 16 § 3 WBTW**

Behoudens tegenbewijs wordt de levering van goederen geacht plaats te vinden op het tijdstip waarop de goederen het magazijn, het atelier of het depot van de leverancier in België verlaten (art. 16 § 3 WBTW).

Het begrip 'tijdstip van levering van goederen' is van belang om het volgende te bepalen:

- plaats van levering van de goederen;
- de facturatietermijn;

<sup>2457</sup> Vr. nr. 1215 CAUDRON 14 september 1994, Vr. & Antw. Kamer 1994-1995, nr. 128, 14 november 1994, 13368, *BTW-Revue* 1994, afl. 111, 1271.



- aangifteperiode voor de btw;
- het toepasselijk tarief.

## § 9. TIJDSTIP WAAROP DE BTW INZAKE LEVERING OPEISBAAR WORDT

5341

Als belastbaar feit wordt beschouwd, het feit waardoor wordt voldaan aan de wettelijke voorwaarden, vereist voor het verschuldigd worden van de belasting. De belasting wordt geacht verschuldigd te zijn wanneer de Schatkist krachtens de wet de belasting met ingang van een bepaald tijdstip van de belastingplichtige kan vorderen<sup>2458</sup>.

5342

In principe valt het tijdstip van het belastbaar feit samen met dat van de opeisbaarheid van de btw. In afwijking hiervan valt het belastbaar feit echter op het tijdstip dat de prijs of een deel ervan (voorschot) wordt gefactureerd of ontvangen, indien dat tijdstip zich vóór het tijdstip van de levering situeert. Bovendien is de btw opeisbaar op het tijdstip waarop de prijs geheel of gedeeltelijk contractueel moet worden voldaan, wanneer dat tijdstip voorafgaat aan de voormelde tijdstippen (levering, facturering of incassering). De belasting is evenwel niet opeisbaar op vooruitbetalingen van een forfaitair bedrag dat is betaald voor goederen die algemeen zijn omschreven op een lijst die te allen tijde met wederzijds goedvinden van de koper en de verkoper kan worden gewijzigd en aan de hand waarvan de koper de artikelen eventueel zal kunnen kiezen, op basis van een overeenkomst die hij te allen tijde eenzijdig kan opzeggen onder terugvordering van alle nog niet benutte vooruitbetalingen<sup>2459</sup>.

Aangezien de facturatie richtlijn 2001/115/EG geen verplichting tot uitreiking van een factuur voorziet én aangezien noch de Tweede, noch de Zesde richtlijn ooit hebben bepaald dat de vervalddag een oorzaak van opeisbaarheid kan uitmaken, is de contractuele vervalddag met ingang van 1 januari 2004 als subsidiaire oorzaak van opeisbaarheid geschrapt<sup>2460</sup>.

5343

### art. 17 § 3 WBTW art. 17 KB nr. 1

Krachtens artikel 17, § 3 van het WBTW kan de Koning bepalen dat voor de levering van roerende goederen, verricht door belastingplichtigen die gewoonlijk goederen leveren aan particulieren en waarvoor zij gebruik hebben gemaakt van de ontheffing van de factureringplicht (zie *infra* uitgifte en afgifte van facturen), de btw opeisbaar wordt naarmate van de incassering van de prijs. Deze bepaling is niet van toepassing op belastingplichtigen onder de forfaitaire regeling (art. 17 KB nr. 1, 29 december 1992).

<sup>2458</sup> HvJ 20 oktober 1993, zaak C-10/92, M. Balocchi, *Jur. HvJ*, I-5105, *F.J.F.*, No. 94/73.

<sup>2459</sup> HvJ 21 februari 2006, zaak C-419/02, BUPA Hospitals Ltd & Goldsborough Developments Ltd, *F.J.F.*, No. 2006/162.

<sup>2460</sup> Art. 17 § 1 al. 3 afgeschaft bij art. 3 van de wet van 28 januari 2004, *B.S.* 10 juni 2004, van toepassing sinds 1 januari 2004.

## Hoofdstuk II

## Diensten

**§ 1. DEFINITIE****5351**

Als een dienst wordt beschouwd, elke handeling die geen levering van een goed is.

**5352****art. 18 § 1 lid 2 WBTW**

Artikel 18, § 1, lid 2 van het WBTW bevat een lijst die verduidelijkt wat onder een dienstverrichting moet worden verstaan, doch deze lijst is niet limitatief en duidt dus enkel een aantal grenzen van het begrip aan. Enerzijds is er een afbakening ten opzichte van de levering van goederen, afbakening die is gebaseerd op het onderscheid tussen lichamelijke en onlichamelijke goederen. Anderzijds is er de afbakening ten opzichte van het niet handelen<sup>2461</sup>.

In de praktijk is het vaak moeilijk om het onderscheid te maken tussen een levering van goederen en een dienstverrichting (zoals de levering van een goed met de plaatsing ervan, de herstelling van een goed met de levering van onderdelen, ...). Voor leveringen met installatie of montage past de Btw-administratie de 50 %-regel toe: wanneer de waarde van de goederen die naar aanleiding van de complexe handeling worden geleverd en geplaatst, lager is dan 50 % van de totale prijs, moet de handeling voor haar geheel worden aangemerkt als een dienst. Wanneer de waarde meer dan 50 % bedraagt, moet de gehele handeling worden aangemerkt als een levering van goederen<sup>2462</sup>.

Voor maakloonwerk voorziet circulaire nr. 40 een aantal richtlijnen voor het geval de maakloonwerker bepaalde materialen zelf aanlevert. Er wordt evenwel geen maximum voorzien met betrekking tot de waarde van de aangeleverde materialen<sup>2463</sup>.

Een opnamestudio die in opdracht van platenmaatschappijen opnames maakt van muzikale werken om uiteindelijk tot een master tape te komen, verricht een dienst. Er kan geen sprake zijn van een levering van een goed, aangezien de opnamestudio geen macht heeft om als eigenaar over het artistiek werk te beschikken. Daarenboven is het materieel werk niet ondergeschikt aan het afgeleverd product<sup>2464</sup>.

**§ 2. DE OPSOMMING VAN ARTIKEL 18, § 1, LID 2 EN ARTIKEL 18, § 2 VAN HET WBTW****5353**

Een materieel of intellectueel werk waaronder het maakloonwerk.

Hier zijn onder meer beoogd: werk in roerende en in onroerende staat, beheer, organisatie, advies, studie, controle, analyse, persoonsverzorging, ophaling van afvalstoffen en afbraakmaterialen, reclame, organisatie van een begravenis<sup>2465</sup>, expertises gedaan door architecten, landmeters en, meer algemeen, door alle experts in onroerende goederen<sup>2466</sup>, expertises gedaan door accountants<sup>2467</sup>, bewaken en verzorgen van dieren<sup>2468</sup>, verrichten van solvabili-

<sup>2461</sup> Een verplichting om zich te onthouden van een handeling wordt geacht een dienst te zijn. Een handeling die is opgenomen in deze lijst is niet noodzakelijk onderworpen aan de btw: zij kan immers binnen het toepassingsgebied van een btw-vrijstelling vallen.

<sup>2462</sup> Besliss. nr. E.T. 95.109, 10 mei 1999, *BTW-Revue*, afl. 145, 139.

<sup>2463</sup> Circ. nr. AOIF 40, 6 november 2007.

<sup>2464</sup> Antwerpen 18 februari 2003, *F.J.F.*, No. 2003/145 en Besliss. nr. E.T. 94.670, 25 februari 2004.

<sup>2465</sup> *BTW-Revue* 1983, afl. 56, 33, nr. 793.

<sup>2466</sup> *BTW-Revue* 1971, afl. 1, 107, nr. 12.

<sup>2467</sup> *BTW-Revue* 1971, afl. 3, 378, nr. 75.

teitsonderzoeken voor een kredietinstelling<sup>2469</sup>, beheer van overgenomen schuldvorderingen, prestaties van psychologen<sup>2470</sup> en de exploitatie van stortplaatsen<sup>2471</sup>.

art. 18 § 1 1° WBTW

Tot 31 december 1995 werd maakloonwerk beschouwd als een levering. Onder 'maakloonwerk' wordt verstaan, het vervaardigen of samenstellen van een roerend goed door een opdrachtnemer, door middel van materialen en voorwerpen die daartoe door de opdrachtgever aan de opdrachtnemer zijn verstrekt, ongeacht of de opdrachtnemer al dan niet een deel van de gebruikte materialen heeft verstrekt (art. 18 § 1 1° WBTW)<sup>2472</sup>.

Het begrip 'maakloonwerk' veronderstelt de creatie van een nieuw goed: er is sprake van een nieuw goed als er door het werk van de maakloonwerker een goed ontstaat waarvan de functie, volgens de in het maatschappelijk verkeer gangbare opvattingen, verschilt van de functie die de verstrekte materialen hadden<sup>2473</sup>.

**5354**

#### Terbeschikkingstelling van personeel.

Onder de 'terbeschikkingstelling van personeel' wordt verstaan, de overeenkomst waarbij een persoon leden van zijn personeel ter beschikking stelt van een andere persoon met het oog op de uitvoering van werk onder de leiding van deze laatste. Aangezien het onderscheid tussen de terbeschikkingstelling van personeel en het aannemingscontract soms moeilijk te maken is, aanvaardt de administratie de interpretatie die de partijen zelf geven aan hun overeenkomst, voor zover zij dezelfde interpretatie aannemen voor alle bepalingen van het Btw-Wetboek van toepassing op deze overeenkomst<sup>2474</sup>.

**5355**

#### De lastgeving.

- Het bezoldigd mandaat van commissaris-revisor is voor het geheel onderworpen aan de btw. Het statutair mandaat van zaakvoerder en bestuurder blijft buiten de btw omdat een band van ondergeschiktheid wordt verondersteld ten aanzien van de opdrachtgever. Voor diensten verricht buiten hun statutair mandaat zijn zaakvoerders en bestuurders wel belastingplichtigen.
- Rechtspersonen kunnen bestuurder zijn van een NV en van een CVA. Zij kunnen als belastingplichtige geïdentificeerd worden, doch kunnen eveneens opteren om hun vergoedingen als bestuurder buiten het toepassingsgebied van de btw te houden<sup>2475</sup>. De bijdragen die de leden van een btw-plichtige vzw betalen om een zetel te krijgen in de raad van beheer van de vzw, dienen aangemerkt te worden als een vergoeding voor een dienst als bedoeld in artikel 18, § 1, lid 1 van het WBTW. Op deze bijdragen is bijgevolg btw verschuldigd<sup>2476</sup>.

**5356**

#### Het genot van een ander dan in artikel 9, lid 2 van het WBTW bedoeld goed.

- Gelet op de zeer algemene omschrijving van het begrip 'dienst' (zie randnr. 5351) is het verlenen of overdragen van genotsrechten op onroerende goederen uit hun aard, een belastbare dienst sinds 1 januari 1993.
- De verhuur van roerende goederen (bv. bureelbenodigdheden en -meubilair) is een handeling van voortdurende aard, wegens het feit dat geregeld huurprijzen worden betaald. De verhuurder is bijgevolg een belastingplichtige, zelfs indien hij slechts één huurder heeft<sup>2477</sup>. Het gedeelte van een huurprijs m.b.t. goederen die onroerend zijn door bestemming en mee worden verhuurd met een onroerend goed, is belastbaar.

2468 *BTW-Revue* 1971, afl. 2, 242, nr. 47, *BTW-Revue* 1971, afl. 4, 468, nr. 121.

2469 *BTW-Revue* 1971, afl. 4, 469, nr. 127.

2470 *BTW-Revue* 1972, afl. 7, 249, nr. 288.

2471 *BTW-Revue* 1986, afl. 71, 155, nr. 856.

2472 Zie ook Aanschr. nr. 7, 28 september 1998.

2473 HvJ 14 mei 1984, zaak 139/84, Van Dijk's Boekhuis BV, *PB. C.*, zaak138, 6 juni 1985, 5.

2474 Vr. nr. 183 MICHEL 7 december 1995, *Vr. & Antw.* Kamer 1995-1996, 7 december 1995, 1910, *BTW-Revue*, afl. 120, 345;

Uitzendkantoren: Aanschr. nr. 70, 30 juni 1972.

2475 *BTW-Revue* 1994, afl. 110, 1019, nr. 995.

2476 Rb. Gent 8 mei 2003, *F.J.F.*, No. 2004/84.

2477 *BTW-Revue* 1971, afl. 3, 377, nr. 71; *Contra*: Rb. Antwerpen 21 februari 2003, *F.J.F.*, No. 2003/144.

Hier is ook bedoeld het voordeel van alle aard dat inzake inkomstenbelastingen wordt toegerekend wegens privégebruik van een auto van de onderneming (zie randnr. 1167).

- Een zogenaamde 'bruiklening' is een verhuur zodra de eigenaar enigerlei vergoeding ontvangt<sup>2478</sup>.
- Overeenkomstig de Belgische btw-reglementering wordt zowel de financiële als de operationele leasing van een roerend goed, beschouwd als een dienst<sup>2479</sup>.

### 5357

De overdracht van een cliënteel of het verlenen van rechten op een cliënteel, de verbintenis een beroepswerkzaamheid niet uit te oefenen.

- De clausule van niet-vestiging, opgelegd aan de verkoper van een handelszaak, houdt de verbintenis in een beroepswerkzaamheid niet uit te oefenen.
- De verbintenis tot beëindiging van de melkproductie die een landbouwproducent aangaat in het kader van de gemeenschappelijke landbouwpolitiek tot vaststelling van een vergoeding voor de definitieve beëindiging van de melkproductie, is geen dienst. Mitsdien is de hiervoor ontvangen vergoeding niet onderworpen aan de omzetbelasting. Door de landbouwers een vergoeding te geven voor het verlies van inkomen als gevolg van het beëindigen van de melkproductie, verwerft de Gemeenschap geen goederen of diensten voor eigen gebruik, maar handelt zij in het algemeen belang, te weten het bevorderen van de goede werking van de communautaire markt voor melk. De verbintenis van de landbouwer om zijn melkproductie te beëindigen levert noch de Gemeenschap, noch de bevoegde autoriteiten een voordeel op waardoor zij als verbruikers van een dienst kunnen worden aangemerkt<sup>2480</sup>.

### 5358

De overdracht van of het verlenen van rechten op een verkoop- of inkoopmonopolie, de overdracht of het verlenen van al dan niet exclusieve rechten op het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen.

- De caféhouder die zich ertoe verbindt om uitsluitend bij één brouwerij te kopen, kent een inkoopmonopolie toe. De brouwerij die hem als tegenprestatie café-uitrusting ter beschikking stelt waarvan hij later eigenaar zal worden, verricht een levering met uitgestelde eigendomsoverdracht die echter onmiddellijk belastbaar is<sup>2481</sup>.
- Voor brouwerijcontracten en verhuur van cafés<sup>2482</sup>.
- Voor het onderscheid tussen onroerende verhuur en het verlenen van het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen<sup>2483</sup>, cf. randnr. 5655.
- Voor het verlenen van het recht om klasfoto's te maken door een onderwijsinrichting aan een fotograaf<sup>2484</sup>.

### 5359

#### art. 18 § 1 7°, 21 § 3 7° a en 44 § 3 3° en 10° WBTW

De overdracht van een octrooi, een fabrieks- of handelsmerk, een auteursrecht, een industrietekening, een industriemodel of andere soortgelijke rechten, of het verlenen van licenties inzake deze rechten.

- Het recht een toneel- of ander werk in het publiek op te voeren wordt beoogd door artikel 18, § 1, 7° van het WBTW<sup>2485</sup>.
- Prestaties van lay-out zijn beschermd door de wet op de auteursrechten: artikel 18, § 1, 7° van het WBTW is

<sup>2478</sup> *BTW- Revue* 1974, afl. 15, 192, nr. 437, inzake cafémeubels, *Fisc. Doc. Vandewinckele*, deel XIV, nr. 18/8, 13 tot 23, inzake 'bruiklening' van een auto door een werknemer aan de onderneming.

<sup>2479</sup> *Gedr. St.*, Senaat 1968-69, nr. 455, 105 en 106; cf. Kwalificatie leasing & BTW: nieuwe regels in Nederland, *Fiscoloog* 1999, afl. 696,

1-3.

<sup>2480</sup> HvJ 29 februari 1996, zaak C-215/94, J. Mohr t. Finanzamt Bad Seeburg, *Jur. HvJ*, I-959, *F.J.F.*, No. 96/348, *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 682.

<sup>2481</sup> *BTW-Revue* 1976, afl. 24, 80, nr. 554; Besliss. nr. E.T. 96.988, 22 november 2000, *Fisc. Doc. Vandewinckele* 2001, deel XV, nr. 366.3.

<sup>2482</sup> Gent 18 mei 1983, *A.F.T.* 1983, 292; Gent 29 september 1986, *F.J.F.*, No. 87/196, 344; Cass. 2 december 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 87, 336.

<sup>2483</sup> HvJ 18 november 2004, zaak C-284/03, Temco Europe NV, *F.J.F.*, No. 2005/71; W. PANIS, "De BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur: kenmerken, uitsluitingen en alternatieven", *T.F.R.*, afl. 275, 60; Aanschr. nr. 4, 12 januari 1973, nrs. 67 tot 79 en *BTW-Handleiding*, nr. 51, B; zie ook Aanschr. nr. 15, 12 mei 1978 m.b.t. de terbeschikkingstelling van een standplaats op een handelsbeurs; zie ook Gent 8 november 2000, *T.F.R.*, 197, noot D. STAS, Rb. Brussel 29 november 2000, *Fiscoloog*, afl. 787, 5; Rb. Brugge 9 april 2001, *BTW-percentages*, afl. 367, 20; Rb. Brugge 4 september 2001, *Fisc. Koer.* 2000, 489.

<sup>2484</sup> Besliss. nr. E.T. 110.941, 27 maart 2006.

<sup>2485</sup> *BTW-Revue* 1976, afl. 25, 146, nr. 562.

- van toepassing, maar vrijstelling van btw door artikel 44, § 3, 3° van het WBTW is mogelijk<sup>2486</sup>.
- De vergoedingen voor de fotokopieën van beschermde werken van auteurs en uitgevers zijn aan de btw onderworpen<sup>2487</sup>.
  - De handeling waarbij de vennootschap die de rechten op de gestandaardiseerde software bezit, aan haar klant de toestemming geeft de software te installeren op verschillende werkposten, wordt in haar geheel aangemerkt als een dienst<sup>2488</sup>.
  - De verhandeling van quota voor de uitstoot van gasen met broeikas effect (CO<sub>2</sub>-emissierechten) is een dienst als bedoeld in artikel 21, § 3, 7°, a van het WBTW<sup>2489</sup>.
  - Beslissing nr. E.T. 110.775 van 28 februari 2006 bepaalde dat de groenestroomcertificaten dienden aangemerkt te worden als verhandelbare waardepapieren, beoogd door de vrijstelling van artikel 44, § 3, 10° van het WBTW. De overdracht van dergelijke certificaten was bijgevolg vrijgesteld van btw. De administratie is evenwel op haar standpunt teruggekomen en is voortaan van oordeel dat de groenestroomcertificaten eerder verwant zijn met rechten die vergelijkbaar zijn met licentierechten en dat het onjuist is deze nog te beschouwen als verhandelbare titels. Deze beslissing is in werking getreden op 1 april 2008<sup>2490</sup>.

5360

art. 56 § 2 WBTW

### De terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen.

Eenieder die stalling voor rijtuigen, met inbegrip van gesloten garages of boxen, ter beschikking stelt, is een belastingplichtige. Behoudens toepassing van artikel 56, § 2 van het WBTW is over de aangerekende vergoeding een btw van 21 % verschuldigd. Dit geldt echter niet wanneer de terbeschikkingstelling nauw samenhangt met een verhuur aan dezelfde huurder, van een ander onroerend goed, bv. in een appartementsgebouw<sup>2491</sup>.

5361

### De terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen.

- De winterberging van pleziervaartuigen is bedoeld<sup>2492</sup>.
- De terbeschikkingstelling (verhuur) moet betrekking hebben op het geheel van de bergruimte die speciaal daarvoor ontworpen of ingericht is en uitsluitend en effectief als zodanig wordt gebruikt. Geen beletsel vormt een bij de bergruimte behorend kantoor dat uitsluitend dienstig is voor personeelsleden, belast met het magazijnbeheer<sup>2493</sup>.

5362

### Het verschaffen van gemeubeld logies.

- De terbeschikkingstelling van gemeubileerde kamers aan studenten en aan vakantiegangers is niet bedoeld, voor zover de verhuurder geen hotelhouder is, noch exploitant van een gelijkstaande inrichting<sup>2494</sup>.
- Wel bedoeld zijn de inrichtingen waar gemeubelde kamers voor een kortere tijdsduur dan één nacht worden verhuurd, ook wanneer de exploitant geen spijzen of dranken verschaft, alsook de vakantietehuizen, de tehuizen die geregeld retraites in internaatsverband organiseren en de bejaardentehuizen die de vrijstelling van de btw niet genieten<sup>2495</sup>.
- Wanneer particulieren een deel van hun woning ter beschikking stellen aan toeristen, dan is dit een belastbare dienst op voorwaarde dat het onthaal en de aanwezigheid ter plaatse worden verzekerd en aan alle klanten systematisch voor een forfaitaire prijs met het gemeubeld logies ten minste één van de diensten wordt verstrekt,

2486 *BTW- Revue* 1976, afl. 25, 146, nr. 563.

2487 Besliss. nr. E.T. 91.692, 22 april 1999, *BTW-Revue* 1999, afl. 142, 488.

2488 Besliss. nr. E.T. 101.848, 13 februari 2002.

2489 Besliss. nr. E.T. 109.133, 16 maart 2005; V. SEPULCHRE, "Quotas d'émissions de gaz à effet de serre – Impact TVA", *Fisc. Act.* 2005, afl. 17, 1.

2490 Besliss. nr. E.T. 113.522, 26 februari 2008.

2491 *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 617, nr. 989; HvJ 13 juli 1989, zaak C-173/88, Henriksen, *BTW-Revue* 1995, afl. 113, 601 e.v., *F.J.F.*, No. 89/272.

2492 Vr. nr. 8 DE VLIES 25 oktober 1977, *Vr. & Antw. Kamer* 1977-1978, 3, 140; *BTW-Revue* 1978, afl. 34, 322.

2493 Besliss. nr. E.T. 84.364, 29 september 1995, *BTW-Revue*, afl. 122, 493, Rb. Brussel 26 april 2002, *F.J.F.*, No. 2003/85, *Fisc. Koer.*

2002, 541.

2494 Aanschr. nr. 4, 12 januari 1973, Vr. nr. 395 LECLERCQ 5 oktober 1984, *Vr. & Antw. Kamer* 1984-1985, nr. 6, 565, *BTW- Revue*, afl. 638, 653; Rb. Bergen 3 maart 1993, *F.J.F.*, No. 93/225, 474. Zie ook Vr. nr. 768 FOURNAUX 2 mei 2005, *Vr. & Antw. Kamer* 2004-2005, nr. 083, 14248-14250.

2495 Aanschr. nr. 17, 8 augustus 1994; Vr. nr. 768 FOURNAUX 2 mei 2005, *Vr. & Antw. Kamer* 2004-2005, nr. 083, 14248-14250.

bestaande in het schoonmaken van de kamers, het verschaffen en vervangen van linnen of het verschaffen van ontbijt op de kamers of in de inrichting<sup>2496</sup>.

5363

De terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen<sup>2497</sup>.

**5364**

Het verschaffen van spijzen en drank in restaurants en cafés en, meer algemeen, in omstandigheden voor het verbruik ter plaatse.

- Het verschaffen van spijzen en dranken die door de klant worden meegenomen, is een levering van goederen en geen dienst<sup>2498</sup>. Dit onderscheid is belangrijk om het toepasselijke tarief te bepalen.
- Terbeschikkingstelling van een zaa<sup>2499</sup>.
- Het verschaffen van maaltijden door een logementhouder<sup>2500</sup>.
- Het verschaffen van spijzen en dranken door een automaat wordt slechts als een dienst beschouwd, wanneer de automaten zijn opgesteld in ruimten die voor het gebruik ter plaatse zijn ingericht (zoals cafés, kantines, e.d.)<sup>2501</sup>.
- Het onderscheid tussen een dienstverrichting en een levering van goederen is niet altijd voor de hand liggend. Dit is het geval voor restaurantverrichtingen die in Duitsland werden behandeld als een levering van goederen. Het Hof van Justitie heeft overwogen dat de restaurantverrichting wordt gekenmerkt door een reeks van elementen en handelingen waarvan de levering van voedsel niet meer dan een onderdeel is en waarin het dienstaspect ruimschoots de overhand heeft: de levering van bereide maaltijden en dranken voor onmiddellijke consumptie is het resultaat van een serie diensten, gaande van het bereiden van de maaltijd tot de afgifte aan de toog. Deze handeling gaat gepaard met de terbeschikkingstelling van een infrastructuur bestaande uit een restauratiezaal met toebehoren (vestiaire, enz.), meubelen en vaatwerk. In voorliggend geval dekken de kelners de tafel, geven zij raad aan de klanten, bedienen zij aan tafel en ruimen zij af. Bijgevolg meent het hof dat restaurantverrichtingen dienstverrichtingen zijn. Dit is echter anders, wanneer de verrichting betrekking heeft op afhaalmaaltijden en niet gepaard gaat met diensten die de nuttiging ter plaatse in een passend kader moeten veraangename<sup>2502</sup>.

**5366**

De toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken.

**5367**

De bank- en de financiële verrichtingen.

**5368**

De verrichtingen van radio- en televisiedistributiebedrijven en van telecommunicatiebedrijven.

Onder 'telecommunicatie' verstaat men de diensten van transmissie, verzenden, ontvangen van signalen, geschriften, beelden of boodschappen van die aard dat ze kunnen worden verstuurd via kabel en optische of elektromagnetische systemen. In het bijzonder worden bedoeld, de distributie van televisieprogramma's via kabel, satelliet, de levering van netwerken of infrastructuren zoals kabels, satellieten met telecommunicatiedoelinden, net als de toegang tot internet en tot het elektronisch postnetwerk (voorstel van aanpassing van de Zesde richtlijn inzake de plaatsbepaling van telecommunicatiediensten).

<sup>2496</sup> Kamercommissieverslag, CRIV 50, Com. 559, 21, Mond. Vr. nr. 5285 GRAUWELS 23 oktober 2001, *BTW-Percentages* 2002, afl. 390, 10-11; Vr. nr. 770 FOURNAUX 2 mei 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 086, 14992-14993.

<sup>2497</sup> Voor de regels toepasselijk op de terbeschikkingstelling door de Overheid van een kampeerterrein, zie Vr. nr. 713 ARENS, 1 april 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 85, 14738.

<sup>2498</sup> *BTW-Revue* 1983, afl. 58; nr. 802, 281; *BTW-Revue* 1973, 13, nr. 421-423.

<sup>2499</sup> Aanschr. nr. 4, 12 januari 1973, nrs. 38 tot 41; Vr. nr. 770 FOURNAUX 2 mei 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, nr. 086, 14992-14993.

<sup>2500</sup> Vr. nr. 600 GERKENS 18 januari 2005, Vr. & Antw. Kamer 2004-2005, 10480, 14 februari 2005.

<sup>2501</sup> Besliss. nr. E.T. 92.435, 12 februari 1999, *BTW-Revue*, afl. 142, 490.

<sup>2502</sup> HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, *Jur. HvJ*, I-2395; Gent 8 november 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 832, 11.

Per 1 juni 1997 werd het op Europees niveau overeengekomen voorstel van definitie, als volgt geïmplementeerd in de Belgische btw-wetgeving: "Als telecommunicatiediensten worden beschouwd diensten die betrekking hebben op de transmissie, uitzending of ontvangst van signalen, tekst, beelden en geluiden of informatie van allerlei aard, via draad, radiogolven, optische of andere elektromagnetische systemen, daaronder begrepen de overdracht en het verlenen van het recht om gebruik te maken van capaciteit voor een dergelijke transmissie, uitzending of ontvangst"<sup>2503</sup>.

Het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten zoals internet, werd niet expliciet opgenomen in voormelde definitie, doch algemeen werd aangenomen dat deze diensten onder de noemer 'telecommunicatiediensten' vielen. Teneinde elke discussie omtrent het al dan niet inbegrepen zijn van betreffende diensten te vermijden, werd voormelde definitie met ingang van 1 januari 2000 als volgt aangevuld<sup>2504</sup>: "Voor de toepassing van deze bepaling wordt onder telecommunicatiediensten mede verstaan, het bieden van toegang tot wereldwijde informatienetten".

5369

De toekenning van het recht van toegang tot verkeerswegen en tot de erbij horende kunstwerken, alsmede de toekenning van het recht ervan gebruik te maken.

5369,30

De langs elektronische weg verrichte diensten: inzonderheid worden bedoeld, de langs elektronische weg verrichte diensten die het leveren en onderbrengen van computersites tot voorwerp hebben, het onderhoud op afstand van programma's en uitrustingen, de levering van software en de bijwerking ervan, de levering van beelden, geschreven stukken en informatie en de terbeschikkingstelling van databanken, de levering van muziek of films, van spelen met inbegrip van kans- of gokspelen, en van uitzendingen of manifestaties op het gebied van politiek, cultuur, kunst, sport, wetenschappen of ontspanning en de levering van onderwijs op afstand<sup>2505</sup>.

5369,50

art. 18 § 1 en § 2 lid 1 WBTW

Krachtens artikel 18, § 2, lid 1 van het WBTW wordt als een dienst beschouwd: de uitvoering van een in artikel 18, § 1 van het WBTW bedoelde handeling of een administratieve verordening. Bijvoorbeeld: de prestaties van gerechtelijke deskundigen belast met een gerechtelijke opdracht, de technische controle van autovoertuigen.

De uitvoering van een in artikel 18, § 1 van het WBTW bedoelde handeling ingevolge een vordering door of namens de overheid en, meer algemeen, ingevolge een wet, een decreet, een ordonnantie, een besluit of een administratieve verordening. Als een dienst wordt, voor het geheel, bovendien beschouwd, de uitvoering door een reisbureau van prestaties die deel uitmaken van of horen bij een reis beoogd in artikel 1, § 7, lid 1, 1<sup>o</sup> van het WBTW en welke dit reisbureau aan de reiziger levert<sup>2506</sup>.

### § 3. BEPERKING VAN HET BEGRIP 'DIENST'

5370

art. 18 § 3 WBTW

Als 'diensten' worden niet beschouwd, de dienstverrichtingen die worden verricht bij de overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, bij wege van

<sup>2503</sup> KB van 27 mei 1997, B.S. 31 mei 1997. Voor een studie van het btw-regime toepasselijk op betaalkaarten. Zie Omzendbrief AFER 41/2004, 20 december 2004, Besliss. nr. E.T. 108.690, 11 januari 2005 en Besliss. nr. E.T. 108.686, 19 januari 2005.

<sup>2504</sup> KB van 28 december 1999, B.S. 31 december 1999, 50506.

<sup>2505</sup> Richtlijn 2002/38/EG, 7 mei 2002, *P.B. L.*, afl. 128, 41; Aanschr. nr. 9, 12 augustus 2003, 6-14 en "Nieuwe BTW-regeling inzake e-commerce: vanaf 1 juli 2003", *Fiscalog* 2003, afl. 887, 5-7.

<sup>2506</sup> KB van 28 december 1999, B.S. 31 december 1999, 50511.

inbreng in een vennootschap of anderszins, onder de voorwaarden van artikel 11 van het WBTW (art. 18 § 3 WBTW).

Een vaste inrichting die geen eigen rechtspersoon is ten opzichte van de vennootschap waarvan zij deel uitmaakt en waaraan de vennootschap diensten levert, vormt met deze vennootschap een enige belastingplichtige. Bijgevolg vallen deze diensten buiten de werkingssfeer van de btw en worden ze niet als diensten in de zin van de btw beschouwd<sup>2507</sup>.

#### § 4. GELIJKSTELLING MET HET VERRICHTEN VAN DIENSTEN

5371

Bepaalde handelingen die niet dienen te worden beschouwd als dienstverrichtingen, zijn toch gelijkgesteld met dienstverrichtingen en alsdusdanig onderworpen aan de btw.

##### 1. Gebruik van een bedrijfsgoed

Met een dienst verricht onder bezwarende titel wordt gelijkgesteld het gratis gebruik van een tot het bedrijf behorend roerend goed, voor privédoeleinden van de belastingplichtige of van zijn personeel of, meer algemeen, voor andere doeleinden dan deze van de economische activiteit van de belastingplichtige, wanneer voor dat goed recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van de belasting is ontstaan. Tot 6 januari 2007 gold deze bepaling zowel voor roerende als voor onroerende bedrijfsmiddelen (bv. terbeschikkingstelling van een woning aan een bestuurder, vennoot). Bij middel van de programmawet van 27 december 2006 (B.S. 28 december 2006) werd het gratis gebruik van een onroerend goed geschrapt uit betreffende bepaling. Dit teneinde de btw-aftrek die krachtens het Seeling-arrest ontstaan was en de daarmee gepaard gaande btw-optimalisatie, ongedaan te maken<sup>2508</sup> (cf. randnrs. 5655 en 5738).

5372

##### art. 19 § 1 WBTW

Het is verboden om het privégebruik van een bedrijfsgoed te belasten wanneer er voor dit goed geen recht op volledige of gedeeltelijke aftrek van btw is ontstaan<sup>2509</sup>. Het privégebruik van een goed is slechts bij wijze van uitzondering belastbaar, zodat het begrip 'gebruik van een goed' restrictief moet worden uitgelegd en slechts het gebruik van het goed zelf omvat. Bijgevolg vallen de diensten die worden verricht door derden voor het onderhoud of het gebruik van het goed zonder de voorbelasting hierover te kunnen aftrekken, niet onder deze bepaling<sup>2510</sup>.

Een werkgever die kosteloos en zonder concrete band met de arbeidsprestatie of het salaris, het vervoer van zijn werknemers van hun woning tot op hun plaats van tewerkstelling verzorgt, verricht geen dienst onder bezwarende titel. Deze handeling voorziet in privédoeleinden van de werknemers en wordt dus normaal belast als een onttrekking.

Deze handeling wordt echter niet belast wanneer de behoeften van de onderneming, gelet op een aantal bijzondere omstandigheden, zoals de moeilijkheid om andere geschikte vervoermiddelen te gebruiken en het veranderen van de plaats van tewerkstelling, eisen dat het vervoer van de werknemers door de werkgever wordt verzorgd. In die omstandigheden worden zulke diensten niet voor andere dan bedrijfsdoeleinden verricht<sup>2511</sup>.

<sup>2507</sup> HvJ 23 maart 2006, zaak C-210/4, FCE Bank plc, *A.F.T.* 2006, afl. 6, 19.

<sup>2508</sup> HvJ 8 mei 2003, zaak C-269/00, Wolfgang Seeling: "Derhalve heeft een belastingplichtige die ervoor kiest een gebouw volledig in zijn onderneming op te nemen en vervolgens een gedeelte van dat gebouw voor privé-doeleinden gebruikt, zowel het recht om de over de totale bouw prijs van het gebouw voldane voorbelasting af te trekken, als de daar tegenoverstaande plicht om de BTW over de gemaakte uitgaven te betalen"; Circ. nr. AFZ 3/2007, 15 februari 2007; Circ. nr. 5/2005 (E.T. 108.691), 31 januari 2005.

<sup>2509</sup> HvJ 27 juni 1989, zaak C-50/88, Kühne, *Jur. HvJ*, I-1925, *F.J.F.*, No. 90/60.

<sup>2510</sup> HvJ 25 mei 1993, zaak C-193/91, Mohsche, *Jur. HvJ*, I-2615, *F.J.F.*, No. 93/381, *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 454.

<sup>2511</sup> HvJ 16 oktober 1997, zaak C-258/95, Julius Filibeck Söhne, *Jur. HvJ*, I-5577, conclusies adv.-gen. P. Léger.



De administratie aanvaardt dat geen belasting wordt ingevorderd indien de prijs van het goed of – bij ontstentenis van een prijs – de normale waarde ervan, per in de handel gebruikelijke eenheid, lager is dan 250,00 EUR<sup>2512</sup>.

Als een hotelexploitant gratis een hotelkamer van zijn hotel ter beschikking stelt van een personeelslid, is de btw verschuldigd<sup>2513</sup>.

art. 26 lid 2 Btw-richtlijn

Overeenkomstig artikel 26, lid 2 van de Btw-richtlijn kunnen lidstaten ervan afzien om een bepaalde verrichting of een bepaald gebruik gelijk te stellen met een dienst verricht onder bezwarende titel. Deze bepaling machtigt de lidstaten evenwel geenszins om belastbare feiten in hun wetgeving op te nemen die in artikel 26, lid 1 van de Btw-richtlijn niet worden genoemd<sup>2514</sup>.

## 2. Werk in onroerende staat voor eigen doeleinden

5373

art. 19 § 2 lid 1 ° WBTW

Krachtens artikel 19, § 2, lid 1, 1° van het WBTW wordt met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkgesteld, de uitvoering door een belastingplichtige van een werk in onroerende staat<sup>2515</sup>:

1. voor de doeleinden van zijn economische activiteit, met uitzondering van:
  - a. werk dat bestaat in de oprichting van een gebouw door een belastingplichtige, als bedoeld in artikel 12, § 2 van het WBTW;
  - b. herstellings-, onderhouds- en reinigingswerk, indien dergelijk werk een volledig recht op aftrek van de btw zou doen ontstaan, mocht het door een andere belastingplichtige zijn verricht;
2. voor zijn privédoeleinden of deze van zijn personeel, en – meer algemeen – om niet of voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit.

art. 19 § 2 lid 2 WBTW

Voor de toepassing van het WBTW wordt verstaan onder 'werk in onroerende staat': het bouwen, het verbouwen, het afwerken, het inrichten, het herstellen, het onderhouden, het reinigen en het afbreken, geheel of ten dele, van een uit zijn aard onroerend goed, alsmede de handeling die erin bestaat een roerend goed te leveren en het meteen op zodanige wijze aan te brengen aan een onroerend goed, dat het onroerend uit zijn aard wordt (art. 19 § 2 lid 2 WBTW). Ter zake de interpretatie van het begrip onroerend goed uit zijn aard<sup>2516</sup>.

In verband met problemen met betrekking tot het gelijktijdig of gedeeltelijk bestemmen van dergelijk werk voor een economische activiteit: zie C. AMAND, "TVA et avantages en nature", *R.G.F.* 1997, 123.

## § 5. UITBREIDING VAN HET BEGRIIP 'DIENST'

### 1. Commissionairs en daarmee gelijkgestelde tussenpersonen

5375

art. 20 § 1 WBTW

<sup>2512</sup> Aanschr. 4/1996, *BTW-Revue*, afl. 121, 415; zie ook P. VANDENDRIESSCHE, "Voordelen van alle aard: Wat met de BTW?", *A.F.T.* 1996, 20.

<sup>2513</sup> Vr. nr. 686 NYSSENS 25 mei 2000, *Vr. & Antw.* Senaat 2000-2001, nr. 2-25, 1184.

<sup>2514</sup> HvJ 11 september 2003, zaak C-155/01, *Cookies World*, *R.G.F.* 2004, afl. 1, 24.

<sup>2515</sup> Zie Cass. 12 december 2003, *F.J.F.*, No. 2004/83, 272 en noot V. SEPULCHRE, in *A.F.T.* 2004, 27 en F. VANBIERVLIEET, *T.F.R.*, afl. 262, 543.

<sup>2516</sup> Zie Gent 10 mei 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 370, noot A. KIEKENS en Vr. nr. 416 SCHOOF 3 juli 2000, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, nr. 48, 5709.

Gelijklopend met artikel 13 van het WBTW bepaalt artikel 20, § 1 van het WBTW dat – onder voorbehoud van de regeling voor reisbureaus – de commissionairs van artikel 13, § 1 van het WBTW en de daarmee gelijkgestelde tussenpersonen van artikel 13, § 2 van het WBTW die tussenkomst verlenen bij dienstverrichtingen als bedoeld in artikel 18 van het WBTW, geacht worden die diensten zelf te hebben ontvangen en zelf te hebben verstrekt<sup>2517</sup>.

Overeenkomstig de Btw-administratie wordt de huurder die de door hem gedane kosten, geheel of gedeeltelijk, in de ene of andere vorm, terugbetaald krijgt van de eigenaar, geacht – bij toepassing van het commissionairsprincipe vervat in artikel 20, § 1 van het WBTW – aan die eigenaar een dienst te hebben verstrekt in de mate waarin de gedane werken door deze laatste worden vergoed<sup>2518</sup>.

Wanneer de verhuurder een bedrag terugbetaalt aan de huurder als vergoeding voor de door deze laatste uitgevoerde en betaalde verbouwingswerken, wordt de huurder geacht aan de eigenaar van het gebouw een dienst te hebben verstrekt<sup>2519</sup>.

## 2. Bijzondere regeling voor reisbureaus

### 5376

Een bijzondere regeling geldt voor reisbureaus (of organisatoren van toeristische rondreizen) die aan de volgende voorwaarden voldoen:

- ten aanzien van de klant in eigen naam handelen;
- voor het organiseren van de reis leveringen en diensten van andere belastingplichtigen gebruiken.

De bijzondere regeling vertoont de volgende kenmerken:

- de door het reisbureau verrichte handelingen worden beschouwd als een enige prestatie van het bureau aan de reiziger;
- de plaats van die enige prestatie is de lidstaat waarin de zetel van de economische activiteit van het reisbureau is gevestigd of een vaste inrichting van waaruit het de dienst verstrekt. In tegenstelling tot de in onze buurlanden geldende regeling belast België reizen die buiten de Gemeenschap worden gemaakt;
- de maatstaf van heffing, btw exclusief, van deze dienst wordt gevormd door de marge van het reisbureau, met name het verschil tussen de totaal door de reiziger te betalen prijs (btw exclusief) en de werkelijke door het reisbureau gedragen kostprijs van de leveringen en diensten door andere belastingplichtigen, voor zover die handelingen rechtstreeks aan de reiziger ten goede komen. De Belgische regeling vertoont het bijzondere kenmerk dat het koninklijk besluit nr. 35 in forfaitaire maatstaven van heffing (6 %, 8 %, 13 % of 18 % van de prijs, naargelang van het geval) voorziet<sup>2520</sup>.

art. 1 § 7 lid 1 1° WBTW

Het begrip reis moet in deze context geïnterpreteerd worden zoals bepaald in artikel 1, § 7, lid 1, 1° van het WBTW.

Voor commentaar, zie aanschrijving nr. 33/1978. Men kan beter de commentaar van de beroepsvereniging der reisbureaus raadplegen, aangezien die bevattelijker is.

art. 1 § 7 lid 1 2° WBTW

<sup>2517</sup> J. VAN MOORSEL, "Doorfacturatie van kosten in groepsverband. wat met de commissionairsfictie inzake dienstprestaties", in *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 2002-2003*, 113-151. Zie ook Gent 27 januari 2004, *F.J.F.*, No. 2004/233, 787.

<sup>2518</sup> Besliss. nr. E.T. 9284, 27 januari 1972, *BTW-Revue*, afl. 6, 215; Vr. nr. 31 BODE 28 november 1974, *Vr. & Antw. Kamer 1973-1974*, nr. 7, *BTW-Revue*, afl. 15, 234.

<sup>2519</sup> Rb. Gent 23 november 2000, *T.F.R.* 2001, afl. 197, 260-266, noot L. AGACHE.

<sup>2520</sup> KB van 28 december 1999, *B.S.* 31 december 1999, 50517.

Tot 31 december 1999 gold deze bijzondere regeling eveneens voor de 'reisbureaus' die in de hoedanigheid van tussenpersoon bemiddelden bij de verkoop van reizen (bv. reizen verkopen voor binnenlandse of buitenlandse touroperators). Naar aanleiding van een klacht van een Belgisch reisbureau bij het Europees Parlement en de daaropvolgende ingebrekestelling door de Europese Commissie, heeft de Belgische wetgever per 1 januari 2000 de Belgische wetgeving aangepast aan de Zesde richtlijn en het toepassingsgebied van de bijzondere regeling beperkt tot de reisbureaus *sensu stricto* (cf. art. 1 § 7 lid 1 2° WBTW<sup>2521</sup>).

Wanneer het bureau zelf met eigen middelen zijn diensten verricht, wordt het aangemerkt als een vervoerder, een hotelexploitant, enz. Deze diensten zijn aldus van rechtswege onderworpen aan de gewone regels die op elk van deze diensten van toepassing zijn.

Op 8 februari 2002 heeft de Europese Commissie een voorstel voor een richtlijn ingediend tot wijziging van de Zesde Btw-richtlijn in het kader van de bijzondere regeling voor reisbureaus<sup>2522</sup>. Men beoogt de vereenvoudiging, modernisering en grotere uniformiteit in de toepassing van de communautaire btw-wetgeving voor reisbureaus. Men wil eveneens een einde maken aan de concurrentievervalsing die in het nadeel werkt van de in de EU gevestigde reisorganisatoren.

## § 6. PLAATS VAN DE DIENST

5377

- Bibliografie
- KAISER, F., *La taxe sur la valeur ajoutée et les prestations de services internationales*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1981.
  - BONAFONS, J., "La taxation des prestations de services dans la proposition de sixième directive", *R.M.C.* 1974, 467.
  - STUKKENS, M., "Algemene studie", *BTW-Revue* 1980, afl. 46, 392-430.
  - DELANGRE, J., "Toepassing van de BTW en plaats waar de dienst wordt gebruikt. Prestaties van handelstussenpersonen", *A.F.T.* 1981, 8-18.
  - VAN DEN BERGHE, L., "Territorialiteit van de BTW", *Fiskofoon* 1981, 2-15 en 55-70.
  - TERRA, B.J.M., "VAT in the EEG", *C.M.L.R.* 1989, 449.
  - TERRA, B.J.M., "Avoidance of double taxation in VAT: the place of supply in the EEC", *International VAT Monitor* 1990, 8.
  - AMAND, C., "Crossborder leasing et TVA", *R.G.F.* 1994, afl. 8-9, 240.
  - DE BROE, L., "Cross-border leasing van auto's in België: aspecten van BTW-vrij verkeer van diensten: analyse van een commentaar op het ARO Lease arrest van het Hof van Justitie", *A.F.T.* 1997, 382.
  - HINNEKENS, L., "BTW of nieuwsoortige belastingheffing in de digitale economie? Kanttekening bij een rede 'Of de BTW het redt met Telecom en Internet'", *T.F.R.* 1997, 295-306.
  - SPINCEMAILLE, L., "Van Internet, elektronische handel, telecommunicatierevolutie en bittaks", *A.F.T.* 1997, 360.
  - VANDENDRIESSCHE, P., "BTW en telecommunicatiediensten: nieuw stelsel vanaf 1 juni 1997", *A.F.T.* 1997, 271.
  - DE CLIPPEL, B., "Commerce électronique international: localisation des opérations en matière de T.V.A.", *R.G.F.* 2001, 343.
  - HINNEKENS, L., "An updated overview of the European VAT rules concerning electric commerce", *E.C. Tax Review* 2002, afl. 2, 65-71.
  - HINNEKENS, L., "VAT Directive on Electronic Services – Some open questions", *European Taxation*, IBFD 2003, 279-283;
  - DE PRETER, J. en STAS, D., "BTW-regime van e-commerce", in *Dossier e-commerce*, Kluwer, Antwerpen, 2004.

<sup>2521</sup> KB van 28 december 1999, B.S. 31 december 1999, 50507-50518.

<sup>2522</sup> *P.B. C.*, afl. 126 E, 390, 28 mei 2002 en K. DEWILDE, K. EECKHOUT en C. BOONE, "The European Commission's Proposal to Simplify the European VAT Rules", *VAT Monitor* 2003, 7-15.

## 1. Inleiding

5378

### art. 21 § 2 en 3 WBTW

Om belastbaar te zijn, moet een dienst worden verricht op een plaats in België. Dit is het geval als de plaats zich overeenkomstig de § 2 en 3 van artikel 21 van het WBTW, in België bevindt.

Het gaat om een van de meest complexe en belangrijke materies van de btw. Er bestaan een hele resem van criteria die naar begrippen verwijzen die niet allemaal op een uniforme manier worden geïnterpreteerd door de lidstaten. Deze criteria leiden ertoe dat de belastingplichtigen gehouden zijn om de belasting te voldoen volgens niet geharmoniseerde procedures (voor België, zie: Personen gehouden tot voldoening van de belasting randnr. 5837 e.v.). De belastingplichtige gevestigd in België dient zeer oplettend te zijn op de manier waarop de belasting dient te worden voldaan als hij handelt met een belastingplichtige gevestigd in het buitenland.

Bedoeling van deze bepalingen is enerzijds het vermijden van bevoegdheidsconflicten die tot dubbele belasting kunnen leiden en anderzijds het niet belasten van inkomsten te vermijden<sup>2523</sup>. In tegenstelling tot overeenkomsten tot vermijding van dubbele belasting, sluit de belastbaarheid in één land niet de belastbaarheid in een ander land uit en omgekeerd heeft de niet-belastbaarheid in één land niet noodzakelijk de belastbaarheid in een ander land tot gevolg.

Artikel 21, § 2 van het WBTW geeft de algemene regel, de bepalingen van artikel 21 § 3 van het WBTW duiden op een aantal bijzondere plaatsbepalingregels. De algemene regel heeft geen voorrang op de bijzondere regels<sup>2524</sup>. De bijzondere regels inzake plaatsbepaling vestigen een bijzonder regime voor de dienstverrichtingen tussen belastingplichtigen, waarvan de kostprijs in de prijs van de goederen begrepen is<sup>2525</sup>.

Diensten die bijkomstig zijn aan de hoofddienst vallen onder de plaatsbepaling van de hoofdhandeling. Een dienst wordt beschouwd als bijkomend bij de hoofddienst wanneer hij voor de klanten geen doel op zich is, doch een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken<sup>2526</sup>. De plaats van een complexe dienst, i.e. een dienst die bestaat uit verschillende diverse handelingen, wordt bepaald volgens de algemene regel<sup>2527</sup>.

## 2. Algemene regel

5379

### art. 21 § 2 WBTW

Volgens de algemene regel wordt als plaats van een dienst aangemerkt, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft geves-

2523

HvJ 4 juli 1985, zaak C-168/84, Berkholz, *Jur. HvJ* 1985, I-2251. Een staat is vrij om het toepassingsgebied van haar fiscale wetgeving zelfs ruimer dan haar territoriale grenzen te bepalen, zolang zij geen inbreuk maakt op de bevoegdheid van de andere staten (HvJ 23 januari 1986, zaak 283/84, Trans Tirreno Express, *Jur. HvJ*, I-231).

2524

HvJ 15 maart 2001, zaak C-108/00, Syndicat des Producteurs indépendants, *T.F.R.* 2001, afl. 202, 552- 561, noot

L. VANDENBERGHE.

2525

HvJ 26 september 1996, zaak C-327/94, J. Dudda t. Finanzamt Bergisch Gladbach, *Jur. HvJ*, I- 4595.

2526

HvJ 25 februari 1999, zaak C-349/96, Card Protection Plan, *Jur. HvJ* 1999, I-937; H. HIEBMAN, O. ROUSSELLE, "VAT treatment of composite supplies", *International VAT Monitor* 2006, 110-113.

2527

HvJ 25 januari 2001, zaak C-429/97, Commissie t. Frankrijk, *Jur. HvJ* 2001, I-637. Voor een praktische toepassing van de regels in deze materie, zie o.a. *Vr. nr. 769 FOURNAUX* 2 mei 2005, *Vr. & Antw.* Kamer 2004-2005, nr. 83, 14250.

tigd van waaruit hij de dienst verricht, of bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats (art. 21 § 2 WBTW).

Er bestaat geen communautaire definitie van het begrip 'zetel van economische activiteit'. De zetel van de economische activiteit van een onderneming wordt geacht overeen te stemmen met de maatschappelijke zetel, wanneer het een rechtspersoon betreft, en met het domicilie van de betrokkene wanneer het een fysiek persoon betreft. Met het begrip vaste inrichting wordt een vaste vestiging bedoeld die zich op een andere plaats bevindt dan de zetel, zonder evenwel een van die zetel onderscheiden juridische entiteit te vormen, en die permanent een geheel van technische en materiële middelen omvat die naargelang het geval toelaten vanuit die vestiging handelingen te verrichten of diensten te ontvangen<sup>2528</sup>.

Wanneer een reisbureau, met zetel in Denemarken, aan reizigers diensten verstrekt door bemiddeling van een vennootschap die in het Verenigd Koninkrijk als vertegenwoordiger optreedt, zijn die diensten in die laatste lidstaat aan de btw onderworpen, zodra die vennootschap die als gewone uitvoerder van de organisator handelt, over personeel en materieel beschikt die kenmerkend zijn voor een vaste inrichting<sup>2529</sup>.

Als plaats van de diensten van dierenartsen wordt aangemerkt, de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij diensten verricht, of bij gebreke van een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats<sup>2530</sup>.

Een in Nederland gevestigde leasemaatschappij verricht haar diensten niet vanuit een vaste inrichting in België, wanneer zij in België aan aldaar gevestigde cliënten personenauto's verhuurt in de volgende omstandigheden: haar cliënten zijn met haar in contact gekomen via zelfstandige tussenpersonen, de cliënten hebben de auto van hun keuze zelf uitgezocht bij in België gevestigde dealers, de cliënten dragen de onderhoudskosten en betalen de verkeersbelasting in België. De leasemaatschappij heeft de wagens gekocht in België waar ze zijn ingeschreven en verhuurt ze via in Nederland ondertekende contracten. In België beschikt ze niet over een kantoor of een stalling voor auto's<sup>2531</sup>. In de zaak Lease Plan heeft het Hof op 7 mei 1998 eenzelfde standpunt ingenomen<sup>2532</sup>.

De opnamestudio die in opdracht van een platenmaatschappij opnames van muzikale werken maakt om uiteindelijk tot een master tape te komen, verricht een belastbare dienst die plaats vindt in het land waar de opnamestudio is gevestigd<sup>2533</sup>.

De diensten die een notaris verricht in de uitoefening van zijn beroep van openbaar officier worden geacht plaats te vinden waar hij de zetel van zijn economische activiteit heeft<sup>2534</sup>.

art. 21 § 3 WBTW

In artikel 21, § 3 van het WBTW worden echter talrijke uitzonderingen op de regel opgesomd. Zij worden gegroepeerd besproken in de onderverdelingen 3 tot 5 hierna.

## 5380

### art. 21 § 5 WBTW

Behoudens tegenbewijs wordt de plaats van een dienst geacht zich in België te bevinden als één van de bij de dienst betrokken partijen er een zetel van economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd, of bij gebreke aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, een woonplaats of een gebruikelijke verblijfplaats (art. 21 § 5 WBTW).

Deze regels zullen vanaf 1 januari 2010 evenwel worden gewijzigd. Overeenkomstig richtlijn

2528

Vr. nr. 382 DE CLIPPELE 20 januari 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 22 maart 1993, 4419, *BTW-Revue*, afl. 104, 608; HvJ 4 juli 1985, zaak C-168/84, G. Berkholz, *Jur. HvJ*, I-2251; L. AGACHE, T. VANHALLE, "De vaste inrichting inzake BTW: een eigen werkelijkheid?", *T.F.R.* 2000, afl. 191, 1011-1045. Voor een vergelijk tussen de begrippen vaste inrichting bij directe en indirecte belastingen, zie o.a. M.E. SCOPPIO, "Het begrip vaste inrichting in het kader van de directe en indirecte belastingen op internationaal vlak", *R.G.F.* 2005, 8.

2529

HvJ 20 februari 1997, zaak C-260/95, DFDS A/S, *Jur. HvJ*, I-1006, *BTW-Revue*, afl. 130, 991.

2530

HvJ 6 maart 1997, zaak C-167/95, Linthorst, *Jur. HvJ*, I-1195, zie ook *BTW-Revue*, afl. 128, 463.

2531

HvJ 17 juli 1997, zaak C-190/95, ARO Lease BV, *Jur.HvJ*, I-4383.

2532

HvJ 7 mei 1998, zaak C-390/96, Lease Plan Luxemburg, *Jur. HvJ*, I-2553; zie ook HvJ 11 september 2003, zaak C-155/01, Cookies World en V. SEPULCHRE, "Arrêt Cookies World", *R.G.F.* 2003, 24. Zie ook Vr. nr. 514 CASAER 20 oktober 2004, *Vr. & Antw. Kamer* 2004-2005, nr. 61, 9750.

2533

Antwerpen 18 februari 2003, *F.J.F.*, No. 2003/145.

2534

Vr. nr. 2182 NYSSSENS, 17 juni 2002, *Vr. & Antw. Senaat* 2002-2003, 22 oktober 2002, nr. 2-61, 3431.

2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 tot wijziging van richtlijn 2006/112/EG wat betreft de plaats van de dienst, zullen diensten tussen bedrijven vanaf 1 januari 2010 belast worden op de plaats waar de afnemer, en niet meer waar de dienstverrichter, is gevestigd. Diensten van een bedrijf aan een gebruiker zullen echter bij voortduur worden belast op de plaats waar de dienstverrichter is gevestigd. Er zullen evenwel specifieke regels blijven bestaan die van deze algemene regel afwijken.

Wat de telecommunicatiediensten, radio- en televisieomroepdiensten en via elektronische weg geleverde diensten betreft, zullen er vanaf 1 januari 2015 nieuwe regels gelden betreffende de plaats van de dienst die door een onderneming aan een gebruiker wordt geleverd. Vanaf voormelde datum zullen die diensten worden belast in het land waar de gebruiker is gevestigd.

### 3. De plaats van de dienstverrichting is in principe de plaats van de materiële uitvoering van de dienst

5381

art. 21 § 3 1° WBTW

De plaats van de dienst is de plaats waar het onroerend goed is gelegen, wanneer het gaat om een dienst die volgens een door de Koning te bepalen lijst, verband houdt met een uit zijn aard onroerend goed (art. 21 § 3 1° WBTW).

De overdracht van een visrecht in de vorm van een overdracht onder bezwarende titel van een visvergunning, is een dienst die betrekking heeft op een onroerend goed<sup>2535</sup>.

In het geval dat een binnenhuisarchitect zowel diensten verleent ter voorbereiding of ter coördinatie van een werk in onroerende staat als andere diensten, moet de plaats van de dienst, volgens de administratie steeds worden bepaald bij toepassing van artikel 21, § 3, 1°, van het WBTW<sup>2536</sup>.

Het KB van 29 december 1992 tot wijziging van het KB nr. 5 van 27 december 1977 verstrekt deze lijst, omvattende:

- ieder werk in onroerende staat<sup>2537</sup>. Bijvoorbeeld, de levering van beton in het buitenland is geen intracommunautaire levering<sup>2538</sup>;
- ieder studiewerk en toezicht die behoren tot de geregelde werkzaamheid van architecten, landmeters en ingenieurs en die verricht worden ter voorbereiding of ter coördinatie van de uitvoering van een werk in onroerende staat;
- iedere expertise betreffende een uit zijn aard onroerend goed;
- iedere terbeschikkingstelling van stalling voor rytuigen, als bedoeld in artikel 18, § 1, lid 2, 8° van het WBTW;
- iedere terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen, als bedoeld in artikel 18, § 1, lid 2, 9° van het WBTW;
- ieder verschaffen van gemeubeld logies en iedere terbeschikkingstelling van een plaats om te kamperen, als bedoeld in artikel 18, § 1, lid 2, 10° van het WBTW;
- iedere verhuur van safeloketten;
- iedere verpachting, verhuur en overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen, evenals iedere onroerende leasing als bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b van het WBTW;
- iedere tussenkomst door een tussenpersoon die niet handelt als bedoeld in artikel 13, § 2 van het WBTW, die tussenkomt bij een door artikel 21, § 3, 1° beoogde dienst of bij de vestiging of de overdracht van zakelijke rechten of rechten van genot op een uit zijn aard onroerend goed<sup>2539</sup>;
- iedere toekenning van het recht van toegang tot verkeerswegen en tot de erbij horende kunstwerken, en iedere

<sup>2535</sup> HvJ 7 september 2006, zaak C-166/05, Heger Rudi GmbH, *T.F.R.* 2006, afl. 311, 943.

<sup>2536</sup> Besliss. nr. E.T. 111.100, 28 april 2006.

<sup>2537</sup> Zie controverse wat betreft de localisatie van de levering van diensten van makelaars in onroerende goederen, Rb. Eupen 5 februari 2002, *F.J.F.*, No. 2005/110, 413.

<sup>2538</sup> Vr. nr. 447 FOURNAUX 27 juli 2004, *Vr. & Antw.* Kamer 2003-2004, nr. 46, 7000.

<sup>2539</sup> Vr. nr. 1044 LAHAYE-BATTHEU 20 december 2005, *Vr. & Antw.* Kamer, 19704; Circ. nr. AFZ 3, 15 februari 2007.

toekenning van het recht gebruik ervan te maken.

Men moet rekening houden met het feit dat het begrip 'dienst met betrekking tot een onroerend goed' niet in alle lidstaten op een uniforme manier wordt geïnterpreteerd.

### 5382

#### art. 21 § 3 2° WBTW

Wanneer het gaat om een materieel werk of een expertise die betrekking heeft op een ander goed dan een uit zijn aard onroerend goed, is de plaats van de dienst (art. 21 § 3 2° WBTW):

- a. de plaats waar het goed zich bevindt op het ogenblik dat de dienst materieel wordt verricht;
- b. in afwijking van a., het grondgebied van de lidstaat die aan de ontvanger het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de dienst aan hem is verleend, wanneer de dienst wordt verstrekt aan een ontvanger die voor de btw is geïdentificeerd in een andere lidstaat dan die waarin de dienst materieel wordt verricht. Deze afwijking is niet van toepassing indien de goederen niet zijn verzonden of vervoerd buiten de lidstaat waar de dienst materieel is verricht.

Hoewel er bij de vernietiging van gevaarlijke stoffen niet is voldaan aan de voorwaarde, gesteld in de laatste zin van artikel 21, § 3, 2°, b) van het WBTW, neemt de Belgische administratie aan dat een dergelijke handeling in het buitenland plaatsvindt en in de regel in een andere lidstaat aan de belasting onderworpen is, voor zover uiteraard aan de andere voorwaarden voldaan is en er na vernietiging geen exploiteerbare residuen overblijven<sup>2540</sup>.

Onder 'expertise' verstaat men elke handeling die tot doel heeft om een goed of een zaak te beoordelen of te waarderen. Dit begrip mag niet worden verward met studiewerk dat in een ruimer kader wordt verstrekt dan enkel met betrekking tot één specifiek goed.

Het begrip 'expertise' doelt op het onderzoek van de fysieke staat of op de studie van de echtheid van een goed met het oog op een schatting van de waarde of de eraan uit te voeren werken of van de omvang van de opgelopen schade. Zulks kan niet kenmerkend worden geacht voor de werkzaamheden van een dierenarts die zich in hoofdzaak bezig houdt met een wetenschappelijke beoordeling van de gezondheid van dieren.

De prestaties van dierenartsen zijn evenmin diensten 'in verband met werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken'. Zulke diensten omvatten in principe immers noch wetenschappelijke noch intellectuele fysieke ingrepen, uitgevoerd op roerende lichamelijke zaken. De prestaties van de dierenarts bestaan hoofdzakelijk in de geneeskundige verzorging van dieren overeenkomstig de regels der wetenschap. De fysieke ingreep door de dierenarts kan niet volstaan om deze verzorging als 'werkzaamheden' aan te merken<sup>2541</sup>. Sinds 1 januari 1996 wordt maakloonwerk beschouwd als een materieel werk dat onderworpen is aan voornoemde plaatsbepalingsregels<sup>2542</sup>.

Voor de reinigingswerkzaamheden ('cleaning') met betrekking tot tankwagens die in Belgische servicestations worden verricht in opdracht van buitenlandse transportfirma's, heeft de administratie een vereenvoudigde regeling ingesteld<sup>2543</sup>.

### 5384

#### art. 21 § 3 3° WBTW

Op grond van de algemene regel van artikel 21, § 3, 3° van het WBTW wordt de plaats van vervoer (zowel van personen als van goederen) geacht zich in België te bevinden naar verhouding van de afgelegde afstanden<sup>2544</sup>.

Bij een all-inn dienst van internationaal personenvervoer, moet de totale tegenprestatie met het oog op de vaststel-

<sup>2540</sup> Vr. nr. 598 FOURNAUX 9 oktober 1996, *Vr. & Antw.* Kamer 1996-1997, nr. 61, 8129-81.

<sup>2541</sup> HvJ 6 maart 1997, zaak C-167/95, Linthorst, *Jur. HvJ*, I-1995.

<sup>2542</sup> G. DE WIT, "Het BTW-regime inzake maakloonwerk en werkzaamheden i.v.m. roerende goederen", *A.F.T.* 1996, 403; Aanschr. nr. 7, 28 september 1998; T. CHARON, "Intracommunautair maakloonwerk", *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1999-2000*, Ced.Samsom, 195-227.

<sup>2543</sup> Besliss. nr. E.T. 111.263, 21 juni 2006.

<sup>2544</sup> Vr. nr. 920 RAMOUDT 4 december 2000, *Vr. & Antw.* Senaat 2000-2001, nr. 2-35, 1712.

ling van het in elk van de lidstaten belastbare gedeelte van het vervoer, worden uitgesplitst naar verhouding van de aldaar afgelegde afstanden. Andere elementen, zoals de duur van de vervoersdienst, zijn van geen belang<sup>2545</sup>.

**5385****art. 21 § 3 3<sup>bis</sup> WBTW**

Intracommunautair vervoer van goederen wordt geacht voor het geheel verricht te zijn op de plaats van het vertrek, ofwel, bij afwijking, op het grondgebied van de lidstaat die aan de ontvanger van de vervoerdienst het btw-nummer heeft toegekend waaronder hem deze dienst werd verleend, wanneer die lidstaat een andere is dan die van het vertrek van het vervoer (art. 21 § 3 3<sup>bis</sup> WBTW).

Het vervoer van gas, petroleum of een andere vloeistof door een pijplijn is goederenvervoer.

Goederenvervoer is intracommunautair wanneer de plaats waar het vervoer daadwerkelijk aanvangt en de plaats waar het vervoer daadwerkelijk eindigt, op het grondgebied van twee verschillende lidstaten gelegen zijn<sup>2546</sup>.

art. 1 § 6 1<sup>o</sup> WBTW

Sedert 1 januari 1996 is met intracommunautair goederenvervoer gelijkgesteld, het goederenvervoer waarvan de plaats van vertrek en die van aankomst in België zijn gelegen, wanneer dit vervoer rechtstreeks samenhangt met goederenvervoer waarvan de plaats van vertrek en die van aankomst op het grondgebied van twee verschillende lidstaten gelegen zijn (art. 1 § 6 1<sup>o</sup> WBTW<sup>2547</sup>).

art. 41 § 1 4<sup>o</sup> WBTW

Vervoer van goederen die geplaatst zijn onder een regeling van extern communautair douanevervoer is vrijgesteld op grond van artikel 41, § 1, 4<sup>o</sup> van het WBTW.

**5388****art. 21 § 3 3<sup>ter</sup> WBTW**

Ingevolge artikel 21, § 3, 3<sup>ter</sup> van het WBTW wordt de plaats van de dienst van tussenkomst bij intracommunautair goederenvervoer, door een tussenpersoon die niet als commissienair handelt, op dezelfde wijze bepaald als de onderliggende vervoerdienst.

Commentaar Aanschr. nr. 13 van 1993, nrs. 186 tot 196.

**5389****art. 21 § 3 4<sup>o</sup> WBTW**

De plaats van de dienst is de plaats waar de dienst materieel wordt verricht (art. 21 § 3 4<sup>o</sup> WBTW):

- a. in verband met culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs- en vermakelijkheidsactiviteiten of soortgelijke activiteiten, met inbegrip van die van de organisatoren van zulke activiteiten, alsmede van daarmee samenhangende diensten;

De geluidstechnische begeleiding van artistieke evenementen is een noodzakelijke voorwaarde voor de artistieke of vermakelijkheidsactiviteit en wordt bijgevolg gelokaliseerd op de plaats waar de hoofdactiviteit materieel wordt verricht. In het geval van een artistieke activiteit is geen bijzonder artistiek niveau vereist. Ook soortgelijke activiteiten vallen onder deze bepaling. Als samenhangende diensten moeten worden aangemerkt alle dienstverrichtingen die een noodzakelijke voorwaarde zijn voor de verwezenlijking van die activiteit, ongeacht de persoon die deze verricht<sup>2548</sup>.

Ongeacht de intellectuele inslag van opleidingssessies voor personeel, vindt deze dienst plaats waar hij mate-

<sup>2545</sup> HvJ 6 november 1997, zaak C-116/96, Reisebüro Binder, *PB. C.*, afl. 387, 5, 20 december 1997.

<sup>2546</sup> Aanschr. nr. 13, 13 juli 1993, nr. 172.

<sup>2547</sup> Aanschr. nr. 11, 21 oktober 1997.

<sup>2548</sup> HvJ 26 september 1996, zaak C-327/94, J. Dudda, *Jur. HvJ*, I-495; B. COOPMAN "Kunstenaars en BTW", *A.F.T.* 2002, 454.



rieel verricht wordt<sup>2549</sup>.

De levering van diensten die er in bestaat om het publiek toe te laten tegen vergoeding geldmachines te gebruiken in speelzaken op het grondgebied van een lidstaat, wordt beschouwd als een vermakelijkheidsactiviteit zodat de plaats waar de dienst is gevestigd, de plaats is waar zij materieel wordt uitgevoerd<sup>2550</sup>.

De plaats van de diensten geleverd door gidsen en reisleiders, wordt bepaald overeenkomstig artikel 21, § 3, 4°, a) van het WBTW<sup>2551</sup>.

art. 18 § 1 lid 2 11° WBTW

b. in verband met het verschaffen van spijs en drank als bedoeld in artikel 18, § 1, lid 2, 11° van het WBTW;

De verstrekking van maaltijden in een restaurant van een veerboot moet worden beschouwd als een dienstverrichting. Zij wordt geacht te zijn verricht op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn bedrijfsuitoefening heeft gevestigd<sup>2552</sup>.

c. in verband met een activiteit die met het vervoer samenhangt.

### 5390

#### art. 21 § 3 4°bis WBTW

In afwijking van artikel 21, § 3, 4°, c van het WBTW (randnr. 5389) wordt in verband met een activiteit die samenhangt met intracommunautair goederenvervoer, de plaats van de dienst geacht zich te bevinden op het grondgebied van de lidstaat die aan de ontvanger het btw-nummer heeft toegekend waaronder de dienst aan hem is verleend, wanneer deze lidstaat een andere is dan die waar de dienst materieel wordt verricht (art. 21 § 3 4°bis WBTW).

Commentaar Aanschr. nr. 13 van 1993, nrs. 180 tot 184.

### 5391

#### art. 21 § 3 4°ter WBTW

De plaats van de dienst van tussenkomst, verstrekt door een niet als commissionair handelende tussenpersoon bij het verrichten van diensten in verband met activiteiten die samenhangen met intracommunautair goederenvervoer, wordt geacht zich te bevinden op de plaats waar de met het goederenvervoer samenhangende diensten materieel worden verricht. In afwijking hiervan bevindt de plaats van de dienst van tussenkomst zich op het grondgebied van de lidstaat die aan de ontvanger het btw-nummer heeft toegekend waaronder de dienst hem verleend is, wanneer deze lidstaat een andere is dan die waar de met het goederenvervoer samenhangende diensten materieel worden verricht (art. 21 § 3 4°ter WBTW).

Commentaar Aanschr. nr. 13 van 1993, nrs. 197 tot 205.

## 4. De plaats van de dienstverrichting is de plaats waar het gebruik van het goed plaatsvindt

### 5392

#### art. 21 § 3 6° WBTW

De plaats van de dienst is de plaats waar het gebruik plaatsvindt van een vervoermiddel dat is verhuurd (art. 21 § 3 6° WBTW):

a. door een verhuurder die hier te lande is gevestigd, in de mate waarin dit vervoermiddel buiten de Europese Unie wordt gebruikt (btw in België verschuldigd voor gebruik hier te

<sup>2549</sup> Vr. nr. 1214 NYSENS 19 maart 2001, *Vr. & Antw.* Senaat 2000-2001, nr. 2-35, 1715.

<sup>2550</sup> HvJ 12 mei 2005, zaak C-452/03, RAL (Channel Islands Ltd/Commissioners of Customs and Excise), *PB. C.*, afl. 182, 11, 23 juli 2005.

<sup>2551</sup> Besliss. nr. E.T. 111.432, 28 augustus 2006.

<sup>2552</sup> HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, *Jur. HvJ*, I-2395.

- lande en in de Europese Unie);
- b. door een verhuurder die buiten de Europese Unie is gevestigd (btw in België verschuldigd voor gebruik hier te lande).

In alle andere gevallen is de algemene regel van toepassing<sup>2553</sup>.

- Inzake verhuur van een auto zonder chauffeur: zie Aanschr. nr. 4 van 1980.
- Zeilschepen op volle zee zijn vervoermiddelen<sup>2554</sup>.
- Containers worden voor de toepassing van de btw niet langer als vervoermiddelen beschouwd<sup>2555</sup>.
- Sinds augustus 1996 worden paletten niet meer als vervoermiddel beschouwd.
- Machines die op een werf worden gebruikt zoals kranen, bulldozers, graafmachines, transporteurs voor bijzondere lasten worden niet beschouwd als vervoermiddelen, dit geldt eveneens voor kranen bevestigd op schuiten of schepen<sup>2556</sup>.

## 5. De plaats van de dienstverrichting is de plaats waar de afnemer van de dienst is gevestigd

5393

art. 21 § 3 7° WBTW

De plaats van de dienst is de plaats waar de ontvanger van de dienst de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd waarvoor de dienst is verricht, of bij gebreke, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats, wanneer de dienst wordt verleend aan een ontvanger die buiten de Europese Unie is gevestigd of aan een ontvanger die in de Europese Unie doch buiten het land van de dienstverrichter is gevestigd en handelt voor de doeleinden van zijn economische activiteit, voor zover het de hierna opgesomde diensten betreft (art. 21 § 3 7° WBTW).

Personen die activiteiten uitoefenen, vrijgesteld door artikel 44 van het WBTW zijn in dezelfde mate afnemers handelend voor de behoeften van hun onderneming<sup>2557</sup>.

- a. de overdracht van of het verlenen van een auteursrecht, een octrooi, een licentierecht, een fabrieks- of handelsmerk, of een ander soortgelijk recht;
- b. de overdracht van of het verlenen van rechten op een cliënteel, een verkoop- of aankoopmonopolie, het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen, de verbintenis een beroepswerkzaamheid of een onder a. bedoeld recht niet uit te oefenen;
- c. werkzaamheden op het gebied van de reclame<sup>2558</sup>,

Het begrip 'reclame' omvat noodzakelijkerwijs de verspreiding van een boodschap die ten doel heeft de consumenten op de hoogte te stellen van het bestaan en de hoedanigheden van een product of een dienst, teneinde de verkoop daarvan te bevorderen. Hoewel de verspreiding van die boodschap gewoonlijk mondeling, schriftelijk en/of door illustraties, door de pers, radio en/of televisie plaatsvindt, kan zij ook geheel of gedeeltelijk plaatsvinden door het gebruik van andere middelen. Ook dienstverrichtingen van een reclamebedrijf in het kader van diverse manifestaties zoals recreatieve bijeenkomsten<sup>2559</sup>, de gratis uitdeling van producten, het organiseren van cocktailparty's, het tegen verlaagde prijs of gratis verrichten van diensten<sup>2560</sup>, persconferenties, of andere

<sup>2553</sup> HvJ 15 maart 1989, zaak C- 51/88, Hamann, *Jur. HvJ* 1989, 767.

<sup>2554</sup> HvJ 15 maart 1989, *F.J.F.*, No. 89/144, 270.

<sup>2555</sup> Besliss. nr. E.T. 95.212, 1 december 1999, *BTW-Revue*, afl. 151, 433; Vr. nr. 792 DE CLIPPELE 23 november 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, nr. 90, 17 januari 1994, 8770, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 656 en Besliss. nr. E.T. 106.031, 30 juni 2004.

<sup>2556</sup> Vr. nr. 248 DE CLIPPELE 21 juni 1991, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 2603, 6 oktober 1992.

<sup>2557</sup> Vr. nr. 16 DE CLIPPELE 16 oktober 1990, *Vr. & Antw. Senaat* 1990-1991, 307, *BTW-Revue*, afl. 93, 68, nr. 5.

<sup>2558</sup> *BTW-Revue* 1979, afl. 41, 540, nr. 700 en B. THIRION, "Dix ans de jurisprudence européenne", *R.G.F.* 2003, 23-28.

<sup>2559</sup> HvJ 17 november 1993, zaak C-68/92, Commissie/Franse Republiek, *Jur. HvJ*, I-8158, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 767; Gent 30 januari 2007, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Rechtspraak Btw Vandewinckele, nr. G 07/4.

<sup>2560</sup> HvJ 17 november 1993, zaak C-73/92, Commissie/Koninkrijk Spanje, *Jur. HvJ*, I-5923, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 771.

public relations-manifestaties<sup>2561</sup> of de terbeschikkingstelling van ruimten voor het voeren van reclame<sup>2562</sup> zijn vatbaar om te worden beschouwd als diensten op het gebied van reclame. Onder diensten op het gebied van de reclame moeten niet enkel de diensten worden verstaan die de dienstverrichter rechtstreeks ten behoeve van de belastingplichtige adverteerder verricht en aan hem factureert. Het omvat eveneens de diensten die op onrechtstreekse wijze ten behoeve van de adverteerder worden verricht en die worden gefactureerd aan een derde die ze aan de adverteerder doorfactureert<sup>2563</sup>. Het is daarbij niet nodig na te gaan of de adverteerder die de uiteindelijke ontvanger van de diensten is, eveneens een belastingplichtige is die de kosten van die diensten opneemt in de prijs van de door hem geleverde goederen<sup>2564</sup>.

- d. intellectueel werk in het kader van hun geregelde werkzaamheden verricht door juridische of andere adviseurs, accountants, ingenieurs, adviesbureaus en andere soortgelijke dienstverrichters, alsook informatieverwerking en -verschaffing, met uitzondering van onder randnr. 5381 bedoelde diensten en onder randnr. 5382 bedoelde expertises<sup>2565</sup>.
- De levering en de behandeling van gegevens door tussenkomst van een internationaal informatie netwerk<sup>2566</sup>.
  - De werkzaamheden die een dochteronderneming verricht voor rekening van de moedervennootschap die een afzonderlijk rechtspersoon is, met betrekking tot het uitoefenen van toezicht op marktonderzoek, verkoopontwikkeling en administratieve activiteiten van de zusterondernemingen<sup>2567</sup>. Echter, de behandeling van managementprestaties *sensu stricto* moet voortaan volgens de algemene regel worden gelokaliseerd, namelijk de plaats van de dienstverrichter<sup>2568</sup>.

Het begrip 'diensten verricht door raadgevende personen, ingenieurs, adviesbureaus, advocaten, accountants en andere soortgelijke diensten' omvat niet alle diensten verricht door zogenaamde vrije beroepers. Daar deze bepaling van strikte toepassing is omvat zij bijvoorbeeld niet de diensten verricht door geneesheren en dierenartsen<sup>2569</sup>.

De plaats van uitvoering van de diensten van een executeur wordt bepaald door de plaats waar de executeur zijn activiteit uitoefent. Gezien de aanzienlijke verscheidenheid aan taken die de executeur kan verrichten – variërend van het beheer van een vermogen en de eenvoudige verdeling van geldsommen of roerende of onroerende zaken, tot de bescherming van morele belangen – zijn de diensten van de executeur moeilijk onder een type te vatten. De taak van de executeur bestaat er immers in, uitvoering te geven aan de wil van de erflater, hetgeen beheersactiviteiten, rechtshandelingen en een hele waaier van feitelijke en juridische verrichtingen kan omvatten. Zoals de Bondsrepubliek Duitsland terecht opmerkt, komen de diensten van de executeur echter overwegend neer op een economische activiteit, daar in de meeste gevallen de executeur overgaat tot een waardering en verdeling van het vermogen van de erflater ten gunste van de ontvangers van de diensten en soms – met name in het kader van het beheer van vermogensbestanddelen van minderjarige kinderen – de bescherming en belegging van dat vermogen. Ook al zijn economische overwegingen uiteraard niet vreemd aan de activiteit van advocaat, de door een advocaat verrichte diensten zijn daarentegen in de eerste plaats gericht op de rechtsbedeling. Beide diensten hebben dus niet hetzelfde oogmerk. In die omstandigheden kunnen de diensten van de executeur en die van een advocaat niet als gelijksoortig worden beschouwd<sup>2570</sup>.

Diensten van een lid van een scheidsgerecht komen niet overeen met werk van intellectuele aard, verricht in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid door een raadgever, een ingenieur, een adviesbureau, een accountant of een andere dienstverrichter die een soortgelijke activiteit uitoefent, zoals gegevensverwerking en informatieverstrekking. Wanneer een arbiter diensten levert aan een in een andere lidstaat gevestigde belas-

2561 HvJ 17 november 1993, zaak C- 69/92, Commissie/Groothertogdom Luxemburg, *Jur. HvJ*, I-5907, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 669.

2562 Besliss. nr. E.T. 77.024, 10 mei 1999, *BTW-Revue*, afl. 143, 549.

2563 HvJ 15 maart 2001, zaak C-108/00, Syndicat des Producteurs Indépendants, *T.F.R.* 2001, 552, noot L. VAN DENBERGHE.

2564 HvJ 5 juni 2003, zaak C-438/01, Design Concept; W. DEPELSMAEKER, "Doorfacturatie reclamediensten: bij plaatsbepaling elke handeling afzonderlijk analyseren", *Fisc. Act.* 2003, 4.

2565 Beheer van ondernemingen: *BTW-Revue* 1978, afl. 37, 899, nr. 670; Marktstudie: *BTW-Revue*, afl. 39, 191, nr. 687.

2566 Vr. nr. 982 DAEMS 24 maart 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, nr. 105, 10891.

2567 Besliss. nr. E.T. 29.079, 12 juli 1979, *BTW-Revue*, afl. 42, 636.

2568 Besliss. nr. E.T. 95.797, 19 oktober 1999, *BTW-Revue* 2000, afl. 145, 149, *Fisc. Doc. Vandewinckele* 2001, deel XV, nr. 345.2.

2569 HvJ 6 maart 1997, zaak C-167/95, Linthorst, *Jur. HvJ*, I-1195.

2570 HvJ 6 december 2007, zaak C-401/06, Commissie van de Europese Gemeenschappen vs. Bondsrepubliek Duitsland, *T.F.R.* 2008, afl. 337, 265.

tingplichtige, is hij derhalve de btw verschuldigd in het land waar hij is gevestigd<sup>2571</sup>.

Traditioneel beschouwde de administratie managementdiensten systematisch als 'werk van intellectuele aard', waarop de plaatsbepalingsregel van artikel 21, § 3, 7°, d) van het WBTW van toepassing was. Overeenkomstig het gewijzigde standpunt worden de diensten geacht plaats te vinden daar waar de dienstverrichter gevestigd is, indien de dienstverstrekkende rechtspersoon als activiteit heeft, 'het beheer en de leiding' van een andere onderneming, in de hoedanigheid van hetzij zaakvoerder, hetzij statutair beheerder of nog, krachtens een overeenkomst waardoor zij over de mogelijkheid beschikt haar beleidslijnen aan de andere vennootschap op te leggen<sup>2572</sup>.

Of de ontvanger van de dienst, die in een andere lidstaat gevestigd is, effectief de hoedanigheid heeft van btw-plichtige, moet volgens de minister van Financiën worden bepaald aan de hand van de wetgeving van de lidstaat van de ontvanger.<sup>2573</sup>

- e. bank-, financiële- en verzekeringsverrichtingen met inbegrip van herverzekeringsverrichtingen en met uitzondering van de verhuur van safeloketten;
- f. de terbeschikkingstelling van personeel;
- g. diensten van tussenpersonen die niet handelen als bedoeld in artikel 13, § 2 van het WBTW en die tussenkomst verlenen bij diensten bedoeld in artikel 21, § 3, 7° van het WBTW;
- h. de verhuur van lichamelijk roerende goederen, met uitzondering van ieder vervoermiddel<sup>2574</sup>.  
Indien een openbare instelling naar buitenlands recht een belastingplichtige is, worden de diensten van verhuur van roerende goederen, verleend aan de vaste inrichting waarover zij in België beschikt, krachtens artikel 21 § 3, 7°, h van het WBTW geacht in België plaats te vinden<sup>2575</sup>.  
De verhuur van permanent bevestigde uitrusting en machines (onroerend door bestemming) wordt voor btw-doeleinden gelokaliseerd zoals de verhuur van lichamelijk roerende goederen<sup>2576</sup>;
- i. telecommunicatiediensten<sup>2577</sup>;
- j. radio- en televisieomroepdiensten<sup>2578</sup>;
- k. langs elektronische weg verrichte diensten<sup>2579</sup>. Artikel 18 van het WBTW bevat een niet limitatieve opsomming van wat onder het begrip 'langs elektronische weg verrichte diensten' moet worden verstaan.

## 5395

### art. 21 § 3 8° WBTW

Overeenkomstig artikel 21, § 3, 8° van het WBTW is de plaats van de dienst van tussenpersonen, andere dan commissionairs, die tussenkomst verlenen bij een intracommunautaire verwerving van goederen en, wanneer ze in de Europese Unie plaatsvinden, bij de levering van goederen of bij een dienst andere dan de in 1°, 3°ter, 4°ter en 7°, g van het WBTW bedoelde diensten:

- a. de plaats van de intracommunautaire verwerving, van de levering of van de dienst waarbij de tussenpersoon tussenkomt;
- b. in afwijking van a., het grondgebied van de lidstaat die aan de ontvanger het btw-nummer heeft toegekend waaronder die dienst van de tussenpersoon hem is verleend, wanneer

<sup>2571</sup> HvJ 16 september 1997, zaak C-145/96, Hoffmann, *Jur. HvJ*, I-4857.

<sup>2572</sup> Besliss. nr. E.T. 95.797, 19 oktober 1999, *BTW-Revue* 2000, 149; Vr. nr. 645 DESIMPEL 9 april 2001, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 89, 10260; Vr. nr. 1220 NYSENS 19 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat* 2001-2002, nr. 2-45, 2331.

<sup>2573</sup> Vr. nr. 650 DE CLIPELE 15 mei 2000, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-40, 4 september 2001, 2012.

<sup>2574</sup> Aanschr. nr. 8, 26 juli 1985.

<sup>2575</sup> Vr. nr. 644 DE CLIPPELE 15 mei 2000, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-20, 931.

<sup>2576</sup> Vr. nr. 1189 DE CLIPPELE 5 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-40, 2020.

<sup>2577</sup> Aanschr. nr. 6, 5 juni 1997.

<sup>2578</sup> Richtlijn 2002/38/EG, 7 mei 2002, *PB. L.*, afl. 128, 15 mei 2002.

<sup>2579</sup> Richtlijn 2002/38/EG, 7 mei 2002, *PB. L.*, afl. 128, 15 mei 2002; Aanschr. nr. 9, 12 augustus 2003, nr. 15-20 en I. MASSIN, "Nieuwe BTW-regeling inzake e-commerce: vanaf 1 juli 2003", *FiscoLoog* 2003, afl. 887, 5-7.

deze lidstaat een andere is dan die waar de handeling plaatsvindt waarbij de tussenpersoon tussenkomt;

Bij koninklijk besluit van 28 december 1999<sup>2580</sup> werd de uitsluiting van de diensten van reisbureaus opgeheven, zodat de als makelaar *cq.* lasthebber verrichte diensten sinds 1 januari 2000 aan de algemene localisatieregels onderworpen zijn. De Belgische wetgever beoogde de wetgeving alzo, naar aanleiding van een klacht van een Belgisch reisbureau bij het Europees Parlement, in overeenstemming te brengen met artikel 28ter (E)(3) van de Zesde richtlijn<sup>2581</sup>.

Commentaar Aanschr. nr. 13 van 1993, nrs. 206 tot 215.

### 5396

#### art. 21 § 3 9° WBTW

Overeenkomstig artikel 21, § 3, 9° van het WBTW worden telecommunicatiediensten per 1 januari 2000 geacht in België plaats te vinden, wanneer ze hier te lande worden gebruikt of geëxploiteerd door een in de Gemeenschap gevestigde niet belastingplichtige ontvanger (i.e. een ontvanger die niet handelt in de hoedanigheid van belastingplichtige) én worden verricht door dienstverrichters gevestigd buiten de Gemeenschap. Van 1 juni 1997 tot 1 januari 2000 gold de plaats van de zetel, vaste inrichting, woonplaats of gebruikelijke verblijfplaats van de ontvanger als aanknopingspunt voor het bepalen van de plaats van de dienst<sup>2582</sup>.

Met ingang van 1 juli 2003 werden radio- en televisieomroepdiensten expliciet in voormeld artikel opgenomen<sup>2583</sup>.

### 5396,20

#### art. 21 § 3 10° WBTW

Overeenkomstig artikel 21, § 3, 10° van het WBTW worden 'langs elektronische weg verrichte diensten' die een buiten de Gemeenschap gevestigde dienstverrichter verstrekt aan een in België gevestigde ontvanger die niet handelt in de hoedanigheid van belastingplichtige voor de doeleinden van zijn economische activiteit, geacht in België plaats te vinden<sup>2584</sup>.

## § 7. TIJDSTIP WAAROP DE DIENST WORDT VERRICHT

### 5397

#### art. 22 § 1 lid 1 WBTW

Voor diensten vindt het belastbare feit plaats op het tijdstip waarop de dienst is voltooid (art. 22 § 1 lid 1 WBTW).

art. 22 § 1 lid 2 WBTW

Bij doorlopende diensten die aanleiding geven tot opeenvolgende afrekeningen of betalingen, wordt de dienst als voltooid beschouwd bij het verstrijken van elke periode waarop een afrekening of betaling betrekking heeft (art. 22 § 1 lid 2 WBTW).

### 5398

#### art. 22 § 2 lid 2 en 3 WBTW

De btw wordt opeisbaar op het tijdstip waarop de dienst is voltooid. Wordt de prijs of een deel ervan voor dat tijdstip gefactureerd of ontvangen, dan wordt de btw evenwel over het

<sup>2580</sup> B.S. 31 december 1999, 50512.

<sup>2581</sup> *Fiscoloog* 2000, afl. 738, 7-8.

<sup>2582</sup> Aanschr. nr. 6, 5 juni 1997, *BTW-Revue*, afl. 129, 585.

<sup>2583</sup> Wet 22 april 2003, B.S. 13 mei 2003.

<sup>2584</sup> Wet 22 april 2003, B.S. 13 mei 2003; richtlijn 2002/38/EG, 7 mei 2002, *PB. L.*, afl. 128, 41; Aanschr. nr. 9, 12 augustus 2003, nr. 15-20.

gefactureerde of ontvangen bedrag opeisbaar, al naargelang het geval, op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of op het tijdstip van de incassering (art. 2, § 2 lid 2 WBTW). Bovendien wordt de btw opeisbaar ten belope van het passende bedrag, op het tijdstip waarop de prijs of een deel ervan volgens overeenkomst moet worden voldaan, wanneer dat tijdstip voorafgaat aan de tijdstippen die hiervoor zijn bepaald (art. 22 § 2 lid 3 WBTW).

Daar de facturatie-richtlijn 2001/115/EG geen verplichting tot uitreiking van een factuur voorziet én daar noch de Tweede richtlijn, noch de Btw-richtlijn ooit hebben bepaald dat de vervaldag een oorzaak van opeisbaarheid kan uitmaken, werd de contractuele vervaldag met ingang van 1 januari 2004 als subsidiaire oorzaak van opeisbaarheid geschrapt<sup>2585</sup>.

Een dienst is voltooid in de zin van artikel 22 van het WBTW wanneer de dienstverrichter al de verplichtingen is nagekomen die hem normaliter door de overeenkomst waren opgelegd.

5399

**art. 22 § 3 WBTW art. 17 KB nr. 1**

De Koning kan bepalen dat voor de diensten verricht door belastingplichtigen die gewoonlijk handelen met particulieren en waarvoor gebruik wordt gemaakt van de ontheffing van de factureringsplicht, de btw slechts verschuldigd wordt naarmate de incassering van de prijs (art. 22 § 3 WBTW). Deze afwijking is niet van toepassing op belastingplichtigen waarop de forfaitaire regeling van toepassing is (art. 17 KB).

Afwijkende regeling voor architecten, landmeters en ingenieurs: Aanschr. nr. 50, 2 april 1971; Aanschr. nr. 88, 5 september 1972; *BTW-Revue* 1973, afl. 10, 72, nr. 353; *BTW-Revue* 1974, afl. 14, 135, nr. 429; *BTW-Revue* 1982, afl. 53, 311, nr. 779; *BTW-Revue* 1990, afl. 90, 244, nr. 922; Vr. nr. 102 POSWICK 18 maart 1982, *Vr. & Antw. Kamer* 1981-1982, nr. 41, 932, *BTW-Revue* 1982, afl. 53, 337; Vr. nr. 26 NICOLAS 9 juli 1985, *Vr. & Antw. Senaat* 1984-1985, nr. 48, 2285, *BTW-Revue* 1985, afl. 69, 430. Niet voor andere beoefenaars van vrije beroepen: Vr. nr. 11 DE CLIPPELE 10 maart 1988, *Vr. & Antw. Senaat* 1987-1988, nr. 11, 50, *BTW-Revue* 1988, afl. 81, 276.

---

### Hoofdstuk III

## Invoer

5400

In het WBTW wordt de invoer op drie plaatsen behandeld:

- de artikelen 23 tot 25 van het WBTW regelen de belastbaarheid van de invoer, hierna verder behandeld;
- in artikel 40 van het WBTW zijn de gevallen van vrijstelling opgenomen;
- artikel 52 van het WBTW kent aan de Koning de bevoegdheid toe om de regels en formaliteiten bij invoer te regelen en de personen aan te wijzen die tot betaling van de btw gehouden zijn (zie randnr. 5409) en bepaalt enerzijds dat er een overtreding is wanneer die regels en formaliteiten niet worden nageleefd en anderzijds dat bij invoer zonder aangifte de goederen en vervoermiddelen in beslag kunnen worden genomen of zelfs verbeurd kunnen worden verklaard, indien zij niet voldoen aan de artikelen 23 en 24 (voordien art. 9 en 10) van het EEG-verdrag<sup>2586</sup>.

---

<sup>2585</sup> Wetsontwerp, 13 november 2003, DOC 51 0431/001, [www.dekamer.be](http://www.dekamer.be).

<sup>2586</sup> HvJ 25 februari 1988, zaak C- 299/86, Drexler, *Jur. HvJ* 1988, 1213.

## § 1. HET BEGRIP 'INVOER VAN EEN GOED'

5401

art. 23 § 1 WBTW

Overeenkomstig artikel 23, § 1 van het WBTW wordt onder 'invoer' verstaan, het binnenkomen op het fiscaal grondgebied van de Gemeenschap van een goed afkomstig uit derde landen (landen die geen lidstaat zijn) of uit derdelands gebieden als bedoeld in artikel 1, § 4, lid 2 van het WBTW (bijvoorbeeld de Kanaaleilanden of de Canarische eilanden).

art. 3 WBTW

Invoer van een goed, door wie ook, is aan de btw onderworpen wanneer de invoer in België plaatsvindt (art. 3 WBTW).

## § 2. PLAATS VAN DE INVOER

5402

art. 23 § 2 en 3 WBTW

In principe vindt een invoer plaats in de lidstaat waar het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de Gemeenschap bevindt. Een invoer vindt dus in België plaats als de lidstaat van invoer België is (art. 23 § 2 en 3 WBTW).

5403

art. 23 § 4 WBTW

Van dit principe wordt afgeweken ten aanzien van goederen die niet voldoen aan de artikelen 23 en 24 van het EG-verdrag of die, als ze onder het EGKS-Verdrag vallen, zich niet in het vrije verkeer bevinden. Overeenkomstig de douanewetgeving vindt de invoer dan plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed wordt onttrokken aan één van de regelingen opgesomd in artikel 23, § 4, 1° en 7° van het WBTW (art. 23 § 4 WBTW).

5404

art. 23 § 5 WBTW

Nog een afwijking wordt gevestigd ten aanzien van goederen, andere dan deze bedoeld in vorig nummer, die vanaf het binnenkomen worden geplaatst onder een regeling van intern communautair douanevervoer (vervoer onder douaneverband van communautaire goederen, vanuit een lidstaat naar een andere lidstaat) of onder één van de door de Koning bepaalde regelingen die equivalent zijn aan de hoger vermelde regelingen. De invoer vindt dan plaats in de lidstaat op het grondgebied waarvan het goed aan een van de voormelde regelingen wordt onttrokken (art. 23 § 5 WBTW).

Onder 'onttrekking aan een douaneregeling' moet worden verstaan, elk handelen of elk nalaten dat tot gevolg heeft dat de bevoegde douaneautoriteit, al is het maar tijdelijk, geen toegang heeft tot onder douanetoezicht staande goederen en de in de communautaire douanewetgeving voorziene controles niet kan uitvoeren<sup>2587</sup>.

5405

art. 3 KB nr. 7

Goederen die in België worden ingevoerd, moeten een bestemming krijgen voor het verbruik of een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot (art. 3 KB nr. 7).

<sup>2587</sup> HvJ 1 februari 2001, zaak C-66/99, Wandel, *Jur. HvJ* 2001, I-00873; HvJ 11 juli 2002, zaak C-371/99, Libereix BV, *Jur. HvJ* 2002, I-6227.

### § 3. TIJDSTIP VAN DE INVOER EN OPEISBAARHEID VAN DE BTW

#### 5406

Het KB nr. 7 ter uitvoering van artikel 52 van het WBTW vermeldt de voorwaarden waaronder de goederen mogen worden ingevoerd in België, de regels met betrekking tot de persoon die de verschuldigde btw m.b.t. de invoer dient te voldoen en wie verantwoordelijk is voor de betaling hiervan.

art. 24 § 1 WBTW

Het belastbaar feit vindt plaats en de btw wordt opeisbaar op het tijdstip waarop de invoer van het goed in België gebeurt, d.i. op het tijdstip van het binnenkomen in België of op het tijdstip waarop het goed in België onttrokken wordt aan de douaneregeling waaronder het vanaf het binnenkomen werd geplaatst (art. 24 § 1 WBTW).

#### 5407

art. 24 § 2 WBTW

Indien ingevoerde goederen onderworpen zijn aan invoerrechten, landbouwheffingen en heffingen van gelijke werking, dan wordt de btw opeisbaar op het tijdstip van het ontstaan van de douaneschuld. Indien de ingevoerde goederen niet aan één van deze communautaire rechten onderworpen zijn, wordt het tijdstip van de opeisbaarheid van de btw bepaald overeenkomstig de bepalingen met betrekking tot het vaststellen van het tijdstip van het ontstaan van de douaneschuld (art. 24 § 2 WBTW).

### § 4. VOLDOENING VAN DE BTW TER ZAKE VAN INVOER

#### 5408

art. 5 KB nr. 7

Wanneer ingevoerde goederen worden aangegeven voor het verbruik, wordt de btw voldaan op het tijdstip van de aangifte, tenzij de voldoening wordt uitgesteld (maximum 10 dagen) of de heffing wordt verlegd naar de btw-aangifte (art. 5 KB nr. 7).

#### 5409

art. 6 KB nr. 7

De wegens invoer verschuldigde btw wordt voldaan op naam van de geadresseerde van de ingevoerde goederen (art. 6 KB nr. 7).

Als geadresseerde kunnen optreden:

- de verkrijger of overnemer aan wie de goederen worden verzonden op het tijdstip dat de btw verschuldigd wordt of, wanneer er geen verkrijger of overnemer is, de eigenaar van de goederen;
- de verkoper of een vorige verkoper, indien hij in België gevestigd is, in België geïdentificeerd is voor btw-doeleinden overeenkomstig artikel 50, § 1, 3° van het WBTW (aansprakelijk vertegenwoordiger of directe registratie) of vertegenwoordigd is via een globaal btw-nummer (art. 55 3° lid 2 WBTW);
- de leverancier door wie of voor wiens rekening de installatie of de montage wordt verricht van de ingevoerde goederen die in België worden geleverd;
- degene die de goederen verkocht heeft aan de boven vermelde leverancier of een vorige verkoper, indien hij in België gevestigd is, in België geïdentificeerd is voor btw-doeleinden overeenkomstig artikel 50, § 1, 3° van het WBTW (aansprakelijk vertegenwoordiger of directe registratie) of vertegenwoordigd is via een globaal btw-nummer (art. 55 3° lid 2 WBTW);
- de maakloonwerker, de huurder of de ontlener die goederen heeft uitgevoerd buiten de Europese Unie om hersteld, bewerkt, verwerkt of aangepast te worden;
- een belastingplichtige die btw-aangiften indient en wiens medecontractant niet in België is gevestigd, indien de goederen hem worden toegezonden:
  - 1° op zicht, op proef of in consignatie, op voorwaarde dat hij achteraf de goederen koopt of wederuitvoert buiten de Europese Unie;



- 2° om te worden hersteld, bewerkt, verwerkt of aangepast, op voorwaarde dat hij achteraf de goederen wederuitvoert buiten de Europese Unie of dat ze hem worden overgedragen.

**5410**

**art. 51bis § 3 WBTW**

**art. 8 KB nr. 7**

Onverminderd artikel 51bis, § 3 van het WBTW (solidaire aansprakelijkheid van de medecontractant in de regeling van entrepot ander dan douane-entrepot) zijn de geadresseerde, de aangever, diens lasthebber, de aangever inzake communautair douanevervoer evenals iedere andere persoon die tot voldoening van de invoerrechten gehouden is, hoofdelijk tot voldoening van de btw gehouden, ook al zijn de goederen, om welke reden ook, niet aan invoerrechten onderworpen. Doch alleen de geadresseerde en de aangever inzake communautair douanevervoer zijn hoofdelijk gehouden, wanneer de btw wordt voldaan met toepassing van de verleggingsregeling (art. 8 KB nr. 7).

## **§ 5. WIJZE WAAROP DE VOLDOENING GEBEURT**

**5411**

**art. 7 § 1 KB nr. 7**

Wanneer de goederen voor het verbruik worden aangegeven op een douanekantoor, wordt de ter zake van invoer verschuldigde btw, onder voorbehoud van het bepaalde in nr. 5412, betaald aan de ontvanger van dat kantoor (art. 7 § 1 KB nr. 7). De betaling wordt vastgesteld op het voor de geadresseerde bestemde exemplaar van de aangifte ten verbruik, door middel van een afdruk, aangebracht door het geautomatiseerd systeem van geldigverklaring.

**5412**

**art. 7 § 2 KB nr. 7**

Indien de geadresseerde een vergunning heeft verkregen om de verleggingsregeling toe te passen, moet hij de verschuldigde btw opnemen in de btw-aangifte m.b.t. het tijdvak waarin de invoer plaatsvond (art. 7 § 2 KB nr. 7)<sup>2588</sup>.

Voor de toepassingsmodaliteiten, zie Aanschr. nr. 22 (E.T. 675.5), 21 augustus 2002.

## **§ 6. WETTELIJK VERMOEDEN VAN INVOER**

**5413**

**art. 25 WBTW**

Krachtens artikel 25 van het WBTW wordt eenieder die in een derde land of in een derde lands gebied goederen heeft verkregen of er voor zijn rekening goederen heeft laten bewerken, behoudens tegenbewijs, geacht die goederen in België nadien te hebben ingevoerd.

<sup>2588</sup> Circ. nr. AOIF 1/2008 (E.T. 675.10), 2 januari 2008, bijwerking van Aanschr. nr. 3, 11 januari 1973.

## Hoofdstuk IV

Intracommunautaire verwerving van goederen<sup>2589</sup>**§ 1. DE OVERGANGSREGELING****5414**

De afschaffing van de fiscale binnengrenzen per 1 januari 1993 heeft voor wat betreft goederenleveringen met een internationaal karakter, tot een nieuwe omschrijving van de begrippen 'uitvoer' en 'invoer' genoopt.

Als 'uitvoer' wordt beschouwd, de verzending of het vervoer van een goed van een plaats binnen de Europese Unie naar een plaats buiten de Europese Unie. Zoals voorheen is deze handeling vrijgesteld van btw, zonder dat degene die ze stelt zijn recht op aftrek van de voorbelasting verliest.

Het begrip 'invoer' dekt uitsluitend het binnenkomen in de Europese Unie van goederen uit een land of een gebied dat niet tot de Europese Unie behoort. Het binnenkomen van goederen vanuit een andere lidstaat wordt dus niet meer aangemerkt als een belastbaar feit.

**5415**

De afschaffing van de fiscale binnengrenzen heeft bovendien genoopt tot een grondige wijziging van de btw-heffing ter zake van het verkeer van goederen binnen de Europese Unie zelf (intracommunautair verkeer). Het begrip 'intracommunautaire verwerving' verwoordt het belastbaar feit dat de btw moet doen toevallen aan de lidstaat van aankomst van de goederen. Op de verwerving van goederen die uit een andere lidstaat afkomstig zijn, wordt de nationale btw geheven.

**5416**

De regeling van de intracommunautaire verwervingen wordt bestempeld als een 'overgangsregeling' die in principe eind 1996 moest aflopen. Bij gebreke aan politieke wil bij de verschillende lidstaten om minstens een eenvormig btw-tarief overeen te komen en om een systeem van toewijzing van de btw aan de lidstaat van verbruik uit te werken, stelt men evenwel vast dat de 'overgangsregeling' waarschijnlijk behouden zal blijven<sup>2590</sup>.

**§ 2. HET BEGRIIP 'INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING'****5417**

De intracommunautaire verwerving heeft in feite de plaats van de invoer uit andere lidstaten ingenomen, doch zonder inmenging van de douane aan de fiscale binnengrenzen. In een ruime zin zou men dus kunnen zeggen dat de overgangsregeling praktisch neerkomt op een veralgemening van de verlegging van de heffing.

**5418****art. 25bis § 1 WBTW**

Een 'intracommunautaire verwerving' is het verkrijgen van de macht om als eigenaar te be-

<sup>2589</sup> Voor dit deel verwijzen we naar Circ. nr. AOIF 38/2006, 28 augustus 2006.

<sup>2590</sup> Speciaal Verslag nr. 9/98, *PB. C.*, afl. 356, 1, 20 november 1998. Zie ook de verschillende voorstellen uitgaande van de Commissie in verband met de lokalisatie van de verrichtingen en het uniek loket, opgenomen in de richtlijnen inzake VAT package (zie o.m. randnr. 5380).

schikken over een lichamelijk roerend goed dat door de leverancier, door de afnemer of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd (art. 25bis § 1 WBTW). De intracommunautaire aard van de verwerving bestaat er dus in dat het goed wordt verplaatst van de ene naar de andere lidstaat, ongeacht of de verzending of het vervoer gebeurt door de leverancier of de afnemer.

5419

**art. 25bis § 2 WBTW**

Als intracommunautaire verwerving van goederen wordt ook beschouwd, de verkrijging van een lichamelijk roerend goed ingevolge een overheidsvordering en de ontvangst van een goed ingevolge een verbruiklening, op voorwaarde dat de goederen vanuit de andere lidstaat, door de leverancier of de afnemer of voor hun rekening, naar de afnemer in België worden verzonden of vervoerd (art. 25bis § 2 WBTW).

### § 3. HET BEGRIIP 'INTRACOMMUNAUTAIRE LEVERING'

5419,50

Het Btw-Wetboek geeft geen begripsbepaling van de intracommunautaire levering van goederen. Zij is vrijgesteld van de Belgische btw als aan twee voorwaarden is voldaan<sup>2591</sup>:

- Ten eerste moeten de goederen worden verzonden of vervoerd buiten België maar binnen de Europese Unie, door een belastingplichtige die verkoper van de goederen is, door zijn afnemer of voor hun rekening. Indien de verzending of het vervoer verricht wordt door of voor rekening van een volgende klant (bv. in geval van kettingverkoop met vervoer door de laatste klant), kan de vrijstelling van btw niet worden ingeroepen.
- Ten tweede moet de levering worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon die als dusdanig handelt in een andere lidstaat (d.w.z. een geldig btw-nummer van een andere lidstaat opgeeft) en die in deze lidstaat zijn intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw van de lidstaat moet onderwerpen.

Door het mechanisme levering/verwerving wordt de btw aldus geheven in de lidstaat van aankomst (bestemming) van de goederen.

### § 4. BELASTBARE INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVINGEN

5420

**art. 3bis en 25ter § 1 lid 1 WBTW**

Overeenkomstig de artikelen 3bis en 25ter, § 1, lid 1 van het WBTW is aan de Belgische btw onderworpen wanneer ze in België plaatsvindt, de intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel, door een belastingplichtige die als zodanig optreedt of door een niet-belastingplichtige rechtspersoon, op voorwaarde dat de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt en die niet valt onder de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen en voor zover de verwerving, noch onder de bijzondere regeling voor verkopen op afstand (zie § 10 randnr. 5446 e.v. *infra*), noch onder de levering met installatie of montage (zie § 11 randnr. 5447 e.v. *infra*) valt.

---

<sup>2591</sup> Art. 39bis WBTW.

De btw is verschuldigd door degene die in België de belastbare intracommunautaire verwerving van goederen verricht (zie *infra*: Personen gehouden tot voldoening van de belasting).

#### 5421

##### art. 25ter § 2 WBTW

Aan de btw is eveneens onderworpen wanneer ze in België plaatsvindt, de intracommunautaire verwerving onder bezwarende titel van nieuwe vervoermiddelen als bedoeld in artikel 8bis, § 2 van het WBTW (personenauto's, vrachtwagens, trams, autobussen, vliegtuigen, schepen, enz.), door ieder ander dan een als zodanig handelend belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon (art. 25ter § 2 WBTW).

#### 5422

In de eerste plaats worden hiermee de particulieren beoogd die als zodanig handelen, maar ook belastingplichtigen die geen btw-aangiften moeten indienen (bv. de landbouwers die vallen onder de forfaitaire landbouwregeling), de niet-belastingplichtige rechtspersonen, belastingplichtigen zonder recht op aftrek en vrijgestelde kleine ondernemingen, wanneer zij niet gehouden zijn en niet opteren om hun intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen (zie randnr. 5426). Het is van geen belang dat de verkoper of de overdrager het voordeel zou hebben van de vrijstelling voor kleine ondernemingen. Nieuwe vervoermiddelen worden dus steeds onderworpen aan de btw van het bestemmingsland.

Personen die niet gehouden zijn tot de indiening van btw-aangiften of van bijzondere btw-aangiften nr. 629 (intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan accijnsproducten) moeten de verschuldigde btw op de intracommunautaire verwerving van een nieuw vervoermiddel voldoen op een douanekantoor naar keuze, door middel van de indiening van een bijzondere btw-aangifte nr. 446<sup>2592</sup>.

#### 5423

De intracommunautaire verwerving van accijnsproducten (minerale oliën, alcohol en alcoholhoudende dranken en tabaksfabrikaten) wordt altijd belast in de lidstaat van bestemming van deze producten. Dit is de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer<sup>2593</sup>. Alvorens een eerste intracommunautaire verwerving van accijnsproducten wordt verricht, dient daarvan kennis te worden gegeven aan de Btw-administratie.

Het Btw-comité heeft vereenvoudigingsmaatregelen aangenomen in geval van annulatie van een intracommunautaire levering, wanneer de goederen verder worden geleverd aan een andere koper in de lidstaat van aankomst van de goederen of wanneer de goederen worden vervoerd naar een andere lidstaat dan die van de oorspronkelijke leverancier<sup>2594</sup>.

## § 5. UITGESLOTEN HANDELINGEN

#### 5424

##### art. 25ter § 1 lid 1 en 2 WBTW

Intracommunautaire verwervingen worden in de volgende gevallen niet aan de btw onderworpen:

- indien de verkoper een belastingplichtige is die in zijn lidstaat is vrijgesteld als kleine on-

<sup>2592</sup> Zie KB nr. 46.

<sup>2593</sup> Aanschr. nr. 8, 8 oktober 1998.

<sup>2594</sup> Gepubliceerd in Nederland, *FED* 1995, 381; in België: Vr. nr. 600 FOURNAUX 9 oktober 1996, *Vr. & Antw.* Kamer 1996-1997, nr. 58, 7769-7770, *BTW-Revue*, afl. 124, 1021.

- onderneming (vgl. in België met art. 56 § 2 WBTW);
- indien het goederen betreft die door of voor rekening van de verkoper geïnstalleerd of gemonteerd moeten worden en waarvan de plaats van levering wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 15, § 2, lid 2, 2° van het WBTW (zie § 11);
  - indien het goederen betreft waarvoor de verkoper onder de door artikel 15, § 4 van het WBTW beoogde regeling voor verkopen op afstand valt (zie *infra* § 10);
  - indien ze worden verricht door belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen die onder de afwijking, beoogd in artikel 25ter, § 1, lid 2, 2° van het WBTW vallen;
  - indien ze worden verricht onder de regeling van het vereenvoudigd driehoeksverkeer (zie randnr. 5426).

**5425**

Aan de Belgische btw zijn niet onderworpen, de intracommunautaire verwervingen met betrekking tot goederen, andere dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten, op voorwaarde dat ze een bepaalde drempel niet overschrijden binnen een bepaalde periode en door één van de nagenoemde personen worden verricht. De btw wordt dan voldaan door de leverancier in de lidstaat van vertrek van de goederen, tenzij de leverancier of de verwerver opteren voor de onderwerping aan de Belgische btw. De beoogde personen zijn de landbouwers, onderworpen aan de forfaitaire landbouwregeling, de belastingplichtigen vrijgesteld van btw als kleine onderneming, de belastingplichtigen zonder recht op aftrek en de niet-belastingplichtige rechtspersonen.

art. 53bis § 1 lid 2  
art. 25ter § 1 lid 2 b)

De drempel bedraagt 11 200 EUR, exclusief de btw die wordt voldaan in de lidstaat van vertrek van de goederen. Hij mag niet overschreden worden tijdens een periode die het lopende kalenderjaar en het jaar voordien omvat. Een verklaring van overschrijding moet worden ingediend vooraleer de verwerving te verrichten waardoor de drempel zal worden overschreden. Dat is niet nodig als in de loop van het vorige kalenderjaar de in artikel 53ter van het WBTW bedoelde aangifte (zie randnr. 5885,20) werd ingediend voor intracommunautaire verwervingen van goederen en diensten waarvan het totale bedrag de drempel overtrof.

art. 53bis WBTW  
art. 4  
KB nr. 10

De verwerver kan ervoor opteren om de btw te voldoen in België. Deze keuze geldt vanaf de datum van indiening van de keuzeverklaring, tot 31 december van het tweede jaar volgend op deze datum (art. 4 KB nr. 10).

Een forfaitaire landbouwer die voor btw-doeleinden geïdentificeerd is, wordt geacht de keuze te hebben gedaan vanaf het ogenblik dat hij zijn btw-identificatienummer meedeelt aan zijn leverancier met het oog op het verrichten van een intracommunautaire verwerving.

**5426****art. 25ter § 1 lid 2 3° WBTW**

Overeenkomstig artikel 25ter, § 1, lid 2, 3° van het WBTW zijn niet aan de Belgische btw onderworpen, de intracommunautaire verwervingen van goederen verricht door een niet in België gevestigde belastingplichtige met een btw-identificatienummer in een andere lidstaat, indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- De intracommunautaire verwerving moet worden verricht met het oog op een volgende levering in België door de hoger vermelde belastingplichtige.
- De goederen verworven door deze belastingplichtige moeten vanuit een andere lidstaat

dan deze die het btw-identificatienummer heeft toegekend, rechtstreeks verzonden of vervoerd worden naar degene voor wie hij de volgende levering verricht;

- Degene voor wie de volgende levering bestemd is, moet een belastingplichtige zijn of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die over een Belgisch btw-nummer beschikt en gehouden is tot voldoening van de btw uit hoofde van de levering, verricht door de niet in België gevestigde belastingplichtige.

Deze regeling lost de problemen van identificatie in een andere lidstaat op die zich voordoen bij intracommunautaire ABC-transacties waarbij A, B en C in drie verschillende lidstaten gevestigd zijn (driehoeksverkeer) en er ook over een btw-nummer beschikken. Door de vereenvoudiging moet B zich niet laten identificeren in de lidstaat van aankomst van de goederen (lidstaat van C).

De verwerving wordt daar niet belast en de btw op de nationale levering wordt betaald door C<sup>2595</sup>.

Wanneer twee opeenvolgende leveringen van dezelfde goederen, onder bezwarende titel en tussen als zodanig handelende belastingplichtigen, tot één enkele intracommunautaire verzending of één enkel intracommunautair vervoer leiden, kan deze verzending of dit vervoer aan slechts een van de twee leveringen worden toegerekend en is alleen deze ene levering vrijgesteld<sup>2596</sup>.

Deze uitlegging geldt ongeacht welke belastingplichtige – de eerste verkoper, de eerste afnemer of de tweede afnemer – de macht heeft om tijdens deze verzending of dat vervoer over de goederen te beschikken. Om voor de bij artikel 25ter, § 1, lid 2, 3° van het WBTW voorziene vereenvoudigingsregeling in aanmerking te komen, moet het vervoer evenwel verband houden met de relatie A – B.

#### 5427

##### art. 25ter § 1 lid 2 4° WBTW

Overeenkomstig artikel 25ter, § 1, lid 2, 4° van het WBTW zijn (met ingang van 1 januari 1995) niet aan de Belgische btw onderworpen, de intracommunautaire verwervingen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, indien de verkoper een belastingplichtige wederverkoper is die als zodanig optreedt en het verworven goed in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer, aan de btw werd onderworpen overeenkomstig de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge bedoeld in titel B van de richtlijn 94/5/EG of anderzijds, wanneer de verkoper een organisator is van openbare veilingen die als zodanig optreedt en het verworven goed in de lidstaat van vertrek van de verzending of het vervoer aan de btw werd onderworpen overeenkomstig de bijzondere regeling, bedoeld in titel C van dezelfde richtlijn.

## § 6. INTRACOMMUNAUTAIR MAAKLOONWERK

#### 5428

##### art. 18 § 1 al. 2 1° WBTW

Met ingang van 1 januari 1993 werd in België maakloonwerk (art. 18 § 1 al. 2 1° WBTW) als een levering van goederen beschouwd, ook als het intracommunautair werd verricht. Sedert 1 januari 1996 wordt maakloonwerk opnieuw als een dienst beschouwd.

#### 5429

Er is sprake van bilateraal intracommunautair maakloonwerk wanneer materialen worden

<sup>2595</sup> Circ. nr. AOIF 38/2006, 28 augustus 2006.

<sup>2596</sup> HvJ 6 april 2006, zaak C-245/04, EMAG Handel Eder OHG, *F.J.F.*, No. 2007/98.

verzonden door een opdrachtgever die een btw-nummer heeft in de ene lidstaat, naar een maakloonwerker in een andere lidstaat en de bewerkte goederen terugkeren in de lidstaat waar de opdrachtgever voor btw is geïdentificeerd.

Deze bepaling is eveneens toepasselijk wanneer het voorwerp van het werk in België, bestaat in de vernietiging van goederen die vanuit het buitenland worden toegestuurd.

#### **5430**

Er is sprake van niet-bilateraal intracommunautair maakloonwerk wanneer de materialen die naar de maakloonwerker werden verzonden, niet rechtstreeks terugkeren naar de lidstaat van de opdrachtgever van waaruit ze eerder verzonden werden. De vereenvoudigingen inzake niet-bilateraal maakloonwerk die golden tot 31 december 1995 werden hernomen in aanschrijving nr. 7 van 28 september 1998, inmiddels vervangen door circulaire nr. AOIF 40 van 6 november 2007 en uitgebreid tot elk materieel werk of expertise met betrekking tot een lichamenlijk roerend goed.

#### **5431**

Voor toelichting bij de regeling inzake intracommunautair maakloonwerk en de specifieke praktische maatregelen die de lidstaten van de Europese Unie overeengekomen zijn tussen 1 januari 1993 en 31 december 1995: Besliss. nr. E.T. 78314, 19 mei 1993, *BTW-Revue* 1993, afl. 105, 778-780, nr. 966; Vr. nr. 526 DE CLIPPELE 22 april 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 5935, *BTW-Revue* 1993, afl. 106, 1072 en 1095 tot 1102; Vr. nr. 620 DUQUESNE 29 juni 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 6835, *BTW-Revue* 1994, afl. 107, 149; Vr. nr. 727 DE CLIPPELE 29 september 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, 8100, *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 362 en Aanschr. nr. 13, 18 mei 1994; G. DE WIT, 'Het BTW-regime inzake maakloonwerk en werkzaamheden i.v.m. roerende goederen', *A.F.T.* 1996, 403; 'Consolidated document on transactions, other than bilateral transactions, involving work on movable tangible property', *International VAT Monitor* 2002, annex bij vol. 13, nr. 3, 9-21.

## **§ 7. VRIJGESTELDE INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVINGEN**

#### **5432**

Een intracommunautaire verwerving van goederen die een vrijstelling genieten indien ze worden ingevoerd of in het binnenland worden geleverd, is vrijgesteld van btw. De artikelen 39, 40, 41, 42 en 44 van het WBTW werden in die zin aangepast.

#### **5433**

##### **art. 40bis WBTW**

Een intracommunautaire verwerving van goederen waarvoor de afnemer recht zou hebben op volledige teruggaaf van de btw, is eveneens vrijgesteld (art. 40bis WBTW).

## **§ 8. GELIJKSTELLING MET INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVINGEN**

#### **5434**

##### **art. 12bis lid 1 WBTW**

Het internationaal goederenverkeer in de schoot van een onderneming met vestigingen in verschillende lidstaten moet fiscaal kunnen worden opgevolgd, teneinde altijd de plaats te kennen waar de goederen zich bevinden. Daarom stelt artikel 12bis, lid 1 van het WBTW de 'overbrenging' door een belastingplichtige van een goed van zijn bedrijf naar een andere lidstaat, gelijk met een levering van goederen onder bezwarende titel.

Er is sprake van een overbrenging wanneer een lichamenlijk goed door of voor rekening van een belastingplichtige voor bedrijfsdoeleinden wordt verzonden of vervoerd buiten België

maar binnen de Europese Unie. De met een levering onder bezwarende titel gelijkgestelde overbrenging is dus in feite een intracommunautaire handeling die aanleiding geeft tot vrijstelling van btw in België en tot heffing van de btw in de lidstaat van aankomst<sup>2597</sup>. Goederen die naar België overgebracht worden, moeten het voorwerp uitmaken van een intracommunautaire verwerving in België.

Betreffende de terbeschikkingstelling door een in een andere lidstaat gevestigde onderneming ten behoeve van één van haar werknemers, van een voertuig dat niet bestemd is om uitsluitend voor beroepsdoeleinden te worden gebruikt, verwijzen we naar volgende circulaire<sup>2598</sup>.

**5435**

Onder meer de consignatiezending (zie randnr. 5311) door een Belgische consignant naar een consignataris of een verkoopcommissionair-consignataris, gevestigd in een andere lidstaat, wordt in principe als een 'overbrenging' aangemerkt. Doordat de consignant een intracommunautaire verwerving verricht in de lidstaat van aankomst, moet hij in principe in die lidstaat over een btw-nummer beschikken. Er moet rekening worden gehouden met de mogelijkheid dat het btw-stelsel waaraan de lidstaat van aankomst de consignatiezending onderwerpt, niet met het Belgische stelsel overeenstemt.

**5436**

Wanneer een in België gevestigde leverancier, in het kader van een contract van opslag, goederen verzendt naar een in een andere lidstaat gevestigde klant die deze goederen gebruikt naarmate hij ze voor zijn productie nodig heeft (overbrenging van voorraden), geldt dezelfde regeling als vermeld in voorgaande paragraaf.

**5437**

De verzending van goederen in het kader van een verkoop op proef of een zending op zicht, wordt bij wijze van vereenvoudiging in België als een niet-overbrenging aangemerkt, op voorwaarde dat de lidstaat van aankomst de bestemming van de goederen niet gelijkstelt met een intracommunautaire verwerving en dat de bestemming gekend is vanaf het tijdstip van de verzending<sup>2599</sup>. Op het tijdstip van de eigendomsoverdracht wordt de Belgische verzender geacht een levering te verrichten die van de btw is vrijgesteld of aan de btw is onderworpen naargelang de koper zijn intracommunautaire verwerving al of niet aan de btw moet onderwerpen<sup>2600</sup>.

**5438**

Als overbrenging wordt niet aangemerkt, de verplaatsing van een goed vanuit België naar een andere lidstaat met het oog op de uitvoering van de volgende verrichtingen:

- de levering van het goed binnen de lidstaat waar de installatie of de montage ervan plaatsvindt (zie *infra* § 11) of binnen de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van goederen verkocht op afstand (zie *infra* § 12);
- de levering van dat goed aan boord van een vervoermiddel voor passagiersvervoer binnen de Europese Unie;
- de levering van dat goed met vrijstelling wegens uitvoer, om een intracommunautaire levering te verrichten of om te worden geleverd voor vrijgestelde schepen en vliegtuigen;

---

2597 Art. 39bis 4° WBTW.

2598 Circ. nr. AOIF 43, 21 december 2006; Besliss. nr. E.T. 114.644, 9 juni 2008.

2599 Aanschr. nr. 18, 15 september 1994, nr. 21.

2600 *Ibid.* nrs. 25 tot 29.



- de verzending van een goed buiten de EU via een andere lidstaat<sup>2601</sup>;
- de verrichting van een dienst voor de belastingplichtige in verband met werkzaamheden betreffende dat goed, daadwerkelijk uitgevoerd in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van het goed, voor zover de goederen na bewerking opnieuw worden verzonden naar deze belastingplichtigen in België van waar zij oorspronkelijk waren verzonden of vervoerd<sup>2602</sup>;
- het tijdelijk gebruik van dat goed in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van het goed ten behoeve van een dienstverrichting door de in België gevestigde belastingplichtige;  
Men dient oplettend te zijn op het feit dat bepaalde lidstaten in dit geval een btw-identificatie eisen als de niet-overbrenging 24 maanden overschrijdt.
- het tijdelijk gebruik voor ten hoogste 24 maanden in een lidstaat waar de invoer van hetzelfde goed in aanmerking zou komen voor de regeling tijdelijke invoer met volledige vrijstelling van invoerrechten.  
Deze regeling vindt bijvoorbeeld toepassing voor het gebruik van voertuigen, ter beschikking gesteld door werkgevers, gevestigd in een andere lidstaat<sup>2603</sup>.  
Teneinde de formaliteiten met betrekking tot de niet-overbrenging tot een minimum te herleiden, aanvaardt de administratie dat bepaalde goederen niet opgenomen dienen te worden in het register der niet-overbrengingen<sup>2604</sup>.

**5439**

Wanneer een van de voorwaarden voor de toepassing van het vorige lid niet meer vervuld is, wordt het goed als overgebracht aangemerkt op het tijdstip waarop de voorwaarde niet meer vervuld wordt.

**5440****art. 25quater § 1 WBTW**

Als tegenhanger van artikel 12bis van het WBTW (gelijkstelling met intracommunautaire leveringen) bepaalt artikel 25quater, § 1 van het WBTW dat een intracommunautaire verwerking wordt verricht door een belastingplichtige die een goed, dat door hem of voor zijn rekening wordt verzonden of vervoerd uit een andere lidstaat, bestemt voor de doeleinden van zijn economische activiteit. Het goed moet evenwel door de belastingplichtige vervaardigd, aangekocht, intracommunautair verworven of ingevoerd zijn in die andere lidstaat.

Het vorenstaande geldt onder meer ten aanzien van een consignatiezending naar een in België gevestigde consignataris of verkoopcommissionair-consignataris, of ten aanzien van een zending naar een in België gevestigde klant die een productievoorraad aanlegt. In principe is de in een andere lidstaat gevestigde consignant of verzender verplicht zich in België te laten registreren, tenzij hij over een vaste inrichting beschikt. De registratie kan geschieden middels een aansprakelijk vertegenwoordiger of via een directe registratie. Voor meer details zie hoofdstuk X, 'Niet in België gevestigde belastingplichtige'.

Een vereenvoudigingsstelsel werd ook ingevoerd ten aanzien van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden verzonden in het kader van een in nrs. 5312 en 5313, bedoelde verkoop op proef of zending op zicht<sup>2605</sup>.

<sup>2601</sup> *BTW-Revue* 1995, afl. 113, 481, nr. 1009.

<sup>2602</sup> Besliss. nr. E.T. 94.286, 4 mei 2000, *BTW-Revue*, afl. 145, 145.

<sup>2603</sup> Circ. nr. AOIF 43/2006 (E.T. 112.208), 21 december 2006.

<sup>2604</sup> Besliss. nr. E.T. 103.629, 4 november 2002.

<sup>2605</sup> Aanschr. nr. 18, 15 september 1994.

**§ 9. PLAATS WAAR EEN INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING WORDT VERRICHT****5442****art. 25 quinquies § 2 WBTW****5443****art. 25 quinquies § 3 lid 1 WBTW**

Als regel geldt de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer (art. 25quinquies § 2 WBTW).

Als een soort van veiligheidsbepaling stelt het wetboek dat de intracommunautaire verwerving van een goed belast wordt in de lidstaat die het btw-nummer heeft toegekend waaronder de afnemer de verwerving verricht. Wanneer de afnemer achteraf bewijst dat de goederen in een andere lidstaat zijn toegekomen en dat de verwerving ervan de btw heeft ondergaan, moet deze lidstaat de teruggaaf ervan toestaan of aan de btw-heffing verzaken (art. 25quinquies § 3 lid 1 WBTW).

In het niet-vereenvoudigd driehoeksverkeer (intracommunautaire ABC-transacties) heeft een Belgische belastingplichtige B verplichtingen in de lidstaat van C waar hij een intracommunautaire verwerving moet verrichten, gevolgd door een nationale levering aan C. Hij zou zich in die lidstaat moeten laten identificeren of er een aansprakelijk vertegenwoordiger moeten laten erkennen die instaat voor de betaling van de btw in verband met de twee voornoemde handelingen. Door de opgave van zijn Belgisch btw-nummer treedt de veiligheidsbepaling in werking waardoor België de intracommunautaire verwerving zou mogen belasten, ofschoon ze in de lidstaat van C heeft plaatsgevonden.

Bij wijze van vereenvoudiging bepaalt artikel 25quinquies, § 3, lid 3 van het WBTW dat de Belgische btw geacht wordt geheven te zijn wanneer:

- de intracommunautaire verwerving verricht is in een andere lidstaat door een belastingplichtige met een Belgisch btw-nummer;
- de intracommunautaire verwerving wordt verricht met het oog op een volgende levering in de andere lidstaat door deze belastingplichtige;
- de aldus door deze belastingplichtige verworven goederen rechtstreeks vanuit een andere lidstaat dan België verzonden of vervoerd worden naar degene voor wie hij de volgende levering verricht;
- degene voor wie de volgende levering bestemd is, een andere belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon is, met een btw-nummer in de lidstaat van aankomst;
- degene voor wie de volgende levering bestemd is, door de belastingplichtige met een Belgisch btw-nummer aangewezen is om de btw te voldoen uit hoofde van de levering;
- de belastingplichtige met een Belgisch btw-nummer de verplichting naleeft tot aangifte van de door hem verrichte levering.

Voor de voorwaarden waaronder de vereenvoudigingsmaatregelen kunnen worden toegepast, zie voetnoot<sup>2606</sup>.

**5444****art. 25quinquies § 4 WBTW**

Om de invoer door niet-belastingplichtige rechtspersonen uit een derde land via een andere lidstaat, op gelijke voet te plaatsen met verwervingen die zij vanuit die andere lidstaat zouden doen, worden de ingevoerde goederen geacht te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer. De plaats van verwerving wordt dan vastgesteld volgens de regels van de randnrs. 5438 en 5439 (art. 25quinquies § 4).

**5445****art. 25quinquies § 5 WBTW**

Artikel 25quinquies, § 5 van het WBTW stelt een weerlegbaar vermoeden in van intracommunautaire verwerving van goederen in België, wanneer de afnemer zijn verwerving verricht

<sup>2606</sup> Vr. nr. 447 DE CLIPPELE 2 maart 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, nr. 55, 19 april 1993, 4902-4903, *BTW-Revue* 1993, afl. 105, 806; Circ. nr. AOIF 38, 28 augustus 2006.

onder een Belgisch btw-nummer of wanneer hij op het tijdstip van de verwerving in België gevestigd is.

## § 10. BIJZONDERE REGELING VOOR VERKOPEN OP AFSTAND

Bibliografie – BUBLOT, J., 'Le nouveau régime TVA des ventes à distance: approche critique', *R.G.F.* 1994, afl. 5, 165.

### 5446

In principe kunnen particulieren hun aankopen verrichten in de gehele Europese Unie met definitieve voldoening van de btw in het land van oorsprong. Zij mogen de aangekochte goederen zelf overbrengen zonder enige formaliteit. Er bestaan slechts uitzonderingen voor de verwerving van nieuwe vervoermiddelen (zie *supra* § 4) en voor de verwerving van goederen die door of voor rekening van de verkoper geïnstalleerd of gemonteerd moeten worden (zie § 11).

Gelet op de tariefverschillen tussen de lidstaten werd de heffing in het oorsprongsland bijgestuurd door de bijzondere regeling voor verkopen op afstand van goederen die vanuit een andere lidstaat naar België worden geleverd of vanuit België naar een andere lidstaat<sup>2607</sup>.

Er kan slechts sprake zijn van verkopen op afstand indien een intracommunautair vervoer plaatsvindt, verricht door de verkoper die op één of andere wijze, rechtstreeks of onrechtstreeks, op zich genomen heeft de bestelde goederen bij de verkrijger in België te brengen. Indien de afnemer zelf voor het vervoer zorgt of een derde daarmee belast, moeten de gewone regels worden toegepast, d.w.z. dat tenzij de verkrijger een particulier is, de algemene regeling voor intracommunautaire verwervingen geldt.

In afwijking van de plaatsbepalingsregels van artikel 15, § 2, lid 2, 1° en § 3 van het WBTW (zie nr. 5332) en van de uitsluiting van de leveringen van goederen, onderworpen aan de bijzondere regeling van belastingheffing bedoeld in titel B of titel C van richtlijn 94/5/EG, wordt in artikel 15, § 4 van het WBTW bepaald dat goederen geacht worden in België geleverd te zijn, wanneer ze door of voor rekening van de leverancier naar België worden verzonden of vervoerd vanuit een andere lidstaat en de levering wordt verricht ten behoeve van een niet-belastingplichtige of van een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon die er niet toe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen (drempel van 11 200 EUR niet overschreden – zie § 5). Zodoende verricht een in een andere lidstaat dan België gevestigde verkoper een belastbare levering in België. Hij is er in principe de btw verschuldigd op al zijn leveringen die onder de bijzondere regeling vallen. In voorkomend geval moet de verkoper een aansprakelijke vertegenwoordiger in België laten erkennen of zich direct laten registreren in België (zie: hoofdstuk X, 'Niet in België gevestigde belastingplichtige').

De afwijkende regel inzake de levering in België wordt slechts toegepast indien in het lopend jaar of in het voorgaand jaar goederen, andere dan accijnsproducten, in België geleverd werden voor een bedrag dat 35 000 EUR excl. btw overtreft. Voor zover betreffende drempel niet overschreden wordt, voldoet de verkoper de btw in het oorsprongsland. In de lidstaat waarvan hij deel uitmaakt, kan hij er echter voor kiezen dat de plaats van de levering België is.

In artikel 15 van het WBTW worden de regels aangegeven die dienen te worden gevolgd in de omgekeerde situatie van verkopen op afstand van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden verzonden of vervoerd vanuit België naar een andere lidstaat. In afwijking van § 2, lid 2, 1° en van § 3 én met uitzondering van de leveringen van goederen onder de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge ingesteld, door artikel 58, § 4 van het WBTW, is de plaats van de levering in dat geval de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de aankomst van de verzending of het vervoer. Er is evenwel vereist dat voldaan wordt aan voorwaarden die de afspiegeling zijn van deze, opgelegd in artikel 15, § 4 van het WBTW, voor verkopen op afstand vanuit een andere lidstaat naar België.

De Belgische leverancier kan steeds opteren voor de btw-heffing in de lidstaat van bestemming, ook als hij de drempel zoals voorzien door de andere lidstaten niet bereikt. De modaliteiten voor het uitoefenen van de optie zijn bepaald in artikel 7 van het KB nr. 10. De optie gaat in op de datum van de aangifte ter post van de brief waarin de

<sup>2607</sup> De toepassingsvoorwaarden van de bijzondere regeling zijn uiteengezet in de Aanschr. nr. 7, 27 april 1995; zie *Fiskoloog* 1995, afl. 529, 3 tot 5.

keuze ter kennis wordt gebracht en geldt tot 31 december van het tweede jaar dat op deze datum volgt.

art. 15 § 6 WBTW

In artikel 15, § 6 van het WBTW is bepaald dat goederen die door de leverancier worden ingevoerd in een andere lidstaat dan deze van aankomst van de verzending of het vervoer naar de afnemer, geacht worden te zijn verzonden of vervoerd vanuit de lidstaat van invoer. Dit vermoeden geldt zowel voor § 4 als voor § 5 van artikel 15 van het WBTW.

## § 11. LEVERINGEN VAN GOEDEREN MET INSTALLATIE OF MONTAGE

5447

art. 15 § 2<sup>o</sup> WBTW

Overeenkomstig artikel 15, § 2, 2<sup>o</sup> van het WBTW wordt een goed in België geleverd wanneer het door of voor rekening van de leverancier in België wordt geïnstalleerd of gemonteerd (zie randnr. 5331). Zo'n levering valt in geen geval onder de algemene regeling van de intracommunautaire verwervingen, noch onder de bijzondere regelingen die van de algemene regeling afwijken. De levering met installatie of montage door de verkoper is dus altijd onderworpen aan de btw van de lidstaat waar de installatie of de montage plaatsvindt.

Een levering met installatie veronderstelt een bijkomend materieel werk in die zin dat die levering slechts als volmaakt kan worden beschouwd wanneer dat werk met het oog op de plaatsing noodzakelijk is om het goed bruikbaar te maken. Opdat de handeling voor het geheel als een levering van een goed zou worden aangemerkt, dient het geleverde roerend goed, éénmaal de installatie of montage beëindigd is, zijn eigen individualiteit te behouden<sup>2608</sup>. Het onderscheid tussen levering met montage en werk in onroerende staat is bijzonder complex en kan belangrijke gevolgen hebben met betrekking tot de verplichting tot registratie als aannemer, en de niet-overbrengingsproblematiek.

## § 12. TIJDSTIP WAAROP EEN INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING WORDT VERRICHT – OPEISBAARHEID VAN DE BTW

5448

art. 25septies § 1 WBTW

In tegenstelling tot nationale leveringen, vallen bij intracommunautaire verwervingen het tijdstip van het belastbaar feit en het tijdstip van opeisbaarheid van de btw niet noodzakelijk samen (art. 25septies § 1 WBTW). Het belastbaar feit vindt plaats op het tijdstip waarop de levering van een gelijkaardig goed in België plaatsvindt (zie *supra* § 6).

art. 25septies § 2 WBTW

De btw wordt echter pas opeisbaar (art. 25septies § 2 WBTW):

- op de factuurdatum, wanneer de factuur wordt uitgereikt tussen het tijdstip van het belastbaar feit en de vijftiende dag van de maand die erop volgt;
- in alle andere gevallen, op de vijftiende dag van de maand die volgt op het tijdstip van het belastbaar feit.

De btw op een abonnement vanuit een andere lidstaat wordt opeisbaar bij de uitreiking van de factuur<sup>2609</sup>.

De betaling van een voorschot geeft geen aanleiding tot opeisbaarheid van de btw. Daardoor wordt belet dat op een intracommunautaire handeling zou moeten vooruitgelopen wor-

<sup>2608</sup> Vr. nr. 251 FOURNAUX 23 januari 1996, *Vr. & Antw.* Kamer 1995-1996, nr. 28, 3353.

<sup>2609</sup> Vr. nr. 705 DE CLIPPELE 22 september 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, nr. 85, 8095.

den, door de btw te voldoen in een lidstaat waarvan slechts verondersteld kan worden dat de intracommunautaire verwerving er zal plaatsvinden.

Indien de belastingplichtige (nog) niet over een factuur beschikt, moet de btw voldaan worden volgens het bedrag dat voorkomt op andere documenten (bv. bestelbon). Naderhand zal een regularisatie moeten gebeuren wanneer dat bedrag niet met het factuurbedrag overeenstemt.

### **§ 13. INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVING VAN DIENSTEN**

#### **5449**

##### **art. 21 § 3 7° WBTW**

In principe werd de regeling inzake diensten tussen de lidstaten onderling niet gewijzigd bij de invoering van de overgangsregeling in 1993.

Voor sommige diensten, verstrekt door niet in België gevestigde dienstverrichters, kan de opdrachtgever schuldenaar zijn van de Belgische btw, wanneer de dienst die hij ontvangt geacht wordt in België te zijn verricht op grond van de regels opgelegd door artikel 21, § 3, 7° van het WBTW (zie randnr. 5393).

Sedert 1 januari 1993 kan de opdrachtgever ook schuldenaar zijn van de Belgische btw voor andere diensten die geacht worden in België plaats te vinden, voor zover ze ontvangen worden van niet in België gevestigde dienstverrichters aan wie het Belgisch btw-nummer van de ontvanger van de dienst wordt opgegeven. Het gaat om de diensten, bedoeld in artikel 21, § 3, 3°bis (intracommunautair goederenvervoer), 3°ter (tussenkost bij intracommunautair goederenvervoer), 4°bis (activiteit die samenhangt met intracommunautair goederenvervoer), 4°ter en 8° van het WBTW (andere tussenpersonen dan commissionairs).



## Deel IV

# Maatstaf van heffing

- Bibliografie – DELANGRE, J., "De maatstaf van heffing voor de BTW op de verkoop van nieuwe gebouwen", *A.F.T.* 1985, 58.
- NORRE, P., "De maatstaf van heffing inzake BTW", MAES, L., DE CNIJF, H. en CARLIER, P. (eds.), *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1997-1998*, Diegem, Ced.Samsom, 1997, 375-423.
- NOTREDAME, B., "BTW en overheidssubsidies", *A.F.T.* 1995, 7 -15 en *A.F.T.* 2003, 407-419.

### Hoofdstuk I

## Levering van goederen en dienstverrichtingen in België

**5450**

De maatstaf van heffing bestaat uit alles wat wordt ontvangen dat in rechtstreeks verband staat met de verrichte levering of dienst en waarvan de tegenwaarde in geld kan worden uitgedrukt. De tegenprestatie is de subjectieve waarde, d.w.z. de in elk concreet geval werkelijk ontvangen waarde en niet een volgens objectieve maatstaven vastgestelde waarde<sup>2610</sup>.

Een machtiging, verleend door de Europese Raad om een minimummaatstaf van heffing te voorzien t.a.v. prestaties tussen nauw met elkaar verbonden partijen, mag alleen toegepast worden indien dit strikt noodzakelijk is om belastingfraude of -ontwijking te voorkomen. Wanneer uit objectieve gegevens blijkt dat de tussen de verbonden partijen overeengekomen vergoeding marktconform is, kan de afwijkende regeling inzake de oplegging van een minimummaatstaf van heffing geen toepassing vinden<sup>2611</sup>.

### § 1. DE TEGENPRESTATIE WORDT UITSLUITEND IN GELD VERGOED

#### 1. De prijs en haar bestanddelen – Kosten toe te voegen aan de prijs – Bijhorigheden

**5451**

**art. 26 lid 1 WBTW**

Voor leveringen van goederen en diensten wordt de btw berekend over alles wat de leverancier van het goed of de dienstverrichter als tegenprestatie verkrijgt of moet verkrijgen van degene aan wie het goed wordt geleverd of de dienst wordt verstrekt of van een derde, met inbegrip van de subsidies die rechtstreeks met de prijs van die handelingen verband houden (art. 26 lid 1 WBTW).

Voor de levering wordt de btw berekend over een maatstaf die in principe gevormd wordt door de prijs die tussen de partijen is vastgesteld op het tijdstip dat de btw opeisbaar wordt. Wanneer er periodieke betalingen van de prijs worden overeengekomen, bv. bij vestiging van een recht van opstal op een grond waarop een nieuw gebouw is opgericht, moet een contante waarde worden vastgesteld<sup>2612</sup>.

Het voorschot dat een klant aan een hotelexploitant heeft betaald, in het geval dat de klant gebruik maakt van zijn recht van annulering en de hotelexploitant het bedrag behoudt, dient te worden beschouwd als een forfaitaire schadeloosstelling, zodat dit bedrag niet aan de btw is onderworpen<sup>2613</sup>.

<sup>2610</sup> HvJ 23 november 1988, zaak 230/87, *Naturally Yours Cosmetics Ltd.*, *Jur. HvJ* 1988, I-6365, *F.J.F.*, No. 90/142 en *BTW-Revue* 1995, afl. 116, 967; HvJ 24 oktober 1996, zaak C-288/94, *Argos*, *Jur. HvJ* 1996, I-5311; zie ook HvJ 15 juli 2004, zaak C-495/01, C-463/02, C-381/01 en C-144/02, *Commissie/Finland, Zweden, Italië en Duitsland*, *NJB* 2004, afl. 33, 1754.

<sup>2611</sup> HvJ 29 mei 1997, zaak C-63/96, *Werner Skripalle*, *BTW-Revue* 1997, afl. 131, 1181.

<sup>2612</sup> Vr. nr. 710 DE CLIPPELE 22 september 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1994-1995, nr. 129, 13467 en *BTW-Revue* 1994, afl. 11, 1207.

<sup>2613</sup> HvJ 18 juli 2007, zaak C-277105, *Société Thermale d'Eugénie-Les-Bains*, *F.J.F.*, No. 2008/152.

Hotel-, restaurant- en rondreiskosten, gemaakt door een in België gevestigd zelfstandig consultant en doorgefactuureerd aan zijn Belgische klant, moeten, evenals de eigenlijke vergoeding, in België worden onderworpen aan de btw, gezien de door de consultant verstrekte diensten hier plaatsvinden<sup>2614</sup>.

Bij kansspelautomaten is de maatstaf van heffing van btw niet de volledige inzet van de spelers, maar alleen dat deel van de inzetten dat aan de eigenaar van de automaten toekomt en dus niet opnieuw aan de spelers als prijs wordt uitgekeerd<sup>2615</sup>.

Het volle bedrag van de door een organisator van een spel ontvangen deelnamekosten vormt de maatstaf van heffing voor dit spel, indien de organisator vrij over genoemd bedrag kan beschikken. Voor de berekening van de btw moeten de deelnamekosten dus niet worden verminderd met de waarde van de aan de winnaars van het spel toegekende prijzen<sup>2616</sup>.

#### 5452

Een prijs kan in een enkele geldsom zijn uitgedrukt of in verschillende geldsommen die afzonderlijk in rekening worden gebracht.

In laatstbedoeld geval moeten de geldsommen aan de btw worden onderworpen, wanneer ze een bestanddeel (element) van de prijs vormen. Wanneer ze een schadevergoeding uitmaken zijn ze niet belastbaar<sup>2617</sup>. Bepaalde sommen voor bijkomstige leveringen of diensten (bijhorigheden) worden belast alsof ze bestanddelen van de prijs zouden zijn.

#### 5453

De zogenaamde lasten, inzonderheid de sommen die de afnemer aan een derde moet betalen ter ontlasting van zijn leverancier, moeten voor de heffing van de btw bij de prijs worden gevoegd.

#### Toepassingsgevallen

1. Maken deel uit van de maatstaf van heffing als bestanddeel van de prijs:
  - het verplichte drinkgeld<sup>2618</sup>;
  - de gemeentebelasting die de exploitant van een schouwburg in de prijs van het toegangskaartje opneemt, is een van de bestanddelen van de prijs en behoort dus tot de maatstaf van heffing van de btw<sup>2619</sup>;
  - de door de Staat aan een aannemer boven de aannemingsprijs betaalde sommen, welke deze ingevolge een CAO als bijkomende vergoeding aan zijn arbeiders moest uitkeren<sup>2620</sup>;
  - de forfaitair belaste telefoongesprekken<sup>2621</sup>;
2. Maken deel uit van de maatstaf van heffing als bijhorigheid van de prijs:
  - de kosten van aansluiting, goedkeuring, controle of verplaatsing van een installatie, van gebruik, onderhoud, herstelling of vervanging van meters, in rekening gebracht door bedrijven voor water, gas en elektriciteit<sup>2622</sup>;
  - wanneer in het kader van een verkooptransactie de prijs van de goederen door de koper wordt betaald door middel van een kredietkaart en door de organisatie, die de kaart heeft uitgereikt aan de leverancier, wordt overgemaakt na inhouding van een percentage aan commissie, als beloning voor een dienst van die organisatie aan de leverancier van het goed, moet die inhouding worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de belasting die de belastingplichtige

<sup>2614</sup> Vr. nr. 1286 WATHELET 10 mei 2006, *Vr. & Antw. Kamer* 2005-2006, nr. 123, 24117-24118.

<sup>2615</sup> HvJ 5 mei 1994, zaak C-38/93, Glawe, *F.J.F.*, No. 94/182.

<sup>2616</sup> HvJ 17 september 2002, zaak C-498/99, Town & County Factors, *F.J.F.*, No. 2003/33.

<sup>2617</sup> Zie voor praktische casus, Vr. nr. 402 VAN CAMPENHOUT 27 mei 2005, *Vr. & Antw. Kamer* 2003-2004, 12 april 2004, nr. 40, 6129.

<sup>2618</sup> Besliss. nr. T. 3002, 10 maart 1971, *BTW-Revue* 1971, afl. 2, 245, nr. 59; HvJ 29 maart 2001, zaak C-404/99, Comm. t. Franse Republiek, *Jur. HvJ* 2001, I- 02667; Rb. Charleroi 10 oktober 1986, *F.J.F.*, No. 87/60, 107; Gent 25 april 1986, *F.J.F.*, No. 87/139, 254; H. VANDEBERGH, *BTW-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 49-50.

<sup>2619</sup> Besliss. nr. T. 1913, 1 december 1970, *BTW-Revue* 1972, afl. 5, 75.

<sup>2620</sup> *BTW-Revue* 1974, afl. 15, 196.

<sup>2621</sup> Vr. nr. 412 YLIEFF 9 september 1983, *Vr. & Antw. Kamer* 1982-1983, nr. 50, 4001, *BTW-Revue* 1984, afl. 61, 148 en Vr. nr. 254 BAUDSON 22 maart 1985, *Vr. & Antw. Kamer* 1984-1985, 2361, *BTW-Revue* 1985, afl. 68, 313.

<sup>2622</sup> Aanschr. nr. 65, 27 april 1971.



- leverancier moet afdragen<sup>2623</sup>;
- wanneer een handelaar een gratis krediet aanbiedt, verleend door een van de verkoper onafhankelijke financieringsmaatschappij die op de verkoopprijs een commissie inhoudt, is de maatstaf van heffing het totale door de koper verschuldigde bedrag, inclusief de ingehouden commissie<sup>2624</sup>;
3. Maken geen deel uit van de maatstaf van heffing:
- de sommen die een vervoerder aan zijn klanten als staan- of liggeld in rekening brengt, kunnen eerder als een schadeloosstelling dan als bestanddelen van de vervoerprijs worden aange-merkt<sup>2625</sup>;
  - de som die de eigenaar van een gebouw aan de afgaande huurder in rekening brengt, voor de door deze laatste aan het gehuurde goed verrichte schade: deze som maakt een schadevergoeding uit<sup>2626</sup>;
  - de buitenwettelijke kosten bij openbare verkoop op verzoek van de curator van een faillissement<sup>2627</sup>;
  - bij beslissing nr. E.T. 102.061 van 7 juli 2003 worden volgrechten voortaan uitgesloten van de maatstaf van heffing<sup>2628</sup>.

**5454****art. 26 lid 2 WBTW**

Artikel 26, lid 2 van het WBTW bepaalt uitdrukkelijk dat tot de maatstaf van heffing behoren, de sommen die de leverancier of de dienstverrichter aan degene aan wie het goed wordt geleverd of de dienst wordt verstrekt, in rekening brengt als kosten van commissie, verzekering en vervoer, ongeacht of zulks al dan niet bij een afzonderlijk debetdocument wordt gedaan of ingevolge een afzonderlijke overeenkomst.

**5455****art. 26 lid 3 WBTW**

Belastingen, rechten en heffingen moeten eveneens in de maatstaf van heffing worden opgenomen (art. 26 lid 3 WBTW).

- Logeerbelasting: Vr. nr. 923 DUQUESNE 21 februari 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, nr. 100, 10109 en *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 703.
- De recyclagebijdrage maakt deel uit van de maatstaf van heffing, zodat zij aan hetzelfde tarief is onderworpen als het tarief van de levering van het toestel<sup>2629</sup>.
- De Elia-bijdrage die door de beheerders van netwerken ten laste van het cliënteel wordt gelegd, is geen uitgave en is begrepen in de maatstaf van heffing<sup>2630</sup>.
- In het kader van een koopovereenkomst waarin is bepaald dat de dealer het voertuig overeenkomstig het door de koper beoogde gebruik ervan levert met een registratie en voor een prijs die de door hem vóór de levering betaalde belasting op de registratie van nieuwe motorvoertuigen omvat, valt deze belasting, waarvan het belastbare feit niet die levering maar de eerste registratie van het voertuig op het nationale grondgebied is, niet onder het begrip belastingen, rechten en heffingen. Deze belasting komt overeen met een door de belastingplichtige van de koper van het voertuig als terugbetaling van in naam en voor rekening van laatstgenoemde gemaakte kosten ontvangen bedrag<sup>2631</sup>.

2623

HvJ 25 mei 1993, zaak C-18/92, Bally, *Jur. HvJ* 1993, I-2871, *F.J.F.*, No. 93/383 en *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 456.

2624

HvJ 15 mei 2001, zaak C-34/99, Primback Ltd., *Fiscalog* 2001, afl. 803, 3 en *International VAT monitor*, annex vol. 12/nr. 5, 31.

2625

Besliss. nr. T. 2.110, 4 mei 1971, *BTW-Revue* 1972, afl. 5, 75.

2626

Besliss. nr. E.T. 11.806, 3 juli 1972, *BTW-Revue* 1974, afl. 15, 197.

2627

Besliss. nr. E.T. 28.397, 8 maart 1978, *BTW-Revue* 1978, afl. 35, 428.

2628

Besliss. nr. E.T. 102.061, 7 juli 2003; Antwerpen 18 januari 1994, *F.J.F.*, No. 94/201.

2629

Vr. nr. 745 PIETERS 5 juli 2001, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 92, 24 september 2001, 10544.

2630

Vr. nr. 3177 GOYVAERTS 22 juni 2004, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 303, 2-3; Vr. nrs. 718 tot 720 GOYVAERTS 7 april 2005, *Vr. & Antw. Kamer* 2004-2005, nr. 082, 13988-13989 en Vr. nr. 2868 VANDEURZEN 12 mei 2004, *Beknopt verslag*, kamercommissie Financiën, Com 256, 25-26.

2631

HvJ 1 juni 2006, zaak C-98/05, De Danske Bilimportører, *T.F.R.* 2006, afl. 307, 729.

## 2. Bedragen die niet tot de maatstaf van heffing behoren

5456

art. 28 1° WBTW

De sommen die als disconto van de prijs mogen worden afgetrokken, worden niet belast (art. 28 1° WBTW).

5457

art. 28 2° WBTW

De prijsverminderingen die door de leverancier of de dienstverrichter aan de afnemer toegekend worden en die door laatstgenoemde zijn verkregen op het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, worden evenmin belast (art. 28 2° WBTW).

Onder 'prijskortingen en -rabatten die aan de koper worden toegekend en die zijn verkregen op het tijdstip waarop de handeling wordt verricht', is mede te verstaan het verschil tussen de normale winkelprijs van de geleverde artikelen en de door de winkelier voor die artikelen daadwerkelijk ontvangen geldsom, wanneer de winkelier van de klant een waardebon accepteert die hij de klant heeft geschonken bij een eerdere aankoop tegen de normale winkelprijs<sup>2632</sup>.

Indien het gecumuleerd totaal van de kortingbonnen toelaat dat de klant het goed verkrijgt zonder een opleg in geld, is geen enkele belasting verschuldigd en dient geen enkele onttrekking te gebeuren in hoofde van de kleinhandelaar-belastingplichtige<sup>2633</sup>.

5458

Het feit dat een prijsvermindering (afslag, premie, ristorno, korting, enz.) pas na verloop van een bepaalde tijd wordt uitbetaald, belet volgens de huidige Belgische wetgeving niet dat zij onmiddellijk kan worden verwijderd uit de maatstaf van heffing, op voorwaarde dat de klant op het tijdstip van de belastbare handeling een verworven recht op de prijsvermindering heeft.

art. 77 § 1 2° WBTW

Het Hof van Justitie heeft terzake evenwel beslist dat de korting 'effectief' moet zijn verkregen op het ogenblik van de transactie. Dit impliceert dat de korting 'onmiddellijk' moet afgetrokken worden van het te betalen bedrag, opdat de prijsvermindering niet tot de maatstaf van heffing behoort<sup>2634</sup>. Voor de prijsvermindering die pas definitief wordt verworven nadat de btw verschuldigd is geworden, is er aanleiding tot teruggaaf van de btw in de mate van de latere toekenning (art. 77 § 1 2° WBTW).

Toepassingsgevallen:

- De vergoeding die een caféhouder ontvangt van een brouwerij omdat hij zich bevoorradde bij zijn leverancier die klant is van de brouwerij, is geen prijsvermindering omdat ze niet door de leverancier zelf aan de caféhouder wordt toegekend<sup>2635</sup>.
- De premie die op grond van een contract, onderscheiden van dat van de verkoop, door een fabrikant wordt toegekend aan zijn klanten om zijn producten, of de reclame die ervoor gemaakt wordt, goed zichtbaar in hun uitstalraam of winkel te plaatsen, is de vergoeding voor een dienst doch mag door de partijen worden aangemerkt als een prijsvermindering op vroeger geleverde producten. Teruggaaf van de btw is mogelijk<sup>2636</sup>.

<sup>2632</sup> HvJ 27 maart 1990, zaak C-126/88, Boots, *Jur. HvJ* 1990, I-1235, *F.J.F.*, No. 90/165 en *BTW- Revue* 1995, afl. 116, 986. Zie ook Cass. 11 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/53, 188 en V. SEPULCHRE, "Base d'imposition à la T.V.A. et mise en réserve de ristournes sur les prix" (noot onder Cass. 11 juni 2006), *R.G.F.* 2005, afl. 6, 29.

<sup>2633</sup> Vr. nr. 3-6220 NYSENS 3 november 2006, *Vr. & Antw. Senaat* 2006-2007, nr. 3-81, 8830-8831.

<sup>2634</sup> HvJ 29 mei 2001, zaak C-86/99, Freemans Plc, *Fiscooloog* 2001, afl. 804, 6 en *International VAT monitor*, annex vol. 12/5, 37.

<sup>2635</sup> Besliss. nr. E.T. 12.201, 14 augustus 1973, *BTW-Revue* 1974, afl. 15, 196.

<sup>2636</sup> Besliss. nr. E.T. 10.346, 6 juni 1972, *BTW-Revue* 1974, afl. 16, 276, 1.

**5459****art. 28 3° WBTW**

De interesten wegens te late of uitgestelde betaling worden niet in de maatstaf van heffing opgenomen (art. 28 3° WBTW).

Wanneer bij verkoop van een nieuw gebouw, de overeenkomst voorziet in de betaling door de koper van intercalaire interesten, dienen deze als element van de prijs te worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de btw die verschuldigd is ter zake van de overdracht van het gebouw<sup>2637</sup>.

Wanneer een leverancier van goederen of diensten zijn cliënt tegen vergoeding van rente slechts tot het tijdstip van levering uitstel van betaling verleent, is die rente geen vergoeding voor een kredietverlening, maar een element van de voor de levering van de goederen of de dienstverrichting verkregen tegenprestatie<sup>2638</sup>.

De maatstaf van heffing omvat geen interesten die bij rechterlijke beslissing aan een ondernemer zijn toegekend, indien de toekenning van de interesten is geschied omdat het saldo van de tegenwaarde van de verrichte dienst niet tijdig werd voldaan<sup>2639</sup>.

Bij verkoop op afbetaling of bij huurkoop wordt de btw in principe berekend op het gecumuleerde totaal van de voorschotten en de periodieke afbetalingen. Voor zover op de factuur een duidelijke opsplitsing wordt gemaakt tussen de contantprijs en de meerprijs voor niet-contante betaling, behoren de interesten wegens te late betaling evenwel niet tot de maatstaf van heffing<sup>2640</sup>.

**5460****art. 28 4° WBTW**

De kosten voor gewone en gebruikelijke verpakkingsmiddelen behoren niet tot de maatstaf van heffing, indien de leverancier instemt met de terugbetaling ervan in geval van terugzending van die verpakkingsmiddelen (art. 28 4° WBTW).

Opdat de kosten van gewone en gebruikelijke verpakkingsmiddelen niet tot de maatstaf van heffing zouden behoren, moet er overeengekomen zijn dat die verpakkingsmiddelen moeten of mogen worden teruggezonden en dat de klant recht heeft op een terugbetaling indien hij ze terugzendt. Ten aanzien van de opstelling van de factuur neemt de administratie aan dat de melding 'statiegeld' of een gelijkaardige melding, aangebracht tegenover het bedrag dat voor verpakkingsmiddelen wordt aangerekend, op voldoende wijze het niet-heffen van de btw over deze kosten rechtvaardigt voor zover deze melding werkelijk met het inzicht van de partijen overeenstemt<sup>2641</sup>.

**5461****art. 28 5° WBTW**

De sommen, voorgesloten door de leverancier of de dienstverrichter voor uitgaven die hij in naam en voor rekening van zijn medecontractant heeft gedaan, moeten niet in de maatstaf van heffing worden opgenomen (art. 28 5° WBTW).

De hier bedoelde 'voorschotten' moeten van rechtswege verschuldigd zijn door de klant en hem afzonderlijk en voor hun juist bedrag worden aangerekend of, indien er een factuur is voor het voorschot, moet deze op naam van de klant opgemaakt zijn. Bijgevolg zijn de door een leverancier zelf gemaakte kosten die hij afzonderlijk doorfactureert (telefoonkosten, portkosten, reiskosten, vervoerkosten, enz.) geen voorschotten maar bestanddelen van de prijs die in principe aan de btw onderworpen zijn (nr. 545). Belastingen, rechten en heffingen

<sup>2637</sup> Besliss. nr. E.T. 13.101, 18 maart 1976, *BTW-Revue* 1976, afl. 26, 219.

<sup>2638</sup> HvJ 27 oktober 1993, zaak C-281/91, Muys' en De Winters Bouw en Aannemingsbedrijf BV, *Jur. HvJ* 1993, I-5405, *F.J.F.*, No. 94/30 en *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 762.

<sup>2639</sup> HvJ 1 juli 1982, zaak C-222/81, B.A.Z. Bausystem, *Jur. HvJ* 1982, I-2527, *BTW-Revue* 1995, afl. 116, 948.

<sup>2640</sup> *BTW-Revue* 1998, afl. 130, 965.

<sup>2641</sup> Besliss. nr. E.T. 12.114, 30 april 1994, *BTW-Revue* 1974, afl. 17, 336.

zijn geen voorschotten<sup>2642</sup>.

Toepassingsgevallen:

- Voor kosten van verzekeringspremies en belastingen, voorgeschoten door de verhuurder bij verhuur van autovoertuigen, moet onderzocht worden wie de premies, resp. belastingen is verschuldigd<sup>2643</sup>.
- De sommen die de banken aan hun klanten in rekening brengen voor protestkosten, registratierechten en zegelrechten, mogen als voorschotten worden aangemerkt<sup>2644</sup>.
- De som die een maatschappij voor kabel distributie afzonderlijk als auteursrechten aan de abonnees in rekening brengt, is geen voorschot omdat de auteursrechten door de maatschappij en niet door de abonnees aan de auteurs verschuldigd zijn<sup>2645</sup>.
- Verzendingskosten die worden gemaakt om de goederen te leveren bij de klant die ze bestelde, zijn inherent aan de werking van een postorderbedrijf en behoren bijgevolg tot de maatstaf van heffing<sup>2646</sup>.
- De vuilniszakken die door een schoonmaakbedrijf afzonderlijk op de factuur worden vermeld, voor de prijs zoals vastgesteld door de gemeente, mogen buiten de maatstaf van heffing blijven<sup>2647</sup>.

## 5462

art. 28 6° WBTW

## 5463

art. 26 lid 1 WBTW

De btw zelf behoort niet tot de maatstaf van heffing (art. 28 6° WBTW).

In principe behoren de subsidies niet tot de belastbare basis, behalve indien zij direct verbonden zijn met de prijs van de handelingen (art. 26 lid 1 WBTW)<sup>2648</sup>.

De verbintenis tot beëindiging van de melkproductie<sup>2649</sup>.

Opdat de 'subsidie' tot de maatstaf van heffing zou behoren, is het ook vereist dat ze 'rechtstreeks verband houdt met de prijs'. Aan die voorwaarde is voldaan wanneer die subsidie aan de drie volgende vereisten voldoet:

- de subsidie moet betaald worden aan de producent, aan de leverancier of aan de dienstverrichter;
- de subsidie moet betaald worden door een derde;
- de subsidie moet een tegenprestatie of een element van de tegenprestatie van de levering of de dienst vormen; dit wil zeggen dat zij ten goede komt aan de klanten van de belastingplichtige en een element vormt van de prijs die betaald is door een derde<sup>2650</sup>.

Het begrip 'rechtstreeks met de prijs verband houdende subsidies' in de zin van artikel 11, A, lid 1, sub a, van de Zesde richtlijn moet volgens het Hof aldus worden uitgelegd, dat het enkel betrekking heeft op subsidies die volledig of gedeeltelijk een tegenprestatie vormen voor een goederenlevering of dienstverrichting en die door een derde aan de verkoper of dienstverrichter worden betaald. Het staat aan de verwijzende rechter om op basis van de aan hem voorgelegde feitelijke elementen na te gaan, of de subsidie al dan niet een dergelijke tegenprestatie vormt<sup>2651</sup>.

<sup>2642</sup> Besliss. nr. E.T. 79.226, 29 december 1993, *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 336.

<sup>2643</sup> Rb. Luik 7 februari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 845, 11; Vr. nr. 1026 DE CLIPPELE 20 april 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, nr. 109, 11349 en *BTW-Revue* 1994, afl. 110, 1077; Besliss. nr. E.T. 94.354 en 97.021, 6 maart 2001, *BTW-Revue*, afl. 151, 431 en *BTW-handleiding*, nr. 122.

<sup>2644</sup> Besliss. nr. T. 3717, 26 februari 1971, *BTW-Revue* 1971, afl. 2, 246.

<sup>2645</sup> Vr. nr. 343 DELHAYE 6 juli 1984, *Vr. & Antw. Kamer* 1983-1984, nr. 40, 3800, *BTW-Revue* 1985, afl. 66, 103.

<sup>2646</sup> Antwerpen 4 november 1996, *F.J.F.*, No. 96/275.

<sup>2647</sup> Vr. nr. 358 FOURNAUX 23 mei 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 48, 16 oktober 2000, 5674.

<sup>2648</sup> B. THIRION, 'Subventions: quelles incidences en matière TVA', *R.G.F.* 2002, 286-302; R.N.G. VAN DER PAARDT, *Subsidies en BTW in de Europese Unie*, Deventer, Kluwer, 2000.

<sup>2649</sup> HvJ 29 februari 1996, zaak C-215/94, Jurgen Mohr/ Finanzamt Bad Seeberg, *F.J.F.*, No. 96/348 en *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 682.

<sup>2650</sup> Vr. nr. 300 FOURNAUX 23 februari 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, nr. 31, 3860-3861, *BTW-Revue*, afl. 122, 545.

<sup>2651</sup> HvJ 22 november 2001, zaak C-184/00, Office des produits wallons ASBL t. Belgische Staat, *Fiscoloog* 2001, afl. 824, 3 en *T.F.R.* 2003, 191, noot I. BEHAEGHE; C.A. HELLEPUTTE en O. HODY, "Noot onder HvJ 22 november 2001", *R.G.F.* oktober 2003; HvJ 13 juni 2002, zaak C-353/00, Keeping Newcastle Warm Ltd., *Jur. HvJ* 2002, I-05419. Zie ook Vr. nr. 3-1253 NYSENS 28 juli 2004, *Vr. & Antw. Senaat* 2003-2004, nr. 3-23, 1412, V. SEPULCHRE, "Noot onder Rb. Charleroi 21 november 2007", *R.G.F.* 2008, afl. 3, 13-24; D. STAS, "Prijssubsidies of schadevergoeding", *Fiscoloog* 2007, afl. 1079, 7.

Subsidies die niet rechtstreeks verband houden met de prijs, maken daarentegen geen deel uit van de maatstaf van heffing<sup>2652</sup>.

### 3. Commissionairs en gelijkgestelde tussenpersonen – Reisbureaus

#### 5464

##### art. 29 § 1 WBTW

In de relatie tussen de leverancier van goederen of de dienstverrichter en zijn commissionair behoort het aan laatstgenoemde toegekende commissieloon niet tot de maatstaf van heffing<sup>2653</sup>. In de relatie tussen de verkrijger van goederen of de afnemer van diensten en zijn commissionair wordt het commissieloon, voor de berekening van de btw, aan de prijs toegevoegd (art. 29 § 1 WBTW).

#### 5465

De maatstaf van heffing van de dienst die een reisbureau ingevolge artikel 20, § 2 van het WBTW geacht wordt aan de reiziger te verlenen, bestaat volgens artikel 29, § 2 van het WBTW in de aan het reisbureau toekomende vergoeding.

In de aan een reisorganisator toekomende vergoeding zit het aanvullende bedrag begrepen dat een voor rekening van de reisorganisator optredend reisbureau-tussenpersoon aan de reisorganisator moet betalen ter aanvulling van de door de reiziger betaalde prijs, en dat overeenkomt met de korting die het reisbureau de reiziger op de in brochure van de reisorganisator vermelde prijs heeft verleend<sup>2654</sup>.

Deze bepaling is louter academisch omdat, op grond van artikel 35, lid 2 van het WBTW, de maatstaf van heffing bij KB nr. 35 werd vastgesteld op een percentage van het totaal van de bedragen die een reisbureau voor zijn diensten van een reiziger vordert of van de prijs waartegen de prestaties aan de reiziger worden aangeboden<sup>2655</sup>.

De specifieke margeregeling voor reisbureaus is ook van toepassing op een hotelhouder die zijn gasten tegen betaling van een totaalprijs, naast logies, ook het vervoer tussen het hotel en bepaalde afgelegen verzamelpunten en een busexcursie tijdens het verblijf aanbiedt, en die vervoersdiensten van derden betreft<sup>2656</sup>.

Op 8 februari 2002 heeft de Europese Commissie een voorstel voor een richtlijn ingediend tot wijziging van de Zesde Btw-richtlijn in het kader van de bijzondere regeling voor reisbureaus. Men beoogt de vereenvoudiging, modernisering en grotere uniformiteit in de toepassing van de communautaire btw-wetgeving voor reisbureaus. Men wil eveneens een einde maken aan de concurrentievervalsing die in het nadeel werkt van de in de EU gevestigde reisorganisatoren<sup>2657</sup>.

<sup>2652</sup> V. SEPULCHRE, "Noot onder Rb. Charleroi 21 november 2007", *R.G.F.* 2008, afl. 3, 13-24.

<sup>2653</sup> Vr. nr. 1332 MICHEL 23 april 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 140, 19295 en *BTW-Revue*, afl. 138, 840.

<sup>2654</sup> HvJ 19 juni 2003, zaak C-149/01, First Choice Holidays, *F.J.F.*, No. 2004/250, *Jur. HvJ* 2003, I-06289.

<sup>2655</sup> Aanschr. nr. 33, 8 november 1978; KB van 28 december 1999, *B.S.* 31 december 1999, 50517.

<sup>2656</sup> HvJ 22 oktober 1998, zaak C-308/96 en C-94/97, The Howden Court Hotel, *Jur. HvJ* 1998, I-6229, concl. adv.-gen. P. LEGER en *T.F.R.* 1999, 301, noot I. BOLLINGH.

<sup>2657</sup> *P.B. C.*, afl. 126 E, 390, 28 mei 2002 en K. DEWILDE en K. EECKHOUT, 'The European Commission's Proposal to Simplify the European VAT Rules', *VAT Monitor* 2003, 7-15.

#### 4. Promotieacties

5466

Wanneer een fabrikant kortingsbonnen uitgeeft in het kader van een reclamecampagne, dan is de maatstaf van heffing tussen de fabrikant en de detailhandelaar of tussen de fabrikant en de groothandelaar, gelijk aan de verkoopprijs van de fabrikant, min het op de bon aangegeven en vergoede bedrag<sup>2658</sup>. Deze interpretatie is conform aan het principe volgens hetwelk in geval van prijsvermindering nadat de handeling is volbracht, de maatstaf van heffing wordt verminderd ten belope van het verschuldigde<sup>2659</sup>. In het Arrest Freemans Plc. besliste het Hof van Justitie dat de prijsvermindering effectief moet zijn verkregen opdat de prijsvermindering niet tot de maatstaf van heffing zou behoren<sup>2660</sup>. Wanneer een detailhandelaar door de consument gedeeltelijk wordt betaald met een kortingsbon en het bedrag van deze bon aan de detailhandelaar wordt terugbetaald door de fabrikant, dient de nominale waarde van de bon te worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de detailhandelaar<sup>2661</sup>.

#### 5. Opeising of onteigening

5467

art. 31 WBTW

Bij vordering of onteigening door of vanwege de overheid wordt de vergoeding, met uitzondering van de wederbeleggingsvergoeding, geacht de te belasten prijs te zijn (art. 31 WBTW).

### § 2. DE TEGENPRESTATIE BESTAAT NIET UITSLUITEND UIT EEN SOM GELD

5468

Wanneer de tegenprestatie van een levering of een dienst niet of niet uitsluitend uit een geldsom bestaat, moet de btw-heffing worden gedaan over de 'normale waarde' van die tegenprestatie. Er moet evenwel een werkelijke tegenprestatie zijn<sup>2662</sup>.

art. 32 al. 2 WBTW

Onder 'normale waarde' wordt verstaan, de prijs die in België, op het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt, in dezelfde handelsfase voor elk van de prestaties kan worden verkregen onder vrije mededinging tussen twee van elkaar onafhankelijke partijen (art. 32 al. 2 WBTW).

5469

Verkrijgt men goederen als tegenprestatie, dan is de normale waarde daarvan de prijs die de verkrijger bij aankoop van gelijkaardige goederen zou moeten betalen op het tijdstip dat de btw verschuldigd wordt. Verkrijgt men diensten als tegenprestatie, dan is de normale waarde

<sup>2658</sup> HvJ 24 oktober 1996, zaak C-317/94, Elida Gibbs, *Jur. HvJ* 1996, I-5339; HvJ 27 april 1999, zaak C-48/97, Kuwait Petroleum, *A.F.T.* 1999, afl. 5, 222, noot; Aanschr. nr. 8, 27 augustus 1997.

<sup>2659</sup> Voor kortingsbonnen rechtstreeks door de handelaar aan de klanten toegekend: HvJ 27 maart 1990, zaak C-126/88, Boots, *Jur. HvJ* 1990, I-1325; HvJ 15 oktober 2002, zaak C-427/98, Commissie t. Duitsland, *Jur. HvJ* 2002, I-8315. Voor een overzicht van de Europese rechtspraak i.v.m. kortingsbonnen, zie C.A. HELLEPUTTE en O. HODY "Noot onder HvJ 15 oktober 2002", *R.G.F.* 2002, afl. 12.

<sup>2660</sup> HvJ 29 mei 2001, zaak C-86/99, Freemans Plc, *Fiscoloog* 2001, afl. 804, 6, *International VAT monitor*, annex vol. 12/nr. 5, 37.

<sup>2661</sup> HvJ 16 januari 2003, zaak C-398/99, Yorkshire Co-operatives Ltd., *Jur. HvJ* 2003, I-00427 en *F.J.F.*, No. 2004/251.

<sup>2662</sup> Rb. Mechelen 3 februari 1981, *Fiskofoon* 1981, 100, noot.

daarvan de prijs die de verkrijger voor dezelfde dienst aan een derde zou moeten betalen op het tijdstip dat de btw verschuldigd wordt<sup>2663</sup>.

De waarde van een goed dat door de leverancier van een ander goed in ruil wordt genomen, maakt deel uit van de tegenprestatie die hij voor een geleverd goed van de koper ontvangt<sup>2664</sup>.

De maatstaf van heffing van het artikel dat een leverancier zonder bijbetaling levert, aan een persoon die zichzelf of een ander als potentiële nieuwe klant aanmeldt, verschilt van de maatstaf van heffing van de door de nieuwe klant bij dezelfde leverancier gekochte goederen en komt overeen met de door de leverancier voor dat artikel betaalde aankoopprijs<sup>2665</sup>.

De maatstaf van heffing voor de levering van een premie in natura, als tegenprestatie voor het aanbrengen van een nieuwe klant, omvat naast de aankoopprijs voor die premie eveneens de verzendkosten, wanneer die kosten worden gedragen door degene die de premie levert<sup>2666</sup>.

De verbintenis van een caféhouder om zich uitsluitend bij een bepaalde brouwerij te bevoorraden, is een btw-belaste dienst waarvoor de maatstaf gevormd wordt door de normale waarde van de tegenprestatie van de brouwerij. Om praktische redenen stemt de Btw-administratie er echter mee in dat over deze dienst geen btw wordt geheven, op voorwaarde dat de btw volledig aftrekbaar zou zijn in hoofde van de brouwerij<sup>2667</sup>. Ter zake de maatstaf van heffing van de leveringen en diensten die door de brouwerij worden verricht, zie eveneens de beslissing nr. E.T. 96.988 van 22 november 2000.

#### 5470

In § 4 zijn drie gevallen vermeld waarin de normale waarde moet worden vastgesteld, om na te gaan of de maatstaf waarop de btw werd berekend niet beneden het wettelijke minimum ligt.

In de praktijk is de normale waarde voor een nieuw gebouw de verkoopwaarde of marktwaarde ervan. Voor werk in onroerende staat tot oprichting van een nieuw gebouw, is het de prijs die in België voor het werk of de gezamenlijke werken gewoonlijk in de bouwsector wordt betaald (bouwwaarde – zie randnr. 5476)<sup>2668</sup>

Voor handelingen verricht tussen partijen die verenigd zijn door een bijzondere band (bv. werkgever-werknemer) werd een bijzondere regeling ingevoerd (zie randnr. 5478)<sup>2669</sup>.

### § 3. HANDELINGEN ZONDER TEGENPRESTATIE: VERBRUIKLENINGEN EN HANDELINGEN GELIJKGESTELD MET LEVERINGEN

#### 5471

##### art. 33 1° WBTW

De maatstaf van heffing wordt als volgt gevormd:

1. Voor de handelingen bedoeld in artikel 10, § 3 van het WBTW (verbruiklening) en in artikel 12 van het WBTW (gelijkgesteld met een levering): de aankoopprijs van de goederen of van soortgelijke goederen of, indien er geen aankoopprijs is, de kostprijs ervan, in voorkomend geval rekening houdend met het tweede en derde lid van artikel 26 van het WBTW en met artikel 28 van het WBTW, berekend op het tijdstip waarop die handelingen

<sup>2663</sup> Aanschr. nr. 12, 18 januari 1971.

<sup>2664</sup> HvJ 10 juli 1985, zaak C-16/84, Commissie t. Koninkrijk der Nederlanden, *Jur. HvJ* 1985, I-2355.

<sup>2665</sup> HvJ 2 juni 1994, zaak C-33/93, Empire Stores Ltd., *Jur. HvJ* 1994, I-2329, *Rev. not. b.* 1994, 430 en *BTW-Revue* 1994, afl. 117, 1108.

<sup>2666</sup> HvJ 3 juli 2001, zaak C-380/99, Bertelsmann AG, *Fiscoloog* 2001, afl. 815, 11 en *International VAT monitor, annex vol.* 12/nr. 5, 61.

<sup>2667</sup> Besliss. nr. E.T. 96.988, 22 november 2000.

<sup>2668</sup> Voor gebouwen: zie Aanschr. nr. 76, 16 november 1970; Aanschr. nr. 16, 28 juni 1973 en nr. 6, 29 maart 1977, alsook Vr. nr. 275 DEMEESTER 17 september 1982, *Vr. & Antw.* Kamer 1981-1982, 2758; *BTW-Revue* 1983, afl. 56, 49.

<sup>2669</sup> Beslissing nr. E.T. 112.791, 12 juli 2007.

worden verricht (art. 33 § 1 1° WBTW). Bij ontstentenis van een aankoop prijs meent de administratie dat er rekening dient te worden gehouden met de normale waarde van de goederen in de handelsfase waarin de belastingplichtige zich bevindt, zonder dat rekening wordt gehouden met zijn handelswinst, maar rekening houdend met de staat waarin het goed zich op het tijdstip van de onttrekking bevindt<sup>2670</sup>.

In geval van een op grond van artikel 5, lid 6 van de Zesde richtlijn belaste onttrekking, met name de onttrekking van een goed dat zonder recht op aftrek is aangeschaft, waaraan werkzaamheden zijn verricht waarvoor recht op aftrek is ontstaan en waarbij bestanddelen zijn geïntegreerd, is de maatstaf van heffing de ten tijde van de onttrekking geldende prijs van de in het voertuig geïntegreerde goederen die in de zin van artikel 5, lid 6 van deze richtlijn, bestanddelen van het onttrokken goed vormen<sup>2671</sup>.

art. 33 § 1 2° WBTW

2. Voor de handelingen, bedoeld in artikel 19, § 1 en § 2, 2° van het WBTW (met diensten gelijkgestelde handelingen): de door de belastingplichtige gemaakte uitgaven (art. 33 § 1 2° WBTW). De administratie geeft toe dat er geen invordering is van de belasting, indien de prijs of bij ontstentenis van een prijs, de normale waarde per in de handel gebruikelijke eenheid van het goed lager is dan 250 EUR<sup>2672</sup>.

art. 19 § 1 en art. 33 2° WBTW

De maatstaf van heffing voor het gebruik van een tot het bedrijf behorend goed (art. 19 § 1 WBTW) is gelijk aan de door de belastingplichtige gedane uitgaven (art. 33 § 1 2° WBTW). Dit is eveneens van toepassing voor de maatstaf van heffing van de uitvoering van werk in onroerende staat voor privédoeleinden van de belastingplichtige of deze van zijn personeel en meer algemeen, om niet: er is geen btw verschuldigd op het werk gepresteerd door de belastingplichtige zelf (met uitsluiting van werk gepresteerd door personeelsleden van de betrokken belastingplichtige)<sup>2673</sup>. De uitgaven die ontstaan in de periode tijdens dewelke de zaak de belastingplichtige op zodanige wijze ter beschikking staat, dat hij ze op ieder ogenblik daadwerkelijk voor andere dan bedrijfsdoeleinden kan gebruiken, moeten worden opgenomen in de maatstaf van heffing van de omzetbelasting over dienstverrichtingen, andere dan werk in onroerende staat en die betrekking hebben op het goed zelf of die een recht op aftrek van btw door de belastingplichtige openen.

Het in aanmerking te nemen gedeelte van deze uitgaven moet evenredig zijn aan de verhouding tussen de totale duur van daadwerkelijk gebruik van de zaak en de periode van daadwerkelijk gebruik voor andere dan bedrijfsdoeleinden<sup>2674</sup>.

In een beslissing van 25 september 1992 geeft de administratie toe dat de maatstaf van heffing voor het ter beschikking stellen van een voertuig voor privégebruik, moet worden berekend volgens een verminderingscoëfficiënt gelijk aan het aftrekbare btw-percentages voor de kosten met betrekking tot het voertuig in hoofde van de werkgever<sup>2675</sup>.

In het arrest Molsche stelt het Hof van Justitie dat voor de bepaling van de maatstaf van heffing voor het privégebruik van een goed, alleen rekening mag worden gehouden met kosten waarvoor recht op btw-aftrek is ontstaan. Bijgevolg kunnen enkel uitgaven die geen residuaire btw bevatten in overweging worden genomen om het privégebruik van een goed te belasten<sup>2676</sup>.

In aanschrijving nr. 4 van 1996 heeft de Btw-administratie, in het verlengde van voormelde beslissing en rechtspraak, een formule vooropgesteld die toelaat om de btw te berekenen die moet worden doorgestort n.a.v. de gratis terbeschikkingstelling van een voertuig aan een personeelslid of aan bestuurders of zaakvoerders (in geval het normale

<sup>2670</sup> *BTW-Handleiding*, nr. 131 A; Vr. nr. 1296 MICHEL 25 maart 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 131, 18102.

<sup>2671</sup> HvJ 17 mei 2001, zaak C-322/99 en C-323/99, Fischer t. Brandenstein, *Fiscoloog* 2001, afl. 803, 5 en *International VAT monitor*, annex vol. 12/nr. 5, 54. Zie ook randnr. 5322.

<sup>2672</sup> Aanschr. 4/1996, punt 7.

<sup>2673</sup> *BTW-Handleiding*, nr. 131.

<sup>2674</sup> HvJ 26 september 1996, zaak C-230/94, R. Enkler t. Finanzamt Homburg, *Jur. HvJ* 1996, I- 4517.

<sup>2675</sup> Besliss. nr. E.T. 76.463, 25 september 1992, niet gepubliceerd door de administratie, *J.D.F.* 1995, 19.

<sup>2676</sup> HvJ 25 mei 1993, zaak C-193/91, Molsche, *Jur. HvJ*, I-2615, *F.J.F.*, No. 93/182 en *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 454.



btw-tarief 21 % is):

$$\text{voordeel btw inbegrepen} - \frac{\text{pen btw}}{1,0855} = \text{verschuldigde}$$

Het bedrag van het voordeel – btw inbegrepen – valt samen met het forfaitair bedrag dat voor de belastbaarheid van de voordelen van alle aard inzake inkomstenbelasting is vastgesteld. Daar voormelde regeling een facultatief karakter heeft, is het de belastingplichtige evenwel toegestaan om de werkelijk gedane uitgaven vast te stellen en te staven, teneinde gebruikt te worden als heffingsgrondslag voor de berekening van de verschuldigde btw.

De in aanschrijving nr. 4 van 1996 vooropgestelde formule is van toepassing voor de gratis ter beschikkingstelling van voertuigen die bedoeld zijn in artikel 45, § 2 van het WBTW. Indien het een voertuig betreft dat niet onder de algemene aftrekbeperking van voornoemd artikel valt, wordt de noemer van de tweede term 1,189 i.p.v. 1,0855<sup>2677</sup>.

art. 33 § 1 3° WBTW

3. Voor de handelingen bedoeld in artikel 19, § 2, 1 en artikel 19bis van het WBTW: de overeenkomstig artikel 32, lid 2 van het WBTW vastgestelde normale waarde van de dienst (art. 33 § 1 3° WBTW).

art. 19 § 2 1° b) 32 en 33 § 1 3° WBTW

art. 72 lid 1 Btw-richtlijn

Voor werk in onroerende staat, verricht door een belastingplichtige zonder een volledig recht op aftrek, is de maatstaf van heffing gelijk aan de normale waarde (art. 19 § 2 1° b), 32 en 33 § 1 3° WBTW). Dit is het enige geval waar de richtlijn de toepassing van de btw toelaat op 'het volledige bedrag dat een afnemer, om de desbetreffende goederen of diensten op dat tijdstip te verkrijgen, in dezelfde handelsfase als waarin de goederenlevering of de dienst wordt verricht, op het tijdstip van die verrichting en bij vrije mededinging zou moeten betalen aan een zelfstandige leverancier of dienstverrichter op het grondgebied van de lidstaat waar de verrichting belastbaar is' (art. 72 lid 1 Btw-richtlijn).

#### 5475

Overeenkomstig artikel 33bis van het WBTW wordt voor de levering van goederen bedoeld in artikel 12bis van het WBTW (handelingen gelijkgesteld met intracommunautaire overbrengingen) en voor de intracommunautaire verwerving van goederen, bedoeld in artikel 25quater van het WBTW (niet-overbrengingen), de maatstaf van heffing bepaald overeenkomstig artikel 33, § 1 1° van het WBTW.

Voor de in artikel 19bis van het WBTW bedoelde handelingen, zie randnr. 5215, E.

#### § 4. MINIMUMMAATSTAF VAN HEFFING

5476

art. 36 § 1 a) WBTW

Wanneer een nieuw gebouw voor de toepassing van de btw wordt vervreemd onder bezwarende titel of wordt onttrokken door een beroepsverkoper, mag op grond van artikel 36, § 1,

<sup>2677</sup> Besliss. nr. E.T. 90.335, 28 april 1999, *BTW-Revue*, afl. 143, 537, nr. 1064.

a van het WBTW de grondslag waarop de btw wordt berekend niet lager zijn dan de 'normale waarde' (zie § 2 hiervoor). De controle op die minimumgrondslag wordt gedaan door de ontvanger van de registratie.

art. 3 KB nr. 15

In geval van vervreemding wordt de normale waarde vastgesteld op de datum van de overeenkomst (art. 3 KB nr. 15, 3 juni 1970).

**5477**

**art. 36 § 1 b WBTW**

Ten aanzien van werk in onroerende staat dat betrekking heeft op een op te richten gebouw, mag de maatstaf van heffing voor de btw niet lager zijn dan de 'normale waarde' van het werk (art. 36 § 1 b WBTW<sup>2678</sup>).

Wanneer de opdrachtgever meer dan één contract sluit voor de oprichting van een gebouw, mag het totaal van de maatstaven van heffing betreffende die contracten, niet lager zijn dan de normale waarde van de gezamenlijke werken.

art. 36 § 2 WBTW

Wanneer werken in onroerende staat betrekking hebben op de voltooiing van een gebouw dat met betaling van de btw werd verkregen, mag het totaal van de maatstaven van heffing niet lager zijn dan het minimum dat in de vorige alinea's is aangegeven (art. 36 § 2 WBTW). De vaststelling van de minimummaatstaf wordt door de hoofdcontroleur van de btw gedaan.

**art. 16 KB nr. 15**

De normale waarde wordt bepaald, rekening houdend met de staat van het gebouw op het tijdstip van betekening van het kadastraal inkomen en met de op het werk toepasselijke normale prijzen die gelden op 1 januari van het jaar waarin het gebouw geheel of gedeeltelijk in gebruik werd genomen (art. 16 KB nr. 15).

Teneinde te voorkomen dat over de handelingen tussen partijen die verenigd zijn door een bijzondere band (bv. werkgever-werknemer, vennoot of bestuurder-vennootschap) slechts btw afgedragen wordt over een geringe tegenprestatie<sup>2679</sup>, werd artikel 33 bij de programwawet van 27 december 2006 (*B.S.* 28 december 2006) aangepast. Op basis van het arrest Scandic konden de door de Btw-administratie voorgeschreven regels terzake de afdruk van de btw op handelingen tussen verbonden partijen immers in vraag gesteld worden.

Bij middel van de beslissing van 12 juli 2007 heeft de administratie de contouren van de nieuwe bepaling weergegeven. Uit de beslissing blijkt dat de administratie de btw beoogt te innen op dezelfde bedragen als diegene weerhouden vóór het arrest Scandic.<sup>2680</sup>

**5478**

**art. 32 en**

**33 § 2**

**WBTW**

Overeenkomstig artikel 33, § 2 van het WBTW<sup>2681</sup> is de maatstaf van heffing voor de levering van goederen of de diensten de normale waarde zoals die overeenkomstig artikel 32

<sup>2678</sup> Aanschr. nr. 16, 28 juni 1973.

<sup>2679</sup> HvJ 20 januari 2005, zaak C-412/03, Hotel Scandic Gasaback, *F.J.F.*, No. 2005/154.

<sup>2680</sup> Besliss. nr. E.T. 112.791, 12 juli 2007

<sup>2681</sup> Circ. nr. AFZ 3/2007, 15 februari 2007.

van het WBTW is bepaald, wanneer:

- 1° de tegenprestatie lager is dan de normale waarde;
- 2° de afnemer van de levering van goederen of de dienst geen volledig recht op aftrek heeft van de verschuldigde belasting;
- 3° de afnemer verbonden is met de leverancier van de goederen of de dienstverrichter:
  - ingevolge een arbeidsovereenkomst, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad;
  - als vennoot, lid of bestuurder van de vennootschap of rechtspersoon, met inbegrip van hun familieleden tot in de vierde graad.

## § 5. VERKOOP VAN EEN GEBOUW EN EEN TERREIN VOOR EEN NIET GESPLITSTE PRIJS

5479

art. 30 WBTW

De vervreemding van een grond (of van een grondaandeel in een gedwongen mede-eigendom) is volgens de huidige Belgische wetgeving steeds vrijgesteld van btw. Wanneer een 'nieuw' gebouw en de grond waarop het is opgericht samen voor een niet gesplitste prijs worden vervreemd, wordt de btw berekend over de bedongen prijs en lasten, onder aftrek van de verkoopwaarde van de grond, geraamd op het tijdstip van de vervreemding doch met inachtneming van de staat van de grond voor de aanvang van het werk (art. 30 WBTW<sup>2682</sup>). In het arrest Breitsohl heeft het Hof van Justitie (cf. randnr. 5217) gesteld dat de levering van een gebouw met bijhorend terrein, ofwel in zijn geheel onder de btw valt, ofwel in zijn geheel onder de btw-vrijstelling valt. Indien de levering van het gebouw aan de btw onderworpen is, dient de btw bijgevolg geheven te worden over de volledige prijs, dus inclusief de prijs van het terrein<sup>2683</sup>.

De maatstaf van heffing die aldus wordt verkregen, wordt in voorkomend geval verminderd met de voordelen die de verkrijger geniet, zonder dat hij lager mag zijn dan de normale waarde van de gebouwen<sup>2684</sup>.

Momenteel wacht de Belgische regering op het advies van het Btw-comité in verband met de vraag of de Btw-richtlijn en het arrest Breitsohl van het Hof van Justitie, de Belgische Staat verplichten om btw te heffen op de overdracht van terreinen, wanneer een nieuw onroerend goed samen met het bijhorend terrein wordt verkocht. Bij het ter perse gaan van deze uitgave heeft het Btw-comité nog geen antwoord gegeven op de vraag van de Belgische regering. Laatstgenoemde heeft zich er nu al toe verbonden om het niet-bindend advies van het Btw-comité te volgen.

## § 6. TWEEDEHANDSGOEDEREN

5480

De maatstaf van heffing voor leveringen van tweedehandsgoederen, kunstwerken, verzamelaarvoorwerpen en antiquiteiten is de winstmarge van de koper-wederverkoper (verschil tussen de aankoop prijs en de wederverkoop prijs), verminderd met het btw-bedrag inbegrepen

<sup>2682</sup> *BTW- Revue* 1998, afl. 133, 13, nr. 1046.

<sup>2683</sup> HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, Finanzamt Goslar t. Brigitte Breitsohl, *T.F.R.* 2001, 322, noot D. STAS en *International VAT monitor* 2001, 25, noot J. VAN STEENWINKEL en A. THEISSEN; *Contra*: Circ. nr. 6/2005 (AFZ 11/2005 – Dos. E.E./L. 146), 23 juni 2005 waarbij art. 159 8° Wal.W.Reg. aangepast werd aan het arrest Breitsohl.

<sup>2684</sup> Vr. nr. 127 CLAEYS 6 januari 1987, *Vr. & Antw.* Senaat 1986-1987, nr. 17, 1030, *BTW-Revue* 1987, afl. 76, 176.

in de winstmarge.

Voor een samenvatting van deze regeling, zie *infra* 'Bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge' (nr. 5914 e.v.). Voor een toepassing uit de rechtspraak, zie HvJ 1 april 2004, zaak C-320/02, *Förvatnings AB Stenholmen*, *F.J.F.*, No. 2004/249.

**5480,10**

Door het invoeren van de winstmargeregeling werd de regeling inzake de minimummaatstaf van heffing voor tweedehandse auto's afgeschaft. Het Hof van Justitie had die regeling overigens strijdig bevonden met de Zesde richtlijn<sup>2685</sup>.

De Tweede richtlijn verzet zich eveneens tegen de toepassing van de voormalige Belgische regeling inzake de minimummaatstaf van heffing voor tweedehandse auto's, voor de verkopen die plaatsvonden vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn<sup>2686</sup>.

## § 7. PRIJS UITGEDRUKT IN VREEMDE MUNT

**5481**

**art. 27 WBTW**

Krachtens artikel 27 van het WBTW bepaalt de Koning de toe te passen wisselkoers wanneer gegevens voor het bepalen van de maatstaf van heffing zijn uitgedrukt in de munteenheid van een derde land of van een lidstaat die de euro niet heeft aangenomen, rekening houdend met de ter zake door de Europese Gemeenschappen uitgevaardigde reglementering.

In het KB nr. 42 is bepaald dat indien de gegevens voor het bepalen van de maatstaf van heffing van de btw voor een andere handeling dan een invoer van goederen in de munteenheid van een derde land of van een lidstaat die de euro niet heeft aangenomen zijn uitgedrukt, de toepasselijke wisselkoers voor de omrekening tussen deze munteenheid en de euro de volgende is:

- de laatste indicatiekoers van de euro die wordt gepubliceerd door de Europese Centrale Bank;
- voor de deviezen waarvoor de Europese Centrale Bank geen indicatiekoers publiceert, de laatste indicatiekoers van de euro die wordt gepubliceerd door de Nationale Bank van België.

Indien echter een wisselkoers overeengekomen is tussen de partijen, vermeld op het contract of op de factuur of het vervangend stuk, wordt de overeengekomen koers in aanmerking genomen als de werkelijke prijs overeenkomstig die koers betaald is.

### Hoofdstuk II

## Intracommunautaire verwervingen

**5482**

**art. 26bis WBTW**

Overeenkomstig artikel 26bis van het WBTW bestaat de maatstaf van heffing uit dezelfde elementen als deze die in aanmerking worden genomen om overeenkomstig artikel 26 van

<sup>2685</sup> HvJ 9 juli 1992, zaak C-131/91, "K" Line Air Service Europe BV, *Jur. HvJ* 1992, I-4513.

<sup>2686</sup> Antwerpen 9 december 1996, *R.W.* 1997-1998, 441.

het WBTW de maatstaf van heffing voor de levering van dezelfde goederen in het binnenland te bepalen.

De accijns die verschuldigd of voldaan is door degene die de intracommunautaire verwerking van een accijnsproduct verricht, moet onder meer in de maatstaf van heffing worden opgenomen.

---

### Hoofdstuk III

## Invoer

#### 5483

De enige maatstaf is de waarde, berekend volgens de geldende communautaire regels tot vaststelling van de douanewaarde, ook al heeft de invoer betrekking op goederen die om welke reden ook niet aan invoerrechten onderworpen zijn.

Conform artikel 167 Uitv. Ver. was de douanewaarde van software voor algemeen *cq.* specifiek gebruik beperkt tot de waarde van de programmadragers waarop ze is vastgelegd voor gebruik in gegevensverwerkende apparatuur en bevat zij dus niet de kosten of de waarde van de gegevens en instructies<sup>2687</sup>.

Door de schrapping van artikel 167 Uitv. Ver. is de douanewaarde van informaticasoftware die gegevens of instructies bevat, niet langer beperkt tot de kost of de waarde van de informatiedrager zelf (cf. nr. 6023).

#### 5484

##### art. 34 § 2 2° WBTW

In de maatstaf van heffing, zoals bepaald in randnr. 5483, moeten eveneens worden opgenomen, de bijkomende kosten, zoals de kosten van commissie, douaneformaliteiten, verpakking, vervoer en verzekering, tot op de eerste plaats van bestemming van de goederen in België. Deze kosten moeten ook worden opgenomen wanneer zij voortvloeien uit het vervoer naar een andere plaats van bestemming in de Unie, indien deze plaats bekend is op het tijdstip waarop het belastbaar feit plaatsvindt (art. 34 § 2 2° WBTW).

art. 4 KB nr. 7

De 'eerste plaats van bestemming' van ingevoerde goederen is de plaats in België waar die goederen worden afgeleverd ter uitvoering van een vervoercontract of daarmee gelijkgesteld contract dat gesloten is voor het tijdstip waarop de goederen voor het verbruik worden aangegeven en waarvan de uitvoering, ofwel voor de aangifte ten verbruik een aanvang heeft genomen, ofwel een aanvang neemt onmiddellijk na die aangifte en op de plaats waar de goederen zich op dat tijdstip bevinden (art. 4 KB nr. 7).

---

<sup>2687</sup> Vr. nr. 528 DE CLIPPELE 22 april 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, nr. 64, 5937; Vr. nr. 1241 DAEMS 11 februari 1998, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 128, 17800.



---

## Deel V

### Tarief

---

#### Hoofdstuk I

---

### Algemene bepalingen

**5500**

Bibliografie – *Fiscale Documentatie Vandewinckele*, deel XIV, BTW-Commentaar, nrs. 37/1 tot 37/21, en deel XV, BTW-percentages van goederen en diensten, Ced.Samsom.

#### § 1. PRINCIPES

**5501****art. 38 § 1 WBTW**

In artikel 38, § 1 van het WBTW is bepaald dat het voor de leveringen van goederen en de dienstverrichtingen toe te passen tarief, het tarief is dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt. In de gevallen bedoeld in artikel 17, § 1, lid 2 en 3 van het WBTW (belastbaar feit voor doorlopende leveringen, leveringen van gebouwen, goederen ter beschikking van de verwerper) en in artikel 22, § 2 en 3, lid 2 en 3 van het WBTW (belastbaar feit voor diensten) is het toe te passen tarief evenwel het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop de btw opeisbaar wordt.

art. 38 § 2 WBTW

Wat de invoer van goederen betreft, is het toe te passen tarief het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop het belastbare feit plaatsvindt (art. 38 § 2 WBTW). In de gevallen bedoeld in artikel 24, § 2 van het WBTW (ontstaan van de douaneschuld) is het toe te passen tarief evenwel het tarief dat van kracht is op het tijdstip waarop de btw opeisbaar wordt.

art. 38 § 4 WBTW

Ten slotte bepaalt artikel 38, § 4 van het WBTW dat iedere handeling die bijdraagt tot het vervaardigen, het bouwen, het monteren of het omvormen van een ander goed dan een uit zijn aard onroerend goed, onderworpen is aan de btw naar het tarief dat geldt voor het goed, beschouwd in de staat waarin het verkeert na de uitvoering van de handeling.

art. 38bis WBTW

Het voor een intracommunautaire verwerving toe te passen tarief is het tarief dat in het binnenland voor de levering van eenzelfde goed wordt toegepast en dat van kracht is op het tijdstip waarop de btw opeisbaar wordt (art. 38bis WBTW).

**5502****art. 64 § 3 WBTW**

Artikel 64, § 3 van het WBTW bepaalt dat wanneer een leverancier of dienstverrichter handelingen verricht m.b.t. goederen of diensten die aan een verschillend btw-tarief onderworpen zijn, die handelingen behoudens tegenbewijs geacht worden voor het geheel betrekking te hebben op de goederen of diensten waarvoor het hoogste tarief geldt.

## § 2. UITVOERINGSBEPALINGEN

5503

art. 37 WBTW

Ter uitvoering van artikel 37 van het WBTW stelt het KB nr. 20 van 20 juli 1970 de tarieven van de btw vast en geeft de indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven.

Lidstaten krijgen de mogelijkheid om een verlaagd tarief toe te passen op bepaalde leveringen en diensten. Hierbij dienen zij wel rekening te houden met het feit dat soortgelijke goederen of diensten die met elkaar concurreren, voor de btw gelijk moeten worden behandeld. Hieruit volgt dat die goederen of diensten dan aan hetzelfde btw-tarief moeten worden onderworpen<sup>2688</sup>. De lidstaten mogen echter wel de tariefverlaging toestaan voor een onderdeel van de in de richtlijn vermelde leveringen en diensten<sup>2689</sup>.

De bijlage bij het KB nr. 20 omvat twee tabellen:

- tabel A geeft een opsomming van de goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 6 %;
- tabel B geeft een opsomming van de goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 12 %.

Alle goederen en diensten die niet uitdrukkelijk in een van deze tabellen zijn opgenomen, worden onderworpen aan het normale tarief, dat vanaf 1 januari 1996 21 % bedraagt.

5503,10

art. 1bis KB nr. 20

art. 44bis WBTW

In het KB nr. 20 werd vanaf 1 januari 1993 een artikel Ibis ingevoegd dat het tarief vaststelde op 1 % voor goud dat normaal als beleggingsobject werd gebruikt. Sinds 1 januari 2000 is deze regeling evenwel opgeheven en vervangen door een specifieke vrijstelling voor de levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer van beleggingsgoud (art. 44bis WBTW<sup>2690</sup>). Voor bepaalde handelingen kan alsnog geopteerd worden voor de toepassing van de btw, die in voorkomend geval onderworpen zijn aan het standaard btw-tarief.

## § 3. ADMINISTRATIEVE REGELINGEN

5504

Bij een bestuursmaatregel werd de toepassing van een nultarief vastgesteld voor dagbladen en periodieke publicaties met een algemeen informatieve strekking die ten minste 48 keer per jaar verschijnen<sup>2691</sup>, alsmede voor recuperatiestoffen en -producten<sup>2692</sup>.

Door deze maatregel wordt geen btw geheven op de handelingen met betrekking tot de genoemde goederen, maar blijft niettemin het recht op aftrek behouden.

<sup>2688</sup> HvJ 23 oktober 2003, zaak C-109/02, Commissie t. Duitsland, *F.J.F.*, No. 2004/252 (solisten en muzikensembles moeten van hetzelfde btw-tarief kunnen genieten).

<sup>2689</sup> HvJ 8 mei 2003, zaak C-384/01, Commissie t. Frankrijk, *Jur. HvJ* 2003, I-4395 (verlaagd tarief mag worden toegepast op het vast recht voor de aansluiting op het openbare gas-en elektriciteitsnet en het normaal tarief op het verbruik van gas en elektriciteit).

<sup>2690</sup> Koninklijke besluiten, *B.S.* 31 december 1999; *Fiskoloog*, afl. 736, 4-5.

<sup>2691</sup> Aanschr. nr. 82, 15 december 1970 en nr. 21, 30 september 1993 met *addendum* van 5 januari 1994, informatie via internet valt hier niet onder; *Vr. nr. 736 VAN QUICKENBORNE* 20 juni 2000, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, nr. 2-25, 1189.

<sup>2692</sup> Aanschr. nr. 88, 15 december 1970, gewijzigd door Aanschr. nr. 120, 30 juli 1971; *Rb. Turnhout* 15 oktober 1999, *T.F.R.* 2000, afl. 175, 139.



## § 4. BIJZONDERHEDEN INZAKE TARIFERING

### 5505

Wanneer een goed wordt geleverd in een niet-gebruikelijke verpakking, moet deze als een afzonderlijk goed worden beschouwd en eventueel aan het eigen tarief worden onderworpen. In dat geval moet een globale prijs voor goed en verpakking worden uitgesplitst, tenzij op het geheel het hoogste tarief wordt toegepast. Tot prijsplitsing moet trouwens worden overgegaan in alle gevallen waar de prijs een geheel omvat van aan verschillende tarieven onderworpen goederen<sup>2693</sup>.

### 5506

Bij administratieve beslissing van 10 mei 1999 heeft de Btw-administratie haar standpunt inzake de btw-behandeling van complexe handelingen toegelicht en de oude beslissingen ter zake opgeheven (zie o.m. onderscheid benodigdheden vs. onderdelen, *BTW-Handleiding*, nr. 148). Als regel dient gesteld dat de btw-kwalificatie van 'complexe' handelingen afhankelijk is van de verhouding tussen de waarde van de geleverde goederen vs. de verrichte diensten (de zgn. 50 %-regel). Wanneer de waarde van de geleverde en geplaatste goederen lager is dan 50 % van de totale prijs, moet de handeling voor haar geheel worden aangemerkt als een dienst en is het overeenkomende tarief van toepassing. Wanneer de waarde meer dan 50 % bedraagt, moet de gehele handeling worden aangemerkt als een levering van goederen en is het onderworpen aan het overeenkomende tarief<sup>2694</sup>.

## Hoofdstuk II

### Goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 6 %

### 5507

Het verlaagde tarief van 6 % is van toepassing op alle goederen en diensten die in tabel A zijn vermeld.

Het verlaagde tarief van 6 % is echter niet van toepassing op de in tabel A omschreven diensten, wanneer die diensten bijkomstig deel uitmaken van een complexe overeenkomst die hoofdzakelijk diensten tot voorwerp heeft die niet in tabel A bedoeld zijn.

Een dienst moet worden beschouwd als bijkomend bij een hoofddienst wanneer hij voor de klanten op zich geen doel is, doch een middel om de hoofddienst van de dienstverrichter zo aantrekkelijk mogelijk te maken<sup>2695</sup>. Een dienstverrichting waarbij economisch gezien één dienst wordt verleend, mag niet kunstmatig uit elkaar worden gehaald teneinde de functionaliteit van de btw niet aan te tasten<sup>2696</sup>. Het feit dat voor bepaalde goederen één enkele levering is verricht die enerzijds een hoofdgoed omvat waarvoor - volgens de regeling van een lidstaat - een vrijstelling met teruggaaf van de voldane belasting geldt, en anderzijds goederen die uitgesloten zijn van de werkingssfeer van deze vrijstelling, staat er evenwel niet aan in de weg dat de betrokken lidstaat tegen het normale tarief btw heft over de levering van deze uitgesloten goederen<sup>2697</sup>.

Aangezien de opname van de in tabel A omschreven goederen en diensten niets meer dan

<sup>2693</sup> Gezamenlijk aanbod tegen een enige prijs van een hoofdproduct of hoofddienst samen met een premievoorwerp: Aanschr. nr. 85, 31 juli 1972 en nr. 22, 24 september 1975, *BTW-Revue* 1985, afl. 69, 399, nr. 849, *BTW-Revue* 1989, afl. 85, 157, nr. 905.

<sup>2694</sup> Besliss. nr. E.T. 95.109, 10 mei 1999, *BTW-Revue*, afl. 145, 139; Vr. nr. 368 VERVOTTE 6 mei 2004, *Vr. en Antw. Kamer* 2003-2004, nr. 36, 5553-5555; cf. nr. 5352.

<sup>2695</sup> HvJ 22 oktober 1998, zaak C-308/96 en C-94/97, Madgett en Baldwin, *Jur. HvJ* 1998, I-6248; HvJ 25 februari 1999, zaak C-349/96, Card Protection Plan, *F.J.F.*, No. 2001/157.

<sup>2696</sup> HvJ 2 mei 1996, zaak C-231/94, Faaborg-Gelting Linies, *Jur. HvJ* 1996, I-2395; Rb. Namen 11 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 839,

14.

<sup>2697</sup> HvJ 6 juli 2006, zaak C-251/05, Talacre Beach Caravan Sales Ltd, *T.F.R.* 2006, afl. 307, 733.

een loutere weergave zou zijn van de tekst van deze tabel, wordt voor nadere toelichting naar het KB nr. 20 verwezen. De hiernavolgende tekst werd beperkt tot een opsomming van de op 1 januari nog bestaande onderverdelingen ('rubrieken') van de genoemde tabel, meestal aangevuld met de benaming van de meest markante goederen of diensten die in de rubriek voorkomen.

## § 1. GOEDEREN

5508

Rubriek I.	Levende dieren, zoals runderen, varkens, schapen, slachtpaarden, pluimvee, tamme konijnen.
Rubriek II.	Vlees en eetbare slachtafvallen.
Rubriek III.	Vis, schaal-, schelp- en weekdieren, ook indien bereid of verduurzaamd.
Rubriek IV.	Melk en zuivelproducten, eieren en honing.
Rubriek V.	Groenten, planten, wortels en knollen voor voedingsdoeleinden.
Rubriek VI.	Fruit, schillen van citrusvruchten en meloenen.
Rubriek VII.	Plantaardige producten, zoals granen, suikerbieten, voedergewassen, hout op stam, levende bomen en struiken, snijbloemen, vlas <sup>2698</sup> .
Rubriek VIII.	Producten van de meelindustrie, mout en zetmeel.
Rubriek IX.	Dierlijke en plantaardige vetten en oliën, bereide spijsvetten met uitzondering van margarine.
Rubriek X.	Voedingsmiddelen zoals koffie en thee (niet de andere dranken), suiker, chocolade, bakkerswaren, soep, azijn, zout en alle andere niet genoemde producten voor menselijke consumptie <sup>2699</sup> .
Rubriek XII	Veevoeder, industriële afvallen (zetmeelfabrieken, suikerindustrie, branderijen), meststoffen.
Rubriek XIII.	Waterdistributie.
Rubriek XVII.	Farmaceutische producten, zoals geneesmiddelen voor mensen en dieren, bloed, watten, gaas, verband, condooms.
Rubriek XIX.	Couranten, tijdschriften, boeken, brochures en dergelijk drukwerk, ander dan voor reclamedoeleinden <sup>2700</sup> .
Rubriek XXI.	Kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.
Rubriek XXII.	Automobielen voor personenvervoer voor invaliden en onderdelen, uitrustingsstukken en toebehoren voor deze voertuigen; het verlaagd tarief geldt ook voor de intracommunautaire verwerving van de genoemde goederen.
Rubriek XXIII.	Doodskisten <sup>2701</sup> , begrafenisurnen <sup>2702</sup> , orthopedische toestellen, prothesen, hoorapparaten, invalidenwagens.
Rubriek XXIIIbis	Leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk.

De programmawet voorziet in een verlaging van het tarief op verpakkingen van niet-alcoholhoudende dranken tot 6 %.

- \* Besliss., nr. E.T. 100.909, 28 januari 2002: kosten van aansluiting op waternet kunnen ook van verlaagd tarief genieten; HvJ 3 april 2008, zaak C-442/05, Finanzamt Oschatz c. Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, vrij te raadplegen bronnen op [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be).
- † Gewijzigd door het KB van 20 september 2000 tot wijziging van het KB nr. 20 en tot opheffing van het MB nr. 21, alsmede het MB van 25 augustus 1999 (B.S. 28 september 2000); Arbitragehof 13 december 2003, *F.J.F.*, No. 2003/56: het verschil in behandeling tussen commerciële bouwondernemingen en sociale instellingen is in redelijkheid verantwoord om liefdadige instellingen te helpen.
- ‡ Programmawet 22 december 2003, B.S. 31 december 2003.

<sup>2698</sup> Besliss. nr. E.T. 104.297, 18 september 2007.

<sup>2699</sup> Besliss. nr. E.T. 109.424, 7 december 2005.

<sup>2700</sup> De drukwerken die voor reclamedoeleinden worden uitgegeven of die hoofdzakelijk bedoeld zijn voor het maken van reclame, zijn evenwel uitgesloten: Besliss. nr. E.T. 107.492, 13 juni 2002, gewijzigd door Besliss. nr. E.T. 109.381, 19 mei 2005 en aangevuld door Besliss. nr. E.T. 107.492, 24 maart 2006.

<sup>2701</sup> Kisten of urnen ontworpen voor dieren zijn uitgesloten: Besliss. nr. E.T. 111.433, 4 juli 2006.

<sup>2702</sup> Besliss. nr. E.T. 110.516, 30 januari 2006.

## § 2. DIENSTEN

### 5509

#### art. 44 § 3 3° WBTW

- Rubriek XXIV. Landbouwdiensten.
- Rubriek XXV. Personenvervoer.
- Rubriek XXVI. Onderhouds- en herstellingswerken aan goederen bedoeld in de rubrieken XXII en XXIII.
- Rubriek XXVIII. Toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht er gebruik van te maken.
- Rubriek XXIX. Overdracht van auteursrechten en het verlenen van rechten op auteursrechten (voor zover ze niet vrijgesteld zijn door art. 44 § 3 3° WBTW), met uitzondering van deze die betrekking hebben op computerprogramma's.
- De diensten die bestaan in het uitvoeren van toneelwerken, balletten, muziekstukken, circus-, variété- of cabaretvoorstellingen en soortgelijke activiteiten en die behoren tot de normale werkzaamheid van acteurs, orkestleiders, muzikanten en andere artiesten, ook indien deze diensten verstrekt worden door een rechtspersoon of een feitelijke vereniging of groepering (*Fiscooloog* 1999, afl. 714, 4).
- Van deze rubrieken worden uitgesloten de diensten die betrekking hebben op reclame.
- Rubriek XXX. Verschaffen van gemeubeld logies, met of zonder ontbijt en de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen.
- Rubriek XXXI. Werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen, verstrekt door geregistreerde aannemers aan eindverbruikers, met betrekking tot privéwoningen van meer dan 15 jaar oud (deze voorwaarde is tot 31 december 2010 teruggebracht tot 5 jaar)<sup>2703</sup>. Dit verlaagd tarief geldt ook voor verblijfsinrichtingen voor bejaarden die in het kader van de wetgeving inzake bejaardenzorg, erkend zijn door de bevoegde overheid<sup>2704</sup>.
- Rubriek XXXII. Werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen, verstrekt door geregistreerde aannemers\* aan huisvestingsmaatschappijen, met betrekking tot nieuwe privéwoningen bestemd om te worden verhuurd aan gehandicapten; het verlaagd tarief is ook van toepassing op de leveringen van dergelijke gebouwen, op onroerende leasingcontracten en op de vestigingen, de overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten op deze gebouwen.
- Rubriek XXXIII. Werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen verstrekt door geregistreerde aannemers aan beheerders van instellingen voor gehandicapten; het verlaagd tarief is ook van toepassing op de leveringen van nieuwe gebouwen, op onroerende leasingcontracten en op de vestigingen, de overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten op dergelijke gebouwen.
- Rubriek XXXIV. Verhuur van orthopedische toestellen, prothesen, hoorapparaten, invalidenwagens en de diensten die door begrafenisondernemers worden verstrekt<sup>2705</sup>.
- Rubriek XXXV. Diensten verstrekt door instellingen met sociaal oogmerk†.
- Rubriek XXXVI. Sociale huisvesting‡.
- Rubriek XXXVII. Afbraak en heropbouw van gebouwen in stadsgebieden<sup>2706</sup>.

\* Arbitragehof 28 januari 2003, nr. 15/2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 12, 5. Het feit dat het verlaagd tarief enkel is voorbehouden aan geregistreerde aannemers is niet in strijd met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel; zie evenwel *Besliss.* nr. E.T. 111.808, 13 oktober 2006.

† Gewijzigd door het KB van 20 september 2000 tot wijziging van het KB nr. 20 en tot opheffing van het MB nr. 21, alsmede het MB van 25 augustus 1999 (*B.S.* 28 september 2000); Arbitragehof 13 december 2003, *F.J.F.*, No. 2003/56: het verschil in behandeling tussen commerciële bouwondernemingen en sociale instellingen is in redelijkheid verantwoord.

‡ Artikel 55 en 56 van de programmawet 27 december 2006, *B.S.* 28 december 2006.

#### Tijdelijke bepalingen

Tot 31 december 2010 is het verlaagd btw-tarief van 6 % van toepassing op renovatiewerken van woningen, ouder dan vijf jaar (zie hiervoor) en op reparaties van schoeisel, kleding en fietsen. België stelt zich daarmee in regel met de op Europees niveau gelanceerde idee om bepaalde arbeidsintensieve diensten aan het verlaagd btw-tarief te onderwerpen<sup>2707</sup>.

<sup>2703</sup> *Besliss.* nr. E.T. 113.873, 19 februari 2008 (deze beslissing versoepelt ook enigszins de voorwaarden voor thermische en fotovoltaïsche zonnepanelen).

<sup>2704</sup> *Besliss.* nr. E.T. 106.933/2, 29 maart 2006.

<sup>2705</sup> Diensten die verband houden met de begrafenissen van dieren zijn uitgesloten, *Besliss.* nr. E.T. 111.433, 4 juli 2006.

<sup>2706</sup> *Informaties en mededelingen*, AOIF-Btw, 22 juni 2007/1.

<sup>2707</sup> Richtlijn 1999/85/EG, 22 oktober 1999, *P.B. L.*, afl. 277, 34; artikel 53 en 54 wet van 27 december 2006, *B.S.* 27 december 2006.

## Hoofdstuk III

## Goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 12 %

5510

Het verlaagd tarief van 12 % is van toepassing op alle goederen en diensten die in de tabel B zijn opgesomd. Zoals gedaan werd voor tabel A blijft ook hier de overname van de teksten van het KB nr. 20 beperkt tot de opsomming van de rubrieken van tabel B, in voorkomend geval aangevuld met de benaming van de meest markante goederen en diensten.

Rubriek III.	Fytofarmaca
Rubriek VI.	Margarine
Rubriek VII.	Banden en binnenbanden
Rubriek IX.	Betaaltelevisie

## Tijdelijke bepalingen

1. Vanaf 1 januari 1996 tot en met 31 december 1997 waren de handelingen bedoeld in tabel B, rubriek X, A, B en C, onderworpen aan het tarief van 6 % (KB 1 december 1995<sup>2708</sup>).
2. Vanaf 1 januari 1996 tot en met 31 december 1997 waren, onder bepaalde voorwaarden, onderworpen aan het tarief van 12 % over een maatstaf van heffing van 2 000 000 BEF (of 50 000 EUR), exclusief btw (KB 1 december 1995<sup>2709</sup>):
  - werk in onroerende staat en andere onroerende handelingen verstrekt door geregistreerde aannemers met betrekking tot de oprichting van een privéwoning met een totale oppervlakte van 190m<sup>2</sup> voor een huis of 100 m<sup>2</sup> voor een appartement;
  - de levering van een nieuwe privéwoning, alsmede de vestiging, de overdracht of de wederoverdracht van zakelijke rechten op een nieuwe privéwoning met een totale oppervlakte van 190 m<sup>2</sup> voor een huis of 100 m<sup>2</sup> voor een appartement.

Het MB nr. 20 van 22 december 1995 stelde de bijzondere voorwaarden en modaliteiten vast voor de toepassing van het tarief van 12 % (B.S. 30 december 1995). Onder druk van de bouwsector werd deze tijdelijke regeling verlengd tot 30 juni 1998<sup>2710</sup>.

## Hoofdstuk IV

## Goederen en diensten onderworpen aan het tarief van 21 %

5512

Alle goederen en diensten die niet met name in bovenvermelde tabellen zijn vernoemd of die er uitdrukkelijk zijn van uitgesloten, zijn onderworpen aan het 'normale' tarief van 21 % (uitzondering: nultarief).<sup>2711</sup>

Hierna volgt een korte historiek van de evolutie van het normale tarief.

Van 1 januari 1971 tot 30 juni 1981 bleef het normale tarief ongewijzigd op 16 % behouden.

Op 1 juli 1981 werd het normale tarief van 16 % op 17 % gebracht.

Op 1 januari 1983 klom het normale tarief van 17 % naar 19 %.

Met ingang van 1 april 1992 werd het normale tarief van 19 % verhoogd tot 19,5 %.

Per 1 januari 1994 werd het normale tarief van 19,5 % naar 20,5 % opgetrokken.

Op 11 januari 1996 bereikte het normale tarief het huidige peil van 21 %.

<sup>2708</sup> B.S. 16 december 1995.

<sup>2709</sup> B.S. 16 december 1995.

<sup>2710</sup> *Gedr. St. Kamer* 1997-1998, nr. 1219/10.

<sup>2711</sup> Art. 1 KB nr. 20.



---

## Deel VI

### Vrijstellingen

---

#### Hoofdstuk I

---

#### Algemene bepalingen

**5600**

Er bestaan twee soorten vrijstellingen die essentieel van elkaar verschillen. De eerste soort volgt de gewone werkingsmechanismen van het btw-stelsel, zodat de vrijgestelde belastingplichtigen hun recht op aftrek van de voorbelasting niet verliezen.

De vrijstellingen van de tweede soort verlenen geen recht op aftrek van de voorbelasting die betrekking heeft op de vrijgestelde handelingen. De belastingplichtigen die dergelijke handelingen verrichten, worden 'belastingplichtigen zonder recht op aftrek' genoemd.

De binnenlandse vrijstellingen mogen niet worden verward:

- met het nultarief, met recht op aftrek (regeling van periodieke publicaties, recuperatieproducten);  
art. 20 KB nr. 1
- met de verlegging van heffing van de btw naar de leverancier of de afnemer (onroerende dienstverrichtingen zoals bedoeld in art. 20 KB nr. 1);
- of met bepaalde vereenvoudigingsmaatregelen (perscorrespondenten, invoer van vis, tabaksproducten, deur aan deur verkoop,...).

---

#### Hoofdstuk II

---

#### Vrijstellingen met betrekking tot internationale handel

**5601**

**art. 39-42 WBTW**

Vrijstelling van btw voor uitvoerhandelingen en handelingen die met uitvoer zijn gelijkgesteld, kan slechts worden verkregen krachtens een wetsbepaling opgenomen in de artikelen 39 tot 42 van het WBTW. De uitvoering van deze artikelen is geregeld door het KB nr. 18<sup>2712</sup>.

**5602**

**art. 40 WBTW**

Vrijstelling van btw voor invoer van goederen en voor sommige handelingen met betrekking tot ingevoerde goederen, wordt verleend door artikel 40 van het WBTW. Afgezien van de wederuitvoer na herstelling of bewerking wordt die vrijstelling geregeld door het KB nr. 7.

### § 1. VRIJSTELLINGEN VOOR DE UITVOER VAN GOEDEREN EN DIENSTEN

**5603**

Artikel 39, § 1 van het WBTW verleent de volgende vrijstellingen:

art. 2 tot 4 KB nr. 18

1. Voor de levering van goederen die door of voor rekening van de leverancier worden uitgevoerd (zie art. 2 tot 4 KB nr. 18).

---

<sup>2712</sup> Aanschr. nr. E.T. 97.794, 1 maart 2001, *BTW-Revue*, afl. 150, 63.

2. Voor de levering van goederen die door of voor rekening van een niet in België gevestigde koper worden verzonden of vervoerd naar een plaats buiten de Europese Unie. De vrijstelling geldt evenwel niet voor door de koper zelf vervoerde goederen, bestemd voor de uitrusting of de bevoorrading van pleziervaartuigen en sportvliegtuigen of van andere vervoermiddelen voor privégebruik en voor door een reiziger in zijn bagage meegenomen goederen (zie hieronder punt 4).

art. 7 KB nr. 18

3. Voor de diensten, andere dan deze die zijn vrijgesteld bij toepassing van de artikelen 41 en 42 van het WBTW, bestaande uit werkzaamheden met betrekking tot roerende goederen die zijn verworven of ingevoerd om de bedoelde werkzaamheden te ondergaan en die naar een plaats buiten de Europese Unie worden verzonden of vervoerd door de dienstverrichter of de niet in België gevestigde afnemer van de dienst, dan wel voor hun rekening (art. 7 KB nr. 18).
4. Voor de leveringen van goederen aan een niet in de Europese Unie gevestigde reiziger die deze goederen in België in bezit neemt en ze in zijn persoonlijke bagage uitvoert naar een plaats buiten de Europese Unie.

De vrijstelling voor uitvoer in de persoonlijke bagage van reizigers wordt verleend onder de hierna gestelde beperkingen en voorwaarden (art. 8 KB nr. 18):

- aan de aankoop moet ieder handels- of beroeps karakter vreemd zijn;
- de globale waarde van de goederen, incl. btw, moet per factuur hoger zijn dan 125 EUR, met dien verstande dat geen vrijstelling wordt verleend voor voedingsmiddelen en tabaksproducten en dat voor het bepalen van de globale waarde geen rekening wordt gehouden met de waarde van deze goederen;
- de goederen moeten uitgevoerd zijn, uiterlijk op het einde van de derde maand volgend op de maand waarin de levering plaatsvond;
- de verkoper moet de echtheid van de uitvoer aantonen aan de hand van een exemplaar bekleed met het visum van het douanekantoor van uitgang uit de Europese Unie<sup>2713</sup>.

De vrijstellingen bedoeld in art. 39, § 1, 1° tot 3° van het WBTW moeten door de belastingplichtige worden aangetoond aan de hand van een geheel van overeenstemmende documenten waaruit de echtheid van de uitvoer blijkt<sup>2714</sup>. De aangifte ten uitvoer vormt hierbij een essentieel element, maar volstaat op zich niet om het recht op de vrijstelling van btw te verantwoorden. De aangifte ten uitvoer moet daarbij steeds op naam van de verkoper of de dienstverrichter die aanspraak maakt op de vrijstelling worden opgemaakt, zelfs indien de goederen door of voor rekening van de koper of afnemer van de diensten worden uitgevoerd. De bewijswaarde van de stukken die de btw-plichtige ter staving van de uitvoer voorlegt, is aan het oordeel van de rechter onderworpen. Ook een reglementair gevalideerd douanedocument mag door de rechter als bewijs verworpen worden<sup>2715</sup>.

Voor uitvoer van goederen door of voor rekening van de verkoper moet een kopie van de verkoopfactuur of, bij ontstentenis van een verkoopfactuur, een verzendingsstuk dat alle gegevens van een verkoopfactuur bevat, worden afgegeven op het douanekantoor waar, overeenkomstig de douanereglementering inzake uitvoer, een aangifte ten uitvoer moet worden ingediend (douanekantoor van uitgang uit de Europese Unie – art. 2 KB nr. 18). Voor uitvoer van goederen door een niet in België gevestigde koper of voor zijn rekening moet een ontvangstbewijs kunnen voorgelegd worden, waarin de datum van afgifte, de omschrijving van de goederen en het land van bestemming worden vermeld. In verband met de toepassingsvoorwaarden van de *Global Refund Cheque* verwijzen we naar volgende beslissing<sup>2716</sup>.

Wanneer er geen twijfel bestaat over de uitvoerbestemming van de goederen, is de vrijstelling van de btw wegens uitvoer eveneens van toepassing voor leveringen waarvoor de verkoper de contractuele verplichting heeft de goederen aan de buitengrens van de Gemeenschap af te leveren, met name op een plaats waar een douanekantoor van uitgang uit de Gemeenschap is gelegen, ongeacht waar de koper is gevestigd (levering franco buitengrens EG)<sup>2717</sup>.

<sup>2713</sup> Besliss. nr. E.T. 93.234, 17 oktober 2007.

<sup>2714</sup> Gent 16 september 2003, *F.J.F.*, No. 2004/144.

<sup>2715</sup> Gent 18 november 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 41, 7; Gent 29 september 1997, *F.J.F.*, No. 98/56; Rb. Kortrijk 4 december 2000, *Fisc. Koer.* 2001, 51.

<sup>2716</sup> Besliss. nr. E.T. 62.087, 11 april 2006.

<sup>2717</sup> Aanschr. nr. E.T. 97.794, 1 maart 2001, *BTW-Revue*, afl. 150, 63.

De termen 'door of voor rekening van de verkoper' betekenen niet louter 'op kosten van de verkoper', maar houden tevens in dat de verzending of het vervoer uitgevoerd moeten worden door de verkoper of in zijn opdracht<sup>2718</sup>.

5604

**art. 39 § 2 WBTW**

Artikel 39, § 2 van het WBTW verleent de volgende vrijstellingen:

1. Voor de leveringen alsmede de intracommunautaire verwervingen van goederen die bestemd zijn om te worden geplaatst onder een regeling als bedoeld in artikel 23, § 4, 1°, 4°, 5°, 6°, of 7° van het WBTW, alsmede de leveringen van deze goederen met handhaving van één van die regelingen;
2. Voor de diensten, andere dan deze die zijn vrijgesteld bij toepassing van de artikelen 41 en 42 van het WBTW, bestaande uit werkzaamheden met betrekking tot goederen die het voorwerp uitmaken van leveringen als bedoeld in 1° of die zich bevinden onder één van de regelingen bedoeld in 1°.

art. 11 tot 13 KB nr. 18

De hierboven genoemde vrijstellingen zijn slechts voorlopig. Ze worden pas definitief op het tijdstip waarop de goederen worden uitgevoerd (art. 11 tot 13 KB nr. 18).

5605

**art. 15 KB nr. 18**

In de regel wordt de btw opeisbaar indien voor de levering van een goed of de voltooiing van een dienst, de prijs geheel of gedeeltelijk (voorschot) wordt gefactureerd of ontvangen of moest betaald zijn. In principe wijzigt de bestemming voor uitvoer deze regel niet. Ingevolge artikel 39, § 3 van het WBTW (zie art. 15 KB nr. 18) wordt de btw echter niet opeisbaar ten aanzien van leveringen en diensten met betrekking tot goederen, bestemd om in de voorwaarden van artikel 39, § 1 en 2 van het WBTW te worden uitgevoerd. De opschorting kan worden toegestaan voor een termijn van ten hoogste één jaar. In uitzonderlijke omstandigheden kan die termijn evenwel worden verlengd. De in opschorting gehouden btw wordt opeisbaar wanneer de goederen een andere bestemming krijgen waardoor geen uitvoer plaatsvindt.

De vrijstelling bij uitvoer mag niet worden geweigerd wanneer die uitvoer plaatsvindt in strijd met nationale voorschriften die een voorafgaande vergunning vereisen voor de uitvoer naar Staten waarvoor, op grond van nationale embargovoorschriften, in geen van de lidstaten van de Europese Gemeenschappen uitzicht zou hebben bestaan op een vergunning<sup>2719</sup>.

**§ 2. VRIJSTELLINGEN VOOR INTRACOMMUNAUTAIRE LEVERINGEN**

5606

Bij toepassing van artikel 39bis van het WBTW zijn van de btw vrijgesteld:

art. 39bis WBTW

1. De leveringen van welke goederen ook, door de verkoper (andere dan een belastingplichtige die onder de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen valt), door de afnemer of voor hun rekening verzonden of vervoerd buiten België maar binnen de Europese Unie, die worden verricht voor een andere belastingplichtige of voor een niet-belastingplichtige rechtspersoon, die als zodanig optreedt in een andere lidstaat en die er daar toe gehouden is zijn intracommunautaire verwervingen aan de btw te onderwerpen, voor zover de leveringen niet onderworpen zijn aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge van artikel 58, § 4 van het WBTW. Deze vrijstelling in het land van vertrek is noodzakelijk, daar de intracommunautaire verwerving wordt belast in de lidstaat van aankomst van de goederen.

<sup>2718</sup> Cass. 14 februari 2008, [www.cass.be](http://www.cass.be).

<sup>2719</sup> HvJ 2 augustus 1993, zaak C-111/92, W. Lange, *Jur. HvJ* 1993, I-4677 en *F.J.F.*, No. 93/502.



De uitvoeringsmodaliteiten van deze vrijstelling zijn vastgesteld in het KB nr. 52. Het bewijs van het bestaan van een vervoer of verzending buiten België moet worden geleverd door middel van een geheel van overeenstemmende gebruikelijke handelsdocumenten.

Een bericht van ontvangst van de geleverde goederen, ondertekend door de koper, kan een bijkomend element van bewijs vormen aan de gebruikelijke handelsdocumenten. Een dergelijk bericht van ontvangst dat niet is vergezeld van andere overtuigende documenten, laat echter niet toe om een voldoende bewijs aan te brengen van het vervoer of de uitvoer.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat het feit dat de afnemer bij de belastingautoriteiten in de lidstaat van bestemming aangifte heeft gedaan van een intracommunautaire verwerving, een aanvullend bewijs kan vormen dat de goederen het grondgebied van de lidstaat van levering daadwerkelijk hebben verlaten, doch het is geen doorslaggevend bewijs dat het een van de belasting over de toegevoegde waarde vrijgestelde intracommunautaire levering betreft<sup>2720</sup>.

Wanneer de Belgische leverancier niet zeker is van de geldigheid van het btw-identificatienummer dat hem werd medegedeeld, kan hij hiervan bevestiging vragen bij de Centrale eenheid voor uitwisseling van informatie tussen de andere EEG-lidstaten (Tel. 02/552.58.91, Fax 02/552.55.50) of kan hij de geldigheid ervan verifiëren via de website van de Europese Commissie ([http://www.europa.eu.int/comm/taxation\\_customs/vies/en/vies-home.htm](http://www.europa.eu.int/comm/taxation_customs/vies/en/vies-home.htm)). Het is aangewezen dat de leveranciers zich telkens vergewissen van de identiteit en de hoedanigheid van de persoon aan wie ze met vrijstelling van btw leveren, vooral indien de goederen door de koper worden meegenomen<sup>2721</sup>. De opgave van een oud btw-nummer op de factuur doet echter geen afbreuk aan de toepassing van de vrijstelling, indien vaststaat dat de afnemer daadwerkelijk voor btw-doeleinden is geïdentificeerd in de andere EU-lidstaat en er aldaar toe gehouden was om de intracommunautaire verwerving van de goederen aan te geven, ongeacht of de afnemer dit effectief heeft gedaan<sup>2722</sup>.

Het bewijs van een intracommunautaire levering in situaties waarin de koper de goederen afhaalt, is vaak zeer moeilijk te leveren<sup>2723</sup>. Volgens de administratie kan in dergelijk geval, één van de voorzorgsmaatregelen erin bestaan dat de leverancier bijvoorbeeld een waarborgsom aan zijn koper zou kunnen opleggen, teneinde deze laatste aan te sporen de nodige bewijsmiddelen te verstrekken<sup>2724</sup>. De vereisten van artikel 39bis van het WBTW en KB nr. 52 zijn echter essentiële controlevereisten, zodat het feit dat de bewijslast bij de belastingplichtige wordt gelegd, niet in strijd wordt geacht met het Europees recht<sup>2725</sup>.

Het Hof van Justitie heeft beslist dat de intracommunautaire verwerving van een goed pas plaatsvindt en de intracommunautaire levering eerst wordt vrijgesteld, wanneer de macht om als eigenaar te beschikken over het goed op de afnemer is overgegaan en de leverancier aantoont dat dit goed naar een andere lidstaat is verzonden of vervoerd en het grondgebied van de lidstaat van levering, ingevolge deze verzending of dit vervoer, fysiek heeft verlaten. In dat verband mogen de bevoegde autoriteiten van de lidstaat van levering een leverancier die te goeder trouw heeft gehandeld en bewijzen heeft aangeboden, waardoor zijn recht op vrijstelling voor een intracommunautaire levering van goederen op het eerste gezicht wordt gestaafd, niet verplichten tot nabetaling van de over deze goederen verschuldigde btw, wanneer die bewijzen vals blijken, zonder dat evenwel is aangetoond dat deze leverancier bij de belastingfraude is betrokken, voor zover hij alles heeft gedaan wat redelijkerwijs binnen zijn mogelijkheden ligt om te zorgen dat hij door de intracommunautaire levering die hij verricht, niet bij dergelijke fraude betrokken geraakt<sup>2726</sup>.

De belastingdienst van een lidstaat mag niet weigeren om een intracommunautaire levering die daadwerkelijk heeft plaatsgevonden, vrij te stellen van belasting over de toegevoegde waarde, enkel omdat het bewijs van een dergelijke levering niet tijdig is geleverd<sup>2727</sup>. De belastingautoriteiten van de lidstaat van waaruit goederen in het kader van een intracommunautaire levering worden verzonden of vervoerd, zijn evenwel niet verplicht om de

2720 HvJ 27 september 2007, zaak C-409/04, Teleos plc e.a., *T.F.R.* 2008, afl. 337, 235.

2721 Vr. nr. 248 FOURNAUX 23 januari 1996, *Vr. & Antw.* Kamer 1995-1996, 3019; i.v.m. deze problematiek zie P. VANDENDRIESSCHE, "Bewijs van intracommunautaire levering van goederen: de achilleshiel van het overgangsstelsel inzake BTW", *A.F.T.* 1995, 373; L. VANDENBERGHE, "BTW-perikelen van de intracommunautaire levering", *A.F.T.* 1998, 377; Vr. nr. 1450 PIETERS 22 juli 1998, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 145, 19964-19966 en *BTW-Revue*, afl. 141, 299; Rb. Antwerpen 18 april 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 221; G. DE WIT en V. BIDOUL, "Het bewijs inzake intracommunautaire leveringen", *T.F.R.* 2001, afl. 212, 1111-1129; E. DE BIE, "Bewijsregeling inzake intracommunautaire levering maakt KB nr. 52 inbreuk op het vrij verkeer van goederen en diensten", *A.F.T.* 2002, 211-221.

2722 Rb. Antwerpen 3 januari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 881, 11.

2723 Rb. Leuven 16 november 1999, *T.F.R.* 2001, 97, noot H. VERSYCK; Antwerpen 13 december 1999, *F.J.F.*, No. 2000/458; Rb. Hasselt 27 oktober 2000, *T.F.R.* 2001, 913, noot K. GHEYSEN; Rb. Antwerpen 18 april 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 221.

2724 Vr. nr. 1039 GOYVAERTS 15 december 2005, *Vr. & Antw.* Kamer 2005-2006, nr. 112, 2114-21117.

2725 Gent 1 april 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 900, 10.

2726 HvJ 27 september 2007, zaak C-409/04, Teleos plc e.a., *T.F.R.* 2008, afl. 337, 235.

2727 HvJ 27 september 2007, zaak C-146/05, Albert Collée, *T.F.R.* 2008, afl. 337, 244.

autoriteiten van de lidstaat waarvoor de goederen volgens de leverancier bestemd zijn, om inlichtingen te zoeken<sup>2728</sup>.

art. 8bis § 2 WBTW

2. De leveringen van nieuwe vervoermiddelen in de zin van artikel 8bis, § 2 van het WBTW door de verkoper, door de afnemer of voor hun rekening verzonden of vervoerd, buiten België maar binnen de Europese Unie, die worden verricht voor belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen die er aldaar niet toe gehouden zijn hun intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan de bedoelde vervoermiddelen en andere dan de accijnsproducten bedoeld in 3 hierna, aan de belasting te onderwerpen, of voor enige andere niet belastingplichtige. De uitvoeringsmodaliteiten van deze vrijstelling zijn vastgesteld in het KB nr. 48.

Wanneer het gaat om een niet-nieuw vervoermiddel is de intracommunautaire levering aan de Belgische btw onderworpen, indien het vervoermiddel wordt verzonden of vervoerd naar een afnemer in een andere lidstaat die aldaar niet gehouden is tot het belasten van zijn intracommunautaire verwervingen van goederen, andere dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten.

Met het oog op internationale controle op leveringen van nieuwe vervoermiddelen, hebben de Europese lidstaten, behalve het Groothertogdom Luxemburg op 27 november 2002 een overeenkomst getekend inzake administratieve bijstand tussen de bevoegde autoriteiten betreffende de intracommunautaire levering van nieuwe vervoermiddelen<sup>2729</sup>.

3. De leveringen van accijnsproducten, door de verkoper (andere dan een belastingplichtige die onder de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen valt), door de afnemer of voor hun rekening verzonden of vervoerd buiten België maar binnen de Europese Unie, die worden verricht voor belastingplichtigen of voor niet-belastingplichtige rechtspersonen die er aldaar niet toe gehouden zijn hun intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan de vervoermiddelen bedoeld in 2° hierboven en dan de bovenbedoelde accijnsproducten aan de belasting te onderwerpen, wanneer de verzending of het vervoer plaatsvindt overeenkomstig het bepaalde in de artikelen 7 en 16 van de richtlijn 92/12/EEG van 25 februari 1992 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten van het WBTW en die leveringen niet onderworpen zijn aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge van artikel 58, § 4 van het WBTW.
4. De in artikel 12bis van het WBTW bedoelde leveringen van goederen, andere dan die welke onderworpen zijn aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge van artikel 58, § 4 van het WBTW, waarvoor de vrijstelling bedoeld in 1° zou gelden indien zij voor een andere belastingplichtige zouden zijn verricht.

### § 3. VRIJSTELLING VOOR LEVERINGEN IN TAKSVRIJE VERKOOPPUNTEN

5610

art. 39ter WBTW

Tot 1 juli 1999 waren bij toepassing van artikel 39ter van het WBTW vrijgesteld, de door verkooppunten verrichte leveringen van goederen die werden meegenomen in de persoonlijke bagage van reizigers die zich via een intracommunautaire vlucht of zeereis naar een andere lidstaat begaven. Deze regeling gold als een overgangsmaatregel<sup>2730</sup>.

De vrijstelling werd slechts verleend binnen de perken en onder de voorwaarden vastgesteld in het KB nr. 49. Daarin was o.m. bepaald wat moest worden verstaan onder 'taksvrij verkooppunt', onder 'reiziger die zich naar een andere lidstaat begeeft' en onder 'intracommun-

<sup>2728</sup>

HvJ 27 september 2007, zaak C-184/05, Twoh International BV, *T.F.R.* 2008, afl. 337, 249.

<sup>2729</sup>

*Fiscooloog* 2002, afl. 871, 6; Circ. nr. AOIF 30/2003 (E.T. 105.978), 19 november 2003.

<sup>2730</sup>

*P.B. C.*, afl. 99, 20; KB 8 oktober 1999.

nautaire vlucht of zeereis'.

art. 3 KB nr. 49  
art. 43 § 2 3° KB nr. 7

De vrijstelling gold uitsluitend voor leveringen van goederen waarvan de totale waarde, exclusief btw, per persoon en per reis, 3 800 BEF niet overschreed. Indien de totale waarde van verscheidene goederen of verscheidene leveringen deze grens overschreed, werd de vrijstelling niet verleend zonder dat evenwel de waarde van een goed gesplitst mocht worden. De kwantitatieve beperkingen voor tabaksproducten, alcohol en alcoholische dranken, parfum, koffie en thee, waren deze die golden ter zake van definitieve invoer in de persoonlijke bagage van reizigers (zie art. 43 § 2 3° KB nr. 7).

Het KB nr. 49 met betrekking tot de vrijstelling van btw op verkopen in taksvrije verkooppunten, werd met ingang van 1 juli 1999 opgeheven.

#### § 4. VRIJSTELLING VOOR IN BTW-ENTREPOT GEPLAATSTE GOEDEREN

##### 5611

Bij toepassing van artikel 39quater van het WBTW en KB nr. 54 zijn vrijgesteld<sup>2731</sup>:

art. 39quater WBTW

1. Het invoeren, de intracommunautaire verwervingen en de leveringen van goederen die worden geplaatst onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot.
2. De leveringen van goederen geplaatst onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot, met handhaving van die regeling.
3. De diensten, andere dan deze die vrijgesteld zijn bij toepassing van de artikelen 41 en 42, die betrekking hebben op goederen die het voorwerp zijn van de in 1° bedoelde handelingen of die zich bevinden onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot.

Voor andere goederen dan accijnsproducten worden als andere entrepots dan douane-entrepots beschouwd:

- Voor goederen die bestemd zijn voor de productie of de verwerking van accijnsproducten, de in België gelegen plaatsen die aangemerkt worden als belastingentrepots in de zin van artikel 4, b, van de richtlijn 92/12/EEG.
- Voor andere goederen dan die bedoeld onder het eerste streepje, die in België worden ingevoerd in de zin van artikel 23 van het Wetboek, de overeenkomstig de communautaire douanereglementering als douane-entrepot gedefinieerde plaatsen.
- Voor andere goederen dan onder de eerste twee strepen, de plaatsen erkend door of vanwege de minister van Financiën.

Commentaar – Aanschr. nr. AOIF 14/2003 (E.T. 98.973), 19 mei 2003.

#### § 5. VRIJSTELLINGEN BIJ INVOER

##### 1. Vrijstellingen op grond van artikel 40, § 1 van het WBTW

##### 5612

art. 11 KB nr. 7

Artikel 40, § 1, 1°, a) van het WBTW vestigt een definitieve vrijstelling voor de invoer en de

<sup>2731</sup> KB nr. 54, 25 februari 1996, B.S. 5 maart 1996.

intracommunautaire verwerving van goederen waarvan de levering in België door belastingplichtigen in ieder geval is vrijgesteld. In principe wordt de vrijstelling verleend bij wijze van teruggaaf (art. 11 KB nr. 7).

**5613**

Artikel 40, § 1, 1<sup>o</sup>, b) van het WBTW vestigt een vrijstelling voor de invoer en de intracommunautaire verwerving van goederen die een definitieve vrijstelling hebben op grond van communautaire regels.

art. 12 tot 37 KB nr. 7

art. 4 KB nr. 52

Op grond van artikel 40, § 3 van het WBTW zijn de voorwaarden voor het verkrijgen van deze vrijstelling bij invoer vastgesteld in afdeling 2 van hoofdstuk IV van het KB nr. 7 (art. 12 tot 37). Deze afdeling is eveneens van toepassing op de intracommunautaire verwervingen die op grond van artikel 40, § 1, 1<sup>o</sup>, b) van het WBTW zijn vrijgesteld van btw (art. 4 KB nr. 52).

**5614**

Artikel 40, § 1, 1<sup>o</sup>, c) van het WBTW werd opgeheven per 1 januari 1996.

**5615**

Krachtens artikel 40, § 1, 1<sup>o</sup>, d) van het WBTW is vrijgesteld, de invoer van goederen die in België ten verbruik worden aangegeven op naam van een buitenlandse belastingplichtige, waarna ze onmiddellijk het voorwerp zijn van een vrijgestelde intracommunautaire levering (zie § 2) in hoofde van dezelfde buitenlandse belastingplichtige (onechte doorvoer).

Artikel 39 van het KB nr. 7 regelt de uitvoering van deze vrijstelling.

**5616****art. 40 § 1 2<sup>o</sup> WBTW**

Bij de wederinvoer van goederen die tijdelijk van België buiten de Gemeenschap werden verzonden voor herstelling, bewerking, aanpassing of verwerking (regeling passieve veredeling) kan een gehele of gedeeltelijke vrijstelling van de btw worden bekomen (art. 40 § 1 2<sup>o</sup> WBTW).

Deze vrijstelling wordt geregeld door de artikelen 40 en 41 van het KB nr. 7.

Commentaar – Aanschr. nr. 6, 2 september 1996, *BTW-Revue*, afl. 124, 927.

**5617****art. 40 § 1 3<sup>o</sup> WBTW**

In het kader van de invoering van de nieuwe plaatsbepalingsregels voor leveringen van gas en elektriciteit, voorziet artikel 40, § 1, 3<sup>o</sup> van het WBTW in een vrijstelling bij invoer van gas of elektriciteit, dit teneinde dubbele belasting te voorkomen<sup>2732</sup>.

Deze vrijstelling kan echter enkel worden toegepast in het geval van daadwerkelijke dubbele heffing. Zijn bijvoorbeeld niet vrijgesteld, de invoer van gas en elektriciteit via het distributiesysteem, verricht door een verbruiker die zelf produceert<sup>2733</sup>.

**2. Vrijstellingen op grond van artikel 40, § 2 van het WBTW****5618****art. 40 § 2 1<sup>o</sup>**

<sup>2732</sup>

Wet 5 december 2004, B.S. 22 december 2004 ter omzetting van richtlijn 2003/92EG van de Raad van 7 oktober 2003.

<sup>2733</sup>

Circ.nr. AFZ/2004-0157 (AFZ 1/ 2005), 3 februari 2005.

**WBTW**

Krachtens artikel 40, § 2, 1° van het WBTW zijn vrijgesteld van btw, de leveringen en de intracommunautaire verwervingen van goederen geplaatst onder een van de douaneregelingen of met handhaving van een van die regelingen<sup>2734</sup>.

Deze vrijstelling wordt geregeld door artikel 42 van het KB nr. 7.

**5619****art. 40 § 2 2°****WBTW**

Krachtens artikel 40, § 2, 2° van het WBTW zijn vrijgesteld van btw, de diensten, andere dan die welke zijn vrijgesteld bij toepassing van de art. 41 en 42 van het WBTW, met betrekking tot de in vorig nummer bedoelde goederen.

Deze vrijstelling wordt geregeld door artikel 42 van het KB nr. 7.

**3. Vrijstelling op grond van artikel 40, § 4 van het WBTW****5620**

Onverminderd de vrijstellingen waarvan sprake in de vorige nummers, kan de Koning, om de uitvoering van internationale akten te verzekeren, alle maatregelen nemen voor de toekenning van gehele of gedeeltelijke vrijstelling van btw bij invoer.

**5621**

Deze maatregelen werden vastgesteld in de artikelen 43 en 44 van het KB nr. 7, respectievelijk met betrekking tot de definitieve invoer van goederen die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers en met betrekking tot kleine zendingen zonder commercieel karakter.

**5622**

Onder 'persoonlijke bagage' wordt verstaan, alle bagage die de reiziger bij zijn aankomst kan aangeven bij de douane alsmede de bagage die hij later bij de douane aangeeft, mits hij kan bewijzen dat deze bij zijn vertrek als begeleidende bagage was ingeschreven bij de maatschappij die zijn vervoer heeft verzorgd. Het moet gaan om een invoer waaraan elk handelskarakter vreemd is. De voorwaarden met betrekking tot de waarde en de hoeveelheid van de goederen waaronder de vrijstelling wordt verkregen, zijn dezelfde als deze die van toepassing waren inzake leveringen van goederen door taksvrije verkooppunten (zie *supra* § 3).

**5623****art. 44 KB nr. 7**

Artikel 44 van het KB nr. 7 bepaalt wat verstaan moet worden onder 'kleine zendingen zonder commercieel karakter'. Het vermeldt ook de kwantitatieve beperkingen.

**§ 6. BIJZONDERE VRIJSTELLING VOOR INTRACOMMUNAUTAIRE VERWERVINGEN****5624****art. 40bis WBTW**

Van de btw zijn vrijgesteld, de intracommunautaire verwervingen van goederen waarvoor de afnemer van de goederen op grond van artikel 76, § 2 van het WBTW in ieder geval recht zou hebben op de volledige teruggaaf van de btw die bij toepassing van artikel 25ter van het WBTW verschuldigd zou zijn (art. 40bis WBTW).

<sup>2734</sup> Besliss. nr. E.T. 112.982, 12 juni 2007.

## § 7. INTERNATIONAAL VERVOER EN DIENSTEN DIE DAARMEE VERBAND HOUDEN

### 1. Vrijstellingen verleend door artikel 41, § 1 van het WBTW

5625

art. 41 § 1 1°

WBTW

Inzake internationaal vervoer zijn van de btw vrijgesteld:

1. het zeevervoer van personen, het internationale luchtvervoer van personen, het vervoer van door reizigers begeleide bagage en auto's bij het hier, onder 1, genoemd vervoer (art. 41 § 1 1° WBTW);

art. 41 § 1 2°

WBTW

2. het vervoer en de daarmee samenhangende handelingen, van goederen afkomstig uit een derde land, wanneer de waarde van dat vervoer en van die handelingen overeenkomstig artikel 34 van het WBTW bij invoer is opgenomen in de maatstaf van heffing (art. 41 § 1 2° WBTW);

art. 41 § 1 3°

WBTW

3. het vervoer van goederen dat rechtstreeks verband houdt met de uitvoer van goederen buiten de Europese Unie (art. 41 § 1 3° WBTW);

art. 41 § 1 4°

WBTW

4. het vervoer van goederen die vallen onder een regeling, zoals bepaald bij artikel 23, § 4 en 5 van het WBTW of onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot (art. 41 § 1 4° WBTW).

art. 41 § 1 5° WBTW

Overeenkomstig artikel 41, § 1, 5° van het WBTW kan vrijstelling van btw worden ingeroepen voor de volgende diensten, gebruikt voor het onder 3 en 4, hierboven, bedoelde vervoer:

- a. laden, lossen, overslaan, behandelen, stouwen, verstouwen, wegen, meten, peilen, nazien, onderzoeken en in ontvangst nemen van goederen;
- b. opbergen en bewaren van goederen<sup>2735</sup>.

Voor diensten met betrekking tot containers, zie beslissing van 30 juni 2004<sup>2736</sup>.

art. 41 § 1 6°, 7° WBTW

Van btw zijn eveneens vrijgesteld: diensten die tot voorwerp hebben, het verrichten van douaneformaliteiten bij invoer, uitvoer of doorvoer (art. 41 § 1 6° WBTW)<sup>2737</sup>, evenals het intracommunautair vervoer van goederen naar of vanaf de eilanden die de autonome regio's van de Azoren en van Madeira vormen en de daarmee samenhangende handelingen (art. 41 § 1 7° WBTW).

art. 41 § 1 8°

WBTW

Van 1 januari 1994 tot 31 december 1995 waren nog van btw vrijgesteld (art. 41 § 1 8°

<sup>2735</sup> Besliss. nr. E.T. 112.982, 12 juni 2007.

<sup>2736</sup> Besliss. nr. E.T. 106.031, 30 juni 2004.

<sup>2737</sup> Besliss. nr. E.T. 107.378, 3 juni 2004.

WBTW<sup>2738</sup>), de volgende diensten, wanneer ze werden verstrekt aan een in een andere lidstaat geïdentificeerde belastingplichtige die overeenkomstig artikel 76, § 2 van het WBTW de teruggaaf zou kunnen genieten van de btw die verschuldigd zou zijn indien deze diensten waren belast:

- a. de expertises met betrekking tot roerende lichamelijke zaken;
- b. de werkzaamheden die betrekking hebben op roerende lichamelijke zaken;
- c. binnenlandse vervoerdiensten die rechtstreeks verband houden met een intracommunautair goederenvervoer;
- d. de activiteiten die samenhangen met de onder c) bedoelde vervoerdiensten.

Deze vrijstelling werd opgeheven met ingang van 1 januari 1996.

## 2. Vrijstelling verleend door artikel 41, § 2 van het WBTW

5626

art. 41 § 2

WBTW

Artikel 41, § 2 van het WBTW stelt vrij van btw: de diensten verricht door makelaars en lasthebbers die niet handelen als bedoeld in artikel 13, § 2 van het WBTW, wanneer die makelaars en lasthebbers tussenkomst verlenen bij leveringen van goederen of dienstverrichtingen die niet in de Europese Unie plaatsvinden of die vrijgesteld zijn ingevolge de artikelen 39, 39quater, 40, 41 en 42 van het WBTW.

Deze vrijstelling was niet van toepassing op de diensten van reisbureaus die tussenkomst verleenden bij het verschaffen van vervoer, van logies, van ter plaatse verbruikte spijzen of dranken, van vermaak of van één of meer van deze in artikel 18, § 1 van het WBTW bedoelde diensten, tenzij wanneer het reisbureau handelde in naam en voor rekening van de verrichter van die diensten. Met ingang van 1 januari 2000 is deze uitsluiting echter opgeheven, zodat reisbureaus voortaan alsnog kunnen genieten van betreffende btw-vrijstelling<sup>2739</sup>. Ook de commissie die reisbureaus aanrekenen aan reizigers voor de boeking van vliegtickets, is vrijgesteld van btw<sup>2740</sup>.

## § 8. DIVERSE VRIJSTELLINGEN VAN ARTIKEL 42 VAN HET WBTW

Men dient opletten te zijn op het feit dat deze vrijstellingen verschillend worden toegepast in de lidstaten.

### 1. Zeeschepen en binnenschepen

5627

art. 42 § 1

WBTW

Artikel 42, § 1 van het WBTW stelt vrij van btw:

1. de levering:

<sup>2738</sup> Aanschr. nr. 3, 1 februari 1995, *BTW-Revue*, afl. 112, 179, opgeheven met ingang van 1 januari 1996 (zie opheffingsbepalingen Aanschr. nr. 7, 28 september 1998).

<sup>2739</sup> KB 28 december 1999, *B.S.* 31 december 1999.

<sup>2740</sup> Besliss. nr. E.T. 108.099/2, 8 april 2005, ter opheffing van Besliss. nr. E.T. 108.099, 11 maart 2005.

- a. van zeeschepen bestemd voor passagiers- of goederenvervoer tegen betaling, voor de visserij of, meer algemeen, voor de uitoefening van enigerlei industriële of handelsactiviteit;
  - b. van reddingsboten en -schepen voor hulpverlening op zee;
  - c. van oorlogsschepen;
  - d. van binnenschepen bestemd voor de commerciële binnenvaart.
2. de levering aan bouwers, eigenaars en gebruikers van de in 1 bedoelde vaartuigen, van voorwerpen bestemd om in die vaartuigen te worden ingelijfd of om te dienen voor de exploitatie van die vaartuigen;
  3. de diensten die tot voorwerp hebben de bouw, de verbouwing, de herstelling, het onderhoud, de verhuur of de bevrachting van in 1 bedoelde vaartuigen of in 2 bedoelde voorwerpen<sup>2741</sup>;

art. 42 § 1 4°

WBTW

4. de levering aan eigenaars of gebruikers van in 1, a, b en c bedoelde vaartuigen, van goederen bestemd voor de bevoorrading van die vaartuigen. De vrijstelling is nochtans niet toepasselijk op boordprovisie voor vaartuigen die gebruikt worden voor de kustvisserij, terwijl met betrekking tot oorlogsschepen de vrijstelling beperkt is tot de bevoorrading van de schepen die bedoeld zijn in de GN-Code 89.06.1000 van de gecombineerde nomenclatuur van het gemeenschappelijk douanetarief van de EG en die het land verlaten met als bestemming een haven of een ankerplaats in liet buitenland (zie art. 42 § 1 4° WBTW);
5. de andere diensten dan deze genoemd in 3 die verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van in 1, a en b bedoelde vaartuigen en hun lading, zoals het slepen, het loodsen, het meren, de reddings- en expertiseverrichtingen, het gebruik van de havens, de diensten als agent verleend door scheepsagenten aan rederijen, de diensten ten behoeve van de aan- en afvaart en het verblijf van de bedoelde vaartuigen in de havens, de diensten ten behoeve van passagiers en bemanning verleend voor rekening van rederijen<sup>2742</sup>.

Inzake de leveringen van goederen ter bevoorrading van voormelde vaartuigen geldt dat de vrijstelling enkel van toepassing is op de levering aan de ondernemer die de goederen als scheepsvoorraad zal bezigen en dus niet op de leveringen in een eerdere handelsfase. Een eventuele tijdelijke opslag alvorens de goederen aan boord te brengen, vormt echter geen beletsel voor de toepassing van de vrijstelling<sup>2743</sup>.

De toepassing van de vrijstelling voor de levering van zeeschepen of binnenschepen veronderstelt dat het schip ook gewoonlijk gebruikt wordt voor het vervoer van personen of zaken, het slepen of andere winstgevendende verrichtingen van scheepvaart. Een vaartuig dat sinds jaar en dag gebruikt wordt als restaurant, voldoet niet aan deze vereiste, zodat de vrijstelling geen toepassing kan vinden op betreffende levering<sup>2744</sup>.

Binnenschippers kunnen vanaf 1 januari 2002 niet meer genieten van de btw-vrijstelling voor de levering van goederen voor de bevoorrading van binnenschepen. Vrijstelling is enkel nog mogelijk voor de levering van brandstof en smeermiddelen aan binnenschippers die niet meer dan 5 boten exploiteren. Daartoe moeten deze binnenschippers over een bijzondere vergunning beschikken<sup>2745</sup>.

Diensten van loodsen verricht voor een zeeschip zijn vrijgesteld van btw. De vrijstelling is echter niet van toepassing op het vervoer en het aan boord brengen van de loodsen<sup>2746</sup>.

Bij levering van een schip naar een andere EU-lidstaat heeft de vrijstelling van artikel 42 van het WBTW voorrang

<sup>2741</sup> Zie HvJ 18 oktober 2007, zaak C-97/06, Navicon SA, *Fiscooloog* 2007, afl. 1088, 12.

<sup>2742</sup> Zie HvJ 14 september 2006, gevoegde zaken C-181/04 en C-183/04 Elmeka NE, *T.F.R.* 2006, afl. 311, 944.

<sup>2743</sup> HvJ 26 juni 1990, zaak C-185/89, Velker, *Jur. HvJ* 1990, I-02561.

<sup>2744</sup> Gent 23 juni 1997, *F.J.F.*, No. 97/ 292.

<sup>2745</sup> Aanschr. nr. E.T. 100.967, 17 september 2001, *Fiscooloog* 2001, afl. 817, 6.

<sup>2746</sup> Besliss. nr. E.T. 40.549, 29 juli 2005.



op de intracommunautaire overgangsregeling<sup>2747</sup>.

De toepassingsvoorwaarden werden bepaald in de artikelen 2 tot 4 van het KB nr. 6 van 27 december 1977 en gecommuniceerd in de Aanschr. nr. 24 van 1978.

## 2. Vliegtuigen

5628

art. 42 § 2

WBTW

Artikel 42, § 2 van het WBTW stelt van de belasting vrij:

1. de levering van vliegtuigen, watervliegtuigen, hefschroefvliegtuigen en dergelijke toestellen, bestemd voor gebruik door de Staat of door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het internationale vervoer van personen en van goederen tegen betaling;
2. de levering aan bouwers, eigenaars en gebruikers van de in 1 bedoelde luchtvaartuigen, van voorwerpen bestemd om te worden ingelijfd in die toestellen of om te dienen voor de exploitatie ervan;
3. de diensten die tot voorwerp hebben de bouw, de verbouwing, de herstelling, het onderhoud en de verhuur van in 1 en 2 bedoelde luchtvaartuigen en voorwerpen;
4. de levering aan in 1 bedoelde luchtvaartmaatschappijen, van goederen bestemd voor de bevoorrading van vliegtuigen, watervliegtuigen, hefschroefvliegtuigen en dergelijke toestellen welke die maatschappijen gebruiken;
5. de andere diensten dan deze genoemd in 3, die verricht worden voor de rechtstreekse behoeften van in 1 bedoelde toestellen, met uitzondering van de toestellen gebruikt door de Staat, en van hun lading, zoals het slepen, het loodsen, reddings- en expertisewerkzaamheden, het gebruik van de luchthavens, de diensten ten behoeve van het landen, het opstijgen en het verblijf van toestellen op de luchthavens, de diensten als agent verleend door luchtvaartmaatschappijen aan die maatschappijen, de diensten aan passagiers en bemanning verleend voor rekening van luchtvaartmaatschappijen.

De toepassingsvoorwaarden zijn vastgelegd in de artikelen 2 tot 4 van het KB nr. 6 van 27 december 1977 en gecommuniceerd in de Aanschr. nr. 6 van 1983.

Bij wijze van tolerantie wordt vrijstelling verleend bij aankoop of invoer van een vliegtuig door een onderneming die geen luchtvaartmaatschappij is, met als enig doel de verhuur van het toestel aan een luchtvaartmaatschappij<sup>2748</sup>; een overeenkomstige tolerantie wordt toegestaan m.b.t. voorwerpen bedoeld in artikel 42, § 2, 2° van het WBTW<sup>2749</sup>.

Het Hof van Justitie heeft verduidelijkt dat de vrijstelling ook van toepassing is op leveringen van goederen en diensten voor luchtvaartuigen die weliswaar enkel binnenlandse vluchten verrichten maar die worden gebruikt door luchtvaartmaatschappijen die zich hoofdzakelijk toeleggen op het betaalde internationale vervoer. Het is aan de nationale rechter om het respectieve belang van het aandeel van de internationale activiteit en van de niet-internationale activiteit van de maatschappij te beoordelen<sup>2750</sup>.

## 3. Diplomatieke en consulaire regeling en internationale organisaties

5629

<sup>2747</sup> Vr. nr. 3-1251 NYSENS 28 juli 2004, *Vr. & Antw.* Senaat 2003- 2004, nr. 3-23, 1411-1412.

<sup>2748</sup> Aanschr. nr. 6, 8 april 1983, nr. 18.

<sup>2749</sup> *BTW-Revue* 1985, afl. 69, 402, nr. 852.

<sup>2750</sup> HvJ 16 september 2004, zaak C-382/02, *Cimber Air A/S, F.J.F.*, No. 2005/7.

**art. 42 § 3****1° en 2°****WBTW**

Artikel 42, § 3, 1° en 2° van het WBTW stelt vrij van btw:

1. de leveringen en de invoeren van goederen en de diensten in het kader van de diplomatieke en consulaire betrekkingen;
2. de leveringen van roerende goederen en de diensten, met uitzondering van werk in onroerende staat, aan de volgende personen, handelend voor hun persoonlijk gebruik en gehecht aan de zendingen en posten bedoeld onder 1: de leden van het diplomatiek personeel, de leden van het administratief en technisch personeel, de consulaire beroepsambtenaren en de consulaire bedienden.

De aanschrijving nr. 1 van 1978 bepaalt de draagwijdte en de voorwaarden van de vrijstellingen onder 1° en 2°. Ere- consuls zijn niet bedoeld<sup>2751</sup>. Inzake facturatie voor handelingen die vallen onder de vrijstelling van artikel 42, § 3 van het WBTW zie de informatie in voetnoot<sup>2752</sup>.

Voor bijzondere toepasselijke formaliteiten wanneer de instituten in een andere lidstaat zijn gevestigd, zie *Fiscale documentatie Vandewinckele*, deel XIV, BTW 42/32ter.

Voor de doorlopende leveringen van water, gas en elektriciteit en de diensten van telecommunicatie- en kabeldistributiebedrijven voorziet beslissing nr. E.T. 111.330 van 1 oktober 2006 in een vereenvoudigingsregeling.

**5630****art. 42 § 3 3°****WBTW**

Artikel 42, § 3, 3° van het WBTW stelt vrij van btw, de leveringen en de invoeren van goederen en de diensten bestemd voor internationale instellingen en daaraan verbonden ambtenaren, voor zover in zulke vrijstelling is voorzien door een overeenkomst waarbij België is toegetreden.

Deze vrijstelling is behandeld in de aanschrijving nrs. 2, 28 en 38 van 1978, 8 van 1979 en 2 van 1982, zie ook Besliss. nr. E.T. 75.754, 9 juni 1999, *BTW-Revue*, afl. 143/07, 544; Besliss. nr. E.T. 82.321, 12 april 2007.

Voor bijzondere formaliteiten toepasselijk wanneer de instituten in een andere lidstaat zijn gevestigd, zie *Fisc. Doc. Vandewinckele*, deel XIV, BTW, 42/32ter.

**5631****art. 42 § 3 4°****WBTW**

Artikel 42, § 3, 4° van het WBTW stelt vrij van btw, de leveringen van goederen en de dienstverrichtingen die worden verricht, hetzij voor het officiële gebruik van de krijgsmachten van vreemde Staten toegetreden tot het Noord-Atlantisch Verdrag of van het hen begeleidende burgerpersoneel, hetzij voor de bevoorrading van de messes en kantines van die krijgsmachten, voor zover de betreffende krijgsmachten deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning<sup>2753</sup>.

**5631,50****art. 42 § 3 4°bis****WBTW**

<sup>2751</sup> *BTW-Revue* 1988, afl. 79, nr. 876; Besliss. nr. E.T. 75.574, 9 juni 1999, *BTW-Revue*, afl. 143, 544-547; Vr. nr. 365 DE CLIPPELE 18 januari 2000, *Vr. & Antw.* 2001-2002, nr. 46, 2405-2406.

<sup>2752</sup> Besliss. nr. E.T. 98.803, 18 december 2003.

<sup>2753</sup> Aanschr. nr. 2, 5 december 1978, § 21, c.

Artikel 42, § 3, 4<sup>bis</sup> van het WBTW stelt vrij van btw, de leveringen van goederen en de diensten die naar een andere lidstaat werden verricht en bestemd zijn voor de strijdkrachten van een andere Staat, toegetreden tot de NAVO, dan de lidstaat van bestemming zelf, voor het gebruik van die strijdkrachten of van het hen begeleidende burgerpersoneel, of voor de bevoorrading van de messes en kantines van die strijdkrachten, voor zover deze strijdkrachten deelnemen aan de gemeenschappelijke defensie-inspanning.

Deze vrijstelling geldt o.m. voor leveringen uit België ter bestemming van de Belgische strijdkrachten in Duitsland.

#### 5632

art. 42 § 3 5°

WBTW

Artikel 42, § 3, 5° van het WBTW stelt vrij van btw, de leveringen en de invoeren van goederen en de dienstverrichtingen aan instellingen die door een buitenlandse regering belast zijn met de aanleg, de inrichting en het onderhoud van begraafplaatsen en gedenktekens voor de in oorlogstijd overleden en hier te lande begraven leden van haar krijgsmacht<sup>2754</sup>.

#### 5633

art. 42 § 3 6°

WBTW

Artikel 42, § 3, 6° van het WBTW stelt vrij van btw, de leveringen en de invoeren van goederen en de dienstverrichtingen aan de Noord-Atlantische Vergadering en de leden van het Internationaal Secretariaat van die Vergadering, voor zover in de vrijstelling is voorzien door de wet van 14 augustus 1974 betreffende het statuut in België van de Noord-Atlantische Vergadering<sup>2755</sup>.

## 4. Goud

#### 5634

art. 42 § 3 7°

WBTW

Artikel 42, § 3, 7° van het WBTW stelt vrij van btw, de leveringen van goud aan de centrale banken.

## 5. Instellingen met menslievend, liefdadig of opvoedkundig werk in het buitenland

#### 5635

art. 42 § 3 8°

WBTW

Artikel 42, § 3, 8° van het WBTW stelt vrij van btw, de levering van goederen, bestemd voor erkende organisaties die deze goederen uitvoeren uit de Europese Unie in het kader van hun menslievend, liefdadig of opvoedkundig werk.

## 6. Parels en edelstenen

#### 5636

<sup>2754</sup> Aanschr. nr. 2, 5 december 1978, § 20.

<sup>2755</sup> Aanschr. nr. 2, 5 december 1978, § 22.

**art. 42 § 4  
WBTW**

Krachtens artikel 42, § 4 van het WBTW zijn vrijgesteld van btw:

1. de leveringen van echte parels, natuurlijke edelstenen en dergelijke, aan personen die uitsluitend handelaar in die goederen zijn;
2. de met betrekking tot die goederen aan dezelfde personen verstrekte diensten<sup>2756</sup>.

---

 Hoofdstuk III
 

---

 Binnenlandse vrijstellingen
 

---

**5637**

Ondanks het economisch belang van de sectoren waarop deze vrijstellingen betrekking hebben (bv. het onroerend goed, financiële diensten, gezondheid, onderwijs), is dit één van de minst geharmoniseerde materies op communautair gebied.<sup>2757</sup>

**5638**

Zij vormt een permanente bron van concurrentievervalsingen tussen ondernemingen gevestigd in België en discrimineert de Belgische ondernemingen in verhouding tot buitenlandse concurrenten<sup>2758</sup>. Het feit dat geen btw wordt toegepast op een levering of op een verhuur van een onroerend goed leidt tot een stijging van de productiekosten van de goederen en diensten voor dewelke zij wordt gebruikt. De producent moet zijn verkoopprijs verhogen of ziet anders zijn winst afnemen, met alle gevolgen van dien voor de ontwikkeling van zijn onderneming. Het initiële nadeel van de niet-aftrekbaarheid van de btw wordt nog vergroot, doordat btw wordt toegepast op de niet-aftekbare btw. De vrijstelling van btw leidt aldus tot een eerste heffing, gelijk aan de niet-aftekbare btw en vervolgens tot een verborgen btw-heffing op het niet-aftekbare btw-bedrag dat deel uitmaakt van de kostprijs van de goederen *cq.* diensten. Wanneer de goederen buiten België worden geleverd, in een land waar een btw-systeem van toepassing is, komt het voordeel van die verborgen belasting toe aan de buitenlandse fiscus en niet aan de Belgische fiscus.

De bepalingen inzake vrijstelling van belasting moeten strikt worden uitgelegd, omdat zij afwijken van het algemene beginsel dat bepaalt dat de omzetbelasting wordt geheven over elke levering van goederen en over elke dienst die door een belastingplichtige onder bezwarende titel wordt verricht<sup>2759</sup>. De lidstaten stellen de voorwaarden vast om een juiste en eenvoudige toepassing van de vrijstellingen te verzekeren en alle fraude, ontwijking en misbruik te voorkomen, doch deze voorwaarden mogen geen wijziging brengen aan de inhoud van die vrijstellingen<sup>2760</sup>. De binnenlandse vrijstellingen zijn autonome communautaire rechtsbegrippen die in het algemene kader van het bij de Zesde richtlijn ingevoerde gemeenschappelijke btw-stelsel moeten worden geplaatst<sup>2761</sup> behalve wanneer de Raad de zorg om zekere termen te definiëren heeft toevertrouwd aan de Staten<sup>2762</sup>.

<sup>2756</sup> Antwerpen 10 november 1987, *BTW-Revue* 1988, afl. 83, 429.

<sup>2757</sup> M. LAURE, *Science Fiscale*, 265; W. DIERICK "BTW en onroerend goed: een rechtsvergelijkende studie", *Fiscaal Praktijkboek-Indirecte Belastingen 1999-2000*, Diegem, Ced.Samsom, 301-327.

<sup>2758</sup> Zie concrete voorbeelden C. AMAND, "Hervorming van het BTW-stelsel op onroerende verrichtingen", *A.F.T.* 1993, 245.

<sup>2759</sup> HvJ 23 februari 1988, zaak C-353/85, Commission t. Verenigd Koninkrijk, *Jur. HvJ* 1988, 817; HvJ 15 juni 1989, zaak C-348/87, SUFA, *F.J.F.*, No. 89/165 en *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 627; HvJ 26 juni 1990, zaak C-185/89, Velker Oil, *Jur. HvJ* 1990, I-2561, *F.J.F.*, No. 90/187; HvJ 11 augustus 1995, zaak C-453/93, Bulthuis-Griffioen, *Jur. HvJ* 1995, I-2341 en *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 634. Een ondernemer-natuurlijke persoon die zelfstandig een kinderbewaarplaats uitbaat kan niet in aanmerking komen voor een vrijstelling die uitdrukkelijk voorbehouden is aan publiekrechtelijke lichamen of andere organisaties die door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard worden erkend (HvJ 11 augustus 1995, zaak C-453/93, Bulthuis-Griffioen, *Jur. HvJ* 1995, I-2341 en *BTW-Revue* 1996, afl. 122, 634).

<sup>2760</sup> HvJ 19 januari 1982, nr. 8/81, Ursula Becker, *Jur. HvJ* 1982, 53, *F.J.F.*, No. 82/66 en *BTW-Revue* 1996, afl. 119, 148; HvJ 13 juli 1989, zaak C-173/88, Henriksen, *Jur. HvJ* 1989, I-2763, *F.J.F.*, No. 89/272 en *BTW-Revue* 1994, afl. 113, 601.

<sup>2761</sup> HvJ 11 augustus 1995, zaak C-453/93, Bulthuis-Griffioen, *Jur. HvJ* 1995, I-2341.

<sup>2762</sup> HvJ 28 maart 1996, zaak C-468/93, Gemeente Emmen, *Jur. HvJ* 1996, I-172.

## § 1. VRIJSTELLINGEN VOOR BEPAALDE ACTIVITEITEN IN HET ALGEMEEN BELANG

### 1. Vrijstellingen in het algemene belang

5639

art. 44 § 1 2° WBTW

De diensten van artsen en tandartsen, kinesitherapeuten, vroedvrouwen, verplegers en verpleegsters, verzorgers en verzorgsters, ziekenoppassers en ziekenoppassters, masseurs en masseuses, van wie de diensten van persoonsverzorging zijn opgenomen in de nomenclatuur van de geneeskundige verstrekkingen inzake verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering.

1. Verrichtingen die niet bestaan in gezondheidskundige verzorging van de mens door middel van diagnose en behandeling van ziekten of andere gezondheidsproblemen, maar in het vaststellen door middel van biologische analyses, van de biologische verwantschap van individuen, vallen niet binnen de werkingsfeer van artikel 13A, lid 1, sub c van de Zesde richtlijn en genieten bijgevolg geen vrijstelling. De omstandigheid dat de als deskundige optredende arts in opdracht van een rechterlijke instantie handelt, is dienaangaande niet relevant<sup>2763</sup>. De werkzaamheid van een arts, bestaande in de opstelling van een deskundigenrapport over iemands gezondheidstoestand, teneinde te bepalen of een verzoek om een invaliditeitsuitkering, oorlogspensioen, ... gegrond is of niet, is niet vrijgesteld van btw. De vrijstelling geldt slechts wanneer die diensten hoofdzakelijk tot doel hebben, de gezondheid van de betrokkene te beschermen<sup>2764</sup>. Uit deze rechtspraak volgt dat het al dan niet therapeutisch karakter van de doelstelling van een medische handeling determinerend is voor het Hof. De Belgische Btw- administratie dient haar standpunt ter zake te herzien, daar zij de vrijstelling van btw op handelingen van artsen niet beperkt tot de verstrekking van geneeskundige verzorging. De vrijstelling omvat alle verrichtingen die verband houden met de normale uitoefening van het beroep van arts<sup>2765</sup>.
2. De vrijstelling hangt niet af van de rechtsvorm van de belastingplichtige die de aldaar genoemde medische of paramedische diensten verricht. De vrijstelling slaat ook op diensten op het gebied van gezondheidskundige verzorging van therapeutische aard, verstrekt door een kapitaalvenootschap die, mede aan huis, ambulante verpleging door geschoold verplegend personeel aanbiedt, met uitsluiting van diensten die verband houden met algemene verzorging en huishoudelijke hulp<sup>2766</sup>.
3. Er is vrijstelling voor de analyses van klinisch-biologische aard<sup>2767</sup>.
4. Het feit dat de diensten verricht door masseurs en masseuses niet zijn opgenomen in de nomenclatuur der geneeskundige verstrekkingen van de verplichte ziekte- en invaliditeitsverzekering, is geen obstakel voor de toepassing van de vrijstelling<sup>2768</sup>.
5. De prestaties van een 'technolog medische beeldvorming', verricht onder het toezicht en de verantwoordelijkheid van een arts, genieten de vrijstelling<sup>2769</sup>.
6. De vrijstelling geldt niet voor de beoefenaars van de natuurgeneeskunde, de acupunctuur en de osteopathie, die geen houder zijn van het wettelijk diploma van doctor in de genees-, heel- en verloskunde<sup>2770</sup>.
7. Handopleggers en kruidendokters die op onwettige wijze de geneeskunde beoefenen, kunnen zich niet op de vrijstelling beroepen.
8. Geen vrijstelling voor persoonsverzorging, verstrekt door orthopedisten, bandagisten, pedicures en manicures<sup>2771</sup>.

<sup>2763</sup> HvJ 14 september 2000, zaak C-384/98, D. en W. t. Österreichischer Bundesschatz, *Fisc. Koer.* 2000, 498; HvJ 20 november 2003, d'Ambrumenil en Dispute Resolution Services, *F.J.F.*, No. 2004, afl. 10, 952.

<sup>2764</sup> HvJ 20 november 2003, zaak C-212/01, Margarete Unterpertinger, *P.B. C.*, 10 januari 2004, afl. 7, 6; HvJ 20 november 2003, zaak C-307/01, Peter d'Ambrumenil, *F.J.F.*, No. 2004/245.

<sup>2765</sup> Aanschr. nr. 15/1979; Besliss. nr. E.T. 28.944, *BTW-Tijdschrift*, afl. 36, 521; *Fisc. Act.* 2000, afl. 36, 6; A. SORIANO en PH. NOIRHOMME, "Les prestations médicales et paramédicales", *R.G.F.* 2004, afl. 4, 8-15; J. SWINKELS, "VAT exemption for medical care", *International VAT Monitor* 2005, 14-18.

<sup>2766</sup> HvJ 10 september 2002, zaak C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH t. Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, *F.J.F.*, No. 2003/35; HvJ 6 november 2003, zaak C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, *F.J.F.*, No. 2004/276; zie ook *BTW-Revue* 1988, afl. 83, 469, nr. 896.

<sup>2767</sup> Besliss. nr. T. 1335, 25 maart 1970, *BTW-Revue* 1971, afl. 1, 108; Besliss. nr. E.T. 28994, 19 mei 1978, *BTW-Revue* 1978, afl. 36,

542.

<sup>2768</sup> Antwerpen 17 januari 1996, *F.J.F.*, No. 96/159.

<sup>2769</sup> Besliss. nr. E.T. 91.807, 21 september 1999, *BTW-Revue* 1999, afl. 143, 547.

<sup>2770</sup> Vr. nr. 217 DE BAERE, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, nr. 39, 1510 en *BTW-Revue* 1983, afl. 60, 481.

<sup>2771</sup> Vr. nr. 67 MARCHAND 22 november 1983, *Vr. & Antw.* Kamer 1983-1984, nr. 7, 648 en *BTW-Revue* 1984, afl. 62, 341.

9. Prestaties van psychotherapeuten zijn niet vrijgesteld, tenzij ze worden verricht door houders van een wettelijk diploma van geneesheer<sup>2772</sup>. Voor wat betreft psychologen, zie voetnoot<sup>2773</sup>. Deze bepaling is blijkbaar strijdig met de interpretatie van het Hof van Justitie dat meent dat een nationale regeling die bepaalde specifieke werkzaamheden op het gebied van de gezondheidskundige verzorging van de mens, verricht door fysiotherapeuten, (bv. behandelingen met behulp van stoornisdiagnostiek), uitsluit van de omschrijving van dat paramedisch beroep, slechts in strijd is met datzelfde doel en datzelfde beginsel, voor zover – hetgeen door de verwijzende rechter moet worden nagegaan – die behandelingen zouden zijn vrijgesteld van btw indien zij door artsen of tandartsen werden uitgevoerd, hoewel zij, wanneer zij door fysiotherapeuten worden uitgevoerd, gelet op de beroepskwalificaties van deze laatste, van een gelijkwaardige kwaliteit kunnen worden geacht<sup>2774</sup>.
10. Geen vrijstelling voor diensten, verricht door orthopedagogen<sup>2775</sup>.
11. Voor diëtisten en podologen is de vrijstelling beperkt tot de prestaties aan diabetespatiënten die in aanmerking komen voor een verzekeringstegemoetkoming<sup>2776</sup>.
12. Leveringen van tandprothesen door een tussenpersoon die geen tandarts of tandtechnicus is, maar die deze prothesen bij een tandtechnicus heeft gekocht, zijn niet vrijgesteld<sup>2777</sup>.

art. 44 § 1 2°  
WBTW

Het wekt enige verbazing dat de administratie meent dat de strikte toepassing van de regels die door het Hof van Justitie worden aangehaald, aanleiding zou kunnen geven tot verscheidene praktische problemen voor zowel de administratie als voor de desbetreffende medische en paramedische beroepen en dat de administratie derhalve blijft aanvaarden dat de vrijstelling beoogd in artikel 44, § 1, 2° van het WBTW verder mag worden toegepast voor het geheel van de handelingen die in het kader van deze vrijstelling door de Belgische administratieve praktijk worden toegestaan<sup>2778</sup>.

#### 5640

##### art. 44 § 2 1° WBTW

Op grond van artikel 44, § 2, 1° van het WBTW zijn van btw vrijgesteld: de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen, in de uitoefening van hun geregelde werkzaamheid, verstrekt door ziekenhuizen, psychiatrische inrichtingen, klinieken en dispensaria, het vervoer van zieken of gewonden met speciaal daartoe uitgeruste vervoermiddelen.

Handelingen die nauw samenhangen met ziekenhuisverpleging of medische verzorging in de zin van art. 13, A, lid 1, sub b van de Zesde richtlijn zijn handelingen die daadwerkelijk als nevenprestatie bij ziekenhuisverpleging of medische verzorging worden verstrekt en waarbij de ziekenhuisverpleging of de medische verzorging de hoofdhandeling vormt. Medische verzorging slaat op gezondheidskundige verzorging van de mens, met name de prestaties door personen die niet de hoedanigheid hebben van arts, maar die paramedische diensten verlenen<sup>2779</sup>.

- De monsterneming en de overdracht van het monster aan een gespecialiseerd laboratorium zijn handelingen die nauw samenhangen met de analyse, zodat zij onder dezelfde belastingregeling moeten vallen als de analyse en derhalve eveneens de btw-vrijstelling overeenkomstig artikel 13, A, lid 1, sub b van de Zesde richtlijn genieten<sup>2780</sup>.
- Medische analyses die preventieve observatie en preventief onderzoek van de patiënt tot doel hebben en die op voorschrift van huisartsen worden verricht door een niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijk la-

<sup>2772</sup> Vr. nr. 100 VALKENIERS 19 december 1983, *Vr. & Antw. Kamer* 1983-1984, 1092, *BTW-Revue* 1984, afl. 62, 343.

<sup>2773</sup> *BTW-Revue* 1972, afl. 7, 249, nr. 288; psychologen-seksuologen: Vr. nr. 46 NELIS-VAN LIEDEKERKE 31 mei 1990, *Vr. & Antw. Kamer* 1989-1990, nr. 119, 9750, *BTW-Revue* 1990, afl. 91, 361; Vr. nr. 668 MAYEUR 28 februari 2005, *Vr. & Antw. Kamer* 2004-2005, nr. 68, 11180-11182; Vr. nr. 1048 GERKENS 22 december 2005, *Vr. & Antw. Kamer* 2005-2006, nr. 114, 21925-21926.

<sup>2774</sup> HvJ 27 april 2006, gevoegde zaken C-443/04 en C-444/04, H. A. Solleveld en J. E. van den Hout-van Eijnsbergen, *F.J.F.*, No. 2007/43.

<sup>2775</sup> Besliss. nr. E.T. 105.542, 25 maart 2004.

<sup>2776</sup> Besliss. nr. E.T. 104.382, 24 juni 2004; Rb. Verviers 28 mei 1985, *F.J.F.*, No. 85/171; Rb. Verviers 4 juli 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 85, 125.

<sup>2777</sup> HvJ 14 december 2006, zaak C-401/05, VDP Dental Laboratory NV, *F.J.F.*, No. 2008/68.

<sup>2778</sup> Besliss. nr. E.T. 110.411, 1 maart 2006.

<sup>2779</sup> HvJ 6 november 2003, zaak C-45/01, Christoph-Dornier-Stiftung für Klinische Psychologie, *F.J.F.*, No. 2004/276.

<sup>2780</sup> HvJ 11 januari 2001, zaak C-76/99, Europese commissie versus Franse Republiek, *Act. fisc.* 2001, afl. 4, 3.

laboratorium, kunnen onder de vrijstelling vallen.

Artikel 13, A, lid 1, *sub b*, en lid 2, *sub a* van deze richtlijn verzet zich niet tegen een nationale regeling die voor de vrijstelling van dergelijke medische analyses voorwaarden stelt die in eerste plaats niet gelden voor de vrijstelling van verzorging die wordt geboden door de huisartsen die deze hebben voorgeschreven en in de tweede plaats verschillen van die welke gelden voor handelingen die nauw samenhangen met medische verzorging in de zin van de eerste van deze bepalingen.

Artikel 13, A, lid 1, *sub b* van deze richtlijn verzet zich tegen een nationale regeling die voor de vrijstelling van medische analyses door een niet aan een zorginstelling verbonden privaatrechtelijk laboratorium de voorwaarde stelt dat die analyses worden uitgevoerd onder toezicht van een arts. Deze bepaling verzet er zich echter niet tegen dat dezelfde regeling voor de vrijstelling van deze analyses de voorwaarde stelt dat zij voor ten minste 40 % bestemd zijn voor bij een socialezekerheidsinstelling verzekerde personen<sup>2781</sup>.

- De diensten van een tolk in het kader van gezinshulp (bv. hulp geboden aan dove personen) vallen onder de vrijstellingsbepaling<sup>2782</sup>.
- De verhuur van medische en/of paramedische apparatuur, ongeacht de hoedanigheid van de verhuurder, is aan de btw onderworpen, in de mate ze roerend of onroerend door bestemming is<sup>2783</sup>.
- De dienstverlening van het ene ziekenhuis aan het andere valt niet onder de vrijstelling, in de mate dat dit handelingen betreft die vreemd blijven aan de eigenlijke prestaties van ziekenhuizen<sup>2784</sup>.
- De levering van diensten bestaande in de terbeschikkingstelling van telefoons en de verhuur van televisietoestellen aan ziekenhuispatiënten door hospitalisatie- en psychiatrische instellingen, ziekenhuizen en dispensaria, alsmede de levering van bedden en maaltijden aan hun begeleiders, zijn in de regel geen handelingen die nauw samenhangen met de ziekenhuisverpleging en medische verzorging in de zin van deze bepaling. Dit kan slechts anders zijn wanneer deze prestaties onontbeerlijk zijn voor het bereiken van de therapeutische doelstellingen van de ziekenhuisverpleging en de medische verzorging en zij er niet in hoofdzaak toe strekken aan de gene die ze levert, extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse mededinging met die van commerciële ondernemingen welke aan de belasting over de toegevoegde waarde zijn onderworpen<sup>2785</sup>. Niettegenstaande voormeld arrest van het Hof van Justitie, verklaarde de administratie dat de strikte toepassing van de regels die door het Hof worden aangehaald, aanleiding zou kunnen geven tot verscheidene praktische problemen voor zowel de administratie als voor de ziekenhuizen. Overigens, aangezien het niet-belasten van deze handelingen niet van die aard is om een reële concurrentievervalsing te doen ontstaan ten aanzien van economische operatoren die gelijkaardige diensten verstrekken (telefoonoperatoren, restaurants, hotels, enz.), kan de vrijstelling, beoogd door artikel 44, § 2, 1° van het WBTW worden behouden voor het geheel van de handelingen die door het voornoemd arrest worden beoogd<sup>2786</sup>.

Thuishulp van huishoudelijke aard, verricht door erkende ondernemingen in het kader van de reglementering inzake dienstencheques, valt onder de vrijstelling<sup>2787</sup>.

**5641**

**art. 44**

**§ 2 1ter**

**WBTW**

Vrijgesteld is de levering van menselijke organen, van menselijk bloed en van moedermelk (art. 44 § 2 1ter WBTW).

**5642**

**art. 44 § 2 2°**

**WBTW**

Artikel 44, § 2, 2° van het WBTW stelt vrij van btw, de diensten en leveringen van goederen

<sup>2781</sup>

HvJ 8 juni 2006, zaak C- 106/05, L.u.P. GmbH, *F.J.F.*, No. 2007/186.

<sup>2782</sup>

Besliss. nr. E.T. 93.267, 25 november 1999, *BTW-Revue*, afl. 145, 150.

<sup>2783</sup>

Besliss. nr. E.T. 96.270, 13 oktober 2000, *BTW-Revue*, afl. 148, 465.

<sup>2784</sup>

Vr. nr. 322 VANDEURZEN 23 maart 2004, *Vr. & Antw.* Kamer 2003-2004, nr. 30, 4646-4647.

<sup>2785</sup>

HvJ 1 december 2005, gevoegde zaken C-394/04 en C-395/04, Diagnostiko & Therapeftiko, Kentro Athinon-Ygeia AE c. Ypourgos Oikonomikon, *F.J.F.*, No. 2006/163.

<sup>2786</sup>

Besliss. nr. E.T. 110.410, 23 februari 2006; zie evenwel *Beknopt Verslag*, Commissie voor de Financiën, Kamer, Com 842, 23; Vr. nr.

<sup>10164</sup>

CHABOT 7 februari 2006, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com. 842, 23.

<sup>2787</sup>

Besliss. nr. E.T. 105.675, 30 september 2003.

die nauw samenhangen met maatschappelijk werk, met de sociale zekerheid en met de bescherming van kinderen en jongeren en die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de bevoegde overheid als instellingen van sociale aard worden erkend. Worden met name bedoeld:

- de instellingen die de bejaardenzorg tot doel hebben<sup>2788</sup>;
- de kinderbewaarplaatsen, de zuigelingentehuizen en de instellingen die in hoofdzaak het toezicht over jongelui en de zorg voor hun onderhoud, opvoeding en vrijetijdsbesteding tot doel hebben;
- de instellingen voor gezinshulp;
- de centra voor levens- en gezinsvragen;
- de ziekenfondsen en de landsbonden van ziekenfondsen;
- de psycho-medisch-sociale centra en de centra voor leerlingenbegeleiding;
- de instellingen die de gehandicaptenzorg tot doel hebben;
- de instellingen die de begeleiding, de omkadering of de opvang van personen die zich in materiële of morele moeilijkheden bevinden tot doel hebben;
- de instellingen bedoeld in het koninklijk besluit van 17 december 2003 betreffende de subsidiëring van instellingen die voorzien in een gespecialiseerde begeleiding voor burgers die betrokken zijn in een gerechtelijke procedure;
- de externe diensten erkend bij het koninklijk besluit van 27 maart 1998 betreffende de externe diensten voor preventie en bescherming op het werk;
- de verkoop van kleine voorwerpen, vervaardigd door gehandicapte kinderen of voor het verlenen van kleine diensten door die kinderen<sup>2789</sup>;
- een vzw die zich toelegt op seniorenwerking<sup>2790</sup>;
- de permanente opvang van kinderen door erkende personen of instellingen<sup>2791</sup>;
- diensten verricht door een publiekrechtelijk lichaam of een door de betrokken lidstaat als instelling van sociale aard erkende organisatie in de hoedanigheid van bemiddelaar tussen personen die diensten ter zake van kinderopvang zoeken en personen die deze diensten aanbieden, kunnen slechts op grond van die bepalingen worden vrijgesteld indien: (i) de dienst ter zake van kinderopvang zelf aan de in deze bepalingen gestelde voorwaarden voor vrijstelling voldoet; (ii) deze dienst van zodanige aard of kwaliteit is dat de vraagouders niet van een gelijkwaardige dienst verzekerd zouden kunnen zijn, zonder een bemiddelende dienst als die welke in het hoofdgeding aan de orde is; (iii) die bemiddelende diensten niet in hoofdzaak ertoe strekken, de dienstverrichter extra opbrengsten te verschaffen door de uitvoering van handelingen die verricht worden in rechtstreekse concurrentie met die van commerciële ondernemingen die aan btw zijn onderworpen<sup>2792</sup>.
- de algemene verzorging en de huishoudelijke hulp die door een dienst voor ambulante verpleging worden verstrekt aan personen die in fysiek of economisch opzicht hulpbehoevend zijn<sup>2793</sup>.
- de gemeenten zijn voortaan de 'erkennende bevoegde overheid'<sup>2794</sup>.
- het begrip 'instelling' omvat zowel natuurlijke als rechtspersonen. 'Organisaties erkend door de bevoegde overheid' omvatten enerzijds de instellingen die een formele erkenning

<sup>2788</sup> Art. 44 programmawet 11 juli 2005, *B.S.* 12 juli 2005.

<sup>2789</sup> Besliss. nr. E.T. 27.307, 2 december 1977, *BTW-Revue*, nr. 37, 902.

<sup>2790</sup> Vr. nr. 532 SCHELLENS 8 december 2000, *Vr. & Antw. Kamer 2000-2001*, 27 augustus 2001, nr. 088, 10174.

<sup>2791</sup> Vr. nr. 488 LETERME 24 oktober 2000, *Vr. & Antw. Kamer 2000-2001*, 18 juni 2001, nr. 080, 9058.

<sup>2792</sup> HvJ 9 februari 2006, zaak C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, *P.B. C.*, 8 april 2006, afl. 86, 8.

<sup>2793</sup> HvJ 10 september 2002, zaak C-141/00, Ambulanter Pflegedienst Kügler GmbH t. Finanzamt für Körperschaften I in Berlin, *F.J.F.*, No. 2003/35.

<sup>2794</sup> Vr. nr. 763 LETERME 18 juli 2001, *Vr. & Antw. Kamer 2001-2002*, 11 december 2001, 11923.



- genieten, anderzijds instellingen die diensten verrichten overeenkomstig de geldende reglementering<sup>2795</sup>.
- overeenkomstig rechtspraak van het Hof van Justitie kunnen ook particuliere entiteiten met winstoogmerk onder het toepassingsgebied van de vrijstelling vallen. De beoordelingsmarge van de lidstaten bij de erkenning van instellingen van sociale aard is beperkt door de beginselen van gelijke behandeling en fiscale neutraliteit<sup>2796</sup>.

**5643****art. 44 § 2 3° WBTW**

Op grond van artikel 44, § 2, 3° van het WBTW zijn van btw vrijgesteld, de diensten verstrekt door exploitanten van sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding, aan personen die er aan lichamelijke ontwikkeling of aan sport doen, wanneer er geen winstoogmerk is en de ontvangsten van de vrijgestelde werkzaamheid uitsluitend worden gebruikt om de kosten ervan te dekken<sup>2797</sup>.

- Vrijstelling voor terbeschikkingstelling van sporttoestellen of sportartikelen<sup>2798</sup>.
- Begrip 'exploitant' (wandelclub, wielertoeristen)<sup>2799</sup>, visvangst<sup>2800</sup>, vliegclub<sup>2801</sup>. Geen vrijstelling voor hondensport<sup>2802</sup>.
- Voorwaarden tot het verlenen van de vrijstelling<sup>2803</sup>.
- Een watersportvereniging onder vzw-vorm komt in aanmerking voor de vrijstelling, verleend voor diensten verstrekt door sportclubs, doch niet voor de diensten die bestaan in het ter beschikking stellen van ruimte aan een steiger en de diensten daaraan verbonden<sup>2804</sup>.
- Indien een sportvereniging stelselmatig streeft naar een overschot dat zij aanwendt ten dienste van haar prestaties, heeft zij niet noodzakelijk een winstoogmerk. Jaarlijkse contributies van de leden kunnen de tegenprestatie vormen voor de door de vereniging verrichte diensten<sup>2805</sup>.
- Wanneer subsidies toegekend worden aan een exploitant van een sportinrichting en wanneer, ingevolge het toekennen van die subsidies, de ontvangsten de kosten overtreffen, heeft dit niet tot gevolg dat de exploitant moet aangemerkt worden als een instelling met winstgevend doel, uitgesloten van de vrijstelling van artikel 44, § 2, 3° van het WBTW<sup>2806</sup>.

<sup>2795</sup> Besliss. nr. E.T. 94.156, 25 juli 2005.

<sup>2796</sup> HvJ 26 mei 2005, zaak C-498/03, Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd t. Commissioners of Customs & Excise, *PB. C.*, 23 juli 2005, afl. 182, 12.

<sup>2797</sup> HvJ 7 mei 1998, zaak C-124/96, Commissie t. Spanje, *BTW-Revue* 1999, 101.

<sup>2798</sup> *BTW-Revue* 1978, afl. 34, 306, nr. 636.

<sup>2799</sup> *BTW-Revue* 1980, afl. 45, 268, nr. 736.

<sup>2800</sup> *BTW-Revue* 1971, afl. 1, 110, nr. 28.

<sup>2801</sup> *BTW-Revue* 1977, afl. 31, 445, nr. 620.

<sup>2802</sup> *BTW-Revue* 1981, afl. 50, 1516, nr. 763.

<sup>2803</sup> Vr. nr. 83 DALEM 21 januari 1983, *Vr. & Antw. Senaat* 1982-1983, 708, *BTW-Revue* 1983, nr. 58, 286.

<sup>2804</sup> Vr. nr. 264 BULTINCK 13 maart 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 1999-2000, 2 mei 2000, nr. 28, 3328.

<sup>2805</sup> HvJ 21 maart 2002, zaak C-174/00, Kennemer Golf & Country Club t. Staatssecretaris van Financiën, *Fisc. Koer.* 2002, 315; Besliss. nr. E.T. 104.780, 27 november 2003; zie ook K. HEYRMAN, "De BTW-vrijstelling voor sportclubs, opgericht als V.Z.W.: mag er winst gemaakt worden en is BTW verschuldigd over de lidgelden?", *T.F.R.*, afl. 225, 720.

<sup>2806</sup> Vr. nr. 1320 GORIS 12 juni 2006, *Vr. & Antw. Kamer* 2005-2006, nr. 128, 25140-25142; Voorafgaande beslissing nr. 700.042, 18 december 2007; voorafgaande beslissing nr. 700.102, 29 januari 2008; D. STAS, "BTW: fiscus pakt autonome gemeentebedrijven aan. Nieuwe stap in de strijd tegen optimalisatieschema's?", *Fisc. Act.* 2007, afl. 28, 11-14.

- Wanneer een vzw haar leden, tegen betaling van een jaarlijkse bijdrage, niet alleen de toegang tot haar sportinrichtingen aanbiedt, maar ook de toegang tot de 'beach club' en het gebruik van strandstoelen, windschermen, enz. aanbiedt, slaat de vrijstelling van artikel 44, § 2, 3° van het WBTW niet op deze diensten. Die zijn derhalve belastbaar<sup>2807</sup>.
- De nationale werkgever kan de vrijstelling van sportbeoefening niet uitbreiden tot organisaties met winstoogmerk<sup>2808</sup>.

**5644****art. 44 § 2 4° WBTW**

Artikel 44, § 2, 4° van het WBTW stelt vrij van btw, het verstrekken van school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding en -herscholing en het verrichten van de nauw daarmee samenhangende diensten en leveringen van goederen, zoals het verschaffen van logies, spijzen en dranken en van voor het vrijgesteld onderwijs gebruikte handboeken, door instellingen die daartoe door de overheid zijn erkend of die aan dergelijke instellingen zijn toegevoegd of ervan afhangen. Ook het geven door leerkrachten, van lessen met betrekking tot school- of universitair onderwijs, beroepsopleiding of beroepsherscholing, is vrijgesteld van btw.

De draagwijdte van de vrijstelling werd toegelicht in de aanschrijving nr. 19 van 1978. Volgens de Europese Commissie was de vrijstelling te ruim opgevat. Met ingang van 1 januari 1994 werd de aanschrijving nr. 19 van 1978 ingetrokken en vervangen door de aanschrijving nr. 25 van 1993, van toepassing vanaf 1 januari 1994. Hierin werd de btw-vrijstelling veel enger geïnterpreteerd. Enkel onderwijs verstrekt door publiekrechtelijke instellingen of door privaatrechtelijke instellingen die geen winstoogmerk hebben, valt volgens deze aanschrijving onder de vrijstelling<sup>2809</sup>.

Met een arrest van 30 mei 2005 heeft de Raad van State deze circulaire vernietigd omdat deze voorwaarden toevoegt aan de wet<sup>2810</sup>. Met dit arrest 'herleeft' de oude aanschrijving van 1978 en de ruimere interpretatie van de vrijstelling. Een tussenkomst van de wetgever zal dus noodzakelijk zijn om het toepassingsgebied van de vrijstelling in overeenstemming te brengen met de bepalingen van de Zesde richtlijn<sup>2811</sup>.

Zijn vrijgesteld:

- sociaal-cultureel vormingswerk<sup>2812</sup>;
- taalonderwijs<sup>2813</sup>.

Hoewel het onderscheid tussen een dienst van onderwijs en een intellectuele dienst moeilijk is, is dit onderscheid van belang om te bepalen wie tot voldoening van de btw is gehouden, indien de dienst is verricht door een buitenlandse belastingplichtige in België of door een Belgische belastingplichtige in het buitenland.

Opleidingssessies, georganiseerd voor het personeel van de Belgische en buitenlandse dochterondernemingen, om hen de producten van de groep beter te leren kennen en de communicatie binnen de groep te verbeteren, vallen niet onder de vrijstelling van artikel 44, § 2, 4° van het WBTW<sup>2814</sup>.

Het ontbreken van een examen, voorafgaand aan het uitreiken van een geschrift, blijft een uitzonderlijke situatie. De administratie houdt zich het recht voor in dergelijk geval na te gaan of de cursisten wel degelijk een opleiding hebben gevolgd die voldoet aan de voorwaarden van de aanschrijving van 24 december 1993<sup>2815</sup>.

Het tegen betaling verrichten van onderzoeksprojecten, door openbare instellingen voor hoger onderwijs, kan niet worden beschouwd als een nauw met het universitair onderwijs samenhangende activiteit<sup>2816</sup>.

De activiteiten van een particulier met de status van freelancer, die bestaan in het geven van huiswerkbegeleiding en keramiek- en pottenbakkerscursussen in onderwijscentra voor volwassenen, komen alleen in aanmerking voor

2807 Gent 26 juni 2007, *F.J.F.*, No. 2008/81.

2808 HvJ 18 januari 2001, zaak C-150/99, Stockholm, *F.J.F.*, No. 2001/278.

2809 A. SORIANO en PH. NOIRHOMME, "Les prestations d'enseignement", *R.G.F.* 2003, afl. 12, 22-32.

2810 RvSt 30 mei 2005, nr. 145.138, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Rechtspraak Btw Vandewinckele, nr. RS 05/1.

2811 Info 01.07.05/1 – *Informaties en Mededelingen*, AOIF – Btw; in afwachting van een wettelijke regeling hebben commerciële ondernemingen op dit ogenblik de keuze voor het al dan niet onderwerpen van hun onderwijsactiviteiten aan de btw.

2812 Besliss. E.T. 81.094, 29 augustus 1994, *BTW-Revue*, afl. 110, 1026.

2813 Vr. nr. 1151 GOL 24 juni 1994, *Vr. & Antw. Kamer 1993-1994*, 12155, *BTW-Revue*, afl. 111, 1250.

2814 Vr. nr. 1214 NYSSENS 19 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat 2000-2001*, nr. 2-35, 15 mei 2001, 1715.

2815 Vr. nr. 1217 NYSSENS 19 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat 2000-2001*, nr. 2-40, 4 september 2001, 2021.

2816 HvJ 20 juni 2002, zaak C-287/00, Europese Commissie t. Duitsland, *Fisc. Koer.* 2002, 440-443.

de vrijstelling van de btw, indien die activiteiten lessen vormen die een docent voor eigen rekening en op eigen verantwoordelijkheid geeft en betrekking hebben op school- of universitair onderwijs. De verwijzende rechter moet nagaan of dit in het hoofdgeding het geval is<sup>2817</sup>.

De administratie heriep haar vroeger standpunt en besliste dat de vrijstelling ook geldt in de relatie tussen de onderwijsinstelling en de onderneming, of meer algemeen alle derden waarop eerstgenoemde een beroep doet om dat onderwijs te verstrekken. Wat de fysieke personen betreft die lessen of cursussen geven in een instelling die diensten verstrekt welke al dan niet aan de belasting zijn onderworpen, gaat de administratie er evenwel van uit dat normaal tussen die persoon en de instelling een band van ondergeschiktheid bestaat, zodat er in hun relatie geen belastbare handeling plaatsvindt en er bijgevolg geen btw is verschuldigd is<sup>2818</sup>.

Het tegen vergoeding ter beschikking stellen van een leraar aan een onderwijsinstelling waar die leraar onder verantwoordelijkheid van die instelling op tijdelijke basisonderwijs verzorgt, kan de vrijstelling genieten voor zover het diensten betreft die 'nauw samenhangen' met het onderwijs (cf. de terbeschikkingstelling als een middel om het als hoofdpresatie aangemerkte onderwijs onder optimale omstandigheden te laten verlopen<sup>2819</sup>).

Deze vrijstelling behelst ook de diensten en leveringen van goederen die door instellingen waarvan de diensten inzake onderwijs onder de vrijstelling vallen of door verenigingen zonder winstoogmerk die specifiek werden opgericht om de uitvoering van sommige van de met onderwijs nauw samenhangende diensten te verzekeren, aan de leerlingen worden verstrekt bij de organisatie van buitenschoolse activiteiten (sportactiviteiten, muzieklessen, potbakkerij, toneel-, taal-, en informaticacursussen, bos- en sneeuwklassen, reizen voor de laatstejaars,...), ongeacht of deze binnen dan wel buiten de schooluren plaatsvinden<sup>2820</sup>.

## 5645

### art. 44 § 2 5° WBTW

Vrijgesteld zijn de dienstverrichtingen betreffende onderwijskeuze en gezinsvoorlichting alsook de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen (art. 44 § 2 5° WBTW)<sup>2821</sup>.

De diensten van bemiddeling in familiezaken, al dan niet verricht door erkende dienstverrichters, vallen onder gezinsvoorlichting en genieten derhalve de vrijstelling<sup>2822</sup>.

## 2. Vrijstelling voor sociale of culturele redenen

## 5646

### art. 44 § 2 6° WBTW

Op grond van artikel 44, § 2, 6° van het WBTW, zijn van btw vrijgesteld, de verhuur van boeken en tijdschriften, muziekpartituren, grammofoonplaten, magneetbanden, diapositieven en andere dergelijke voorwerpen van culturele aard, alsook de diensten die bibliotheken en leeszaalen aan hun lezers verstrekken, wanneer de dienstverrichter een instelling is die geen winstoogmerk heeft en hij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruikt tot dekking van de kosten ervan, alsmede de leveringen van goederen die nauw samenhangen met deze handelingen.

Verhuur van kunstwerken (schilderijen, tekeningen, foto's, enz.): vrijstelling mogelijk<sup>2823</sup>.

## 5647

### art. 44 § 2 7° WBTW

Artikel 44, § 2, 7° van het WBTW stelt vrij van btw: de diensten en de leveringen van goede-

2817 HvJ 14 juni 2007, zaak C-445/05, Werner Hadere, *PB. C.*, 4 augustus 2007, afl. 183, 9.

2818 Besliss. nr. E.T. 110.943, 30 maart 2006.

2819 HvJ 14 juni 2007, zaak C-434/05, Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), *Fiscoloog* 2007, afl. 1079, 13.

2820 Besliss. nr. E.T. 110.675, 10 maart 2006.

2821 Besliss. nr. E.T. 114.414, 16 april 2008.

2822 Besliss. nr. E.T. 111.653, 22 september 2006.

2823 Besliss. nr. E.T. 29.419, 8 mei 1979, *BTW-Revue* 1979, afl. 41, 542.

ren die daarmee nauw samenhangen, die door de exploitant aan de bezoekers worden verstrekt met betrekking tot al of niet geleid bezoek aan musea, monumenten, natuurmonumenten, plantentuinen en dierentuinen, wanneer de exploitant een instelling is die geen winstoogmerk heeft en hij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruikt tot dekking van de kosten ervan.

Artikel 13, A, lid 2, *sub a*, tweede streepje van de Zesde richtlijn voorziet als aanvullende voorwaarde die de lidstaten mogen stellen, dat het beheer en het bestuur van de exploitende instelling in hoofdzaak op vrijwillige basis moeten geschieden. Deze voorwaarde slaat enkel op de leden van deze instelling die volgens de statuten belast zijn met het bestuur op het hoogste niveau en op andere personen die, zonder in de statuten te zijn aangewezen, de instelling daadwerkelijk besturen doordat zij beslissingen in laatste instantie over het beleid van de instelling nemen. 'In hoofdzaak op vrijwillige basis' slaat zowel op de leden van de organen die belast zijn met het beheers- en bestuurstaken van de instelling als op de personen die, zonder door de statuten te zijn aangewezen, daadwerkelijk het bestuur uitoefenen en op de bezoldiging die deze personen van de instelling ontvangen<sup>2824</sup>.

Onder bepaalde voorwaarden vallen cafetaria's, uitgebaat door exploitanten van voornoemde instellingen, onder de vrijstelling indien de ontvangsten van deze cafetaria's op jaarbasis niet hoger zijn dan 5 580 EUR, resp. 10 % van de globale ontvangsten van de exploitant. Deze toegeving geldt ook voor cafetaria's uitgebaat door ziekenhuizen, exploitanten van sport, – inrichtingen en organisatoren van toneel-, ballet- of filmvoorstellingen, concerten of conferenties<sup>2825</sup>.

## 5648

### art. 44 § 2 8° WBTW

Op grond van artikel 44, § 2, 8° van het WBTW zijn van btw vrijgesteld: de diensten aan organisatoren van voordrachten verstrekt door voordrachtgevers die als zodanig handelen, de diensten aan organisatoren van schouwspelen en concerten, aan uitgevers van grammofoonplaten en van andere klankdragers en aan makers van films en van andere beeldragers, verstrekt door acteurs, orkestleiders, muzikanten en andere artiesten voor de uitvoering van toneelwerken, balletten, films, muziekstukken, circus-, variété- of cabaretvoorstellingen, de diensten aan organisatoren van sportwedstrijden of sportfeesten, verstrekt door deelnemers aan die wedstrijden of feesten.<sup>2826</sup>

Aanschrijving 13/1997 van 19 november 1997 heeft deze vrijstelling aanzienlijk beknot<sup>2827</sup>. De administratie heeft het in voornoemde aanschrijving ingenomen standpunt evenwel ingetrokken en beslist dat de toepassing van artikel 44, § 2, 8°, tweede zin van het WBTW niet langer afhankelijk is van de hoedanigheid, natuurlijk persoon of rechtspersoon, van de dienstverrichter<sup>2828</sup>. Dit standpunt werd ook uitgebreid tot de diensten, verleend door de in de eerste zin van de bepaling bedoelde voordrachtgevers en de sportbeoefenaars<sup>2829</sup>. De toepassing van dit standpunt zal evenwel slechts worden geëist vanaf een latere nog vast te stellen datum<sup>2830</sup>. In tegenstelling tot hetgeen werd gesteld in voormelde aanschrijving, werd

<sup>2824</sup> HvJ 21 maart 2002, zaak C-267/00, Commissioners of Customs & Excise t. Zoological Society of London, *F.J.F.*, No. 2003/34.

<sup>2825</sup> Vr. nr. 1094 LETERME 26 augustus 2002, *Vr. & Antw.* Kamer 2002-2003, nr. 157, 1 oktober 2002, 20242.

<sup>2826</sup> HvJ 17 oktober 1991, zaak C-35/90, Commissie/Spanje, *Jur. HvJ* 1991, I-5073; HvJ 7 maart 2002, zaak C-16900, Commissie/Finland; Gent 6 juni 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 1314, 87.

<sup>2827</sup> D. STAS en J. VANDERPAAL, "B.T.W. en uitvoerende artiesten", in *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1998-1999*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 1-47.

<sup>2828</sup> Besliss. nr. E.T. 108.828, 30 september 2005.

<sup>2829</sup> *Informaties en Mededelingen*, AOIF – Btw 13 april 2006.

<sup>2830</sup> *Informaties en Mededelingen*, AOIF – Btw, 18 juli 2006.

beslist dat de vrijstelling van artikel 44, § 2, 8° van het WBTW alsnog geldt ten aanzien van feitelijke verenigingen en groeperingen. Bijgevolg kunnen alleen de uitvoerende artiesten die optreden onder de vorm van een rechtspersoon (éénhoofdige vennootschap met beperkte aansprakelijkheid, BVBA, NV, vzw) niet langer de vrijstelling genieten<sup>2831</sup>.

Op basis van rechtspraak inzake de draagwijdte van deze vrijstelling, kan gesteld worden dat voormelde administratieve beperking in strijd is met de Zesde richtlijn<sup>2832</sup>.

Door de aanpassing van Rubriek nr. XXIX van het KB nr. 20 kunnen de belaste handelingen in principe het verlaagd btw-tarief genieten (zie randnr. 5509).

Teneinde de formaliteiten inzake de onderworpenheid aan de btw in hoofde van de niet in België gevestigde uitvoerende artiesten en organisatoren van schouwspelen, concerten, ... enigszins te beperken, wordt voorzien in een aantal administratieve toegevingen<sup>2833</sup>.

- De diensten van een tolk inzake simultaanvertaling van een voor een ruim publiek toegankelijke voordracht of inzake een tussenkomst bij parlementaire vergaderingen of zittingen van gemeenteraden, kunnen de vrijstelling overeenkomstig artikel 44, § 2, 8° van het WBTW genieten<sup>2834</sup>.
- Bespreking van het btw-statuuat van kunstenaars<sup>2835</sup>.
- Diensten van sociale bureaus voor kunstenaars<sup>2836</sup>.

#### 5649

Op grond van artikel 44, § 2, 9° van het WBTW zijn van btw vrijgesteld, de organisatie van toneel-, ballet of filmvoorstellingen, van tentoonstellingen, concerten of conferenties, alsook de leveringen van goederen die nauw met deze diensten samenhangen, door instellingen erkend door de bevoegde overheid, mits de inkomsten die zij verkrijgen uit hun werkzaamheid, uitsluitend dienen om de kosten ervan te dekken.

Artikel 13A, lid 2, subn van de zesde richtlijn sluit niet uit dat een solist valt onder het begrip "andere culturele instellingen die worden erkend"<sup>2837</sup>.

Exploitatie van een drankgelegheid, verbonden aan een schouwburg en een concertgebouw<sup>2838</sup>.

#### 5650

##### art. 44 § 2 10° WBTW

Vrijgesteld is de terbeschikkingstelling van personeel door religieuze of levensbeschouwelijke instellingen voor de in punten 1, 2 en 4 van artikel 44, § 2 van het WBTW bedoelde werkzaamheden of met het oog op de verlening van geestelijke bijstand (art. 44 § 2 10° WBTW).

#### 5651

##### art. 44 § 2 11° WBTW

Artikel 44, § 2, 11° van het WBTW stelt vrij van btw, de diensten en de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen, ten behoeve van en in het gemeenschappelijke belang van hun leden, verricht tegen betaling van een krachtens de statuten bepaalde bij-

<sup>2831</sup> Vr. nr. 1314 DUF0UR 9 april 1998, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 149, 20397.

<sup>2832</sup> HvJ 3 april 2003, zaak C-144/00, Hoffmann, *F.J.F.*, No. 2004/253; in dezelfde zin HvJ 23 oktober 2003, zaak C-109/02, Commissie t. Duitsland, *F.J.F.*, No. 2004/252; Rb. Luik 18 november 2004, *Fiscoloog*, afl. 984, 19.

<sup>2833</sup> Circ. nr. 4 (E.T. 103.925), 4 maart 2003, nr. 392-394.

<sup>2834</sup> Besliss. nr. E.T. 93.267, 25 november 1999, *BTW-Revue*, afl. 145, 150.

<sup>2835</sup> B. COOPMAN, "Kunstenaars en BTW", *A.F.T.* 2002, 447-463.

<sup>2836</sup> Besliss. nrs. E.T. 104.710, E. T. 104.711 en E.T. 104.712, 22 april 2004.

<sup>2837</sup> HvJ 3 april 2003, C-14400, Matthias Hoffmann, *F.J.F.*, No. 2004/253.

<sup>2838</sup> Besliss. nr. E.T. 37.050, 4 november 1981, *BTW-Revue* 1982, afl. 52, 51, nr. 775.

drage, door instellingen die geen winst beogen en doeleinden nastreven van politieke, syndicale, religieuze, levensbeschouwelijke, vaderlandslievende, filantropische of staatsburgerlijke aard. De Koning kan, ter voorkoming van concurrentievervalsing, de vrijstelling afhankelijk maken van aanvullende voorwaarden.

- Voor de begrippen 'leden' en 'bijdrage'<sup>2839</sup>.
- De term 'syndicaal' moet ruim worden geïnterpreteerd: beroepsgroeperingen, patronale organisaties, kamers van koophandel, enz. ... vallen onder de vrijstelling<sup>2840</sup>. Toch moet de aandacht worden gevestigd op het feit dat de activiteiten van zo'n groepering buiten het toepassingsgebied van de btw kunnen vallen. Dit heeft belangrijke gevolgen op het vlak van de plaatsbepaling van ontvangen dienstprestaties<sup>2841</sup>.
- Vrijstelling toepasselijk op instellingen die sommige maatschappelijke groepen begeleiden, opvangen en sociaal reïntegreren<sup>2842</sup>.
- Wanneer een vereniging ten behoeve van haar leden diensten verricht die kaderen in haar syndicaal doel, zelfs indien het individuele adviezen betreft, de creatie van een internetsite of de uitgave van een tijdschrift, bestemd om haar leden in te lichten over haar activiteiten, worden laatstgenoemde activiteiten beschouwd als behorende tot haar normale syndicale activiteit en zijn ze niet van aard om de voornoemde vrijstelling van de bijdragen die deze activiteiten dekken ter discussie te stellen<sup>2843</sup>.

## 5652

### art. 44 § 2 12° WBTW

Van btw zijn vrijgesteld op grond van artikel 44, § 2, 12° van het WBTW, de leveringen van goederen en diensten, verricht in samenhang met werkzaamheden die ter verkrijging van financiële steun met betrekking tot in 1° tot 4° en 7° tot 11° genoemde handelingen, zijn georganiseerd door en uitsluitend ten bate van diegenen die deze handelingen verrichten.

De diensten van reclame die een vzw ter verkrijging van financiële steun ten behoeve van derden verricht, genieten geen vrijstelling<sup>2844</sup>.

Verstrekken van spijzen en dranken ter gelegenheid van een liefdadigheidsfeest<sup>2845</sup>. Er is geen vrijstelling wanneer het feest wordt georganiseerd ten bate van een andere instelling<sup>2846</sup>.

## 3. Technische vrijstellingen

## 5653

### art. 44 § 2 1° bis WBTW

Artikel 44, § 2, 1° bis van het WBTW stelt vrij van btw, de diensten verleend aan hun leden door zelfstandige groeperingen van personen die een werkzaamheid uitoefenen die krachtens artikel 44 van het WBTW is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn<sup>2847</sup>, wanneer die diensten direct nodig zijn voor de uitoefening van die werkzaamheid, deze groeperingen van hun leden enkel terugbetaling vorderen van hun aandeel in de gezamenlijke uitgaven en mits deze vrijstelling niet tot concurrentievervalsing kan leiden. Deze laatste voorwaarde moet zo geïnterpreteerd worden dat toepassing van de vrijstelling slechts wordt geweigerd, indien er een reëel gevaar bestaat dat de vrijstelling op zich op korte termijn of in

<sup>2839</sup> Zie Vr. nr. 346 OLIVIER 12 september 1986, *Vr. & Antw. Kamer* 1985-1986, nr. 41, 4045, *BTW-Revue* 1987, afl. 75, 85; Vr. nr. 1465 FLAHAUT 1 mei 1995, *Vr. & Antw. Kamer* 1994-1995, nr. 151, 16214, *BTW-Revue* 1995, afl. 115, 788.

<sup>2840</sup> Zie Aanschr. nr. 12, 29 december 1986, *BTW-Revue*, afl. 75; HvJ 12 november 1998, zaak C-149/97, *The Institute of the Motor Industry, Fisc. Act.* 1998, afl. 42, 5.

<sup>2841</sup> I.v.m. deze problematiek zie C. AMAND, "When is a link direct?", *International VAT Monitor* 1996, 3.

<sup>2842</sup> Besliss. nr. E.T. 31691, 25 oktober 1979, *BTW-Revue* 1980, afl. 43, 45, nr. 728; en Rb. Brussel 13 september 2002, *Fiscoloog* 2003, afl. 880, 12.

<sup>2843</sup> Vr. nr. 3-5634 NYSENS 12 juli 2006, *Vr. & Antw. Senaat* 2005-2006, nr. 3-74, 7907.

<sup>2844</sup> Vr. nr. 1095 LETERME 26 augustus 2002, *Vr. & Antw. Kamer* 2002-2003, nr. 148, 18777-18779.

<sup>2845</sup> Vr. nr. 61 PEETERS 19 mei 1981, *Vr. & Antw. Senaat* 1980-1981, 1634, *BTW-Revue* 1981, afl. 51, 639.

<sup>2846</sup> Besliss. nr. E.T. 36.829, 29 december 1980, niet gepubliceerd.

<sup>2847</sup> Aanschr. nr. 21, 7 september 1990; Aanschr. nr. 4/2000, 9 november 2000.

de toekomst tot concurrentievervalsing kan leiden<sup>2848</sup>. De toepassingsvoorwaarden van deze vrijstelling zijn geregeld bij KB van 29 december 1992 tot wijziging van KB nr. 43 van 5 juli 1991. De draagwijdte van dit koninklijk besluit is gepreciseerd en aanzienlijk uitgebreid door de circulaire nr. 3 van 9 mei 1996<sup>2849</sup>.

5653,10

art. 44 § 2 13° WBTW

Van btw zijn vrijgesteld op grond van artikel 44, § 2, 13° van het WBTW: de levering van goederen die uitsluitend ten behoeve van een op grond van artikel 44 van het WBTW vrijgestelde activiteit werden aangewend, als voor al deze goederen geen recht op aftrek is genoten. De overdracht van een cliënteel of het verlenen van rechten op een cliënteel, dat betrekking heeft op een op grond van artikel 44 van het WBTW vrijgestelde activiteit en tenslotte de levering van goederen waarvan de verkrijging of de bestemming het voorwerp heeft uitgemaakt van een uitsluiting van het recht op aftrek overeenkomstig artikel 45, § 3 van het WBTW.

Het betreft hier een technische vrijstelling ter vermijding van dubbele heffing van btw. Het belastbaar bedrag bevat immers steeds btw die niet in aftrek werd gebracht.

Door een regeling in te voeren en in stand te houden die geen vrijstelling van btw verleent voor de levering van goederen die uitsluitend gebruikt worden voor een vrijgestelde activiteit of anderszins van het recht op aftrek zijn uitgesloten, is de Italiaanse Republiek de verplichtingen niet nagekomen, die op haar rusten overeenkomstig de Zesde richtlijn<sup>2850</sup>.

## § 2. ANDERE VRIJSTELLINGEN

### 1. Advocaten, notarissen, gerechtsdeurwaarders

5654

art. 44 § 1 1° WBTW

De diensten van notarissen, advocaten (ook in de vorm van een burgerlijke vennootschap) en gerechtsdeurwaarders.

Vóór de inwerkingtreding van aanschrijving nr. 4/2000 gold de vrijstelling alleen voor advocaten die bij een Belgische balie zijn ingeschreven. Wanneer de meerderheid van de vennoten van een advocatenvennootschap bestond uit advocaten die niet bij een Belgische balie waren ingeschreven, waren de diensten van dergelijke vennootschap die als zodanig tegenover haar cliënten optreedt, bijgevolg niet van de btw vrijgesteld<sup>2851</sup>.

Omwille van voormeld standpunt werd België in gebreke gesteld door de Europese Commissie, wegens strijdig met het vrij verkeer van diensten. De nieuwe regeling maakt een onderscheid tussen advocaten natuurlijke personen en advocatenvennootschappen.

#### a. advocaten natuurlijke personen

Voor de vrijstelling komen in aanmerking:

- de advocaten gevestigd in België en ingeschreven bij een Belgische balie;

<sup>2848</sup> HvJ 20 november 2003, zaak C-8/01, Taksatorringen, *P.B. C.*, 10 januari 2004, afl. 7, 2.

<sup>2849</sup> *BTW-Revue*, afl. 121, 395; zie studie F. LIBERT "Les associations de frais-Aspects TVA", *R.G.F.* 1997, 304; L. NEVELSTEEN en C.-A. HELLEPUTTE, "Association de frats et TVA. quelles règles pour quelles opportunités", *R.G.F.* 2003, afl. 11, 21; K. VYNCKE, "Cost sharing association as an alternative to VAT Grouping in Belgium", *Int. Vat. Monitor* 2006, 339-347.

<sup>2850</sup> HvJ 25 juni 1997, zaak C-45/95, Commissie/Italië, *Jur. HvJ* 1997, I-3605.

<sup>2851</sup> Besliss. nr. E.T. 85.958, 19 maart 1997, *BTW-Revue*, afl. 128, 400; Besliss. nr. E.T. 96.693, 5 oktober 1998, *BTW-Revue*, afl. 140, 26; Aanschr. 4/2000, 9 november 2000; *Handelingen* Senaat 15 februari 2001, 69; Vr. nr. 1266 VAN QUICKENBORNE 4 mei 2001, *Vr. & Antw.* Senaat 2000-2001, nr. 2-35, 1715; *Fiscoloog*, afl. 783, 6; *Fiscoloog*, afl. 796, 1; *Fiscoloog*, afl. 810, 5.

- de advocaten gevestigd in een andere EU-lidstaat en ingeschreven aan een balie of gelijkaardige beroepsorganisatie van die lidstaat en die aldaar gerechtigd zijn een beroepstitel te dragen die overeenstemt met die van advocaat in België;
- de advocaten gevestigd buiten de EU en ingeschreven aan een Belgische balie of aan een balie of gelijkaardige beroepsorganisatie van een andere EU-lidstaat.

Deze nieuwe regeling treedt in werking, (i) ofwel met terugwerkende kracht voor wat de buitenlandse advocaten betreft die occasioneel in België optreden, ofwel (ii) vanaf 30 december 2001, voor wat de in België gevestigde advocaten betreft die in het buitenland hun beroepskwalificatie behaalden<sup>2852</sup>.

#### b. advocatenvennootschappen

Er dient een onderscheid te worden gemaakt tussen enerzijds, de burgerlijke advocatenvennootschappen die in België gevestigd zijn en anderzijds, de vaste inrichting in België van een in het buitenland gevestigde advocatenvennootschap.

De eerste categorie zal van de vrijstelling kunnen genieten van zodra de meerderheid van de advocaten-vennoten van de vestiging ingeschreven is bij een Belgische balie of een balie of gelijkaardige beroepsorganisatie van een andere EU-lidstaat.

De tweede categorie zal onder dezelfde voorwaarde van de vrijstelling kunnen genieten, doch met dien verstande dat bij het bepalen van de meerderheid van de vennoten rekening wordt gehouden met alle advocaten-vennoten van de buitenlandse vennootschap én van de Belgische vaste inrichting<sup>2853</sup>.

## 2. Handelingen met betrekking tot onroerende goederen

### Bibliografie

- SCHOLSEM, J.-C., *La TVA européenne face au phénomène immobilier*, Luik, 1975, 433 p.
- Répertoire notarial, V° Emphytéose-Superficie-Leasing immobilier.
- BOURS, E., "Rapport sur l'application de la TVA aux opérations immobilières au sein de la Communauté", *Collections Etudes Série Concurrence – Rapprochement des législations*, nr. 21, 1971.
- GOBLET, P., "Fiscalité et marchands de biens", Bibliothèque de l'ESSF, Brussel, Bruylant, 1987.
- DE BROS, L., "Onroerende leasing: BTW en registratierechten", *Not. Fisc. M.* 1990, 237.
- AMAND, C., "Hervorming van het BTW-stelsel op onroerende verrichtingen", *A.F.T.* 1993, 245.
- BALTUS, F., "Les opérations immobilières et la TVA", *J.D.F.* 1994, 321.
- RICHELLE, I., "La TVA applicable aux opérations immobilières depuis le 1<sup>er</sup> janvier 1993", *Rec. gén. enr. not.* 1994, nr. 24.413.
- SCHELLEKENS, K., "Erfpacht en opstal op nieuwe gebouwen", in *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1994-1995*, Diegem, Kluwer, 185-210.
- WERDEFROY, F., "Beëindiging van de erfpacht", *Not. Fisc. M.* 1994, 5.
- LEJOLY, R. en SCHMITZ, E., "BTW en onroerend goed", *Actuele Voorinformatie* 1995, afl. 9, 22 december 1995.
- VERSTAPPEN, J. en VAN MUYLDER, A., "Actuele fiscale aspecten van onroerend goed", *Actuele Voorinformatie* 1995, afl. 13.
- CUVÉLIER, A., "Droits d'enregistrement et TVA applicable aux ventes d'immeubles", *Rec. gén. enr. not.* 1995, nr. 24.454.
- GIJSEN, F. en VAN HENCXTHOVEN, W., "Bouwkoop en BTW", *Not. Fisc. M.* 1995, 10.
- DURSIN, E. en BALUWE, K., "BTW, Onroerende verhuur en aanverwante overeenkomsten én

<sup>2852</sup> Inwerkingtreding van de wet van 22 november 2001, B.S. 20 december 2001. Advocaten die ressorteren onder een andere EU-lidstaat en die in België gevestigd zijn worden voortaan verplicht zich in te schrijven op de zogenaamde E-lijst, bij een Belgische balie. Zie B. VANDERSTICHELEN, "Services prestés par des avocats – Aperçu général", *R.G.F.* 2004, afl. 6-7, 13-16.

<sup>2853</sup> Vr. nr. 1292 WATHELET 12 mei 2006, *Vr. & Antw.* Kamer 2005-2006, nr. 123, 24118-24119.



- het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen”, *T. Huur* 1997-1998, 249.
- VAN DER PAAL, J., “Terbeschikkingstelling en onroerende verhuur inzake B.T.W.”, *A.F.T.* 1998, 257.
  - MORIS, M., “Le leasing immobilier”, *R.G.F.* 1999, 43-61.
  - SEPULCHRE, V., “La location de biens immeubles en T.V.A.”, *R.G.F.* 2003, afl. 5, 11.
  - PANIS, W., “De BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur: kenmerken, uitsluitingen en alternatieven”, *T.F.R.* 2005, 60-86.
  - STAS, D., “Onroerende leasing in btw in onroerende leasing – leasing immobilier”, Larcier, 2007.

5655

art. 44

§ 3 1° a) WBTW

1. Door artikel 44, § 3, 1°, a) van het WBTW wordt de levering van uit hun aard onroerende goederen vrijgesteld van btw. De levering van een gebouw is echter belastbaar wanneer ze is verricht binnen de btw-nieuwheidstermijn (zie randnummers 5216 en 5217)<sup>2854</sup>:
  - ofwel door een in artikel 12, § 2 van het WBTW beoogde belastingplichtige (professionele vervreemder van gebouwen);
  - ofwel door een belastingplichtige die niet geregeld nieuwe gebouwen vervreemdt met toepassing van de btw, maar die voor de toepassing van de btw heeft geopteerd;
  - ofwel door een toevallige belastingplichtige, beoogd in artikel 8, § 1 van het WBTW.

art. 44

§ 3 1° b) WBTW

2. Door artikel 44, § 3, 1°, b) van het WBTW worden bovendien vrijgesteld, de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten, andere dan het eigendomsrecht op uit hun aard onroerende goederen.
 

Belastbaar zijn de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van dergelijke rechten op gebouwen, wanneer ze binnen de btw-nieuwheidstermijn worden verricht:

  - ofwel door een in artikel 12, § 2 van het WBTW beoogde belastingplichtige die binnen de btw-termijn een van de bedoelde zakelijke rechten vestigt op een gebouw dat voor of door hem werd opgericht of dat hij met voldoening van de btw heeft verkregen, of die binnen dezelfde termijn een zakelijk recht dat te zijnen bate gevestigd of overgedragen werd, met voldoening van de btw overdraagt of wederoverdraagt;
  - ofwel door een belastingplichtige die niet geregeld nieuwe gebouwen vervreemdt met toepassing van de btw, wanneer hij voor het vestigen van een bovenbedoeld zakelijk recht op een nieuw gebouw of voor het overdragen of wederoverdragen van zo'n zakelijk recht dat te zijnen bate op een nieuw gebouw gevestigd werd, geopteerd heeft voor de toepassing van de btw;
  - ofwel door een toevallige belastingplichtige beoogd in artikel 8, § 2 en 3 van het WBTW.

Een nationale bepaling volgens dewelke de vestiging, overdracht, wijziging, afstand of opzegging van zakelijke rechten op onroerend goed slechts als levering van goederen kan worden beschouwd, indien de ter zake van dergelijke transacties overeengekomen vergoeding, vermeerderd met omzetbelasting, ten minste gelijk is aan de economische waarde van het onroerend goed waarop die rechten betrekking hebben, is niet in strijd met artikel 5, lid 3, *sub* b, van de Zesde richtlijn. De maatregel krachtens dewelke de vestiging van een zakelijk recht dat niet aan voormelde criteria voldoet, gelijkgesteld wordt met een van de btw vrijgestelde verpachting of verhuur, is evenmin in strijd met de Zesde richtlijn<sup>2855</sup>.

<sup>2854</sup> Circ. nr. AFZ/2001-1292-N (AFZ 24/2002 – E.T. 103.009).

<sup>2855</sup> HvJ 4 oktober 2001, zaak C-326/99, Stichting Goed Wonen, *F.J.F.*, No. 2008/154.

De belastingplichtige die de naakte eigendom van een bedrijfsmiddel overdraagt, is niet gehouden tot herziening van de met betrekking tot dat bedrijfsmiddel afgetrokken btw, indien hij het bedrijfsmiddel ook na die overdracht blijft gebruiken in de uitoefening van zijn belaste activiteit<sup>2856</sup>.

De overdracht van een aankoopoptie op een gebouw wordt door de Btw-administratie beschouwd als een btw-plichtige dienst. Hierdoor is dergelijke overdracht steeds onderworpen aan btw, ongeacht het belastingregime dat van toepassing is op de overdracht van het gebouw<sup>2857</sup>.

3. Door artikel 44, § 3, 2° van het WBTW worden vrijgesteld van btw, de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen.

Het begrip 'verhuur van een onroerend goed' is een autonoom communautair rechtsbegrip dat een communautaire definitie moet krijgen. De uitlegging hiervan kan dus niet afhankelijk zijn van het nationaal burgerlijk recht. Het wezenlijk kenmerk van een verhuur is dat enerzijds, aan de houder voor een overeengekomen tijdsduur en tegen vergoeding, het recht wordt verleend een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en anderzijds ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten. Het Hof van Justitie heeft hierbij verduidelijkt dat een overeenkomst die in hoofdzaak de passieve terbeschikkingstelling inhoudt van ruimtes of oppervlakten in gebouwen, tegen een vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop, te beschouwen is als een vrijgestelde onroerende verhuur<sup>2858</sup>.

De eventuele btw-vrijstelling voor de verhuur van gebouwen geldt niet voor de andere handelingen die alleen op die verhuur gebaseerd zijn of deze aanvullen<sup>2859</sup>. Het gebruik van onroerende goederen onder de voorwaarden van artikel 19, § 1 van het WBTW (cf. privédoeleinden) kan volgens het Hof van Justitie niet worden aangemerkt als een vrijgestelde onroerende verhuur<sup>2860</sup>. Volgens de Btw-administratie kan deze rechtspraak niet worden toegepast op de ter beschikkingstelling van een woning aan een personeelslid, zaakvoerder of bestuurder of indien de woning ter beschikking wordt gesteld door een rechtspersoon<sup>2861</sup>.

De tussenkomst van vastgoedmakelaars of reisbureaus die in eigen naam handelen bij de verhuur van huizen en vakantiewoningen, is vrijgesteld van btw<sup>2862</sup>.

De terbeschikkingstelling van ruimte voor het voeren van reclame wordt voor de btw in de regel als een reclamedienst aangemerkt. De vroegere vrijstelling voor de terbeschikkingstelling van sommige uit hun aard onroerende goederen verval<sup>2863</sup>.

Onroerende goederen zijn goederen die samengesteld zijn uit vast met de grond verbonden constructies die niet gemakkelijk kunnen worden gedemonteerd of niet gemakkelijk kunnen worden verplaatst<sup>2864</sup>.

Een rechtsbetrekking, in het kader waarvan aan een subject voor een bepaalde duur en tegen betaling het al dan niet exclusieve recht wordt verleend op het gebruik van een openbaar goed, namelijk gebieden van het maritieme domein, valt onder het begrip 'verhuur van onroerende goederen'<sup>2865</sup>.

De overdracht onder bezwarende titel van het recht om te vissen uit hoofde van een voor een duur van tien jaar gesloten pachtovereenkomst, tussen de eigenaar van het water waarvoor dit recht is verleend en de houder van het visrecht in een in het publiek domein gelegen water, vormt evenwel noch verpachting noch verhuur van een onroerend goed, voor zover deze overdracht niet het recht verleent om het betrokken onroerend goed te gebruiken en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten<sup>2866</sup>.

Zijn belastbaar:

- De terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen.

Hieronder is te verstaan, iedere verhuur van oppervlakten voor het parkeren van

2856 Cass. 11 oktober 2002, *Fisc. Act.* 2002, afl. 39, 1.

2857 *Informaties en mededelingen*, AOIF – Btw, 27 juli 2004.

2858 HvJ 18 november 2004, zaak C-284/03, Temco Europe SA, *T.F.R.* 2005, 87-92, noot B. PEETERS.

2859 HvJ 9 oktober 2001, zaak C-108/99, Cantor Fitzgerald International, *Fisc. Koer.* 2001, 447 en *F.J.F.*, No. 2002/3; HvJ 9 oktober 2001, zaak C-409/98, Mirror Group PLC, *F.J.F.*, No. 2001/249 en *Fiscoloog*, afl. 819, 5.

2860 HvJ 8 mei 2003, zaak C-269/00, Wolfgang Seeling, *A.F.T.* 2004, afl. 2, 75.

2861 Circ. nr. AOIF 5/2005 (E.T. 108.691), 31 januari 2005; *Contra* Rb. Luik 12 februari 2004, *Act. fisc.* 2004, afl. 24, 4-6; Rb. Luik 1 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/111; over de werking in de tijd van het Seeling-arrest zie Vr. nr. 694 PIETERS 14 maart 2005, *Vr. & Antw.* Kamer 2004-2005, nr. 80, 13417-13419.

2862 Vr. nr. 421 DE CLIPPELE 5 februari 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, 4426.

2863 Vr. nr. 421 DE CLIPPELE 5 februari 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, 4426.

2864 HvJ 16 januari 2003, zaak C-315/00, Rudolf Maierhofer, *F.J.F.*, No. 2004/254: de verhuur van prefab-gebouwen valt onder de BTW-vrijstelling, zie ook Rb. Antwerpen 15 januari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 880, 13.

2865 HvJ 25 oktober 2007, zaak C-174/06, CO.GE.P. Srl, *P.B. C.*, 22 december 2007, afl. 315, 14, *T.F.R.* 2008, afl. 333, 45. *P.B. C.*, 26 januari 2008 (dispositief), afl. 22, 11; *Besliss.* nr. E.T. 110.771, 22 november 2006 inzake haven- en luchthavenconcessies.

2866 HvJ 6 december 2007, zaak C-451/06, Gabriele Walderdorff, *P.B. C.*, 26 januari 2008, afl. 22, 11 en *T.F.R.* 2008, afl. 341, 484, noot B. PEETERS.

voertuigen, daaronder begrepen gesloten garages. Deze verhuur kan niet worden uitgesloten van de vrijstelling voor 'verhuur van onroerende goederen', indien hij nauw verband houdt met de vrijgestelde verhuur van onroerend goed met een andere bestemming<sup>2867</sup>.

De terbeschikkingstelling door de verhuurder van hem toebehorende chalets, bungalows, enz. die onroerend uit hun aard zijn en die opgericht zijn op een terrein, al dan niet ingericht als kampeerterrein, waarvan die persoon eveneens eigenaar is, dient voor het geheel te worden aangemerkt, als een onroerende verhuur. Als de eigenaar van een terrein een recht van opstal toestaat en de chalets, bungalows, enz. worden opgericht door een andere persoon dan de eigenaar, dan is er geen belastbare dienstverrichting, zelfs wanneer de standplaats waarop de gebouwen zijn opgericht, deel uitmaakt van een kampeerterrein<sup>2868</sup>.

De verhuur van ligplaatsen voor boten kwalificeert als een verhuur van parkeerruimte voor voertuigen<sup>2869</sup>.

- De terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen.  
Deze uitzondering wordt door de administratie strikt geïnterpreteerd. Btw is slechts van toepassing ten aanzien van gebouwen die uitsluitend als bergruimte voor het opslaan van goederen zijn ontworpen of ingericht en als zodanig worden gebruikt<sup>2870</sup>. Indien in hetzelfde gebouw ook een verkoopruimte of kantoorruimte is voorzien, geldt de vrijstelling. De Btw-administratie staat echter toe dat de terbeschikkingstelling onderworpen is aan btw, indien in het gebouw kantoorruimte is voorzien voor het beheer van de opgeslagen goederen, voor zover de oppervlakte van dat kantoor niet meer bedraagt dan 10 % van de totale oppervlakte. Uit de rechtspraak blijkt echter dat een combinatie van een vrijgestelde onroerende verhuur en een belaste terbeschikkingstelling van bergruimte binnen eenzelfde gebouw toch mogelijk is<sup>2871</sup>. De rechter is niet gebonden door de terminologie die door de partijen werd gebruikt met het oog op de toepassing van de fiscale regeling, maar moet rekening houden met de gemeenschappelijke bedoeling van de betrokken partijen<sup>2872</sup>.
- Andere rechtspraak gaat zelfs verder en stelt dat bij gemengd gebruik van een onroerend goed moet gekeken worden naar de hoofdbestemming. Is deze hoofdbestemming de terbeschikkingstelling van opslagruimte, dan is de volledige verhuur onderworpen aan de btw<sup>2873</sup>.
- Het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend en de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen.

De nationale wetgeving van een lidstaat mag de terbeschikkingstelling van accommodatie aan vreemden voor een korte duur beschouwen als een handeling bestaande in het verstrekken van accommodatie in sectoren met een soortgelijke sector als het hotelbedrijf<sup>2874</sup>. Zijn btw-plichtig, de inrichtingen die systematisch aan alle klanten, voor

<sup>2867</sup> HvJ 13 juli 1989, zaak C-173/88, Henriksen, *Jur. HvJ* 1989, I-2763, *F.J.F.*, No. 89/272, *Besliss. nr. E.T.* 106904, 31 maart 2004.

<sup>2868</sup> Vr. nr. 456 DE CLIPPELE 2 maart 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, 5585.

<sup>2869</sup> HvJ 3 maart 2005, zaak C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbadehavn, *F.J.F.*, No. 2005/283; *Gent* 27 april 2004, *T.F.R.* 2005, 181-185, noot K. HEYRMAN.

<sup>2870</sup> *Besliss. nr. E.T.* 84.364, 29 september 1995, *BTW-Revue*, afl. 119, 69-72; *Rb. Antwerpen* 12 september 2005, *Fisc. Act.* 2007, afl. 23, 1.

<sup>2871</sup> *Rb. Antwerpen* 11 april 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 26, 1-3.

<sup>2872</sup> *Antwerpen* 21 maart 2006, *Fisc. Koer.* 2006, 642.

<sup>2873</sup> *Rb. Brussel* 19 mei 2004, *Fisc. Koer.* 2004, 607-611; zie *Besliss. nr. E.T.* 108.597, 13 januari 2005.

<sup>2874</sup> *HvJ* 12 februari 1998, zaak C-346/95, E. Blasi, *Jur. HvJ* 1998, I-481.

een globale prijs, bepaalde diensten verstrekken die minstens bestaan uit de terbeschikkingstelling van een gemeubeld logies, het onthaal ter plaatse gedurende een groot gedeelte van de dag en volgens de door de exploitant vastgelegde formule, minstens één van de volgende bijkomende diensten verlenen: (i) het regelmatig onderhouden en schoonmaken van de gemeubelde kamers tijdens het verblijf, (ii) het verschaffen en het verversen van het huishoudlinnen gedurende het verblijf of (iii) het verschaffen van een ontbijt op de kamers of in de eetzaal van de inrichting<sup>2875</sup>.

- De onroerende financieringshuur.  
De onroerende leasing toegestaan door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende leasing, wanneer deze onderneming het gebouw waarop het leasingcontract betrekking heeft, opricht, laat oprichten of met voldoening van de btw verkrijgt en de leasingnemer dit goed huurt om het in de uitoefening van een activiteit als belastingplichtige te gebruiken. De Koning omschrijft de voorwaarden waaraan het leasingcontract moet voldoen, inzonderheid met betrekking tot de duur van het contract, de aard en de bestemming van de goederen die er het voorwerp van uitmaken, alsmede de rechten en de plichten van de huurder (KB nr. 30). Naar aanleiding van bepaalde misbruiken die een lacune in de bepalingen van KB nr. 30 bood (cf. inzake de wedersamenstelling van het kapitaal via de periodieke huurvergoedingen vermeerderd met de aankoopoptie<sup>2876</sup>) is het KB nr. 30 aangepast met ingang van 27 januari 2005<sup>2877</sup>. De wedersamenstelling van het geïnvesteerde kapitaal moet nu integraal gebeuren via de periodieke huurprijzen en dit uiterlijk bij het verstrijken van een termijn van 15 jaar. Bespreking van de gevolgen van een aanpassing van de rentevoet en/of de optieprijs in het kader van een onroerende financieringshuur<sup>2878</sup>.
- De overdracht onder bezwarende titel van een leasingovereenkomst, bedoeld in artikel 44, § 3, 2<sup>o</sup>, b van het WBTW is een dienst die onderworpen is aan het normaal btw-tarief<sup>2879</sup>.
- de verhuur van safeloketten.
- de verhuur van materieel en machines die blijvend worden geïnstalleerd<sup>2880</sup>.

Over de onroerende verhuur met bijkomende diensten, zie voetnoot<sup>2881</sup>.

Volgens de administratie is elke terbeschikkingstelling van een onroerend goed een vrijgestelde handeling<sup>2882</sup>. Dit begrip is echter dikwijls moeilijk te onderscheiden van andere belastbare handelingen, zoals het verlenen van het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen, de verhuur van opslagruimte of de concessie van een precair gebruiksrecht, de bezetting in een businesscenter, enz. Deze materie biedt belangrijke mogelijkheden van fiscale planning en vormt een bron van conflicten met de administratie. Het hof van beroep van Gent werpt in haar arrest van 8 november 2000 een nieuw licht op de discussie omtrent het onderscheid tussen een onroerende verhuur en het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen. Het hof stelt dat men voor de btw-behandeling van de overeenkomst louter moet nagaan of zij al dan niet kwalificeert als een 'onroerende verhuur'. Indien de overeenkomst niet als een onroerende verhuur kwalificeert, dan valt zij *ipso facto* buiten het

<sup>2875</sup> Vr. nr. 1865 NYSENS 4 februari 2002, *Vr. en Antw. Senaat* 2001-2002, nr. 2-56, 3083.

<sup>2876</sup> Zie hierover Vr. nr. 251 LETERME 3 maart 2000, *Vr. en Antw. Kamer* 1999-2000, nr. 31, 3649-3650; Vr. nr. 412 LETERME 3 juli 2000, *Vr. en Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 48, 5705-5707; Vr. nr. 1219 MOERMAN 24 januari 2003, *Vr. en Antw. Kamer* 2002-2003, nr. 163, 21004-21007.

<sup>2877</sup> KB van 10 januari 2005, *B.S.* 27 januari 2005; Besliss. nr. E.T. 109.235, 14 juni 2005; D. STAS, "BTW: welke impact heeft de recente aanpassing van de definitie van onroerende financieringshuur?", *A.F.T.* 2005, afl. 11, 3-10; Circ. nr. AOIF 10, 12 april 2007; D. STAS, "Onroerende leasing en btw" in *onroerende leasing – leasing immobilier*, Larcier, 2007.

<sup>2878</sup> Zie Rb. Brussel 26 november 2003, *Fiscoloog*, afl. 931, 12; *Fiscoloog*, afl. 766, 7; *Fisc. Koer.* 2000, afl. 14, 419; Vr. nr. 349 FOURNAUX 23 mei 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 1999-2000, nr. 38, 4494.

<sup>2879</sup> Circ. nr. 10/2007, punt 77, 12 april 2007.

<sup>2880</sup> Art. 13 B b) 3 Zesde richtlijn; Vr. nr. 1189 DE CLIPPELE 5 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-40, van 4 september 2001,

<sup>2020</sup>  
<sup>2881</sup> Besliss. nr. E.T. 15928, 17 februari 2005.

<sup>2882</sup> Vr. nr. 934 DE CLIPPELE 25 februari 1994, *Vr. en Antw. Kamer* 1993-1994, 10880; Vr. nr. 1270 DE CLIPPELE 3 november 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1994-1995, 14160; Vr. nr. 1183 DE CLIPPELE 5 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-35, 1712.

toepassingsgebied van de vrijstelling die restrictief moet worden geïnterpreteerd. Gelet op de algemene draagwijdte van artikel 18, § 1, lid 1 van het WBTW is de handeling in voorkomend geval aan te merken als een btw-belastbare dienst, ongeacht of zij beantwoordt aan de voorwaarden voor de toepassing van artikel 18, § 1, lid 2, 6° van het WBTW<sup>2883</sup>.

Latere rechtspraak heeft hierop voortgebouwd. Uit een ander arrest van het hof van beroep te Gent blijkt dat men moet nagaan in welke mate de terbeschikkingstelling van ruimte, de hoofdprestatie vormt dan wel of dit enkel deel uitmaakt van een dienstenpakket<sup>2884</sup>. Over contracten inzake uitbating van hotels, restaurants, zie rechtbank van eerste aanleg te Brugge<sup>2885</sup>.

De rechtspraak van het Hof van Justitie in de zaak Temco Europe heeft echter aangetoond dat men de negatieve gevolgen van de vrijstelling voor onroerende verhuur niet zomaar kan vermijden door het verlenen van gebruiksrechten, indien uit de feiten blijkt dat het gaat om een loutere passieve terbeschikkingstelling van een ruimte in een gebouw<sup>2886</sup>.

Met ingang van 7 januari 2007 werd de vrijstelling voor onroerende verhuur beperkt tot de handelingen onder bezwarende titel (art. 45 van de programmawet van 26 december 2006, *B.S.* 28 december 2006). In combinatie met de aanpassing van artikel 19, §1 van het WBTW wordt het gratis gebruik van een onroerend goed voor privédoeleinden zodoende niet langer gelijkgesteld met een vrijgestelde onroerende verhuur<sup>2887</sup>. Deze problematiek heeft in de rechtsleer bijzondere aandacht genoten<sup>2888</sup>.

4. Bij wet van 6 juli 1994 werd artikel 44, § 3, 2°, c van het WBTW geschrapt uit het WBTW, dit met terugwerkende kracht tot 1 januari 1993. Deze bepaling bevatte de optiemogelijkheid om de onroerende verhuur aan btw te onderwerpen. Bij gebreke aan het koninklijk besluit dat de vorm van de keuze, de wijze waarop ze moet worden uitgeoefend en de voorwaarden waaraan het huurcontract moest voldoen vastlegde, is voormelde bepaling evenwel nooit in werking getreden<sup>2889</sup>.

Het staat de lidstaten vrij om een voorheen ingevoerde keuzemogelijkheid voor de toepassing van de btw, weer af te schaffen en terug te keren naar de basisregel dat verpachting en verhuur van onroerende goederen zijn vrijgesteld van belastingheffing. Het komt aan de nationale rechter toe om uit te maken of het vertrouwens- of het rechtszekerheidsbeginsel zijn geschonden door de intrekking met terugwerkende kracht van een wet, waarvan het uitvoeringsbesluit nooit is vastgesteld<sup>2890</sup>.

### 3. Contracten van uitgave

#### 5657

##### art. 44 § 3 3° WBTW

De door de auteur of toondichter gesloten contracten voor uitgave van letterkundige werken of van kunstwerken zijn vrijgesteld van de btw door artikel 44, § 3, 3° van het WBTW.

- Alleen natuurlijke personen kunnen auteurs zijn<sup>2891</sup>.
- Een contract voor uitgave veronderstelt de verplichting tot publiceren<sup>2892</sup>.
- Zelfstandige journalisten en dagbladcorrespondenten<sup>2893</sup>.

2883

Gent 8 november 2000, *T.F.R.* 2001, 197, noot D. STAS, nogmaals bevestigd door Rb. Brussel 29 november 2000, *Fiscoloog*, afl. 787, 5; Rb. Brugge 9 april 2001, *BTW-percentages*, afl. 367, 20; Rb. Brugge 4 september 2001, *Fisc. Koer.* 2000, afl. 17, 489.

2884

Gent 30 maart 2004, *T.F.R.* 2004, 977-982, noot F. LIBERT en L. HUYBERECHTS; Rb. Luik 4 september 2003, *F.J.F.*, No. 2004/142; voor meer restrictieve rechtspraak zie Rb. Brugge 23 december 2003, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Rechtspraak Btw Vandewinckele, nr. BR1

2885

Rb. Brugge 28 juni 2004, *Fiscoloog*, afl. 949, 12; Rb. Gent 18 december 2003, *F.J.F.*, No. 2004/204; Rb. Brugge 18 juni 2003, *F.J.F.*, No. 2004/116.

2886

HvJ 18 november 2004, zaak C-284/03, Temco Europe SA, *T.F.R.* 2005, 87-92, noot B. PEETERS; Voorafg. Besliss. nr. 300.091, 23 december 2004; Vr. nr. 773 FOURNAUX 4 mei 2005, *Vr. en Antw.* 2004-2005, nr. 83, 14144; C. AMAND, G. VAN HEMELRIJCK, 'BTW en onroerende verhuur- Het Hof van Justitie verandert zijn rechtspraak. Maar heeft dit wel gevolgen in België?', *A.F.T.* 2005, 52-55.

2887

Circ. nr. AFZ 3/2007, 15 februari 2007; Circ. nr. 5/2005 (ET 108.691), 31 januari 2005; Besliss. nr. E.T. 114.646, 16 juni 2008; Besliss. nr. E.T. 108.691/2, 1 maart 2007; Besliss. nr. E.T. 111.834, 19 oktober 2006; Besliss. nr. E.T. 108.691, 29 mei 2006.

2888

D. STAS, S. VASTMANS, "Privégebruik onroerende goed: hoever staan we?", *Fisc. Act.* 2007, 9; D. STAS, S. VASTMANS, "Privégebruik onroerende goed: wetswijziging beëindigt discussie niet", *Fisc. Act.* 2007, afl. 2; V. BERCHER, J. HAN, K. MINET, "TVA – Jurisprudence Seeling – commentaires approfondis de l'article 41 de la loi-programme du 27 décembre 2006", *R.G.F.* 2007, afl. 6, 25-32.

2889

Cass. 2 juni 2005, *Pas.* 2005, afl. 5-6, 1174.

2890

HvJ 3 december 1998, zaak C-381/97, Belgocodex, *Jur. HvJ* 1998, I-8153; HvJ 29 april 2004, nrs. C-487/01 en C-7/02, Gemeente Leusden, Holin Groep, *P.B. C.*, 30 april 2004, afl. 118, 18.

2891

Besliss. nr. E.T. 13653, 11 december 1972, *BTW-Revue* 1973, afl. 11, 207, nr. 366; Rb. Brussel 14 oktober 1988, *Fisc. Koer.* 1989, 122.

2892

Besliss. nr. E.T. 60.548, 11 maart 1988, *BTW-Revue* 1988, afl. 83, 451, nr. 882.

#### 4. Financiële diensten

- Bibliografie
- Associations Belges des Banques, *La Taxe sur la Valeur Ajoutée et les Banques*, 1972.
  - VAN HILTEN, M.E., *Bancaire en financière prestaties in de Europese BTW*, in reeks Kluwer fiscale monografieën nr. 3, Kluwer Deventer, 1992.
  - LANDON, P., *VAT and the City*, CCH 1993.
  - A Study of Methods of Taxing Financial and Insurance Services, European Commission, 1996.
  - HUTCHINGS, G., "Les opérations financières et bancaires et la taxe sur la valeur ajoutée", *Collection Etudes, série Concurrence – Rapprochement des législations*, afl. 22, Brussel, 1973.
  - PARDON, J., "L'application de la TVA aux opérations bancaires en Belgique", *Rev. banque* 1975, afl. 340, 571.
  - D'HAeyer, B., "Le régime fiscal du contrat de factoring", *Unité de droit économique*, UCL, 1978.
  - LEJOLY, R., "Les opérations sur les créances", *R.G.F.* 1991, 296.
  - ACARD, C. en NOUGAGYREDE, D., *Fiscalité des produits dérivés*, EFE 1996.
  - DE WIT, G. en VANDEMAELE, J., "Belgian Coordination Centres and VAT", *Intertax* 1996, 168.
  - NEVELSTEEN, L. en VAN DEN PLAS, R., "Collectieve beleggingsinstellingen en B.T.W.: een analyse", *A.F.T.* 2002, afl. 3, 125-140.

Voorafgaand aan de bespreking van de verschillende financiële diensten dient er op gewezen te worden dat de Europese Commissie op 28 november 2007 een voorstel van richtlijn (richtlijn COM(2007)747) gelanceerd heeft terzake de btw-behandeling van financiële en verzekeringshandelingen. Met dit initiatief beoogt de Commissie de huidige regelgeving te moderniseren en te vereenvoudigen. Met het oog op een éénvormige interpretatie van de verschillende begrippen werd door de Commissie op dezelfde datum tevens een voorstel voor een verordening van de Raad ingediend (COM(2007)746).

**5658**

**art. 44 § 3 4° WBTW**

1. Vrijgesteld van btw zijn de handelingen van verzekering en herverzekering, met inbegrip van de daarmee samenhangende diensten verricht door makelaars en lasthebbers, met uitzondering evenwel van diensten als schade-expert (art. 44 § 3 4° WBTW).

Bij een verzekeringshandeling is het kenmerkend dat de verzekeraar zich er tegen een voorafgaande betaling van een premie toe verbindt, de verzekerde bij het intreden van het verzekerde risico de dienst te verlenen die bij het sluiten van de overeenkomst is overeengekomen. Een lidstaat mag de draagwijdte van de vrijstelling voor verzekeringshandelingen niet beperken tot de diensten van verzekeraars die naar nationaal recht de werkzaamheid van verzekeraar mogen uitoefenen<sup>2894</sup>. De verbintenis van een verzekeringsmaatschappij, om tegen beloning de activiteiten van een dochtermaatschappij op zich te nemen, is geen van btw vrijgestelde verzekeringshandeling<sup>2895</sup>.

Indien een leasemaatschappij zelf tussenkomt in de schade van de door haar verhuurde voertuigen, ten belope van de franchise van de verzekering burgerlijke aansprakelijkheid, dan stelt deze leasemaatschappij een vrijgestelde verzekeringshandeling<sup>2896</sup>.

De dienstverlening waartoe de verzekeraar zich heeft verbonden in geval van schade, moet niet noodzakelijk bestaan in de betaling van een geldsom, aangezien die dienst ook kan bestaan in hulpverlening, in geld of in natura<sup>2897</sup>.

De vrijstelling voor met verzekering 'samenhangende diensten, verricht door makelaars en lasthebbers' (Zesde richtlijn: assurantiemakelaars en verzekeringsagenten) is beperkt tot de activiteiten waarbij de essentiële aspecten van verzekeringsbemiddeling aanwezig zijn, met name het zoeken van nieuwe klanten en hen in contact brengen met de verzekeraar. Aldus is de vrijstelling niet van toepassing op een onderneming die de 'back office'

<sup>2893</sup> Aanschr. nr. 8, 10 maart 1993.

<sup>2894</sup> HvJ 25 februari 1999, zaak C-349/96, Card Protection Plan, *P.B. C.*, afl. 121, 3, *R.G.F.* 1999, afl. 4, 187-190.

<sup>2895</sup> HvJ 8 maart 2001, zaak C-240/99, Försäkringsaktiebolaget Skandia, *F.J.F.*, No. 2001/ 279.

<sup>2896</sup> Brussel 25 maart 2004, *T.F.R.* 2004, 1073-1075, noot F. VANBIERVLIEET.

<sup>2897</sup> HvJ 7 december 2006, zaak C-13/06, Commissie van de Europese Gemeenschappen vs. Helleense Republiek, *F.J.F.*, No. 2008/128.

activiteiten van een verzekeraar uitoefent<sup>2898</sup>.

De omstandigheid dat een verzekeringsmakelaar of -agent met de partijen bij de verzekerings- of herverzekeringsovereenkomst geen rechtstreekse betrekkingen onderhoudt maar enkel indirecte betrekkingen, namelijk door bemiddeling van een andere belastingplichtige die zelf de rechtstreekse betrekkingen met één van die partijen onderhoudt en met wie die verzekeringsmakelaar of -agent contractueel is verbonden, verzet zich er niet tegen dat de door deze laatste verrichte dienst wordt vrijgesteld van de btw<sup>2899</sup>.

Voor de diensten geleverd door makelaars en lasthebbers wordt verwezen naar de beslissing, vermeld in voetnoot<sup>2900</sup>.

art. 44 § 3 5° WBTW

2. Bemiddeling in en verlening van kredieten, alsmede het beheer van kredieten door degene die ze heeft verleend, zijn vrijgesteld van btw (art. 44 § 3 5° WBTW).

De leverancier van goederen of diensten die zijn cliënt tegen vergoeding van rente uitstel van betaling verleent, verstrekt een vrijgesteld krediet<sup>2901</sup>.

Het Hof van Justitie oordeelde terzake dat de omstandigheid dat een belastingplichtige de vermogenssituatie van zijn cliënten analyseert, teneinde hun kredieten te verlenen, staat de erkenning van een vrijgestelde kredietbemiddelingsdienst niet in de weg, wanneer de door deze belastingplichtige aangeboden kredietbemiddelingsdienst op basis van de feitelijke omstandigheden moet worden aangemerkt als de hoofddienst, waarbij de vermogensadvisering een bijkomende dienst vormt, zodat deze laatste dienst het fiscale lot van de hoofddienst deelt<sup>2902</sup>. Verder besliste het Hof van Justitie dat de omstandigheid dat een belastingplichtige met geen van de partijen bij een kredietovereenkomst een contractuele band heeft en niet rechtstreeks met een van deze partijen in contact treedt, toch niet wegneemt dat deze belastingplichtige een vrijgestelde kredietbemiddelingsdienst verricht<sup>2903</sup>.

art. 44 § 3 6° WBTW

3. Bemiddelen bij en aangaan van verplichtingen, borgtochten en andere zekerheid- en garantieverbintenissen, alsmede het beheer van kredietgaranties door degene die het krediet heeft verleend, zijn vrijgesteld van de btw (art. 44 § 3 6° WBTW).

Het begrip 'aangaan van [...] verbintenissen' moet aldus worden uitgelegd dat andere dan financiële verbintenissen, zoals de verbintenis tot renovatie van een onroerend goed, van de werkings sfeer van deze bepaling zijn uitgesloten<sup>2904</sup>.

art. 44 § 3 7° WBTW

4. Handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren, met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen, zijn vrijgesteld van de btw (art. 44 § 3 7° WBTW).

De financiële opbrengsten, ontvangen door een onderneming die zich met het beheer van onroerend goed bezighoudt, als vergoeding voor beleggingen die zij voor eigen rekening verricht met gelden die haar worden betaald door de eigenaren of huurders, zijn vergoedingen voor vrijgestelde dienstverrichtingen<sup>2905</sup>.

Factoring, zowel mét als zonder verhaal, is een dienstenprestatie die niet valt onder de vrijstelling. Factoring moet immers beschouwd worden als de invordering van schuldvorderingen, hetgeen expliciet is uitgesloten van de vrijstelling<sup>2906</sup>. Het verlenen van voorschotten door factoringmaatschappijen aan hun klanten, dient daaren-

2898 HvJ 3 maart 2005, zaak C-472/03, Arthur Andersen & Co. Accountants c.s., *A.F.T.* 2005, 37-40, noot L. NEVELSTEEN en PH. L'HEUREUX; zie ook HvJ 20 november 2003, zaak C-8/01, Taksatorringen, *R.G.F.* 2004, afl. 4, 22-24, besproken door S. HENRION; Besliss. nr. E.T. 103.851, 25 april 2005 inzake averij-commissarissen.

2899 HvJ 3 april 2008, zaak C-124/07, J.C.M. Beheer BV, *Fiscoloog* 2008, afl. 1111, 12.

2900 Besliss. nr. E.T. 103.851, 20 januari 2007.

2901 HvJ 27 oktober 1993, zaak C-281/93, Muys en De Winter's Bouw en Aannemingsbedrijf, *Jur HvJ* 1993, I-5405, *F.J.F.*, No. 94/71 en *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 762.

2902 HvJ 21 juni 2007, zaak C-453/05, Volker Ludwig, *F.J.F.*, No. 2008/155.

2903 HvJ 21 juni 2007, zaak C-453/05, Volker Ludwig, *F.J.F.*, No. 2008/155.

2904 HvJ 19 april 2007, zaak C-455/05, Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH, *Fiscoloog* 2007, afl. 1072, 12.

2905 HvJ 11 juli 1996, zaak C-306/94, Régie Dauphinoise, *Jur. HvJ* 1996, I-3695, *F.J.F.*, No. 96/351.

2906 HvJ 2 juni 2003, zaak C-305/01, Finanzamt Gross-Gerau t. MKG-Kraftfahrzeugfactory GmbH, *T.F.R.* 2003, afl. 102, 1, noot M. DE MUNTER; C. VAN DER CORPUT, "Who makes what supply? - The inverted world of MKG", *Int. VAT Monitor* 2003, 465.

tegen als een niet bijkomstige kredietverrichting te worden beschouwd, die vrijgesteld zijn van btw<sup>2907</sup>. Voor wat betreft incassobureaus, zie voetnoot<sup>2908</sup>.

De definitieve of tijdelijke overdracht van toeslagrechten tussen twee landbouwbedrijven, toegekend in het kader van het gemeenschappelijk landbouwbeleid (GLB), moet worden beschouwd als de overdracht van een schuldvordering die is vrijgesteld van de btw<sup>2909</sup>.

Het Hof van Justitie heeft ook beslist dat de termen 'handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deposito's, rekening-courantverkeer, betalingen, overmakingen, schuldvorderingen, cheques en andere handelspapieren met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen' in die zin moeten worden geïnterpreteerd als wordt er niet bedoeld, de dienst die wordt geleverd door een lasthebber, handelend voor rekening van een lastgever met als activiteit het aannemen van weddenschappen op paardenrenwedstrijden of op enige andere sportevenementen, en die er in bestaat dat de lasthebber deze weddenschappen aanvaardt in naam van de lastgever, dat hij deze weddenschap registreert, dat hij de klant door het overhandigen van een ticket bevestigt dat de weddenschap is afgesloten, de gelden aanneemt, de winsten uitbetaalt, alleen de verantwoordelijkheid draagt tegenover de lastgever voor zowel het beheer van alle opgenomen gelden als de diefstallen en/of de opgelopen verliezen van gelden en die een vergoeding krijgt onder de vorm van een commissieloon, toegekend door de lastgever, als vergoeding van deze activiteit<sup>2910</sup>.

art. 44 § 3 8° WBTW

5. Betalings- en ontvangstverrichtingen, bemiddeling daaronder begrepen, met uitzondering van de invordering van schuldvorderingen, zijn vrijgesteld van de btw. De dienstverrichter kan echter opteren voor het belasten ervan (art. 44 § 3 8° WBTW).

De terbeschikkingstelling van een systeem van gegevensverwerking aan een bank, is een aan de btw onderworpen handeling. De vrijstelling van financiële diensten is niet afhankelijk van de hoedanigheid van de verrichter, van de handmatige of elektronische uitvoering ervan noch van de identiteit van de cliënt. Handelingen betreffende overmakingen en betalingen en handelingen inzake aandelen en andere waardepapieren omvatten mede de door een computercentrum verrichte handelingen, indien deze handelingen een afzonderlijk geheel vormen en kenmerkend en essentieel zijn voor de vrijgestelde handelingen<sup>2911</sup>.

'Overmaking' slaat op een handeling die bestaat in de uitvoering van een opdracht tot overboeking van een geldsom van de ene bankrekening naar de andere. Kenmerkend voor deze verrichting is met name dat zij een wijziging brengt in de rechtsbetrekking en de financiële relatie die er bestaat tussen enerzijds, de opdrachtgever en de ontvanger én anderzijds, tussen hen en hun respectieve bank of eventueel tussen de banken. De handeling die deze wijziging meebrengt, is uitsluitend de overboeking van geld, onafhankelijk van de oorzaak van deze overboeking. Aangezien de overmaking enkel een middel is om geld over te boeken, zijn de functionele factoren beslissend om uit te maken of een handeling een overmaking is. Het bepalend gegeven is de aard van de verrichte diensten. Een dienst wordt als financieel aangemerkt wanneer de aansprakelijkheid van de verrichter niet beperkt is tot de technische aspecten, maar zich uitstrekt tot de kenmerkende en essentiële elementen van de handeling. De interpretatie van het Hof volgt de interpretatie van de Luxemburgse administratie, die ervan uitgaat dat onderaannemingscontracten inzake financiële diensten, vrijgesteld zijn van btw indien het afzonderlijke diensten betreft. Onder 'afzonderlijke diensten' wordt verstaan, het verlenen van diensten van beheer, waarbij de rol van eerstgenoemde strikt beperkt blijft tot het doorrekenen van die diensten alsdusdanig aan andere financiële instellingen<sup>2912</sup>.

art. 44 § 3 9° WBTW

6. Handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, betreffende deviezen, bankbiljetten en munten die wettig betaalmiddel zijn, met uitzondering van munten en biljetten die als verzamelobject worden beschouwd, zijn vrijgesteld van de btw (art. 44 § 3 9° WBTW). Als verzamelobject (rubriek XXI, tabel A, KB nr. 20) worden beschouwd: gouden, zilveren of uit een ander metaal geslagen munten, alsmede biljetten, die normaliter niet als wettig betaalmiddel worden gebruikt of die een numismatische waarde hebben.

art. 44 § 3 10° WBTW

7. Handelingen, bemiddeling daaronder begrepen, uitgezonderd bewaring en beheer, inza-

<sup>2907</sup> Besliss. nr. E.T. 106.246, 1 april 2005; Vr. nr. 604 VISEUR 18 januari 2005, Vr. en Antw. Kamer 2004-2005, nr. 69, 11457-11457.

<sup>2908</sup> Vr. nr. 16 FOURNAUX 1 september 2003, Vr. & Antw. Kamer 2003-2004, nr. 13, 1812.

<sup>2909</sup> Besliss. nr. E.T. 110.607, 3 februari 2006.

<sup>2910</sup> HvJ 14 mei 2008, zaak C-231/07, Tiercé Ladbroke SA Derby SA, PB. C., 19 juli 2008, afl. 183, 6.

<sup>2911</sup> HvJ 5 juni 1997, zaak C-2/95, Sparekassernes Datacenter, Jur. HvJ 1997, I-3017.

<sup>2912</sup> HvJ 5 juni 1997, zaak C-2/96, Sparekassernes Datacenter, Jur. HvJ 1997, I-3017.1.



ke aandelen, deelnemingen in vennootschappen of verenigingen, obligaties en andere waardepapieren met uitsluiting van documenten die goederen vertegenwoordigen, zijn vrijgesteld van de btw (art. 44 § 3 10° WBTW).

De btw op onkosten, gemaakt bij de verkrijging van deelnemingen in een andere vennootschap, is niet aftrekbaar omdat het een handeling met betrekking tot aandelen betreft die vrijgesteld is krachtens artikel 44, § 3, 10° van het WBTW<sup>2913</sup>. Dit standpunt is betwistbaar (cf. randnr. 5915)<sup>2914</sup>. Indien de verwerving van een participatie geschiedt met het oog op het creëren van een industriële synergie, kunnen de daartoe gemaakte kosten gelinkt worden aan de btw-belaste activiteit van de overnemer en verlenen zij bijgevolg recht op btw-aftrek. In het licht van het zgn. Cibo Arrest zal de Belgische Btw-administratie haar standpunt ter zake moeten herzien. Overeenkomstig dit arrest maken de uitgaven van een holding voor de verschillende door hem gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming, deel uit van zijn algemene kosten en kan voor deze uitgaven recht op btw-aftrek worden genoten<sup>2915</sup>.

De uitgifte van aandelen die het maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigen, is slechts een loutere interne financiële operatie die buiten de werkingssfeer van de btw valt<sup>2916</sup>.

De btw die door een onderneming is betaald op uitgaven van advies en audit, naar aanleiding van de uitgifte van aandelen en obligaties of met het oog op het aangaan van een lening, is aftrekbaar, voor zover de verzamelde fondsen of de geleende sommen worden aangewend voor de voortzetting of de uitbreiding van een economische activiteit die recht op aftrek van btw verleent<sup>2917</sup>.

De bewoordingen 'handelingen inzake waardepapieren' doelen op handelingen die de rechten en verplichtingen van de partijen op waardepapieren kunnen doen ontstaan, wijzigen of doen tenietgaan. De bewoordingen 'bemiddeling inzake waardepapieren' doelen niet op diensten waarbij enkel informatie over een financieel product wordt verstrekt en in voorkomend geval, de verzoeken om inschrijving op de betrokken waardepapieren in ontvangst worden genomen en verwerkt, zonder dat zij ook de uitgifte ervan omvatten<sup>2918</sup>.

In een antwoord op een parlementaire vraag erkent de minister van Financiën de brede interpretatie van het begrip 'bemiddeling inzake aandelen' door onverkort te verwijzen naar de belangrijkste overwegingen terzake van het Hof van Justitie in de CSC Financial Services zaak<sup>2919</sup>.

Overeenkomsten inzake vermogensbeheer vallen onder de uitsluiting inzake bewaring en beheer van aandelen en zijn bijgevolg niet vrijgesteld van btw<sup>2920</sup>.

Beslissing nr. E.T. 110.775 van 28 februari 2006 voorzag dat de groenestroomcertificaten dienden aangemerkt te worden als verhandelbare waardepapieren die worden beoogd door de vrijstelling van artikel 44, § 3, 10° van het WBTW. De overdracht van dergelijke certificaten was bijgevolg vrijgesteld van btw. De administratie is evenwel van dat standpunt teruggekomen en neemt inmiddels aan dat groenestroomcertificaten eerder verwant zijn met rechten die vergelijkbaar zijn met licentierechten en dat het dus onjuist is, deze nog te beschouwen als verhandelbare titels. Deze beslissing is op 1 april 2008 in werking getreden<sup>2921</sup>. Warmtekrachtcertificaten dienen op dezelfde manier te worden behandeld als groenestroomcertificaten<sup>2922</sup>.

art. 44 § 3 11° WBTW

8. Handelingen verricht door de instellingen voor collectieve belegging, bedoeld in de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles en de organismen voor de financiering van pensioenen, bedoeld in artikel 8 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening (art. 44 § 3 11° WBTW<sup>2923</sup>).

<sup>2913</sup> *BTW- Handleiding*, nr. 336; Vr. nr. 1335 MICHEL 23 april 1998, Vr. & Antw. Kamer, nr. 145, 19957, *BTW-Revue*, afl. 141, 281; Vr. nr. 525 DESIMPEL 29 november 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000- 2001, nr. 75, 8464, *BTW-Revue*, afl. 151, 484 en *Fisc. Koer.* 2001, 294.

<sup>2914</sup> Admin. Rb. Poitiers 25 februari 1999, *R.G.F.* 1999, afl. 27, 6.

<sup>2915</sup> HvJ 27 september 2001, zaak C-16/00, Cibo Participations SA, *T.F.R.*, afl. 212, 1148, noot D. STAS.

<sup>2916</sup> Vr. nr. 652 MICHEL 29 november 1996, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, nr. 66, 20 januari 1997, 8810, *BTW-Revue*, afl. 127, 286.

<sup>2917</sup> Vr. nr. 651 DE CLIPPELE 15 mei 2000, Vr. en Antw. Senaat, nr. 2-25, 31 oktober 2000, 1176; Rb. Gent 24 oktober 2002, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be) module Rechtspraak Vandewinckele, nr. G1 05/1.

<sup>2918</sup> HvJ 13 december 2001, zaak C-235/00, CSC Financial Services, *F.J.F.*, No. 2002/37.

<sup>2919</sup> Vr. nr. 3-5 NYSENS 8 augustus 2003, Vr. & Antw. Senaat 2003-2004, nr. 3-6, 422-423.

<sup>2920</sup> HvJ 13 december 2001, zaak C-235/00, CSC Financial Services, *F.J.F.*, No. 2002/37. *Contra*: D. STAS en C.A.H. HELLEPUTTE, "Emissions d'actions nouvelles et déductions de la TVA", *Bank en Financieel Recht* 2006, afl. 11, 107-113.

<sup>2921</sup> Besliss. nr. E.T. 113.522, 26 februari 2008.

<sup>2922</sup> Besliss. nr. E.T. 110.775/2, 24 april 2006.

<sup>2923</sup> M. DE MUNTER, "Draagwijdte vrijstelling collectieve beleggingsinstellingen", *Fiskoloog* 1998, afl. 674, 5; L. NEVELSTEEN en R. VAN DEN PLAS, "Collectieve beleggingsinstellingen en B.T.W.: een analyse", *A.F.T.* 2002, afl. 3, 125-140; Circ. nr. AFZ 3/2007, 15 februari 2007.

Volgens de minister van Financiën kunnen de handelingen van beheer van collectieve beleggingsinstellingen worden onderverdeeld in drie categorieën:

- diensten van financieel beheer;
- diensten van administratief beheer;
- materiële en technische diensten<sup>2924</sup>.

De btw-vrijstelling geldt enkel voor handelingen van financieel en administratief beheer, daar enkel deze door de financiële wetgeving en door de CBFA verplicht worden opgelegd aan de collectieve beleggingsinstellingen.

Het Hof van Justitie is herhaaldelijk moeten tussenkomen om antwoord te verstrekken op verscheidene fundamentele vragen inzake de btw en de beleggingsfondsen (btw-statuuat, begrip beheer, beoordelingsbevoegdheid van de lidstaten in verband met de definitie van de op hun grondgebied gevestigde fondsen, enz.)<sup>2925</sup>.

De handelingen gesteld door een vastgoedbevak in verband met haar beleggingen (onroerend goed) vallen niet onder de vrijstelling van artikel 44, § 3, 11° van het WBTW en dienen hun eigen btw-stelsel te volgen<sup>2926</sup>. Over de toepassing van de vrijstelling voor diensten verleend door bedrijfsrevisoren, boekhouders en accountants van ICB's zie voetnoot<sup>2927</sup>.

Juridische en fiscale adviesverlening vallen in principe niet onder de vrijstelling, tenzij ze volgens de wetgeving en reglementering als essentiële en kenmerkende bestanddelen van het beheer zouden worden beschouwd en/of krachtens het beginsel dat de bijzaak de hoofdzaak volgt<sup>2928</sup>.

Bij circulaire nr. 22 van 7 juni 2008 werd de draagwijdte van de vrijstelling voor het beheer van de organismen voor de financiering van pensioenen (OFP's) toegelicht. Deze herneemt de belangrijkste principes inzake het beheer van ICB's en past deze, met inachtnaam van de Europese rechtspraak, toe op OFP's. Het beheer van pensioenfondsen valt niet onder de vrijstelling van artikel 44, § 3, 11° van het WBTW<sup>2929</sup>.

## 5. Postzegels, spelen en weddenschappen

**5661**

**art. 44 § 3 12° WBTW**

Leveringen van postzegels die frankeerwaarde hebben in het binnenland, van fiscale zegels en andere soortgelijke zegels, tegen nominale waarde, zijn vrijgesteld van de btw (art. 44 § 3 12° WBTW).

**5662**

**art. 44 § 3 13° WBTW**

Weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen, zijn vrijgesteld van de btw met inachtneming van door de Koning vastgestelde voorwaarden en beperkingen (art. 44 § 3 13° WBTW).

Tussenpersonen bij weddenschappen vallen niet onder de vrijstelling<sup>2930</sup>. In dezelfde zin heeft het Hof van Justitie beslist dat ten behoeve van een organisator van telefonische

<sup>2924</sup> Vr. nr. 650 DE CLIPPELE 15 mei 2000, *Vr. en Antw.* Senaat 2000-2001, nr. 2-40, 2012-2014.

<sup>2925</sup> HvJ 21 oktober 2004, zaak C-8/03, Bank Brussel Lambert nv (BBL), *F.J.F.*, No. 2005/70; HvJ 4 mei 2006, zaak C-169/04, Abbey National plc., *F.J.F.*, No. 2007/99; HvJ 28 juni 2007, zaak C-363/05, JP Morgan Fleming claverhouse Investment Trust plc, *F.J.F.*, No. 2008/156; B. GASPAROTTO en S. KIRSCH, "L'irrésistible exonération TVA des fonds d'investissement" Agefi, Luxembourg, september 2007; B. GASPAROTTO, S. KIRSCH en TH. LESAGE, "Extension aux SICAR des règles de TVA relatives aux fonds d'investissement? Analyse à l'aune de la jurisprudence européenne", ACE nr. 6, Kluwer, Waterloo, december 2006.

<sup>2926</sup> Vr. nr. 1510 DELCROIX 27 november 1998, *Vr. & Antw.* Senaat 1998-1999, nr. 1-99, 5246.

<sup>2927</sup> Vr. nr. 20 FOURNAUX 1 september 2003, *Vr. & Antw.* Kamer 2003-2004, nr. 15, 2146-2147; Vr. nr. 15 FOURNAUX 1 september 2003, *Vr. & Antw.* Kamer 2003-2004, nr. 15, 2145.

<sup>2928</sup> Zie Circ. nr. AOIF 22/2008 (ET 113.316), 7 juni 2008, voor de organismen voor de financiering van pensioenen.

<sup>2929</sup> Vr. nr. 19 FOURNAUX 1 september 2003, *Vr. & Antw.* Kamer 2003-2004, nr. 13, 1813.

<sup>2930</sup> Rb. Brussel 28 februari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 911, 11.

weddenschappen, de verrichte 'callcenter'-diensten -waarbij het personeel van de dienstverrichter de weddenschappen namens de organisator aanvaardt- niet als een weddenschap in de zin van deze bepaling kunnen worden aangemerkt en dus niet onder de btw-vrijstelling van deze bepaling kunnen vallen<sup>2931</sup>.

Commentaar wordt verstrekt door de aanschrijving nr. 6 van 1994.

Een nationale wettelijke regeling die bepaalt dat de exploitatie van alle kansspelen en kansspelautomaten in erkende openbare speelbanken is vrijgesteld van btw, terwijl de uitoefening van deze activiteit door andere marktdeelnemers dan de uitbaters van dergelijke speelbanken niet is vrijgesteld, is in strijd met de bepalingen van de Zesde richtlijn<sup>2932</sup>.

## 6. Postdiensten

5662,50

art. 44 § 3 14° WBTW

De Post NV is met ingang van 1 januari 2005 principieel onderworpen aan de btw. Een nieuw artikel 44, § 3, 14° van het WBTW voert vanaf 1 januari 2005 een vrijstelling in voor 'openbare postdiensten', dit zijn de postdiensten die zijn toevertrouwd aan de Post NV als 'universele dienstverrichter'<sup>2933</sup>.

## § 3. VRIJGESTELDE HANDELINGEN DIE BELASTBAAR ZIJN MITS OPTIE

- Bibliografie
- DE BROE, L., "Onroerende leasing en BTW", *Not. Fisc. M.* 1990, 237.
  - VAUCAMPS, C., "Location, financement d'immeubles", *Rec. gén. enr. not.* nr. 21618.

### 1. Handelingen met betrekking tot onroerende goederen

5663

art. 44 § 3 1° en 2° b WBTW

Zijn vrijgesteld, tenzij de belastingplichtige vooraf de optie uitoefent:

- de levering van een nieuw gebouw, de vestiging, de overdracht en wederoverdracht van zakelijke rechten op een nieuw gebouw, als zij plaats vinden binnen de btw-termijn.  
Voor de voorwaarden om de optie uit te oefenen, zie KB nr. 14. Het Hof van Justitie werd verzocht zich uit te spreken over de vraag of de optie om de levering van een gebouw aan btw te onderwerpen, beperkt kan worden tot de gebouwen, met uitsluiting van de erbij horende gronden. In haar arrest van 8 juni 2000 oordeelde het Hof dat, overeenkomstig de communautaire regels, de optie betrekking moet hebben op 'de gebouwen of gedeelten van gebouwen' en onlosmakelijk daarmee verbonden, het erbij horende terrein<sup>2934</sup>. Op basis van dit arrest dient te worden gesteld dat de huidige Belgische regeling, waarbij de overdracht van gronden in geen geval aan de btw onderworpen is, in strijd lijkt met de Europese btw-reglementering (zie hoger).
- de onroerende leasing toegestaan door een onderneming die gespecialiseerd is in on-

<sup>2931</sup> HvJ 13 juli 2006, zaak C-89/05, United Utilities plc, *Fiscooloog* 2006, afl. 1045, 17.

<sup>2932</sup> HvJ 17 februari 2005, zaak C-453/02 en C-462/02, Linneweber en Akritidis, *P.B. C.*, 16 april 2005, afl. 93, 1.

<sup>2933</sup> Programmawet 24 december 2002, *B.S.* 31 december 2002, ed. 2; Besliss. E.T. 76.901, 7 januari 2005.

<sup>2934</sup> HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, Breitsohl, *F.J.F.*, No. 2000/187 en *T.F.R.* 2001, afl. 198, 303, noot D. STAS; J. VAN STEENWINCKEL en A. THEISSEN, "VAT Treatment of Conveyances of Buildings and the Land on Which They Stand", *VAT Monitor* 2001, 25; P. VAN MELKEBEKE, "Belgisch systeem van verkopen van onroerend goed onder het stelsel van de BTW onder vuur?", *Nieuwsbrief Notariaat* 2001, afl. 3, 4.

roerende leasing, wanneer deze onderneming het gebouw waarop het leasingcontract betrekking heeft, opricht, laat oprichten of met voldoening van de btw verkrijgt en de leasingsnemer dit goed huurt om het in de uitoefening van een belastingplichtige activiteit te gebruiken. De Koning omschrijft de voorwaarden waaraan het leasingcontract moet voldoen, inzonderheid met betrekking tot de duur van het contract, de aard en de bestemming van de goederen die er het voorwerp van uitmaken, alsmede de rechten en de plichten van de huurder (KB nr. 30).

Gelet op de belangrijkheid van een dergelijke huurovereenkomst en gelet op de duur ervan, werd beslist dat een leasinggever de hoedanigheid van belastingplichtige heeft op grond van de artikelen 4 en 18, § 2 van het WBTW, zelfs als hij slechts één enkele handeling van financieringshuur verricht<sup>2935</sup>.

## 2. Betalings- en ontvangstverrichtingen

### 5664

Betalings- en ontvangstverrichtingen, met inbegrip van bemiddeling daarbij, zijn belastbaar door optie<sup>2936</sup>.

## 3. Handelingen inzake beleggingsgoud

### 5665,10

#### art. 44bis WBTW

Het verlaagd tarief van 1 % voor beleggingsgoud is met ingang van 1 januari 2000 afgeschaft en vervangen door een specifieke vrijstelling voor de levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer van beleggingsgoud (art. 44bis WBTW). Wat de intracommunautaire levering en de uitvoer betreft, wordt in geen specifieke vrijstelling voorzien. Deze handelingen vallen onder de normale vrijstellingsregeling van artikel 39 en 39bis van het WBTW. De vrijstelling omvat de diensten, verricht door tussenpersonen die niet handelen onder de voorwaarden van artikel 13, § 2 van het WBTW en die betrokken zijn bij de levering van beleggingsgoud voor hun opdrachtgever<sup>2937</sup>.

### 5665,20

#### art. 44 § 1 lid 2 en 3 WBTW

Belastingplichtigen die beleggingsgoud produceren of goud omzetten in beleggingsgoud enerzijds, en anderzijds, belastingplichtigen die normaliter goud voor industriële doeleinden leveren, kunnen, voor zover het een lokale levering aan een andere belastingplichtige betreft, *opteren* voor de toepassing van de btw (art. 44bis § 1 lid 2 en 3 WBTW). Deze optie kan eveneens worden uitgeoefend door tussenpersonen die niet handelen onder de voorwaarden van artikel 13, § 2 van het WBTW.

---

<sup>2935</sup> Circ. nr. AOIF 10/2007 (E.T. 109.976), 12 april 2007, punt 53.

<sup>2936</sup> Voor de formaliteiten zie Aanschr. nr. 18, 26 oktober 1979, *BTW-Revue* 1980, afl. 43, 23.

<sup>2937</sup> Aanschr. nr. 3, 12 oktober 2000.



---

## Deel VII

# Aftrek van voorbelasting

---

## Hoofdstuk I

---

### Algemene beginselen

- Bibliografie
- VANDENBERGHE, L., *Aftrek en teruggaaf van BTW*, Antwerpen, Intersentia, 1998, 438 p.
  - PEETERS, H., "Het recht op aftrek van de BTW", *Fiskofoon*, 1994, afl. 127, 195.
  - DE NEEF, G., "Enkele beschouwingen bij het recht op BTW-aftrek", *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1995-1996*, Diegem, Kluwer Rechtswetenschappen, 372.
  - SEPULCHRE, V., "Ouverture du droit à déduction de la TVA en amont et assujettissement mixte dans la jurisprudence européenne: évolution ou révolution en 2000 et en 2001?", *R.G.F.* 2001, 254-281 en 293-313.
  - SEPULCHRE, V., "Les exclusions de déduction de la TVA et la revente de biens", *R.G.F.* 2002, 303-313.
  - VANDEBERGH, H., "Aftrek en herziening van de aftrek van BTW in de rechtspraak van het Europees Hof van Justitie", *T.F.R.* 2008, afl. 345, 675.

#### 5700

Het essentieel kenmerk van de btw is het recht op aftrek. Het is erop gericht om de ondernemer volledig te ontlasten van de belasting die hij heeft voldaan of die hij betaald heeft in het kader van zijn economische activiteiten. Het is de aftrekregeling die mogelijk maakt dat elke cumul van belasting wordt vermeden en dat een zo groot mogelijke neutraliteit wordt bereikt op het vlak van concurrentie, hetgeen één van de doelstellingen van de btw is. In elk stadium van de productie of de distributie, met inbegrip van elke overschrijding van de grens van het land van verbruik, wordt de som die aan de fiscus moet worden afgedragen, bepaald onder aftrek van het bedrag aan belastingen dat door de leverancier in vroegere stadia werd betaald.

#### 5701

##### art. 47 en 76 § 1 WBTW

Aftrek van belasting is het recht dat op grond van artikel 45 van het WBTW is toegekend aan iedere belastingplichtige die werkelijk die hoedanigheid bezit en als zodanig optreedt, om volgens een strikt geheel van eigen regels de btw te recupereren die drukt op bepaalde uitgaven en kosten die betrekking hebben op de uitoefening van de werkzaamheid waaruit de belastingplicht volgt (de aftrekbare btw of voorbelasting)<sup>2938</sup>. Die recuperatie vindt plaats door toerekening van de aftrekbare btw op de btw die de belastingplichtige aan zijn klanten in rekening heeft gebracht (de verschuldigde btw). Enkel het verschil tussen de verschuldigde en de aftrekbare btw moet aan de Schatkist worden afgedragen. Indien er meer aftrekbare dan verschuldigde btw is, heeft de belastingplichtige een tegoed op de Staat (art. 47 WBTW) dat hem op zijn aanvraag kan worden terugbetaald onder bepaalde voorwaarden (art. 76 § 1 WBTW).

Het recht op aftrek wordt niet voor iedere afzonderlijke handeling uitgeoefend. Technisch gebeurt die uitoefening globaal in de btw-aangifte die de belastingplichtige periodiek moet indienen.

art. 76 § 2 WBTW

art. 9 § 2 KB nr. 4

---

<sup>2938</sup> Gent 29 september 1986, *F.J.F.*, No. 87/196; Gent 26 maart 1987, *F.J.F.*, No. 88/147.

art. 7 KB nr. 31

Niet in België gevestigde belastingplichtigen die in België geen vaste inrichting, noch een aansprakelijke vertegenwoordiger hebben, kunnen hun recht op aftrek bij wijze van teruggaaf uitoefenen (art. 76 § 2 WBTW, art. 9 § 2 KB nr. 4 en art. 7 KB nr. 31<sup>2939</sup>). Die vorm van recuperatie bestaat ook voor toevallige belastingplichtigen in de zin van artikel 8, § 1, 2 en 3 van het WBTW.

### 5702

De bijzonderheden inzake aftrek van voorbelasting zijn geregeld in het KB nr. 3 van 10 december 1969.

## Hoofdstuk II

### Ontstaan van het recht op aftrek

#### § 1. TIJDSTIP

### 5703

art. 2 KB nr. 3

Het recht op aftrek ontstaat op het ogenblik waarop de btw eisbaar wordt (art. 2 KB nr. 3).

Het recht op aftrek wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de inkomende handelingen heeft gedrukt. Elke beperking van het recht op aftrek heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen die uitdrukkelijk in de richtlijn zijn voorzien<sup>2940</sup>.

Een belastingplichtige mag zijn recht op aftrek uitoefenen als de belasting die betrekking heeft op de inkomende handeling zelf opeisbaar is geworden. Zij is niet gebonden aan de voorafgaande verwezenlijking van belaste inkomsten.

Eenieder die investeringshandelingen verricht die nauw verband houden met en noodzakelijk zijn voor de toekomstige exploitatie, is derhalve te beschouwen als een belastingplichtige<sup>2941</sup>. Het recht op aftrek blijft verworven, zelfs wanneer de belastingplichtige wegens omstandigheden buiten zijn wil, deze goederen en diensten nooit heeft gebruikt voor het verrichten van belaste handelingen, voor zover hij de intentie had – hetgeen door objectieve gegevens wordt gestaafd – om een aan de btw onderworpen economische activiteit op te starten, en voor zover het een oprechte intentie betrof, zelfs indien de activiteit nooit werd aangevangen. Deze intentie is niet langer bewezen zodra vaststaat dat de geplande activiteit op niets is uitgedraaid<sup>2942</sup>. In voorkomend geval kan de levering van investeringsgoederen gedurende de herzieningsperiode aanleiding geven tot een herziening van de aftrek. De belastingadministratie kan in geval van fraude of misbruik, wanneer de betrokkene heeft voorgewend een bepaalde economische activiteit te willen verrichten, doch in werkelijkheid goederen ten aanzien waarvan aftrek mogelijk is, in zijn privévermogen heeft pogen op te nemen, met terugwerkende kracht terugbetaling van de afgetrokken bedragen vorderen, omdat deze aftrek op basis van valse verklaringen is verleend<sup>2943</sup>.

In de praktijk wordt de aftrek slechts uitgeoefend in de btw-aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin het recht op aftrek is ontstaan, of in een btw-aangifte ingediend binnen de drie

<sup>2939</sup> Aanschr. nr. 30, 5 december 1975, nr. 6, 10 maart 1981, nr. 4, 24 februari 1988 en nr. 1, 9 maart 1998.

<sup>2940</sup> HvJ 6 juli 1995, zaak C-62/93, BP Soupergaz, *Jur. HvJ* 1995, I-1883.

<sup>2941</sup> HvJ 14 februari 1985, zaak C-268/83, Rompelman, *Jur. HvJ* 1985, I-655 en *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 735.

<sup>2942</sup> Gent 7 maart 2006, *T.F.R.* 2006, afl. 309, 801.

<sup>2943</sup> HvJ 29 februari 1996, zaak C-110/94, Inzo, *BTW-Revue*, afl. 122, 686; HvJ 15 januari 1998, zaak C-37/95, Ghent Coal Terminal, *F.J.F.*, No. 98/39; HvJ 8 juni 2000, zaak C-400/98, Breitsohl, *F.J.F.*, No. 2000/187, *T.F.R.* 2001, afl. 198, 303, noot D. STAS, *A.F.T.* 2000, afl. 11, 474 en *R.W.* 2001-2002, afl. 6, 212; HvJ 21 maart 2000, zaak C-110/98 en C-147/98, Gabalfrija, *R.W.* 2000-2001, 748; HvJ 3 maart 2005, zaak C-32/03, I/S Fini H, *P.B. C.*, 14 mei 2005, afl. 115, 2.

kalenderjaren, volgend op het kalenderjaar waarin de af te trekken belasting opeisbaar is geworden.

## § 2. VOORWAARDEN OM HET RECHT OP AFTREK TE KUNNEN UITOEFENEN

### 1. Levering van goederen en diensten

5704

Voor de aftrek van de btw, geheven van de aan de belastingplichtige geleverde goederen en diensten, moet hij in het bezit zijn van het origineel van de factuur die hem werd uitgereikt.

- De Zesde richtlijn stelt de uitoefening van het recht op aftrek in principe afhankelijk van het bezit van het origineel van de factuur of van het document dat, volgens de door de betrokken lidstaat vastgestelde criteria kan worden geacht als zodanig dienst te doen<sup>2944</sup>.
- Wanneer de originele factuur door toeval is verloren gegaan of vernietigd, dient aan de leverancier of de dienstverrichter een dubbel van de factuur te worden gevraagd. Deze kopie van de factuur moet in alle opzichten overeenstemmen met de originele factuur en moet aangevuld worden met de volgende vermeldingen: "Dubbel uitgereikt op aanvraag van de klant ter vervanging van de verloren gegane of vernietigde originele factuur – BTW-Aanschrijving 10/1974". Op basis van dit document dat de vereiste vermeldingen bevat, kan dan de aftrek van de btw worden genoten.
- Indien een in een lidstaat gevestigde belastingplichtige zijn recht op teruggaaf van de btw kan bewijzen door overlegging van een duplicaat of kopie van de factuur (wanneer hij het origineel heeft ontvangen en vervolgens buiten zijn schuld is kwijtgeraakt), dient deze mogelijkheid ook te worden geboden aan de niet in de lidstaat gevestigde belastingplichtigen, wanneer de transactie naar aanleiding waarvan om teruggaaf wordt verzocht, heeft plaatsgehad en er geen risico van verdere verzoeken om teruggaaf bestaat<sup>2945</sup>.
- Het recht op aftrek moet worden uitgeoefend voor de aanslagperiode waarin de goederen zijn geleverd of de diensten verricht en waarin de belastingplichtige in het bezit is van de factuur<sup>2946</sup>.

Ten aanzien van de btw, geheven van een handeling die wordt gelijkgesteld met een levering door artikel 12, § 1, 3° en 4° van het WBTW of met een dienst ingevolge toepassing van artikel 19, § 2, 1° of § 3 van het WBTW, moet hij het in artikel 3 van het KB nr. 1 bedoelde stuk opmaken (zie randnr. 5813) en de btw opnemen in zijn btw-aangifte.

Als de medecontractant van de leverancier of van de dienstverrichter ertoe gehouden is zelf de btw te voldoen, moet hij de btw op de voorgeschreven wijze hebben voldaan. Volgens het Hof van Justitie is echter niet vereist dat de medecontractant in dat geval voor de uitoefening van het recht op aftrek in het bezit is van een factuur met alle voorgeschreven vermeldingen<sup>2947</sup>.

5705

De facturen moeten reëel zijn en de btw moet wettelijk verschuldigd zijn.

- Geantidateerde factuur<sup>2948</sup>.
- Fictieve facturen<sup>2949</sup>.
- De Btw-administratie mag zich steunen op stukken uit het strafdossier en verklaringen van de belastingplichtige zelf om het fictieve karakter van de leveringen en de onjuistheid van de facturen te bewijzen en bijgevolg de aftrek van de btw te verwerpen<sup>2950</sup>.

<sup>2944</sup> HvJ 5 december 1996, zaak C-85/95, J. Reisdorf, *BTW-Revue*, afl. 128, 457.

<sup>2945</sup> HvJ 11 juni 1998, zaak C- 361/96, Société Générale des Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises, *Jur HvJ* 1998, I-3495.

<sup>2946</sup> HvJ 29 april 2004, zaak C- 152/02, Terra Baubedarf-Handel GmbH, *F.J.F.*, No. 2006/12.

<sup>2947</sup> HvJ 1 april 2004, zaak C-90/02, Gerhard Bockemühl, *F.J.F.*, No. 2005/91.

<sup>2948</sup> Zie Antwerpen 26 maart 1985, *F.J.F.*, No. 85/148, 249 en *BTW-Revue* 1986, afl. 70, 41.

<sup>2949</sup> Zie Gent 24 juni 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 84, 39; H. VANDEBERGH, "Aftrek van ten onrechte gefactureerde BTW", *Fiskofoon* 1990, 189-191 en *Fisc Doc. Vandewinckele*, deel XIV, 45/18.

<sup>2950</sup> Gent 29 september 1997, *F.J.F.*, No. 98/56.



- Facturen met btw in strijd met de verlegging van de heffing naar de medecontractant<sup>2951</sup>.
- Facturen met btw die niet verschuldigd is op grond van artikel 11 van het WBTW<sup>2952</sup>.
- Teneinde zijn recht op btw-afrek te kunnen uitoefenen, dient de belastingplichtige ook de werkelijkheid van de handeling te kunnen bewijzen waarop de factuur betrekking heeft<sup>2953</sup>.
- Het recht op afrek van voorbelasting is beperkt tot de btw die daadwerkelijk is verschuldigd<sup>2954</sup>.
- Ten aanzien van het recht op afrek en belastingplichtigen te goeder trouw betrokken in een btw-carrousel<sup>2955</sup>.
- Inzake recht op afrek en rechtsmisbruik<sup>2956</sup>.

## 5708

De facturen en stukken moeten conform de uitvoeringsbesluiten opgesteld zijn (regelmatig naar de vorm).

- De uitoefening van het recht op afrek kan afhankelijk worden gesteld van het vermelden op de factuur van gegevens die vreemd zijn aan de aard, de essentie en het voorwerp van de factuur: geen onverenigbaarheid met het Europees fiscaal recht<sup>2957</sup>.
- De vermeldingen die nodig zijn om de inning van de btw en de controle daarvan door de belastingadministratie te verzekeren, mogen niet zo talrijk of technisch zijn dat zij de uitoefening van het recht op afrek onmogelijk of overdreven moeilijk maken<sup>2958</sup>.
- Volgens bepaalde rechtspraak komt de btw op facturen die onregelmatig zijn naar de vorm, toch voor afrek in aanmerking wanneer er geen twijfel bestaat over de werkelijkheid van de gefactureerde handelingen<sup>2959</sup>.
- Het behoort de bodemrechter toe om te onderzoeken of de ontbrekende vermeldingen op de facturen noodzakelijk waren om de Btw-administratie toe te laten, te besluiten dat het recht op afrek niet mocht worden uitgeoefend<sup>2960</sup>.
- In verband met onjuiste en ontbrekende gegevens op de factuur<sup>2961</sup>.
- De verplichting om in het bezit te zijn van een conforme factuur laat de belastingplichtige niet toe om, teneinde zijn recht op afrek alsnog te kunnen uitoefenen, ontbrekende wezenlijke vermeldingen aan te vullen op grond van andere documenten<sup>2962</sup>.
- Het stuk dat door de ontvanger van bepaalde diensten of door de intracommunautaire verwerper bij het uitblijven van een factuur dient te worden opgesteld, geeft enkel recht op btw-afrek in hoofde van de intracommunautaire verwerper. De ontvanger van de dienst dient te wachten op een factuur van de dienstverrichter, wil hij zijn recht op btw-afrek kunnen uitoefenen<sup>2963</sup>.

<sup>2951</sup> HvJ 13 december 1989, zaak C-342/87, *BTW-Revue* 1991, afl. 93, 39, *Fisc. Doc. Uandewinckele*, deel XIV, 45/19, *Jur. HvJ* 1989, 4227; Rb. Brussel 11 april 2002, *Fisc. Koer.* 2002, afl. 12, 421.

<sup>2952</sup> Luik 2 november 1989, *BTW-Revue* 1991, afl. 95, 234, *F.J.F.*, No. 91/139, 289; Rb. Luik 10 maart 1989, *BTW-Revue* 1991, afl. 95, 240; Luik 10 maart 1990, *F.J.F.*, No. 90/117, 252.

<sup>2953</sup> Luik 2 juni 1998, *F.J.F.*, No. 2000/ 175.

<sup>2954</sup> HvJ 13 december 1989, zaak C-342/87, *Genius Holding*, *BTW-revue* 1991, afl. 93, 39; Rb. Brussel 11 april 2002, *Fisc. Koer.* 2002, afl. 12, 421.

<sup>2955</sup> Concl. Adv.-Gen. POIARES MADURO, 16 februari 2005, zaak C-354/03, C-355/03 en C-484/03, *Optigen Ltd, Fulcrum Electronics Ltd, Bond House Systems Ltd.*; Cass. 10 oktober 2000, *F.J.F.*, No. 2003/237; Luik 13 juni 2003, *F.J.F.*, No. 2004/21; Vr. nr. 272 VISEUR 20 februari 2004, *Vr. & Antw.* Kamer 2003-2004, nr. 28, 13 april 2004, 4350, *Fisc. Koer.* 2004, 506-510; C. AMAND, "Déduction de la TVA par un acheteur de bonne foi impliqué dans un carrousel TVA", *R.G.F.* 2004, afl. 3, 8-31.

<sup>2956</sup> Concl. Adv.-Gen. Poiares Maduro, 7 april 2005, zaak C-255/02, C-419/02, C-223/03, *Halifax plc. BUPA Hospitals Ltd, University of Huddersfield Higher Education Corporation*; D. STAS, "Weldra een antimisbruikbepaling inzake BTW?", *T.F.R.* 2004, 463-467; V. SEPULCHRE, "les réalités économiques en TVA: peut-on subjectiver la TVA selon les intentions des parties?", *R.G.F.* 2004, afl. 2, 10- 21.

<sup>2957</sup> HvJ 14 juli 1988, zaak 123/87 en 330/87, *Jeunehomme*, *Fisc. Koer.* 1988, 402, commentaar H. VANDEBERGH en *BTW-Revue* 1991, afl. 95, 187; P. SEUTIN, "Bedenkingen bij de factuur en de uitoefening van het recht op afrek", *A.F.T.* 1991, 311-315; H. VANDEBERGH, "De factuur en de afrek van BTW", *Fiskofoon* 1991, 136-146.

<sup>2958</sup> HvJ 14 juli 1988, 123 en 330/87, *Jeunehomme*, *Jur. HvJ* 1988, I-4517 en *BTW-Revue*, afl. 91, 187.

<sup>2959</sup> Rb. Kortrijk 13 mei en 2 september 1991, *Fisc. Koer.* 1991, 469 en 545.

<sup>2960</sup> Gent 17 november 1997, *F.J.F.*, 97/293, 645.

<sup>2961</sup> Zie Cass. 4 december 1989, *Fisc. Koer.* 1990, 366; Cass. 7 juni 1996, *F.J.F.*, No. 96/188; Cass. 19 september 1996, *F.J.F.*, No. 96/245; Rb. Antwerpen 23 januari 1986, *F.J.F.*, No. 86/206, 327; Rb. Antwerpen 21 november 1986, *F.J.F.*, No. 87/169; Rb. Antwerpen 21 november 1986, *F.J.F.*, No. 87/195, 343; Gent 15 september 1986, *F.J.F.*, No. 87/194, 341; Luik 25 november 1987, *F.J.F.*, No. 88/172, 323; Rb. Charleroi 20 september 1988, *F.J.F.*, No. 89/65, 123; *BTW-Revue* 1991, afl. 94, 103; Luik 7 april 1989, *F.J.F.*, No. 90/116, 251 en *BTW-Revue* 1991, afl. 95, 228; Rb. Antwerpen 28 februari 2003, *Fiscoloog*, afl. 904, 11; Rb. Gent 13 maart 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 511; Rb. Brussel 15 mei 2003, *Fiscoloog*, afl. 904, 11; Brussel 4 april 2003, *F.J.F.*, No. 2003/295.

<sup>2962</sup> Cass. 13 oktober 2000, *T.F.R.* 2001, afl. 200, 429, noot B. DEREZ.

<sup>2963</sup> Vr. nr. 834 NYSENS 12 oktober 2000, *Vr. & Antw.* Senaat, nr. 2-35, 1710.

- Facturen die enkel de vermelding 'voor geleverde prestaties' bevatten, kunnen regelmatige facturen zijn<sup>2964</sup>.

Het hof van beroep kan het ontbreken van de vermelding van de datum van levering niet toedekken, door in te roepen dat uit een administratief onderzoek door de administratie is gebleken dat de leverancier het goed gebruikelijk leverde op het ogenblik dat hij de prijs incasseerde<sup>2965</sup>.

Wanneer een door een leverancier uitgereikte factuur niet de verplichte vermeldingen bevat, moet volgens het Hof van Cassatie het recht op aftrek worden geweigerd, zelfs wanneer de belastingplichtige aantoont dat hij aan zijn leveranciers de btw heeft betaald en dat hij hun identiteit heeft opgegeven, zodat het gebrek aan verplichte vermeldingen de administratie niet heeft verhinderd te controleren of de btw effectief werd betaald door de leveranciers<sup>2966</sup>.

Daarentegen, ingeval de medecontractant de btw moet voldoen onder toepassing van verlegging van heffing, behoeft deze volgens het Hof van Justitie voor de uitoefening van het recht op aftrek, niet in het bezit te zijn van een factuur die alle voorgeschreven vermeldingen bevat<sup>2967</sup>.

In de circulaire nr. AFZ 7/2007 heeft de Btw-administratie voormeld principe van toepassing verklaard op alle gevallen van verlegging van heffing en zodoende een einde gesteld aan de traditioneel (té) formalistische houding terzake<sup>2968</sup>.

Facturen uitgereikt door zigeuners bij verkoop van tweedehandse auto's<sup>2969</sup>.

Een belastingplichtige wordt verschillende keren gecontroleerd, zonder dat opmerkingen worden gemaakt ten aanzien van facturen die onregelmatig zijn naar de vorm. De administratie verwerpt dan retroactief de aftrek, omdat de medecontractant de btw niet heeft afgedragen. De vordering van de administratie wordt afgewezen op grond van schending van het rechtszekerheidsbeginsel<sup>2970</sup>.

## 5709

De facturen moeten op naam zijn van de belastingplichtige aan wie de goederen en diensten worden geleverd.

De administratie staat een feitelijke vennootschap niet toe de btw af te trekken die werd geheven op kosten (auto, telefoon, elektriciteit, enz.) die aan haar vennoten werden gefactureerd<sup>2971</sup>. Het werd enigszins afgezwakt t.a.v. handelingen die betrekking hebben op goederen en diensten die, gelet op hun aard, uitsluitend voor de werkzaamheid van de feitelijke vennootschap gebruikt kunnen worden<sup>2972</sup>.

Een onderneming die voor eigen rekening goederen laat leveren aan een werknemer die ze uitsluitend gebruikt voor bedrijfsdoeleinden en die zelf facturen ontvangt waarmee de btw over de geleverde goederen aan haar in rekening wordt gebracht, kan de in rekening gebrachte btw aftrekken<sup>2973</sup>. De btw geheven op de kosten met betrekking tot een voertuig van een bestuurslid of een personeelslid van een belastingplichtige onderneming is daarente-

<sup>2964</sup> Rb. Brugge 18 juni 2002, *Fisc. Koer.* 2002, afl. 16, 517; *Contra*: Rb. Brugge 18 november 2003, *F.J.F.*, No. 2004/234.

<sup>2965</sup> Cass. 7 juni 1996, *F.J.F.*, No. 96/188.

<sup>2966</sup> Cass. 19 september 1996, *F.J.F.*, No. 96/245. *Contra*: Rb. Brussel 15 mei 2003, noot L. AGACHE, 'BTW-aftrek: is vereiste van een BTW-conforme factuur afhankelijk van de vestiging van de leverancier/dienstverrichter?', *T.F.R.* 2004, 579-590.

<sup>2967</sup> HvJ 1 april 2004, zaak C-90/02, Bockemühl, *Fisc. Koer.* 2004, afl. 11, 511.

<sup>2968</sup> Circ. nr. AFZ 7/2007 (AFZ/2004-0580-AFZ/ 2006-0444), 7 mei 2007.

<sup>2969</sup> Rb. Antwerpen 23 april 1986, *F.J.F.*, No. 88/16, 24 en *Fisc. Koer.* 1987, 232; bevestigd door Antwerpen 29 november 1988, *Fisc. Koer.* 1989, 362; H. VANDEBERGH, *BTW-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1987, 57.

<sup>2970</sup> Antwerpen 29 november 1988, bevestigd door Cass. 27 maart 1992, *BTW-Revue* 1995, afl. 115, 815; Antwerpen 18 januari 1994, *F.J.F.*, No. 94/126.

<sup>2971</sup> Vr. nr. 137 VERBIST 30 augustus 1972, *Vr. & Antw.* Senaat 1972, nr. 28, 1249, en Vr. nr. 65 VERBIST 22 februari 1977, *Vr. & Antw.* Senaat 1976-1977, nr. 23, 783, *BTW-Revue* 1977, afl. 31, 454; zie ook Vr. nr. 291 WILLEMS 5 juli 1981, *Vr. & Antw.* Kamer 1980-1981, 3979, *BTW-Revue* 1981, afl. 51, 646. Het standpunt van de administratie werd o.m. bijgetreden door Gent 30 januari 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 77, 220; *F.J.F.*, No. 88/222 en door Gent 21 december 1993, *Fisc. Koer.* 1994, 257; Rb. Leuven 6 oktober 2000, *Fiscoloog*, afl. 773, 12.

<sup>2972</sup> J. MARCKX, *Fisc. Koer.* 1987, 401.

<sup>2973</sup> HvJ 8 maart 1988, zaak 165/86, Intiem, *Jur. HvJ* 1988, I-1471; Rb. Antwerpen 19 april 1996, *Fisc. Act.* 1996, afl. 38, 15.

gen, in de regel, niet vatbaar voor aftrek<sup>2974</sup>.

In verband met de facturering aan ondernemingen in herstructurering, zie voetnoot<sup>2975</sup>.

Wanneer verschillende overheden gezamenlijk werken laten uitvoeren en zij één van hen aanduiden als vertegenwoordiger die alle facturen ontvangt van de aannemer, kunnen de andere overheden de btw op hun aandeel in aftrek brengen, mits een gedetailleerde afrekening wordt opgemaakt door de vertegenwoordigende overheid<sup>2976</sup>.

Wanneer twee echtgenoten een investeringsgoed aanschaffen, heeft de echtgenoot mede-eigenaar die een gedeelte daarvan uitsluitend voor beroepsdoeleinden gebruikt, recht op aftrek van de volledige belasting die drukte op het gedeelte van het goed dat hij voor zijn bedrijf gebruikt, voor zover het in aftrek gebrachte bedrag niet hoger is dan het aandeel van de belastingplichtige in de mede-eigendom van het goed. Voor dit recht op aftrek volstaat een factuur die aan de echtgenoten, die de gemeenschap uitmaken, zonder onderscheid is gericht. Een uitsplitsing is niet vereist<sup>2977</sup>.

## 2. Intracommunautaire verwervingen

### 5710

Ten aanzien van de btw die werd geheven op intracommunautaire verwervingen moet hij in het bezit zijn van een factuur en, bij ontstentenis daarvan, van het stuk bedoeld in artikel 9, § 1 van het KB nr. 1 (zie randnr. 5815) én moet hij de btw opnemen in de aangifte m.b.t. het tijdvak waarin ze opeisbaar wordt.

Ten aanzien van de btw, geheven op een handeling die is gelijkgesteld met een intracommunautaire verwerving, moet hij in het bezit zijn van het in artikel 5, § 2 van het KB nr. 1 bedoelde stuk en moet hij de btw opnemen in de aangifte m.b.t. het tijdvak waarin ze opeisbaar wordt.

## 3. Invoer

### 5711

Een invoerdocument dat de belastingplichtige aanduidt als bestemming en de betaling van de belasting vaststelt, is noodzakelijk. Wanneer voor de belasting geheven op invoeren, de verlegging van heffing wordt toegepast, is zij slechts aftrekbaar als ze wordt opgenomen in kader 57 van de aangifte met betrekking tot de periode in dewelke zij opeisbaar is geworden.

## Hoofdstuk III

### Omvang van het recht op aftrek

## § 1. VERMOEDELIJKE BESTEMMING VAN DE ONTVANGEN GOEDEREN EN DIENSTEN

### 1. Voor de behoeften van een economische activiteit die belast is of recht op aftrek verleent

#### 5712

Het btw-stelsel beoogt de onmiddellijke aftrek van de voorbelasting, geheven op alle aan

<sup>2974</sup> Vr. nr. 1048 HATRY 14 juli 1998, *Vr. & Antw.* Senaat 1998, nr. 1- 77, 4043.

<sup>2975</sup> Vr. nr. 1210 FOURNAUX 28 januari 1998, *Vr. & Antw.* 1998, nr. 129, 17798.

<sup>2976</sup> Vr. nr. 819 BELLOT 29 oktober 2001, *Vr. & Antw.* Kamer 2001-2002, nr. 115, 19 maart 2002, 13979.

<sup>2977</sup> HvJ 21 april 2005, zaak C-25/03, H.E., *F.J.F.*, No. 2005/286; Besliss. E.T. 17.998, 14 april 1976, *BTW- Revue*, afl. 26, 221.

een belastingplichtige geleverde goederen en verstrekte diensten, van de door hem ingevoerde goederen en op de door hem verrichte intracommunautaire verwervingen van goederen, ingeval en voor zover hij die goederen en diensten zal gebruiken voor het verrichten van één of meer van de nagenoemde handelingen, vermeld in artikel 45, § 1, 1° tot 3° van het WBTW:

- belaste handelingen;
- handelingen vrijgesteld van de btw krachtens de artikelen 39 tot 42 van het WBTW;
- handelingen in het buitenland, waarvoor recht op aftrek zou ontstaan indien zij in het binnenland zouden plaatsvinden.

Er bestaat enkel recht op aftrek voor belasting die betrekking heeft op een handeling die aan de btw onderworpen werd of waarover btw werd voldaan, voor zover deze btw verschuldigd was.

Het recht op aftrek strekt zich niet uit tot de belasting die uitsluitend is verschuldigd op grond van de vermelding ervan op de factuur<sup>2978</sup>.

Wanneer een belastingplichtige diensten verricht voor een andere belastingplichtige, die deze diensten voor een vrijgestelde handeling gebruikt, dan heeft deze laatste volgens het Hof van Justitie geen recht op aftrek van voorbelasting, ook niet wanneer het doel van de vrijgestelde handeling uiteindelijk is gelegen in het verrichten van een belaste handeling<sup>2979</sup>.

Daarentegen, indien de kosten m.b.t. de verworven goederen of diensten deel uitmaken van de algemene kosten van een belastingplichtige en als zodanig bestanddelen van de prijs van haar producten zijn, dan is er rechtstreekse samenhang met de gehele bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige en is er recht op aftrek, voor zover alle handelingen van de belastingplichtige in het kader van haar bedrijfsactiviteit, belaste handelingen zijn<sup>2980</sup> (zie nr. 5715).

In België heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat de btw die een paardenhandelaar oploopt in het kader van de deelname aan paardensportwedstrijden - een van btw vrijgestelde activiteit - aftrekbaar is, daar de deelname aan de wedstrijden een positieve invloed heeft op de verkoopwaarde van de paarden en de activiteit van paardenhandel en dekstation bijgevolg bevordert<sup>2981</sup>.

Echter, de btw die verschuldigd is over de commissielonen, gefactureerd door een zakenkantoor voor de tussenkomst bij een eenmalige vrijgestelde verkoop van een onroerend goed, is niet aftrekbaar. Het feit dat de opbrengsten van deze verkoop buiten beschouwing mogen worden gelaten voor de berekening van het algemeen verhoudingsgetal, doet niets af aan de basisregel van artikel 45 van het WBTW<sup>2982</sup>.

Een handeling die binnen een lidstaat van btw is vrijgesteld krachtens artikel 13, A, lid 1, *sub e* van de Zesde richtlijn, geeft, ongeacht de in de lidstaat van bestemming toepasselijke btw-regeling, daarentegen geen recht op aftrek van voorbelasting krachtens artikel 17, lid 3, *sub b* van deze richtlijn, ook al gaat het om een intracommunautaire handeling<sup>2983</sup>.

### 5713

Handelingen die buiten het toepassingsgebied van de btw vallen, geven geen recht op aftrek van de btw die rust op de kosten die betrekking hebben op deze handelingen.

art. 1 KB nr. 3

Het recht op aftrek is dus afhankelijk van de bestemming die de belastingplichtige aan de

<sup>2978</sup> HvJ 13 december 1989, zaak C-342/87, Genius Holding, *Jur. HvJ* 1989, I-4227 en *BTW- Revue* 1991, 39; Rb. Brussel 11 april 2002, *Act. Fisc.* 2003, afl. 11, 6-8.

<sup>2979</sup> HvJ 6 april 1996, zaak C-9/94, BLP Group, *Jur. HvJ* 1996, I-983 en *BTW- Revue* 1996, afl. 119, 188.

<sup>2980</sup> HvJ 8 juni 2000, zaak C-98/98, Midland Bank, *A.F.T.* 2000, afl. 11, 474-477 en *R.G.F.* 2000, 11, 350-353, noot S. HENRION; V. SEPULCHRE, "Ouverture du droit à déduction de la T.V.A. en amont et assujettissement mixte dans la jurisprudence européenne: évolution ou révolution en 2000 et en 2001?", *R.G.F.* 2001, afl. 8, 254 en *R.G.F.* 2001, afl. 10, 293; HvJ 22 februari 2001, zaak C-408/98, Abbey National, *A.F.T.* 2001, 248 en *F.J.F.*, No. 2001/66; HvJ 27 september 2001, zaak C-16/00, Cibo Participations SA, *T.F.R.*, afl. 212, 1148, noot D. STAS; HvJ 26 mei 2005, zaak C-465/03, Kretztechnik AG, *F.J.F.*, No. 2006/10; B. THIRION, "Droit à déduction de la TVA le concept du lien direct et immédiat: un principe à géométrie variable?", *R.G.F.* 2004, afl. 12, 22-28.

<sup>2981</sup> Cass. 13 oktober 2000, *Fiscoloog*, afl. 776, 1-2.

<sup>2982</sup> Cass. 27 november 1997, *Fisc. Koer.* 1998, 240.

<sup>2983</sup> HvJ 7 december 2006, zaak C-240/05, Eurodental, *F.J.F.*, No. 2008/129.

ingekomen goederen en diensten geeft (art. 1 KB nr. 3). Op het moment dat hij zijn recht op aftrek uitoefent, moet hij zelf uitmaken of die goederen en diensten al dan niet bestemd zijn om er één of meer van de in artikel 45, § 1, 1° tot 3° van het WBTW genoemde handelingen mee te stellen.

Wanneer een gebouw is opgericht dat blijkens het bouwplan volledig voor bedrijfsdoeleinden bestemd was, maar achteraf blijkt dat de tweede verdieping die volgens het bouwplan ingedeeld zou zijn in drie toonzalen, in feite ingericht werd als woning, is de btw die betrekking heeft op die verdieping ten onrechte in aftrek gebracht<sup>2984</sup>.

Indien een 'beroepsverkoper' gebouwen aankoopt met het oog op de verkoop van deze gebouwen onder toepassing van de btw, geniet deze recht op btw-aftrek ongeacht het feit dat de gebouwen tot aan de eigenlijke verkoop vrij van btw worden verhuurd<sup>2985</sup>.

Wanneer in een gebouw een woongedeelte is ondergebracht, moet worden uitgemaakt of ook dit gedeelte van het gebouw bestemd is of wordt gebruikt voor de verkoop van de producten van de onderneming van de belastingplichtige. De vereiste bestemming en het gebruik moet door objectieve gegevens verantwoord zijn<sup>2986</sup>.

De btw betaald voor de aankoop van een zweefvliegtuig en een caravan is niet aftrekbaar, voor zover er geen aanwijsbare band bestaat tussen beide aankopen en het gezegd gebruik voor publiciteit<sup>2987</sup>.

Onder de gegevens die de fiscale autoriteiten dienen te onderzoeken om na te gaan of een belastingplichtige goederen heeft verworven voor zijn economische activiteit, bevindt zich de aard van de betrokken goederen. Als de zaak naar haar aard zowel voor economische doeleinden als voor privédoeleinden kan worden gebruikt, moeten alle exploitatie-omstandigheden worden onderzocht, teneinde uit te maken of zij werkelijk wordt gebruikt om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. De vergelijking tussen enerzijds, de voorwaarden waarin de belanghebbende het goed exploiteert en anderzijds, de voorwaarden waarin de overeenstemmende economische activiteit gewoonlijk wordt uitgeoefend, is één van de methoden die kan worden gebruikt om te bevestigen dat de betrokken activiteit wordt verricht om er duurzaam opbrengst uit te verkrijgen. De belangrijkheid van het cliënteel en het bedrag van de opbrengsten zijn – naast andere elementen - elementen waarmee rekening kan worden gehouden bij het onderzoek<sup>2988</sup>.

Om te bepalen of de btw, geheven op saneringswerken van vervuilde terreinen, aftrekbaar is, moet eerst worden onderzocht of er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang is tussen de sanerings- en reinigingswerken en een bijzondere handeling die in een later stadium wordt verricht na deze werken. Indien dit het geval is, is de belasting geheven van deze werken slechts aftrekbaar in de mate dat deze handeling in een later stadium met de btw wordt belast. Indien de gesaneerde en gereinigde terreinen het voorwerp uitmaken van een levering die is vrijgesteld van de btw door artikel 44, § 3, 1°, a) van het WBTW, is de belasting geheven van deze saneringswerken niet aftrekbaar. Bij gebrek aan een dergelijke rechtstreekse en onmiddellijke samenhang met een bijzondere handeling in een later stadium en, bijvoorbeeld, indien de gesaneerde en gereinigde terreinen verder worden gebruikt voor de behoeften van de economische activiteit van de belastingplichtige, wordt aangenomen dat deze werken een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang vertonen met de bedrijfsactiviteit van de belastingplichtige en dat de belasting geheven van deze werken, aftrekbaar is volgens de regels die van toepassing zijn op de algemene kosten van deze belastingplichtige. Dit is in principe eveneens het geval wanneer de gesaneerde terreinen in het economisch patrimonium van de belastingplichtige blijven, in afwachting van een nieuwe aanwending of gebruik dat nog niet is bepaald op het ogenblik van deze werken. Indien in dit laatste geval echter de gesaneerde of gereinigde terreinen definitief het voorwerp uitmaken van een vrijgestelde levering, werd de van die saneringswerken geheven btw ten onrechte in aftrek gebracht, zodat die belasting dan ook moet terugbetaald worden<sup>2989</sup>.

#### 5714

Uit artikel 45, § 1 van het WBTW volgt dat de belastingplichtige zelf het bewijs moet leveren dat het recht op aftrek bestaat, d.w.z. dat de door hem ontvangen leveringen en diensten gebruikt werden voor het verrichten van handelingen die recht op aftrek verlenen<sup>2990</sup>.

<sup>2984</sup> Gent 7 september 1994, *R.W.* 1994-1995, afl. 38, 1296.

<sup>2985</sup> Rb. Brussel 8 februari 2002, *T.F.R.* 2003, afl. 285, noot F. LIBERT.

<sup>2986</sup> Rb. Brussel 17 oktober 1996, *F.J.F.*, No. 97/28.

<sup>2987</sup> Brussel 21 juni 2001, *BTW-percentages*, afl. 372, 6.

<sup>2988</sup> HvJ 26 september 1996, zaak C-230/94, R. Enkler, *BTW-Revue* 1997, 307.

<sup>2989</sup> Besliss. nr. E.T. 111.708, 3 oktober 2006; Vr. nr. 1346 WATHELET 27 juni 2006, *Vr. en Antw. Kamer* 2005-2006, nr. 133, 26245.

<sup>2990</sup> *Fisc. Doc. Vandewinckele*, deel XIV, o.c., nr. 45/53.

art. 46 en 48 § 1 WBTW

Als een belastingplichtige bij voorbaat zeker is dat bepaalde goederen en diensten gebruikt zullen worden voor andere handelingen dan deze genoemd in artikel 45, § 1 van het WBTW, mag hij geen aftrek uitoefenen. Indien een btw-bedrag gedeeltelijk voor aftrek in aanmerking komt (gemengd gebruik voor privédoeleinden of voor andere doeleinden dan die van de economische activiteit), moet het aftrekbaar bedrag voorlopig worden vastgesteld (art. 48 § 1 WBTW). De gedeeltelijke aftrek in geval van gemengde belastingplicht (art. 46 WBTW) is in randnr. 5732 e.v. behandeld.

### 5715

Het is van geen belang dat sommige bedrijfsuitgaven of bedrijfslasten slechts onrechtstreeks bijdragen tot het verrichten van de in artikel 45, § 1 van het WBTW genoemde handelingen. Aldus kan aftrek worden uitgeoefend van de btw geheven van bedrijfsmiddelen en algemene onkosten, tenzij er een wettelijke beperking of uitsluiting van de aftrek is.

De btw geheven op verhuiskosten van buitenlandse kaderleden is aftrekbaar volgens de normale regels, voor zover de werkgever de verhuiskosten draagt in het kader van de uitoefening van zijn economische activiteit als belastingplichtige met recht op aftrek<sup>2991</sup>.

Deze regeling is van strikte aard. De aftrek van de btw in verband met alle andere kosten vermeld in de *Com. IB* is uitgesloten (bv. tussenkomst door een immobiliënkantoor bij het zoeken naar huisvesting, het inrichten van de woning,...)<sup>2992</sup>.

De uitgaven die een overlatende onderneming oploopt in het kader van de btw-neutrale overdracht van (een gedeelte van) een algemeenheid van goederen, kwalificeren als algemene kosten die onlosmakelijk verbonden zijn met de gehele economische activiteit van de overlater vóór de overdracht. Afhankelijk van de btw-toestand van de overlatende onderneming vóór de overdracht, zal de btw over deze uitgaven volledig, dan wel gedeeltelijk aftrekbaar zijn<sup>2993</sup>. In dezelfde zin is er recht op aftrek in hoofde van een personenvennootschap die alleen is opgericht om een kapitaalvennootschap op te richten en haar enige handeling in een later stadium bestaat in de overdracht van de algemeenheid van goederen<sup>2994</sup>.

De rechtspraak aanvaardt dat er recht op aftrek is van de btw op kosten i.v.m. de stopzetting van een activiteit, zelfs wanneer geen enkele uitgaande handeling in het kader van deze activiteit meer wordt verricht<sup>2995</sup>. Het Hof van Justitie heeft dit bevestigd: een persoon die een commerciële activiteit heeft gestaakt, maar die voor de voor deze activiteit gebruikte ruimte huur en bijkomende kosten blijft betalen omdat de huurovereenkomst niet opzegbaar is, wordt beschouwd als een belastingplichtige en heeft recht op aftrek van de btw over de aldus betaalde bedragen, voor zover er een rechtstreekse en onmiddellijke samenhang bestaat met de commerciële activiteit en voor zover vaststaat dat er geen sprake is van een voornemen tot fraude of misbruik<sup>2996</sup>.

De uitgaven van een holding voor de verschillende door hem gebruikte diensten bij de verwerving van een deelneming in een dochteronderneming, maken deel uit van zijn algemene kosten. Voor deze uitgaven kan het recht op btw-aftrek uitgeoefend worden<sup>2997</sup>. Maar wanneer een belastingplichtige zowel economische – belaste of vrijgestelde – activiteiten verricht als niet-economische activiteiten die buiten de werkingsfeer vallen van de Btw-richtlijn, is de btw over de kosten verbonden aan de uitgifte van aandelen en stille deelnemingen slechts aftrekbaar, voor zover deze kosten kunnen worden toegerekend aan de economische activiteit van de belastingplichtige<sup>2998</sup>.

De btw die door een onderneming is betaald op uitgaven van advies en audit, naar aanleiding van de uitgifte van aandelen en obligaties of met het oog op het aangaan van een lening, is aftrekbaar voor zover de verzamelde

<sup>2991</sup> Vr. nr. 1327 MICHEL 20 april 1998, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 143, 19679.

<sup>2992</sup> Besliss. nr. E.T. 102.730, 13 december 2002; Vr. nr. 1327 MICHEL 20 april 1998, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 143, 19679.; T. LAMPARELLI, "Dédution TVA des frais exposés à la décharge de cadres étrangers", *R.G.F.* 2003, afl. 10, 8.

<sup>2993</sup> HvJ 22 februari 2001, zaak C-408, Abbey National PLC, *A.F.T.* 2001, afl. 5, 248, noot D. STAS en *R.G.F.* 2001, afl. 8, 282, noot E. RIVERA; Besliss. nr. E.T. 111.708, 3 oktober 2006.

<sup>2994</sup> HvJ 29 april 2004, zaak C-137/02, Faxworld Vorgründungsgesellschaft, *F.J.F.*, No. 2005/90.

<sup>2995</sup> Rb. Namen 4 februari 2004; Rb. Brussel 20 februari 2004, in I. MASSIN, "BTW op kosten in het kader van einde activiteit aftrekbaar", *Fiscoloog*, afl. 937, 7-8. *Contra*: Rb. Leuven 3 juni 2005, *Fiscoloog*, afl. 988, 4-15.

<sup>2996</sup> HvJ 3 maart 2005, zaak C-32/03, I/S Fini H, *T.F.R.* 2005, afl. 287, 780.

<sup>2997</sup> HvJ 27 september 2001, zaak C-16/00, Cibo Participations SA, *T.F.R.*, afl. 212, 1148, noot D. STAS.

<sup>2998</sup> HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06, Securenta Göttinger Immobilienanlagen und Vermögensmanagement AG, *T.F.R.* 2008, afl. 341, 505.

fondsen of de geleende sommen worden aangewend voor de voortzetting of de uitbreiding van een economische activiteit die recht op aftrek van btw verleent<sup>2999</sup>. Het Hof van Justitie heeft bevestigd dat kosten in het kader van de uitgifte van aandelen, algemene kosten zijn waarbij er recht op aftrek is van de btw, voor zover alle handelingen van de belastingplichtige in het kader van zijn bedrijfsactiviteit, belaste handelingen zijn<sup>3000</sup>. Nochtans heeft het Hof van Justitie ook al in andere zin beslist. In een concrete zaak oordeelde het Hof dat niet is aangetoond dat adviesdiensten die de belastingplichtige afneemt met het oog op de vaststelling van het bedrag van een schuldvordering die deel uitmaakt van het vermogen van zijn onderneming en betrekking heeft op een aandelenverkoop van vóór het tijdstip waarop hij btw-plichtig is geworden, een rechtstreeks en onmiddellijk verband houden met de economische activiteit. De belastingplichtige toont niet aan dat deze adviesdiensten uitsluitend in de door hem verrichte economische activiteit hun oorzaak vinden. Om deze reden beslist het Hof dat er geen recht op aftrek ontstaat van de op de adviesdiensten betaalde btw<sup>3001</sup>. Over het recht op aftrek van btw bij de verkoop van aandelen, zie voetnoot<sup>3002</sup>.

Er is recht op aftrek van de btw op goederen en diensten die verband houden met het gratis vervoer van en naar de luchthaven door een touroperator, aangezien deze goederen en diensten bestemd zijn voor de economische activiteit van de touroperator, m.n. de verkoop van georganiseerde reizen<sup>3003</sup>.

Een maatschappij die belast is met de uitbating van een waterweg, kan de btw op de kosten inzake de aanleg van een brug over deze waterweg in aftrek brengen indien het verband met de belastbare activiteit voldoende wordt aangetoond, zelfs indien de bruggen op bijkomende wijze dienstig zijn voor het wegverkeer<sup>3004</sup>.

Het toestaan aan btw-plichtigen van het recht op aftrek van btw m.b.t. bepaalde leveringen van motorbrandstof aan niet-belastingplichtigen, is in strijd met de bepalingen van de Zesde richtlijn<sup>3005</sup>.

Het hof van beroep van Brussel heeft beslist dat het rechtstreeks en onmiddellijk verband tussen de betwiste investeringsuitgave en de economische activiteit van de btw-plichtige, *in concreto* moet worden beoordeeld. De beoordeling moet betrekking hebben op de bestemming die de belastingplichtige aan het goed heeft gegeven om belastbare handelingen te verrichten. De administratie heeft in geen geval het recht om zich uit te spreken over de opportuniteit of de omvang van de uitgave. Aldus aanvaardde het Hof de aftrek van de btw op de aankoop van een stereo-installatie door een aan de btw onderworpen kunstschilder en uitbater van gastenkamers<sup>3006</sup>.

## 5716

### art. 48 WBTW

Aangezien het in de praktijk niet altijd duidelijk is wat de werkelijke bestemming van aangekochte goederen en diensten zal zijn, wordt met de vermoedelijke bestemming ervan genoeg genomen. Wanneer een belastingplichtige niet met zekerheid de bestemming die aan de goederen zal worden gegeven kan voorzien, moet de aftrek van de belasting worden aanvaard<sup>3007</sup>. Wanneer naderhand komt vast te staan dat de werkelijke bestemming een andere dan de vermoedelijke bestemming is, moet of kan de gedane aftrek worden rechtgezet door een herziening (art. 48 WBTW). In sommige gevallen gebeurt die rechtzetting echter onrechtstreeks, door intern een onttrekking of ingebruikneming te belasten. In zo'n geval moet geen herziening worden gedaan.

Volgens het Hof van Cassatie moet een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds het

2999 Vr. nr. 651 DE CLIPPELE 15 mei 2000, *Vr. & Antw.* Senaat, nr. 2-25, 31 oktober 2000, 1176.

3000 HvJ 26 mei 2005, zaak C-465/03, Kretztechnik AG, *F.J.F.*, No. 2006/10; zie ook Rb. Gent 24 oktober 2002, *Fiscoloog*, afl. 868, 3.

3001 HvJ 8 februari 2007, zaak C-435/05, Investrand BV, *A.F.T.* 2007, afl. 6-7, 78.

3002 HvJ 29 april 2004, zaak C-77/01, EDM, *F.J.F.*, No. 2005/92; Hoge Raad der Nederlanden 9 juli 2004, *T.F.R.* 2005, 180-181; Rb. Leuven 26 maart 2004, *Fisc. Koer.* 2004, 435-439; C. AMAND en F. DE RICK, "Is de BTW op kosten gerelateerd aan de verkoop van aandelen aftrekbaar?", *T.F.R.* 2005, 155-160.

3003 Rb. Antwerpen 10 oktober 2003, *T.F.R.* 2004, 269-273, noot F. VANBIERLIET.

3004 Besliss. nr. E.T. 81.726 – E.T. 99.372, 9 augustus 2001.

3005 HvJ 10 maart 2005, zaak C-33/03, Commissie Verenigd Koninkrijk, *F.J.F.*, No. 2005/285.

3006 Brussel 5 oktober 2007, *F.J.F.*, No. 2008/113.

3007 Vr. nr. 123 CLAES 29 april 2008, *Vr. & Antw.* Kamer 2007-2008, nr. 017, 2921-2923.

geval waarin goederen van meet af aan slechts gedeeltelijk als bedrijfsmiddel worden gebruikt en waarin het relatieve aandeel van dat bedrijfsmatige gebruik mettertijd niet verandert, en anderzijds het geval waarin de bedrijfsmatige aanwending van goederen in de loop van de herzieningsperiode wijzigt. Alleen in dat laatste geval bestaat er mogelijkheid tot herziening. Voor goederen waarvan het beperkt bedrijfsmatige gebruik vanaf het begin vaststaat en tijdens de herzieningsperiode niet verandert, is de aftrek van btw gewoon beperkt in functie van de professionele aanwending van het bedrijfsmiddel en is het toepassen van de regels inzake herziening niet aan de orde<sup>3008</sup>.

In het licht van de Europese rechtspraak kan deze Cassatierechtspraak echter niet volgehouden worden. Een belastingplichtige die goederen voor een economische activiteit (die recht op aftrek verleent) gebruikt, heeft op het moment van verkrijging van die goederen recht op aftrek van de betaalde voorbelasting, hoe gering het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in verhouding ook is. Een regel of administratieve praktijk die bij een beperkt gebruik voor bedrijfsdoeleinden het recht op aftrek in algemene zin beperkt, is slechts geldig wanneer deze voldoet aan de vereisten van artikel 27, lid 5 van de Zesde richtlijn<sup>3009</sup>. Correcties m.b.t. het niet-bedrijfsmatig gedeelte dienen te gebeuren via herziening van de afgetrokken btw of via het mechanisme van onttrekkingen / diensten aan zichzelf.

5717

art. 49 1° WBTW

Rekening houdend met artikel 49, 1° van het WBTW kan een belastingplichtige aftrek verkrijgen van een gedeelte van de btw, geheven op een bedrijfsmiddel dat hij heeft verkregen en gebruikt op een tijdstip waarop hij nog geen belastingplichtige was<sup>3010</sup>.

Dit is echter niet in overeenstemming met de bepalingen van de Zesde richtlijn, zoals geïnterpreteerd door het Hof van Justitie. Artikel 20 van de Zesde richtlijn (inzake herziening van de afgetrokken btw) bevat immers geen bepaling betreffende het ontstaan van een recht op aftrek. Deze bepaling beperkt zich tot het vastleggen van de berekeningsmethode voor de herziening van de oorspronkelijke aftrek, waardoor deze geen recht op aftrek in het leven kan roepen en evenmin de door een belastingplichtige in verband met zijn niet-belaste handelingen betaalde belastingen kan omzetten in aftrekbare belasting<sup>3011</sup>.

Op basis hiervan kan een publiekrechtelijke overheid die als niet-belastingplichtige een investeringsgoed aanschaft en dit goed nadien als belastingplichtige verkoopt, in het kader van deze verkoop geen recht op herziening hebben om de bij de aanschaf van dat goed voldane btw, in aftrek te brengen<sup>3012</sup>.

5717,10

art. 45 § 1 4° en 5° WBTW

Sommige belastingplichtigen waarvan de activiteiten normaal zijn vrijgesteld zonder recht op aftrek, kunnen niettemin aftrek uitoefenen indien zij de volgende in artikel 45, § 1, 4° en 5° van het WBTW genoemde handelingen stellen:

– financiële handelingen, bedoeld in artikel 44, § 3, 4° tot 10° van het WBTW, telkens

<sup>3008</sup> Cass. 27 september 2001, *Fisc. Act.* 2001, afl. 39, 6.

<sup>3009</sup> HvJ 11 juli 1991, zaak C-97/90, Lennartz, *Jur. HvJ*, I-3795; HvJ 8 mei 2003, zaak C-269/00, Wolfgang Seeling, *A.F.T.* 2004, afl. 2, 75; HvJ 14 juli 2005, zaak C-434/03, P. Charles en T.S. Charles-Tijmens, *A.F.T.* 2005, afl. 11, 69; Rb. Luik 12 februari 2004, *Fisc. Act.* 2004, afl. 24, 4-6; Rb. Luik 1 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/111.

<sup>3010</sup> Vr. nr. 25 JORISSEN 26 januari 1982, *Vr. & Antw.* Senaat 1981-1982, nr. 5, 115, *BTW-Revue* 1982, afl. 53, 320; zie evenwel, *Besliss.* nr. E.T. 110.412, 20 december 2005.

<sup>3011</sup> HvJ 11 juli 1991, zaak C-97/90, Lennartz, *Jur. HvJ* 1991, I-03795.

<sup>3012</sup> HvJ 2 juni 2005, zaak C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, *F.J.F.*, No. 2006/13; D. STAS, "Ruime toepassing 'positieve btw-herziening bedrijfsmiddelen' behoort tot het verleden", *Acc. Fisc.* 2006, afl. 4.



- wanneer de medecontractant buiten de Europese Unie is gevestigd of wanneer de genoemde handelingen, volgens de voorwaarden die door de minister van Financiën worden bepaald, rechtstreeks samenhangen met goederen die bestemd zijn om te worden uitgevoerd naar een derde land;
- diensten als makelaar of lasthebber, bij in vorig lid bedoelde handelingen.

## 2. Vrijgestelde activiteit, bijkomstig aan een belaste hoofdactiviteit

5718

art. 13

KB nr. 3

De van btw vrijgestelde onroerende en financiële verrichtingen hebben geen invloed op het recht op aftrek van de btw als ze bijkomstig zijn aan belaste activiteiten (art. 13 KB nr. 3).

De financiële opbrengsten, ontvangen door een onderneming die zich bezighoudt met het beheer van onroerend goed als vergoeding voor beleggingen die zij voor eigen rekening verricht met gelden die haar worden betaald door de eigenaars of huurders, zijn vergoedingen voor een vrijgestelde dienstverrichting en moeten bijgevolg worden opgenomen in de noemer van de breuk die wordt gebruikt voor de berekening van de pro ratering van de aftrek. De ontvangst van rente op beleggingen vormt het rechtstreekse, duurzame en noodzakelijke verlengstuk van de belastbare activiteit van de beheerder. Bijgevolg kunnen de beleggingen door de beheerder niet worden aangemerkt als bijkomstige handelingen die het recht op aftrek niet mogen beïnvloeden, maar worden ze aangemerkt als een vrijgestelde financiële activiteit. Ingeval van toepassing van het algemeen verhoudingsgetal, dient de vergoeding dan ook opgenomen te worden in de noemer van de breuk<sup>3013</sup>.

Financiële handelingen worden aangemerkt als bijkomstige handelingen voor zover zij slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen of diensten waarvoor de belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd. De omstandigheid dat meer inkomsten uit dergelijke handelingen worden gehaald dan uit de activiteit die de betrokken onderneming als hoofdactiviteit aanmerkt, kan deze handelingen als zodanig niet uitsluiten van de kwalificatie als 'bijkomstige handelingen'<sup>3014</sup>.

## 3. Het verlenen van een recht van opstal of vruchtgebruik

5719

De grondeigenaar die een recht van opstal verleent op een grond waarop zich een voor de toepassing van de btw 'nieuw gebouw' bevindt, mag de btw op de oprichtingskosten van het gebouw volledig aftrekken:

- indien de prijs, gevraagd voor de vestiging van het recht van opstal ten minste 95 % bedraagt van de oprichtingsprijs van het gebouw in volle eigendom, indien het recht gevestigd is voor een periode van minder dan 10 jaar;
- indien de gevraagde prijs ten minste 97,5 % bedraagt van de oprichtingsprijs van het gebouw in volle eigendom, indien het recht gevestigd is voor een periode van 10 jaar of meer<sup>3015</sup>.

Een gelijkaardige oplossing is van toepassing bij vruchtgebruik<sup>3016</sup>.

<sup>3013</sup> HvJ 11 juli 1996, zaak C-306/94, Régie Dauphinoise, *Jur. HvJ*, I-3695, *F.J.F.*, No. 96/169.

<sup>3014</sup> HvJ 29 april 2004, zaak C-77/01, EDM, *F.J.F.*, No. 2005/92; D. STAS, "EDM: het finale holdingarrest", *T.F.R.* 2004, 775-781; R.A. WOLF, "EDM: New guidance from Luxembourg", *Int. VAT Mon.* 2004, 251-255.

<sup>3015</sup> Vr. nr. 710 DE CLIPPELE 22 september 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1994-1995, 22 september 1993, 13467; Vr. nr. 1276 DEVLIES 8 mei 2006, *Vr. & Antw.* Kamer 2005-2006, nr. 125, 24557-24558.

<sup>3016</sup> Vr. nr. 249 VANDERBORGHT 24 augustus 1990, *Vr. & Antw.* Senaat 1989-1990, 24 augustus 1990, 2271, *BTW-Revue*, afl. 92, 539.

#### 4. Handelsgeschenken van geringe waarden en stalen

##### 5720

De aftrek is toegelaten voor handelsgeschenken van geringe waarde (minder dan 50 EUR, excl. btw)<sup>3017</sup>.

Voor aftrek komt niet in aanmerking, de belasting geheven op de inkoop van geestrijke dranken die bestemd zijn om gratis aan de klanten te worden uitgedeeld, zelfs wanneer het gaat om geschenken van geringe waarde<sup>3018</sup>.

De bloemen die een handelaar ter gelegenheid van een huwelijk aan zijn klanten schenkt, zijn een gebruikelijk geschenk. De belasting die bij de aankoop van deze bloemen werd betaald, is derhalve aftrekbaar wanneer de aankoopprijs ervan minder bedraagt dan 500 BEF (oud bedrag)<sup>3019</sup>.

De btw geheven op de aankoop van bloemen die een onderneming aanbiedt bij het overlijden van een persoon die ze tewerkstelt, is slechts aftrekbaar wanneer de overledene alleen maar een loon- of weddetrekkende was van de onderneming. Dezelfde gedachtegang geldt voor de btw geheven op de aankoop van bloemen of geschenken die de onderneming aanbiedt ter gelegenheid van het huwelijk van een persoon die er is tewerkgesteld. De aftrek van btw, geheven van alle kosten met betrekking tot de aankoop van bloemen of geschenken, die worden aangeboden bij de geboorte van een kind van een personeelslid of bij het overlijden van een, zelfs naaste bloedverwant ervan, moet worden verworpen. Deze bloemen of geschenken kunnen niet als kosten van sociale aard noch als kosten van geschenken van geringe waarde worden aangemerkt, daar ze niet in het kader van beroepsrelaties worden aangeboden<sup>3020</sup>.

Wanneer een belastingplichtige goederen die normaal bestemd zijn voor de verkoop, wegschenkt aan slachtoffers van een ramp, kunnen deze goederen niet als monsters aangemerkt worden. Maar wanneer de inkoopprijs van die goederen, of bij gebreke daarvan, hun normale waarde, per geschenk, lager is dan 500 BEF, excl. btw (oud bedrag), mag de regeling worden toegepast die op het stuk van de btw geldt ten aanzien van geschenken van geringe waarde. In dit geval geven die geschenken bijgevolg geen aanleiding tot herziening van de aftrek of tot onttrekking als bedoeld in artikel 12, § 1, 3° van het WBTW<sup>3021</sup>.

De aftrek is toegelaten voor demonstratiekosten en voor kosten die worden gemaakt bij de uitdeling van gratis stalen, in de mate dat hun kost wordt toegelaten in de algemene kosten door de directe belastingen. Men kan de conformiteit met de Zesde richtlijn van een eventuele beperking ernstig betwijfelen.

Gratis uitgedeelde handelsmonsters vallen niet onder de regel van onttrekking, op voorwaarde dat ze dezelfde producten bevatten als deze die worden vervaardigd of verkocht door de onderneming die ze uitdeelt. Wanneer ze worden aangeboden in dezelfde verpakking als voor de verkoop bestemde goederen, moet de belastingplichtige ervoor zorgen dat hij het bewijs kan leveren dat die producten voor demonstraties werden gebruikt en niet werden verkocht.

## § 2. TERMIJN WAARBINNEN HET RECHT OP AFTREK KAN WORDEN UITGEOEFEND

### 5721

#### art. 4 KB nr. 3

Praktisch gebeurt de aftrek pas in de btw-aangifte m.b.t. het tijdstip waarin het recht op aftrek is ontstaan. Het recht op aftrek kan echter nog worden uitgeoefend in een btw-aangifte betreffende een volgend tijdvak, ingediend vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar

<sup>3017</sup> Besliss. nr. 571, *BTW-Revue* 1976, afl. 25, 152; Aanschr. nr. 103, 31 december 1970, § 37. Dit bedrag geldt vanaf 1 januari 2001 (zie "Aanpassing van de administratieve richtlijnen betreffende geschenken van geringe waarde en sociale voordelen", [www.minfin.be](http://www.minfin.be)), voorheen was dit bedrag 12,50 EUR of 500 BEF.

<sup>3018</sup> Besliss. nr. E.T. 9.974, 13 januari 1972, *BTW-Revue*, afl. 6, 213.

<sup>3019</sup> Besliss. nr. E.T. 12.155, 14 juli 1972, *BTW-Revue*, afl. 9, 557.

<sup>3020</sup> Besliss. nr. E.T. 25.192, 23 februari 1977, *BTW-Revue*, afl. 29, 252.

<sup>3021</sup> Besliss. nr. E.T. 22.421, 29 januari 1976, *BTW-Revue*, afl. 25, 152.

volgend op dat waarin de af te trekken belasting opeisbaar is geworden<sup>3022</sup>.

De verjaringstermijn m.b.t. de uitoefening van het recht op aftrek beliep vóór de inwerking-treding van het gewijzigde artikel 4 van KB nr. 3 twee jaar, te rekenen vanaf het tijdstip waarop het recht op aftrek was ontstaan. Na het verstrijken van die termijn kon het recht op aftrek evenwel nog worden uitgeoefend binnen de vijf jaar vanaf het ontstaan van het recht op aftrek, mits schriftelijke aanvraag bij en toestemming van de plaatselijke controle-dienst<sup>3023</sup>.

De nieuwe verjaringstermijn van het recht op aftrek geldt als een gelijkschakeling met de gewone invorderingstermijn van drie jaar, hetgeen bij de inwerkingtreding van de nieuwe fiscale procedure reeds was aangekondigd. Indien het recht op aftrek is ontstaan vóór 7 juli 2003, maar op deze datum nog niet werd uitgeoefend, blijven de oude termijn en de vroeger procedures van toepassing. In gevallen waarin het recht op aftrek is ontstaan na 6 juli 2003, is daarentegen de nieuwe termijn van toepassing<sup>3024</sup>.

## Hoofdstuk IV

### Beperking van het recht op aftrek

5723

Elke beperking van het recht op aftrek die wordt opgelegd aan een belastingplichtige moet, omwille van haar invloed op de hoogte van de belastingdruk, worden toegepast op eenzelfde manier in alle lidstaten en veronderstelt bijgevolg een communautaire bepaling die deze beperking toelaat. Bij afwezigheid van zo'n bepaling moet het recht op aftrek onmiddellijk kunnen worden uitgeoefend voor alle btw die op de in het voorafgaande stadium verrichte handelingen heeft gedrukt<sup>3025</sup>.

#### § 1. AUTOMOBIELEN GEBRUIKT VOOR PERSONENVERVOER

5724

##### art. 45 § 2 WBTW

Overeenkomstig artikel 45, § 2 van het WBTW mag de aftrek in geen geval groter zijn dan 50 % van de betaalde btw ten aanzien van de levering, de invoer en de intracommunautaire verwerving van autovoertuigen, bestemd voor het vervoer van personen en/of goederen over de weg en ten aanzien van goederen en diensten met betrekking tot die voertuigen<sup>3026</sup>.

- Ook als het voertuig volledig voor beroepsdoeleinden wordt gebruikt, blijft de aftrek tot 50 % beperkt. De bij aankoop of invoer niet-aftrekbare btw is een onderdeel van de aanschaffings- of beleggingswaarde en bepaalt mee het bedrag van de eventueel belastbare meer- of minderwaarde<sup>3027</sup>.
- In geval van gemengd gebruik wordt de verhouding beroepsgebruik/totaalgebruik van de autokosten vastgesteld volgens de regels inzake inkomstenbelastingen van het laatst gecontroleerde aanslagjaar. Naderhand

<sup>3022</sup> Art. 4 KB nr. 3 zoals gewijzigd door KB van 16 juni 2003, *B.S.* 27 juni 2003.

<sup>3023</sup> Aanschr. nr. 29, 25 november 1975.

<sup>3024</sup> *Informaties en mededelingen*, AOIF – Btw, 21 april 2004.

<sup>3025</sup> HvJ 21 september 1988, zaak 50/87, Commissie t. Franse Republiek, *Jur. HvJ*, I-4797, *F.J.F.*, No. 90/64, *BTW-Revue* 1996, afl. 119, 164; HvJ 6 juli 1995, zaak C-62/93, BP Soupergaz, *Jur. HvJ*, I-1883.

<sup>3026</sup> *Informaties en Mededelingen*, AOIF – Btw, 1 januari 2006; Aanschr. nr. 10/1987, vervolledigd door Aanschr. 25/1990. Zie Cass. 15 november 2001, *F.J.F.*, No. 2002/57 en Rb. Leuven 14 juni 2002, *Fiscoloog*, afl. 868, 3: deze aanschrijvingen hebben geen wettelijke kracht en kunnen enkel als aanwijzingen gebruikt worden.

<sup>3027</sup> Vr. nr. 143 VAN GREMBERGEN, *Vr. & Antw.* Senaat 1985-1986, nr. 163, 831, 12 maart 1986, *BTW-Revue* 1986, afl. 73, 352.

moet de aftrek slechts worden herzien, wanneer het verschil tussen de voorlopig toegepaste en de definitief aanvaarde verhouding 10 % of meer bedraagt.

- Wanneer de verhouding van het gemengd gebruik meer dan 50 % privégebruik uitwijst, is op grond van de gewone regels ook de aftrek uitgesloten voor het gedeelte privégebruik dat 50 % overtreft (bv. aftrek voor 2/7 m.b.t. een auto die twee dagen per week voor beroepsdoeleinden gebruikt wordt).
- Artikel 45, § 2 moet worden toegepast, ondanks het onderwerpen aan btw van het voordeel van alle aard<sup>3028</sup>.
- De btw geheven op kosten van oprichting en onderhoud van een eigen garage is voor het geheel aftrekbaar<sup>3029</sup>. De aftrekbeperking geldt evenmin ten aanzien van de btw, geheven op de huur of het gebruik van parkeerplaatsen<sup>3030</sup>.
- De aftrekbeperking geldt alleen voor kosten m.b.t. auto's die eigendom zijn van of in huur of leasing genomen werden door de belastingplichtige die de kosten maakt. Zo is er geen beperking voor de kosten van vervoer per taxi<sup>3031</sup> of voor de huur van een parking waarin auto's van het personeel worden gestald<sup>3032</sup>.
- Het recht op aftrek wordt volledig verworpen voor kosten die een onderneming draagt m.b.t. een auto die eigendom is van een bestuurder, zaakvoerder, vennoot of werknemer, zelfs als de facturen op naam van de onderneming zijn gemaakt<sup>3033</sup>.
- De kosten van installatie van een niet-draagbare mobilfoon zijn bedoeld in artikel 45, § 2 van het WBTW maar niet de kosten van de gesprekken<sup>3034</sup>.

De aftrekbeperking tot 50 % geldt in principe niet voor 'lichte vrachtwagens', waarvan de administratie de omschrijving weergeeft in haar aanschrijving nr. 10/1987, zoals gewijzigd door aanschrijving nr. 25 van 11 december 1990<sup>3035</sup>.

- Deze aftrekbeperking geldt wel voor auto's voor dubbel gebruik en dit ondanks het feit dat deze eerder als een lichte vrachtwagen werd erkend door het ministerie van Verkeerswezen<sup>3036</sup>.
- Het onderscheid tussen 'automobielen gebruikt voor personenvervoer' waarvoor het recht op aftrek beperkt is en de andere voertuigen waarvoor de btw volledig aftrekbaar is, is van hoog technisch niveau<sup>3037</sup>.
- Het is de lidstaten niet toegestaan om de volgens de nationale wetgeving bestaande aftrekbeperkingen na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn (voor België op 1 januari 1978) uit te breiden, de rechtbanken zijn niet gehouden door de criteria die door de Btw-administratie zijn opgesteld<sup>3038</sup>. Het feitelijk hanteren van de criteria van de btw-aanschrijvingen zijn strijdig met de Zesde richtlijn<sup>3039</sup>.

Overeenkomstig de rechtspraak van het Hof van Cassatie dient de aftrekbeperking die voortvloeit uit de gemengde belastingplicht te worden toegepast, bovenop de 50 % aftrekbeperking voor voertuigen<sup>3040</sup>.

<sup>3028</sup> Aanschr. nr. 4/1996, 9 mei 1996, *BTW-Revue*, afl. 121, 415.

<sup>3029</sup> Vr. nr. 921 VAN PARYS 18 februari 1994, *Vr. & Antw.* 1994, nr. 100, 28 maart 1994, 10108, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 701.

<sup>3030</sup> Vr. nr. 444 FOURNAUX 27 juli 2004, *Vr. & Antw.* Kamer 2004-2005, nr. 53, 8164-8165.

<sup>3031</sup> *BTW-Revue* 1973, afl. 10, 71, nr. 352.

<sup>3032</sup> *BTW-Revue* 1976, afl. 25, 152, nr. 572.

<sup>3033</sup> Gent 30 januari 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 77, 220; J. MARCKX, *Fisc. Koer.* 1987, 401; H. VANDEBERGH, *BTW-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer rechtswetenschappen, 1987, 54; *Contra*: Gent 27 april 1998, *F.J.F.*, No. 98/206; Rb. Brugge 11 december 1985, *Fisc. Koer.* 1987, 210; HvJ 8 maart 1988, *Fiskoloog* 1988, afl. 201, 1-2. Zie ook: Rb. Antwerpen 29 april 1998, *A.F.T.* 1996, afl. 38, 15.

<sup>3034</sup> *BTW-Revue* 1986, afl. 71, 158, nr. 858.

<sup>3035</sup> Zie Cass. 15 november 2001, *F.J.F.*, No. 2002/ 57 en Rb. Leuven 14 juni 2002, *Fiskoloog*, afl. 868, 3, deze aanschrijvingen hebben geen wettelijke kracht en kunnen enkel als aanwijzingen gebruikt worden.

<sup>3036</sup> Rb. Brugge 2 april 2001, *Fiskoloog*, afl. 818, 12; Mond. Vr. MOERMAN 24 oktober 2000, Kamercommissie Financiën, *Fisc. Act.* 2001, afl. 5, 5.

<sup>3037</sup> Aanschr. nr. 10/1987, vervolledigd door Aanschr. 25/ 1990.

<sup>3038</sup> HvJ 8 januari 2002, zaak C-409/99, *Metropol Treuhand en Stadler*, *A.F.T.* 2002, afl. 3, 141.

<sup>3039</sup> S. DE RAEDT, bespreking HvJ 8 januari 2002, *A.F.T.* 2002, afl. 3, 141; Antwerpen 13 januari 2003, *Fisc. Act.* 2004, afl. 7, 4-6; Rb. Gent 21 april 2004, *Fiskoloog*, afl. 948, 10.

<sup>3040</sup> Cass. 2 oktober 2003, *F.J.F.*, No. 2004/56.

Deze bepaling is evenwel niet van toepassing op de volgende autovoertuigen:

- De voertuigen met een maximaal toegelaten massa van meer dan 3 500 kg.
- De voertuigen voor personenvervoer met meer dan acht zitplaatsen, die van de bestuurder niet inbegrepen.

Vervoer van kleine pakjes door de exploitant van een taxibedrijf: behoud van de volledige aftrek<sup>3041</sup>.

Autorijsscholen doen geen personenvervoer: aftrek beperkt tot 50 %<sup>3042</sup>. Deze beperking is niet ongrondwettelijk<sup>3043</sup>.

- De voertuigen die speciaal zijn ingericht voor het vervoer van zieken, gewonden en gevangenen en voor lijkenvervoer.
- De voertuigen die omwille van hun technische kenmerken, niet kunnen worden ingeschreven in het repertorium van de dienst voor Inschrijving van de Voertuigen.
- De voertuigen die speciaal zijn uitgerust voor het kamperen.
- De voertuigen bedoeld in artikel 4, § 2 van het Wetboek van de met de Inkomstenbelastingen Gelijkgestelde Belastingen.
- De bromfietsen en de motorfietsen.
- De voertuigen, bestemd om te worden verkocht door een belastingplichtige die een economische activiteit uitoefent die bestaat in de verkoop van autovoertuigen.
- De voertuigen bestemd om te worden verhuurd door een belastingplichtige die een economische activiteit uitoefent die bestaat in de verhuur van autovoertuigen aan om het even wie.

De draagwijdte van deze aftrekbeperking heeft gedurende jaren het voorwerp uitgemaakt van discussie (getuige waarvan de hieronder aangehaalde rechtspraak). Naar aanleiding van twee cassatiearresten van 19 januari 2007 heeft de Btw-administratie finaal een soepelere interpretatie aanvaard<sup>3044</sup>.

Een verhuurder (of leasinggever) moet als zodanig bij het grote publiek bekend staan en ook voor dat grote publiek toegankelijk zijn. De uitzondering is niet van toepassing op een vennootschap die slechts auto's verhuurt aan een zustermaatschappij<sup>3045</sup>. Een verhuur van twee auto's aan de hoofdaandeelhouder geeft geen recht op volledige aftrek<sup>3046</sup>. Een dokter die af en toe verhuurt aan een vennootschap waarvan hij zelf deel uitmaakt en tevens bestuurder is, oefent geen specifieke werkzaamheid van verhuurder uit<sup>3047</sup>. Het volstaat het niet dat de statuten van een vennootschap die een garage uitbaat, in de mogelijkheid voorzien om als verhuurbedrijf op te treden<sup>3048</sup>.

Een belastingplichtige die als activiteit de verkoop van auto's heeft, kan geen 100 % recht op aftrek genieten voor de wagens die deze aankoopt om te verhuren<sup>3049</sup>.

De aftrekbeperking is van toepassing wanneer een onderneming waarvan één van de voornaamste activiteiten het verkopen van wagens is, deze wagens, in afwachting van de levering van de bestelde nieuwe wagens, tijdelijk verhuurt aan haar toekomstige klanten. De effecten van de aftrekbeperking kunnen desgevallend echter worden vermeden of op zijn minst worden beperkt, mits aanschrijving nr. 9 van 30 juli 1985 wordt nageleefd<sup>3050</sup>. Toch wordt onder bepaalde omstandigheden een aftrekrecht van 100 % toegestaan ten aanzien van garagisten

<sup>3041</sup> *BTW-Revue* 1987, afl. 77, 230, nr. 871, *Fisc. Koer.* 1987, 185; Vr. nr. 726 BREYNE 28 februari 1991, *Vr. & Antw. Kamer* 1990-1991, nr. 153, 13090, *BTW-Revue* 1991, afl. 95, 263.

<sup>3042</sup> Aanschr. nr. 19 van 1975, *BTW-Revue* 1976, afl. 24, 17.

<sup>3043</sup> Arbitragehof 13 februari 2002, nr. 36/2002, *F.J.F.*, No. 2002/118, kritiek door L. VANDENBERGHE, in *Fisc. Act.* 2002, afl. 14, 3.

<sup>3044</sup> Cass. 19 januari 2007, *F.J.F.*, No. 2007/203; Besliss. nr. E.T. 113.611, 7 november 2007; L. AGACHE, "Aftrek BTW op verhuurde wagens: cassatie neemt afscheid van het grote publiek", *T.F.R.* 2007, afl. 323, 500.

<sup>3045</sup> Vr. nr. 140 LAGAE 18 juni 1976, *Vr. & Antw. Senaat* 1975-1976, nr. 40, 1673, *BTW-Revue* 1976, afl. 27, 344.

<sup>3046</sup> Brussel 24 november 1987, *F.J.F.*, No. 88/106, 192, *Fisc. Koer.* 1988, 65, *BTW-Revue* 1989, afl. 87, 300.

<sup>3047</sup> Antwerpen 21 september 1994, *F.J.F.*, No. 95/98. Zie ook: Cass. 1 februari 1996, *F.J.F.*, No. 96/79.

<sup>3048</sup> Antwerpen 25 april 2006, *T.F.R.* 2006, 310, 852.

<sup>3049</sup> Gent 16 september 2003, *F.J.F.*, No. 2004/145.

<sup>3050</sup> Vr. nr. 1218 NYSENS 19 maart 2001, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, 4 september 2001, 2-40, 2021; *Contra*: zie Antwerpen 9 december 1996, *BTW-practicum*, Standaard Uitgeverij, nr. 8831.

die aan hun klanten vervangwagens verhuren<sup>3051</sup>.

- De voertuigen bestemd om uitsluitend te worden gebruikt voor bezoldigd personenvervoer.
- De nieuwe voertuigen in de zin van artikel 8bis, § 2, 2°, eerste gedachtestreep van het WBTW, andere dan deze bedoeld onder h), i) en j), die het voorwerp uitmaken van een op grond van artikel 39bis van het WBTW vrijgestelde levering. In dit geval wordt de aftrek slechts uitgeoefend binnen de grenzen of ten belope van het bedrag van de belasting dat op deze levering opeisbaar zou zijn, indien ze niet vrijgesteld zou zijn op grond van voornoemd artikel 39bis van het WBTW.

## 5726

In het beroep ingediend door de Europese Commissie tegen Frankrijk (zaak C-43/96), beschouwt de Commissie de erkenning van het principe van het recht op aftrek van btw op de verwerving van een vervoermiddel als fundamenteel, wanneer dat goed voor de belastingplichtige het voorwerp vormt van zijn activiteit. Zonder deze goederen zou de activiteit ten gevolge waarvan de economische operator een belastingplichtige is, immers niet plaatsvinden<sup>3052</sup>. De Commissie meent dat de beperking van het recht van aftrek niet tot voorwerp of gevolg mag hebben dat de lidstaten worden toegelaten om van één van de belangrijkste principes van de Zesde richtlijn af te wijken, te weten de aftrek in elk stadium van de betaalde voorbelasting. Zo'n interpretatie is onevenredig met het beoogde doel.

In haar arrest van 18 juni 1998 stelde het Hof evenwel dat onder 'elke uitsluiting' van artikel 17, lid 6, 2e alinea van de Zesde richtlijn, ook uitsluitingen vallen van uitgaven met een strikt professioneel karakter. Voormelde bepaling staat de lidstaten dus toe om nationale voorschriften te handhaven die het recht van aftrek van de btw uitsluiten voor vervoermiddelen die voor de belastingplichtige het gereedschap van zijn werkzaamheid vormen<sup>3053</sup>. Het arrest *Royscot Leasing Ltd.* bevestigt expliciet deze stellingname, alsook het feit dat de lidstaten hun uitsluitingen van het recht op btw-aftrek mogen handhaven totdat de Raad krachtens artikel 17, 6 van de Zesde richtlijn, zelf andere voorschriften vaststelt<sup>3054</sup>.

Een forfaitaire beperking van het recht op aftrek van de btw over voertuigen die niet uitsluitend voor bedrijfsdoeleinden worden gebruikt, op basis van een machtiging van de Raad overeenkomstig de procedure van artikel 27 Zesde richtlijn, is niet in strijd met de Zesde richtlijn. Het rechtszekerheidsbeginsel verzet zich echter tegen een retroactieve inwerkingtreding van de machtiging<sup>3055</sup>.

## 5726,50

3051 Besliss. nr. E.T. 113.611, 7 november 2007; Rb. Gent 7 juni 2001, *Fiscoloog*, afl. 836, 7; Rb. Antwerpen 11 april 2002, *Fisc. Koer.*, afl. 14, 488; Rb. Antwerpen 5 juni 2002, *Fiscoloog*, afl. 862, 10; Rb. Brussel 10 januari 2003, *Fiscoloog*, afl. 893, 11 en Rb. Antwerpen 1 oktober 2003, *Fiscoloog*, afl. 908, 7; Rb. Hasselt 19 november 2003, *T.F.R.* 2004, 330-336, noot L. AGACHE; Rb. Luik 28 april 2005, *Fiscoloog*, afl. 984, 19; Antwerpen 25 april 2006, besproken in "Aftrek BTW op vervangwagens: zwanenzang van een 'specifieke' economische activiteit", *T.F.R.* 2006, afl. 310, 855.

3052 *P.B. C.*, afl. 95, 30 maart 1996, 11.

3053 HvJ 18 juni 1998, zaak C- 43/96, Commissie t/ Frankrijk, *Jur. HvJ* 1998, I-3903.

3054 HvJ 5 oktober 1999, zaak C-305/97, *Royscot Leasing Ltd.*, *Weekoverzicht HvJ* 1999, afl. 25, 16; *T.F.R.* 2000, afl. 179, 364, noot P.

DAUW.

3055 HvJ 29 april 2004, zaak C-17/01, *Walter Sudholz*, *F.J.F.*, No. 2006/9.

Bij artikel 107 van de programmawet van 27 december 2005<sup>3056</sup> werd artikel 45, § 2 van het WBTW met ingang van 1 januari 2006 aangepast, teneinde een einde te stellen aan een aantal discussies omtrent de draagwijdte van de aftrekbeperking (bv. de definitie van lichte bedrijfswagens, de volledige btw-aftrek voor belastingplichtigen wiens economische activiteit bestaat uit de verkoop en/of verhuur van autovoertuigen). De vraag stelt zich evenwel of de nieuwe definitie geen uitbreiding van de vroegere aftrekbeperking uitmaakt en zodoende in strijd is met de zgn. 'standstill clause' van artikel 17, 6 van de Zesde richtlijn<sup>3057</sup>.

## § 2. INTRACOMMUNAUTAIRE LEVERING VAN NIEUWE VERVOERMIDDELEN

5727

art. 45 § 2

lid 2 c) WBTW

Krachtens artikel 45, § 2, lid 2, c) van het WBTW wordt de aftrekbeperking niet toegepast op nieuwe voertuigen in de zin van artikel 8bis, § 2 van het WBTW (andere dan deze bestemd om te worden verhuurd of verkocht door een belastingplichtige wiens economische activiteit erin bestaat wagens te verhuren of te verkopen), die het voorwerp uitmaken van een intracommunautaire levering die op grond van artikel 39bis van het WBTW is vrijgesteld van btw. In dit geval wordt de aftrek evenwel slechts uitgeoefend binnen de grenzen of ten belope van het bedrag van de btw dat op deze levering eisbaar zou zijn, indien ze niet vrijgesteld zou zijn op grond van genoemd artikel 39bis van het WBTW.

5728

art. 45 § 1bis WBTW

Overeenkomstig artikel 45, § 1bis van het WBTW mogen een toevallige belastingplichtige (bedoeld in artikel 8bis, § 1 van het WBTW), een landbouwer onderworpen aan de forfaitaire landbouwregeling, een belastingplichtige zonder recht op aftrek en een belastingplichtige die vrijgesteld is op grond van de regeling voor kleine ondernemingen, de btw geheven van de levering, de invoer of de intracommunautaire verwerving van het nieuw vervoermiddel dat zij leveren onder de voorwaarden van artikel 39bis van het WBTW, slechts in aftrek brengen binnen de grenzen of ten belope van het bedrag van de btw dat op deze levering opeisbaar zou zijn, indien ze niet vrijgesteld zou zijn op grond van genoemd artikel 39bis van het WBTW.

Deze bepaling bevat een dubbele beperking van het recht op aftrek:

- enerzijds ten aanzien van de aard van de aftrekbare btw: het betreft slechts de btw geheven van de aankoop, de verwerving of de invoer van het nieuwe vervoermiddel. De btw geheven van goederen en diensten met betrekking tot de verkoop van het vervoermiddel, zoals kosten van vervoer, reclame, tussenpersonen, kan niet in aftrek worden gebracht;
- anderzijds ten aanzien van het bedrag van de aftrekbare btw: dit bedrag wordt berekend door op de maatstaf van heffing van de vrijgestelde levering, het tarief toe te passen dat voor deze levering in België zou gelden.

Het recht op aftrek ontstaat pas op het tijdstip van de intracommunautaire levering, verricht onder de voorwaarden van artikel 39bis van het WBTW. Het wordt uitgeoefend bij wijze van teruggaaf, aangezien de levering vrijgesteld is van btw.

3056

Art. 107 wet van 27 december 2005, B.S. 30 december 2005.

3057

T. LAMPARELLI, "Dédution et véhicules automobiles: l'article 45, § 2 'nouveau' du Code de la TVA est arrivé!", *Act. Fisc.* 2006, afl. 1, 6; *Informaties en Mededelingen*, AOIF-Btw, 1 januari 2006; V. SEPULCHRE, "La déduction de la T.V.A. pour les véhicules automobiles – Etat des lieux au 1<sup>er</sup> janvier 2006", *R.G.F.* 2006, afl. 8, 3-13; *Contra*: Circ. nr. AFZ/2005-1124, 6 juni 2006; zie ook Cass. 19 januari 2007, *F.J.F.*, No. 2007/203; Besliss. nr. E.T. 113.611, 7 november 2007.

## Hoofdstuk V

## Uitsluiting van het recht op aftrek

## § 1. WETTELIJKE UITSLUITINGEN VAN HET RECHT OP AFTREK

5729

art. 45 § 3- § 5 WBTW

Op grond van artikel 45, § 3 tot § 5 van het WBTW komt niet voor aftrek in aanmerking, de btw ter zake van:

- a. Leveringen en intracommunautaire verwervingen van tabaksfabrikaten.
- b. Leveringen en intracommunautaire verwervingen van geestrijke dranken.  
De btw ter zake van de aankoop of de invoer van die dranken is niet aftrekbaar, behoudens wanneer ze bestemd zijn om te worden doorverkocht (vervaardiging van of handel in geestrijke dranken) of om te worden verstrekt ter uitvoering van een dienst (verbruik ter plaatse, als dusdanig of na te zijn verwerkt in spijzen of dranken in hotels, restaurants, privéclubs, enz.).
- c. Kosten van logies, spijzen en dranken in de zin van artikel 18, § 1, 10° en 11° van het WBTW, daaronder *niet begrepen* de kosten die worden gedaan:
  - voor het personeel dat buiten de onderneming is belast met een levering van goederen of een dienst. Dit geldt voor iedere persoon die actief tussenkomt in de uitvoering (ingevolge een contract gesloten met een derde), buiten de onderneming, van meestal materiële handelingen die nodig zijn voor de levering van goederen, de montage van een machine of bv. het oprichten van een gebouw<sup>3058</sup>;
  - door belastingplichtigen die op hun beurt dezelfde diensten onder bezwarende titel verstrekken;
  - btw die wordt betaald bij aankoop van spijzen en dranken, zonder enige dienst vanwege de verkoper m.b.t. het verbruik;
  - logies en maaltijdkosten die voor de interne werking van een onderneming worden gemaakt, bv. kosten gemaakt door een voetbalclub ter gelegenheid van de training en van de voorbereiding van wedstrijden in de eigen installaties of in die van de club die de wedstrijd organiseert<sup>3059</sup> of kosten wegens de organisatie van een personeelsfeest in een hotel of een restaurant<sup>3060</sup>.

Er is geen recht op aftrek van de btw op restaurantkosten, wanneer deze aan het cliënteel worden ter beschikking gesteld in het kader van een seminarie, indien voor de deelname aan het seminarie een globale prijs wordt gefactureerd waarin de kost voor de lunch niet wordt onderscheiden<sup>3061</sup>.
- d. Kosten van onthaal.  
Bedoeld zijn de kosten:
  - die een onderneming maakt voor het onthaal, de ontvangst, het vermaak of de ontspanning van personen die vreemd zijn aan de onderneming;
  - van een banket waaraan betalende en niet-betalende gasten deelnemen<sup>3062</sup>.

Als kosten van onthaal worden aangemerkt:

  1. Aankoop van een pleziervaartuig voor tochten met klanten of leveranciers<sup>3063</sup>.
  2. Kosten van inrichting van een appartement dat kosteloos ter beschikking van klanten wordt gesteld<sup>3064</sup>.

<sup>3058</sup> Vr. nr. 240 MILQUET 9 mei 1997, *Vr. & Antw.* Senaat 1996-1997, nr. 47, *BTW-Revue*, afl. 130, 975.

<sup>3059</sup> *BTW-Revue* 1981, afl. 48, 288, nr. 750.

<sup>3060</sup> *BTW-Revue* 1974, afl. 15, 205, nr. 455.

<sup>3061</sup> Rb. Brussel 6 juni 2003, *T.F.R.* 2004, afl. 257, 275.

<sup>3062</sup> *BTW-Revue* 1972, afl. 589, nr. 215.

<sup>3063</sup> *BTW-Revue* 1976, afl. 25, 151, nr. 569.

<sup>3064</sup> *BTW-Revue* 1978, afl. 34, 311, nr. 644.



3. Uitgaven m.b.t. een aan potentiële klanten aangeboden reis met autocar en bij de reis horende diensten<sup>3065</sup>.
4. Kosten van oprichting van lokalen, bestemd voor logies van chauffeurs van vreemde firma's<sup>3066</sup>.
  - reclamekosten zijn geen kosten van onthaal, bv. de uitgaven m.b.t. het gebruik van loges en business-seats op voetbalvelden en andere instellingen voor sport en cultuur<sup>3067</sup>, voor zover bedoelde ondernemingen door middel van die business-seats en loges onder een of andere vorm publiciteit voeren<sup>3068</sup>;
  - demonstratiekosten zijn geen kosten van onthaal, bv. uitdeling van handelsmonsters of van goederen om te proeven (bv. wijn)
5. De btw over dranken die gratis worden aangeboden bij de opening van een restaurant, een café of een dergelijke inrichting of tijdens een klanten- en/of leveranciersreceptie van zo een inrichting, is overeenkomstig artikel 45, § 3, 4° van het WBTW niet aftrekbaar. De situatie is anders wanneer het drankje 'gratis' aangeboden wordt in het kader van het verstrekken van een maaltijd of consumpties onder bezwarende titel<sup>3069</sup>.
6. Om te beoordelen of uitgaven al dan niet als kosten van onthaal moeten worden aangemerkt, dient men niet alleen rekening te houden met hun aard, maar eveneens met de omstandigheden waarin ze worden gedaan. Zo zijn de kosten die door een hoteluitbater gemaakt worden ter verfraaiing van de lokalen, het opluisteren van avonden en de zorg besteed aan de bereiding van de maaltijden, geen kosten van onthaal<sup>3070</sup>. Een maatregel waarbij alle uitgaven voor verblijf, ontvangsten, spijsen of dranken en ontspanning principieel zijn uitgesloten van het recht op btw-aftrek, terwijl andere minder ingrijpende maatregelen mogelijk zijn of in de nationale rechtsorde reeds bestaan, is niet noodzakelijk ter bestrijding van belastingfraude en -ontwikking. De beschikking van de Raad die de Franse Republiek tot het treffen van een dergelijke maatregel machtigt, is ongeldig<sup>3071</sup>.
7. Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat kosten met een publiciteitskarakter niet kunnen worden aangemerkt als kosten van onthaal en dat de btw op deze kosten bijgevolg aftrekbaar is<sup>3072</sup>. Voorheen was de lagere rechtspraak niet eenduidig hierover<sup>3073</sup>. Volgens de minister van Financiën is er echter in geen geval recht op aftrek van de btw, in de mate dat deze publiciteitskosten ook kosten van logies, spijsen en dranken omvatten<sup>3074</sup>. Wanneer in het bedrijfsrestaurant gratis maaltijden worden aangeboden aan het bedrijf vreemde personen (bijvoorbeeld klanten, leveranciers), betreffen de ter zake gemaakte kosten, kosten van onthaal die overeenkomstig artikel 45, § 3, 4° van het WBTW in principe niet aftrekbaar zijn, tenzij het bedrijf zijn restaurant met eigen personeel uitbaat<sup>3075</sup>.
- e. Kosten gemaakt door reisbureaus in de zin van artikel 1, § 7, lid 1, 2° van het WBTW, die btw geheven op de goederen en diensten die andere belastingplichtigen hen leveren ten behoeve van de prestaties bedoeld in artikel 18, § 2, lid 2 van het WBTW en die rechtstreeks ten goede van de reizigers komen.
- f. De verschuldigde of betaalde btw in de situaties bedoeld in artikel 58, § 4, 5° van het WBTW (levering van tweedehands goederen is onderworpen aan een specifieke regeling).
- g. In de mate dat hij leveringen verricht onderworpen aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de winstmarge, mag de belastingplichtige wederverkoper de verschuldigde of betaalde btw niet in aftrek brengen in de situaties bedoeld in artikel 58, § 4, 6°

<sup>3065</sup> *BTW-Revue* 1978, afl. 37, 905, nr. 677; Rb. Antwerpen 15 mei 1987, *BTW-Revue* 1988, afl. 11, 249.

<sup>3066</sup> Rb. Verviers 6 juni 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 85, 153, *F.J.F.*, No. 89/66, 125.

<sup>3067</sup> *BTW-Revue* 1991, afl. 94, 147, nr. 940; Vr. nr. 750 VAN DEN EYNDE 19 oktober 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, 8107, 19 oktober 1993, *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 370.

<sup>3068</sup> Vr. nr. 1064 DEVLIES 11 januari 2006, *Vr. & Antw.* Kamer 2005-2006, nr. 113, 21557-21560.

<sup>3069</sup> Besliss. nr. E.T. 93.887, 30 augustus 2000, *BTW-Revue*, afl. 145, 152.

<sup>3070</sup> Besliss. nr. E.T. 96.653, 6 maart 2000, *BTW-Revue*, afl. 145, 137.

<sup>3071</sup> HvJ 19 september 2000, gevoegde zaken C-177/99 en C-181/99, *Ampafrance SA, A.F.T.* 2001, afl. 2, 81, noot D. STAS.

<sup>3072</sup> Cass. 8 april 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 365-367; Vr. nr. 1064 DEVLIES 11 januari 2006, *Vr. & Antw.* Kamer 2005-2006, nr. 113, 21557-21560.

<sup>3073</sup> Rb. Antwerpen 16 mei 1995, *Fisc. Koer.* 1995, 392; Antwerpen 15 maart 1999, *F.J.F.*, No. 99/239; Rb. Brugge 18 maart 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 30, 1-2; Rb. Antwerpen 19 maart 2003, *Fiscoloog*, afl. 912, 10-11; Rb. Luik 29 april 2003, *Fiscoloog*, afl. 912, 11; Rb. Antwerpen 4 juni 2003, *F.J.F.*, No. 2004/171; Rb. Brugge 17 juni 2003, *Fiscoloog*, afl. 912, 11-12; Vr. nr. 129 FOURNAUX 24 november 1999, *Vr. & Antw.* Kamer 1999-2000, nr. 24, 2737.

<sup>3074</sup> Mond Vr. nr. 7582 CHABOT 29 juni 2005, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com. 665, 23-24; Rb. Antwerpen 9 januari 2006, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. A1 06/105; *Contra*: Gent 14 februari 2006, *F.J.F.*, No. 2007/22.

<sup>3075</sup> Vr. nr. 1564 PIETERS 5 februari 2007, *Vr. & Antw.* Kamer 2006-2007, nr. 161, 31396-31398; Vr. nr. 53 DEVLIES 11 januari 2008, *Vr. & Antw.* Kamer 2007-2008, nr. 8, 512-515.

van het WBTW.

## § 2. UITSLUITING VAN HET RECHT OP AFTREK VOOR BEPAALDE VOORDELEN TOEGEKEND AAN HET PERSONEEL

### 5730

De belastingplichtige die goederen koopt om ze gratis te verstrekken aan zijn werknemers voor hun privédoeleinden, mag geen aftrek toepassen indien hij die bestemming op voorhand kent<sup>3076</sup>. Indien de goederen voor die bestemming uit zijn verkoopvoorraad worden genomen, verricht hij een onttrekking en moet hij intern de btw betalen over de aankoopprijs van de goederen. Doet hij een onttrekking van goederen die hij heeft geproduceerd, dan moet de interne heffing over de kostprijs van de goederen worden gedaan. De interne heffingen sluiten de herziening uit.

## § 3. UITSLUITING VAN HET RECHT OP AFTREK VOOR KOSTELOZE HANDELINGEN

### 5731

Wanneer goederen worden overhandigd of diensten worden verleend, zonder enige tegenprestatie vanwege de verkrijger, moet hem geen btw in rekening worden gebracht, maar kan ook geen aftrek worden toegepast door de verstrekker van de goederen of diensten<sup>3077</sup>. In voorkomend geval moet een onttrekking worden belast of moet de aftrek worden herzien.

- Premievoorwerpen aangeboden bij een promotieverkoop: het gaat om een gezamenlijk aanbod tegen een enige prijs waarbij het premievoorwerp mee wordt belast. Bijgevolg mag de btw, betaald voor het premievoorwerp, in aftrek worden gebracht<sup>3078</sup>.
- De gratis uitvoering van een waarborgverplichting is niet aan de btw onderworpen, maar niettemin mag aftrek worden toegepast van de btw op de goederen en diensten die voor de uitvoering van de waarborgverplichting worden gebruikt<sup>3079</sup>.
- Zogenaamde geschenken die in werkelijkheid de tegenprestatie zijn van een dienst (bv. voor het maken van reclame, voor het aanbrengen van klanten, enz.), moeten aan de btw worden onderworpen, waardoor wederkerig een recht op aftrek ontstaat<sup>3080</sup>.
- Wanneer een adviesbureau, om zijn klanten te informeren over het nut om beroep te doen op zijn diensten, gratis conferenties organiseert die voor iedereen toegankelijk zijn, moeten de kosten die ter gelegenheid van die conferenties worden gemaakt, worden aangemerkt als algemene onkosten van de volledige economische activiteit van deze onderneming. De belasting geheven van dergelijke kosten is derhalve aftrekbaar overeenkomstig artikel 45, § 1 van het WBTW, behalve uiteraard in de mate waarin een deel van deze kosten betrekking zou hebben op spijzen en/of dranken, waarvoor het recht op aftrek in elk geval is uitgesloten door artikel 45, § 3, 3° van het WBTW<sup>3081</sup>.

<sup>3076</sup> P. VANDENDRIESSCHE, "Voordelen van alle aard en geschenken wat met de BTW?", *A.F.T.* 1996, 20-36.

<sup>3077</sup> Inzake 'schenking' van sportartikelen aan een sportvereniging werd toch aftrek toegestaan: zie Rb. Mechelen 26 februari 1987, *Fisc. Koer.* 1987, 358, H. VANDEBERGH, *BTW-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer, 1987, 4- 10 en 55.

<sup>3078</sup> *BTW-Handleiding*, nr. 349.

<sup>3079</sup> *BTW-Revue* 1973, afl. 103, 64, nr. 343.

<sup>3080</sup> Voor sportartikelen waarop reclame is aangebracht, zie *BTW-Revue* 1989, afl. 85, 163, nr. 909; Antwerpen 4 november 1996, *A.J.T.* 1997-1998, 24.

<sup>3081</sup> Vr. nr. 3-6886 NYSSENS 30 januari 2007, *Vr. & Antw.* Senaat 2006-2007, nr. 3-87, 9669.

---

## Aftrek in geval van gemengde belastingplicht

**5732**

art. 46, 48 § 2 WBTW

art. 12, 21

KB nr. 3

In de mate waarin een persoon enerzijds handelingen stelt die buiten de toepassing van de btw vallen en anderzijds handelingen stelt in de uitoefening van de economische activiteit, namelijk zowel vrijgestelde handelingen die geen aftrek toelaten, als handelingen die wel aftrek toelaten, is deze persoon er *in se* toe gehouden om de belastingen die een directe en exclusieve band hebben met de activiteiten die buiten het toepassingsgebied van de btw vallen, buiten beschouwing te laten voor wat betreft het recht op aftrek en vervolgens de btw af te trekken volgens de regel van het *pro rata* of het werkelijk gebruik<sup>3082</sup>.

Alvorens enige aftrek te verrichten, moet een gemengde belastingplichtige, net zoals een volledige belastingplichtige, de btw afzonderen die geheven werd op zijn uitgaven voor privégebruik en andere dan beroepsgebruik of waarvoor een uitsluiting (hoofdstuk V) van het recht op aftrek bestaat. Om na die afzondering uit te maken welk deel van de overblijvende btw in aftrek mag worden gebracht, richt de gemengde belastingplichtige zich naar het bepaalde in de artikelen 46 en 48, § 2 van het WBTW en 12 tot 21 van het KB nr. 3.

### § 1. AFTREK VOLGENS HET ALGEMEEN VERHOUDINGSGETAL

**5733**

Overeenkomstig artikel 46, § 1 van het WBTW wordt de inkomende btw in aftrek gebracht volgens een verhoudingsgetal dat ieder jaar wordt berekend. Dat verhoudingsgetal is een percentage, afgeleid van een breuk met als teller het bedrag van de handelingen (excl. btw) die recht geven op aftrek en als noemer het totale bedrag van de door de belastingplichtige verrichte handelingen (excl. btw). Teller en noemer worden afgerond naar het hogere tiental. Het percentage wordt afgerond naar de hogere eenheid. De artikelen 12 tot 18 van het KB nr. 3 regelen de uitvoering van artikel 46, § 1 van het WBTW:

- in afwachting van een definitieve vaststelling wordt het verhoudingsgetal per kalenderjaar vastgesteld op een voorlopig percentage, aan de hand van de omzet van het vorige jaar;
- ingeval er een verschil is van meer dan 10 procentpunten tussen het voorlopige en het definitieve verhoudingsgetal, moet een herziening in min of meer plaatsvinden; voor de bedrijfsmiddelen gebeurt die herziening op een speciale wijze;
- het staat de belastingplichtige vrij om een herziening toe te passen, wanneer het verschil tussen de in aanmerking te nemen verhoudingsgetallen geen 10 procentpunten bedraagt<sup>3083</sup>.

De deelneming aan paardenwedstrijden of paardenwedrennen heeft tot doel de verkoopwaarde van deze paarden te verhogen. Ze kadert aldus in de economische activiteit van een paardenfokkerij en een paardenhandel en vormt daar een geheel mee. De omstandigheid dat de ontvangen prijzengelden in het kwestieuze jaar hoger zijn dan de opbrengsten van de paardenfokkerij en paardenhandel is irrelevant, indien de betrokken belastingplichtige een zeer jonge onderneming is die haar reputatie nog moet vormen. Het ontvangen van prijzengelden in drafwedstrijden en paardenwedrennen met het oog op het fokken, opleiden, verkopen en in waarde brengen van paarden, kadert in

---

<sup>3082</sup> HvJ 13 maart 2008, zaak C-437/06, *Securenta*, T.F.R. 2008, afl. 341, 505.

<sup>3083</sup> *BTW-Handleiding*, nr. 417.

dezelfde economische activiteit die voor de totaliteit aan de btw is onderworpen. Bijgevolg oefent de betrokkene geen twee los van elkaar staande activiteiten uit en kan hij niet als een gemengde belastingplichtige worden beschouwd<sup>3084</sup>.

Ten aanzien van de aftrekbeperking voor voertuigen heeft het Hof van Cassatie beslist dat de aftrekbeperking, voortvloeiende uit de toepassing van een algemeen verhoudingsgetal, bovenop de aftrekbeperking van 50 % geldt<sup>3085</sup>.

Ter zake de impact van het ontvangen van subsidies en/of giften op de berekening van de omvang van het recht op btw-aftrek, zie voetnoot<sup>3086</sup>.

Artikel 19 van de Zesde richtlijn verzet er zich tegen dat nog niet voltooide woningbouwwerken voor particulieren, worden opgenomen in de noemer van het verhoudingsgetal, wanneer deze waarde niet overeenkomt met een levering van goederen of diensten die reeds werden verricht of die aanleiding hebben gegeven tot een afrekening van de werken en/of een vooruitbetaling<sup>3087</sup>.

Sommige handelingen zijn uitgesloten uit de berekening van het verhoudingsgetal (art. 13 KB nr. 3).

Het begrip 'investeringsgoederen welke door de belastingplichtige in het kader van zijn onderneming worden gebruikt' omvat evenwel niet de voertuigen die een leasebedrijf aankoopt om deze te leasen en vervolgens, na afloop van de leasecontracten, te verkopen, aangezien de verkoop van dergelijke voertuigen na afloop van deze contracten tot de gebruikelijke economische activiteiten van deze onderneming behoort<sup>3088</sup>.

Inkomsten uit roerende en financiële verrichtingen moeten niet worden opgenomen in het verhoudingsgetal, tenzij deze opbrengsten behoren tot een specifieke economische activiteit van dien aard<sup>3089</sup>.

Dividenden op aandelen die ontvangen worden door een onderneming die niet voor al haar handelingen aan btw is onderworpen, moeten worden uitgesloten van de noemer van de breuk die dient voor het berekenen van het *pro rata* voor de toepassing van de aftrek<sup>3090</sup>. De uitsluiting van de dividenden uit de noemer van het algemeen verhoudingsgetal geldt zelfs indien de holdingvennootschap voor andere activiteiten aan de btw is onderworpen en ten behoeve van haar dochtervennootschap van wie zij de dividenden ontvangt, diensten inzake beheer verricht (cf. actieve holding). Ook de interesten die uit de herbelegging van de dividenden voortkomen, moeten buiten beschouwing worden gelaten<sup>3091</sup>.

Financiële handelingen worden aangemerkt als bijkomstige handelingen, voor zover zij slechts een zeer beperkt gebruik impliceren van goederen of diensten waarvoor de belasting over de toegevoegde waarde is verschuldigd. De omstandigheid dat meer inkomsten uit dergelijke handelingen worden gehaald dan uit de activiteit die de betrokken onderneming als hoofdactiviteit aanmerkt, kan deze handelingen als zodanig niet uitsluiten van de kwalificatie als 'bijkomstige handelingen'<sup>3092</sup>.

**Banken en financiële instellingen moeten als omzet inzake kredietverrichtingen, in de noemer van de breuk het brutobedrag van de ontvangen interesten vermelden<sup>3093</sup>.**

Overeenkomstig de regeling vóór aanschrijving nr. 10 van 1995, dienden banken de interesten op effecten in eigen portefeuille op te nemen in de noemer. Het vertrouwensbeginsel verzet er zich evenwel tegen dat de Btw-administratie de door haar, sinds twee decennia aanvaardde samenstelling van het verhoudingsgetal, met terugwerkende kracht verwerpt<sup>3094</sup>.

3084 Antwerpen 28 november 1995, *F.J.F.*, No. 96/187; Cass. 13 oktober 2000, *Fiscoloog*, afl. 776, 1-2.

3085 Cass. 2 oktober 2003, *F.J.F.*, No. 2004/56.

3086 Zie Concl. Adv.-Gen. Poiaras Maduro, 10 maart 2005, zaak C-243/03, Commissie t. Frankrijk; Concl. Adv.-Gen. Poiaras Maduro, 10 maart 2005, zaak C-204/03, Commissie t. Spanje; Rb. Antwerpen 5 oktober 2001, *Fiscoloog*, afl. 825, 7; Brussel 19 oktober 2001, *T.F.R.* 2003, 193-200, noot I. BEHAEGHE, L. HUYBERECHTS; Vr. nr. 451 LETERME 13 september 2000, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, nr. 061, 29 januari 2001, 6888; B. THIRION, "Subventions: quelles incidences en matière de TVA?", *R.G.F.* 2002, afl. 12, 286. Zie ook Circ. nr. 24/2007, 38-43.

3087 HvJ 26 mei 2005, zaak C-536/03, Antonio Jorge, *F.J.F.*, No. 2006/14.

3088 HvJ 6 maart 2008, zaak C-98/07, Nordania Finans A/S, BG Factoring A/S tegen Skatteministeriet, *P.B. C.*, 26 april 2008, afl. 107, 8.

3089 HvJ 11 juli 1996, zaak C-306/94, Régie dauphinoise, *Jur. HvJ* 1996, I-3695; Rb. Brussel 18 september 2001, *T.F.R.* 2003, 230, noot J. VAN DER PAAL.

3090 HvJ 22 juni 1993, zaak C-333/91, Satam, *Jur. HvJ*, I-3513, *BTW-Revue* 1994, afl. 109, 754; D. STAS, "Dividenden als tegenprestatie voor actieve inmenging?", *Actuele Voorinformatie*, afl. 281, 1999, 6-12.

3091 HvJ 14 november 2000, zaak C-142/99, Floridienne SA en Berginvest SA t. Belgische Staat, *T.F.R.* 2001, afl. 204, 696, noot J. VAN DER PAAL, *A.F.T.* 2001, afl. 2, 85, noot L. VANDENBERGHE; HvJ 12 juli 2001, zaak C-102/00, Welthgrove BV, *Jur. HvJ* 2001, afl. 7, I 5679.

3092 HvJ 29 april 2004, zaak C-77/01, EDM, *F.J.F.*, No. 2005/92, D. STAS, "EDM: het finale holdingarrest", *T.F.R.* 2004, 775-781; R.A. WOLF, "EDM: New guidance from Luxembourg", *Int. Vat. Mon.* 2004, 251-255.

3093 Aanschr. nr. 10, 26 juli 1995, I. LEJEUNE, "De gemengde BTW-plicht in Europees en Belgisch perspectief – Toepassing voor banken en financiële instellingen", *Fiskotoon* 1995, afl. 135.

3094 Rb. Brussel 12 oktober 2001, *Fiscoloog*, afl. 820, 1, *Fisc. Koer.* 2001, afl. 18, 429.

## § 2. AFTREK VOLGENS HET WERKELIJK GEBRUIK

5733,10

art. 46 § 2 WBTW

Wanneer het gebruik van een algemeen verhoudingsgetal tot een ongepaste of onevenredige aftrek leidt, kan op verzoek van de belastingplichtige of op bevel van de administratie, de regel van het werkelijk gebruik worden toegepast (art. 46 § 2 WBTW). De administratie moet zoveel als mogelijk de aftrek volgens het werkelijk gebruik toelaten<sup>3095</sup>. Indien een gemengde belastingplichtige opteert voor de uitoefening van het recht op aftrek volgens de regel van het werkelijk gebruik, is deze verplicht een vergunning aan te vragen bij de Btw-administratie<sup>3096</sup>.

De Btw-administratie mag de vergunning om de aftrekbare btw te berekenen volgens de regel van het werkelijk gebruik, niet zonder meer afwijzen. Het beginsel van niet-retroactiviteit verzet zich bovendien niet tegen het verlenen van een vergunning voor het verleden<sup>3097</sup>.

Niettemin houden het recht op rechtszekerheid en het vertrouwensbeginsel in, dat de administratie het in het verleden ingenomen standpunt niet met terugwerkende kracht mag intrekken, wanneer de belastingplichtige zich aan deze gedragslijn heeft aangepast. Dat geldt bijvoorbeeld wanneer een bank 25 jaar lang een aftrekgeregeling heeft toegepast, zonder dat de fiscus ooit haar btw-aangifte heeft verworpen<sup>3098</sup>.

De van de beroepsuitgaven geheven btw wordt in drie groepen gesplitst:

1. De volledig aftrekbare btw (volledige belastingplichtige), eventueel met inachtneming van artikel 45, § 2 van het WBTW en de uitsluitingen van aftrek.
2. De niet-aftrekbare btw (niet-belastingplichtige of belastingplichtige zonder recht op aftrek).
3. De btw die volgens een bijzondere verhouding aftrekbaar is (geheven van goederen en diensten die zowel voor de belaste als voor de niet-belaste sector zijn bestemd<sup>3099</sup>).

Bij de berekening van het bijzonder verhoudingsgetal voor de gemengde kosten m.b.t. de infrastructuur van een vzw, moeten de giften worden opgenomen in de noemer, aangezien de infrastructuur tevens wordt aangewend voor fondsenverwerving en -verwerking, zijnde de voornaamste activiteit van de vzw<sup>3100</sup>.

Over de aftrekbaarheid van de btw door een Belgische inrichting van een belastingplichtige waarvan de zetel van de economische activiteit in het buitenland is gevestigd, zie voetnoot<sup>3101</sup>.

### Hoofdstuk VII

## Overdracht of teruggaaf van een overschot aan aftrekbare btw

5734

art. 8 § 1

KB nr. 4

Iedere belastingplichtige die btw-aangiften indient, moet daarin een eindafrekening maken waaruit zal blijken of hij schuldenaar dan wel schuldeiser van de Schatkist is. Is hij schuldeiser, dan wordt zijn tegoed in principe naar een volgend aangiftetijdvak overgedragen (art. 8

<sup>3095</sup> Vr. nr. 184 MICHEL 7 december 1995, *Vr. & Antw.* Kamer 1995-1996, 2249, *BTW-Revue*, afl. 120, 346.

<sup>3096</sup> Cass. 2 oktober 2003, *F.J.F.*, No. 2004/57, Gent 9 maart 1984, *F.J.F.*, No. 84/182, 314; H. VANDEBERGH, *BTW-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer, 1987, 68.

<sup>3097</sup> RvSt 3 november 1997, nr. 69.334, *Fiskoloog* 1998, afl. 652, 5.

<sup>3098</sup> Antwerpen 24 april 2007, *T.F.R.* 2008, 339.

<sup>3099</sup> Brussel 20 september 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 326, 675, noot K. HEYRMAN.

<sup>3100</sup> Brussel 19 oktober 2001, *T.F.R.*, afl. 236, 193, noot I. BEHAEGHE, I. HUYBERECHTS.

<sup>3101</sup> Zie Vr. nr. 325 DE CLIPPELE 2 oktober 1991, *Vr. & Antw.* Senaat 1991-1992, 106.

§ 1 KB nr. 4).

Op zijn uitdrukkelijk verzoek (te vermelden in de btw-aangifte) kan hij overeenkomstig artikel 8, § 2, 4 en 5 van het KB nr. 4 de teruggaaf van zijn tegoed verkrijgen, indien het:

- 245 EUR bereikt na indiening van de laatste maand- of kwartaalaangifte van het kalenderjaar;
- 615 EUR bereikt na indiening van de kwartaalaangiften m.b.t. elk van de eerste drie kwartalen van het kalenderjaar;
- 1 485 EUR bereikt na indiening van de maandaangifte m.b.t. de laatste maand van ieder der eerste drie kwartalen van het kalenderjaar;
- 245 EUR bereikt na indiening van een maandaangifte, op voorwaarde dat de belastingplichtige tijdens het verstreken kalenderjaar voor ten minste 30 % van zijn omzet, handelingen heeft verricht die van de btw zijn vrijgesteld bij toepassing van de artikelen 39, 39bis, 39ter en 39quater van het WBTW (onder bepaalde voorwaarden ook van de artikelen 41 en 42 van het WBTW) en voor dezelfde periode een belastingoverschot, in zijn voordeel had van ten minste 12 390 EUR. Deze teruggaaf kan alleen worden bekomen mits daartoe, op schriftelijke aanvraag, vergunning is verleend door het hoofd van het btw-controlekantoor waaronder de belastingplichtige ressorteert<sup>3102</sup>.

Een beslissing over de intrekking van de vergunning om btw-tegoeden maandelijks te recupereren, moet gemotiveerd zijn. Zo niet kan men de vernietiging ervan vorderen bij de Raad van State<sup>3103</sup>.

## Hoofdstuk VIII

### Herziening van de aftrek

#### 5736

Een aftrek 'herzien' wil zeggen dat door middel van een herberekening, rechtstreeks wordt teruggegaan naar de oorspronkelijke aftrek, hetgeen aanleiding kan geven tot een terugbetaling van hetgeen vroeger te veel in aftrek werd gebracht of tot een recuperatie van hetgeen vroeger te weinig werd afgetrokken. Als correctiemechanisme onderscheidt de herziening zich duidelijk van de onttrekking, waarbij de oorspronkelijke aftrek ongemoeid wordt gelaten<sup>3104</sup>.

Herzienen moeten op eigen initiatief door de belastingplichtige zelf worden gedaan in zijn btw-aangifte<sup>3105</sup>.

#### § 1. GEWONE HERZIENING VAN DE AFTREK

#### 5737

Met 'gewone' herziening wordt de herziening bedoeld van de btw die niet op bedrijfsmiddelen is geheven.

art. 5 KB nr. 3

Tot dergelijke herziening moet worden overgegaan in de volgende gevallen (art. 5 KB nr. 3):

<sup>3102</sup> De voorwaarden en formaliteiten inzake de maandelijksse teruggaaf worden uitgewerkt en toegelicht, in Circ. nr. AOIF 24/2003 (E.T. 100.136 – E.T. 834.2), 4 september 2003.

<sup>3103</sup> RvSt 23 oktober 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 684, 1.

<sup>3104</sup> J. VERSCHAFFEL, "Herzienen van BTW, onttrekkingen en gelijkgestelde handelingen", *A.F.T.* 2000, afl. 3, 126.

<sup>3105</sup> Aanschr nr. 115, 31 december 1972, *BTW-Revue* 1973, afl. 11, 158.

- de oorspronkelijke aftrek is onjuist berekend;
- de voorlopige vaststelling van een gedeeltelijke aftrek was te groot of te klein;
- er is te veel btw gerekend en de afnemer moet het hem gecrediteerde (en reeds afgetrokken) deel daarvan terugstorten;
- er is een wijziging in de factoren van de berekening van de oorspronkelijke aftrek;
- er is gemengde belastingplicht, met schommelende verhoudingsgetallen of verandering van het werkelijk gebruik;
- ieder recht op aftrek is verloren gegaan.

## § 2. HERZIENING VAN DE AFTREK VAN DE BTW GEHEVEN VAN BEDRIJFSMIDDELEN

### 1. Algemeenheden

#### 5738

##### art. 48 § 2 WBTW

Artikel 48, § 2 van het WBTW voorziet in een bijzondere herziening van de aftrek van de btw, geheven op bedrijfsmiddelen en diensten die kenmerken hebben die vergelijkbaar zijn met de kenmerken die doorgaans aan bedrijfsmiddelen worden toegeschreven<sup>3106</sup>. De termijn voor dergelijke herziening bedraagt vijf jaar voor roerende goederen en vijftien jaar voor gebouwen. Ten aanzien van gebouwen waarvoor het recht op aftrek ontstaan is vóór 31 december 1995, bedraagt het herzieningstijdvak tien jaar<sup>3107</sup>. De aftrek van de btw die werd geheven op infrastructuurwerken is ook onderworpen aan het herzieningstijdvak van 15 jaar<sup>3108</sup>.

Volgens het Hof van Cassatie moet een onderscheid worden gemaakt tussen enerzijds het geval waarin goederen van meet af aan slechts gedeeltelijk als bedrijfsmiddel worden gebruikt en waarin het relatieve aandeel van dat bedrijfsmatige gebruik metertijd niet verandert, en anderzijds het geval waarin de bedrijfsmatige aanwending van goederen in de loop van de herzieningsperiode wijzigt. Alleen in dat laatste geval bestaat er mogelijkheid tot herziening. Voor goederen waarvan het beperkt bedrijfsmatige gebruik vanaf het begin vaststaat en tijdens de herzieningsperiode niet verandert, is de aftrek van btw gewoon beperkt in functie van de professionele aanwending van het bedrijfsmiddel en is het toepassen van de regels inzake herziening niet aan de orde<sup>3109</sup>.

In het licht van de Europese rechtspraak kan deze Cassatierechtspraak niet worden volgehouden. Een belastingplichtige die goederen gebruikt voor een economische activiteit (die recht op aftrek verleent), heeft op het moment van verkrijging van die goederen recht op aftrek van de betaalde voorbelasting, hoe gering het gebruik voor bedrijfsdoeleinden in verhouding ook is. Een regel of administratieve praktijk die bij een beperkt gebruik voor bedrijfsdoeleinden, het recht op aftrek in algemene zin beperkt, is slechts geldig wanneer deze voldoet aan de vereisten van artikel 27, lid 5 van de Zesde richtlijn<sup>3110</sup>. Correcties m.b.t. het niet- bedrijfsmatig gedeelte dienen te gebeuren via herziening van de afgetrokken btw of via

<sup>3106</sup> Circ. nr. AFZ 3, 15 februari 2007.

<sup>3107</sup> KB van 25 februari 1996, B.S. 5 maart 1996.

<sup>3108</sup> Voor overgangsregeling, zie aanschrijving nr. AFZ 24/2002 – E.T. 103.009, 6 december 2002.

<sup>3109</sup> Cass. 27 september 2001, *Fisc. Act.* 2001, afl. 39, 6.

<sup>3110</sup> HvJ 11 juli 1991, zaak C-97/90, Lennartz, *Jur. HvJ*, I-3795; HvJ 8 mei 2003, zaak C-269/00, Wolfgang Seeling, *A.F.T.* 2004, afl. 2, 75; HvJ 14 juli 2005, zaak C-434/03, P. Charles en T.S. Charles-Tijmens, *A.F.T.* 2005, afl. 11, 69; Rb. Luik 12 februari 2004, *Fisc. Act.* 2004, afl. 24, 4-6; Rb. Luik 1 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/111.

het mechanisme van onttrekkingen/diensten aan zichzelf.

art. 19 § 1 WBTW

Ingevolge de tekstwijziging van artikel 19, § 1 van het WBTW kunnen de belastingplichtigen die vóór de wijziging een beroep hebben gedaan op het arrest Seeling voor de terugbetaling van de btw met betrekking tot het deel van het gebouw dat ze gebruiken voor hun privé-doeleinden, geen gebruik meer maken van de corrigerende belastingheffing waarin die bepaling voorzag<sup>3111</sup>.

**5738,50**

**art. 49 1° WBTW**

Rekening houdend met artikel 49, 1° van het WBTW kan een belastingplichtige aftrek verkrijgen van een gedeelte van de btw, geheven op een bedrijfsmiddel dat hij heeft verkregen en gebruikt op een tijdstip waarop hij nog geen belastingplichtige was<sup>3112</sup>.

Voormelde bepaling is echter niet in overeenstemming met de bepalingen van de Zesde richtlijn, zoals geïnterpreteerd door het Hof van Justitie. Ingevolge artikel 17, lid 1 van de Zesde richtlijn ('Ontstaan en omvang van het recht op aftrek') ontstaat het recht op aftrek op het tijdstip waarop de aftrekbare belasting verschuldigd wordt. Derhalve is het bestaan van een recht op aftrek alleen afhankelijk van de hoedanigheid waarin iemand op dat tijdstip handelt. Daarenboven besliste het Hof dat het daadwerkelijke of voorgenomen gebruik van de goederen het ontstaan van het recht op aftrek niet aantast, doch enkel bepalend is voor de omvang van de voorbelasting die de belastingplichtige krachtens artikel 17 van de Zesde richtlijn mag aftrekken en voor de omvang van eventuele herzieningen tijdens de daaropvolgende periodes. Daaruit volgt dat het onmiddellijke gebruik van de goederen voor belaste of vrijgestelde handelingen, op zich geen voorwaarde is voor de toepassing van het stelsel van de herziening van de aftrek<sup>3113</sup>. Bijgevolg is de herziening ook van toepassing ingeval een investeringsgoed eerst is bestemd voor een vrijgestelde activiteit waarvoor geen recht op aftrek bestond, en vervolgens in de herzieningsperiode is gebruikt voor een aan de belasting over de toegevoegde waarde onderworpen activiteit<sup>3114</sup>.

Op basis hiervan kan een publiekrechtelijke overheid die als overheid (en dus als niet-belastingplichtige) een investeringsgoed aanschaft en dit goed nadien als belastingplichtige verkoopt, in het kader van deze verkoop geen recht op herziening hebben om de bij de aanschaf van dat goed voldane btw in aftrek te brengen<sup>3115</sup>.

**5739**

**art. 6 § 1 lid 1 KB nr. 3**

Bedrijfsmiddelen waarvoor de aftrek onderworpen is aan herziening zijn de lichamelijke goederen, de zakelijke rechten bedoeld in artikel 9, lid 2, 2° van het WBTW en de diensten, wanneer zij bestemd zijn om duurzaam te worden gebruikt als werkinstrumenten of exploitaatiemiddelen (art. 6 § 1 lid 1 KB nr. 3).

art. 9 lid 2 2° WBTW

<sup>3111</sup> Besliss. nr. E.T. 114.646, 16 juni 2008; Besliss. nr. E.T. 111.834, 19 oktober 2006; HvJ 14 september 2006, zaak C-72/05, Hausgemeinschaft Jörg une Stephanie Wolny, *F.J.F.*, No. 2008/67.

<sup>3112</sup> Vr. nr. 25 JORISSEN 26 januari 1982, *Vr. & Antw.* Senaat 1981-1982, nr. 5, 115, *BTW- Revue* 1982, afl. 53, 320; Besliss. nr. E.T. 110.412, 20 december 2005.

<sup>3113</sup> HvJ 11 juli 1991, zaak C-97/90, Lennartz, *Jur. HvJ* 1991, I-03795.

<sup>3114</sup> HvJ 30 maart 2006, zaak C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, *F.J.F.*, No. 2007/ 100.

<sup>3115</sup> HvJ 2 juni 2005, zaak C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen; Besliss. nr. E.T. 110.412, 20 december 2005.



Nieuwe gebouwen die het voorwerp zijn van de in artikel 9, lid 2, 2° van het WBTW bedoelde zakelijke rechten, zijn bedrijfsmiddelen in hoofde van de houders van deze rechten. Alle andere goederen zijn bedrijfsmiddelen in hoofde van de verhuurder, van de leasinggever of van degene die het genot ervan verleent.

art. 12 § 1 WBTW

Hetgeen voorafgaat geldt eveneens voor de toepassing van artikel 12, § 1 van het WBTW (levering door onttrekking van goederen).

Voor de toepassing van de artikelen 12, § 1 en 48, § 2 van het WBTW, worden niet als bedrijfsmiddelen aangemerkt<sup>3116</sup>:

- klein materieel, klein gereedschap en kantoorbehoeften, wanneer de prijs of, bij ontstentenis van een prijs, de normale waarde, per in de handel gebruikelijke eenheid, lager is dan 10 000 BEF (245 EUR);
- verpakkingsmiddelen, zelfs indien ze opnieuw kunnen worden gebruikt.

#### 5740

Het begrip 'btw geheven over bedrijfsmiddelen' omvat:

- de btw op alle leveringen en diensten die strekken of bijdragen tot de totstandkoming van een nieuw bedrijfsmiddel;
- de btw op alle leveringen en diensten die strekken of bijdragen tot de omvorming of de verbetering van een bestaand bedrijfsmiddel;

art. 7 KB nr. 3

- de btw op de verkrijging van een zakelijk recht, als bedoeld in artikel 9, lid 2 van het WBTW (art. 7 KB nr. 3).

#### 5741

Het begrip 'btw geheven over bedrijfsmiddelen' omvat niet:

- de btw op herstellings- en onderhoudswerk aan bedrijfsmiddelen;
- de btw op de verkrijging, de intracommunautaire verwerving of de invoer van reserveonderdelen voor dergelijk herstellings- en onderhoudswerk;
- de btw op de huur of de verkrijging van het genot van bedrijfsmiddelen.

#### 5742

Voor verbouwwerken aan gehuurde roerende bedrijfsmiddelen, zie voetnoot<sup>3117</sup>.

De huurder van een onroerend goed heeft recht op aftrek van de btw op werken die hij aan dat onroerend goed laat verrichten, in de mate dat het wordt gebruikt voor zijn economische activiteit. Deze btw is volgens de administratie 'btw geheven van bedrijfsmiddelen'<sup>3118</sup>. Door tussenkomst van de Europese Commissie heeft de administratie erkend dat geen herziening van aftrek nodig is in het geval van overdracht van handelshuur in het kader van artikel 11 van het WBTW.

Inzake overdracht van algemeenheid van goederen of bedrijfstak zonder de bedrijfsgebouwen of mits de vestiging

<sup>3116</sup> MB nr. 1 van 2 september 1980, *B.S.* 9 september 1980.

<sup>3117</sup> Zie Brussel 16 september 1981, *J.D.F.* 1982, 281; Brussel 17 maart 1982, *J.D.F.* 1982, 310, *F.J.F.*, No. 82/81, 136, *R.W.* 1984-1985, 211 en *BTW- Revue* 1990, afl. 92, 461, noot.

<sup>3118</sup> *BTW- Revue* 1972, afl. 6, 214, nr. 273. Voor verbouwwerken verricht voor rekening van een huurder die zijn huurrecht overdraagt: zie Vr. nr. 171 BELOT 16 februari 1987, *Vr. & Antw.* Senaat 1986-1987, nr. 23, 1478, 6 februari 1987, *BTW- Revue* 1987, afl. 76, 189; Vr. nr. 246 BELOT 10 april 1987, *Vr. & Antw.* Senaat 1986-1987, nr. 30, 1937, en nr. 34, 2182, Vr. nr. 268 CARDOEN 4 mei 1987, *BTW- Revue*, afl. 77, 1987, 253 en 261; Vr. nr. 324 BELOT 26 juni 1987, *Vr. & Antw.* Senaat 1986-1987, nr. 41, 2631, *BTW- Revue* 1987, afl. 78, 313; J. MARCKX, *Fisc. Koer.* 1987, 234; F. WAGELMANS en E. VAN RIJSWIJCK, "Investerings- en herzieningen van de BTW- aftrek", *A.F.T.* 1989, 35-39; Rb. Brussel 23 februari 1990, *F.J.F.*, No. 91/20, 44; Rb. Brugge 31 januari 1991, *F.J.F.*, No. 91/71, 148; Gent 4 oktober 1993, *F.J.F.*, No. 94/122; Rb. Brugge 28 september 1993, *F.J.F.*, No. 94/123; Rb. Mechelen 2 maart 1995, *F.J.F.*, No. 95/122 en *Fisc. Koer.* 1995, afl. 7, 293.

van een zakelijk recht, zie voetnoot<sup>3119</sup>.

Verkoop door een faillissementscurator van een onroerend bedrijfsmiddel onder het stelsel van het registratierecht: de ingevolge herziening verschuldigde btw is een schuld in de massa<sup>3120</sup>.

## 2. Praktische gegevens

**5743**

**art. 9 § 1**

**KB nr. 3**

De btw geheven op bedrijfsmiddelen kan door belastingplichtigen volledig in aftrek worden gebracht, met voorbehoud uiteraard voor de auto's (hoofdstuk III) en voor de gemengde belastingplichtigen (hoofdstuk V). De afgetrokken btw is gedurende vijf jaar aan herziening onderworpen, wanneer het om roerende bedrijfsmiddelen of diensten met de kenmerken van een bedrijfsmiddel gaat. Dat tijdvak bedraagt vijftien jaar (tot 31 december 1995 tien jaar) ten aanzien van de btw, geheven op handelingen die strekken of bijdragen tot de verkrijging met voldoening van de btw op een zakelijk recht op een gebouw en tot de oprichting of de verkrijging, met voldoening van de btw, van een gebouw (art. 9 § 1 KB nr. 3). Het herzienings-tijdvak blijft dus vijf jaar voor handelingen die slechts de omvorming of verbetering van een gebouw beogen.

art. 9 § 2

KB nr. 3

De herziening omvat 1/5 of 1/15 van de oorspronkelijke aftrek, per kalenderjaar waarop ze betrekking heeft. Het herzieningstijdvak (5 jaar of 15 jaar) begint in principe te lopen vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan. De administratie kan echter toestaan of opleggen dat de looptijd pas begint op 1 januari van het jaar waarin het bedrijfsmiddel in gebruik wordt genomen (art. 9 § 2 KB nr. 3). De ingebruikneming kan worden bewezen door het voorleggen van overeenstemmende stukken<sup>3121</sup>.

Herziening moet niet gebeuren voor de btw op herstellingswerken<sup>3122</sup>. Hetzelfde geldt voor onderhouds- en reinigingswerk.

## 3. Gevallen van herziening

**5750**

**art. 10 KB nr. 3**

Artikel 10 van het KB nr. 3 bepaalt in welke gevallen de herziening van de btw, geheven van bedrijfsmiddelen, moet worden verricht:

1. Geheel of gedeeltelijk gebruik van een bedrijfsmiddel voor privédoeleinden of ter verwezenlijking van handelingen die geen recht op aftrek verlenen of in een andere verhouding dan die waarop de oorspronkelijke aftrek werd berekend. Deze bepaling geldt evenwel niet wanneer het gehele privégebruik aanleiding geeft tot een belastbare levering in de zin van artikel 12, § 1, 1° of 2° van het WBTW.

De woorden 'ter verwezenlijking van handelingen die geen recht op aftrek verlenen' moeten worden geïnterpre-

<sup>3119</sup> Gent 20 februari 1990, *BTW-Revue* 1991, afl. 93, 53, *F.J.F.*, No. 90/89, 197, *Fisc. Koer.* 1990, 317, Rb. Brugge 25 mei 2004, *Fisc. Koer.* 2004, 633-639, noot L. KELL, *Besliss. nr. E.T.* 18.638, 16 oktober 1974; *Besliss. nr. E.T.* 26.872, 27 september 1978; *Besliss. nr. E.T.* 108.759, 26 januari 2005.

<sup>3120</sup> Cass. 20 januari 1994, *A.F.T.* 1994, afl. 8-9, 217, *R.G.F.* 1994, afl. 8-9, 256, *BTW-Revue* 1995, afl. 115, 829.

<sup>3121</sup> Rb. Antwerpen 25 mei 1987, *F.J.F.*, No. 88/45, 69.

<sup>3122</sup> Begripsomschrijving: *BTW-Revue* 1973, afl. 10, 73, nr. 355.

teerd in functie van het geheel van de bepalingen die de werking van het btw-stelsel regelen<sup>3123</sup>. Voor wat betreft de verhuur van een drankgelegenheden door een brouwerij, met brouwerijcontract, zie voetnoot<sup>3124</sup>. Slaat de wijziging in het gebruik slechts op een deel van het bedrijfsmiddel, dan wordt de herziening verricht tot beloop van 1/5e of 1/15e per jaar. In geval van een geheel gebruik buiten de btw, moet ze ineens worden verricht, d.w.z. voor het jaar van de gebruikswijziging en de nog te lopen jaren (art. 11 KB nr. 3).

2. Wijziging in de beoordelingsfactoren betreffende de economische activiteit<sup>3125</sup>.
3. Levering van een bedrijfsmiddel dat recht op aftrek verleent en in de mate waarin de aftrek werd beperkt, anders dan ingevolge artikel 45, § 2 van het WBTW (in hoofdzaak bij gemengde belastingplicht waar het algemeen verhoudingsgetal wordt toegepast). De herziening wordt in eenmaal verricht m.b.t. de btw die de beperking heeft ondergaan<sup>3126</sup>. De aanvullende aftrek is maximaal het bedrag, verkregen door vermenigvuldiging van de maatstaf van heffing voor de levering van het bedrijfsmiddel met het tarief waartegen de btw waarvan de aftrek wordt herzien, berekend werd.
4. Verdwijning van een bedrijfsmiddel uit de onderneming of wanneer het niet meer gebruikt wordt voor de btw-eenheid, ingevolge de uittreding van een van haar leden, tenzij wordt aangetoond dat zulks het gevolg is van een levering die recht op aftrek verleent of dat het bedrijfsmiddel werd vernietigd of ontvreemd.
 

Overdracht van bedrijfsgebouwen onder het stelsel van het registratierecht: geen herziening te verrichten indien artikel 11 van het WBTW van toepassing is<sup>3127</sup> (zie nr. 5315- 5320).

De btw-schuld die ontstaat doordat de curatoren naar aanleiding van het faillissement overgaan tot de verkoop van de onroerende investeringen van de vennootschap, dient te worden gekwalificeerd als een schuld in de boedel<sup>3128</sup>.

Naar analogie met de toevallige belastingplichtige kan de professionele bouwheer die een verplichte onttrekking verricht heeft omwille van de verhuur van een nieuw opgericht gebouw, de btw alsnog integraal in aftrek brengen indien het gebouw alsnog binnen de btw-nieuwtermijn wordt verkocht<sup>3129</sup>.

Als de gebruiksduur van een investeringsgoed korter is dan de vijfjarige herzieningsperiode, moet een herziening worden verricht, tenzij wordt aangetoond dat het goed het voorwerp is geweest van een levering die recht op aftrek geeft of dat het is vernietigd of ontvreemd<sup>3130</sup>.

De belastingplichtige die de naakte eigendom van een bedrijfsmiddel overdraagt, is niet gehouden tot herziening van de met betrekking tot dat bedrijfsmiddel afgetrokken btw, indien hij het bedrijfsmiddel ook na die overdracht blijft gebruiken in de uitoefening van zijn belaste activiteit<sup>3131</sup>.

art. 44 § 3 2° WBTW

De beëindiging van een bruikleenovereenkomst m.b.t. een gebouw, onmiddellijk gevolgd door een gewone huurovereenkomst, heeft herziening van de afgetrokken btw op de inrichtingswerken in hoofde van de bruiklenner tot gevolg<sup>3132</sup>.

5. Verlies van de hoedanigheid van belastingplichtige, of wanneer hij nog slechts handelingen verricht die geen recht op aftrek verlenen voor wat betreft toetreding tot een btw-eenheid onroerende goederen uit hun aard en zakelijke rechten, tenzij ze het voorwerp

<sup>3123</sup> Cass. 13 februari 1986, *F.J.F.*, No. 86/204, *R.W.* 1986-1987, 344; inzake verhuur door een NV van een gedeelte van een met btw gekochte fabriek: bevestiging van het arrest Luik 19 mei 1983, *F.J.F.*, No. 84/37, 52. Inzake verhuur van een gebouw dat een vennootschap heeft laten oprichten: *Vr. nr. 225 DE CLIPPELE, Vr. & Antw. Senaat 1986- 1987, nr. 29, 1885, 1 april 1987, BTW-Revue 1987, afl. 77, 243; Vr. nr. 230 DENYS, Vr. & Antw. Kamer 1986-1987, 3143, 22 mei 1987, BTW-Revue 1987, afl. 77, 271.*

<sup>3124</sup> Cass. 2 december 1988, *A.F.T.* 1989, 199.

<sup>3125</sup> Rb. Brugge 19 februari 2001, *Fiscoloog*, afl. 800, 11.

<sup>3126</sup> *Aanschr. nr. 3, 26 januari 1981.*

<sup>3127</sup> *BTW-Revue 1982, afl. 55, 463, nr. 790.*

<sup>3128</sup> *Gent 17 april 1996, A.J.T. 1997-1998, 492.*

<sup>3129</sup> *Vr. nr. 1185 DE CLIPPELE 5 maart 2001, Vr. & Antw. Senaat 4 september 2001, 2-40, 2019, zie ook Rb. Brussel 8 februari 2002, T.F.R. 2003, 285, noot F. LIBERT.*

<sup>3130</sup> *Vr. nr. 649 DE CLIPPELE 15 mei 2000, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, nr. 2-25, 1176.*

<sup>3131</sup> Cass. 11 oktober 2002, *Fisc. Act. 2002, afl. 39, 1; Rb. Ieper 9 januari 1998, A.J.T. 1997-1998, 589, A.F.T. 1999, 29-31; Gent 10 februari 2000, T.F.R. 2000, afl. 181, 461, kritische noot D. JACQUES; zie ook L. HEYLENS, "BTW-overdracht van de naakte eigendom van gebouwen – herziening van de BTW op bedrijfsmiddelen", *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal* 2000, afl. 18, 4. *Besliss. nr. E.T. 102.759, 26 januari 2005.**

<sup>3132</sup> *Gent 6 april 2004, F.J.F., No. 2004/293.*

hebben uitgemaakt van een levering die recht op aftrek verleent of de zakelijke rechten met toepassing van de btw werden overgedragen of wederovergedragen.

Een leasinggever is op het ogenblik van de stopzetting van een contract van onroerende leasing omwille van het faillissement van de leasingnemer niet gehouden tot het verrichten van een btw-herziening. De herziening van de btw- aftrek dient pas verricht te worden zodra de leasinggever een bestemming aan het gebouw geeft die geen recht op aftrek verleent<sup>3133</sup>.

Inzake de herziening naar aanleiding van de toetreding tot een btw-eenheid zie artikel 10, § 3 KB nr. 3 en randnummer 5215<sup>3134</sup>.

### § 3. HERZIENING DOOR EEN GEMENGDE BELASTINGPLICHTIGE

5751

De herzieningen die een gemengde belastingplichtige moet doen, zijn speciaal geregeld door de artikelen 15 tot 21 van het KB nr. 3. Zij verschillen naargelang de regeling die voor de berekening van de aftrek werd toegepast.

Aftrek volgens het algemeen verhoudingsgetal:

1. De gewone herziening (andere dan bedrijfsmiddelen) wordt verricht door voor ieder jaar het voorlopig verhoudingsgetal te vergelijken met het definitief verhoudingsgetal;
2. De herziening voor bedrijfsmiddelen gebeurt door gedurende vijf of vijftien jaar, ieder jaar de opeenvolgende definitieve verhoudingsgetallen te vergelijken met het definitieve verhoudingsgetal van het jaar waarin de aftrek is gebeurd.

Aftrek volgens de regel van het werkelijk gebruik:

art. 19 en 20 K.B. nr. 3

De btw moet worden herzien als goederen en diensten niet (of niet meer) gebruikt worden in de bedrijfssector waarvoor ze bestemd waren (art. 19 KB nr. 3). Ten aanzien van de bedrijfsmiddelen moet tot die herziening worden overgegaan, indien een wijziging in de bestemming intreedt vóór het verstrijken van de herzieningstermijn van vijf of vijftien jaar (art. 20 KB nr. 3), nl. de overgang van een bedrijfsmiddel van de belastbare naar de niet-belastbare sector of omgekeerd.

<sup>3133</sup> Rb. Brussel 9 januari 2003, *R.G.F.* 2003, afl. 2, 19; hervormd in hoger beroep: Brussel 11 mei 2006, vrij te raadplegen op [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), nr. B 06/4.

<sup>3134</sup> Circ. nr. AOIF 42/2007 (E.T. 111.702), 9 november 2007.



---

## Deel VIII

### Organisatie van de btw

---

#### Hoofdstuk I

---

### Algemene verplichtingen van de belastingplichtigen

**5800**

Belastingplichtigen, met uitzondering van deze die geen enkel recht op aftrek hebben, hebben zes hoofdverplichtingen. Vier daarvan zijn opgelegd door artikel 53 van het WBTW:

- a. een aangifte indienen bij de aanvang, de wijziging of de stopzetting van hun werkzaamheden;
- b. facturen uitreiken;
- c. periodisch aangifte doen van het bedrag van de handelingen die zij hebben verricht of die hen werden verstrekt in het kader van hun economische activiteit, van het bedrag van de opeisbare en de aftrekbare btw en de herzieningen, alsmede van de gegevens die noodzakelijk zijn om te voldoen aan de door de EU uitgevaardigde reglementering inzake statistiek en om de controle op de toepassing van de btw te waarborgen;
- d. de verschuldigde belasting betalen.

Artikel 53quinquies van het WBTW legt belastingplichtigen op ieder jaar een lijst in te dienen van hun klantenbelastingplichtigen met hun individuele omzet.

Ter uitvoering van artikel 54 van het WBTW, legt artikel 14 van het KB nr. 1 de verplichting op een boekhouding te voeren.

Bij koninklijk besluit van 26 november 1998 werden de aanpassingen gepubliceerd die, als gevolg van de invoering van de euro, moeten worden aangebracht aan de verschillende koninklijke besluiten betreffende de algemene verplichtingen van belastingplichtigen<sup>3135</sup>. Zie ook KB van 20 juli 2000<sup>3136</sup>.

---

#### Hoofdstuk II

---

### Aangifte van werkzaamheden

**5801****art. 53 WBTW**

Overeenkomstig de artikelen 1 tot 3 van het KB nr. 10 moet eenieder, alvorens een economische activiteit uit te oefenen waardoor hij belastingplichtige wordt, daarvan aangifte doen bij de Btw-administratie. De belastingplichtigen zonder recht op aftrek zijn van deze verplichting ontheven.

De gastvrouw die thuis een demonstratieavond organiseert, wordt onder bepaalde voorwaarden ontslagen van de verplichting om zich als btw-plichtige te registreren (zie randnr. 5915)<sup>3137</sup>.

Iedere belastingplichtige die gehouden is tot de indiening van de aangifte, bedoeld in vorig nummer, moet binnen één maand aangifte doen:

- van de wijziging van zijn woonplaats of zetel, of van de benaming of de juridische vorm

---

<sup>3135</sup> B.S. 1 december 1998; Aanschr. nr. 4, 12 maart 1999.

<sup>3136</sup> B.S. 30 augustus 2000.

<sup>3137</sup> Besliss. nr. E.T. 102595, 19 juni 2002, *Fiscooloog*, afl. 863, 8.

- van zijn onderneming en van de gehele of gedeeltelijke wijziging van zijn economische activiteit;
- van de stopzetting van zijn economische activiteit.

---

 Hoofdstuk III
 

---

 Toekenning van een btw-identificatienummer
 

---

**5802****art. 50 WBTW**

Artikel 50 van het WBTW regelt de toekenning en het rechtsgeldig gebruik van een individueel btw-identificatienummer dat de letters BE bevat (landencode) aan iedere belastingplichtige, met uitzondering van de toevallige belastingplichtigen, vermeld in de artikelen 8 en 8bis van het WBTW (randnrs. 5216 tot 5217), van de belastingplichtigen op wie de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen van toepassing is (zie randnr. 5901,20) en van de belastingplichtigen zonder enig recht op aftrek<sup>3138</sup>.

Met de invoering van de Kruispuntbank van Ondernemingen worden de ondernemingsloketten ingeschakeld voor de toekenning van btw-identificatienummers<sup>3139</sup>.

**5803****art. 53bis § 2 WBTW**

Een btw-nummer met de letters BE wordt ook toegekend aan niet-belastingplichtige rechtspersonen, aan vrijgestelde kleine ondernemers en aan belastingplichtigen zonder recht op aftrek, wanneer zij overeenkomstig artikel 53bis, § 2 van het WBTW kennis geven van hun eerste intracommunautaire verwerving van goederen, andere dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten, die tot gevolg heeft dat de drempel van 11 200 EUR wordt overschreden (zie randnrs. 5425 en 5885).

Zij kunnen het wegens overschrijding van de drempel toegekende btw-nummer rechtsgeldig gebruiken, vanaf de dag van de overschrijding en tot 31 december van het kalenderjaar dat erop volgt. Indien de drempel in de loop van laatstgenoemd jaar overschreden wordt en, in voorkomend geval, in de loop van de volgende jaren, gebruiken zij hun btw-nummer rechtsgeldig tot 31 december van het jaar dat volgt op dat waarin de drempel voor het laatst overschreden werd.

**5804**

Tot toekenning van een btw-nummer met de letters BE wordt eveneens overgegaan, wanneer de in vorig nummer vermelde personen de verklaring indienen van hun keuze om al hun intracommunautaire verwervingen aan de Belgische btw te onderwerpen, zonder de overschrijding van de drempel van 11 200 EUR af te wachten.

**5804,10**

Aan elke niet in België gevestigde belastingplichtige wordt slechts een btw-identificatienummer met de letters BE toegekend als deze belastingplichtige handelin-

---

 3138

In het kader van de bestrijding van de fiscale fraude werd binnen de fiscale administratie instructie gegeven om vanaf 1 juli 2001 bij de toekenning van een nieuw btw-nummer een uitbreiding te voorzien van de bijlage bij het formulier 604A en desgevallend een voorafgaand persoonlijk onderhoud te organiseren. Eveneens in het kader van deze strengere procedure wordt het btw-nummer nog slechts via aangetekende brief aan de belastingplichtige zelf meegedeeld. Slechts in bepaalde uitzonderlijke omstandigheden én na een individueel en gemotiveerd verzoek staat de administratie toe dat het btw-nummer wordt meegedeeld aan een gemandateerde. Vr. nr. 6362 DE CLIPPELE 23 augustus 2002, Vr. & Antw. Senaat, 21 januari 2003, nr. 2-67, 377.

3139

*Informaties en Mededelingen*, AOIF-Btw, 4 oktober 2004.

gen verricht waarvoor hij een recht op aftrek van voorbelasting heeft en waarvoor hij schuldenaar is van de Belgische btw (zie randnr. 5888-5889,60).

Voor de transacties die de buitenlandse onderneming verricht in afwachting van de toekenning van haar btw-nummer, dient ter zake de verplichtingen op het vlak van de facturatie, aftrek en afdracht van de btw verwezen naar de zgn. 'wachtprocedure' die de Btw-administratie ter zake heeft uitgewerkt<sup>3140</sup>.

#### 5804,20

##### art. 50 § 1 4° § 2 WBTW

Aan elk lid van een btw-eenheid wordt een btw-nummer toegekend, dat een sub-identificatienummer van de eenheid vormt (art. 50 § 1 4° en 50 § 2 WBTW).

Wat de aanvraag tot identificatie van de eenheid betreft zie randnr. 5215.

#### 5805

Landbouwers van de forfaitaire landbouwregeling kunnen het hun toegekende btw-nummer pas rechtsgeldig gebruiken voor het verrichten van intracommunautaire verwervingen van goederen, andere dan accijnsproducten, nadat zij vooraf de verklaring van overschrijding van de drempel hebben ingediend of de optie voor onderwerping aan de Belgische btw hebben uitgeoefend.

#### 5806

##### art. 50 § 3 WBTW

In artikel 50, § 3 van het WBTW is bepaald dat een btw-nummer aan andere belastingplichtigen kan worden toegekend. De Btw-administratie beoogt hiermee, vanaf de datum van indiening van hun aangifte van aanvang van werkzaamheid, de belastingplichtigen die onder de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen vallen. Eveneens beoogd zijn de belastingplichtigen zonder recht op aftrek die schuldenaar zijn van de btw wegens het ontvangen van diensten, verricht door niet in België gevestigde belastingplichtigen, waarvan de plaats België is op grond van artikel 21, § 3, 7° van het WBTW.

## Hoofdstuk IV

### Opmaken en uitreiken van facturen en stukken

#### 5809

##### art. 53 § 2 WBTW

De artikelen 1 tot 13 van het KB nr. 1 bevatten de uitvoering van de door artikel 53, § 2 van het WBTW opgelegde verplichting voor leveranciers en dienstverrichters om een factuur uit te reiken voor iedere levering of dienst die zij verrichten<sup>3141</sup>.

Op te merken valt dat de verrichtingen die via commissionairs verlopen, gelijkgesteld zijn met leveringen aan en door die commissionairs.

Via de wet van 27 januari 2004 werd de Europese facturatie-richtlijn van 20 december 2001 met ingang van 1 januari 2004<sup>3142</sup> omgezet in intern recht. De nieuwe regelingen hebben voornamelijk betrekking op de aanpassing van de verplichte vermeldingen op de factuur,

<sup>3140</sup> Besliss. nr. E.T. 97.366, 14 februari 2000, zoals gewijzigd bij Besliss. nr. E.T. 98.131, 26 mei 2000, *Fiscooloog* 2000, 159, 5. Besliss. nr. E.T. 99.808, 30 maart 2001, *Fiscooloog*, afl. 797, 3; Vr. nr. 832 NYSENS 12 oktober 2000, *Vr. & Antw.* Senaat, 25 september 2001, nr. 2-41.

<sup>3141</sup> Aanschr. nr. 81, 7 december 1970, nr. 86, 19 mei 1971, nr. 95, 8 juni 1971, nr. 5, 10 maart 1976, nr. 22, 4 december 1981 en nr. 2, 8 februari 1983.

<sup>3142</sup> Wet 28 januari 2004, *B.S.* 10 februari 2004; KB van 16 februari 2004 en KB van 20 februari 2004, *B.S.* 27 februari 2004.



een wijziging van de procedure inzake 'self-billing' en een wettelijke regeling voor elektronische facturatie en elektronische bewaring van facturen<sup>3143</sup>.

## § 1. VERPLICHTING TOT EN TIJDSTIP VAN OPMAKEN EN UITREIKEN

**5810**

**art. 1 § 1**

**KB nr. 1**

Overeenkomstig artikel 1, § 1 van het KB nr. 1 is elke belastingplichtige die leveringen van goederen of diensten verricht, andere dan deze die zijn vrijgesteld door artikel 44 van het WBTW en waarvoor hij geen recht op aftrek van voorbelasting heeft, gehouden aan hun medecontractanten een factuur uit te reiken of ervoor te zorgen dat in zijn naam en voor zijn rekening, door zijn medecontractant of een derde, een factuur wordt uitgereikt<sup>3144</sup>.

Een factuur moet eveneens worden uitgereikt wanneer de btw opeisbaar wordt vóór de levering van een goed of vóór de voltooiing van een dienst, over de gehele prijs of over een deel daarvan, bij toepassing van de artikelen 17, § 1 en 22, § 2 van het WBTW<sup>3145</sup>. Een factuur moet nog worden uitgereikt wanneer, voor een in artikel 39bis, lid 1, 1° tot 4° van het WBTW bedoelde levering (zie randnr. 5606), de prijs geheel of gedeeltelijk wordt ontvangen.

Met de implementatie van de facturatieplicht van 20 december 2001 is het uitdrukkelijk toegestaan dat de factuur door een derde wordt uitgereikt in naam en voor rekening van de leverancier of dienstverrichter. Voor de toepassing van deze regeling is het echter nog wachten op een aanschrijving van de Btw-administratie.

**5811**

**art. 1 § 1**

**KB nr. 1**

De voornoemde belastingplichtigen dienen geen factuur op te stellen wanneer zij goederen leveren of diensten verstrekken aan natuurlijke personen die ze bestemmen voor hun privé-gebruik, tenzij voor de in randnr. 5826 vermelde handelingen (art. 1 § 1 KB nr. 1).

Een leverancier die volgens de feitelijke omstandigheden niet beschikt over een afzonderlijke installatie voor verkopen aan particulieren, kan zich niet beroepen op de ontheffing van de facturatieverplichting<sup>3146</sup>.

**5812**

**art. 2**

**KB nr. 1**

Overeenkomstig artikel 2 van het KB nr. 1 zijn de in randnr. 5810 bedoelde belastingplichtigen gehouden een stuk op te maken voor de in artikel 39bis, lid 1, 4° van het WBTW (zie randnr. 5606) bedoelde leveringen van goederen (i.e. in geval van overbrenging van goederen van zijn bedrijf naar een andere lidstaat).

**5813**

**art. 3 KB nr. 1**

<sup>3143</sup> Richtlijn 2001/115/EG van de Raad van 20 december 2001, *P.B. L.*, afl. 15, 17 januari 2002; L. STREPENNE, "La transposition en droit fiscal belge des nouvelles règles de facturation", *R.G.F.* 2004, afl. 6-7, 17-26.

<sup>3144</sup> K. SPAGNOLI en I. BOLLINGH, "Facturatieplicht", *A.F.T.* 1998, 437-450.

<sup>3145</sup> Overeenkomstig de facturatieplicht van 20 december 2001 wordt de contractuele vervalddag geschrapt als subsidiaire oorzaak van opeisbaarheid van de btw.

<sup>3146</sup> Rb. Leuven 21 juni 1996, *Actuele Voorinformatie*, afl. 124, 2.

Overeenkomstig artikel 3 van het KB nr. 1 moeten belastingplichtigen die een handeling verrichten die door artikel 12 van het WBTW met een levering of door artikel 19 van het WBTW met een dienst is gelijkgesteld, een stuk opmaken dat de handeling vaststelt.

**5813,50**  
**art. 53 § 3 WBTW**

Het lid van een btw-eenheid is gehouden om een stuk op te maken indien hem een dienst als bedoeld in artikel 19bis van het WBTW wordt verstrekt (art. 53 § 3 WBTW, randnr. 5215).

**5814**  
**art. 4 § 1**  
**KB nr.1**

De in randnr. 5810 bedoelde factuur en het in randnr. 5812 bedoeld stuk moeten worden uitgereikt, uiterlijk de vijfde werkdag van de maand na die waarin de btw overeenkomstig de artikelen 17, § 1 en 22, § 2 van het WBTW, opeisbaar wordt over het geheel of een deel van de prijs (art. 4 § 1 KB nr. 1).

art. 4 § 2  
KB nr. 1

Voor de onder de voorwaarden van artikel 39bis van het WBTW verrichte intracommunautaire leveringen, moeten de factuur en het stuk worden uitgereikt, uiterlijk de vijfde werkdag van de maand na die waarin de levering werd verricht of uiterlijk de vijfde werkdag van de maand na die waarin een voorschot wordt betaald (art. 4 § 2 KB nr. 1).

**5815**  
**art. 9 § 1**  
**KB nr. 1**

Overeenkomstig artikel 9, § 1 van het KB nr.1 dienen belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen die schuldenaar zijn van de btw, overeenkomstig artikel 51, § 1, 2° en § 2, 1°, 2°, 5° en 6° van het WBTW of artikel 20 of 20bis van het KB nr. 1, uiterlijk bij het verstrijken van de maand waarin de btw opeisbaar wordt, een stuk op te stellen wanneer zij nog niet in het bezit zijn van een factuur of een als zodanig geldend stuk, met betrekking tot de handeling.

**5816**  
**art. 10**  
**KB nr. 1 art. 44 WBTW**

Overeenkomstig artikel 10 van het KB nr. 1 zijn de in art. 1 van het KB nr. 1 bedoelde belastingplichtigen ertoe gehouden om op de dag zelf van de handeling, een stuk in twee exemplaren op te stellen voor de voor hun activiteit bestemde goederen en diensten die hun, onder bezwarende of onder kosteloze titel, door een niet-belastingplichtige of door een belastingplichtige die niet gehouden is een factuur uit te reiken, worden verstrekt. Dit stuk moet door de beide partijen voor akkoord worden ondertekend. Het stuk moet niet worden opgesteld, indien een stuk wordt uitgereikt door de medecontractant.

**5817**  
**art. 11**  
**KB nr. 1**

Overeenkomstig artikel 11 van het KB nr. 1 moet de in artikel 11 van het WBTW bedoelde overdracht van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling, evenals de in artikel 18, § 3 van het WBTW bedoelde handelingen (zie randnr. 5370), worden vastgesteld

in een stuk dat door de bij de overdracht betrokken partijen wordt opgesteld en waarvan iedere partij een exemplaar ontvangt.

### 5818

#### art. 12 § 1

##### KB nr. 1

Belastingplichtigen zijn gehouden een verbeterend stuk uit te reiken, wanneer de in randnr. 5810 bedoelde factuur of een van de in randnrs. 5812 tot 5817 bedoelde stukken, na uitreiking ervan, moeten worden verbeterd (art. 12 § 1 KB nr. 1).

#### art. 12 § 2

##### KB nr. 1

Belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen zijn gehouden een verbeterend stuk op te stellen, wanneer een van de in randnrs. 5812 en 5815 tot 5817 bedoelde stukken moet worden verbeterd, na de inschrijving ervan in de voorgeschreven boeken (art. 12 § 2 KB nr. 1).

Het in de vorige alinea bedoelde verbeterend stuk bevat een verwijzing naar de verbeterde factuur of het verbeterde stuk<sup>3147</sup>.

### 5819

#### art. 8 KB nr. 1

Belastingplichtigen zijn gehouden tot het opmaken van een dubbel van de facturen en andere stukken bedoeld in de randnrs. 5810, 5812 en 5824 (art. 8 KB nr. 1).

## § 2. VERMELDINGEN DIE DE FACTUREN EN STUKKEN MOETEN BEVATTEN

### 5820

#### art. 5 KB nr. 1

Het KB nr. 1 geeft geen definitie van de factuur. Het beperkt zich in artikel 5 tot de aanduiding van de vermeldingen die een factuur moet bevatten voor de toepassing van de btw, o.m. inzake aftrek. De vermeldingen gelden eveneens voor het in randnr. 5812 bedoeld stuk.

- De verplichting om in het bezit te zijn van een conforme factuur laat de belastingplichtige niet toe om, teneinde zijn recht op aftrek alsnog te kunnen uitoefenen, ontbrekende wezenlijke vermeldingen aan te vullen op grond van andere documenten<sup>3148</sup>.
- Indien een afnemer van goederen of diensten een factuur ontvangt waarop zijn btw-identificatienummer niet staat vermeld, dan mag deze niet zelf zijn identificatienummer aanbrengen om alsnog de btw in aftrek te brengen. Hij dient van de leverancier een verbeterend stuk te ontvangen<sup>3149</sup>.
- Het stuk dat door de ontvanger van bepaalde diensten of door de intracommunautaire verwerper bij het uitblijven van een factuur dient te worden opgesteld, geeft enkel recht op btw-aftrek in hoofde van de intracommunautaire verwerper. De ontvanger van de dienst dient te wachten op een factuur van de dienstverrichter, wil hij zijn recht op btw-aftrek kunnen uitoefenen<sup>3150</sup>.
- Om het verlaagd btw-tarief te genieten, moeten de facturen die de aannemer uitreikt en het dubbel dat hij bewaart, melding maken van het voorhanden zijn van de elementen die de toepassing van het verlaagd tarief rechtvaardigen<sup>3151</sup>.
- Indien een belastingplichtige, in gevallen waarin deze niet verplicht is facturen uit te reiken, toch facturen opstelt, dan dienen deze alle vermeldingen te bevatten die zijn voorgeschreven door artikel 5, § 1 van het KB nr. 1<sup>3152</sup>.

<sup>3147</sup> Cf. wetsontwerp ter omzetting van de facturatieplicht van 20 december 2001, Kamer, DOC 54 0431/001.

<sup>3148</sup> Cass. 13 oktober 2000, *T.F.R.* 2001, afl. 200, 429, noot B. DEREZ.

<sup>3149</sup> Vr. nr. 1216 NYSENS 29 maart 2001, *Vr. & Antw.* Senaat, nr. 2-37, 1846; zie ook *Fisc. Koer.* 2001, 322.

<sup>3150</sup> Vr. nr. 834 NYSENS 12 oktober 2000, *Vr. & Antw.* Senaat, nr. 2-35, 1710.

<sup>3151</sup> Cass. 26 januari 2001, *Fiscoloog*, afl. 866, 15.

<sup>3152</sup> Antwerpen 8 februari 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 418-423.

- Naar aanleiding van de herschikking en de vervanging van de Zesde richtlijn door richtlijn 2006/112/EG heeft de administratie, in verband met de verwijzing op de facturen naar de nieuwe richtlijn, bij wijze van administratieve tolerantie een overgangperiode van zes maanden toegestaan. Derhalve moeten de bepalingen van de nieuwe richtlijn 2006/112/EG vanaf 1 juli 2007 worden vermeld<sup>3153</sup>.

Er moet op worden gelet dat de uitgereikte en ontvang en facturen de vereiste vermeldingen bevatten. Zulks is van groot belang voor de aftrekbaarheid van de btw door de verkrijger (zie randnr. 5708).

In aanschrijving nr. 4 van 12 maart 1999 becommentarieert de Btw-administratie de wijzigingen, aangebracht aan artikel 5 van KB nr. 1 in het licht van de invoering van de euro<sup>3154</sup>.

- Verplichte vermeldingen bij verkoop van diensten of goederen waarop een korting wordt toegestaan<sup>3155</sup>;
- De minister van Financiën antwoordde op een parlementaire vraag dat er zowel inzake directe belastingen als inzake btw, geen specifieke bepalingen bestaan betreffende de taal waarin facturen moeten worden opgesteld. De Taalwet Bestuurszaken is van toepassing, zodat men de taal van het gebied waar de exploitatiezetel zich bevindt, dient te gebruiken<sup>3156</sup>.

Inzake de vermelding van het ondernemingsnummer van tien cijfers op de factuur, werd voorzien in een overgangsregeling<sup>3157</sup>.

## 5822

De lidstaten kunnen niet alleen het origineel als factuur beschouwen, maar ook elk ander document dat in de plaats komt en dat beantwoordt aan de vereisten die deze lidstaten eraan stellen. De lidstaten hebben de bevoegdheid om voor de rechtvaardiging van de aftrek, de voorlegging van het origineel van de factuur te eisen of, wanneer de belastingplichtige de factuur niet meer onder zich heeft, toe te laten dat andere bewijzen m.b.t. de werkelijkheid van de transactie waarvoor aftrek wordt gevraagd, worden voorgelegd<sup>3158</sup>.

Ingeval de medecontractant de btw moet voldoen onder toepassing van verlegging van heffing, behoeft deze, volgens het Hof van Justitie, voor de uitoefening van het recht op aftrek niet in het bezit te zijn van een factuur die alle voorgeschreven vermeldingen bevat<sup>3159</sup>.

De Btw-administratie heeft dit principe in een ruime interpretatie van toepassing verklaard op alle handelingen waarvoor de afnemer gehouden is de btw te voldoen<sup>3160</sup>. De onder randnummer 5820 geciteerde gevallen vinden met andere woorden niet langer onverkort toepassing.

### § 3. VERKOOP OP PROEF EN ZENDING OP ZICHT OF IN CONSIGNATIE

## 5823

### art. 7 KB nr. 1

Overeenkomstig artikel 7 van het KB nr. 1 moet bij de overhandiging of verzending van de goederen aan de geadresseerde of de consignataris, een stuk worden uitgereikt waarop de naam en het adres van de bij de handeling betrokken partijen worden vermeld, alsook een volgnummer en de datum van de overhandiging of verzending, de gebruikelijke benaming en

<sup>3153</sup> *Informaties en Mededelingen*, AOIF- Btw, 27 februari 2007.

<sup>3154</sup> Wet van 30 oktober 1998, B.S. 10 november 1998; *Fiscoloog* 1999, afl. 705, 3-5.

<sup>3155</sup> Vr. nr. 364 DE CLIPPELE 18 januari 2000, *Vr. & Antw.* Senaat, nr. 2-12, 551.

<sup>3156</sup> Vr. nr. 680 NYSENS 25 mei 2000, *Vr. & Antw.* Senaat 1999-2000, nr. 2-20, 933.

<sup>3157</sup> *Informaties en Mededelingen*, AOIF-Btw, 25 maart 2005.

<sup>3158</sup> HvJ 5 december 1996, zaak C-85/95, Reisdorf, *Jur. HvJ*, I-6257.

<sup>3159</sup> HvJ 1 april 2004, zaak C-90/92, Bockemühl, *Fisc. Koer.* 2004, afl. 11, 511.

<sup>3160</sup> Circ. nr. AFZ 7, 7 mei 2007.

de hoeveelheid van de verzonden goederen.

Er moet eveneens een stuk worden uitgereikt aan de geadresseerde of de consignataris bij de teruggaaf van de goederen. De factuur die moet worden uitgereikt wanneer ze eigenaar van de goederen geworden zijn, moet verwijzen naar de eerder uitgereikte stukken.

#### 5824

Wanneer de verkoper op proef, op zicht of in consignatie (zie randnr. 5311 en 5312) niet in België is gevestigd, moet de belastingplichtige die de goederen ontvangt zelf een stuk opstellen dat de in het eerste lid vermelde gegevens bevat. Hij moet eveneens een stuk opstellen bij de gehele of gedeeltelijke teruggaaf van de goederen. Wanneer hij eigenaar van de goederen is geworden, brengt hij op de factuur die hem wordt uitgereikt, een verwijzing naar de door hem opgestelde stukken aan.

### § 4. LEVERINGEN EN DIENSTEN VERSTREKT AAN PARTICULIEREN

#### 5825

art. 1 § 1

KB nr. 1

Wanneer de in randnr. 5810 bedoelde belastingplichtige goederen levert of diensten verstrekt aan natuurlijke personen die deze goederen of diensten bestemmen voor hun privé-gebruik, is deze enkel verplicht een factuur uit te reiken, voor zover deze goederen en diensten zijn opgesomd in artikel 1, § 1 van het KB nr. 1. Uiteraard verleent de ontheffing van factureringsplicht geen vrijstelling van btw.

De belastingplichtige heeft de keuze: hij kan ofwel een factuur uitreiken ofwel een rekening of ontvangstbewijs. In vele gevallen wordt gewerkt met kasregisters, waarbij de rekening of het ontvangstbewijs wordt vervangen door de bon van het kasregister<sup>3161</sup>.

#### 5826

De hierboven bedoelde ontheffing is niet van toepassing op de volgende handelingen<sup>3162</sup>:

- a. Leveringen van voor personen- of goederenvervoer bestemde nieuwe of tweedehandse landvoertuigen, voorzien van een motor met een cilinderinhoud van meer dan 48 kubieke centimeter of met een vermogen van meer dan 7,2 kilowatt, alsmede hun aanhangwagens, met inbegrip van auto's voor dubbel gebruik en kampeerwagens, jachten en plezierboten, vliegtuigen, watervliegtuigen, hefschroefvliegtuigen, zweefvliegtuigen, vrije of bestuurbare luchtballons en andere dergelijke luchtvaartuigen, ongeacht of ze zwaarder of lichter zijn dan de lucht, met of zonder motor.
- b. Leveringen van gebouwen en vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten die niet zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 3, 1° van het WBTW.
- c. Werk in onroerende staat en daarmee gelijkgestelde onroerende handelingen waarvoor de btw-heffing is verlegd naar de medecontractant.
- d. Leveringen en diensten, bestemd voor de oprichting van een nieuw gebouw.

<sup>3161</sup>

De beslissing nr. E.T. 103.018/2 van 2 juni 2003 maakt het mogelijk om de stukken op digitale wijze te bewaren. Voor hotelhouders, restauranthouders en carwashes wordt ter zake de digitale bewaring van de gegevens van kasregisters voorzien in een bijzondere regeling: Besliss. E.T. 103.592, 2 juni 2003.

<sup>3162</sup>

Rb. Brugge 8 oktober 2002, geen schending van de Zesde richtlijn, *Fisc. Act.* 2002, afl. 37, 7.

## e. Verkopen op afbetaling en huurkopen.

In de aanschrijving nr. 2 van 1983 werden o.m. de volgende bijzondere schikkingen getroffen:

- Het stuk waarbij de handeling verplicht wordt vastgesteld (het contract), mag als factuur gelden op voorwaarde dat alle vermeldingen erop voorkomen die vereist zijn opdat het voor de toepassing van de btw als een factuur zou worden aangemerkt.
- Men mag zich ertoe beperken op de factuur of op het stuk dat daarvoor geldt, alleen de contante prijs (inclusief btw) en het btw-tarief te vermelden, indien de klant een particulier is die het goed of de dienst bestemt voor privédoeleinden.
- De maatstaf van heffing van de btw omvat noch de bedongen interesten, noch de kosten inherent aan de kredietverrichting.

f. Leveringen die betrekking hebben op goederen die, gelet op de aard ervan of op de wijze waarop ze worden aangeboden, kennelijk bestemd zijn voor een economisch gebruik, alsook de leveringen van goederen van de soort waarin de verkrijger handel drijft of die hij normaal bestemt voor de uitoefening van economische activiteit<sup>3163</sup>.

- Niet de identiteit van de koper is van belang, maar wel de aard en de wijze van verpakking of aanbidding van de goederen en de associatie met een beroepsgebruik die daardoor wordt opgewekt<sup>3164</sup>.
- Het komt aan de leverancier van de goederen toe om alle mogelijke voorzorgsmaatregelen te nemen, meer bepaald op het niveau van de interne organisatie en/of op informaticaniveau, om te oordelen of de goederen kennelijk bestemd zijn voor economisch gebruik<sup>3165</sup>. Een btw-plichtige kan de verplichting tot uitreiken van facturen niet ontgaan door een bord te plaatsen waarop btw-plichtige kopers verzocht wordt een factuur te vragen<sup>3166</sup>.
- Goederen zijn kennelijk bestemd voor economisch gebruik, wanneer de goederen uitsluitend of in hoofdzaak vatbaar zijn voor gebruik of verkoop in het kader van een handelszaak of de uitoefening van een beroepsactiviteit, dan wel indien de wijze van aanbidding expliciet of impliciet op zodanig gebruik of zodanige verkoop wijzen. Enkel indien goederen in zulke mate door particulieren worden gekocht, dat bij het publiek geen spontaan verband met een handels- of beroepswerkzaamheid wordt gewekt, zijn de goederen kennelijk niet bestemd voor economisch gebruik<sup>3167</sup>.

g. Leveringen verricht in inrichtingen of op plaatsen die normaal niet toegankelijk zijn voor particulieren of leveringen verricht door voortbrengers- of grossiersbedrijven<sup>3168</sup>.

- Zelfbedieningszaken voor kleinhandelaars of verkoopzalen en veilingen die aan handelaars en vaklui zijn voorbehouden, moeten altijd facturen uitreiken.
- De verplichting om ook aan particulieren te factureren, geldt niet voor een producent of een groothandelaar die over een inrichting (organisatie) beschikt die aan de normale exploitatievoorwaarden van een kleinhandel voldoet<sup>3169</sup>.

## h. Leveringen van onderdelen, toebehoren en uitrustingsstukken voor de onder 1° vermelde goederen, alsook de werken – het wassen uitgezonderd –, verricht aan deze goederen, met inbegrip van de levering van de goederen die worden verbruikt voor de uitvoering van deze werken, wanneer de prijs incl. btw, meer bedraagt dan 125 EUR.

Wanneer een factuur onmiddellijk wordt uitgereikt voor een levering of een dienst met betrekking tot een motorvoertuig, mag – bij wijze van vereenvoudiging – de aanduiding van de afnemer vervangen worden door de nummerplaat van het rijtuig en dient de btw vanwege de prijs inclusief btw, niet afzonderlijk te worden vermeld<sup>3170</sup>.

## i. Verrichting van verhuizing of meubelbewaring en de bij die handelingen behorende prestaties.

## j. Leveringen van goederen en diensten met betrekking tot diplomaten en internationale

3163 Aanschr. nr. 109, 20 november 1972.

3164 Cass. 8 september 1989, *Fisc. Koer.* 1989, 479, *A.F.T.* 1990, 95, noot I. LEJEUNE.

3165 Vr. nr. A282 LETERME 12 november 2002, *Beknopt verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 878, 7-8.

3166 Gent 4 februari 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 7, 1.

3167 Cass. 21 november 2003, *F.J.F.*, No. 2004/ 85.

3168 Aanschr. nr. 95, 8 juni 1971.

3169 *BTW-Revue* 1976, afl. 26, 223, nr. 580; *BTW-Revue* 1981, afl. 51, 631, nr. 773.

3170 Motorbrandstof geleverd aan de pomp: zie Vr. nr. 290 KNOOPS, 5 juni 1981, *Vr. & Antw.* Senaat 1980-1981, nr. 38, 3859, *BTW-Revue* 1981, afl. 51, 644; Vr. nr. 258 ANSOMS, *Vr. & Antw.* Senaat 1984-1985, nr. 27, 3019, *BTW-Revue* 1985, afl. 68; Aanschr. nr. 22, 4 december 1981; betaling met kaart van Bancontact of Mister Cash: zie Aanschr. nr. 9, 13 juli 1983 en nr. 1, 14 februari 1986.

- instellingen.  
k. Leveringen van beleggingsgoud.

## § 5. REKENINGEN EN ONTVANGSTBEWIJZEN

5827

Er wordt verwezen naar randnr. 5880.

## § 6. OPENBARE VERKOPING NA FAILLISEMENT

5828

art. 6

§ 2 en 21

KB nr. 1

Bij openbare verkoping van roerende goederen op verzoek van de curator van een gefailleerde belastingplichtige, mag de factuur die de notaris of de gerechtsdeurwaarder moet uitreiken, worden vervangen door een op basis van het proces-verbaal van toewijzing opgesteld stuk dat aan de koper wordt uitgereikt (art. 6 § 2 KB nr. 1). De notaris of de gerechtsdeurwaarder is gehouden de opeisbare btw van de koper te ontvangen, voor rekening van de curator (art. 21 KB nr. 1).

## § 7. SPECIALE GEVALLEN EN AFWIJKINGEN

5829

art. 13

KB nr. 1

Krachtens artikel 13 van het KB nr. 1 kan, in de gevallen en onder de voorwaarden te bepalen door of vanwege de minister van Financiën, worden toegestaan dat de vermeldingen die normaal moeten voorkomen op de facturen en de stukken, op vereenvoudigde wijze worden ingeschreven.

5830

art. 20

KB nr. 1

Artikel 20 van het KB nr. 1 voorziet in een afwijking op de normale betalingswijze van de btw, verschuldigd voor werk in onroerende staat en de daarmee gelijk te stellen werkzaamheden, verricht door een in België gevestigde belastingplichtige die aangiften indient<sup>3171</sup>. Is dat het geval, dan moet de in België gevestigde medecontractant (als ook hij een belastingplichtige is die aangiften indient) of de niet in België gevestigde medecontractant die een aansprakelijke vertegenwoordiger heeft laten erkennen, de verschuldigde btw in zijn btw-aangifte opnemen. De leverancier vermeldt noch het tarief, noch het bedrag van de btw op de factuur die hij aan zijn medecontractant moet uitreiken.

5831

art. 6 § 1

---

<sup>3171</sup> Aanschr. nr. 3, 1 februari 1979.

**KB nr. 1**

In artikel 6, § 1 van het KB nr. 1 is bepaald dat de in randnr. 5810 bedoelde factuur mag worden vervangen door een stuk waarin de medecontractant zelf afrekenet voor de aan hem verrichte levering van goederen of de aan hem verstrekte dienst, indien de in dit artikel opgesomde voorwaarden vervuld zijn<sup>3172</sup>.

De afwijking toegestaan door de aanschrijving nr. 27 van 1975 is vanaf 1 januari 1993 vervangen door de regeling, vervat in de artikelen 6, § 1 en 12, § 1 van het KB nr. 1<sup>3173</sup>. Bij aanschrijving nr. 48 van 2005 werd de aanschrijving nr. 27 van 1975 opgeheven.

Indien een verkoopcommissie zijn commissieloon factureert aan zijn lastgever, moet deze factuur in de btw-aangifte behandeld worden als een creditnota, uitgereikt door de lastgever. Deze werkwijze is in principe niet toegestaan en veronderstelt de naleving van artikel 6 van het KB nr. 1<sup>3174</sup>.

De nieuwe regels ter omzetting van de facturatie-richtlijn van 20 december 2001 voorzien in een versoepeling van de 'self-billing' procedure<sup>3175</sup>:

- De partijen dienen voorafgaand overeen te komen om 'self-billing' toe te passen. Op verzoek van de administratie moet het bestaan van deze overeenkomst door elke partij kunnen worden aangetoond.
- De leverancier dient iedere opgemaakte factuur expliciet te aanvaarden.

art. 53 § 2 WBTW

Artikel 53, § 2 van het WBTW voorziet daarnaast in de mogelijkheid om het opstellen van een factuur te outsourcen naar een derde.

In aanschrijving nr. 48 van 2005 licht de Btw-administratie de toepassingsvoorwaarden van betreffende 'self-billing' regeling toe<sup>3176</sup>.

## § 8. ELEKTRONISCHE FAKTURERING

**5831,10**

**art. 1 § 2**

**KB nr. 1**

Met de omzetting van de facturatie-richtlijn van 2 december 2001 werd een wettelijke regeling uitgewerkt inzake elektronische facturering. Overeenkomstig het gewijzigde artikel 1, § 2 van het KB nr. 1 aanvaardt de Btw-administratie elektronisch verzonden facturen, voor zover de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van de factuur wordt gewaarborgd. Dit laatste kan gebeuren door middel van:

- het gebruik van een beveiligde elektronische handtekening;
- het gebruik van een elektronische gegevensuitwisseling overeenkomstig de standaard-code EDI (Electronic Data Interchange);
- een andere dan in het KB voorziene methode, op voorwaarde dat de authenticiteit van de herkomst en integriteit van de inhoud van de factuur worden gewaarborgd.

Over de concrete uitwerking van deze vormen van elektronische facturatie zal een admini-

<sup>3172</sup> HvJ 17 september 1997, zaak C-141/96, B Langhorst, *Jur. HvJ*, I- 5073.

<sup>3173</sup> Vr. nr. 383 DE CLIPPELE 20 januari 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, nr. 58, 10 mei 1993, 5308-5310, *BTW-Revue* 1993, afl. 105, 787.

<sup>3174</sup> Vr. nr. 1332 MICHEL 23 april 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 140, 19295, *Fiskoloog* 1998, afl. 680, 7.

<sup>3175</sup> Wetsontwerp, Kamer, 13 november 2003, DOC 51 0431/001, [www.dekamer.be](http://www.dekamer.be).

<sup>3176</sup> Circ. AOIF 48/2005 (E.T. 110.313), 8 december 2005.



stratieve circulaire meer duidelijkheid brengen<sup>3177</sup>.

## Hoofdstuk V

### Verplichting aangifte te doen

**5832**

**art. 53ter WBTW**

De verplichting tot indiening van een aangifte waarin de verschuldigde btw wordt berekend, is in principe opgelegd aan alle belastingplichtigen, met uitzondering van degenen die geen enkel recht op aftrek hebben en de landbouwers die onderworpen zijn aan de bijzondere landbouwregeling.

De bijzondere aangifte waarvan sprake is in artikel 53ter van het WBTW (zie randnr. 5885) is hier niet bedoeld.

**5832,10**

**art. 53octies § 2 en 3 WBTW**

Met het oog op de praktische invulling van artikel 53octies, § 2 van het WBTW, dat o.m. de mogelijkheid creëert om de btw-aangiften in te dienen door middel van procedures waarbij informatica- en telegeleidingstechnieken worden aangewend, is bij wet van 5 september 2001<sup>3178</sup> officiële bewijskracht verleend aan elektronische documenten. Dit wetgevend initiatief vindt haar neerslag in de toevoeging van een § 3.

Sinds 11 februari 2002 is het zogenaamde INTERVAT-project van start gegaan, dat de mogelijkheid biedt om btw-aangiften via het internet in te dienen<sup>3179</sup>.

De mogelijkheid om periodieke btw-aangiften in te dienen via het X-400-netwerk door gebruik te maken van EDIVAT wordt op 1 januari 2009 evenwel afgeschaft<sup>3180</sup>.

We melden nog dat de INTERVAT - de elektronische indiening van de periodieke aangifte sinds 1 juli 2007 reeds verplicht is voor de belastingplichtigen die maandaangiften indienen en wier jaaromzet, btw. excl., over kalenderjaar 2005 ten minste 50 miljoen EUR bedraagt. Voor de andere belastingplichtigen die maandaangiften indienen, is de elektronische indiening verplicht sinds 1 februari 2008. Voor de 'kwartaalaangevers' geldt de verplichting vanaf 1 april 2009.

**5833**

**art. 18 en 19 KB nr. 1**

De periodiciteit van de indiening is in principe iedere maand. Ondernemingen met een jaaromzet (excl. btw) die 1 000 000 EUR niet overtreft, moeten slechts om het kalenderkwartaal een btw-aangifte indienen, als zij uiterlijk de 20e van de tweede en de derde maand van ieder kwartaal een voorschot betalen, waarvan het bedrag gelijk is aan een derde van de btw die voor het vorige kwartaal verschuldigd was, eventueel verminderd met het batig saldo van de rekening-courant op de dag van de betaling. Ter bestrijding van fiscale fraudecircuits is de mogelijkheid om kwartaalaangiften in te dienen niet mogelijk voor volgende activitei-

<sup>3177</sup> C. AMAND, "De gemiste besparingen van de elektronische facturatie in Europa", *T.F.R.* 2008, afl. 343, 573.

<sup>3178</sup> Wet 5 september 2001, *B.S.* 13 oktober 2001.

<sup>3179</sup> Voor meer informatie zie site van ministerie van Financiën: [www.minfin.fgov.be](http://www.minfin.fgov.be); *Fiscoloog*, afl. 833, 4.

<sup>3180</sup> Bericht E.T. 113.546.

ten<sup>3181</sup>:

- de leveringen van minerale oliën;
- de leveringen van toestellen voor mobiele telefonie en computers, alsmede hun randapparatuur, toebehoren en onderdelen;
- de leveringen van landvoertuigen uitgerust met een motor onderworpen aan de reglementering betreffende de inschrijving.

Deze uitsluitingen zijn echter niet van toepassing indien de jaaromzet, exclusief btw, niet meer bedraagt dan 200 000 EUR voor het geheel van de betreffende leveringen. De overgang van de regeling kwartaalaangiften naar maandaangiften is verplicht bij het verstrijken van het kalenderkwartaal waarin de drempel wordt overschreden.

Voor alle andere overgangen van een aangifteregeling is een uitdrukkelijk verzoek bij de Btw- administratie vereist. Deze overgangen hebben steeds uitwerking op 1 januari van het kalenderjaar, volgend op de datum van de aanvraag.

#### 5834

De maandaangifte moet worden ingediend uiterlijk de 20e van iedere maand, terwijl de kwartaalaangifte moet ingediend zijn de 20e van de maand die op ieder kalenderkwartaal volgt. Als de voormelde 20e een zaterdag, zondag of wettelijke feestdag is, wordt de indieningstermijn verlengd tot de eerstvolgende werkdag. Bijzondere regelingen gelden tijdens de vakantieperiode.

In het kader van de gecentraliseerde indiening van de aangiften bij de scanningscentra, heeft de minister van Financiën verklaard dat de fiscus rekening zal houden met eventuele vertragingen met de postbedeling. Er zal geen boete worden opgelegd, indien de aangifte kan worden verwerkt tegen de 10e van de volgende maand<sup>3182</sup>.

#### 5835

##### art. 2 KB nr. 14

In geval van toevallige vervreemding van een nieuw gebouw of van een zakelijk recht op een nieuw gebouw, moet een bijzondere aangifte worden ingediend. Dat is ook zo bij de vervreemding van een nieuw gebouw of een zakelijk recht op een nieuw gebouw, door een belastingplichtige die btw-aangiften indient doch verplicht was tot optie om zijn vervreemding onder het btw-stelsel te kunnen plaatsen<sup>3183</sup>.

#### 5836

Curatoren van faillissementen zijn gehouden tot de indiening van verzamelaangiften<sup>3184</sup>.

## Hoofdstuk VI

### Schuldenaar van de btw en voldoening van de btw-schuld

Bibliografie – WILLE, P., "Voldoening van de BTW sinds 1 januari 2002", *T.F.R.* 2002, afl. 227.

#### 5837

De verschuldigdheid van de btw ontstaat door de wet, niet door een of andere akte of hande-

<sup>3181</sup> KB 21 juni 2001, *B.S.* 28 juni 2001; KB 23 augustus 2004, *B.S.* 31 augustus 2004.

<sup>3182</sup> Vr. nr. 2-1268 STEVERLYNCK 27 februari 2003, *Vr. & Antw.* Senaat 2002-2003, 27 februari 2003, nr. 2-273, 9, *Fisc. Act.* 2003, afl. 11, 8.

<sup>3183</sup> Vr. nr. 681 NYSSSENS 25 mei 2000, *Vr. & Antw.* Senaat 2000-2001, 31 oktober 2000, nr. 2-25, 1181.

<sup>3184</sup> Aanschr. nr. 26, 31 augustus 1978.

ling van de Btw-administratie. De belastingplichtigen verrichten door de wet omschreven handelingen en daarvoor zijn zij op de door de wet bepaalde tijdstippen het door de wet bepaalde bedrag als btw van rechtswege aan de Staat verschuldigd (zie randnr. 5341 en nr. 5397).

## § 1. SCHULDENAAR VAN DE BTW VOOR BINNENLANDSE HANDELINGEN

**5838**

**art. 51**

**§ 1 1° WBTW**

In artikel 51, § 1, 1° van het WBTW wordt als schuldenaar van de btw aangewezen, de belastingplichtige die in België een belastbare levering van goederen of een belastbare dienst verricht.

**5839**

**art. 51**

**§ 1 2° WBTW**

In artikel 51, § 1, 2° van het WBTW wordt als schuldenaar van de btw aangewezen, degene die in België een belastbare intracommunautaire verwerving van goederen verricht (zie randnrs. 5420 tot 5423).

**5840**

**art. 51**

**§ 1 3° WBTW**

In artikel 51, § 1, 3° van het WBTW is bepaald dat eenieder die op een factuur of op een als zodanig geldend stuk de btw vermeldt, zelfs indien hij geen goed heeft geleverd noch een dienst heeft verstrekt, schuldenaar wordt van de btw op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of het stuk.

Een belastingplichtige die – ter vervanging van een factuur – door klanten opgemaakte stukken goedkeurt waarop een té hoog bedrag aan btw is vermeld, mag terecht als schuldenaar van deze té hoge btw worden beschouwd<sup>3185</sup>.

Indien het gevaar voor verlies van belastinginkomsten volledig is uitgeschakeld, ontstaat er geen belastingsschuld. De bedoeling van dit artikel is te voorkomen dat de uitreiking van dergelijk stuk waarop de btw wordt aangerekend, een titel zou creëren voor de aftrek in hoofde van de geadresseerde van de factuur<sup>3186</sup>.

Artikel 21, punt 1, sub c van de Zesde richtlijn verzet zich niet tegen de terugbetaling van een bedrag dat bij vergissing als btw op een factuur of een als zodanig dienend document is vermeld, wanneer de betrokken diensten niet aan btw zijn onderworpen en het gefactureerde bedrag dus niet als btw kan worden aangemerkt<sup>3187</sup>.

**5841**

**art. 51**

**§ 2 WBTW**

In artikel 51, § 2 van het WBTW worden ten aanzien van belastbare diensten, zes afwijkingen van randnr. 5838 vermeld.

**5842**

**art. 51 § 2 1° WBTW**

Met een eerste afwijking wordt de ontvanger van de dienst als schuldenaar van de btw aangemerkt, wanneer de dienstverrichter een niet in België gevestigde belastingplichtige is en

<sup>3185</sup> HvJ 17 september 1997, zaak C-141/96, Langhorst, *F.J.F.*, No. 97/216.

<sup>3186</sup> Rb. Antwerpen 5 februari 2002, *T.F.R.* 2002, afl. 220; HvJ 19 september 2000, zaak C-454/98, Schmeink & Cofreth en Strobel, *Jur. HvJ*, I- 6973.

<sup>3187</sup> HvJ 6 november 2003, zaak C-78/02 tot C-80/02, Dimisio Karageorgou Petrova Vlachos, *F.J.F.*, No. 2004/274.

ofwel de plaats van de dienst in België is krachtens artikel 21, § 3, 7° van het WBTW, ofwel de ontvanger van de dienst een Belgisch btw-nummer heeft en de plaats van de dienst in België is krachtens artikel 21, § 3, 2° b, 3°bis, 3°ter, 4°bis, 4°ter en 8° van het WBTW<sup>3188</sup>.

**5843****art. 51 § 2 2° WBTW**

Met de tweede afwijking wordt de medecontractant die een Belgisch btw-nummer heeft als schuldenaar van de btw aangewezen, wanneer het gaat om intracommunautaire verwervingen als bedoeld in artikel 25ter, § 1, lid 2, 3° van het WBTW, verricht door een niet in België gevestigde belastingplichtige met een btw-nummer in een andere lidstaat. Deze afwijking vindt haar grondslag in de op Europees niveau getroffen vereenvoudigingsmaatregelen inzake zogenaamd driehoeksverkeer of ABC-transacties (zie randnr. 5431).

**5844****art. 51 § 2 3° WBTW**

Sedert 1 januari 1996 duidt een derde afwijking de medecontractant als schuldenaar aan, wanneer het gaat om leveringen van goederen of diensten als bedoeld in de artikelen 39, § 2 (zie randnr. 5604) en 39quater (zie randnr. 5611) van het WBTW. Vertaald naar de praktijk toe impliceert dit dat de medecontractant als schuldenaar van de btw wordt aangemerkt voor de handelingen die onder een douaneregeling of onder de regeling btw-entrepot plaatsvinden. De onderliggende reden voor deze afwijking is het feit dat de vrijstellingen onder betreffende regelingen slechts een tijdelijk karakter hebben.

**5845****art. 51 § 2 4° WBTW**

Eveneens sedert 1 januari 1996 wordt, in afwijking van randnr. 5838, als schuldenaar aangemerkt, degene die de goederen onttrekt aan een van de regelingen bedoeld in de artikelen 39, § 2 (zie randnr. 5885,20) en 39quater (zie randnr. 5611) van het WBTW.

**5845,10****art. 51****§ 2 1° en 5° WBTW**

Sinds 1 januari 2002 voorziet artikel 51, § 2 van het WBTW een vijfde afwijking, waarbij als schuldenaar van de belasting wordt aangeduid (i) de in België gevestigde belastingplichtige die periodiek btw-aangiften indient of (ii) de niet in België gevestigde belastingplichtige die geregistreerd is via een aansprakelijk vertegenwoordiger onder individueel nummer, wanneer het gaat om een levering van goederen of een dienst, verricht door een niet in België gevestigde belastingplichtige en de in België belastbare handeling niet bedoeld is onder de eerste en tweede afwijking, noch vrijgesteld is of verricht met vrijstelling van belasting ingevolge de artikelen 39 tot 44bis van het WBTW.

De verleggingsregeling voor de diensten opgesomd in artikel 51, § 2, 1° van het WBTW (zie randnr. 5842) en de algemene verleggingsregel van artikel 51, § 2, 5° van het WBTW gelden enkel indien de buitenlandse dienstverrichter/leverancier niet in België is gevestigd. Zodra de buitenlandse onderneming een vaste inrichting heeft in België, geldt de verlegging van heffing niet, ook al is de vaste inrichting in het geheel niet tussengekomen in de verrichting.

In haar aanschrijving nr. 4 van 2003 stelt de administratie dat zij, hoewel de algemene verleggingsregel van toepassing is vanaf 1 januari 2002, geen regularisatie zal eisen voor handelingen gesteld door niet in België gevestigde belastingplichtigen waarbij btw werd aangerekend, ondanks de principiële verlegging van heffing. Deze tolerantie

<sup>3188</sup> Sinds 1 januari 2002 zal de heffing van de btw niet langer verlegd worden naar de medecontractant indien de buitenlandse dienstverrichter over een Belgische inrichting beschikt.

geldt voor alle handelingen, verricht vóór de publicatie van de aanschrijving en veronderstelt dat de buitenlandse belastingplichtige de Belgische btw heeft aangegeven en een attest heeft uitgereikt aan de klant<sup>3189</sup>.

**5845,20**

**art. 51 § 2 6° WBTW**

In het kader van de omzetting van de Europese richtlijn inzake de nieuwe btw-regeling voor leveringen van gas en elektriciteit<sup>3190</sup>, voorziet artikel 51, § 2, 6° van het WBTW in een nieuwe verleggingsregeling<sup>3191</sup>. De medecontractant die in België voor btw is geïdentificeerd, is schuldenaar van de btw op leveringen van gas en elektriciteit door een niet in België gevestigde belastingplichtige, voor zover de levering plaats heeft in België ingevolge artikel 15, § 2, lid 2, 4° van het WBTW.

**5846**

**art. 51 § 3 WBTW**

Wanneer wordt vastgesteld dat de btw werd voldaan over een onvoldoende maatstaf van heffing ten aanzien van goederen en diensten waarvoor de in artikel 59, § 2 van het WBTW bedoelde deskundige schatting kan worden gevorderd, is de aanvullende btw verschuldigd door degene tegen wie de schattingsprocedure wordt ingesteld (art. 51 § 3 WBTW).

**5847**

**art. 51 § 4 WBTW**

Overeenkomstig artikel 51, § 4 van het WBTW kan de Koning afwijken van het bepaalde in randnr. 5838, om de medecontractant van de leverancier of de dienstverrichter tot voldoening van de btw te verplichten. Voor de enige toepassing tot nog toe: zie randnr. 5830 en 5862.

## **§ 2. HOOFDELIJKE AANSPRAKELIJKHEID VAN DE MEDECONTRACTANT VAN DE SCHULDENAAR**

**5848**

**art. 51bis § 1 1° WBTW**

Overeenkomstig artikel 51bis, § 1, 1° van het WBTW is de medecontractant van degene die schuldenaar is van de btw krachtens artikel 51, § 1, 1° van het WBTW (zie randnr. 5838), samen met deze schuldenaar tegenover de Staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de btw, wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk waarvan de uitreiking is voorgescreven door het WBTW of de ter uitvoering ervan genomen besluiten, niet werd uitgereikt of een onjuiste vermelding bevat ten aanzien van de naam, het adres of het btw-nummer van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten of de prijs of het toebehoren ervan.

**5849**

**art. 51bis § 1 3° WBTW**

Overeenkomstig artikel 51bis, § 1, 3° van het WBTW is de medecontractant van degene die schuldenaar is van de btw krachtens artikel 51bis, § 1, 1° van het WBTW (zie randnr. 5838), met deze schuldenaar tegenover de Staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de btw,

<sup>3189</sup> Circ. nr. 4 (E.T. 103.925), 4 maart 2003, nr. 398.

<sup>3190</sup> Richtlijn 2003/92/EG van de Raad van 7 oktober 2003, *P.B. L.*, afl. 260, 11 oktober 2003, 8-9.

<sup>3191</sup> Ingevoegd bij art. 7, 3° wet van 5 december 2004, *B.S.* 22 december 2004 met ingang van 1 januari 2005.

wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk het bedrag van de op de handeling verschuldigde btw niet of onjuist vermeldt.

Als een btw-plichtige een té laag btw-tarief aanreket en daarvoor door de fiscus wordt aangesproken, kan hij het (latere) supplement niet zonder meer verhalen op zijn medecontractant<sup>3192</sup>.

**5850****art. 51bis § 2 WBTW**

Evenwel wordt krachtens artikel 51bis, § 2 van het WBTW, de in de vorige nummers bedoelde medecontractant die de identiteit van zijn leverancier of dienstverrichter aantoont en die bewijst dat hij hem de prijs en de bijhorende btw of een deel daarvan heeft betaald, in die mate van de hoofdelijke aansprakelijkheid ontslagen.

**5851****art. 51bis § 1 1° WBTW**

Overeenkomstig artikel 51bis, § 1, 1° van het WBTW is ook de medecontractant van degene die schuldenaar is van de btw, krachtens artikel 51, § 2 en 4 van het WBTW (zie randnrs. 5461, 5843, 5844, 5845, 5845,10 en 5847) met deze schuldenaar hoofdelijk tegenover de Staat gehouden tot voldoening van de btw, wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk waarvan de uitreiking is voorgeschreven door het WBTW of de ter uitvoering ervan genomen besluiten, niet werd uitgereikt of een onjuiste vermelding bevat ten aanzien van de naam, het adres of het btw-nummer van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten of de prijs of het toebehoren ervan.

**5852****art. 51bis § 1 4° WBTW**

Overeenkomstig artikel 51bis, § 1, 4° van het WBTW is de medecontractant van de in vorig nummer bedoelde schuldenaars eveneens met hen hoofdelijk gehouden tot voldoening van de btw, wanneer hij een bedrag aanreket als btw.

**5853****art. 51bis § 1 2° WBTW**

In dezelfde bewoordingen als gebruikt in de randnrs. 5848 en 5851 breidt artikel 51bis, § 1, 2° van het WBTW de hoofdelijke aansprakelijkheid uit tot de medecontractant van degene die schuldenaar is van de btw, wegens het verrichten in België van belastbare intracommunautaire verwervingen.

**5854****art. 51bis § 3 WBTW**

Sedert 1 januari 1996 zijn overeenkomstig artikel 51bis, § 3 van het WBTW, in de regeling entrepot ander dan douane-entrepot (zie randnr. 5611), de deponhouder, degene die zich belast met het vervoer van de goederen uit het entrepot alsook, in voorkomend geval, zijn lastgever, tegenover de Staat hoofdelijk gehouden tot voldoening van de btw met de persoon die er krachtens de artikelen 51, § 1, 1° en 2° (zie randnrs. 5838 en 5839), § 2, 3°, 4° en 5° (zie randnrs. 5844, 5845 en 5845,10) of 52, § 1, lid 2 (zie randnr. 5410) van het WBTW schuldenaar van is.

**5854,10****art. 51bis § 4 WBTW**

<sup>3192</sup> Rb. Brugge 18 december 2001, *Fisc. Act.* 2002, afl. 8, 3.

Elke belastingplichtige is hoofdelijk gehouden de belasting te voldoen met de persoon die er krachtens artikel 51, §1 en 2 van het WBTW schuldenaar van is, als hij op het tijdstip waarop hij een handeling heeft verricht, wist of moest weten dat de betaling van de belasting, in de ketting van de handelingen, niet werd gedaan of zal worden gedaan met de bedoeling de btw te ontduiken<sup>3193</sup>.

**5854,20**

**art. 51ter WBTW**

De leden van een btw-eenheid, zijn ten opzichte van de Staat hoofdelijk gehouden tot de voldoening van de belasting, de interesten, de geldboeten en de kosten die opeisbaar zijn ingevolge de handelingen die betrekking hebben op de periode waarin zij als één belastingplichtige worden aangemerkt voor de toepassing van dit Wetboek (randnr. 5215).

### **§ 3. VOLDOENING VAN DE BTW VOOR BINNENLANDSE HANDELINGEN**

#### **1. Gewone wijzen van betaling aan de Staat**

**5855**

Krachtens artikel 53, § 1 3° van het WBTW zijn belastingplichtigen gehouden de verschuldigd geworden belasting te voldoen binnen de termijn van indiening van de btw-aangifte (randnr. 5833).

art. 5 § 1 KB nr. 24

Bedoeld zijn de belastingplichtigen die tot indiening van btw-aangiften gehouden zijn.

Voor hen wordt een rekening-courant bijgehouden door het C.I.V. te Brussel (art. 5 § 1 KB nr. 24).

art. 8 § 1 KB nr. 24

In de plaats daarvan zal voor een bepaalde periode een bijzondere rekening worden bijgehouden door de lokale btw dienst (art. 8 § 1 KB nr. 24), wanneer de belastingplichtige zijn verplichtingen inzake betaling van de btw niet nakomt.

Tot die verplichtingen behoort allereerst de betaling van het aan de Staat verschuldigde saldo voor de aangifteperiode, op de postrekening van 'Btw-Ontvangsten Brussel', nr. 679-2003000-47<sup>3194</sup>.

- Wisselagenten kunnen de btw op hun goudverhandelingen betalen door bemiddeling van de Beurscommissie<sup>3195</sup>.
- De curator van een faillissement moet betalen op de postrekening van het plaatselijke btw-ontvangkantoor<sup>3196</sup>. Dat geldt ook voor de organisator van een handelsbeurs, een sportwedstrijd of soortgelijke manifestatie, die slechts eenmaal per jaar plaatsvindt<sup>3197</sup>.

**5856**

**art. 19 § 3 KB nr. 1**

Iedere belastingplichtige die per 1 december van het lopende kalenderjaar gehouden is tot de indiening van maandaangiften, moet uiterlijk op 24 december een voorschot betalen dat

<sup>3193</sup> HvJ 11 mei 2006, zaak C-384/04, Federation of Technological Industries, *F.J.F.*, No. 2007/101; Circ. nr. AFZ/2006-0604 (AFZ 14/2006), 24 augustus 2006.

<sup>3194</sup> KB van 12 november 1998, *B.S.* 4 december 1998, 38794.

<sup>3195</sup> Aanschr. nr. 21, 3 december 1981.

<sup>3196</sup> Aanschr. nr. 26, 31 augustus 1978.

<sup>3197</sup> Aanschr. nr. 79, 17 juli 1972.

gelijk is aan de btw die verschuldigd is op de handelingen, verricht tussen 1 en 20 december (art. 19 § 3 KB nr. 1). Indien de belastingplichtige het bedrag van de effectief verschuldigde btw niet wil berekenen, dient hij een voorschot te betalen gelijk aan de verschuldigde btw over de handelingen van de maand november van het lopende kalenderjaar.

**5857**

De aangevers met een kwartaalregeling moeten iedere maand dat ze niet tot de indiening van een aangifte gehouden zijn, op de postrekening van Btw-Ontvangsten Brussel een voorschot storten dat betrekking heeft op de btw waarvan de opeisbaarheid zal blijken uit de kwartaalaangifte (zie randnr. 5833).

**5858**

De sommen die worden ingeschreven op de bijzondere rekeningen (aangegeven, doch niet-betaalde btw) moeten betaald worden volgens taalkeuze (F en D, of N), bij de subcentra van het CIV, gevestigd te Namen of te Mechelen. De gedwongen invorderingen (vervolgingen) worden gedaan door de plaatselijke btw-ontvangkantoren. De betaling en invordering van niet uit de aangiften blijkende btw (vastgesteld door controle) verloopt op identieke wijze. In bepaalde omstandigheden kan echter betaald worden door middel van een rechtstreekse inschrijving op de rekening-courant bij het CIV te Brussel.

**5860**

De btw die verschuldigd is ter uitvoering van het KB nr. 46 tot regeling van de intracommunautaire verwerving van vervoermiddelen, moet worden voldaan door betaling in speciën op een douanekantoor of door overschrijving op de postrekening van dit kantoor.

## 2. Betaling door inhouding van btw-tegoeden

**5861**

Ter aanzuivering van btw-schulden (belasting, geldboeten, interesten en bijkomende kosten) maakt de administratie ambtshalve gebruik van het tegoed dat de schuldenaar op het credit van zijn rekening-courant heeft staan of houdt zij dit tegoed in. Dit geldt eveneens wanneer de schuldenaar een overschot heeft op een bijzondere rekening.

De inhouding is gesteund op artikel 8<sup>1</sup>, § 3, lid 2 van het KB nr. 4, laatst gewijzigd bij KB van 14 april 1993<sup>3198</sup>.

De wettelijkheid van deze bepaling heeft reeds het voorwerp uitgemaakt van diverse geschillen<sup>3199</sup>.

Er mag geen rekening worden gehouden met nationale maatregelen of een uitlegging daarvan, die in de weg staan van een doelmatige rechterlijke toetsing en met name aan de toetsing van de spoedeisendheid en de noodzaak van de inhouding van het voor teruggaaf vatbare btw-overschot, alsmede aan de mogelijkheid voor de belastingplichtige om onder toezicht van een rechter te verzoeken dat de inhouding wordt vervangen door een andere zekerheid die de belangen van de Schatkist afdoend beschermt doch voor de belastingplichtige minder bezwarend is, of die zouden beletten dat in alle stadia van de procedure een volledige of gedeeltelijke opheffing van de inhouding wordt gelast. In geval van opheffing van de inhouding is een berekening van de door de Schatkist verschuldigde rente die niet uitgaat van de dag waarop het betrokken btw-overschot normaal gesproken had moeten worden teruggegeven,

---

<sup>3198</sup> B.S. 30 april 1993.

<sup>3199</sup> Rb. Antwerpen 15 juli 1993, *Fisc. Koer.* 1993, 518, *F.J.F.*, No. 95/21; Beslagr. Antwerpen 5 december 1994, *F.J.F.*, No. 95/169; Rb. Mechelen 15 september 1995, *Fisc. Koer.* 1995, afl. 17, 554; Beslagr. Brussel 13 april 1995, *J.T.* 1995, 651; L. VANDENBERGHE, "Inhouding van BTW-tegoeden: non-conformiteit met het nationaal en communautair recht", *A.F.T.* 1994, afl. 6-7, 171.



eveneens in strijd met het evenredigheidsbeginsel<sup>3200</sup>.

De wettelijke regeling inzake de inhouding van btw-tegoeden is discriminerend voor zover de Koning daaraan de bevoegdheid zou kunnen verlenen om een regeling uit te werken die aan de belastingplichtige een daadwerkelijke rechterlijke controle over de grondvoorwaarden van het bewarend beslag ontzegt<sup>3201</sup>.

Het Hof van Cassatie heeft geoordeeld dat de inhouding overeenkomstig artikel 76, § 1, lid 3 van het WBTW en artikel 8<sup>1</sup>, § 3 van het KB nr. 4 dezelfde gevolgen heeft als een bewarend beslag onder derden. In de mate dat de bepaling van artikel 8<sup>1</sup>, § 3 van het KB nr. 4 iedere daadwerkelijke rechterlijke toetsing van de regelmatigheid en rechtmatigheid van de inhouding ontzeggen, mogen de hoven en rechtbanken ze niet toepassen. De bepalingen van artikel 8<sup>1</sup>, § 3 van het KB nr. 4 moeten bovendien uitgelegd worden op een wijze die zoveel mogelijk verstaanbaar is met de strekking van artikel 76 van het WBTW. De beslagrechter mag derhalve nagaan of de schuldvordering *prima facie* een zekere en vaststaande vordering uitmaakt in de zin van artikel 1415 van het Ger.W.<sup>3202</sup>.

Hoewel uit artikel 76, § 1, lid 3 van het WBTW volgt dat de inhouding dezelfde gevolgen heeft als een bewarend beslag onder derden, kan hieruit niet worden afgeleid dat de inhouding alleen mag worden gedaan wanneer aan alle voorwaarden, vereist voor een bewarend beslag is voldaan. Artikel 76, § 1, lid 3 van het WBTW laat toe de Koning te machtigen om te voorzien in een wijze van inhouding van belastingkredieten die afwijkt van de bepalingen van het Gerechtelijk Wetboek m.b.t. het bewarend beslag onder derden<sup>3203</sup>.

Na controle van zowel de rechtmatigheid van de inhouding als de rechtmatigheid in het licht van de artikelen 1413 of 1415 van het Ger.W., leidt het hof van beroep te Gent af uit de in het proces-verbaal opgenomen feiten en uit het verweer van de belastingplichtige, dat de vordering voldoende zeker is, dat de inhouding spoedeisend is en het verzet ertegen ongegrond. Aangezien de inhouding een maatregel is ter invordering van de belasting, in se vreemd aan het vereenvoudigen van belastingheffing of het voorkomen van belastingfraude, is artikel 27 van de Zesde Btw-richtlijn niet van toepassing<sup>3204</sup>.

Het begrip 'verschuldigde belasting' in de zin van artikel 76 van het WBTW betekent de belasting, verschuldigd voor werkelijk verrichte leveringen en diensten binnen het tijdvak waarop de afrekening betrekking heeft. De compensatie van een tegoed op het einde van het jaar met een betwiste navordering waarvoor op dat tijdstip geen dwangbevel was uitgevaardigd, schendt artikel 76 van het WBTW<sup>3205</sup>.

Ingeval van faillissement is er toch compensatie mogelijk tussen een creditsaldo op de btw-rekening-courant dat dateert van voor het faillissement en de schuldvorderingen van de Belgische Staat op basis van correctieopgaven die werden ondertekend door de curator na het faillissement<sup>3206</sup>.

### 3. Verlegging van de betaling naar de leverancier of de afnemer

#### 5862

##### art. 6 § 1 en art. 20 KB nr. 1

In principe betaalt de belastingplichtige zelf de btw die hij aan de Staat verschuldigd is. In sommige gevallen wordt die betaling echter ten laste gelegd van de leverancier of de dienstverrichter die met de belastingplichtige contracteert (art. 6 § 1 KB nr. 1). In andere gevallen wordt de betalingsplicht naar de klant verschoven (art. 20 KB nr. 1<sup>3207</sup>).

De facturen die worden uitgereikt door de vennoten van een tijdelijke vereniging voor andere werkzaamheden dan werk in onroerende staat, kunnen genieten van de verleggingsregeling<sup>3208</sup>.

De administratie aanvaardt bij wijze van vereenvoudiging, dat wanneer een contract verschillende handelingen tot

<sup>3200</sup> HvJ 18 december 1997, gevoegde zaken C-286/94, C-340/95, C- 401/95 en C-47/96, Garage Molenheide, e.a., *Jur. HvJ*, I-7281.

<sup>3201</sup> Arbitragehof 7 juli 1998, *J.T.* 1998, 618; Vr. nr. 653 DE CLIPPELE 15 mei 2000, *Vr. & Antw.* Senaat 2000-2001, 31 oktober 2000, nr. 2-25, 1177.

<sup>3202</sup> Cass. 3 januari 2003, *T.F.R.* 2003, afl. 244, 620, noot F. VANBIERVLIET.

<sup>3203</sup> Cass. 6 november 2003, *F.J.F.*, No. 2004/ 119.

<sup>3204</sup> Gent 21 december 2001, *T.F.R.*, afl. 223, 593, noot F. VANBERVLIET en A. VOET.

<sup>3205</sup> Cass. 12 maart 1993, *F.J.F.*, No. 95/ 144.

<sup>3206</sup> Rb. Hasselt 11 februari 2004, *T.F.R.* 2004, afl. 260, 42.

<sup>3207</sup> Aanschr. nr. 3, 1 februari 1979 en *BTW-Revue* 1995, afl. 114, 647 nr. 1011.

<sup>3208</sup> Besliss. nr. E.T. 91.063, 12 februari 1998, *BTW-Revue* 1998, 570.

voorwerp heeft waarvan sommige vallen onder de toepassing van artikel 20 van het KB nr. 1 en andere niet, de regeling van de verlegging van de heffing wordt toegepast voor het geheel, zodat de factuur niet moet worden uitgesplitst. Deze tolerantie kan evenwel slechts worden toegepast voor zover het hoofdvoorwerp van het contract een door de regeling van de verlegging van de heffing beoogde handeling uitmaakt en de elementen van bedoeld contract die niet in het toepassingsgebied van deze regeling vallen, derhalve slechts bijkomstig zijn<sup>3209</sup>.

Als toegeving aanvaardt de administratie de toepassing van de regeling van de verlegging van heffing ten aanzien van de levering met plaatsing van alle types van installaties voor carwash (o.m. machines, uitrusting, portaalwasinstallaties, wasstraten en voor selfservice bestemde hogedrukreinigers en stofzuigmachines), hoewel deze niet onroerend van aard zijn<sup>3210</sup>.

Er moet worden opgemerkt dat deze verleggingsregel voor werk in onroerende staat sinds 1 januari 2002 alleen nog van toepassing zal zijn, wanneer dit werk wordt gefactureerd door een in België gevestigde belastingplichtige aan, hetzij Belgische ondernemingen die gehouden zijn tot de indiening van periodieke btw-aangiften, hetzij buitenlandse ondernemingen die in België een aansprakelijke vertegenwoordiger hebben laten erkennen met een individueel btw-nummer.

Wordt het werk in onroerende staat verricht door een niet in België gevestigde onderneming, dan geldt in deze gevallen de algemene verleggingsregel, zoals bepaald in artikel 51, § 2, 5° van het WBTW.

#### 4. Betaling ingevolge inhouding door notarissen, banken of kredietinstellingen

5863

art. 3 MB 14 art. 433 e.v. WIB92

art. 93decies WBTW

In de artikelen 62, § 2 en 93ter tot 93nonies van het WBTW zijn de verplichtingen vastgelegd van notarissen en andere openbare ambtenaren die authenticiteit kunnen verlenen aan akten van vervreemding en hypotheekstelling van voor hypotheek vatbare goederen<sup>3211</sup>, alsmede van bankinstellingen in de plaats van de notarissen (art. 93decies WBTW), met betrekking tot de bedragen en waarden die zij krachtens de akte onder zich houden voor rekening of ten bate van een belastingplichtige die nog btw-schulden heeft openstaan (vgl. met art. 433 e.v. WIB92).

- Bibliografie
- BORGER, F., "Verplichtingen en aansprakelijkheden van de notaris bij de invordering van de BTW", *N.F.M.* 1999,112-120.
  - DEBLAUWE, R., "De BTW-notificatie", *Fiskofoon* 1980, afl. 23, 2.
  - VAN DEN BERGHE, L., "De verplichting tot bekendmaking van de hoedanigheid van BTW-belastingplichtige", *A.F.T.* 1981,190-196.
  - DESTERBECK, F., "De notaris en de invordering van directe belastingen en BTW", *R.W.* 1986-1987, 562-575.

art. 93

duodecies WBTW

Openbare of private kredietinstellingen of -organismen mogen geen fondsen inzake economische expansie vrijgeven, zonder attest van de Btw-administratie omtrent de belastingtoestand van de genietter of aanvrager (art. 93duodecies WBTW<sup>3212</sup>).

3209 Besliss. nr. E.T. 84.160, 12 juni 1995, *BTW-Revue* 1995, 625.

3210 Besliss. nr. E.T. 99.043, 8 september 2006.

3211 MB nr. 15 van 17 oktober 1980 en art. 3 MB 14 januari 1991, *Aanschr.* nr. 6, 8 maart 1991.

3212 *Aanschr.* nr. 17, 7 november 1980.

## 5. Opschorting van schuldvorderingen

**5864**

**art. 87-90 wet 1/08/ 1985**

De opeisbaarheid van een btw-schuldvordering kan worden opgeschort op aanvraag van een schuldenaar die wegens leveringen of diensten zelf een onbetwistbare, opeisbare en vrij van elke verbintenis t.o.v. derden zijnde schuldvordering bezit op de Staat of op een bij KB aangewezen openbare instelling (art. 87 tot 90 wet 1 augustus 1985<sup>3213</sup>).

De aanvraag tot opschorting moet worden ingediend bij het btw-ontvangkantoor dat met de invordering is belast. Gaat het echter om een schuldvordering m.b.t. de rekening-courant, dan is de hoofdcontroleur bevoegd.

## § 4. BTW BIJ INVOER

**5865**

Ten aanzien van de schuldenaar van de btw bij invoer en van de wijze waarop de btw bij invoer moet worden voldaan, wordt verwezen naar randnrs. 5408 tot 5412.

---

### Hoofdstuk VII

## Jaarlijkse klantenlijsting

**5866**

**art. 53**

**quinquies**

**WBTW**

De belastingplichtigen die overeenkomstig artikel 50, § 1, lid 1, 1° en 3° van het WBTW voor btw-doeleinden zijn geïdentificeerd, alsook de niet in België gevestigde belastingplichtigen die voor de handelingen die zij hier te lande verrichten, worden vertegenwoordigd door een 'vooraf erkende persoon' overeenkomstig artikel 55, § 3 van het WBTW, en de andere niet in België gevestigde belastingplichtigen bedoeld in artikel 50, § 2 van het WBTW, moeten krachtens artikel 53quinquies van het WBTW, ieder jaar vóór 31 maart (d.w.z. uiterlijk op 30 maart) voor iedere belastingplichtige die voor btw-doeleinden moet geïdentificeerd zijn, behalve voor degenen die uitsluitend handelingen verrichten die krachtens artikel 44 van het WBTW zijn vrijgesteld, en waaraan zij goederen hebben geleverd of diensten hebben verstrekt in de loop van het vorige jaar, de administratie schriftelijk in kennis stellen van het totale bedrag van die leveringen en diensten, alsmede van het totale bedrag van de in rekening gebrachte belasting.

- Forfaitaire landbouwers moeten een klantenlijsting indienen (zie randnr. 5909).
- De curator van een faillissement moet geen klantenlijsting indienen m.b.t. de handelingen van vóór het faillissementsvonnis. Hij moet dat wel doen voor de handelingen die hij daarna heeft gesteld, bv. openbare verkoop van faillissementsgoederen<sup>3214</sup>.
- Wanneer de hoedanigheid van belastingplichtige verloren is gegaan (bv. overlijden), moet de klantenlijsting binnen drie maanden worden ingediend.

---

<sup>3213</sup>

KB van 11 oktober 1985, B.S. 31 oktober 1985.

<sup>3214</sup>

Aanschr. nr. 26, 31 augustus 1978.

**5867**

Het KB nr. 23 van 29 december 1992<sup>3215</sup> regelt de uitvoeringsmodaliteiten van de wettelijke verplichting. De opgave (listing) moet elektronisch worden ingediend en moet de volgende aanduidingen bevatten:

- het btw-nummer van de belastingplichtige afnemer;
- het totale bedrag, btw niet inbegrepen, van de goederen die werden geleverd aan de klant en de diensten die hem werden verstrekt. Indien het totaal bedrag, exclusief btw, van de aan een btw-plichtige geleverde goederen/diensten, het bedrag van 250 EUR in een kalenderjaar niet overtreft, moet dit niet in de listing worden opgenomen;
- het totale bedrag van de btw dat hem werd aangerekend;
- landbouwers vermelden het totale bedrag van de forfaitaire btw-teruggaaf.

De klantenlisting moet vanaf 1 juli 2008 door de belastingplichtigen die maandaangiften moeten indienen, en vanaf 1 juli 2009 door de belastingplichtigen die kwartaalaangiften moeten indienen langs elektronische weg worden ingediend<sup>3216</sup>. Sinds 1 juli 2008 is de mogelijkheid om de klantenlisting op een magnetische drager in te dienen, definitief afgeschaft. De mogelijkheid om de klantenlisting via het X-400-netwerk en met gebruikmaking van de VATLIST-toepassingen in te dienen, wordt vanaf 1 januari 2009 afgeschaft<sup>3217</sup>.

art. 4  
KB nr. 23

Om het opmaken van de listing te vergemakkelijken, heeft de minister van Financiën de mogelijkheid om een lijst van de btw-plichtigen te publiceren (art. 4 KB nr. 23). Dit jaarlijks bestand van btw-plichtigen is verkrijgbaar op cd-rom of op cassette en kan bij de administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit tegen betaling worden verkregen.

**Is de listing een controlemiddel of een bewijsmiddel?**

- Indien een belastingplichtige de listing betwist, moet de administratie de juistheid ervan nagaan<sup>3218</sup>.
- De rechtbanken aanvaarden de bewijskracht van een leverancierslisting (opgesteld aan de hand van de listing-afnemers), indien de administratie heeft vastgesteld dat hij overeenstemt met de boekhouding van de leverancier<sup>3219</sup>. Het hof van beroep te Brussel<sup>3220</sup> oordeelde dat grote omzichtigheid is geboden, wanneer die listing door geen enkel objectief element wordt gestaafd (bv. de betaling van de beweerde leveringen). De vordering van de administratie werd verworpen omdat het bewijs van de handelingen niet was geleverd.
- De door de administratie opgestelde leverancierslisting die in feite een verzamelstaat is van de klantenlistings, mag op grond van artikel 59, § 1 van het WBTW door de administratie worden aangewend, om te bewijzen dat een belastingplichtige niet al zijn aan btw onderworpen handelingen heeft aangegeven<sup>3221</sup>.
- De gegevens van de listingafnemers vormen een feitelijk vermoeden op grond van artikel 59, § 1 van het WBTW<sup>3222</sup>.

**5867,10****art. 53octies § 2 en 3 WBTW**

Bij wet van 5 september 2001<sup>3223</sup> werd officiële bewijskracht verleend aan elektronische

<sup>3215</sup> B.S. 31 december 1992, zoals gewijzigd; *Informaties en Mededelingen*, AOIF – Btw, 20 maart 2008.

<sup>3216</sup> De belastingplichtigen zijn evenwel vrijgesteld van de verplichting tot indiening langs elektronische weg, zolang zij (en in voorkomend geval de persoon die gemachtigd is bovenbedoelde opgave namens hen in te dienen), niet over de nodige geïnformateerde middelen beschikken om aan deze verplichting te voldoen (artikel 1bis van het KB nr. 23).

<sup>3217</sup> Bericht E.T. 113.546.

<sup>3218</sup> Vr. nr. 217 DE BAERE, *Vr. & Antw.* Senaat 1982-1983, nr. 39, 1510, *BTW-Revue* 1983, afl. 60, 481.

<sup>3219</sup> Rb. Leuven 17 januari 1983, *BTW-Revue* 1983, afl. 60, 417; Rb. Kortrijk 12 november 192, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), module Btw Vandewinckele, nr. K1 82/1.

<sup>3220</sup> Brussel 16 september 1986, *R.W.* 1986-1987, kol. 1226, *F.J.F.*, No. 87/165, 296.

<sup>3221</sup> Rb. Antwerpen 24 september 1985, *BTW-Revue* 1986, afl. 70, 51; Rb. Brussel 20 oktober 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 76, 149.

<sup>3222</sup> Rb. Antwerpen 31 december 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 78, 302.

<sup>3223</sup> Wet 5 september 2001, *B.S.* 13 oktober 2001.

documenten (artikel 53octies § 3 WBTW), zodat de indiening van de btw-aangifte wettelijk mogelijk wordt door middel van procedures, waarbij informatica- en telegeleidingstechnieken worden aangewend.

---

## Hoofdstuk VIII

# Boekhouding

### § 1. ALGEMENE BOEKHOUDVERPLICHTING

#### 5868

##### art. 14 § 1 KB nr. 1

Alle belastingplichtigen zijn verplicht tot het voeren van een aan de omvang van hun activiteiten aangepaste boekhouding (art. 14 § 1 KB nr. 1).

De organisatie van de boekhouding mag vrij worden gekozen, op voorwaarde dat ze is aangepast aan de fiscale verplichtingen, opgelegd door het KB nr. 1. De Btw-administratie mag aan de boekhouding geen hogere eisen stellen dan de wet en de reglementering voorschrijft<sup>3224</sup>.

### § 2. BIJZONDERE BOEKHOUDVERPLICHTINGEN VOOR DE TOEPASSING VAN DE BTW

#### 5869

##### art. 15 § 1 KB nr. 1

Overeenkomstig artikel 14, § 2 van het KB nr. 1 moet de boekhouding van de belastingplichtigen, behalve de boekhouding van deze die toevallig een nieuw vervoermiddel intracommunautair leveren (zie randnr. 5218), inzonderheid de hierna vermelde boeken bevatten. Deze boeken moeten, ieder naargelang zijn oogmerk, een doorlopende reeks vormen. Zij worden uiterlijk op het tijdstip van gebruik geïdentificeerd door de precisering van dat oogmerk, hun plaats in de reeks, de naam of de benaming van de belastingplichtige of de niet-belastingplichtige rechtspersoon en zijn btw-nummer.

#### 5870

Een boek voor inkomende facturen moet worden gehouden, waarin de in het vorig nummer genoemde belastingplichtigen aangaande de volgende verrichtingen de facturen en de stukken inschrijven met betrekking tot hun economische activiteit:

- leveringen van goederen, diensten en invoeren;
- intracommunautaire verwervingen van goederen;
- de handelingen, bedoeld in artikel 12, § 1, 3° en 4° van het WBTW (zie randnrs. 5324 en 5325), in artikel 19, § 2, 1° en § 3 van het WBTW (zie randnr. 5373) en in artikel 25quater van het WBTW (zie randnrs. 5438 en 5439);
- de door niet-belastingplichtigen verstrekte goederen en diensten bedoeld in artikel 10 van het KB nr. 1 (zie randnr. 5816);
- de te hunnen behoeve verrichte overdrachten, bedoeld in de artikelen 11 en 18, § 3 van het WBTW (zie randnr. 5817).

#### 5871

---

<sup>3224</sup> Rb. Antwerpen 26 juni 1986, *Fisc. Koer.* 1987, 156.

Een boek voor uitgaande facturen moet worden gehouden waarin de in randnr. 5869 genoemde belastingplichtigen de facturen en stukken inschrijven, evenals de ermee verband houdende verbeterende stukken, bedoeld in de artikelen 1 tot 3, 6 en 11 van het KB nr. 1 (zie randnrs. 5810, 5812, 5813 en 5817).

**5872**

De in randnr. 5825 genoemde belastingplichtigen zijn verplicht om per bedrijfszetel een dagboek te houden, waarin zij de ontvangsten moeten inschrijven met betrekking tot de handelingen waarvoor zij niet verplicht zijn een factuur uit te reiken en waarvoor zij geen factuur hebben uitgereikt (zie randnrs. 5825 en 5826).

De wijziging van artikel 14, § 2, 3° van het KB nr. 1 in het kader van de omzetting van de facturatieplicht heeft als gevolg dat, overeenkomstig de letterlijke tekst, ook de van btw vrijgestelde handelingen die geen recht op aftrek verlenen, dienen opgenomen te worden in het dagboek van ontvangsten. Dit gevolg zou echter ongewild zijn, enkel de facturatie aan natuurlijke personen voor goederen of diensten voor hun privégebruik dient opgenomen te worden in het dagboek<sup>3225</sup>.

Het dagboek van ontvangsten, de verantwoordingsstukken die betrekking hebben op de ontvangsten die in het dagboek zijn ingeschreven en – in voorkomend geval – de dubbels van de rekeningen of van de ontvangstbewijzen, moeten zich op de betrokken bedrijfszetel bevinden tot het verstrijken van de derde maand, volgend op die waarin het genoemd dagboek werd afgesloten.

De belastingplichtige moet bovendien een centralisatieboek bijhouden waarin hij op het einde van elke aangifteperiode, per tarief, het totaalbedrag van de ontvangsten inschrijft van dat tijdvak, ingeschreven in de verschillende dagboeken van ontvangsten van de verschillende bedrijfszetels.

Met ingang van 1 juli 2002 hebben belastingplichtigen de mogelijkheid om voor de handelingen waarvoor overeenkomstig de btw-reglementering geen factuur moet worden uitgereikt, de gegevens uitsluitend op digitale wijze te bewaren<sup>3226</sup>. Voor belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de verplichting tot uitreiking van rekeningen of ontvangstbewijzen geldt een bijzondere regeling inzake de digitale bewaring van bons van kasregisters (zie randnr. 5880)<sup>3227</sup>.

Vanaf 7 februari 2007 hebben de belastingplichtigen die een dagboek van ontvangsten per bedrijfszetel en, in voorkomend geval, een centralisatieboek moeten houden, de mogelijkheid om dit (deze) boek(en) op digitale wijze te houden<sup>3228</sup>.

**5873****art. 14 § 3 KB nr. 1**

Het in vorig nummer bedoelde dagboek moet niet worden gehouden door de belastingplichtigen die aan de forfaitaire regeling van artikel 56, § 1 van het WBTW onderworpen zijn (art. 14 § 3 KB nr. 1).

**5874**

De kleine ondernemingen die van btw zijn vrijgesteld bij toepassing van artikel 56, § 2 van

<sup>3225</sup> Art. 10 KB van 16 februari 2004, B.S. 27 februari 2004; I. MASSIN, "Dagboek van ontvangsten: ook voor vrijgestelde handelingen?", *Fiscoloog*, afl. 933, 1-2.

<sup>3226</sup> Besliss. nr. E.T. 103.018, 27 juni 2002 als gewijzigd door Besliss. E.T. 103.018, 2 juni 2003.

<sup>3227</sup> Besliss. nr. E.T. 103.592, 2 juni 2003.

<sup>3228</sup> Besliss. nr. E.T. 112.577, 8 november 2007; Besliss. nr. E.T. 112.577/2, 12 februari 2008.

het WBTW (zie randnr. 5901,20), zijn ontheven van de verplichting de boeken voor inkomende en uitgaande facturen te houden, op voorwaarde dat zij:

- de facturen en stukken, of in voorkomend geval de dubbels ervan, bewaren volgens een ononderbroken reeks volgnummers die zij er aan toekennen bij de ontvangst, de uitreiking of het opmaken;
- het boek houden waarvan sprake in het volgend nummer.

Indien kleine ondernemingen gebruik maken van een kasregister, zijn volgens de administratie de dubbels van de kasbons en/of de controlebanden stukken in de zin van artikel 60 van het WBTW. Deze dienen bijgevolg te worden bewaard en op verzoek van de administratie ter inzage te worden voorgelegd<sup>3229</sup>.

### 5875

In afwijking van het bepaalde in artikel 14, § 2 van het KB nr. 1 (zie randnrs. 5870 tot 5872) moeten de belastingplichtigen die handelingen verrichten die vrijgesteld zijn van btw overeenkomstig artikel 44, § 1, 2, 3, 1° tot 3° en 11° tot 13° van het WBTW (zie randnrs. 5639 tot 5653 en 5661 tot 5662), een boek houden waarin zij de facturen en stukken met betrekking tot hun activiteit inschrijven, die de handelingen vaststellen waarvoor zij overeenkomstig artikel 51, § 1, 2° en § 2, 1° en 2° van het WBTW de btw verschuldigd zijn (zie randnrs. 5839, 5842 tot 5843), alsook de facturen en de stukken bedoeld in artikel 5, § 2 van het KB nr. 31 van 29 december 1992 (zie randnr. 5889).

art. 14 § 5 KB nr. 1

Wat in vorig nummer gezegd is voor belastingplichtigen zonder recht op aftrek, geldt in gelijke mate voor landbouwers die onderworpen zijn aan de forfaitaire landbouwregeling, als bedoeld in artikel 57 van het WBTW (art. 14 § 5 KB nr. 1).

art. 14 § 6 KB nr. 1

Ook niet-belastingplichtige rechtspersonen moeten dit boek houden (art. 14 § 6 KB nr. 1).

## § 3. HET HOUDEN VAN BOEKEN OP LOSSE BLADEN

### 5876

art. 15

KB nr. 1

De boeken voor inkomende en uitgaande facturen en het bijzonder boek, bedoeld in artikel 14, § 5 van het KB nr. 1 (zie randnr. 5875), mogen worden gehouden op losse bladen. De losse bladen van de in het vorig lid beoogde boeken en de bladen van het dagboek van ontvangsten en het centralisatieboek moeten worden genummerd, uiterlijk op het tijdstip waarop deze bladen of de boeken in gebruik worden genomen. Het dagboek van ontvangsten dient de handelingen op te nemen verricht tijdens een periode van twaalf maanden.

## § 4. BEWIJSKRACHT VAN DE BOEKHOUDING

### 5877

De aanschrijving nr. 3 van 1976 behandelt de invloed op de btw van de wet van 17 juli 1975 betreffende de boekhouding van de ondernemingen. Deze wet heeft noch de belastingwetgeving, noch de wijze waarop het bewijs in die aangelegenheid wordt geleverd, gewijzigd. Een regelmatige boekhouding waarvan alle gegevens juist en betrouwbaar worden bevon-

<sup>3229</sup> Besliss. nr. E.T. 91.298, 1 september 1998, *BTW-Revue* 1998, 574.

den, is een bewijsmiddel om de aangegeven omzet te rechtvaardigen, ook als het een vereenvoudigde boekhouding is die enkel bestaat uit de boeken voor inkomende en uitgaande facturen en het dagboek van ontvangsten. Alleen indien bewijskrachtige gegevens ontbreken, mag de administratie de omzet vaststellen door middel van een forfaitaire tegenberekening, gesteund op vermoedens<sup>3230</sup>. Zij mag de cijfers uit de boekhouding niet vervangen door geschatte cijfers, tenzij zij voorafgaandelijk bewijst dat de boekhouding niet bewijskrachtig is<sup>3231</sup>.

- Kleinere ondernemingen die aan particulieren verkopen, houden vaak geen inventaris. Op grond van een vaste rechtspraak wordt in dergelijke gevallen aangenomen dat de voorraad op het einde van de gecontroleerde periode, gelijk is aan de voorraad bij het begin ervan en dat bijgevolg de nog te factureren goederen in waarde gelijk zijn op het einde en bij het begin van de controleperiode<sup>3232</sup>. Het niet-houden van de inventaris alleen is onvoldoende om de bewijskracht van de boekhouding te verwerpen, wanneer het dagboek van ontvangsten dag na dag wordt bijgehouden<sup>3233</sup>.
- De belastingplichtige die een inventaris houdt en aan de hand daarvan een voorraadschommeling wil bewijzen, kan zich niet veroorloven zijn inventaris voor te leggen inzake btw en niet inzake Directe Belastingen, of omgekeerd. Hij moet immers de juistheid aantonen van zowel zijn omzet als zijn aangegeven winst en bovendien moet de regelmatigheid van zijn inventaris door de beide administraties worden aanvaard<sup>3234</sup>.
- Een boekhouding die niet werd verworpen door de Btw-administratie moet niet noodzakelijk als bewijskrachtig worden aanvaard door de administratie der directe belastingen<sup>3235</sup>.
- Bewijskracht in de kleinhandel: zie *BTW-Revue* 1994, afl. 107, 133 tot 140.
- Voor de bewijskracht van een boekhouding is vereist dat ze controleerbaar is. Controleerbaarheid houdt in dat de belastingplichtige in zijn boekhouding voldoende gegevens opneemt die een intern criticus (zijnde de controleur) ervan kunnen overtuigen dat zijn boekhouding getrouw is, zonder dat die buitenstaander verplicht is de belastingplichtige op zijn woord te geloven. Het betreft een feitenkwestie. In verband met het dagboek van ontvangsten wordt geëist dat het op gedateerde verantwoordingsstukken steunt waarvan het origineel of de kopie worden bewaard. Niet-ingebonden en niet-genummerde gedateerde losse bladen die slechts een algemene beschrijving van de verkochte goederen vermelden, zijn geldige verantwoordingsstukken, zodat de boekhouding op dat punt bewijskrachtig is. Wanneer de administratie bij een vorige controle geen opmerkingen heeft gemaakt aangaande de afwezigheid van afzonderlijke boekingen voor de verkopen en het gebrek aan gedetailleerde beschrijvingen van de verkochte goederen, beletten het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel dat de administratie de boekhouding plotseling als niet-bewijskrachtig beschouwt. Het is immers duidelijk dat ten name van de belastingplichtige geen schending van de uitdrukkelijke wettelijke bepalingen werd vastgesteld dat toeliet het rechtszekerheids- en het vertrouwensbeginsel terzijde te schuiven ten voordele van het wettigheidsbeginsel<sup>3236</sup>.

Zie ook – VANDEBERGH, H., "Taxatie en verweer inzake BTW", in *Fiscale praktijkstudies*, nr. 3, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 36 p.  
– VANDEBERGH, H., *BTW-vraagstukken*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 119 p.

## 5878,10

### art. 15 § 3 en 4 KB nr. 1

Alle inschrijvingen met betrekking tot de boekhouding moeten gesteund zijn op verantwoordingsstukken die gedateerd zijn en waarvan, naargelang van het geval, een origineel exemplaar of een dubbel dient te worden bewaard.

De inschrijvingen in de boeken worden zonder uitstel, in de volgorde van de data, zonder enig wit vlak noch leemte verricht. In geval van verbetering moet de oorspronkelijke inschrijving leesbaar blijven. De totalen van elk blad moeten worden overgedragen bovenaan op

<sup>3230</sup> Luik 23 maart 1987, *BTW-Revue* 1988, afl. 79, 32.

<sup>3231</sup> Rb. Verviers 15 april 1980, *J.D.F.* 1980, 292; Rb. Brussel 28 april 1986, *BTW-Revue* 1988, afl. 79, 21; Rb. Antwerpen 26 juni 1986, *F.J.F.*, No. 87/197, 346, *Fisc. Koer.* 1987, 156.

<sup>3232</sup> *Vr. & Antw.* Senaat 1972-1973, nr. 33, 1208, *BTW-Revue* 1974, afl. 14, 153.

<sup>3233</sup> Rb. Luik 21 september 1987, *F.J.F.*, No. 88/173, 325.

<sup>3234</sup> *Vr. & Antw.* Kamer 1975-1976, nr. 44, *BTW-Revue* 1976, afl. 27, 354.

<sup>3235</sup> Brussel 10 oktober 1984, *F.J.F.*, No. 85/12, 18.

<sup>3236</sup> Gent 15 januari 2008, *T.F.R.* 2008, 343.



het volgend blad.

De inschrijvingen in de boeken voor inkomende en uitgaande facturen, de dagboeken en centralisatieboeken en in het bijzonder boek, bedoeld in artikel 14, § 5 van het KB nr. 1 (zie randnr. 5875), moeten inzonderheid bestaan uit de vermeldingen bedoeld in artikel 15, § 3 van het KB nr. 1.

De inschrijvingen in het dagboek van ontvangsten moeten in principe per bedrijfszetel, van dag tot dag worden gedaan voor het totale bedrag van de dagontvangsten.

Een afzonderlijke inschrijving is echter noodzakelijk voor ontvangsten die voortkomen van een goederenlevering waarvan de prijs, per in de handel gebruikelijke eenheid, meer bedraagt dan 250 EUR, btw inbegrepen. Deze inschrijving mag nochtans door een dagelijkse globale inschrijving worden vervangen wanneer de voorgeschreven verantwoordingsstukken, benevens de ontvangst, ook de aard van de verkochte goederen nauwkeurig vermelden.

Ontvangsten die aan verschillende btw-tarieven onderworpen zijn moeten in principe per tarief ingeschreven worden. De Btw-administratie kan echter toestaan dat de ontvangsten globaal worden ingeschreven zonder onderscheid te maken naargelang het btw-tarief en dat aangepaste methodes worden gebruikt voor de uitsplitsing die nodig is om de btw-aangifte op te stellen<sup>3237</sup>.

### **5878,20**

#### **art. 16 KB nr. 1**

Belastingplichtigen die goederen verkopen 'op afstand' (zie randnr. 5446) en die niet gekozen hebben voor het belasten van hun verkopen in België of, omgekeerd, in de lidstaat waar de verkochte goederen aankomen, moeten op ieder moment in staat zijn om, ten behoeve van de btw-controleambtenaren, voor het lopend kalenderjaar het totale bedrag te bepalen van hun leveringen die in aanmerking komen voor de berekening van de drempel, vastgesteld in België zowel als in de andere lidstaat.

Voor de toepassing van artikel 53bis, § 1 van het WBTW geldt de in het vorig nummer besproken verplichting eveneens voor de belastingplichtigen en de niet-belastingplichtige rechtspersonen, bedoeld in artikel 25ter, § 1, lid 2, 2° van het WBTW (zie randnr. 5425) die niet de keuze hebben gedaan voor onderwerping aan de btw van hun intracommunautaire verwervingen, ten aanzien van het totale bedrag, voor het lopende kalenderjaar, van deze verwervingen.

## **§ 5. ANDERE BOEKHOUDKUNDIGE VERPLICHTINGEN**

### **1. Vrije beroepen**

#### **5879**

Met ingang van 1 januari 1999 zijn negen nieuwe ministeriële besluiten van toepassing verklaard inzake de voorschriften waaraan ontvangstbewijsboekjes en dagboeken die beoefenaars van vrije beroepen en inrichtingen voor geneeskundige verzorging moeten houden, moeten voldoen<sup>3238</sup>. Met de invoering van deze besluiten werd het MB van 28 september

<sup>3237</sup> Aanschr. nr. 101, 29 december 1970 en nr. 11, 19 maart 1973.

<sup>3238</sup> B.S. 30 december 1998, 41551-41673.

1992<sup>3239</sup> opgeheven en werden de diverse voorschriften voor de verschillende categorieën vrije beroepers onder meer aangepast aan het gebruik van de euro.

De titularis van een vrij beroep die wegens dat beroep btw-plichtige is, moet in principe een uit een boekje gescheurd ontvangstbewijs uitreiken voor de in artikel 320 en 321 van het WIB92 beoogde bedrijfsontvangsten.

Dag per dag wordt het totaal van de hierboven beoogde ontvangsten overgebracht naar een dagboek waarvan het model is voorgeschreven. In dit dagboek worden ook de uitgaven ingeschreven. Het is trouwens derwijze opgevat dat het tegelijkertijd dienst doet als boek voor inkomende facturen.

Titularissen van vrije beroepen die hun boekhouding voeren met behulp van een computer mogen de inschrijvingen in het dagboek in principe beperken tot één samenvattende boeking per maand, blijkende uit een computerlisting. De inschrijving in de computerboekhouding zelf, dient evenwel te geschieden op dagelijkse basis.

## 2. Rekeningen ontvangstbewijzen

### 5880

#### art. 22 KB nr. 1

Aan sommige belastingplichtigen wordt, als controlemaatregel, de verplichting opgelegd om aan hun klanten rekeningen of ontvangstbewijzen uit te reiken op genummerde formulieren, vervaardigd door erkende drukkers (art. 22 KB nr. 1).

De verplichting geldt voor:

art. 44 WBTW

- exploitanten van een hotelinrichting of, meer algemeen, exploitanten van een inrichting waar aan betalende gasten onderdak wordt verschaft (tenzij vrijstelling door art. 44 WBTW);
- exploitanten van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt<sup>3240</sup>;
- exploitanten van wasstations voor personenauto's, auto's voor dubbel gebruik, minibussen en kampeerauto's.

De aanschrijving nr. 6 van 1999 verschaft commentaar bij de boven vermelde verplichting. Zij is in werking getreden op 1 april 1999. De aanschrijving nr. 10 van 1994 werd met ingang van dezelfde datum opgeheven.

De uitreiking van de rekening of het ontvangstbewijs wijzigt niets aan de principes van de facturering of de opeisbaarheid van de btw. De belastingplichtige is er evenwel niet toe gehouden de rekening of het ontvangstbewijs op te maken, voor zover hij op het tijdstip waarop de dienst is beëindigd, aan de klant een factuur uitreikt waarop de verplichte factuurvermeldingen zijn aangebracht (zie nr. 5820).

art. 22 § 9 KB nr. 1

Rekeningen en ontvangstbewijzen kunnen worden vervangen door bons van een kasregister of door een procedé dat gebruik maakt van informaticatechnieken (art. 22 § 9 KB nr. 1)<sup>3241</sup>. De nummers van de rekeningen of ontvangstbewijzen die in de loop van de dag werden ge-

<sup>3239</sup> B.S. 20 oktober 1992.

<sup>3240</sup> Vr. nr. 916 RAMOUDT 30 november 2000, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, nr. 2-40, 4 september 2001, 2014.

<sup>3241</sup> De beslissing nr. E.T. 103.592 van 2 juni 2003 maakt het mogelijk om de stukken op digitale wijze te bewaren.

bruikt, moeten dagelijks worden aangetekend in het dagboek van ontvangsten bedoeld in randnr. 5872.

### 3. Garagisten en verkopers van tweedehandse vervoermiddelen

**5881**

art. 28 § 1

KB nr. 1

Krachtens artikel 28, § 1 van het KB nr. 1<sup>3242</sup> moet elke belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit regelmatig één of meer van de volgende handelingen stelt, per bedrijfszetel een register bijhouden van de motorvoertuigen die in zijn inrichting aanwezig zijn:

- elke levering en/of dienstverrichting betreffende een motorvoertuig, met uitzondering van het wassen;
- elke levering van tweedehandse motorvoertuigen;
- elke tussenkomst als tussenpersoon in de levering van tweedehandse motorvoertuigen.

De verplichting geldt niet voor belastingplichtigen die uitsluitend handelingen van montage, assemblage of constructie van motorvoertuigen verrichten.

art. 25 § 3

KB nr. 1

Dit register van motorvoertuigen vervangt voor de betreffende belastingplichtigen de bijzondere registers voor goederen die worden toegezonden in het kader van contracten van maakloonwerk en van expertise of ander materieel werk (artikel 25 § 3 KB nr. 1). Er zijn mogelijkheden om het register elektronisch bij te houden.

art. 5 § 1 7°

KB nr. 1

De factuur voor de levering van nieuwe voertuigen, van nieuwe of tweedehandse personenauto's of auto's voor dubbel gebruik, moet de bijzondere vermeldingen bevatten van artikel 5, § 1, 7° van het KB nr. 1.

**5881,10**

De registers moeten zich op de bedrijfszetel bevinden. Op uitdrukkelijk verzoek van de ambtenaren van de administraties die bevoegd zijn voor de btw, de inkomstenbelasting en de douane en accijnzen, dient de belastingplichtige de registers op de bedrijfszetel ter inzage voor te leggen.

### 4. Slachthuizen en slachterijen

**5882**

Een speciaal register moet worden gehouden in slachthuizen en privéslachthuizen, waarin aantekening wordt gedaan van het aantal binnengekomen dieren<sup>3243</sup>. Hun boekhoudverplichtingen zijn geregeld door het KB nr. 27 van 26 juni 1973, gewijzigd door het KB van 11 augustus 1981.

<sup>3242</sup> Vervangen door KB 6 februari 2002, B.S. 15 februari 2002, met ingang van 1 april 2002; Circ. nr. AOIF 16/2004 (E.T. 98 234), 23 maart 2004.

<sup>3243</sup> Aanschr. nr. 24, 30 augustus 1973.

## 5. Overbrenging van goederen

**5883**

**art. 23**

**KB nr. 1**

Overeenkomstig artikel 23 van het KB nr. 1 moet iedere belastingplichtige een register houden waarin hij aantekening maakt van de goederen die door hem zelf of voor zijn rekening zijn vervoerd of verzonden naar een andere lidstaat, voor handelingen bedoeld in artikel 12bis, lid 2, 5° tot 7° van het WBTW (zie randnr. 5434).

De vermeldingen die in het register dienen te worden aangebracht, zijn opgesomd in artikel 24 van het KB nr. 1. Belastingplichtigen die een boekhouding voeren waarin deze vermeldingen reeds voorkomen, zijn van het houden van het register ontheven.

## 6. Uitvoering van maakloonwerk

**5884**

Overeenkomstig artikel 25 van het KB nr. 1 moet iedere belastingplichtige een register houden om de goederen te kunnen identificeren die hem uit een andere lidstaat werden toegezonden en die het voorwerp zijn van een in artikel 21, § 3, 2° van het WBTW bedoelde dienstverrichting (zie randnr. 5382).

De vermeldingen die in het register dienen te worden aangebracht, zijn opgesomd in artikel 26 van het KB nr. 1. Belastingplichtigen dienen geen melding te maken van de goederen die al in het register van de garagisten moeten worden opgenomen.

---

### Hoofdstuk IX

---

## Bijzondere verplichtingen inzake intracommunautair verkeer van goederen en diensten

**5885**

**art. 53bis § 1 WBTW**

Door artikel 53bis, § 1 van het WBTW wordt opgelegd dat de belastingplichtigen op wie de regeling van de artikelen 56, § 2 (zie randnr. 5901,20) of 57 van het WBTW (zie randnr. 5902 e.v.) van toepassing is, de belastingplichtigen zonder recht op aftrek (zie randnr. 5637) en de niet-belastingplichtige rechtspersonen (zie randnr. 5224), alvorens zij de eerste intracommunautaire verwerving van goederen verrichten ten gevolge waarvan de drempel van 11 200 EUR wordt overschreden (zie randnr. 5428), een verklaring van overschrijding van de drempel moeten indienen. Zij zijn van deze verplichting ontheven, in de gevallen waarvan sprake in randnr. 5446.

**5885,10**

**art. 53bis § 2 WBTW**

Belastingplichtigen zonder recht op aftrek die geen btw-nummer hebben, zijn verplicht tot mededeling van het feit van de verstrekking van een dienst waarvoor zij voor de eerste maal schuldenaar worden van de btw op grond van artikel 51, § 2, 1° van het WBTW (zie randnr. 5842). Deze mededeling moet geschieden vooraleer deze dienst zal worden verstrekt.

**5885,20**

**art. 53ter WBTW**

Eenieder die overeenkomstig artikel 51, § 1, 1° en § 2 van het WBTW schuldenaar is van de Belgische btw (zie randnrs. 5839, 5842 tot 5845) en die niet – zoals de gewone belastingplichtigen – gehouden is tot indiening van periodieke btw-aangiften en tot betaling van de btw die uit deze aangiften blijkt, moet krachtens artikel 53ter van het WBTW een bijzondere btw-aangifte indienen voor de in de loop van een kalenderkwartaal verrichte intracommunautaire verwervingen en daarmee gelijkgestelde handelingen, alsmede voor diensten waarvoor de afnemer de Belgische btw verschuldigd is, en de verschuldigd geworden btw voldoen binnen de termijn van indiening van deze aangiften. Deze termijn loopt uiterlijk tot de twintigste dag van de maand na het kalenderkwartaal in de loop waarvan de btw opeisbaar is geworden.

Omtrent de voldoening van de btw over diensten, verstrekt door buitenlandse advocaten die in hun lidstaat geen vrijstelling van btw genieten, zie voetnoot<sup>3244</sup>.

**5886**

De in het vorig nummer bedoelde aangifte moet niet worden gedaan:

1. voor intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen, verricht door belastingplichtigen of niet-belastingplichtige rechtspersonen op wie de in artikel 25ter, § 1, lid 2, 2° van het WBTW bedoelde afwijking van toepassing is of door iedere andere niet-belastingplichtige;
2. intracommunautaire verwervingen van accijnsproducten als bedoeld in artikel 58, § 1bis van het WBTW, door belastingplichtigen of niet-belastingplichtige rechtspersonen op wie eveneens de hiervoor genoemde afwijking toepasselijk is.

Indien tijdens een kalenderkwartaal geen belastbare handelingen werden verricht, moet geen aangifte betreffende dat kwartaal worden gedaan.

**5886,10**

**art.53quater WBTW**

Door artikel 53quater van het WBTW wordt aan de houders van een btw-nummer de verplichting opgelegd dat nummer kenbaar te maken aan hun leveranciers en aan hun klanten. De leden van een btw-eenheid zijn gehouden om aan hun leveranciers en klanten hun sub-btw-identificatienummer te melden. Voormelde mededeling is echter facultatief, wanneer deze personen een dienst ontvangen zoals bedoeld in artikel 21, § 3, 2°, b, 3°bis, 3°ter, 4°bis, 4°ter of 8° van het WBTW.

Aan landbouwers die onderworpen zijn aan de forfaitaire landbouwregeling is het verboden hun btw-nummer te gebruiken om intracommunautaire verwervingen van andere goederen dan accijnsproducten te verrichten, tenzij ze de drempel van 11 200 EUR overschreden hebben of geopteerd hebben om dergelijke verwervingen te doen met betaling van de Belgische btw (zie randnrs. 5425 e.v.).

De niet in België gevestigde belastingplichtige die een aansprakelijke vertegenwoordiger (of een vooraf erkend persoon) heeft aangesteld, moet aan zijn klanten of leveranciers de naam of benaming en het adres van hun aansprakelijke vertegenwoordiger in België (of van de vooraf erkende persoon die hen vertegenwoordigt) mededelen en aan de Btw-administratie een adres in België kenbaar maken waar de boeken en stukken, bedoeld in artikel 61, § 1, lid 1 van het WBTW zullen worden meegedeeld op ieder verzoek van de btw-controleur.

**5886,20**

<sup>3244</sup> Vr. nr. 1334 MICHEL 23 april 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 134, 18598.

**art. 53sexies § 1 WBTW**

Alle belastingplichtigen aan wie een BE-identificatienummer is toegekend op grond van artikel 50, § 1, lid 1 1° en 3° van het WBTW, alsook de niet in België gevestigde belastingplichtigen die voor de handelingen die zij hier te lande verrichten, worden vertegenwoordigd door een 'vooraf erkende persoon' ingevolge artikel 55, § 3 WBTW, moeten overeenkomstig artikel 53sexies, §1 van het WBTW ieder kwartaal en voor iedere persoon die in een andere lidstaat voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, de volgende inlichtingen mededelen aan de Btw-administratie, waarbij een onderscheid moet worden gemaakt naargelang de aard van de handelingen:

1. Het totale bedrag van de krachtens artikel 39bis, lid 1, 1° en 4° van het WBTW vrijgestelde leveringen van goederen (zie randnr. 5606), waarvoor de btw in de loop van het vorige kalenderkwartaal opeisbaar is geworden.
2. Het totale bedrag van de leveringen van goederen verricht in de lidstaat van aankomst van de verzending of het vervoer van de goederen in geval van driehoeksverkeer (zie randnr. 5443).

Sinds 1 januari 1996 moeten noch de verzending van materialen met het oog op de oplevering van maakloonwerk, noch de oplevering van het maakloonwerk worden opgenomen in de kwartaalopgave<sup>3245</sup>. Het KB nr. 50 regelt de uitvoering van de bovenstaande maatregel. Het bepaalt o.m. dat de intracommunautaire opgave moet ingediend worden, uiterlijk de twintigste van de eerste maand na ieder kalenderkwartaal. De intracommunautaire opgave moet vanaf 1 juli 2008 voor belastingplichtigen die maandaangiften indienen en vanaf 1 juli 2009 voor belastingplichtigen die kwartaalaangiften indienen, verplicht langs elektronische weg worden ingediend<sup>3246</sup>. Sinds 1 juli 2008 is de mogelijkheid om de intracommunautaire opgave op een magnetische drager in te dienen, definitief opgeheven.

De mogelijkheid om de intracommunautaire opgave via een X-400-netwerk en met gebruikmaking van VATINTRA in te dienen, wordt met ingang van 1 januari 2009 ingetrokken<sup>3247</sup>.

**5886,30**

De opheffing van de controles aan de binnengrenzen heeft onder meer tot gevolg gehad dat de statistieken van de handel tussen de lidstaten niet meer kunnen worden opgesteld aan de hand van douanedocumenten. Daarom werd bij verordening van de Raad van 7 november 1991, nr. 3330/91<sup>3248</sup> een systeem van communautaire statistieken van het goederenverkeer tussen de lidstaten gecreëerd. Ondernemingen die per jaar voor meer dan 1 000 000 EUR aan goederen verzenden naar of voor meer dan 400 000 EUR aan goederen ontvangen uit andere lidstaten, zijn verplicht maandelijks een INTRASTATAangifte in te dienen. Wanneer de drempelwaarde slechts in één van de twee richtingen wordt overschreden (i.e. verzending of aankomst van goederen), dient slechts voor de richting die de drempel overschrijdt een aangifte ingediend te worden. In België gebeurt dat bij de dienst Statistiek Buitenlandse Handel van de Nationale Bank van België.

**5886,40****art. 53sexies § 2 WBTW**

Ter uitvoering van artikel 53sexies, § 2 van het WBTW legt het KB nr. 48 aan iedere belastingplichtige die niet tot indiening van gewone periodieke aangiften gehouden is, de volgende verplichtingen op.

<sup>3245</sup> Art. 18 KB 22 december 1995, B.S. 30 december 1995.

<sup>3246</sup> De belastingplichtigen zijn vrijgesteld van de verplichting tot indiening langs elektronische weg zolang zij, en in voorkomend geval de persoon die gemachtigd is bovenbedoelde opgave namens hen in te dienen, niet over de nodige geïnformatiseerde middelen beschikken om aan deze verplichting te voldoen (art. 5 § 2 KB nr. 50).

<sup>3247</sup> Bericht E.T. 113.546.

<sup>3248</sup> *PB. L.*, afl. 316, 16 november 1991; Verord. (EG) nr. 638/2004 van het Europees parlement en de Raad van 31 maart 2004 betreffende de communautaire statistieken van het goederenverkeer tussen de lidstaten en houdende intrekking van verordening (EEG) nr. 3330/91 van de Raad, *PB. L.*, afl. 102/1, 2004.

Voor alle intracommunautaire leveringen van een nieuw vervoermiddel die hij verricht binnen de voorwaarden van artikel 39bis van het WBTW moet hij aangifte doen bij de Btw- administratie. Deze aangifte moet worden ingediend binnen vijftien dagen vanaf de datum van de levering.

Bovendien moet de indiener van de bedoelde aangifte voor ieder kalenderkwartaal waarin hij een intracommunautaire levering van een nieuw vervoermiddel heeft verricht, uiterlijk de twintigste van de maand die op het kalenderkwartaal volgt, een lijst van zijn leveringen indienen.

Zie circulaire nr. AOIF 30/2003 (E.T.105.978) van 19 november 2003 inzake de verruimde, onderlinge uitwisseling tussen lidstaten van informatie betreffende nieuwe vervoermiddelen.

**5886,50**

**art. 53septies WBTW**

Artikel 53septies van het WBTW draagt aan de Koning de bevoegdheid op om van de belastingplichtigen die in België intracommunautaire verwervingen van goederen verrichten als bedoeld in de artikelen 25ter, § 1 en 25quater van het WBTW (zie randnrs. 5420, 5424 en 5433), met betrekking tot iedere in een andere lidstaat voor de btw-geïdentificeerde leverancier, de indiening te vorderen van een gedetailleerde aangifte van de gedane verwervingen. Dergelijke aangiften kunnen niet worden geëist voor tijdvakken van minder dan een maand.

**5886,60**

**art. 53octies WBTW**

Artikel 53octies, § 1 van het WBTW draagt aan de Koning de bevoegdheid op om de toepassingsmodaliteiten van de artikelen 53 tot 53septies van het WBTW te regelen en allerlei maatregelen te nemen in verband met de facturering, de voldoening van de btw en het verschaffen van inlichtingen.

**5886,70**

**art. 53nonies § 1 WBTW**

Ter uitvoering van artikel 53nonies, § 1 van het WBTW, bepaalt het KB nr. 46 de regels met betrekking tot de indiening van een afzonderlijke bijzondere aangifte en de voldoening van de btw, inzake intracommunautaire verwervingen van nieuwe vervoermiddelen als bedoeld in randnr. 5886.

**5887**

**art. 53nonies § 2 WBTW**

Ter uitvoering van artikel 53nonies, § 2 van het WBTW, bepaalt het KB nr. 47 de regels voor de controle op en de voldoening van de btw ter zake van de levering, de intracommunautaire verwerving en de invoer van vervoermiddelen.

## Hoofdstuk X

### Niet in België gevestigde belastingplichtigen

**5887,50**

- Bibliografie
- MARCKX, J., "De aansprakelijke vertegenwoordiger op het stuk van de BTW", *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1995-1996*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1995 1-26.
  - CAMBIEN, J.M. en DE WAELE, C., "Nieuwe regels inzake voldoening van de BTW en de BTW-registratie van buitenlandse belastingplichtigen", *A.F.T.* 2002, afl. 6, 247-264.
  - MASSIN, I. en BAUWENS, E., "Nieuwe administratieve commentaar over de BTW-regeling voor buitenlandse belastingplichtigen", *A.F.T.* 2004, afl. 2, 41-67.

5887,70

art. 50 § 3 WBTW

Ingevolge de Europese richtlijn van 17 oktober 2000<sup>3249</sup> werd met ingang van 1 januari 2002 in België een nieuwe regeling ingevoerd inzake voldoening van de btw en de btw-registratie van buitenlandse belastingplichtigen (wet 7 maart 2002)<sup>3250</sup>. Deze nieuwe regeling houdt voornamelijk in dat vanaf die datum, in België een algemene verleggingsregel is ingevoerd voor handelingen gesteld door niet in België gevestigde belastingplichtigen (zie rand-nr. 5845,10) en dat de verplichting tot het aanstellen van een fiscaal vertegenwoordiger bij btw-registratie van een binnen de EU gevestigde belastingplichtige is afgeschaft. De nieuwe regeling inzake voldoening van de btw en registratie voor btw van buitenlandse belastingplichtigen, wordt uitvoerig toegelicht in aanschrijving nr. 4 van 2003<sup>3251</sup>.

Om de btw-verplichtingen van ondernemingen binnen de Europese Unie te uniformiseren, heeft de Europese Commissie een voorstel van richtlijn ingediend tot wijziging van de Zesde richtlijn, met het oog op de invoering van het zogenaamde 'One stop shop'-mechanisme<sup>3252</sup>. Naar analogie met het reeds bestaande bijzonder regime voor leveranciers van langs elektronische weg verrichte diensten, zou het in de toekomst mogelijk worden dat een belastingplichtige slechts één btw-identificatie nodig heeft via dewelke alle formaliteiten in de verschillende lidstaten kunnen worden voldaan.

### 5888

Een buitenlandse belastingplichtige is in België gevestigd, wanneer zijn aanwezigheid in België geacht wordt een 'vaste inrichting' uit te maken. De aanwezigheid van de vaste inrichting impliceert dat de belastingplichtige zich dient te registreren alsof het een binnenlandse btw-plichtige was/is.

Volgens aanschrijving nr. 4 van 2003 is een buitenlandse belastingplichtige in België gevestigd, wanneer de volgende voorwaarden zijn verenigd:

- De belastingplichtige heeft hier te lande een directiezetel, een filiaal, een fabriek, een werkplaats, een agentschap, een magazijn, een kantoor, een laboratorium, een inkoop- of verkoopkantoor, een depot of enige andere vaste inrichting met uitzondering van bouwerven.
- Die inrichting wordt beheerd door een persoon die bekwaam is om de belastingplichtige te verbinden tegenover de leveranciers en de klanten. De persoon die bekwaam is om de belastingplichtige tegenover de leveranciers en de klanten te verbinden, is diegene die door de belastingplichtige behoorlijk is gevolmachtigd om in zijn naam alle transacties, zowel inkomende als uitgaande, af te sluiten die zijn vereist voor de realisatie van de in het WBTW bedoelde handelingen.
- De activiteit van die inrichting heeft 'op geregelde wijze' het leveren van goederen of het verstrekken van diensten in de zin van het WBTW tot voorwerp<sup>3253</sup>. Een representatiekantoor dat louter instaat voor de vertegenwoordiging of marketing, een inrichting die enkel instaat voor de opslag van goederen of een inrichting die louter 'toevallig' btw-handelingen stelt, kan niet aangemerkt worden als een vaste inrichting.

<sup>3249</sup> Richtlijn 2000/65/EG.

<sup>3250</sup> B.S. 13 maart 2002, zie aanpassing koninklijke besluiten door KB nr. 31 van 2 april 2002 met betrekking tot de toepassingsmodaliteiten van de belasting over de toegevoegde waarde ten aanzien van de handelingen verricht door niet in België gevestigde belastingplichtigen, B.S. 11 april 2002 en KB van 2 april 2002 tot wijziging van de KB's nrs. 1, 3, 7, 10, 23 en 50 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde, B.S. 16 april 2002.

<sup>3251</sup> Circ. nr. 4 (E.T. 103.925), 4 maart 2003.

<sup>3252</sup> Voorstel voor een richtlijn van de Raad tot wijziging van richtlijn 77/388/EEG met het oog op de vereenvoudiging van de btw-verplichtingen, COM(2004), 728.

<sup>3253</sup> Vr. nr. 157 DE CLIPPELE 20 maart 1991, Vr. & Antw. Senaat 2000-2001, nr. 2-25, BTW-Revue, afl. 95, 270.



Bouwwerven worden voor de btw niet aangemerkt als bestendige installaties en bijgevolg ook niet als vaste inrichtingen, ongeacht de duur van het werk.

art. 21 § 3 7° WBTW

Men dient ermee rekening te houden dat het begrip 'vaste inrichting' niet is geharmoniseerd op Europees niveau en dat dit niet noodzakelijk overeenstemt met het begrip 'vaste inrichting' voor de dubbelbelastingverdragen<sup>3254</sup>. Bovendien moet men het begrip 'vaste inrichting' in de zin van 'vestiging' voor btw-registratie anders interpreteren dan het begrip 'vaste inrichting' inzake de plaatsbepaling van diensten (art. 21 § 3 7° WBTW, zie randnr. 5393)<sup>3255</sup>.

**5889**

Er kan slechts van een 'vaste inrichting' sprake zijn als de inrichting geen rechtspersoonlijkheid heeft die onderscheiden is van deze van de niet in België gevestigde belastingplichtige (noodzaak van juridische entiteit). De benaming die ze draagt (bv. filiaal of bijhuis) kan daar niets aan veranderen.

Een niet in België gevestigde belastingplichtige die hier te lande een vaste inrichting heeft, wordt inzake btw behandeld zoals iedere hier te lande gevestigde belastingplichtige. Hij heeft dezelfde rechten (recht op aftrek, recht op teruggaaf, enz.) en is onderworpen aan dezelfde verplichtingen (houden en overleggen van stukken, facturering, indiening van aangiften, voldoening van de btw, jaarlijkse listing, enz.). Dit geldt zelfs wanneer al de door de vaste inrichting(en) verrichte handelingen vrijgesteld zijn van de btw, bijvoorbeeld wegens uitvoer.

Voor de regels inzake facturatie en boekhouding van buitenlandse belastingplichtigen met vaste inrichting in België, zie voetnoot<sup>3256</sup>.

**5889,10**

**art. 55 § 4 WBTW**

Buitenlandse belastingplichtigen die niet in België zijn gevestigd, kunnen zich als volgt laten registreren voor btw-doeleinden via een individueel nummer:

- de niet in de EU gevestigde belastingplichtige kan in België enkel registreren via een aansprakelijk vertegenwoordiger. Dergelijke fiscale vertegenwoordiger is hoofdelijk gehouden tot voldoening van de btw, interesten en geldboeten die verschuldigd zijn door de buitenlandse onderneming (art. 55 § 4 WBTW);
- de binnen de EU gevestigde belastingplichtige heeft de keuze tussen ofwel een directe registratie voor btw-doeleinden, ofwel een registratie via de aanstelling van een aansprakelijk vertegenwoordiger.

In aanschrijving nr. 4 van 2003 is een gedetailleerde regeling uitgewerkt van de gevallen die leiden tot verplichte registratie voor btw, de gevallen waarin het niet mogelijk is om zich te registreren voor btw (ontslag) en de gevallen waarin men zich kan registreren voor btw-doeleinden, doch niet verplicht is (onthefving)<sup>3257</sup>.

Registratie voor btw is in beginsel verplicht wanneer de niet in België gevestigde belastingplichtige handelingen verricht als bedoeld in het WBTW, waarvoor deze in beginsel recht op aftrek heeft en waarvoor deze schuldenaar is van btw overeenkomstig artikel 51 en 52 van

<sup>3254</sup> L. AGACHE, T. VANHALLE, "De vaste inrichting inzake btw een eigen werkelijkheid?", *T.F.R.* 2000, afl. 191, 1011.

<sup>3255</sup> Vr. nr. 645 DE CLIPPELE 15 mei 2000, *Vr. & Antw.* Senaat 2000-2001, nr. 2-25, 1172; L. AGACHE, T. VANHALLE, "De vaste inrichting inzake btw: een eigen werkelijkheid?", *T.F.R.* 2000, afl. 191, 1011.

<sup>3256</sup> Circ. nr. 4 (E.T. 103.925), 4 maart 2003, nr. 17-28.

<sup>3257</sup> Circ. 4/2003 (E.T. 103.925), 4 maart 2003, nr. 70-105; inzake het taalregime zie Beslis. nr. E.T. 107.419, 20 september 2004.

het WBTW. Er is eveneens verplichting tot registratie voor de handelingen van plaatsing onder of de uitslag van goederen uit het stelsel van btw-entrepot.

Er is ontslag van de verplichting tot registratie voor:

- loutere invoer van goederen in België (behoudens uitzonderingen);
- aankopen gevolgd door verkopen van goederen onder een regime van btw-entrepot en diensten m.b.t. goederen geplaatst in een btw-entrepot;
- handelingen vrijgesteld krachtens de artikelen 39, 40, 41, 42, 44 en 44bis van het WBTW (behoudens afwijkingen);
- handelingen onderworpen aan bijzondere gunstregelingen (personenvervoer, schouwspelen, uitvoerende artiesten en theateragentschappen);
- de situatie waarin een niet in België gevestigde belastingplichtige enkel 'toevallig' belastbare handelingen stelt (het begrip 'toevallig' wordt omschreven in aanschrijving nr. 4 van 2003).

Er is echter in geen geval ontslag van de verplichting tot registratie mogelijk voor intracommunautaire handelingen, de leveringen van goederen in het kader van het stelsel van de verkopen op afstand, de handelingen van plaatsing onder of de uitslag van goederen uit het stelsel van btw-entrepot en de invoeren van goederen gevolgd door de levering van dezelfde goederen, zelfs indien ze eenmalig of toevallig is.

Er is ontheffing van de verplichting tot registratie voor:

- consignatiezendingen, verzendingen van goederen naar een commissionair-verkoper of voor een overbrenging van een voorraad;
- verkoop van accijnsproducten aan particulieren (onder bepaalde voorwaarden);
- handelingen gesteld door een EU-belastingplichtige maar die vrijgesteld zijn krachtens de artikelen 39, 40, 41, 42, 44 en 44bis van het WBTW, op voorwaarde dat het bedrag aan aftrekbare btw op geregelde wijze de grens van 2 500 EUR overschrijdt (anders ontslag).

Daarnaast is er op uitdrukkelijk verzoek van de belastingplichtige voorzien in een bijzondere regeling van 'optionele' btw-registratie in volgende gevallen waarin de buitenlandse belastingplichtige volgens de algemene regels niet voor btw kan registreren in België:

- de niet in België gevestigde belastingplichtige verricht in België werk in onroerende staat of ermee gelijkgestelde handelingen, bedoeld in artikel 20, § 2 van het KB nr. 1, waarvoor de btw naar de medecontractant wordt verlegd;
- de niet in België maar in de gemeenschap gevestigde belastingplichtige verricht in België regelmatig andere handelingen dan deze, beoogd in artikel 20, § 2 van het KB nr. 1 (zie randnr. 5862), die vallen onder de verlegging van heffing, op voorwaarde dat het bedrag van de Belgische belasting dat hem door zijn leveranciers in rekening wordt gebracht en dat hij in aftrek kan brengen, op regelmatige wijze de drempel van 10 000 EUR per kalenderjaar overschrijdt.

Ingeval van 'gecombineerde' handelingen heeft de verplichting tot registratie voorrang op het ontslag, de ontheffing en de optionele registratie. Een andere regel is dat de ontheffing of de optionele registratie voorrang heeft op het ontslag tot registratie.

#### **5889,20**

Er zijn twee categorieën van aansprakelijke vertegenwoordigers: een eerste waarbij aan de niet in België gevestigde belastingplichtige een individueel btw-nummer wordt toegekend en een tweede zogenaamde vooraf erkende persoon, waarbij een globaal btw-nummer wordt toegekend, met beginkenmerk BE 796.5 of BE 796.6. Onder de globale btw-nummers kan

een onbeperkt aantal buitenlandse belastingplichtigen worden vertegenwoordigd<sup>3258</sup>.

art. 2 § 1 KB nr. 31

De aanstelling van een globaal fiscaal vertegenwoordiger is facultatief, de belastingplichtige kan in dergelijke gevallen bijgevolg opteren om, al naargelang het geval, een individuele aansprakelijke vertegenwoordiger aan te stellen of direct te registreren.

Fiscale vertegenwoordiging onder een globaal btw-nummer met beginkenmerk BE 796.5 is mogelijk onder volgende voorwaarden:

- Er is een invoer van goederen en deze goederen maken het voorwerp uit van een levering volgend op de invoer. Het is niet vereist dat de levering onmiddellijk volgt op de invoer. De goederen kunnen tijdelijk worden opgeslagen.
- De geleverde goederen zijn identiek aan de ingevoerde goederen. De goederen mogen geen enkele behandeling of omvorming hebben ondergaan (uitzondering: handelingen in het kader van het vervoer van de goederen en handelingen in het kader van de bewaring van de goederen).

Een globaal nummer met beginkenmerk BE 796.5 kan niet worden aangewend, wanneer de ingevoerde goederen in een btw-entrepot worden geplaatst of wanneer de ingevoerde goederen gebruikt worden in het kader van een dienstverrichting.

Het globaal btw-nummer met beginkenmerk BE 796.6 kan worden gebruikt in volgende gevallen:

- het plaatsen van goederen in een btw-entrepot;
- het onttrekken van goederen aan een regeling van btw-entrepot;
- intracommunautaire verwerving van goederen met het oog op een daaropvolgende levering van dezelfde goederen, vrijgesteld om reden van uitvoer. De goederen mogen geen bewerkingen of omvormingen ondergaan hebben (uitzondering, handeling inzake vervoer en bewaring);
- intracommunautaire verwerving van goederen met uitzondering van elke andere daaropvolgende handeling onderworpen aan de belasting in België. De administratie aanvaardt wel dat een globaal nummer kan worden aangewend indien de intracommunautaire verwerving gevolgd wordt door een intracommunautaire levering van dezelfde goederen, vrijgesteld krachtens artikel 39bis van het WBTW.

**5889,30**

**art. 5 § 1 KB nr 1 art. 4 KB nr. 31**

Een aansprakelijke vertegenwoordiger of de vooraf erkende persoon moet bekwaam zijn om contracten aan te gaan en de vertegenwoordiging van de buitenlandse belastingplichtige te aanvaarden. Hij verbindt zich totdat diens werkzaamheid is stopgezet of totdat een nieuwe aansprakelijke vertegenwoordiger is erkend, doch blijft in principe nog drie jaar aansprakelijk. Hij treedt in de plaats van zijn lastgever voor alle rechten (aftrek) en verplichtingen (aangifte, betaling btw, boekhouding, enz.)<sup>3259</sup>.

Inzake facturering moet hij normaal gezien een aan de medecontractant van zijn lastgever gerichte factuur zonder btw ontvangen en een stuk in tweevoud opstellen (art. 5 § 1 KB nr. 1 en 4 KB nr. 31). Mits machtiging wordt verleend, kan de factuur echter met btw rechtstreeks door de buitenlandse belastingplichtige worden uitgereikt<sup>3260</sup>. Deze machtiging tot recht-

<sup>3258</sup> Art. 2 KB nr. 31; Circ. nr. 4 (E.T. 103.925), 4 maart 2003, vanaf nr. 209.

<sup>3259</sup> *BTW-Revue* 1994, afl. 110, 1028, nr. 1001.

<sup>3260</sup> Circ. nr. 4 (E.T. 103.925), 4 maart 2003, nr. 155-157.

streekse facturatie geldt niet voor buitenlandse belastingplichtigen die in België geregistreerd zijn via een globaal btw-nummer (cf. vooraf erkende persoon).

De aansprakelijke vertegenwoordiger mag, binnen de perken van de artikelen 45 en volgende van het WBTW, de (Belgische) btw die aan de niet in de Gemeenschap gevestigde belastingplichtige in rekening werd gebracht, aftrekken, door deze op te nemen in de periodieke btw-aangiften die hij indient in naam en voor rekening van zijn buitenlandse lastgever. De fiscale vertegenwoordiger moet hiervoor in het bezit zijn van de originele inkoopfacturen en invoerdocumenten. Middels een vergunning vanwege de administratie kan het recht op aftrek echter onder bepaalde voorwaarden worden uitgeoefend op zicht van afschriften van de originele facturen/invoerdocumenten<sup>3261</sup>.

De vooraf erkende persoon kan enkel de btw in de btw-aangiften in aftrek brengen, over handelingen die vallen onder het globaal nummer of die daar nauw mee samenhangen. Het is daarbij niet mogelijk om het recht op aftrek uit te oefenen op zicht van afschriften van de originele facturen/invoerdocumenten<sup>3262</sup>.

art. 3 lid 3 en 4 KB nr. 31

Het verzoek om erkenning moet samen met een aangifte van aanvang van een werkzaamheid, worden gericht aan het Centraal Btw-kantoor voor Buitenlandse Belastingplichtigen – dienst controle Zaveltoeren – 24e verdieping te 1000 Brussel, Joseph Stevensstraat 7 (tel. 02/552 59 33; fax: 02/552 55 41). Een aansprakelijk vertegenwoordiger moet in België gevestigd zijn en voldoende solvabel zijn, zo niet wordt een zekerheid gevraagd<sup>3263</sup>. Het bedrag van deze zekerheid wordt vastgesteld op ten hoogste een vierde van de btw welke door de niet in België gevestigde belastingplichtigen verschuldigd is over een periode van twaalf kalendermaanden (art. 3 lid 3 en 4 KB nr. 31)<sup>3264</sup>.

#### 5889,40

Wanneer de niet in België gevestigde belastingplichtige niet wordt vertegenwoordigd door een aansprakelijke vertegenwoordiger of een vooraf erkende persoon, voor de handelingen waarvoor hij schuldenaar is van de btw of niet voor de btw geïdentificeerd is, voldoet de medecontractant de verschuldigde btw:

1. wanneer hij een belastingplichtige is die tot indiening van gewone btw-aangiften gehouden is, door ze op te nemen in de aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin ze opeisbaar geworden is;
2. wanneer hij een persoon is die gehouden is de in artikel 53ter, 1° van het WBTW bedoelde aangifte in te dienen, door ze op te nemen in het bedrag van de verschuldigde belasting dat wordt vermeld in de aangifte met betrekking tot het tijdvak waarin de belasting opeisbaar geworden is;
3. wanneer hij een andere persoon is, door middel van een storting of overschrijving op een postrekening aangeduid door of vanwege de minister van Financiën.

art. 5 § 2  
KB nr. 31

De in vorig lid bedoelde medecontractant moet de btw voldoen op basis van de ontvangen factuur of, bij ontstentenis daarvan, op een stuk dat hij daarvoor opmaakt (art. 5 § 2

<sup>3261</sup> Circ. nr. 4 (E.T. 103.925), 4 maart 2003, nr. 164.

<sup>3262</sup> Circ. nr. 4 (E.T. 103.925), 4 maart 2003, nr. 259-265 en nr. 336-341.

<sup>3263</sup> Circ. nr. 4 (E.T. 103.925), 4 maart 2003, nr. 125.

<sup>3264</sup> Bij schrapping van de aansprakelijke vertegenwoordiging, omwille van de richtlijn 2000/65/EG van de Raad van 17 oktober 2000, zal de handlichting verstrekt worden van de gestelde zekerheid, *Fiscologia*, afl. 811, 4.

KB nr. 31).

**5889,50**

**art. 6**

**KB nr. 31**

Overeenkomstig artikel 6 van het KB nr. 31 van 2 april 2002 kan de niet in België gevestigde belastingplichtige die in België niet voor btw-doeleinden is geïdentificeerd, teruggaaf verkrijgen van de btw die geheven is van de hem geleverde goederen, van de hem verstrekte diensten en van de door hem verrichte invoeren, mits een aanvraag om teruggaaf wordt ingediend bij het hoofd van het Centraal Btw-kantoor voor Buitenlandse Belastingplichtigen (zie randnr. 5962).

De aanvraag moet in drievoud toekomen bij de genoemde ambtenaar, vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van de teruggaaf zich heeft voorgedaan.

Op de aanvraag om teruggaaf wordt niet ingegaan indien ze betrekking heeft op een bedrag van minder dan 25 EUR.

Een advocaat ingeschreven aan de balie in België is niet gerechtigd om een verklaring van hoedanigheid van belastingplichtige te verkrijgen met het oog op de aanvraag om teruggaaf van de btw, geheven van diensten die hem zijn verleend in een lidstaat waar hij niet is gevestigd en waar diensten verricht door advocaten niet zijn vrijgesteld<sup>3265</sup>.

Door de termijn van 6 maanden die is voorzien voor de teruggaaf van btw aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, niet te respecteren, komt een lidstaat tekort aan haar verplichtingen onder de Achtste richtlijn<sup>3266</sup>.

Voor wat betreft het recht op teruggaaf in hoofde van een buitenlandse, gemengde btw-plichtige, zie voetnoot<sup>3267</sup>.

Ingevolge een ingebrekestelling vanwege de Europese Commissie zullen moratoire interessen worden toegekend wanneer de teruggaaf op grond van de Achtste richtlijn, niet heeft plaatsgevonden binnen de termijn van 6 maanden<sup>3268</sup>.

Voor wat betreft de richtlijnen bij teruggaaf, zie aanschrijving nr. 6 van 1981 (Achtste richtlijn); aanschrijving nr. 4 van 1988 (Dertiende richtlijn); aanschrijving nr. 1 van 1998<sup>3269</sup>.

**5889,60**

**art. 3 § 3**

**KB nr. 3**

Om zijn recht op aftrek te kunnen uitoefenen voor wat betreft de btw, geheven op de hem door een niet in België gevestigde belastingplichtige geleverde goederen en verstrekte diensten, moet de medecontractant de belasting hebben voldaan op de voorgeschreven wijze. Ingeval de medecontractant de btw moet voldoen onder toepassing van verlegging van heffing, behoeft deze volgens het Hof van Justitie, voor de uitoefening van het recht op aftrek, niet in het bezit te zijn van een factuur die alle voorgeschreven vermeldingen bevat<sup>3270</sup>.

<sup>3265</sup> HvJ 26 september 1996, zaak C-320/93, Debouche, *Jur. HvJ* 1996, I-4507.

<sup>3266</sup> HvJ 14 december 1995, zaak C-16/95, Commissie t. Spanje, *Jur. HvJ* 1995, I-4883.

<sup>3267</sup> HvJ 13 juli 2000, zaak C-136/99, Società Monte Dei Paschi Di Siena, *Jur. HvJ* 2000, I-06109.

<sup>3268</sup> Art. 91 § 3 WBTW; Vr. nr. 518 MICHEL 22 juli 1996, *Vr. & Antw.* 1995-1996, nr. 48, 6632; Aanschr. nr. 1, 9 maart 1998.

<sup>3269</sup> *Fiscooloog*, afl. 746, 4.

<sup>3270</sup> HvJ 1 april 2004, zaak C-90/02, Bockermühl; Circ. nr. AFZ 7, 7 mei 2007.

## Hoofdstuk XI

## Bijzondere regelingen

- Bibliografie – CAUWENBERGH, P., "Kritische bedenkingen met betrekking tot de forfaitaire grondslagen van aanslag in het WIB en in het WBTW", *Fiskofoon* 1994, afl. 123.  
 – VANDEBERGH, H. en TREUNEN, K., "Het forfait: toepassing inzake btw en inkomstenbelasting", *T.F.R.* 2004, 51-76.

5890

Voor de toepassing van de btw zijn er drie soorten kleine ondernemingen waarvoor een bijzondere regeling bestaat:

- a. De ondernemingen waarvan het omzetcijfer 500 000 EUR<sup>3271</sup> per jaar niet te boven gaat, die onderworpen zijn aan de gewone btw-regeling, met driemaandelijke aangiften en een vereenvoudigde boekhouding. Ze worden hier niet meer besproken.
- b. De ondernemingen (detaillisten en ambachtslieden) die aan een forfaitair btw-stelsel onderworpen zijn.
- c. De ondernemingen waarvan het omzetcijfer 5 580 EUR<sup>3272</sup> per jaar niet te boven gaat en onderworpen zijn aan een vrijstellingsregeling van btw.

Sommige landbouwondernemingen kunnen voor een forfaitair stelsel kiezen. Andere bijzondere regelingen bestaan voor gefabriceerde tabak en invoer van vis, alsmede voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten.

## § 1. FORFAITAIRE REGELING

5891

art. 56 § 1 WBTW

art. 18 § 2

KB nr. 1

art. 12 en

13 1° KB nr. 2

Artikel 56, § 1 van het WBTW bepaalt dat de Koning ten aanzien van door hem te omschrijven kleine ondernemingen, de wijze regelt waarop de administratie, na overleg met de betrokken bedrijfsgroeperingen, forfaitaire grondslagen van aanslag vaststelt, wanneer zulks mogelijk is. Het KB nr. 2 geeft uitvoering aan die opdracht.

Forfaitaire grondslagen van aanslag ('forfaits') maken het mogelijk dat kleine ondernemingen (jaaromzet beneden 750 000 EUR) die voor minstens 75 % van de omzet geen facturen uitreiken omdat ze met particulieren handelen, hun belastbare omzet berekenen zonder andere precieze gegevens of dagelijkse aantekening van hun ontvangsten in een ontvangstenboek. Afgezien van de vereenvoudiging m.b.t. de dagontvangsten, moeten de 'forfaitairen' alle verplichtingen nakomen die aan belastingplichtigen van de normale btw-regeling zijn opgelegd, behalve het opstellen van een intern document voor de in nrs. 5322 en 5323 bedoelde onttrekkingen (art. 12 KB nr. 2). Zij kunnen de kwartaalregeling volgen voor de indiening van hun aangiften indien zij de in artikel 19, § 1 van het KB nr. 1 bedoelde voorschotten betalen (art. 18 § 2 KB nr. 1). Het houden van specifieke geschriften voor het forfait kan worden voorgeschreven (art. 12 KB nr. 2), o.m. een bij de btw-aangifte te voegen berekeningsblad (art. 13 1° KB nr. 2).

3271

Art. 18 § 2 lid 1 KB nr. 1, gewijzigd door art. 3 KB 20 juli 2000 tot invoering van de euro.

3272

Art. 1 KB nr. 19, gewijzigd door art. 3 KB van 20 juli 2000 tot invoering van de euro.

Een uitbater van een cafetaria die opteert voor de toepassing van de forfaitaire btw-aanslagregeling, maar die op systematische wijze een kasregister bijhoudt, voldoet niet aan de toepassingsvoorwaarden van het forfait. De uitbater wordt getaxeed op zijn reëel omzetcijfer, zoals dit blijkt uit het kasregister<sup>3273</sup>.

## 1. Algemene voorwaarden

5892

art. 7 KB nr. 2

De forfaits worden door de Btw-administratie vastgesteld. Zij steunen op een akkoord tussen deze administratie en de belastingplichtige en gaan ervan uit dat laatstgenoemde zijn onderneming uitbaat in normale omstandigheden die hem toelaten de forfaitaire regeling toe te passen. Btw-forfaits worden voorlopig vastgesteld. Ze zijn definitief wanneer latere aanpassingen de forfaitaire omzet niet met minstens 2 % wijzigen (art. 7 KB nr. 2).

Artikel 1, § 1 van het KB nr. 2 vereist dat de belastingplichtige aan de volgende voorwaarden voldoet:

- a. Het moet gaan om een natuurlijke persoon of een vennootschap onder firma, een gewone commanditaire vennootschap of een BVBA (zowel eenhoofdig als meerhoofdig). Een vzw is aan de normale btw-regeling onderworpen<sup>3274</sup>.
- b. Beroepswerkzaamheden uitoefenen die voor ten minste 75 % van de omzet bestaan uit handelingen waarvoor geen verplichting bestaat tot uitreiking van een factuur voor de heffing van de btw.

art. 1 § 2 KB nr 2

De forfaitaire grondslagen van aanslag kunnen door de administratie worden toegepast op de belastingplichtigen die niet voldoen aan de in *litt.* b gestelde voorwaarde, wanneer de handelingen waarvoor de uitreiking van een factuur verplicht is, geschieden ten bate van een gering aantal personen of betrekking hebben op hoeveelheden van goederen die niet merkbaar hoger zijn dan deze welke gewoonlijk aan particulieren worden geleverd. In geen geval mogen de handelingen waarvoor de uitreiking van een factuur verplicht is, 40 % van de omzet overtreffen (art. 1 § 2 KB nr. 2).

- c. Ze moeten een jaaromzet hebben die niet meer bedraagt dan 750 000 EUR<sup>3275</sup>, exclusief btw.

## 2. Soorten forfaits

5893

Er zijn drie soorten forfaits:

- de algemene forfaits, gebruikt door alle belastingplichtigen van de bedrijfssector;
- de bijzondere forfaits, gebruikt door sommige groepen van belastingplichtigen in bepaalde sectoren (afwijkingen van het algemeen forfait door gespecialiseerde handel of grotere winstmarges);

art. 4 KB nr. 2

- de individuele forfaits die bij wijziging aan het algemeen of bijzonder forfait met de administratie kunnen overeengekomen worden (art. 4 KB nr. 2).

<sup>3273</sup>

Rb. Antwerpen 20 december 2004, *Fisc. Koer.* 2005, 368-371, noot PH. VANBELLEN.

<sup>3274</sup>

Vr nr. 379 DE CLIPPELE 9 september 1986, *Vr. & Antw.* Senaat 1986-1987, nr. 2, 89 en *BTW-Revue* 1987, afl. 75, 79.

<sup>3275</sup>

KB 20 juli 2000.

### 3. Optie voor het forfait of voor een andere btw regeling

5895

art. 14 KB nr. 2

Ieder forfait is facultatief. De belastingplichtige kan van regeling veranderen. Een nieuwe belastingplichtige die zijn werkzaamheid aanvangt in een bedrijfssector waarvoor een btw-forfait bestaat, moet in zijn aanvraag voor een btw-nummer uitdrukkelijk verklaren dat zijn beroepswerkzaamheid naar alle waarschijnlijkheid zal voldoen aan de voorwaarden die voor de toepassing van de forfaitaire regeling zijn bepaald. Zo niet wordt hij onder de normale btw-regeling geregistreerd (art. 14 KB nr. 2).

art. 5 § 1 en § 2 KB nr. 2

De belastingplichtige die volgens de forfaitaire regeling wordt belast, kan tot 15 maart bij aangetekende brief opteren voor de normale regeling. In dat geval kan hij ontheffing krijgen van de verplichting tot het voeren van een gedetailleerde boekhouding. Hij kan pas opnieuw overgaan naar het forfait na gedurende twee volle jaren aan de normale regeling van de belasting onderworpen te zijn geweest (art. 5 § 1 KB nr. 2). De belastingplichtige die volgens de normale regeling wordt belast, kan opteren voor de forfaitaire regeling, wanneer hij de bij het KB nr. 2 gestelde voorwaarden vervult. De optie moet eveneens worden gedaan vóór 15 maart bij aangetekende brief, gericht aan de hoofdcontroleur (art. 5 § 2 KB nr. 2).

### 4. Verplichte overgang naar de normale regeling

5896

art. 6 KB nr. 2

De belastingplichtige die de voorwaarden niet meer vervult om te worden belast volgens de forfaitaire regeling, wordt onderworpen aan de normale regeling van de belasting, te rekenen van 1 januari van het jaar na dat waarin zijn toestand werd gewijzigd (art. 6 KB nr. 2).

### 5. Principe van de vervroegde taxatie

5897

Krachtens artikel 9<sup>1</sup> van het KB nr. 2 wordt een forfaitaire belastingplichtige, behoudens tegenbewijs, geacht al de tijdens een aangiftetijdvak aan hem geleverde, intracommunautair verworven of ingevoerde goederen ook tijdens datzelfde tijdvak onder belastbare voorwaarden te hebben geleverd of te hebben gebruikt bij het verstrekken van diensten. Ongeacht of hij ze al dan niet werkelijk verkocht heeft, moet de btw worden betaald. Bijgevolg hebben alle goederen die bij hen in voorraad zijn, een vervroegde taxatie ondergaan.

Tegenbewijs

art. 9<sup>1</sup> KB nr. 2

– Met voorraadschommelingen wordt rekening gehouden wanneer jaarlijks een inventaris van de voorraad wordt opgemaakt (art. 9<sup>1</sup> KB nr. 2).

art. 11 KB nr. 2

– Vrijstellingen (bv. leveringen aan een ambassade) en handelingen buiten het forfait kunnen bewezen worden (art. 11 KB nr. 2).



## 6. Gevolgen van de wijziging van btw-regeling

### 5898

Een overgang van regeling vereist het opmaken van een inventaris van de voorraad om het bedrag van de verschuldigde of terug te betalen btw vast te stellen.

art. 9<sup>2</sup> KB nr. 2

Artikel 9<sup>2</sup> van het KB nr. 2 regelt de overgang van de normale regeling naar de forfaitaire regeling. Door het principe van de vervroegde taxatie (randnr. 5897) geeft die overgang aanleiding tot een regularisatie van verschuldigde btw. De wijze waarop deze moet gebeuren hangt af van het feit of de forfaitair al dan niet een inventaris van de voorraad opmaakt op het eind van het kalenderjaar waarin de overgang plaatsvond.

art. 10 KB nr. 2

Artikel 10 van het KB nr. 2 regelt de overgang van de forfaitaire regeling naar de normale regeling. De overgang naar de normale regeling geeft aanleiding tot een teruggaaf van de vervroegd getaxeerde btw, beperkt evenwel tot de btw m.b.t. de voorraadvermeerdering. De aanschrijving nr. 31 van 1978 verstrekt een omstandige commentaar bij de wijziging van belastingstelsel.

## 7. Overdracht van een handelszaak door of aan een forfaitair

### 5899

art. 11 WBTW

Op grond van artikel 11 van het WBTW wordt de overdracht van een handelszaak niet als een levering aangemerkt indien de overnemer een btw-plichtige is (randnr. 5316). Krachtens de fictie van persoonsvoortzetting die uit de toepassing van artikel 11 van het WBTW volgt, verkrijgt de overnemer de handelszaak onder de btw-regeling die ze vroeger had. Onderwerpt hij ze aan een andere regeling dan moet een regularisatie plaatsvinden die, wegens het principe van de vervroegde taxatie, (randnr. 5897) aanleiding kan geven tot een teruggaaf of tot een betaling van btw, al naargelang de aard van de regeling die bestond en de nieuwe regeling die wordt aangenomen.

Verschillende toestanden kunnen zich voordoen: de overdracht door een forfaitair aan een belastingplichtige onder de normale regeling, of omgekeerd en de overdracht door een forfaitair aan een andere forfaitair. Het KB nr. 2 regelt die situaties niet. Bij maatregel van bestuur heeft de administratie er een oplossing aan gegeven in haar aanschrijving nr. 18 van 1978<sup>3276</sup>.

Artikel 11 van het WBTW is van toepassing ongeacht de btw-regeling van de overdrager en/of de overnemer<sup>3277</sup>.

## § 2. KLEINE ONDERNEMINGEN

### 5901

De regeling egalisatiebelasting werd per 1 januari 1993 afgeschaft. De kleine detaillisten kunnen sedert deze datum overgaan naar de normale regeling, naar de forfaitaire regeling of naar de hierna besproken vrijstellingsregeling.

<sup>3276</sup>

Kritiek: R. VANDELANOTTE, "Artikel 11 W btw en de forfaitaire btw-belastingplichtigen", *A.F.T.* 1984, 23-26.

<sup>3277</sup>

Vr. nr. 77 DE CLIPPELE 11 mei 1992, *Vr. & Antw.* Kamer 1991-1992, nr. 015, 793 en *BTW-Revue* 1992, afl. 100, 818.

**5901,20****art. 56 § 2 WBTW**

Artikel 56, § 2 van het WBTW voert een vrijstellingsregeling in voor de leveringen van goederen en de diensten, verricht door alle belastingplichtigen met een jaaromzet die niet meer bedraagt dan 5 580 EUR<sup>3278</sup> en die samengesteld is uit de belastbare handelingen en de vrijgestelde handelingen, andere dan deze, beoogd in artikel 44, § 1 en 2 van het WBTW<sup>3279</sup>. Belastingplichtigen met een jaaromzet kleiner dan 5 580 EUR ('kleine ondernemingen') worden van ambtswege aan de vrijstellingsregeling onderworpen, tenzij ze opteren voor de normale regeling of de forfaitaire regeling. Ze moeten geen btw voldoen aan de Staat, doch hebben geen recht op aftrek. Ze mogen evenmin op enigerlei wijze de btw vermelden op hun facturen of op ieder als zodanig geldend stuk.

De vrijstellingsregeling is niet van toepassing op de handelingen die kleine ondernemers verrichten onder de in artikel 8 en 8bis van het WBTW bepaalde voorwaarden op de handelingen inzake werk in onroerende staat en de handelingen opgesomd in artikel 20, § 2, lid 2 en 3 van het KB nr. 2, op de handelingen beoogd in artikel 57 van het WBTW verricht door landbouwondernemers van de bijzondere landbouwregeling, op de handelingen beoogd in artikel 58, § 1 en 2 van het WBTW en op de handelingen verricht door belastingplichtigen die niet in België zijn gevestigd<sup>3280</sup>.

**art. 56 § 2**  
**laatste lid WBTW**

Artikel 56, § 2, laatste lid van het WBTW voorziet in de mogelijkheid om te kiezen voor de normale regeling of voor de forfaitaire regeling. De regels voor de uitoefening van de keuze zijn bepaald in het KB nr. 19.

**§ 3. LANDBOUWONDERNEMERS**

Bibliografie – VAN BREDERODE, R.F.W., "De bijzondere positie van de landbouw in de omzetbelasting", in *Europese fiscale monografieën 4*, DEVENTER Kluwer 1993, 316 p.

**5902****art. 57 WBTW**

Door de bijzondere landbouwregeling van artikel 57 van het WBTW worden de landbouwers die aan deze regeling onderworpen zijn, onder bepaalde voorwaarden ontheven van de verplichting tot indiening van periodieke aangiften. De op hun verkopen verschuldigde btw wordt volledig door hun koper aan de Staat betaald via zijn btw-aangiften. Zij recupereren hun voorbelasting op aankopen en invoeren (waarvoor de gewone regels gelden) in de vorm van een door de koper uitbetaalde forfaitaire vergoeding (compensatie). Met ingang van 1 september 2001 zal voormeld compensatiesysteem niet langer toegepast kunnen worden voor de particuliere of occasionele verkopen van landbouwproducten<sup>3281</sup>.

Een landbouwondernemer valt niet onder de bijzondere regeling en is onderworpen aan alle

<sup>3278</sup> Art. 1 KB nr. 19, gewijzigd door art. 3 KB van 20 juli 2000 tot invoering van de euro.

<sup>3279</sup> KB nr. 19 op de handelingen inzake werk in onroerende staat en de handelingen opgesomd in artikel 20, § 2, lid 2 en 3 van het KB nr. 2, 29 december 1992, gewijzigd door art. 3 KB 20 juli 2000. Aanschr. nr. 2, 7 februari 1994.

<sup>3280</sup> Zie over deze laatste uitzondering: J. SWINKELS, "VAT Concessions for Small Businesses and Primary Community Law", *Int. VAT Mon.* 2005, 177-180.

<sup>3281</sup> Aanschr. nr. E.T. 100.154, 31 juli 2001, *BTW-Revue*, afl. 152, 509.

verplichtingen van een belastingplichtige:

- a. wanneer hij de vorm van een handelsvennootschap heeft aangenomen;
- b. wanneer hij reeds belastingplichtige is wegens de uitoefening van een andere werkzaamheid behoudens wanneer hij, voor die werkzaamheid, onderworpen is aan de forfaitaire regeling van artikel 56, § 1 van het WBTW.

## 1. Het begrip ‘landbouwondernemer’ voor de toepassing van artikel 57 van het WBTW

5903

art. 1 KB nr. 22

Als landbouwondernemer wordt aangemerkt, de belastingplichtige wiens bedrijvigheid bestaat in<sup>3282</sup>:

- a. algemene landbouw, groenteteelt, fruitteelt, bloementeelt, sierplantenteelt, champignon-teelt, teelt van zaai- en pootgoed, druiventeelt;
- b. veeteelt, pluimveeteelt, konijnenteelt, bijenteelt;
- c. boomkweek;
- d. bosbouw.

## 2. Toegelaten handelingen

5904

art. 2 § 1 KB nr. 22

Een landbouwondernemer is onderworpen aan de bijzondere regeling<sup>3283</sup>:

- a. wanneer hij door hem in zijn hoedanigheid van landbouwondernemer voortgebrachte producten of geteelde dieren levert, in de staat waarin hij ze heeft voortgebracht of geteeld of na ze onderworpen te hebben aan een primaire verwerking die normaal bij de landbouwbedrijven behoort;
- b. wanneer hij diensten verstrekt ter uitvoering van overeenkomsten van contractteelt of contractmesterij met betrekking tot goederen of dieren waarvan de levering bedoeld zou zijn in *litt. a*, indien de landbouwondernemer ze voor eigen rekening zou voortbrengen of telen;
- c. wanneer hij, als onderlinge landbouwhulp, andere dan in *litt. b* bedoelde diensten verstrekt en daarbij geen andere machines gebruikt dan deze die slechts uitzonderlijk dienen voor werk voor anderen;
- d. wanneer hij goederen levert die hij in zijn bedrijf heeft gebruikt, met inbegrip van bedrijfsmiddelen (bv. maaidorser of landbouwtractor).

De verpachting of verhuur van een deel van een landbouwbedrijf valt niet onder de forfaitaire landbouwregeling<sup>3284</sup>. De verpachting van jachtgebieden door een forfaitair belaste landbouwer is geen agrarische dienst in de zin van artikel 25, lid 2, vijfde streepje Zesde richtlijn *juncto* bijlage B<sup>3285</sup>.

---

<sup>3282</sup> Art. 1 KB nr. 22, 15 september 1970.

<sup>3283</sup> Art. 2 KB nr. 22, 15 september 1970.

<sup>3284</sup> HvJ 15 juli 2004, zaak C-321/02, Detlev Harbs, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Btw Vandewinckele, nr. V 04/ 8.

<sup>3285</sup> HvJ 26 mei 2005, zaak C-43/04, Stadt Sundern, *F.J.F.*, No. 2006/15.

### 3. Uitgesloten handelingen

5905

art. 2 § 2 KB nr. 22

Een landbouwondernemer is onderworpen aan de normale regeling van de btw of, eventueel, aan de forfaitaire regeling van artikel 56, § 1 van het WBTW, ten aanzien van:

- a. leveringen die hij op groot- of kleinhandelsmarkten verricht;
- b. leveringen in het klein die hij verricht, ofwel van deur tot deur, ofwel in een inrichting voor de verkoop in het klein;
- c. de niet in a en b bedoelde leveringen die hij verricht en de diensten die hij verstrekt, wanneer die handelingen betrekking hebben op producten of dieren die niet onderworpen zijn aan het tarief van 6 % (bloemen, sierplanten, rijpaarden); de bijzondere landbouwregeling blijft evenwel gelden voor de leveringen van deze producten of deze dieren die worden gedaan aan door de minister van Landbouw erkende coöperatieve producentenverenigingen van landbouwproducten.

Hij kan voor de genoemde handelingen ook onder de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen vallen (zie randnr. 5901,20). Hij heeft dan echter geen recht op forfaitaire compensatie.

art. 2 § 3 KB nr. 22

Artikel 57 van het WBTW is niet van toepassing ten aanzien van leveringen, verricht onder de voorwaarden van artikel 15, § 4 en 6 van het WBTW (zie randnr. 5446).

### 4. Gemengde regeling

5906

De normale btw-regeling of de forfaitaire regeling kan samengaan met de bijzondere landbouwregeling indien een landbouwondernemer geregeld doch niet uitsluitend zijn productie afzet in de omstandigheden bedoeld in a tot c van nr. 3. Bij deze combinatie van productie en handelswerkzaamheid wordt de voorbelasting op de voortgebrachte goederen gerecupereerd op een bijzondere wijze (fictie van twee afzonderlijke sectoren waarbij 'productie' verkoopt aan 'handel'<sup>3286</sup>).

### 5. De forfaitaire compensatie

5907

art. 3 KB nr. 22

De terugbetaling van de forfaitaire compensatie wordt gedaan aan de landbouwondernemer door de medecontractant (afnemer van landbouwproducten en landbouwdiensten), wanneer laatstgenoemde een belastingplichtige is die gehouden is tot de indiening van periodieke aangiften. Vanaf 1 januari 1993 ontvangen zij de terugbetaling ook van belastingplichtigen die geen periodieke aangiften indienen, andere dan landbouwers die zelf in België onder de bijzondere landbouwregeling vallen (bv. belastingplichtigen buiten de Europese Unie, vrijgestelde belastingplichtigen, enz.).

De forfaitaire compensatie zal onder bepaalde voorwaarden ook worden uitgekeerd door niet-belastingplichtige rechtspersonen die in een andere lidstaat gevestigd zijn en die landbouwproducten hebben verworven die de landbouwer geleverd heeft met vrijstelling van de

<sup>3286</sup> Aanschr. 79/005, 14 februari 1979, *BTW-Revue* 1979, afl. 41, 545; *X Btw- Handleiding* 2004, nr. 517, B.

btw.

Artikel 57 van het WBTW bepaalt eveneens welke kopers of ontvangers van diensten terugbetaling kunnen krijgen van de forfaitaire compensatie die zij aan landbouwers hebben uitgedeerd, alsmede de voorwaarden die daarvoor vervuld moeten worden. Het bedrag van de terugbetaling is forfaitair bepaald:

- op 2 % van de maatstaf van heffing ten aanzien van leveringen van hout;
- op 6 % voor de andere handelingen.

## 6. Door de medecontractant uit te reiken stuk

**5908**

**art.4 en 5 KB nr. 22**

De in randnr. 5907 bedoelde medecontractant moet uiterlijk de vijfde werkdag na de maand waarin het belastbaar feit zich heeft voorgedaan, aan de landbouwondernemer een stuk in tweevoud uitreiken (aankoopborderel). Het mag echter worden vervangen door een factuur van de landbouwer zelf. Dat is o.m. nodig voor medecontractanten die in een andere lidstaat of buiten de Europese Unie gevestigd zijn.

De landbouwondernemer stuurt aan zijn medecontractant één van de exemplaren van dat stuk terug, nadat hij het voor akkoord heeft getekend. De medecontractant duidt er het tarief en het bedrag van de btw op aan die op de verrichting verschuldigd is. Aan de hand hiervan oefent hij, in voorkomend geval, zijn recht op aftrek uit.

## 7. Verplichtingen van de landbouwondernemer

**5909**

Landbouwers die aan de bijzondere landbouwregeling zijn onderworpen, moeten jaarlijks de listing van hun belastingplichtige afnemers indienen (zie randnr. 5866). Zij moeten de btw voldoen voor bepaalde diensten die geacht worden in België plaats te vinden en die worden verstrekt door niet in België gevestigde dienstverrichters (zie randnr. 5842).

Zij moeten een voorafgaande verklaring indienen:

- alvorens een eerste intracommunautaire verwerving van accijnsproducten te verrichten;
- alvorens de eerste communautaire verwerving te verrichten van goederen (andere dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten) waardoor de drempel van 11 200 EUR wordt overschreden.

Zij moeten een keuzeverklaring indienen indien zij verkiezen al hun intracommunautaire verwervingen van goederen (andere dan nieuwe vervoermiddelen en accijnsproducten) aan de Belgische btw te onderwerpen zonder de overschrijding van de drempel van 11 200 EUR af te wachten.

Zij moeten een bijzondere btw-aangifte indienen voor ieder kwartaal waarin zij Belgische btw verschuldigd zijn wegens intracommunautaire verwervingen van goederen en diensten (zie randnr. 5885,20). Deze aangifte dient tegelijkertijd voor de heffing van de btw op de vorenbedoelde diensten verstrekt door niet in België gevestigde dienstverrichters.

art. 6

KB nr. 50

Zij moeten jaarlijks, vóór 31 maart, de opgave van hun intracommunautaire leveringen indienen (art. 6 KB nr. 50, zie randnr. 5886).

## 8. Overgang naar een andere btw-regeling en terugkeer naar de bijzondere landbouwregeling

5910

### art. 9 KB nr. 22

Een landbouwondernemer kan opteren voor de normale btw-regeling door middel van een brief, gericht aan het controlekantoor van de btw. Het optiestelsel treedt in werking bij het einde van de maand die volgt op die waarin de brief verstuurd werd. De landbouwondernemer die volledig de bijzondere regeling gebruikt, maar niet langer voldoet aan alle voorwaarden die daartoe vereist zijn, is ertoe verplicht voor het geheel naar de normale regeling over te gaan ofwel voor een deel naar de gemengde regeling (*supra* nr. 4).

### art. 10 KB nr. 22

Een landbouwondernemer die volledig uit de bijzondere regeling verdwijnt, heeft recht op teruggaaf van de btw geheven van:

- a. de goederen, andere dan bedrijfsmiddelen, die nog niet vervreemd waren en de diensten die nog niet gebruikt waren bij de wijziging van btw-regeling;
- b. de bedrijfsmiddelen die bij de wijziging nog bestaan voor zover deze nog bruikbaar zijn en het herzieningsstijdvak van artikel 48, § 2 van het WBTW nog niet verstreken is.

Om de teruggaaf te verkrijgen moet een inventaris van de voorraad worden ingediend. Ze wordt uitgeoefend in de btw-aangifte m.b.t. de laatste maand van het kwartaal na dat waarin de inventaris ingediend werd.

Wanneer de landbouwonderneming gedeeltelijk overgaat naar de gemengde regeling is er geen teruggaaf omdat gec recupereerd kan worden wegens de fictieve leveringen van de sector 'productie' aan de sector 'handel'.

De overgangsproblemen zijn toegelicht in de aanschrijving nr. 5 van 1979.

Een landbouwondernemer die geopteerd had voor overgang, mag niet terugkeren naar de bijzondere landbouwregeling vóór 1 januari van het derde jaar dat volgt op datgene waarin de optie uitwerking heeft gehad. De terugkeer moet schriftelijk ter kennis worden gebracht van het controlekantoor van de btw vóór 1 december. Ze heeft dan uitwerking op 1 januari van het volgende jaar.

art. 11 KB nr. 22

Om een dubbele aftrek te vermijden, moet bij de terugkeer worden overgegaan tot herziening van de btw die onder de normale regeling in aftrek werd gebracht. Daarvoor moet een inventaris van de voorraad worden opgemaakt.

## 9. Overdracht van een landbouwonderneming

5911

De toepassing van de btw bij overdracht van een landbouwonderneming verschilt naargelang artikel 11 van het WBTW al dan niet kan worden ingeroepen. Die problematiek is behandeld in de aanschrijving nr. 5 van 1979.

Overdracht van een landbouwonderneming door een landbouwer onderworpen aan de landbouwregeling, aan een ondernemer onderworpen aan de normale regeling – lot van de bedrijfsgebouwen<sup>3287</sup>.

<sup>3287</sup>

Besliss. nr. E.T. 76283, 6 oktober 1993, *BTW-Revue* 1994, afl. 108, 342, nr. 987.

#### § 4. TABAKSFABRIKATEN

5912

art. 58 § 1 WBTW

Artikel 58, § 1 van het WBTW bepaalt dat ten aanzien van de in België ingevoerde, intracommunautair verworven of geproduceerde tabaksfabrikaten, de btw wordt geheven telkens wanneer voor die fabrikaten, overeenkomstig de wets- of verordeningsbepalingen ter zake, accijns moet worden voldaan. De btw moet worden berekend op de prijs, vermeld op het fiscale bandje. Indien geen prijs is bepaald, wordt de btw berekend over de maatstaf van heffing van de accijns. Tabakssurrogaten zijn met tabaksfabrikaten gelijkgesteld, telkens wanneer die gelijkstelling bestaat voor de heffing van de accijns.

De aldus geheven btw is deze die inzake de invoer, de intracommunautaire verwerving en de levering van tabaksfabrikaten verschuldigd is. Artikel 1 van het KB nr. 13 bepaalt dat de btw opeisbaar is op hetzelfde moment als de accijns.

In artikel 2 van hetzelfde KB is bepaald dat de leveringen van tabaksfabrikaten gefactureerd worden tegen een prijs inclusief btw. Bovendien moet op de factuur de vermelding voorkomen 'Tabaksfabrikaten: btw voldaan bij de bron en niet aftrekbaar'.

#### § 5. VIS EN ZEEVRUCHTEN

5913

art. 58 § 2 WBTW

Ten aanzien van vis, schaal-, schelp- en weekdieren die rechtstreeks van het vissersvaartuig in de gemeentelijke vismijn van de aanvoerhaven worden gebracht om er openbaar te worden verkocht, wordt de btw slechts verschuldigd op het tijdstip van de verkoop in de vismijn en wordt ze berekend over de prijs van die verkoop (art. 58 § 2 WBTW). Het KB nr. 16 regelt de uitvoering van deze bepaling.

#### § 6. BIJZONDERE REGELING VAN BELASTINGHEFFING OVER DE WINSTMARGE

5914

art. 58 § 4 WBTW

Vóór 1 januari 1995 konden belastingplichtigen die geregeld van niet-belastingplichtigen tweedehandse goederen kochten om ze weder te verkopen, mits hun vooraf vergunning was verleend, onder de in die vergunning gestelde voorwaarden de btw inzake hun verkopen uitsluitend berekenen over het verschil tussen de verkoopprijs en de inkoopprijs, de zogenaamde 'winstmarge' (art. 58 § 4 WBTW). Deze bepaling was niet van toepassing op oorspronkelijke kunstwerken, antiquiteiten, verzamelobjecten, postzegels en oude munten.

Sedert 1 januari 1995 is door artikel 58, § 4 van het WBTW, conform de richtlijn 94/5/EG van 4 februari 1994, een bijzondere regeling ingevoerd voor de belastingheffing over de winstmarge (winstmargeregeling) gerealiseerd door belastingplichtige wederverkopers van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. Het KB nr. 53 regelt de uitvoering van artikel 58, § 4 van het WBTW.

De aanschrijving nr. 1 van 1995 licht de margeregeling toe voor gebruikte goederen (andere, dan tweedehandse vervoermiddelen), kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten. De aanschrijving nr. 1 van 1984 wordt erdoor opgeheven en vervangen. De aanschrijving nr. 2 van 1995 licht de margeregeling toe voor tweedehandse vervoermiddelen. De aanschrijving nr. 10 van 1993 wordt erdoor opgeheven en vervangen.

- Zie ook
- VAN DEN BRUEL, L., "Belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten" en "Belastingheffing over de winstmarge voor tweedehandse voertuigen", *Fiscaal Praktijkboek Indirecte Belastingen 1995-1996*, Diegem, Kluwer Rechtswetenschappen 1995, 29 tot 101.
  - VANDEBERGH, H., "Problemen bij de toepassing van de margeregeling voor tweedehandse voertuigen inzake btw", *T.F.R.* 2001, afl. 208, 884.

**5914,10**

Als belastingplichtige wederverkoper wordt aangemerkt, de belastingplichtige die in het kader van zijn economische activiteit gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten koopt, voor bedrijfsdoeleinden bestemt of invoert met het oog op wederverkoop, ongeacht of die belastingplichtige optreedt voor eigen rekening dan wel, ingevolge een overeenkomst tot aan- of verkoop in commissie, voor rekening van een derde.

Een onderneming die in het kader van haar normale bedrijfsactiviteiten voertuigen doorverkoopt die zij tweedehands had gekocht voor haar leaseactiviteiten, waarbij de wederverkoop ten tijde van de aanschaffing van het gebruikte goed niet het voornaamste doel maar een aan de leasing ondergeschikt secundair doel was, kan worden aangemerkt als 'belastingplichtige wederverkoper'<sup>3288</sup>.

**5914,20**

De winstmargeregeling is van toepassing op de door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die hem binnen de Europese Unie zijn geleverd door een niet-belastingplichtige, door een andere belastingplichtige voor zover de levering vrijgesteld is krachtens artikel 44, § 2, 13° van het WBTW (zie randnr. 5653) of krachtens artikel 56, § 2 van het WBTW (zie randnr. 5901, 20), of door een andere belastingplichtige wederverkoper, voor zover de levering zelf is onderworpen geweest aan de hier besproken winstmarge regeling.

Hij moet voor zijn aankopen of voor de consignatiezendingen een aankoopborderel uitreiken, tenzij de verkoper tot uitreiking van een factuur verplicht is (kleine onderneming of andere belastingplichtige wederverkoper). Deze documenten moet hij inschrijven in een aankoopregister of afzonderlijk in zijn aangepast boek voor inkomende facturen.

De goederen waarvoor hij niet kan aantonen dat hij ze gekocht heeft van de voornoemde personen, worden geacht verkregen te zijn onder de normale regeling.

art. 1 KB nr. 53

Voor de toepassing van de winstmargeregeling zijn<sup>3289</sup>:

- gebruikte goederen, de lichamelijke roerende goederen die in de staat waarin zij verkeren of na herstelling opnieuw kunnen worden gebruikt, andere dan kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, en andere dan edele metalen, edelstenen en parels.  
Levende dieren kunnen als gebruikte goederen worden beschouwd. Bijgevolg kan een van een particulier gekocht dier, dat na een training voor een specifiek gebruik wordt doorverkocht, worden aangemerkt als een gebruikt goed<sup>3290</sup>.
- wijn en andere alcoholische dranken beantwoorden niet aan de definitie van gebruikte goederen en kunnen bijgevolg niet verhandeld worden onder toepassing van de winstmargeregeling<sup>3291</sup>;
- kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten, de goederen bedoeld

<sup>3288</sup> HvJ 8 december 2005, zaak C-280/04, Jyske Finans A/S, *F.J.F.*, No. 2006/214.

<sup>3289</sup> Art. 1 KB nr. 53.

<sup>3290</sup> HvJ 1 april 2004, zaak C-320/03, Förvaltnings AB Stenholmen, *F.J.F.*, No. 2005/34.

<sup>3291</sup> Vr. nr. 471 DESIMPEL 6 oktober 2000, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, 5 februari 2001, nr. 62, 6986.



in rubriek XXI, § 2 van tabel A van de bijlage bij het KB nr. 20 (verlaagd tarief van 6 %).

De omstandigheid dat de handel ook slaat op goederen die uitgesloten zijn van de winstmargeregeling (bv. nieuwe of vernieuwde goederen, schroot, enz.), betekent niet dat de winstmargeregeling vervalt.

De maatstaf van heffing voor de leveringen van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten is het verschil tussen verkoopprijs en aankoopprijs (de winstmarge), verminderd met de btw die in dit verschil begrepen is.

De omzet voor die leveringen wordt gevormd door het totale verschil (totale winstmarge) gedurende een jaar, verminderd met de btw die in dat verschil begrepen is.

Een belastingplichtige die voor zijn leveringen de winstmargeregeling toepast, wordt ten aanzien van de goederen die hij met het oog op die leveringen verkregen heeft, geacht aan zijn recht op aftrek te hebben verzaakt.

#### 5914,30

##### art. 58 § 4 3° WBTW

De winstmargeregeling is niet van toepassing op de door een belastingplichtige wederverkoper verrichte leveringen van goederen die hem binnen de Europese Unie zijn geleverd door personen die bij de aankoop, de intracommunautaire verwerving of de invoer, vrijstelling van btw hebben genoten krachtens artikel 42 van het WBTW (zie randnrs. 5304 tot 5636) of teruggaaf van btw krachtens artikel 77, § 2 van het WBTW (zie randnr. 5956)<sup>3292</sup>.

#### 5914,40

##### art. 58 § 4 7° WBTW

Voor elke levering die onder de winstmargeregeling valt, kan een belastingplichtige wederverkoper de normale regeling toepassen. Wanneer hij van deze mogelijkheid gebruik maakt, moet hij de handelingen verricht onder de normale regeling in zijn boekhouding gescheiden houden van die verricht onder de winstmargeregeling, volgens de modaliteiten omschreven in de aanschrijvingen nrs. 1 en 2 van 1995.

#### 5914,60

##### art. 58 § 4 5° WBTW

Belastingplichtigen hebben geen recht op aftrek van de btw die verschuldigd of voldaan is voor een levering die aan de winstmargeregeling onderworpen werd.

##### art. 58 § 4 8° WBTW

Op de facturen die een belastingplichtige wederverkoper uitreikt voor de leveringen die aan de winstmargeregeling onderworpen zijn, mag de btw niet afzonderlijk worden vermeld. Ze moeten de vermelding dragen: 'Levering onderworpen aan de bijzondere regeling van de belastingheffing over de winstmarge-btw niet aftrekbaar'.

##### art. 58 § 4 4° WBTW

In principe is de normale regeling van toepassing op de levering door een belastingplichtige wederverkoper van gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die hij heeft ingevoerd of die hij heeft gekocht van belastingplichtigen, andere dan belastingplichtige wederverkopers, die aan de normale regeling onderworpen zijn.

Hij kan echter kiezen voor de toepassing van de winstmargeregeling op leveringen van kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die hij zelf heeft ingevoerd, op leveringen van kunstvoorwerpen die aan hem geleverd zijn door de maker of diens

<sup>3292</sup> Rb. Luik 4 maart 2004, *Fisc. Act.* 2004, afl. 44, 5-7.

rechthebbenden, of door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper wanneer de levering onderworpen is aan het verlaagd tarief. De keuze moet worden gedaan voor alle leveringen. Ze gaat in op de datum van afgifte op de post van de aangetekende brief, gericht aan de btw-controledienst waaronder de belastingplichtige wederverkoper ressorteert, waarin de keuze wordt gedaan. Ze geldt tot 31 december van het tweede jaar dat op de genoemde datum volgt.

art. 58 § 4 6° WBTW

Indien er gebruik is ten behoeve van leveringen die aan de winstmargeregeling onderworpen zijn, heeft de belastingplichtige wederverkoper geen recht op aftrek van de btw die verschuldigd of voldaan is voor kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiquiteiten die hij zelf heeft ingevoerd, voor kunstvoorwerpen die hem door de maker of diens rechthebbenden geleverd worden en voor kunstvoorwerpen die hem door een andere belastingplichtige wederverkoper geleverd worden.

#### 5914,70

art. 58 § 4 7° WBTW

Indien een belastingplichtige wederverkoper de normale regeling toepast voor de levering van een zelf ingevoerd kunstvoorwerp, voorwerp voor verzamelingen of antiquiteit, mag hij de btw verschuldigd of voldaan bij de invoer aftrekken (artikel 58 § 4 7° WBTW). Indien hij dat doet voor de levering van een kunstvoorwerp dat hem door de maker of diens rechthebbenden geleverd werd, mag hij de btw verschuldigd of voldaan met betrekking tot het hem geleverde kunstvoorwerp aftrekken.

Indien hij dat doet voor de levering van een kunstvoorwerp dat hem door een andere belastingplichtige dan een belastingplichtige wederverkoper geleverd werd, mag hij de btw verschuldigd of voldaan met betrekking tot het hem geleverde kunstvoorwerp aftrekken.

Het recht op aftrek ontstaat op het tijdstip waarop de btw verschuldigd wordt voor de levering waarvoor de belastingplichtige wederverkoper voor de normale regeling kiest.

#### 5914,80

Ten aanzien van de verkoop met toepassing van de winstmargeregeling van tweedehandse goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten die op 31 december 1994 in voorraad waren, wordt verwezen naar de nrs. 149 tot 152 van de aanschrijving nr. 1 van 1995, naar de nrs. 7.1 tot 8.2 van 'Belastingheffing over de winstmarge voor gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten' en naar de nrs. 5.1 en 5.2 van 'Belastingheffing over de winstmarge voor tweedehandse voertuigen', geciteerd onder randnr. 5914.

#### 5915

Vanaf 1 september 2002 geldt een vereenvoudigde regeling voor tussenpersonen bij directe verkopen<sup>3293</sup>. De nieuwe regeling geeft aan organisatoren van directe verkopen de mogelijkheid om af te wijken van de algemene btw-principes voor wat betreft verplichtingen tot btw-identificatie, betalingsmodaliteiten en formaliteiten.

De nieuwe regeling beoogt de verkopen van goederen die hoofdzakelijk worden verworven door particulieren of door andere personen die niet handelen als btw-plichtigen (bv. home-partyverkoop). De tussenpersonen bij deze verkopen waren in het verleden btw-plichtigen en derhalve onderworpen aan de algemene btw-formaliteiten. Voortaan kunnen organisatoren van directe verkopen een machtiging vragen bij de administratie om de afwijkende regeling

---

<sup>3293</sup> Besliss. nr. E.T. 102.595, 19 juni 2002.

toe te passen.

## **§ 7. BIJZONDERE REGELING VOOR NIET IN DE EU GEVESTIGDE LEVERANCIERS VAN LANGS ELEKTRONISCHE WEG VERRICHTTE DIENSTEN**

**5916**

**art. 58bis WBTW**

Ingevolge de omzetting van richtlijn betreffende de invoering van de nieuwe btw-bepalingen voor langs elektronische weg verrichte diensten<sup>3294</sup>, is een bijzondere regeling ingevoerd voor de btw-registratie van niet in de EU gevestigde belastingplichtigen die langs elektronische weg verrichte diensten verstrekken aan binnen de EU gevestigde afnemers die zelf niet de hoedanigheid van btw-plichtige hebben<sup>3295</sup>. Deze bijzondere regeling houdt in dat de niet in de EU gevestigde belastingplichtige zelf mag kiezen in welke lidstaat hij zich laat registreren.

Een niet in de EU gevestigde belastingplichtige die zich onder de bijzondere regeling in België wil laten registreren moet elektronisch aangifte doen van zijn begin van werkzaamheid (adres: [eservices@minfin.fed.be](mailto:eservices@minfin.fed.be)). Er zal vervolgens een bijzonder btw-nummer worden toegekend beginnend met de letters EU.

De belastingplichtige zal na registratie in België een bijzondere aangifte langs elektronische weg moeten indienen waarin de maatstaf van heffing en de verschuldigdheid van de btw per lidstaat wordt aangegeven. Daarnaast wordt de verplichting opgelegd om een register bij te houden van de handelingen waarop de bijzondere regeling van toepassing is. De verschuldigde btw moet gestort worden op een bijzondere rekening (VAT on E-services, nr. 679-2003426-85). De aftrekbare btw kan onder deze regeling enkel worden gerecupereerd via de teruggaafprocedure van de Achtste richtlijn (randnr. 5889,50).

Een niet in de EU gevestigde belastingplichtige die zich laat registreren onder de bijzondere regeling moet geen aansprakelijk vertegenwoordiger laten erkennen.

---

<sup>3294</sup> Richtlijn 2002/38/EG van de Raad van 7 mei 2002 tot wijziging, voor een gedeelte tijdelijk van richtlijn 77/388/EEG met betrekking tot de regeling inzake de belasting over de toegevoegde waarde die van toepassing is op bepaalde diensten die langs elektronische weg worden verricht alsook op radio- en televisieomroepdiensten, *P.B. L.*, afl. 128, 15 mei 2002, 0041-0044.

<sup>3295</sup> Art. 58bis WBTW; Circ. nr. AFZ/2002-0944 (AFZ 9/2003), 12 augustus 2003.



## Deel IX

---

 Taxatie – Invordering – Controles – Sancties –  
 Diverse bepalingen
 

---

## Hoofdstuk I

---

 Bewijs en tegenbewijs
 

---

**5920**

Het stelsel van bewijs inzake btw volgt hetzelfde scenario als dit inzake andere belastingen: de bewijslast rust in principe bij de administratie die voor haar bewijsvoering beschikt over alle middelen van het burgerlijk recht en bovendien over wettelijke vermoedens en ambts-halve taxatie voor de omkering van de bewijslast. Specifiek is het bewijs door middel van een proces-verbaal.

**§ 1. BEWIJS IN HET ALGEMEEN****5921**

De algemene regel, die voor alle fiscale aangelegenheden geldt, is dat de administratie een dubbele bewijslast heeft als ze beweert dat een wettelijke regel van toepassing is op een bepaald feit: ze moet zowel de inhoud van de wettelijke regel als het effectief bestaan van het feit bewijzen<sup>3296</sup>.

Het WBTW bevat verschillende bijzondere bewijsregels waarvan de belangrijkste is opgenomen in artikel 59, § 1 luidend als volgt: “Overtredingen van de bepalingen van het WBTW of van de ter uitvoering ervan gegeven regelen, alsmede feiten die de verschuldigdheid van de belasting of van een geldboete aantonen of ertoe bijdragen die aan te tonen, kunnen door de administratie worden bewezen volgens de regelen en door alle middelen van het gemeen recht, getuigen en vermoedens inbegrepen, doch uitgezonderd de eed, en daarenboven door de processen-verbaal van de ambtenaren van de Federale Overheidsdienst Financiën. De processen-verbaal leveren bewijs op zolang het tegendeel niet is bewezen”<sup>3297</sup>.

**§ 2. BEWIJS DOOR MIDDEL VAN FEITELIJKE VERMOEDENS****5922****art. 59 § 1 WBTW**

Om het bewijs te leveren dat de btw verschuldigd is, moet de administratie feiten aanvoeren die de rechtbank kunnen overtuigen van de juistheid van haar vordering. Het louter aanvoeren van een feit vormt echter niet het bewijs van dat feit. De administratie moet dus bewijzen dat haar vordering steunt op juiste gegevens die werkelijk bestaan.

<sup>3296</sup>

I. CLAEYS-BOUUAERT, “Het bewijs in fiscale geschillen en de bewijsregeling van het Burgerlijk Wetboek”, Fiskofoon 1985, afl. 52, 41-57; J. WILMART, “Overwegingen in verband met de ontleding en de verschuiving van het bewijs in het fiscaal recht”, *Bull. Bel.*, afl. 377, 1317-1344; W. DIERICK, “De problematiek van het bewijs inzake btw en inzake inkomstenbelastingen”, *BTW-Revue* 1990, afl. 91, 367.

<sup>3297</sup>

Voor nadere toelichting wordt verwezen naar L. VANDENBERGHE, “Bewijsmiddelen”, in *Fisc. Doc. Vandewinckele*, deel XIV, Mechelen, Kluwer, nrs. 59/1 tot 59/71; H. VANDEBERGH, “Taxatie en verweer inzake btw”, *Fiscale praktijkstudies*, nr. 3, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 136 p.; H. VANDEBERGH, *Btw-vraagstukken*, capita selecta van btw-problemen naar aanleiding van recente rechtspraak, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1987, 119 p.

Het bewijs door feitelijke vermoedens kan niet op andere vermoedens worden gebouwd en nog minder op loutere beweringen. Feitelijke vermoedens moeten immers de voorwaarden vervullen van de artikelen 1349 tot 1353 van het BW. Het zijn derhalve gevolgtrekkingen waardoor op grond van vastgestelde en bewezen feiten die werkelijk gekend zijn en voldoende vaststaan, andere gegevens die niet of onvoldoende gekend zijn voor zeker kunnen worden gehouden. De gevolgtrekkingen hebben echter geen bewijswaarde wanneer zij uitgaan van feiten die twijfelachtig zijn<sup>3298</sup>.

- de Btw-administratie mag bij toepassing van artikel 59, § 1 gebruikmaken van elementen geput uit het fiscaal dossier van de belastingplichtige bij de administratie der Directe Belastingen<sup>3299</sup>. Een meerwinst hoeft echter niet noodzakelijk een meeromzet tot gevolg te hebben<sup>3300</sup>. Een taxatie op grond van tekenen en indiciën inzake directe belastingen mag in bepaalde gevallen als een feitelijk vermoeden beschouwd worden door de Btw-administratie<sup>3301</sup>, doch niet als wordt aangetoond dat de taxatie ten onrechte gebeurde<sup>3302</sup>;
- stukken die bij derden worden gevonden, kunnen in principe niet tegen een belastingplichtige worden ingeroepen indien deze de juistheid ervan betwist<sup>3303</sup>; dat principe geldt niet als de stukken aanwijzingen verschaffen over zo'n groot aantal herhaalde verrichtingen dat de ernst en de waarachtigheid niet te betwijfelen valt; uit deze gegevens kunnen de feitelijke vermoedens van artikel 1349 van het BW worden afgeleid<sup>3304</sup>;
- wegens leemten in de stukken van de boekhouding, vooral de beknoptheid van de facturen, mag de administratie de omzet wijzigen door vergelijking van de winsten met die van een concurrent<sup>3305</sup>;
- bij gebreke van bewijskrachtige gegevens kan de fiscale administratie haar bewijslast vervullen met alle middelen van recht, waaronder de feitelijke vermoedens, zoals onder meer de toepassing van een forfait. Uit het bekend feit dat een belastingplichtige actief is in de kleinhandel in textielwaren mag, na verwerping van de boekhouding, aan de hand van vermoedens afgeleid worden dat die belastingplichtige de in het forfait aangegeven brutowinst realiseerde<sup>3306</sup>;
- de rechtspraak m.b.t. de taxatie bij vergelijking inzake directe belastingen, op basis

<sup>3298</sup> Cass. 5 maart 1999, *Act. fisc.* 1999, afl. 14, 3, *Arr. Cass.* 1999, 319, *Bull. Bel.* 1999, 327, *Fisc. Koer.* 1999, 353, *Fisc. Act.* 1999, afl. 16, 2, *F.J.F.*, No.

99, *T.B.B.R.* 2001, 217, noot L. VANHEESWIJCK, "Belasting over de toegevoegde waarde - Bewijs door feitelijke vermoedens - Brutowinst-marge toegepast door gelijkaardige ondernemingen".

Meer hierover: L. VANDEN BERGE, "Feitelijke vermoedens als bewijsmiddel van de overtredingen in het stelsel van de btw"; *A.F.T.* 1975, 143-148. Over de rechtsgeldigheid van het bewijs door vermoedens: zie H. VANHULLE, *Fisc. Koer.* 1988, 105, noot bij Brussel 19 januari 1988.

<sup>3299</sup> Rb. Dendermonde 31 december 1979, *BTW-Revue* 1982, afl. 53, 296 en Rb. Dendermonde 7 september 1982, *BTW-Revue*, 1986, afl. 271, 143, Rb. Kortrijk 29 oktober 1982 en Rb. Marche-en-Famenne 26 mei 1983, *BTW-Revue* 1984, afl. 65, 705 en 721, Rb. Antwerpen 3 maart en 24 juni 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 84, 64 en 67; Rb. Leuven 3 april 1989, *Fisc. Koer.* 1989, 383; Vr. nr. 1149 HATRY 18 juni 1998, *Vr. & Antw. Senaat* 1997-1998, nr. 1-85, 4527.

<sup>3300</sup> Rb. Antwerpen 20 november 1986, *F.J.F.*, No. 88/18, 27, Rb. Leuven 12 november 1999, *F.J.F.*, No. 2000/58, Brussel 17 maart 2000, *T.F.R.* 2000, afl. 184, 627, noot J. VAN BESIEN, Rb. Brugge 8 Januari 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 258.

<sup>3301</sup> Rb. Namen 12 december 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 76, 154; Vr. nr. 3 VAN PARIJS 12 februari 1988, *Vr. & Antw. Kamer* 1987-1988, 6, 381-383, *BTW-Revue* 1988, afl. 81, 267, Vr. nr. 1132 DE CLIPPELE 15 juni 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, nr. 123, 12900-12902, *BTW-Revue* 1994, afl. 111, 1243, Rb. Namen 8 januari 2003, *F.J.F.*, No. 2004/86, Gent 27 april 2004, *Fisc. Act.* 2004, afl. 21, 4-5.

<sup>3302</sup> Rb. Brugge 10 januari 1989, *F.J.F.*, No. 89/114, Rb. Kortrijk 7 Januari 1991, *Fisc. Koer.* 1991, 205, Rb. Kortrijk 4 maart 1991, *F.J.F.*, No. 91/188, 408.

<sup>3303</sup> Brussel 19 januari 1988, *F.J.F.*, No. 89/113, 203.

<sup>3304</sup> Antwerpen 15 juni 1987, Brussel 1 maart 1988, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. B 88/23.

<sup>3305</sup> Luik 23 maart 1987, *BTW-Revue* 1988, afl. 79, 32.

<sup>3306</sup> Gent 8 november 2005, *F.J.F.*, No. 2006/203, zie over de forfaitaire regeling ook randnummers 5891-5899.

waarvan het de administratie niet toegelaten is zich op het resultaat van de vergelijking te steunen om de boekhouding als niet bewijskrachtig aan te wijzen, is op analoge wijze van toepassing inzake btw<sup>3307</sup>;

art. 342 § 1 WIB92

- het bewijs door middel van vergelijking met drie soortgelijke belastingplichtigen (art. 342 § 1 WIB92) is een specifieke bewijsmethode voor de vaststelling van winsten en baten. De Btw-administratie mag uit die bewijsmethode geen conclusie trekken voor de toepassing van de btw gezien daartoe het zakencijfer moet worden aangetoond<sup>3308</sup>;
- zwart kasboek van leverancier bewijst leveringen aan afnemer<sup>3309</sup>;
- uit het ontbreken van een aantal boekjes met restaurantbonnetjes kan niet het vermoeden worden afgeleid dat met die boekjes een niet-aangegeven omzet werd behaald die proportioneel is aan de omzet die blijkt uit de bewaarde boekjes<sup>3310</sup>;
- de navordering van btw is gerechtvaardigd wanneer (i) slechts een gedeelte van de leveringen effectief is gefactureerd aan de afnemers terwijl een ander gedeelte door middel van valse facturen is gefactureerd aan particulieren of verwerkt is onder de noemer “Diversen” en (ii) uit de feiten blijkt dat er een onderling verband is tussen de echte en de valse facturen waaruit de eenheid van levering aan eenzelfde persoon kan worden afgeleid<sup>3311</sup>.

### § 3. BEWIJS DOOR MIDDEL VAN WETTELIJKE VERMOEDENS

#### 5923

Tot omkering of verlichting van de last van het bewijs dat alle voorwaarden voor de verschuldigdheid van de btw of toepasselijkheid van het btw-stelsel vervuld zijn, heeft het WBTW in verschillende artikelen een wettelijk vermoeden van verschuldigdheid of toepasbaarheid verbonden aan welomschreven en vaststaande feiten. Het is voldoende dat zij aantoonen dat de voorwaarden en omstandigheden aanwezig zijn om het vermoeden toe te passen, waarna de belastingplichtige moet bewijzen dat de btw niet verschuldigd is of werd betaald<sup>3312</sup>.

Inzake de afwenteling van de bewijslast door het instellen van wettelijke vermoedens<sup>3313</sup>

De wettelijke vermoedens die tot de bewijsvoering van overtredingen behoren, zijn vastgelegd in de artikelen 64, 65 en 68 van het WBTW. Artikel 65 bepaalt dat op zicht gezonden of in consignatie gegeven goederen (zie randnr. 5310) worden geacht door de geadresseerde of de consignataris te zijn gekocht, indien deze niet kan bewijzen dat hij ze onder zich houdt of ze aan de afzender of de consignant heeft teruggestuurd. Artikel 68 vestigt een (weerlegbaar) vermoeden van invoer.

De vier wettelijke vermoedens van artikel 64 worden hierna afzonderlijk besproken<sup>3314</sup>.

<sup>3307</sup> Rb. Luik 12 september 1988, *F.J.F.*, No. 89/23, 37.

<sup>3308</sup> Rb. Bergen 17 februari 2005, *F.J.F.*, No. 2006/57.

<sup>3309</sup> Brussel 4 januari 1990, *BTW-Revue* 1981, afl. 93, 47.

<sup>3310</sup> Luik 25 januari 2002, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. L 02/7.

<sup>3311</sup> Gent 23 september 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 914, 13.

<sup>3312</sup> H. VANDEBERGH, *Taxatie en verweer inzake btw*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 89-98.

<sup>3313</sup> H. VANDEBERGH, “De bewijsplicht van de fiscus inzake btw en de omkering ervan door het instellen van wettelijke vermoedens”, *T.F.R.*, afl. 210, 999.

## 1. Wettelijk vermoeden van belastbare levering

5924

art. 64 § 1 WBTW

Hij die goederen verkrijgt of produceert om ze te verkopen, wordt behoudens tegenbewijs geacht de door hem verkregen of geproduceerde goederen te hebben geleverd onder voorwaarden waaronder de belasting opeisbaar wordt (art. 64 § 1 WBTW).

- Wanneer bewezen wordt dat een belastingplichtige bepaalde voor doorverkoop bestemde goederen niet in zijn boek voor inkomende facturen heeft ingeschreven, is *ipso facto* artikel 64 § 1 van het WBTW toepasselijk op deze niet-geboekte aankopen<sup>3315</sup>;
- Het vermoeden van artikel 64 § 1 van het WBTW vindt ook toepassing op een buitenlandse groothandelaar die in België goederen aankoopt, maar die in België geen verkoopactiviteiten ontwikkelt<sup>3316</sup>;
- Wanneer een leverancier in uitvoering van een garantieclausule een goed kosteloos levert ter vervanging van een gebrekkig goed, dan dient hiervoor geen bijzonder document te worden opgemaakt. De leverancier dient wel het tegenbewijs te leveren van het wettelijk vermoeden vervat in artikel 64 § 1 WBTW<sup>3317</sup>;
- Het wettelijk vermoeden van artikel 64 § 1 van het WBTW vereist dat onbetwistbaar vaststaat dat een belastingplichtige goederen of diensten heeft verkregen. Wanneer de administratie slechts bij vermoeden tot het besluit komt dat de belastingplichtige goederen heeft aangekocht, kan hierop geen bijkomend vermoeden worden gebaseerd<sup>3318</sup>.

## 2. Wettelijk vermoeden van belastbare dienst

5925

art. 64 § 2 WBTW

Hij die diensten verricht, wordt behoudens tegenbewijs geacht dat te hebben gedaan onder voorwaarden waaronder de btw opeisbaar wordt (art. 64 § 2 WBTW).

Wanneer bewezen wordt dat een belastingplichtige bepaalde voor het verrichten van diensten bestemde goederen niet in zijn boek voor inkomende facturen heeft ingeschreven, is *ipso facto* artikel 64, § 2 van het WBTW toepasselijk op deze niet-geboekte aankopen<sup>3319</sup>.

## 3. Wettelijk vermoeden van het hoogste btw-tarief

5926

art. 64 § 3 WBTW

Wanneer een leverancier of dienstverrichter handelingen verricht met betrekking tot goederen of diensten die aan een verschillend tarief onderworpen zijn, worden die handelingen behoudens tegenbewijs geacht voor het geheel betrekking te hebben op de goederen of de diensten waarvoor het hoogste tarief geldt (art. 64 § 3 WBTW).

- De handelingen van iemand die bekendstaat als schoenhersteller en sleutelmaker zijn voor het geheel aan het

<sup>3314</sup> Voor een uitvoerige bespreking van de wettelijke vermoedens zie H. VANDEBERGH, "De bewijsplicht inzake btw en de omkering ervan door het instellen van wettelijke vermoedens", *T.F.R.*, afl. 210, 999- 1117 en D. STAS, "De wettelijke vermoedens van artikel 64, 65 en 68 WBTW", *T.F.R.*, afl. 213, 3-20.

<sup>3315</sup> Rb. Brussel 20 oktober 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 76, 150.

<sup>3316</sup> Brussel 11 september 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 771, 6.

<sup>3317</sup> Vr. nr. 834 NYSENS 12 oktober 2000, *Vr. & Antw. Senaat* 2000-2001, nr. 2-35, 1710-1712, *BTW-Revue*, afl. 152, 588.

<sup>3318</sup> Rb. Brugge 17 mei 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 471-474, noot W. DEFOOR.

<sup>3319</sup> Rb. Brussel 20 oktober 1986, *BTW-Revue* 1987, afl. 76, 150; Rb. Dendermonde 2 juni 1987, *BTW-Revue* 1989, afl. 84, 52.



- normale tarief onderworpen<sup>3320</sup>;
- Tenzij de omzetherziening plaatsvindt binnen een welbepaalde tariefgroep, wordt in de praktijk overgegaan tot omslag van de verschuldigde sommen in functie van de verschillende activiteiten<sup>3321</sup>;
  - In principe moet de enige prijs voor een gezamenlijk aanbod van goederen en diensten die aan verschillende tarieven onderworpen zijn, worden uitgesplitst, zo niet moet de btw worden geheven tegen het hoogste tarief<sup>3322</sup>.

#### 4. Wettelijk vermoeden van belastbaar werk in onroerende staat

##### 5927

###### art. 64 § 4 WBTW

Krachtens artikel 64, § 4 van het WBTW wordt behoudens tegenbewijs ieder pas opgericht gebouw geacht door een belastingplichtige geleverd te zijn ter uitvoering van één of meer dienstverrichtingen met betrekking tot een werk in onroerende staat. Krachtens artikel 36, § 1, b) van het WBTW mag de grondslag voor de heffing van de btw niet lager zijn dan de normale waarde van die vorenbedoelde dienstverrichtingen (bouwwaarde).

Voor een algemene toelichting<sup>3323</sup>.

- Het door artikel 64, § 4 van het WBTW ingestelde vermoeden is weerlegbaar<sup>3324</sup>. De eigenaar van het gebouw mag bewijzen dat hij in een bepaalde mate zelf werk in onroerende staat heeft verricht met materialen die hij zelf heeft gekocht; als dit bewijs geleverd is, mag de waarde van het eigen werk, materialen inbegrepen, van de normale bouwwaarde worden afgetrokken<sup>3325</sup>.

###### art. 19 § 2 WBTW

- De waarde die de administratie toekent aan het eigen werk of aan het gratis door derden verrichte werk dat niet onder de toepassing valt van artikel 19, § 2 van het WBTW kan voor de rechtbank worden betwist<sup>3326</sup>.
- Het door artikel 64, § 4 van het WBTW ingestelde vermoeden geldt niet voor gewone verbeteringswerken; de bouwheer die dergelijke werken verricht, hoeft bijgevolg niet het tegenbewijs van dit vermoeden te leveren en moet geen aangifte voor controle op de bouwwaarde indienen.
- Worden echter niet beschouwd als gewone verbeteringswerken:
  - de verandering aan een bestaand gebouw welke van die aard is dat de structuur en de bestemming van het vroegere gebouw worden gewijzigd;
  - de oprichting bij een bestaand gebouw van daaraan al of niet palende bijgebouwen, die een eigen functie hebben;
  - de oprichting in een bestaand gebouw van een nieuwe verdieping<sup>3327</sup>.

##### 5928

De eigenaar van een gebouw waarvoor artikel 64, § 4 van het WBTW geldt (bouwheer), is verplicht de plannen en bestekken van dat gebouw, alsmede de facturen betreffende de

<sup>3320</sup> Rb. Leuven 8 januari 1979, *BTW-Revue* 1980, afl. 43, 27.

<sup>3321</sup> Vr. nr. 101 DALEM 21 december 1984, *Vr. & Antw. Senaat* 1984-1985, nr. 16, 671, *BTW-Revue* 1985, afl. 67, 218.

<sup>3322</sup> Bij afwijking is de uitsplitsing verboden of facultatief in de gevallen opgesomd in Aanschr. nr. 85, 1972, nrs. 6 tot 12.

<sup>3323</sup> Zie Aanschr. nr. 16, 1973, G. VERHAEGHE, "De bouwheer en de btw", *BTW-Revue* 1978, afl. 36, 545-583, *A.F.T.* 1978, afl. 9.

<sup>3324</sup> Rb. Mechelen 28 februari 1984, *R.W.* 1984-85, 1662.

<sup>3325</sup> Besliss. 445, *BTW-Revue* 1974, afl. 15, 196, Vr. nr. 23 BURGEON, *Vr. & Antw. Kamer BZ* 1973-1974, nr. 4, 140, *BTW-Revue* 1974, afl. 18, 403, Vr. nr. 186 ADRIAENSSENS 6 juli 1976, *Vr. & Antw. Kamer* 1975-1976, nr. 39, 2742, *BTW-Revue* 1976, afl. 27, 349, Vr. nr. 856 LAHAYE-BATTHEU 27 juni 2005, *Vr. & Antw. Kamer* 2004-2005, nr. 86, 15006-15009.

<sup>3326</sup> Rb. Brugge 8 december 1987, *F.J.F.*, No 1988/171, 321, *Fisc. Koer.* 1988, 143.

<sup>3327</sup> Vr. nr. 23 BURGEON 28 mei 1974, *Vr. & Antw. Kamer BZ* 1973-1974, nr. 4, 140, *BTW-Revue* 1974, afl. 18, 403.

bouw ervan, te bewaren gedurende vijf jaar vanaf de datum van de betekening van het KI en ze ter inzage voor te leggen op ieder verzoek van de ambtenaren die belast zijn met de controle op de heffing van de btw. Wanneer die voorlegging ter inzage niet plaatsvindt, wordt de btw, behoudens tegenbewijs, geacht niet te zijn voldaan voor de dienstverrichtingen waarvoor geen facturen worden voorgelegd. Om de juistheid van de btw-grondslag te kunnen controleren, moet de bouwheer uiterlijk binnen drie maand vanaf de datum van de betekening van het ki, bij de controledienst van de ligging van het gebouw<sup>3328</sup> een aangifte indienen die een omstandige opgave bevat van de voor het bouwen ontvangen facturen waarop de btw in rekening werd gebracht.

#### § 4. BEWIJS DOOR MIDDEL VAN EEN PROCES-VERBAAL

##### 5930

##### art. 59 § 1 WBTW

In het proces-verbaal tekent een bevoegd controleambtenaar de binnen het kader van zijn opdracht gedane vaststellingen aan<sup>3329</sup>. Het levert daarvan bewijs op zolang het tegendeel niet is aangetoond (art. 59 § 1 WBTW). Het bewijst inzonderheid de feiten die de toepassing van een wettelijk vermoeden wettigen (zie § 3) of die een inbreuk op de voorschriften uitmaken (o.m. voor het opleggen van een ambtshalve aanslag: zie § 7).

De bewijskracht van het proces-verbaal blijft beperkt tot de erin opgenomen vaststellingen; ze strekt zich niet uit tot de er eventueel in voorkomende gevolgtrekkingen of andere redeneringen die de verbalisant uit zijn vaststellingen afleidt; deze zijn aan de beoordeling van de rechter onderworpen<sup>3330</sup>.

- Een proces-verbaal dat werd opgesteld naar aanleiding van een controle bij een leverancier omtrent leveringen zonder factuur houdt niet het overtuigend bewijs in dat de afnemer zonder factuur gekocht heeft; de verbalisant heeft vermoedens afgeleid uit wat hij bij de leverancier gezien heeft, waarvoor de bewijswaarde van het proces-verbaal niet geldt<sup>3331</sup>;
- De bewijswaarde van een proces-verbaal wordt aangetast door het verloop van een lange tijdsduur tussen het doen van de vaststellingen en de opneming ervan in een proces-verbaal<sup>3332</sup>;
- Het proces-verbaal heeft enkel bijzondere bewijskracht voor hetgeen authentiek werd vastgesteld door de verbalisant. Het is niet voldoende dat de dienstdoende ambtenaar enkel kennisneemt van gegevens die zich in het dossier van de administratie der Directe Belastingen bevonden<sup>3333</sup>;
- Een proces-verbaal ondertekend door drie agenten van het ministerie van Financiën, waarvan één niet heeft deelgenomen aan de onderzoeksverrichtingen, is onregelmatig. De vaststellingen in het proces-verbaal gelden als eenvoudige inlichtingen<sup>3334</sup>;

<sup>3328</sup> MB nr. 11, 3 november 1972, B.S. 11 november 1972.

<sup>3329</sup> Zie H. VANDEBERGH, "Taxatie en verweer inzake btw", in *Fiscale Praktijkstudies*, nr. 3, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 72.

<sup>3330</sup> Rb. Luik 22 september 1986, *F.J.F.*, No. 87/112, 198; Luik 23 maart 1987, *BTW- Revue* 1988, afl. 79, 32; Rb. Brussel 1 februari 1985, *Fisc. Koer.* 1987, 516; Rb. Luik 26 oktober 1987, *F.J.F.*, No. 88/108, 196.

<sup>3331</sup> Rb. Antwerpen 10 september 1984, *F.J.F.*, No. 85/19, 130, bevestigd door Antwerpen 15 november 1988; Rb. Luik 22 september 1988, *F.J.F.*, No. 87/112, 198.

<sup>3332</sup> Antwerpen 28 december 1982, *F.J.F.*, No. 83/74, 131, Rb. Brugge 4 juni 1986, *Fisc. Koer.* 1987, 157, Rb. Bergen 10 juni 1987, *F.J.F.*, No. 88/46, 70, Antwerpen 30 juni 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 564, Gent 20 april 2004, *Fiscoloog*, afl. 938, 11, Antwerpen 16 oktober 2007, *Fiscoloog*, afl. 1098, 10-11.

<sup>3333</sup> Rb. Brugge 8 januari 2002, *Fisc. Koer.* 2002, afl. 6, 258, *F.J.F.* 2002, afl. 8, 686.

<sup>3334</sup> Rb. Bergen 18 december 2002, *R.G.C.F.* 2004, afl. 1, 37-46, noot H. VANDEBERGH en K. TREUNEN.

- Onregelmatig verkregen gegevens zijn niet bewijskrachtig. Wanneer niet blijkt op welke datum een controle heeft plaatsgevonden, noch of de ambtenaren in het bezit waren van hun aanstellingsbewijs (zie art. 63 WBTW, dan staat niet vast dat de onderzoeksdaden conform de wet zijn verricht. Het lastens de belastingplichtige opgestelde proces-verbaal, gebaseerd op onregelmatig verkregen gegevens, heeft geen bewijswaarde<sup>3335</sup>.

## § 5. BEWIJS DOOR MIDDEL VAN EEN DESKUNDIGE SCHATTING

5931

Krachtens artikel 59, § 2 van het WBTW en onverminderd de in artikel 59, § 1 van het WBTW genoemde bewijsmiddelen, kan een deskundige schatting worden gevorderd om de normale waarde (minimummaatstaf van heffing) vast te stellen van:

1. een nieuw gebouw dat onttrokken werd door een professionele vervreemder of dat door zo'n professionele vervreemder of een toevallige belastingplichtige werd vervreemd;
2. een werk in onroerende staat dat betrekking heeft op de oprichting van een gebouw (ook als het in art. 19 § 2 WBTW is bedoeld) of op de voltooiing van een gebouw dat met btw verkregen werd.

De deskundige schatting kan niet alleen door de administratie maar ook door de belasting-schuldige gevorderd worden. Ze is bindend voor beide partijen en er is geen verhaal tegen. Wat de diensten betreft, spreekt de deskundige zich niet uit over het niet-belastbaar eigen werk of het gratis werk van derden; een geschil over het bewijs daarvan kan voor de gewone rechtbank worden gebracht<sup>3336</sup>.

5932

De procedure van de deskundige schatting is geregeld door het KB nr. 15 van 3 juni 1970<sup>3337</sup>.

Het definitief bindend karakter van de controleschatting inzake successie- en registratie-rechten werd niet in overeenstemming geacht met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel<sup>3338</sup>. Het Grondwettelijk Hof heeft zich nog niet uitgesproken over het definitief bindend karakter van de deskundige schatting inzake btw. Gezien de vergelijkbaarheid met de controleschatting inzake successie- en registratierechten kan het definitief bindend karakter, waarbij geen rechterlijke toetsing wordt toegelaten, als ongrondwettelijk worden beoordeeld. Zodoende kan de bodemrechter de waardebepaling van een goed overeenkomstig artikel 59, § 2 van het WBTW toetsen<sup>3339</sup>.

## § 6. ANTIMISBRUIKBEPALING

5932,50

art. 344 § 1 WIB92

<sup>3335</sup> Antwerpen 7 februari 2006, *F.J.F.*, No. 2007/82.

<sup>3336</sup> Rb. Brugge 7 december 1987, *Fisc. Koer.* 1988, 43.

<sup>3337</sup> Zie P. LINDEMANS, "Enkele beschouwingen over de fiscale bindende schatting", *A.F.T.* 1983, afl. 12, 268-273; Cass. 19 september 1985, *BTW-Revue* 1986, afl. 70, 46 en *F.J.F.*, No. 86/113, 176 (inzake vordering bij aangetekende brief; nietigverklaring van de schatting); Rb. Bergen 8 juni 1984 en 10 juni 1987, *BTW-Revue* 1989, afl. 85, 135-143, Rb. Namen 9 september 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 85, 145.

<sup>3338</sup> Arbitragehof 22 juli 2004, nr. 2004/141 en Arbitragehof 21 juni 2000, nr. 2000/79 (zie ook randnrs. 2087 en 3105).

<sup>3339</sup> Gent 5 december 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 332, 1070.

**art. 18 W.Reg.**

In het licht van de strijd tegen de belastingontwijking werd, bij artikel 128 van de programwawet van 27 december 2005, een zgn. antimisbruikbepaling in het WBTW ingevoerd die van toepassing is op de akten die vanaf 1 november 2005 zijn gesloten<sup>3340</sup>. Deze bepaling is/was analoog aan de bepalingen in het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (art. 344 § 1 WIB92) en de Registratierechten (art. 18 W.Reg.).

Overeenkomstig het artikel 59, § 3 van het WBTW kon aan de administratie niet worden toegeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen, wanneer de administratie door vermoedens of door andere in § 1 vermelde bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken. Dit alles tenzij de belastingplichtige kon bewijzen dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt.

Zoals reeds impliciet uit de voorbereidende werken bleek, werd deze bepaling kort na de invoering terug ingetrokken, gezien de onverenigbaarheid ervan met het standpunt van het Hof van Justitie omtrent de aanpak van rechtsmisbruik in de zaak Halifax<sup>3341</sup>.

In de Halifax-zaak definieerde het Hof het begrip rechtsmisbruik als volgt: "Om te kunnen vaststellen dat sprake is van misbruik, is ten eerste vereist dat de betrokken transacties, in weerwil van de formele toepassing van de voorwaarden in de desbetreffende bepalingen van de zesde richtlijn en de nationale wettelijke regeling tot omzetting daarvan, ertoe leiden dat in strijd met het doel van deze bepalingen een belastingvoordeel wordt toegekend. Ten tweede moet uit een geheel van objectieve factoren blijken dat het wezenlijke doel van de betrokken transacties erin bestaat een belastingvoordeel te verkrijgen".

art. 1 § 10 WBTW

Ter vervanging van artikel 59, § 3 werd in artikel 1 § 10 van het WBTW een algemene definitie opgenomen van het begrip rechtsmisbruik: "Voor de toepassing van dit wetboek is er sprake van misbruik wanneer de verrichte handelingen resulteren in het verkrijgen van een fiscaal voordeel waarvan de toekenning in strijd is met de doelstelling beoogd in dit wetboek en de ter uitvoering ervan genomen besluiten en die handelingen in wezen het verkrijgen van dit voordeel tot doel hebben". Deze definitie is in overeenstemming met de rechtspraak van het Hof van Justitie<sup>3342</sup>.

## § 7. BEWIJS DOOR MIDDEL VAN EEN AANSLAG VAN AMBTSWEGE

5933

Om de bewijslast naar de belastingplichtige te verleggen, machtigt artikel 66 van het WBTW de administratie tot het ambtshalve opleggen van een aanslag om de verschuldigde btw vast

<sup>3340</sup> Art. 128 wet 27 december 2005, *B.S.* 30 december 2005; D. STAS, "Anti-misbruikbepaling einde ongebreidelde optimalisatieschema's", *Fiscooloog* 2005, afl. 1004, 4-6. Zie hierover ook W. PANIS, "Misbruik en BTW. De strijd tegen marktconform maar abnormaal handelen", *T.F.R.*, afl. 331, 951.

<sup>3341</sup> HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, *F.J.F.*, No. 2006/161, *Halifax*, *NJB* 2006, afl. 15, 852, *P.B. C.*, 3 juni 2006, afl. 131, 1, *Rec. C.J.C.E.* 2006, zaak 2 (A), I, 1609, *S.E.W.* 2008, afl. 1, 25, noot J. SWINKELS, *R.G.F.* 2006, afl. 8, 20-36, noot T. KRSTIC, "L'arrêt Halifax: entre choix de la voie licite la moins imposée et pratique abusive en T.V.A.". Zie ook F. VANISTENDAEL, "Halifax en de nieuwe anti-ontwijkingsbepaling inzake BTW", *A.F.T.* 2006, afl. 7-8, 1-3.

<sup>3342</sup> HvJ 21 februari 2006, zaak C-255/02, *Halifax*, *F.J.F.*, No. 2006/161; HvJ 20 februari 2008, zaak C-425/06, *Part Service*, *T.F.R.*, 2008, afl. 341, 503.

te stellen wanneer een efficiënte controle onmogelijk is. Door de aanslag wordt de administratie geacht het bewijs van de verschuldigdheid van de btw geleverd te hebben<sup>3343</sup>. De administratie is niet verplicht de procedure van ambtelijke aanslag toe te passen door het louter feit dat voldaan is aan één of meer voorwaarden om de aanslag op te leggen<sup>3344</sup>. Het opleggen van de aanslag ontslaat de administratie echter niet van de verplichting te bewijzen dat overtredingen werden begaan<sup>3345</sup>.

## 1. Gevallen waarin de aanslag kan worden opgelegd

5934

art. 66 lid 1 WBTW

Wanneer een belastingplichtige, om welke reden ook, de in artikel 53, § 1 van het WBTW bedoelde aangifte niet heeft ingediend, geheel of ten dele in gebreke is gebleven de door of ter uitvoering van het WBTW voorgeschreven verplichtingen inzake het houden, het uitreiken, het bewaren of het voorleggen ter inzage van boeken of stukken na te komen, of niet heeft geantwoord op een vraag om inlichtingen kan hem door of vanwege de minister van Financiën ambtshalve een aanslag worden opgelegd tot beloop van de btw die verschuldigd is over het vermoedelijke bedrag van de handelingen die hij heeft verricht gedurende de maand of de maanden waarop de overtreding betrekking heeft (art. 66 lid 1 WBTW). Een ambtshalve aanslag kan worden opgelegd als het dagboek van ontvangsten niet werd voorgelegd<sup>3346</sup>.

art. 66 lid 2 WBTW

Door of vanwege de minister van Financiën kan ook ambtshalve een aanslag worden opgelegd aan de belastingplichtige die belastbare handelingen niet heeft opgetekend in het voorgeschreven boek (bv. ontvangstenboek) of stuk, of die ten aanzien van dergelijke handelingen aan de medecontractant geen factuur heeft uitgereikt wanneer hij daartoe gehouden was, of een factuur heeft uitgereikt waarin de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, of het bedrag van de op de handeling verschuldigde btw niet juist zijn vermeld. In die gevallen kan de ambtshalve opgelegde aanslag betrekking hebben op het gehele gecontroleerde tijdvak (art. 66 lid 2 WBTW).

art. 66 lid 3 WBTW

Een aanslag kan evenwel niet ambtshalve worden opgelegd wanneer de in randnr. 5946 bedoelde overtreding als louter toevallig dient te worden aangemerkt, inzonderheid op grond van het aantal en het belang van de handelingen waarvoor geen regelmatige factuur is uitgereikt, vergeleken met het aantal en het belang van de handelingen waarvoor wel een regelmatige factuur is uitgereikt (art. 66 lid 3 WBTW).

art. 66 lid 4 WBTW

Wanneer de aangifte te laat is ingediend doch vóór de ambtshalve opgelegde aanslag, wordt

3343

Zie de uitvoerige studie van F.J. WAUTERS, "De ambtelijke aanslag. Bewijsmiddel of straf?", *BTW-Revue* 1979, afl. 39, 197-292, ook C. SCALTEUR, "La taxation d'office en matière de taxe de transmission", *Rép. fisc.* 1949, 269 tot 295, H. VANDEBERGH, "Taxatie en verweer, inzake btw", in *Fiscale Praktijkstudies*, nr. 3, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1986, 81-88.

3344

*Contra*: Brussel 17 september 1987, waartegen cassatieberoep, *BTW-Revue* 1989, afl. 1987, 317.

3345

Antwerpen 15 november 1988, *F.J.F.*, No. 89/93, 170, *Fisc. Koer.* 1989, 74; Luik 20 februari 1989, *Fisc. Koer.* 1989, 459.

3346

Rb. Brugge 25 juni 1987, *BTW-Revue* 1988, afl. 79, 41.

de btw vastgesteld op grond van de aangifte, voor zover de aangifte niet meer dan twaalf maanden te laat is ingediend (art. 66 lid 4 WBTW).

## 2. Tegenbewijs

### 5936

Een ambtshalve opgelegde aanslag mag geen willekeurig karakter dragen; hij moet berusten op ernstige en betrouwbare vermoedens.

art. 67 lid 1 WBTW

Wanneer een belastingplichtige de hem ambtshalve opgelegde aanslag betwist, moet hij bewijzen dat deze aanslag overdreven is (art. 67 lid 1 WBTW<sup>3347</sup>). In functie van het aangebrachte bewijsmateriaal kan de rechter de ambtshalve aanslag verminderen<sup>3348</sup>.

## 3. Procedure

### 5937

art. 67 lid 2 WBTW

De administratie deelt vooraf bij aangetekende brief<sup>3349</sup> aan de belastingplichtige het bedrag en de verantwoording mede van de btw die zij voornemens is te heffen. Die kennisgeving van aanslag moet ondertekend zijn<sup>3350</sup>. De belastingplichtige kan zijn opmerkingen doen kennen (art. 67 lid 2 WBTW). Overeenkomstig het KB nr. 9 van 12 maart 1970 moet dat schriftelijk gebeuren binnen een maand vanaf de datum van de kennisgeving van de ambtshalve aanslag. Op straffe van nietigheid kan deze slechts na het verstrijken van die termijn worden opgelegd, zelfs als de belastingplichtige voordien reeds zijn opmerkingen heeft doen kennen<sup>3351</sup>.

Indien een akkoord wordt gesloten, is dat een dading en geen ambtshalve aanslag; het heeft kracht van gewijsde in hoogste aanleg<sup>3352</sup>.

Wanneer de kennisgeving van de aanslag van ambtswege geen melding maakt van een op te leggen belastingverhoging, zijn de aanslag en het daaropvolgende dwangbevel waarbij wel een verhoging wordt opgelegd volledig nietig<sup>3353</sup>.

## Hoofdstuk II

# Controlemaatregelen

## § 1. BEWARING EN MEDEDELING VAN BOEKEN EN STUKKEN – VERSTREKKEN VAN INLICHTINGEN

5940

<sup>3347</sup> Rb. Verviers 1 juli 1988, *BTW- Revue* 1989, afl. 87, 332; Rb. Antwerpen 17 september 1987, *BTW- Revue* 1989, afl. 88, 429.

<sup>3348</sup> Gent 28 oktober 1983, *A.F.T.* 1984, 122-125, noot F.J. WAUTERS.

<sup>3349</sup> Brussel 17 september 1987, *Fisc. Koer.* 1987, 428, *BTW- Revue* 1989, afl. 87, 317.

<sup>3350</sup> Rb. Namen 16 september 1986, *F.J.F.*, No. 87/170, 305.

<sup>3351</sup> Cass. 28 december 1984, *BTW- Revue* 1986, afl. 71, 151, *R.W.* 1985-86, 819, *F.J.F.*, No. 85/172, 284; Rb. Luik 28 maart 1988, *BTW- Revue* 1989, afl. 87, 327.

<sup>3352</sup> Rb. Doornik 2 april 1987, *F.J.F.*, No. 88/19, 29.

<sup>3353</sup> Antwerpen 9 september 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 905, 5.

**art. 60 § 1 WBTW**

Tenzij door of vanwege de minister van Financiën een afwijking is toegestaan (art. 60 § 4 WBTW), dienen de boeken en stukken waarvan het WBTW of de ter uitvoering ervan gegeven regelen het houden, het opmaken of het uitreiken voorschrijven, door hen die ze hebben gehouden, opgemaakt of ontvangen, te worden bewaard gedurende zeven jaar, te rekenen vanaf de eerste januari volgend op hun sluiting wat boeken betreft, op hun datum wat andere stukken betreft of op het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan in de gevallen bedoeld in artikel 58, § 4, 7°, lid 2 (*i.e.* indien het gaat om stukken bedoeld in art. 58 § 4, 7°, lid 4 WBTW; zie randnr. 5914,60)<sup>3354</sup>. Belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen zijn tot die verplichting ook gehouden ten aanzien van de facturen of de als zodanig geldende stukken in verband met de intracommunautaire verwervingen van goederen of met de in het buitenland verrichte aankopen, van de handelsboeken, de boekingsstukken, de contracten, de stukken met betrekking tot de bestelling van goederen en diensten, tot de verzending, tot de afgifte en tot de levering van goederen, van de rekeninguittreksels, van de betalingsstukken, alsmede van de andere boeken en stukken met betrekking tot de uitgeoefende werkzaamheid (art. 60 § 1 WBTW).

Volgens de Btw-administratie moeten tachograafschijven gedurende drie jaar worden bewaard. Deze vallen onder de noemer "andere boeken en stukken met betrekking tot de uitgeoefende werkzaamheid"<sup>3355</sup>.

**art. 60 § 2 WBTW**

In artikel 60, § 2 van het WBTW is bepaald dat in afwijking van de hiervoor bedoelde termijn, ten aanzien van de gegevens met betrekking tot de analyses, de programma's en de uitbating van geïntegreerde systemen, de termijn begint te lopen vanaf de eerste januari volgend op het laatste jaar waarin het in de beoogde gegevens omschreven systeem gebruikt werd. De Btw-administratie kan afwijken van de bewaringstermijnen, inzonderheid ten aanzien van informatiedragers gebruikt voor geautomatiseerde boekhoudingen. De Koning kan deze bewaringstermijn verlengen om de herziening van de aftrek veilig te stellen.

**Art 60 § 3 WBTW**

Alle door belastingplichtigen hetzij door henzelf, hetzij in hun naam en voor hun rekening door hun medecontractant of door een derde, uitgereikte facturen en alle door hen ontvangen facturen dienen op het Belgische grondgebied te worden bewaard. Facturen die worden bewaard langs elektronische weg die in België een volledige onlinetoegang tot de betrokken gegevens waarborgt, mogen evenwel in een andere lidstaat van de Gemeenschap worden bewaard op voorwaarde dat de administratie die de btw onder haar bevoegdheid heeft hiervan op voorhand wordt in kennis gesteld.

De authenticiteit van de herkomst en integriteit van de inhoud van de facturen, alsmede de leesbaarheid ervan moeten gedurende de volledige bewaringstermijn worden gewaarborgd.

De facturen die elektronisch werden ontvangen, worden in hun oorspronkelijke vorm bewaard, met inbegrip van de gegevens die de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van elke factuur waarborgen. Onder het elektronisch bewaren van een factuur wordt verstaan de bewaring via elektronische apparatuur voor het bewaren van gegevens met inbegrip van digitale compressie.

<sup>3354</sup> De bewaringsplicht van de boeken en stukken blijft voortbestaan in hoofde van de erfgenamen, C. VAN PELT, "Overlijden van een belastingplichtige: gevolgen op het vlak van de btw", *Notariaat* 2001, afl. 1, 3.

<sup>3355</sup> Rb. Luik 22 oktober 2002, *Fiscoloog*, afl. 868, 11.

De facturen die in papieren vorm werden ontvangen, worden ofwel in hun oorspronkelijke vorm ofwel digitaal bewaard. In geval van digitale bewaring moeten de gebruikte technologieën of procesmatige middelen de authenticiteit van de herkomst en de integriteit van de inhoud van de facturen waarborgen.

art. 60 § 4 WBTW

In de gevallen waarin het bewaren van boeken of stukken aanleiding geeft tot ernstige moeilijkheden kan door of vanwege de minister van Financiën aan personen of groepen van personen die zij vermelden, een kortere bewaringstermijn of een afwijking op de verplichting inzake het bewaren van de originele boeken worden toegestaan en de wijze van bewaren worden bepaald.

Bij toepassing van deze bepaling aanvaardt de administratie dat de detailgegevens van de door de belastingplichtige verrichte handelingen waarvoor overeenkomstig de btw-reglementering geen factuur moet worden uitgereikt, slechts moeten worden bewaard voor fiscale doeleinden gedurende een periode van vijf kalenderjaren<sup>3356</sup>.

Zodra een particulier een factuur of een ander stuk ontvangt van een belastingplichtige leverancier of dienstverrichter, ongeacht of de uitreiking als dan niet vereist is door de btw-wetgeving, is hij gehouden deze te bewaren gedurende een periode van 5 jaar<sup>3357</sup>.

art. 61 en 62

WBTW

De artikelen 61 en 62 van het WBTW sommen de verplichtingen op van de belastingplichtige en van de derden tot het mededelen van bepaalde boeken en documenten aan de administratie en tot het verschaffen van inlichtingen.

Betreffende de mogelijkheid om bepaalde boeken en stukken op optische schijven van het type WORM te bewaren, zie circulaire nr. AOIF 16/2008 (E.T. 112.081) van 13 mei 2008. Betreffende de mogelijkheid om bepaalde boeken en stukken op elektronische wijze te houden en te bewaren, zie beslissing nr. E.T. 112.577 van 8 november 2007.

#### 5941

Eenieder is verplicht de boeken en stukken die hij overeenkomstig artikel 60 van het WBTW moet bewaren, zonder verplaatsing ter inzage voor te leggen op ieder verzoek van de ambtenaren die belast zijn met de controle op de heffing van de btw, teneinde de juiste heffing van de btw in zijnen hoofde of in hoofde van derden te kunnen nagaan.

Wanneer de boeken en stukken door middel van een geïnformatiseerd systeem worden gehouden, opgemaakt, uitgereikt, ontvangen of bewaard, hebben deze ambtenaren het recht zich de op informatiedragers geplaatste gegevens in een leesbare en verstaanbare vorm ter inzage te doen voorleggen. Zij kunnen eveneens de tot voorlegging gehouden persoon verzoeken om in hun bijzijn en op zijn uitrusting kopies te maken in de door hen gewenste vorm van het geheel of een deel van de voormelde gegevens, evenals om de informaticabewerkingen te verrichten die nodig worden geacht om de juiste heffing van de btw na te gaan<sup>3358</sup>. In geval van directe registratie, als er dus geen aansprakelijke vertegenwoordiger aange-

<sup>3356</sup> Besliss. nr. E.T. 103.018, 27 juni 2002.

<sup>3357</sup> Besliss. nr. E.T. 91.858, 16 december 1997, *BTW-Revue*, afl. 133, 19, *Beknopt Verslag*, Senaat 2 juli 1998, *Fiscoloog*, afl. 672, 3, *Fiscoloog*, afl. 707, 5.

<sup>3358</sup> Computergegevens die een softwareleverancier in opdracht van zijn klanten beheert, behoren hem niet toe. Hij kan deze informatie aldus niet aan de administratie ter inzage voorleggen (Antwerpen 2 november 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 471).



steld wordt, moet de EU-onderneming bij de aanvraag tot identificatie aan de administratie een adres in België kenbaar maken waar de boeken en de stukken zullen worden voorgelegd op ieder verzoek van de controleambtenaar.

De vorige alinea's zijn niet van toepassing op het Nationaal Instituut voor de Statistiek of op het Economisch en Sociaal Instituut voor de Middenstand ten aanzien van de in hun bezit zijnde individuele inlichtingen.

art. 61 § 2 WBTW

Facturen en andere stukken, alsmede boeken, die overeenkomstig artikel 60 van het WBTW (zie randnr. 5940) bewaard moeten worden, alsmede de kopies bedoeld in randnr. 5941, lid 2, kunnen tegen afgifte van een ontvangstbewijs worden behouden, telkens wanneer de controlerende ambtenaren menen dat de boeken, stukken of kopies de verschuldigdheid van een belasting of een geldboete in hoofde van de betrokkene of van derden aantonen of ertoe bijdragen die aan te tonen<sup>3359</sup>. Dat recht bestaat niet ten aanzien van boeken die niet afgesloten zijn. Wanneer deze boeken door middel van een geïnfomatiseerd systeem worden bewaard, hebben de ambtenaren het recht zich kopies van die boeken te doen overhandigen in de door hen gewenste vorm.

De belastingplichtige kan achteraf de onwettigheid van het onderzoek inroepen wanneer zijn accountant eerst met het meenemen van niet-afgesloten boeken akkoord is gegaan, aangezien een accountant niet zonder meer kan worden geacht gemandateerd te zijn om namens zijn cliënt toelating te verlenen<sup>3360</sup>.

art. 62 § 1 WBTW

Eenieder is gehouden op ieder verzoek van de ambtenaren belast met de controle op de heffing van de btw, mondeling of schriftelijk alle inlichtingen te verschaffen die hun gevraagd worden, teneinde de juiste heffing van de btw in zijnen hoofde of in hoofde van derden na te gaan.

Stelselmatige vragen om inlichtingen aan ondernemingen waarvan het boekjaar niet samenvalt met het burgerlijk jaar zijn volkomen rechtmatig en bevinden zich binnen het kader van de wettelijke regelen terzake<sup>3361</sup>.

De bevoegdheden van de administratie op basis van artikel 62, § 1 van het WBTW zijn gebonden bevoegdheden. De administratie heeft op basis van deze bepaling niet het recht vragen te stellen met het oog op de beoordeling van het recht op toegang tot bedrijfslokalen zoals bedoeld in artikel 63 van het WBTW<sup>3362</sup>.

art. 6 § 2 WBTW

Iedere belastingplichtige of lid van een btw-eenheid, eigenaar of houder van een zakelijk recht op een voor hypotheek vatbaar goed, is gehouden, op verzoek van de notaris die belast is met het opnemen van de akte houdende vervreemding of hypotheekstelling betreffende dat goed, aan deze laatste zijn hoedanigheid van belastingplichtige of lid van een btw-eenheid kenbaar te maken. Dat moet de notaris in de mogelijkheid stellen de administra-

3359 Rb. Brussel 29 maart 2002, *FiscoLoog*, afl. 863, 11.

3360 Gent 23 oktober 1997, *F.J.F.*, No. 98/113.

3361 Vr. nr. 802 LENSSEN 4 oktober 2001, *Vr. & Antw.* Kamer 2001-2002, 19 maart 2002, 13964.

3362 Rb. Brugge 4 april 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 363.

tie te verwittigen (zie randnr. 5863 en MB nr. 13, 17 oktober 1980)<sup>3363</sup>.

art. 62bis WBTW

Om de juiste toepassing van de btw in hoofde van derden na te gaan, moeten de controlerende ambtenaren in het bezit zijn van een machtiging van de door de minister van Financiën daartoe aangewezen ambtenaar teneinde de voorlegging ter inzage van andere dan in nr. 5940 bedoelde boeken en stukken te vorderen. Dat geldt evenzeer voor de inlichtingen die worden gevorderd van de Bank van De Post, de bank-, wissel-, krediet- en spaarinstellingen (art. 62bis WBTW).

## § 2. TOEGANG TOT BEROEPSLOKALEN

### 5942

#### art. 63 lid 1 WBTW

Belastingplichtigen en anderen die een economische activiteit uitoefenen, moeten, op elk tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging, hun beroepslokale en terreinen vrij toegankelijk stellen voor de controleambtenaren die in het bezit zijn van hun aanstellingsbewijs, teneinde hun in staat te stellen de boeken en stukken die zich aldaar bevinden te onderzoeken, de betrouwbaarheid na te gaan van de geïnformatiseerde inlichtingen, gegevens en bewerkingen, en de aard en de belangrijkheid van de aldaar uitgeoefende werkzaamheid en van het daarvoor aangestelde personeel vast te stellen, alsook het bestaan, de aard en de hoeveelheid van alle aldaar aanwezige koopwaren, daaronder begrepen de productie- en vervoermiddelen (art. 63 lid 1 WBTW).

- De regelmatigheid van de procedure moet controleerbaar zijn. Zodoende moet de administratie kunnen aantonen dat de controleambtenaar in het bezit was van zijn aanstellingsbewijs. Wanneer de procedure op dat vlak onregelmatig verloopt, zullen de gegevens als onrechtmatig verkregen worden beoordeeld<sup>3364</sup>.

#### art. 63 lid 2 WBTW

Als ruimten waar een activiteit wordt uitgeoefend, moeten onder meer worden beschouwd, de burelen, fabrieken, werkplaatsen, opslagplaatsen, bergplaatsen, garages, alsmede de als fabriek, werkplaats of opslagplaats gebruikte terreinen (art. 63 lid 2 WBTW).

#### art. 63 lid 3 WBTW

Met hetzelfde doel mogen die ambtenaren eveneens op elk tijdstip, zonder voorafgaande verwittiging, vrij binnentreden in alle gebouwen, werkplaatsen, inrichtingen, lokalen of andere plaatsen die niet in het vorige lid bedoeld zijn en waar werkzaamheden als bedoeld bij het WBTW verricht of vermoedelijk verricht worden. Tot particuliere woningen of bewoonde lokalen hebben zij evenwel alleen toegang tussen vijf uur 's morgens en negen uur 's avonds en met machtiging van de politierechter (art. 63 lid 3 WBTW).

De btw-ambtenaren mogen de plaats waar een btw-plichtige zijn activiteit uitoefent heimelijk observeren om het aantal klanten te vergelijken met het aantal uitgereikte ontvangstbewijzen<sup>3365</sup>.

<sup>3363</sup> Zie ook L. VANDEN BERGHE, "De verplichting tot bekendmaking van de hoedanigheid van btw-belastingplichtige", *A.F.T.* 1981, 190-196.

<sup>3364</sup> Antwerpen 7 februari 2006, *F.J.F.*, No. 2007/82.

<sup>3365</sup> Rb. Brussel 13 april 2000, *Fiscoloog*, afl. 755, 8.

Het hof van beroep te Antwerpen heeft in zijn arrest van 22 mei 2000 bevestigd dat het recht van de administratie om de bedrijfsruimten te 'bezoeken', haar geenszins het recht verschaft om naar van alles 'te zoeken'<sup>3366</sup>.

De controlemaatregel van artikel 63, lid 1, 1° van het WBTW verleent aan de bevoegde ambtenaren een onderzoeksbevoegdheid die zij niet uit artikel 61 § 1, lid 1 van het WBTW putten. Hieruit volgt dat de bevoegde ambtenaren het recht hebben na te gaan welke boeken en stukken zich bevinden in de ruimten waar de activiteit wordt uitgeoefend, alsook boeken en stukken die zij aldaar aantreffen in te zien, zonder voorafgaand om de voorlegging van de boeken en stukken te moeten verzoeken<sup>3367</sup>.

### § 3. CONTROLE VAN VERVOERMIDDELEN

5943

art. 63 lid 4 WBTW

Controleambtenaren mogen ook, op ieder tijdstip en zonder voorafgaande verwittiging, alle vervoermiddelen tegenhouden en onderzoeken, met inbegrip van containers, die gebruikt of vermoedelijk gebruikt worden om in het WBTW bedoelde handelingen te verrichten, teneinde de vervoerde goederen, boeken en stukken te onderzoeken (art. 63 lid 4 WBTW).

5943,10

Art. 63bis WBTW

Ingevolge de wetswijziging van artikel 63bis van het WBTW hebben de ambtenaren die op het gebied van de btw met de 'invordering' zijn belast, uitdrukkelijk de onderzoeksbevoegdheden bedoeld in artikel 61, 62 § 2, 62bis en 63 van het WBTW met het oog op het opstellen van de vermogenstoestand van de schuldenaar<sup>3368</sup>.

In artikel 63bis van het WBTW is verder bepaald dat de bevoegdheden waarover de btw-ambtenaren beschikken, door de Koning kunnen worden toegekend aan ambtenaren van andere administraties.

---

## Hoofdstuk III Sancties

### § 1. ADMINISTRatieve GELDBOETEN

- Bibliografie
- VANDEN BERGHE, L., "De administratieve geldboeten in het stelsel van de btw", *A.F.T.* 1982, 269-280.
  - COOPMAN, B., "EVRM en B.U.P.O.-Verdrag: charters van de belastingplichtige", *Fiskofoon* 1995, afl. 138, 272.
  - VANDEN BERGHE, L., "Rechterlijke bevoegdheid inzake administratieve btw-boeten", *Fiskofoon* 1996, 77.

<sup>3366</sup> Antwerpen 22 mei 2000, *Fiscoloog*, afl. 757, 1.

<sup>3367</sup> Cass. 16 december 2003, *T.F.R.* 2004, 447-452, noot K. HEYRMAN, "Het huiszoekingsrecht van de fiscale administratie inzake btw en inkomstenbelasting"; Rb. Bergen 23 oktober 2003, *F.J.F.*, No. 2004/235.

<sup>3368</sup> Art. 2 wet 22 april 2003, *B.S.* 13 mei 2003, met ingang van 13 mei 2003, B. ROOVERS, "Onderzoeksbevoegdheden btw-ontvanger – Instructie over wijziging artikel 63bis WBTW", *Btw-percentages*, afl. 448, 3.

- MAUS, M., "Kanttekening rond de fiscaal-administratieve sancties en de fiscale geschillenprocedure in het licht van art. 6 EVRM", *T.F.R.* 1999, 332-361.
- MORBEE, K., "Btw-boeten: rechterlijke bevoegdheid eindelijk erkend", *A.F.T.* 1999, afl. 3, 84-93.
- BOLLINGH, I., "Btw-boetes en het *non bis in idem*-beginsel", *Fiscoloog* 2000, afl. 738, 5-6.

## 1. Niet-betaling van de btw

5945

art. 70 § 1 WBTW

Voor iedere overtreding van de verplichting de belasting te voldoen, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de ontdoken of niet tijdig betaalde belasting.

Die geldboete is verschuldigd individueel door ieder die krachtens de artikelen 51, § 1, 2 en 4, 51bis, 52, 53, 53ter, 53nonies, 54, 55 en 58 van het WBTW of krachtens de ter uitvoering ervan genomen besluiten, gehouden is tot voldoening van de btw (art. 70 § 1 WBTW).

art. 70 § 1bis WBTW

De proportionele geldboete kan enkel worden opgelegd indien de btw uiteindelijk verschuldigd is, dan wel indien er btw moet worden teruggestort<sup>3369</sup>.

Ieder die op onrechtmatige of ongeoorloofde wijze de belasting in aftrek heeft gebracht, verbeurt een geldboete gelijk aan het dubbel van die belasting in zoverre die overtreding niet wordt bestraft bij toepassing van § 1 lid 1 van het WBTW (art. 70 § 1bis WBTW).

## 2. Niet-uitreiking van documenten

5946

art. 70 § 2 WBTW

Wanneer de factuur of het als zodanig geldend stuk, waarvan de uitreiking is voorgeschreven door de artikelen 53, 53octies en 54 van het WBTW, of door de ter uitvoering ervan gegeven regelen, niet is uitgereikt of onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van het identificatienummer, de naam of het adres van de bij de handeling betrokken partijen, de aard of de hoeveelheid van de geleverde goederen of verstrekte diensten, de prijs of het toebehoren ervan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van de op de handeling verschuldigde belasting, met een minimum van 50 EUR. Die geldboete is verschuldigd individueel door de leverancier of de dienstverrichter en door zijn medecontractant. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtredingen als louter toevallig kunnen worden aangemerkt, inzonderheid op grond van het aantal en het belang van de handelingen waarvoor geen regelmatig stuk is uitgereikt, vergeleken met het aantal en het bedrag van de handelingen waarvoor wel een regelmatig stuk is uitgereikt of wanneer de leverancier of de dienstverrichter geen ernstige reden had om te twijfelen aan de niet-belastingplicht van de medecontractant.

Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 2 van artikel 70 van het WBTW bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd (art. 70 § 2 WBTW).

<sup>3369</sup> Brussel 25 juni 2003, *F.J.F.*, No. 2004/120.

### 3. Onnauwkeurigheid van het invoerdocument

5947

art. 70 § 3 WBTW

Wanneer het invoerdocument dat krachtens artikel 52 van het WBTW moet worden overgelegd, onjuiste vermeldingen bevat ten aanzien van de aard of de hoeveelheid van de ingevoerde goederen, de prijs of het toebehoren ervan, de naam of het adres van degene op wiens naam de ter zake van invoer verschuldigde belasting mag of moet worden voldaan, wordt een geldboete opgelegd gelijk aan het dubbel van die belasting, met een minimum van 50 EUR.

Die geldboete is hoofdelijk verschuldigd door allen die krachtens artikel 52 van het WBTW gehouden zijn tot voldoening van de belasting. Ze is evenwel niet verschuldigd wanneer de overtreding als louter toevallig kan worden aangemerkt.

Ingeval een persoon wegens eenzelfde overtreding zowel de in § 1 als de in § 3 van artikel 70 van het WBTW bepaalde geldboete oploopt, is alleen de laatste verschuldigd (art. 70 § 3 WBTW).

### 4. Onvoldoende maatstaf van heffing

5948

art. 70 § 5 WBTW

Wanneer ten aanzien van goederen en diensten waarvoor de in artikel 59, § 2 van het WBTW bedoelde deskundige schatting kan worden gevorderd, bevonden wordt dat de belasting over een ontoereikende maatstaf werd voldaan, verbeurt de schuldenaar van de aanvullende belasting een geldboete ten bedrage van die belasting indien het tekort gelijk is aan of groter is dan een achtste van de maatstaf waarover de btw werd voldaan (art. 70 § 5 WBTW).

### 5. Overtredingen bij uitvoer

5949

art. 32 lid 2 en 71

WBTW

Wanneer bij uitvoer of tot staving ervan stukken worden overgelegd waarop een grotere hoeveelheid goederen is vermeld dan de werkelijk uitgevoerde hoeveelheid, loopt de aangever een geldboete op gelijk aan het dubbel van het bedrag van de belasting die verschuldigd zou zijn indien de te veel aangegeven hoeveelheid hier te lande geleverd werd voor een prijs bepaald volgens de normale waarde van de goederen overeenkomstig artikel 32, lid 2 van het WBTW.

Wanneer bij uitvoer of tot staving ervan stukken worden overgelegd waarop een hogere prijs of waarde is vermeld dan de werkelijke prijs of waarde van de goederen, loopt de aangever een geldboete op gelijk aan het dubbel van het bedrag van de belasting die verschuldigd zou zijn indien soortgelijke goederen hier te lande geleverd werden voor een prijs die overeenstemt met de te veel aangegeven som.

Wanneer bij uitvoer of tot staving ervan stukken worden overgelegd waarop de aard of de soort van de goederen onjuist is vermeld, loopt de aangever een geldboete op gelijk aan het dubbel van het bedrag van de belasting die verschuldigd zou zijn indien goederen van de op

de stukken vermelde aard of soort hier te lande geleverd werden voor een prijs bepaald volgens de normale waarde van de goederen overeenkomstig artikel 32, lid 2 van het WBTW. De bij de drie vorige leden ingestelde geldboete bedraagt ten minste 50 EUR per overtreding; indien de aangever voor rekening van een lastgever handelt, is ze hoofdelijk verschuldigd door de aangever en de lastgever (art. 71 WBTW).

## 6. Diverse overtredingen

5950

art. 70 § 4 lid 1 WBTW

De niet in § 1, 2 en 3 van artikel 70 van het WBTW bedoelde overtredingen van het bepaalde in de artikelen 39 tot 42, 52 tot 54bis, 55, 56 § 2, 57, 58, 60 tot 63, 64 § 4, 76 § 1, 80 en 109 van het WBTW of van de besluiten genomen ter uitvoering van deze artikelen, worden bestraft met een geldboete van 25 EUR tot 2 500 EUR per overtreding (art. 70 § 4 lid 1 WBTW). Het bedrag van deze geldboete wordt bepaald volgens een schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld (zie randnr. 5951).

art. 70 § 4 lid 2 WBTW

Zij die niet tot voldoening van de btw zijn gehouden, maar aan wie bij de artikelen 39 tot 42, 52 tot 54bis en 58 van het WBTW, of bij de ter uitvoering ervan gegeven regelen bepaalde verplichtingen zijn opgelegd, zijn bovendien, ingeval zij een overtreding hebben begaan, hoofdelijk aansprakelijk voor de voldoening van de belasting, de interesten en de opgelopen geldboeten. Ten aanzien van frauduleus ingevoerde goederen rust die hoofdelijke aansprakelijkheid eveneens op hen die aan de frauduleuze invoer of poging tot frauduleuze invoer hebben deelgenomen, op de houder van de goederen en, eventueel, op degene die voor rekening van die houder heeft gehandeld (art. 70 § 4 lid 2 WBTW).

## 7. Vaststelling van het bedrag van de boeten

5951

Alle bij het WBTW ingestelde boeten, behalve deze die de artikelen 73, 73bis en 73quater opleggen, zijn administratieve geldboeten.

Wanneer het WBTW of de ter uitvoering ervan gegeven regelen enkel het minimum en het maximum van die geldboeten bepaalt, wordt het bedrag ervan vastgesteld door het hoofd van het controlekantoor. Vanaf 1 november 1993 zijn de 'vaste' boeten bepaald volgens een schaal (zie randnr. 5950) die is opgenomen in het KB nr. 44 van 21 oktober 1993<sup>3370</sup>.

art. 84 lid 3 WBTW

De proportionele boeten moeten worden bepaald volgens een schaal (art. 84 lid 3 WBTW). Deze schaal vindt men in KB nr. 41 van 31 januari 1987, met ingang van 1 november 1993 gewijzigd door KB van 21 oktober 1993<sup>3371</sup>.

Op basis van het regentsbesluit van 18 maart 1831 blijven de gewestelijke directeurs ook na de invoering van de nieuwe fiscale procedure en de daarmee gepaard gaande aanpassing van artikel 84, lid 2 van het WBTW, bevoegd om administratieve boeten te verminderen of kwijt te schelden<sup>3372</sup>.

<sup>3370</sup> B.S. 28 oktober 1993, zoals gewijzigd door het KB-euro en Circ. nr. 19, 11 september 2002.

<sup>3371</sup> B.S. 28 oktober 1993.

<sup>3372</sup> *Fiscoloog* 1999, afl. 718,1-2.

Volgens de Belgische traditionele rechtspraak was de rechterlijke macht niet bevoegd om over de opportuniteit van administratieve geldboeten te oordelen; zij kon alleen de wettelijkheid ervan nagaan<sup>3373</sup>. Door de jaren heen hadden diverse rechtscolleges boeten niettemin aan een opportuniteitsonderzoek onderworpen, bij toepassing van de mogelijkheden geboden door het arrest Oztürk van het Hof voor de Rechten van de Mens<sup>3374</sup>, nl. kwalificatie van de boete als een straf in de Europeesrechtelijke betekenis van het woord<sup>3375</sup>. In een arrest van 4 maart 2004 heeft het Europees Hof voor de Rechten van de Mens dit uitdrukkelijk bevestigd in het kader van het Belgisch regime van administratieve boetes op vlak van btw<sup>3376</sup>. In het verlengde van deze dissidente rechtspraak erkennen sinds begin 1999 zowel het Hof van Cassatie als het Grondwettelijk Hof het feit dat een fiscale geldboete een strafrechtelijke sanctie in de zin van artikel 6 van het EVRM kan uitmaken, waarover door een rechtscollege kan worden geoordeeld<sup>3377</sup>. Het Hof van Cassatie is van oordeel dat de wettigheid van administratieve sancties met een repressief karakter kan worden onderzocht. In het bijzonder kan zo worden nagegaan of de straf verzoenbaar is met de dwingende eisen van internationale verdragen en van het interne recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen. De rechter moet zo kunnen nagaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk, zodat de rechter mag onderzoeken of het bestuur naar redelijkheid kon overgaan tot het opleggen van een administratieve geldboete van zodanige omvang. De rechter kan daarbij, volgens het Hof van Cassatie, rekening houden met de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van de reeds opgelegde sancties en de wijze waarop in gelijkaardige zaken werd geoordeeld, maar moet hierbij in acht nemen in welke mate het bestuur zelf gebonden was in verband met de sanctie. Dergelijk toetsingsrecht houdt echter niet in dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van wat hij redelijk acht, om loutere redenen van opportuniteit en tegen wettelijke regels in, boeten kan kwijtschelden of verminderen<sup>3378</sup>. Volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) moet de rechter over dezelfde mogelijkheden beschikken als de administratie bij het moduleren van administratieve boeten met een strafrechtelijk karakter<sup>3379</sup>. Bovenstaande cassatierechtspraak leidt ertoe dat de rechter bij zijn beoordeling wordt beperkt. Het KB nr. 41, KB nr. 44 en het WBTW bepalen immers in beginsel de beoordelingsmarge van het bestuur.

Een belangrijk deel van de bodemrechtspraak wenst echter met volle rechtsmacht te kunnen oordelen over de hoogte van boeten<sup>3380</sup> en grijpt daartoe onder meer de mogelijkheid van

3373 Luik 10 september 1986, *BTW-Revue* 1989, afl. 87, 275, noot; Rb. Luik 8 december 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 87, 282; Rb. Luik 12 september 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 87, 289; Rb. Leuven 31 oktober 1988, *BTW-Revue* 1989, afl. 89, 292; Brussel 24 november 1987, *BTW-Revue*, afl. 87, 300; Rb. Kortrijk 20 december 1990, *F.J.F.*, No. 91/95, 196; Cass. 22 januari 1998, *Arr. Cass.*, C.94.274.N, *F.J.F.*, No. 98/270.

3374 21 februari 1984, *T.F.R.* 1984, 89.

3375 P. VALENTIN, "Fiscale geldboeten inzake btw", *A.F.T.* 1989, afl. 5, 151; Luik 10 september 1985, *F.J.F.*, No. 86/188; Rb. Antwerpen 17 november 1987, *F.J.F.*, No. 88/86, 151; Rb. Leuven 31 oktober 1988, 289, *F.J.F.*, No. 89/67, L. VAN DEN BERGHE, "Rechterlijke bevoegdheid inzake administratieve btw-boeten op grond van het intern recht, het Europees Gemeenschapsrecht en het EVRM", *T.F.R.* 1996, 77; Antwerpen 4 mei 1998, *Fisc. Koer.* 1998, 330.

3376 EHRM 4 maart 2004, *T.F.R.* 2004, 636-643, noot B. COOPMAN, "Rechterlijke toetsing van fiscale boetes: cassatie teruggefloten door Straatsburg".

3377 Cass. 5 februari 1999, *R.W.* 1998-99, 1352; Arbitragehof 24 februari 1999, *R.W.* 1998-99, 1348; Cass. 25 mei 1999, *F.J.F.*, No. 99/126.

3378 Cass. 21 januari 2005, *R.W.* 2005-06, 1015; Cass. 30 november 2006, *F.J.F.*, No. 2007/118; Cass. 16 februari 2007, *F.J.F.*, No. 2007/268. Zie ook Gent 19 september 2006, *Fisc. Koer.* 2006, 792-798; Luik 29 maart 2006, *F.J.F.*, No. 2008/48.

3379 Arbitragehof 24 februari 1999, *R.W.* 1998-99, 1348.

3380 Rb. Mechelen 11 januari 1996, *F.J.F.*, No. 96/106, K. SPAGNOLI, "Zijn de administratieve boeten toch strafsancities", *Fiskoloog* 1997, afl. 642, 6, *Fiskoloog* 2000, afl. 738, 5-6; Antwerpen 10 januari 2000, *T.F.R.*, afl. 185, 705, noot M. SCHOORS; Rb. Mechelen 16 maart 2000, *T.F.R.*, afl. 182, 2000, 525; Rb. Brugge 17 april 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 353; Rb. Leuven 9 maart 2001, *Fiskoloog*, afl. 792, 2; Rb. Bergen 15 oktober 2003, *Fiskoloog* 2003, afl. 913, 11 Brussel 6 november 2003, *Fiskoloog* 2003, afl. 914, 13; Rb. Luik 3 september 2002, *F.J.F.*, No. 2004/24.

het bestuur aan om boeten te verminderen of kwijt te schelden op grond van het besluit van de regent van 18 maart 1831<sup>3381</sup>. Het Grondwettelijk Hof heeft nu deze discussie beslecht in zijn arrest nr. 2008/79. Volgens het Grondwettelijk Hof zou de wetgever de administratie en de rechter kunnen dwingen tot gestrengheid en bepalen dat boeten nooit kunnen worden verminderd zonder daarbij de grenzen van KB nr. 41 te overschrijden. Wanneer de administratie echter de mogelijkheid heeft om de omvang van de sanctie aan te passen, dan moet ook de rechter diezelfde beoordelingsmarge hebben. Zoals bekend, kan de administratie op grond van artikel 9 van het besluit van de regent van 18 maart 1831 de hoogte en de opportuniteit van de boeten vrij beoordelen. Artikel 70 van het WBTW is dan ook enkel verenigbaar met de artikelen 10 en 11 van de grondwet, in hun samenhang met artikel 6 van het EVRM, indien het zo wordt geïnterpreteerd dat het de rechter toestaat met volle rechtsmacht toezicht uit te oefenen op de administratieve beslissing tot weigering van de kwijtschelding of de vermindering van een fiscale geldboete. Kortom de bodemrechter moet met volle rechtsmacht de vraag tot kwijtschelding of vermindering van een fiscale geldboete kunnen beoordelen<sup>3382</sup>.

Door voormelde wijziging van standpunt dient eveneens de traditionele rechtspraak van het Hof van Cassatie waarin het oordeelt dat bij het opleggen van de proportionele geldboeten geen strafvervolgning in de zin van het EVRM wordt ingesteld, herbekeken te worden<sup>3383</sup>.

Op grond van voormelde cassatierechtspraak werd geoordeeld dat btw-boeten rechtstreeks verband houden met de uitoefening van het beroep of het bedrijf en derhalve als aftrekbare bedrijfslasten moeten worden aangemerkt<sup>3384</sup>. In het licht van de nieuwe rechtspraak komt de aftrek als bedrijfslast mogelijks onder vuur te liggen<sup>3385</sup>. In circulaire Ci.RH.243/588.588 (AOIF n° 25/2008) erkent de administratie echter de fiscale aftrekbaarheid van proportionele fiscale boeten, zelfs indien zij een strafrechtelijk karakter in de zin van artikel 6 van het EVRM zouden hebben.

Volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) heeft de wetgever het gelijkheidsbeginsel niet geschonden door te beslissen dat de straftoemingsregels van artikel 65 van het Strafwetboek niet van toepassing zijn op fiscale boeten die bij toepassing van artikel 70, § 2 van het WBTW worden opgelegd<sup>3386</sup>. Gezien het Grondwettelijk Hof inmiddels heeft geoordeeld dat de hoogte van administratieve boeten met strafrechtelijk karakter met volle rechtsmacht door de rechter moeten kunnen worden beoordeeld, beperkt deze niet-toepasselijkheid de rechtbanken echter niet.

Een belastingplichtige kan niet worden gesanctioneerd omdat hij niet instemt met het standpunt van de fiscus. Eenieder heeft immers het recht zich tot de rechtbank te wenden zonder enige dwang of dreiging met een sanctie. Een verhoging tot 50 % van de boete overeenkomstig artikel 2 van KB nr. 41, bij het uitvaardigen van een dwangbevel, is dan ook strijdig

<sup>3381</sup> G. GOOSSENS, "Redelijkheid, evenredigheid en proportionaliteit – Het standpunt van het Hof van Cassatie inzake de rechterlijke toetsing van fiscale geldboetes", *T.F.R.* 2007, afl. 330, 937. De auteur ziet in de arresten van het Hof van Cassatie van 16 februari 2007 een voorzichtige poging om aansluiting te vinden bij de rechtspraak die een oordeel met volle rechtsmacht aanvaardt.

<sup>3382</sup> GwH 15 mei 2008, nr. 2008/79, *B.S.* 26 juni 2008, ed. 1, 33013. Voor recente rechtspraak in overeenstemming met de visie van het Grondwettelijk Hof: Gent 30 januari 2007, *Fisc. Koer.* 2007, 412-415; Antwerpen 14 maart 2006, *Fisc. Koer.* 2006, 501-505 en Rb. Hasselt 23 mei 2007, *F.J.F.*, No. 2008/47.

<sup>3383</sup> Cass. 27 september 1991, *F.J.F.*, No. 92/40, 68, *BTW-Rev.* 1992, afl. 100, 849; Cass. 15 november 1996, *Not. Fisc. M.* 1998, afl. 3, 79.

<sup>3384</sup> Antwerpen 21 oktober 1993, *A.F.T.* 1994, afl. 4, 127, *R.G.F.* 1994, afl. 4, 153.

<sup>3385</sup> Gent 27 maart 2007, *Fisc. Koer.* 2007, 451 aanvaardt evenwel de aftrekbaarheid.

<sup>3386</sup> Arbitragehof 12 juni 2002, nr. 96/2002, *T.F.R.* 2004, 128-131, Rb. Antwerpen 18 juni 2003, *T.F.R.* 2004, 131-135 noot B. COOPMAN, "Tot zeven maal zeventig maal. Vergiffenis met mondjesmaat voor mateloze boetes?".



met artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens<sup>3387</sup>. Volgens het Hof van Cassatie moet de rechter kunnen oordelen of de verhoging aan de beginselen van het algemeen belang beantwoordt en of ze wel voldoende gemotiveerd is<sup>3388</sup>.

Volgens het Hof van Cassatie belet het algemeen rechtsbeginsel *non bis in idem* niet dat de Belgische overheid sancties van uiteenlopende aard mag bepalen voor eenzelfde inbreuk, de ene onderworpen aan het nationale strafrechtstelsel, de andere onderworpen aan het stelsel van de administratieve sanctie, ook al zouden die administratieve sancties een strafrechtelijke aard hebben. De rechter mag wel bij zijn beoordeling over de administratieve boete rekening houden met eerder uitgesproken sancties op strafrechtelijk vlak<sup>3389</sup>.

## § 2. STRAFRECHTELIJKE SANCTIES

### 5951,10

Een wet van 10 februari 1981 (gewijzigd door KB nr. 41 2 april 1982) heeft eenheid gebracht in het strafrecht m.b.t. de Wetboeken van de Inkomstenbelastingen, met de Inkomstenbelastingen Gelijkgestelde Belastingen, Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten, Successierechten, Zegelrechten, met het Zegel Gelijkgestelde Taksen en btw. Deze wet wordt samengevat in de randnr. 1800 e.v., waarnaar wij verwijzen.

### 5951,30

#### art. 73- 73octies WBTW

De strafrechtelijke sancties inzake btw worden opgenomen in de artikelen 73 tot 73octies van het WBTW. De mogelijke straffen zijn strafrechtelijke boeten, gevangenisstraf, beroepsverbod, ondernemingsluiting, hoofdelijke gehoudenheid tot betaling van de ontdoken belasting en verplichte publiciteit van de strafrechtelijke veroordeling.

#### art. 73 sexies WBTW

Overeenkomstig artikel 73sexies van het WBTW zijn personen die als daders of als medeplichtigen van misdrijven bedoeld in de artikelen 73 en 73bis van het WBTW worden veroordeeld, hoofdelijk gehouden tot betaling van de ontdoken belasting.

Daar de hoofdelijke gehoudenheid, overeenkomstig bepaalde rechtsleer<sup>3390</sup>, betrekking heeft op de hele belastingschuld en de veroordeelde bijgevolg ook kan worden aangesproken op de belasting waarvan de ontduiking aan anderen wordt toegewezen, is deze bepaling één van de hardste van het fiscaal strafrecht.

### 5951,50

<sup>3387</sup> Rb. Antwerpen 3 december 1996, *F.J.F.*, No. 97/147.

<sup>3388</sup> Cass. 25 april 2002, *Fisc. Act.* 2002, afl. 37, 1, *Fiscoloog*, afl. 849, 7.

<sup>3389</sup> Cass. 24 januari 2002, *Fisc. Act.* 2002, afl. 8, 1, *Fiscoloog*, afl. 844, 11, zie echter Rb. Brussel 16 mei 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 905, 8 waar de rechter de administratieve geldboete toch kwijtscheldt op basis van het *non bis in idem*-beginsel, Antwerpen 7 maart 2006, *F.J.F.* 2006, afl. 9, 846, *T.F.R.* 2006, afl. 309, 828.

<sup>3390</sup> Cass. 11 oktober 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 601.

Met ingang van 6 april 1999 herneemt, door de opheffing van artikel 74 § 4 van het WBTW, de algemene regel 'le criminel tient le civil en état' zijn gelding. Tot voor die datum gold inzake btw het beginsel dat indien een strafrechter oordeelde dat de oplossing van een fiscaal geschil van die aard was dat ze een invloed kon hebben op de strafvordering, het strafgeeding opgeschort werd tot na de einduitspraak in het fiscaal geschil<sup>3391</sup>.

---

## Hoofdstuk IV Vordering tot teruggaaf

---

### § 1. GEVALLEN WAARIN TERUGGAAF WORDT TOEGESTAAN

5952

art. 75 WBTW

Een teruggaaf van btw (en in voorkomend geval van de op verzoek van de administratie betaalde boeten en interesten) kan slechts worden verleend in de gevallen waarin het WBTW voorziet (art. 75 WBTW).

5953

Artikel 76, § 1 van het WBTW stelt het recht op teruggaaf van btw-tegoeden in, alsmede van het overschot in het voordeel van de belastingplichtige dat blijkt uit een bijzondere rekening<sup>3392</sup>.

Artikel 76, § 2 van het WBTW biedt de mogelijkheid om bij wege van teruggaaf het recht op aftrek uit te oefenen, wat het geval is voor niet in België gevestigde belastingplichtigen zonder aansprakelijk vertegenwoordiger (zie randnr. 5503) of directe registratie en voor toevallige belastingplichtigen.

De administratie kan, op basis van artikel 76, § 1, lid 3 van het WBTW, de teruggaven die aan de belastingplichtige dienen te worden verricht in aftrek brengen van latere fiscale schulden, voor zover zij beschikken over een uitvoerbare titel. De administratie beschikt niet over een uitvoerbare titel wanneer het dwangbevel op basis waarvan een inhouding werd verricht het voorwerp heeft uitgemaakt van een verzet<sup>3393</sup>. Terzake van de mogelijkheid tot inhouding van btw-tegoeden, zie randnr. 5861.

5954

Artikel 77, § 1 van het WBTW kent in zeven gevallen een recht op teruggaaf toe van de btw die geheven werd van een levering van goederen, van een dienst of van een intracommunautaire verwerving van een goed:

1. wanneer ze het bedrag te boven gaat dat wettelijk verschuldigd is;

Wanneer de opsteller van de factuur het gevaar voor verlies van belastinginkomsten tijdig en volledig heeft uitgeschakeld, verlangt het beginsel van de neutraliteit van de btw, dat de ten onrechte gefactureerde btw kan worden herzien zonder dat deze herziening kan worden afhankelijk gesteld van de goede trouw van de opsteller van de factuur.

Het staat in beginsel aan de lidstaten, de voor de herziening van de ten onrechte gefactureerde btw te volgen procedure vast te stellen, met dien verstande dat deze herziening niet van de discretionaire beoordelingsbe-

<sup>3391</sup> H. DUBOIS, "Administratief luik: btw en andere belastingen", in B. PEETERS (ed.), *De hervorming van de fiscale procedure*, Antwerpen, Maklu, 1999, 171-203; Cass. 15 februari 2000, *A.F.T.* 2000, afl.10, 434, noot D. JACQUES.

<sup>3392</sup> *Fiscoloog* 1999, afl. 704, 6.

<sup>3393</sup> Gent 1 september 1996, *F.J.F.*, No. 96/ 124.

voegdheid van de belastingadministratie mag afhangen<sup>3394</sup>.

2. wanneer aan de medecontractant een prijsvermindering is toegestaan;
 

Artikel 11 A, lid 3, *sub b*, en C, lid 1 van de Zesde richtlijn moet *aldus* moet worden uitgelegd dat de maatstaf van heffing voor goederen de volledige catalogusprijs van de aan de klant verkochte goederen is, welke dienovereenkomstig met het bedrag van deze korting wordt verlaagd op het tijdstip waarop zij door de klant wordt opgenomen of op een andere wijze wordt gebruikt<sup>3395</sup>.
3. wanneer de leverancier zijn medecontractant crediteert wegens terugzending van verpakkingen die voor het vervoer van geleverde goederen hebben gediend;
4. wanneer de overeenkomst vóór de levering van het goed of de uitvoering van de dienst verbroken is;
5. wanneer de overeenkomst minnelijk of door een in kracht van gewijsde gegane gerechtelijke beslissing vernietigd of ontbonden is<sup>3396</sup>;
6. wanneer het geleverde goed binnen zes maanden na de levering of de intracommunautaire verwerving van een goed door de leverancier is teruggenomen zonder dat een van de partijen ten aanzien van de prijs een geldelijk voordeel heeft verkregen;
7. wanneer de schuldvordering van de prijs geheel of ten dele verloren is gegaan.

De teruggaaf van de btw, in geval van gehele of gedeeltelijke niet-betaling, hangt niet af van het feit dat de prijs in natura dan wel in geld wordt betaald. Dit berust op de overweging dat het btw-stelsel transacties waarvoor de tegenprestatie in natura moet worden betaald, niet discrimineert ten opzichte van transacties waarvoor de tegenprestatie in geld bestaat: dergelijke discriminatie zou de vrijheid van de ondernemers beknotten het contract te kiezen dat naar hun mening het meest tegemoetkomt aan hun economische belangen. De maatregel enkel teruggaaf van de btw te verlenen voor transacties waarvoor de tegenprestatie in geld moet worden betaald, is ingrijpender dan strikt noodzakelijk is ter voorkoming van het gevaar voor belastingfraude<sup>3397</sup>.

De vraag op welk tijdstip het verlies van een schuldvordering als zeker en vaststaand kan worden beschouwd, hangt af van de feitelijke omstandigheden eigen aan iedere zaak.

Wat verliezen op vorderingen ten gevolge van een faillissement betreft, wordt vanaf 30 april 2005 het verlies als zeker en vaststaand beschouwd op het tijdstip van de datum van het vonnis van faillietverklaring<sup>3398</sup>.

Vóór deze wetswijziging werd het verlies van een schuldvordering pas als zeker en vaststaand beschouwd op het tijdstip van de sluiting van het faillissement. Wanneer de schuldeiser evenwel in het bezit was van een attest van de vereffenaar (of van de curator) met vermelding van het bedrag van de schuldvorderingen waarvan met zekerheid kon worden aangenomen dat in de loop van de vereffening terugbetaling uitgesloten was, aanvaardde de administratie dat het verlies vanaf de aflevering van dat attest en tot beloop van dat bedrag, als vaststaand mocht worden beschouwd<sup>3399</sup>.

Terzake van faillissementen van vóór de inwerkingtreding van de nieuwe regeling, die op dat ogenblik nog niet wa-

<sup>3394</sup> HvJ 19 september 2000, zaak C-454/98, Schmeink en Cofreth, *F.J.F.*, No. 2001/67, *Fisc. Koer.* 2000, 459, *A.F.T.* 2001, afl. 1, 41, noot L. VANDEN BERGHE.

<sup>3395</sup> HvJ 29 mei 2001 zaak 86/99, *Freemans Pic.*, *Fiscoloog*, 804, 6. Zie ook Vr. nr. 353 FOURNAUX 23 mei 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 48, 5670- 5672.

<sup>3396</sup> Voor financieringsvennootschappen: zie Aanschr nr. 20, 1975.

<sup>3397</sup> HvJ 3 juli 1997, zaak C-330,95, Goldsmiths, *Jur. HvJ*, I-3801.

<sup>3398</sup> Wet 7 april 2005, *B.S.* 20 april 2005.

<sup>3399</sup> Vr. nr. 7 PEETERS 22 december 1981, *www.monKEY.be*, Bronnen, Vraag 81/006; Vr. nr. 29 DESSEYN 26 oktober 1983, *www.monKEY.be*, Bronnen, Vraag 83/029/2; Vr. nr. 36 RAES 9 januari 1996, *Vr. & Antw. Senaat* 1995-1996, nr. 1-11, 506-508, *Bull. Bel.*, afl. 761, 1158, *BTW-Revue*, afl. 120, 366; Vr. nr. 463 VAN DEN EYNDE 18 juni 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, nr. 44, 6022, *BTW-Revue*, afl. 123, 770.

ren afgesloten, geldt dat de vordering tot teruggaaf is ontstaan op 30 april 2005<sup>3400</sup>.

In het kader van de procedure van een gerechtelijk akkoord kan het verlies van de schuld-vordering als zeker en definitief worden beschouwd op de datum van de definitieve opschorting voor de schuldvordering die in het herstelplan is opgenomen. De definitieve opschorting vangt aan zodra de rechtbank het herstelplan heeft goedgekeurd<sup>3401</sup>.

Het recht op teruggaaf ingevolge artikel 77 § 1 7° van het WBTW kan worden verleend aan een andere persoon dan de oorspronkelijke dienstverstrekker of leverancier (art. 1 3° KB nr. 3). Kredietverzekeraars, die volledig gesubrogeerd worden in de rechten van hun verzekeren, kunnen het recht van teruggaaf uitoefenen (zie Besliss. E.T. 112.070 15 mei 2007). Indien de leverancier of dienstverrichter, die teruggaaf van btw heeft verkregen wegens het verlies van een schuldvordering, nadien toch nog het geheel of een gedeelte van de niet-invorderbaar gewaande som int, dan moet de teruggegeven btw tot beloop van het alsnog ontvangen bedrag aan de Schatkist worden terugbetaald<sup>3402</sup>.

Om aan deze terugbetalingsverplichting te voldoen in geval van faillissement moeten de curatoren op het einde van elk kalenderjaar een verzamelaangifte indienen inzake de btw m.b.t. de overeenkomsten<sup>3403</sup>. Binnen de maand na het vonnis dat de sluiting van het faillissement beveelt, moeten de curatoren een kopie van de verbeterde vereenvoudigde rekening toezenden aan de btw-administratie en de AOIF, samen met een overzicht van de bedragen die effectief werden uitgekeerd aan de verschillende schuldeisers<sup>3404</sup>.

## 5955

### art. 2 KB nr. 4; art. 77 § 1bis WBTW

Tenzij de geadresseerde van de btw bij invoer een belastingplichtige is die btw-aangiften indient en de btw volledig in aftrek brengt (art. 2 KB nr. 4), wordt teruggaaf verleend in de nagenoemde gevallen die in artikel 77, § 1bis van het WBTW zijn opgesomd:

1. in de gevallen, als bedoeld in randnr. 5954, punt 1 en 2;
  - Aangezien het WBTW in zijn artikel 77, § 1bis expliciet de teruggaaf regelt in de gevallen waarin de bij de invoer betaalde btw de wettelijk verschuldigde btw overtreft, kan voor die gevallen geen beroep meer worden gedaan op de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek betreffende het recht op terugbetaling van een onverschuldigde betaling<sup>3405</sup>.
2. in het geval als bedoeld in randnr. 5954, punt 3, op voorwaarde dat de verpakking naar een plaats buiten de Europese Unie is teruggezonden;
3. in de gevallen als bedoeld in randnr. 5954, punt 5, op voorwaarde dat de goederen binnen zes maanden na de vernietiging of de ontbinding van de overeenkomst opnieuw uitgevoerd worden;
4. wanneer het goed binnen zes maanden na de aangifte ten verbruik wederuitgevoerd is naar de leverancier of de door hem aangewezen bestemming buiten de Europese Unie,

3400 Mond. Vr. nr. 6650 GOYVAERTS, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën en Begroting, nr. 51, COM 581, 37.

3401 Wet 7 april 2005, B.S. 20 april 2005, HvJ 29 mei 2001, zaak C-86/99, *Freemans Pic.*, *Fiscalog*, afl. 804, 6, zie ook Vr. nr. 353 FOURNAUX 23 mei 2000, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, nr. 48, 5670-567.

3402 Art. 79 lid 3 WBTW.

3403 Art. 34 § 2 Faill.W.

3404 Art. 80 Faill.W.

3405 Rb. Brussel 30 juni 2000, *T.F.R.* 2000, afl. 192, 1081, noot B. DEREZ.

zonder dat een van de partijen ten aanzien van de prijs een geldelijk voordeel heeft verkregen;

5. wanneer het goed, alvorens het toezicht van de douane te hebben verlaten, als gevolg van overmacht of van ongeval is vernietigd, en volgens de douanereglementering teruggaaf van invoerrechten kan worden verleend of zou kunnen worden verleend indien het goed aan invoerrechten onderworpen zou zijn geweest;
6. wanneer het goed, na ten verbruik te zijn aangegeven, wordt aangegeven voor een andere bestemming die de btw niet verschuldigd maakt en volgens de douanereglementering teruggaaf van invoerrechten kan worden verleend of zou kunnen worden verleend indien het goed aan invoerrechten onderworpen zou zijn geweest;
7. wanneer het goed, als gevolg van maatregelen van het bevoegde gezag, niet mag worden gebruikt voor het doel waartoe het is ingevoerd en het goed is wederuitgevoerd naar een plaats buiten de Europese Unie of onder ambtelijk toezicht is vernietigd.

5956

Krachtens artikel 77, § 2 van het WBTW wordt de btw, betaald bij aankoop of invoer van een personenauto, teruggegeven mits de auto gekocht of ingevoerd is om als persoonlijk vervoermiddel te worden gebruikt gedurende ten minste drie jaar door een invalide of een fysiek gehandicapte die slechts één auto tegelijk gebruikt en voldoet aan alle voorwaarden om het verlaagd tarief van 6 % te genieten.

5957

Krachtens artikel 77bis van het WBTW wordt, wanneer in het in artikel 25quinquies, § 4 van het WBTW bepaalde geval (zie randnr. 5443) de door een niet-belastingplichtige rechtspersoon verworven goederen uit een derde land worden verzonden of vervoerd naar een andere lidstaat dan België, de btw betaald in geval van invoer van de goederen in België, teruggegeven aan de invoerder, in de mate dat deze aantoonde dat de intracommunautaire verwerking die hij verricht aan de btw werd onderworpen in de lidstaat van aankomst van de goederen.

## § 2. RECHTHEBBENDEN OP TERUGGAAF

5958

art. 1 KB nr. 4

Omdat, naar regel, de leverancier of de dienstverrichter de btw afdraagt aan de Staat is hij (niet zijn afnemer die aan hem te veel heeft betaald<sup>3406</sup>) de rechthebbende op teruggaaf van de btw die te veel werd afgedragen. Daaruit volgt dat (behoudens afwijking toegestaan door de administratie) de teruggaaf moet worden gevorderd:

1. door degene die de btw-heffing heeft opgenomen in zijn btw-aangifte en het uit die aangifte blijvende saldo heeft voldaan, wat de binnenlandse handelingen alsmede de invoer met verlegging van de heffing betreft;
2. door degene die in het bezit is van een invoerdocument dat hem aanwijst als geadresseerde en dat de betaling van de btw vaststelt, wat de invoer met betaling van de btw be-

<sup>3406</sup> *BTW-Revue* 1987, afl. 77, 224, met opm.; Vred. Deurne 7 februari 1986, *F.J.F.*, No. 88/20, 30.

treft;

3. door degene die betaald heeft of voor wiens rekening betaald werd, wat een betaling betreft die op verzoek van de administratie werd gedaan (niet via de btw-aangifte).

Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Brussel kan teruggaaf enkel worden verleend aan de persoon die de btw heeft voldaan indien het een binnenlandse verrichting betreft<sup>3407</sup>.

#### 5959

art. 10 KB nr. 4

De in randnr. 5956 bedoelde teruggaaf wordt aan de koper, verwerver of invoerder van de auto verleend (art. 10 KB nr. 4).

### § 3. ONTSTAAN VAN DE VORDERING TOT TERUGGAAF

#### 5960

De vordering tot teruggaaf ontstaat in principe op het tijdstip waarop de oorzaak van teruggaaf (zie § 1) zich voordoet.

#### 5961

art. 3 KB nr. 4

De vordering tot teruggaaf ontstaat op het tijdstip waarop de oorzaak van teruggaaf zich voordoet. De vordering tot teruggaaf bedoeld in artikel 77, § 1, 7° van het WBTW ontstaat:

- in geval van faillissement, op de datum van het vonnis van faillietverklaring;
- in het geval van een gerechtelijk akkoord, op de datum van de definitieve opschorting voor de schuldverminderingen die in het herstelplan zijn opgenomen.

### § 4. WIJZE VAN UITOEFENING VAN DE VORDERING TOT TERUGGAAF

#### 5962

art. 5 § 1 en § 2 KB nr. 4

Ten aanzien van een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon die, naar gelang van het geval, gehouden is tot indiening van btw-aangiften of bijzondere aangiften als bedoeld in artikel 53ter, 1° van het WBTW vindt de teruggaaf plaats door toerekening op het bedrag van de btw die voor het aangiftetijdvak verschuldigd is (art. 5 § 1 KB nr. 4). De toerekening mag gebeuren in een van de aangiften ingediend vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van de teruggaaf zich heeft voorgedaan (art. 5 § 2 KB nr. 4; zie randnr. 5960 en 5963).

art. 7 KB nr. 4

De bij wijze van toerekening terug te geven btw wordt ten aanzien van belastingplichtigen die gewone btw-aangiften indienen, gevoegd bij de aftrekbare btw (art. 7 KB nr. 4) door inschrijving in rooster 62 van de periodieke btw-aangifte.

art. 6 en 14 lid 2 KB nr. 4

Een teruggaaf van btw (eventueel boeten en interesten) betaald op verzoek van de admini-

<sup>3407</sup> Rb. Brussel 30 juni 2000, *Fiscooloog*, afl. 848, 11.

stratie mag niet door toerekening worden uitgeoefend (art. 6 en 14 lid 2 KB nr. 4).

art. 9 § 1 en § 2 KB nr. 4

Wanneer de rechthebbende op teruggaaf een andere in België gevestigde persoon is dan een belastingplichtige of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, moet hij zijn aanvraag om teruggaaf indienen bij de controledienst (art. 9 § 1 KB nr. 4). Wanneer de rechthebbende op teruggaaf niet in België gevestigd is en, indien het gaat om een belastingplichtige, deze in België geen belastbare handelingen stelt en, indien het gaat om een niet-belastingplichtige rechtspersoon, deze in België geen belastbare handelingen stelt andere dan de intracommunautaire verwerving van nieuwe vervoermiddelen, moet hij zijn aanvraag indienen bij het Centraal Btw-kantoor voor buitenlandse belastingplichtigen (art. 9 § 2 KB nr. 4; zie randnr. 5889).

## § 5. TERMIJN VOOR DE UITOEFENING VAN HET RECHT OP TERUGGAAF

5963

art. 82 WBTW

De vordering tot teruggaaf van de belasting, de interesten en de geldboeten verjaart na het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat kalenderjaar waarin de oorzaak van teruggaaf zich heeft voorgedaan (art. 82bis WBTW).

5964

art. 98 WBTW; art. 14 lid 2 KB nr. 4

Wanneer een belastingplichtige zijn vordering tot teruggaaf in de vereiste vorm heeft uitgeoefend binnen de teruggaaftermijn, kan de administratie ze weigeren bij ter post aangetekende brief. De belastingplichtige kan een vordering in rechte instellen vóór het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op, ofwel het jaar van de kennisgeving bij ter post aangetekende brief van de verwerping van de teruggaaf, ofwel het jaar waarin de belasting werd betaald (art. 14 al. 2 KB nr. 4)<sup>3408</sup>. De btw-plichtige dient daartoe de bevoegde hoofdcontroleur te dagvaarden<sup>3409</sup>.

5965

De teruggaven waarvan de gronden tot opeisbaarheid ontstaan zijn vanaf 1 januari 1999, zijn onderworpen aan de nieuwe fiscale procedure<sup>3410</sup>. Vertaald naar de praktijk toe impliceert dit dat deze vorderingen gebracht worden voor de fiscale rechtbanken en ingeleid kunnen worden bij verzoekschrift (inleiding bij dagvaarding blijft evenwel mogelijk). Door de opheffing van artikel 90 van het WBTW is het niet duidelijk of de hoofdcontroleur nog als tegenpartij aangemerkt moet worden. In de huidige stand van de wetgeving is het bijgevolg aangewezen om de Belgische Staat niet alleen in de hoedanigheid van de hoofdcontroleur doch ook in de hoedanigheid van de minister van Financiën te dagvaarden dan wel als tegenpartij in het verzoekschrift op te geven.

<sup>3408</sup> Zie Antwerpen 18 februari 1986, *BTW-Revue* 1989, afl. 86, 212, zonder voorafgaande weigering is een dagvaarding onmogelijk; Antwerpen 29 april 1985, *F.J.F.*, No. 86/92, 139.

<sup>3409</sup> Door de wijziging van art. 14 KB nr. 4 door KB 16 juni 2003, *B.S.* 27 juni 2003 (kan deze dagvaarding nu ook gebeuren via een tegensprekelijk verzoekschrift).

<sup>3410</sup> Art. 60 e.v. wet 15 maart 1999, *B.S.* 27 maart 1999.

## § 6. FORMALITEITEN VOOR DE UITOEFENING VAN DE VORDERING TOT TERUGGAAF

### 5966

#### art. 13 KB nr. 4

Een teruggaaf is niet geldig verkregen wanneer de formaliteiten van het KB nr. 4 niet zijn nageleefd; in bepaalde gevallen kunnen de rechthebbenden echter ontheven worden van dat verval (art. 13 KB nr. 4).

Op grond van artikel 4, § 1 van het KB nr. 4 moet de belastingplichtige of de niet-belastingplichtige rechtspersoon die, naar gelang van het geval, gehouden is tot indiening van gewone btw-aangiften of bijzondere aangiften bedoeld in artikel 53ter, 1°:

- a. een verbeterend stuk opstellen dat het bedrag opgeeft dat moet worden teruggegeven;
- b. dit stuk, in bepaalde gevallen, inschrijven in een speciaal register;

art. 79 WBTW

- c. aan zijn medecontractant een dubbel van dat stuk sturen voorzien van de vermelding: "btw terug te storten aan de Staat in de mate waarin ze oorspronkelijk in aftrek werd gebracht" (zie art. 79 WBTW).

### 5967

In geval van teruggaaf van btw betaald ter zake van intracommunautaire verwervingen of ter zake van een dienst of een levering waarvoor de btw verschuldigd is door de medecontractant, moet er teruggestort worden aan de Staat, in de mate waarin de btw oorspronkelijk in aftrek werd gebracht.

---

## Hoofdstuk V Verjaring

---

- Bibliografie
- DE WIT, G., "De verjaringstermijnen inzake btw", *T.F.R.* 2004, 895-900.
  - SEPULCHRE, V., "La prescription des impôts et taxes en cas d'instance en justice. Les dernières modifications en matière d'impôts sur les revenus et comparaison avec la TVA", *R.G.C.F.* 2004, afl. 2, 17-32.

### 5968

De vordering tot voldoening van de btw, van de interesten en van de administratieve geldboeten verjaart na het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van opeisbaarheid van die belasting, interesten en administratieve geldboeten zich heeft voorgedaan<sup>3411</sup>. De verjaringstermijn kan evenwel oplopen tot vijf (*i.e.* in geval van fraude) dan wel zeven jaar (*i.e.* in geval van buitenlandse inlichtingen, rechtsovereenkomsten en bewijskrachtige gegevens)<sup>3412</sup>. De verjaringstermijn van zeven jaar moet restrictief worden geïnterpreteerd<sup>3413</sup>.

art. 81bis § 2 WBTW

---

<sup>3411</sup> Terzake van het vertrekpunt van de verjaringstermijn, zie HvJ 19 november 1998, zaak C- 85/87, Société Financière d'investissements, SPRL, Rb. Brussel 6 april 2000, *Fiscoloog*, afl. 773, 12.

<sup>3412</sup> H. DUBOIS, "Administratief luik: btw en andere belastingen", in B. PEETERS (ed.), *De hervorming van de fiscale procedure*, Antwerpen, Maklu, 1999, 171-203; V. DAUGINET, *De nieuwe fiscale procedure. Commentaar bij de wetten van 15 en 23 maart 1999*, Kalmthout, Biblio, 1999, 63-73; G. DE WIT, "De verjaringstermijnen inzake btw", *T.F.R.* 2004, 895-901; Aanschr. nr. 2000/2, 26 mei 2000, inzake het aanvangstijdstip van de verjaring van de vorderingen tot voldoening van de belasting.

<sup>3413</sup> Rb. Luik 27 februari 2007, *F.J.F.*, No 2007/205.



Indien de in artikel 59, § 2 van het WBTW bedoelde procedure uitwijst dat de btw over een ontoereikende maatstaf werd voldaan, verjaart de vordering tot voldoening van de aanvullende belasting, van de interesten, van de administratieve geldboeten en van de procedurerekosten, door verloop van twee jaar te rekenen van de laatste daad van die procedure (art. 81bis § 2 WBTW).

De vordering tot teruggaaf van de btw, van de interesten en van de administratieve geldboeten verjaart na het verstrijken van het derde kalenderjaar volgend op dat waarin de oorzaak van teruggaaf zich heeft voorgedaan. Wat de vorderingen tot teruggaaf ontstaan voor 1 januari 1999 betreft, verjaart de vordering tot teruggaaf door verloop van vijf jaar te rekenen van de dag waarop ze is ontstaan. (art. 82bis WBTW).

Wanneer een belastingplichtige, overeenkomstig artikel 5 van het KB nr. 4, zijn recht op teruggaaf in de vereiste vorm en binnen de voorgeschreven termijn in een aangifte heeft uitgeoefend, loopt de verjaring, gevestigd bij artikel 82 van het WBTW, slechts vanaf het tijdstip waarop de administratie bij ter post aangetekende brief aan de belastingplichtige de beslissing ter kennis brengt die de aanvraag tot teruggaaf verwerpt (zie art. 14 KB nr. 4).

Dit geldt overigens eveneens ten aanzien van het recht op teruggaaf dat op een geldige wijze, overeenkomstig artikel 9 van bovengenoemd KB door middel van een gewone aanvraag tot teruggaaf wordt uitgeoefend.

Zowel ten aanzien van de voldoening als ten aanzien van de teruggaaf van de btw, de interesten en de administratieve geldboeten, wordt de verjaring gestuit op de wijze en onder de voorwaarden bepaald bij de artikelen 2244 en volgende van het Burgerlijk Wetboek. Een nieuwe verjaring, die op dezelfde wijze kan worden gestuit, wordt in dat geval verkregen vijf jaar na de laatste stuiting van de vorige verjaring, indien geen rechtsgeding hangend is.

De aangifte door een schuldeiser van zijn schuldvordering in het faillissement, en de daaropvolgende opneming in het passief, stuit de verjaring zowel t.a.v. de gefailleerde zelf als t.a.v. de boedel. Uit het onderlinge verband tussen artikel 2251 van het BW en artikel 452 van de Faill.W. volgt bovendien dat de verjaring niet loopt tegen de schuldeiser die aangifte heeft gedaan van zijn schuldvordering, en dit zolang het faillissement niet is afgesloten<sup>3414</sup>.

Betaling door de belastingplichtige wordt beschouwd als een erkenning onder voorbehoud van betwisting zodat de verjaring is gestuit<sup>3415</sup>.

Elk rechtsgeding met betrekking tot de toepassing of de invordering dat wordt ingeleid door de Staat, de btw-plichtige of ieder ander persoon die gehouden is tot het betalen van de schuld, schorst de verjaringstermijn. Deze schorsing vangt aan met de akte van rechtsingang en eindigt wanneer de rechterlijke beslissing in kracht van gewijsde is gegaan.

Afstand van de verlopen tijd van de verjaring is ten aanzien van zijn gevolgen gelijkgesteld met de in het eerste paragraaf van artikel 81 bedoelde stuiting (art. 83 WBTW<sup>3416</sup>). Hetzelfde geldt voor de kennisgeving van een dwangbevel bij een ter post aangetekende brief door de bevoegde ontvanger<sup>3417</sup>.

---

<sup>3414</sup> Cass. 23 november 1997, *BTW-Revue* 1998, afl. 136, 597.

<sup>3415</sup> Rb. Brugge 8 januari 2002, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Fiscale Rechtspraak, nr. BR1 02/2.

<sup>3416</sup> Vr. nr. 1479 FOURNAUX 8 september 1998, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 151, 20627, *BTW-Revue*, afl. 141, 308.

<sup>3417</sup> Zie Gent 10 februari 2004, *F.J.F.*, No. 2005/25; Rb. Brussel 10 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/2.

## Hoofdstuk VI

**Vervolgingen en gedingen – Rechten en voorrechten van de Schatkist**

- Bibliografie – SOETAERT, F., “Verweermiddelen tegen vrijwaringsmaatregelen en middelen van gedwongen tenuitvoerlegging inzake btw”, *Fiscaal Praktijkboek '93-'94 – Indirecte belastingen*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 287 tot 323.
- VANDEN BERGHE, L., “Bedenkingen bij het ‘derdenbeslag’ in de btw”, *Jura Falc.* 1995-96, 523.
- AESSELOOS, K., “Het ‘derdenbeslag’ in de btw”, *Jura Falc.* 1995-96, 321.
- VANDENBERGHE, L., “Het consignatieverzoek in btw-geschillen: geen onoverkomelijke hinder nis”, *A.F.T.* 1997, 417.

**§ 1. VERVOLGINGEN EN GEDINGEN****5969,10****art. 84 WBTW**

Moeilijkheden inzake de heffing van de btw die vóór het inleiden van een rechtsgeding ontstaan, worden opgelost door de minister van Financiën. Hij beslist ook over verzoeken om kwijtschelding van administratieve geldboeten en treft met de belastingschuldigen dadingen, voor zover deze niet leiden tot vrijstelling of vermindering van belasting (art. 84 WBTW).

De belastingplichtige is niet gebonden door een akkoordverklaring volgens dewelke de belastingplichtige meer belasting zou moeten betalen dan wettelijk verschuldigd<sup>3418</sup>.

Ondanks de expliciete schrapping van de bevoegdheid van de minister van Financiën om te beslissen over verzoeken om kwijtschelding van administratieve boeten, blijft de minister van Financiën (bij delegatie de gewestelijke directeur), ook onder de nieuwe fiscale procedure bevoegd om kwijtschelding te verlenen. De gewestelijke directeur ontleent deze bevoegdheid aan het regentsbesluit van 18 maart 1831<sup>3419</sup>.

Volgens het hof van beroep te Gent is de burgerlijke rechtbank bevoegd om uitstel van betaling van een btw-schuld te verlenen<sup>3420</sup>.

**5969,20****art. 84bis WBTW**

In bijzondere gevallen mag de bevoegde gewestelijke directeur vrijstelling verlenen voor alle in artikel 91, § 1 en 2 van het WBTW, bedoelde interesten of voor een deel ervan<sup>3421</sup>. De term ‘bijzondere gevallen’ wordt in de btw-reglementering niet alsdusdanig omschreven. In de praktijk blijkt evenwel dat deze ‘bijzondere gevallen’ in se hoofdzakelijk te maken hebben met de penibele financiële situatie van de verzoeker<sup>3422</sup>.

De beslissing van de directeur is een vorm van genaderecht waartegen geen bezwaar noch beroep bij de rechtbank mogelijk was<sup>3423</sup>. Dit impliceerde eveneens dat een negatieve be-

<sup>3418</sup> Brussel 30 oktober 1997, *A.J.T.* 1998-99, 175; Gent 1 september 1998, *F.J.F.*, No. 98/268.

<sup>3419</sup> C. TAGHON, “Kwijtschelding van btw-boeten”, *Nieuwsbrief Notariaat Fiscaal* 2000, afl. 3, 3.

<sup>3420</sup> Gent 15 maart 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 372-374, noot P. SOETE.

<sup>3421</sup> Vr. nr. 251 VAN GREMBERGEN 14 april 1987, *Vr. & Antw. Kamer* 1986-1987, 2181, *BTW-Revue* 1987, afl. 77, 254; Vr. nr. 53 DE CLIPPELE 26 november 1990, *Vr. & Antw. Senaat* 1987-1988, nr. 4,143, *BTW-Revue* 1988, afl. 81, 285.

<sup>3422</sup> *Fisc. Vandewinckele*, 84bis/3.

<sup>3423</sup> Cass. 27 februari 1987, *Fisc. Koer.* 1987, 1396.

slissing niet moest gemotiveerd zijn<sup>3424</sup>. Sinds de hervorming van de fiscale procedure zijn de rechtbanken echter bevoegd ter beslechting van geschillen betreffende de toepassing van een belastingwet. Gezien de administratie bij het (geheel of gedeeltelijk) vrijstellen van nalatighedsinteressen een discretionaire en exclusieve bevoegdheid uitoefent, kan de rechter niet de beoordelingsmacht uitoefenen die de wet aan de administratie heeft toegekend. De rechter kan wel een wettigheidstoezicht uitoefenen. Zo kan de rechter onderzoeken of de administratieve beslissing is gegrond op wettelijke, gerechtvaardigde en toelaatbare motieven. De administratie dient bijgevolg de wet van 29 juli 1991 betreffende de uitdrukkelijke motivering van bestuurshandelingen na te leven en uitdrukkelijk en nauwkeurig de precieze gegevens te vermelden die de beslissing verantwoorden<sup>3425</sup>.

**5969,30****art. 84ter WBTW**

Indien de Btw-administratie zich wenst te beroepen op de bijzondere verjaringstermijn van vijf jaar, moet zij – naar analogie van de directe belastingen – op straffe van nietigheid van de rechtzetting, voorafgaandelijk aan de betrokkene schriftelijk en nauwkeurig kennis geven van de vermoedens van belastingontduiking die tegen hem bestaan in de betreffende periode. Deze voorafgaandelijke kennisgeving is niet louter vereist om tijdens de bijkomende twee jaren gebruik te kunnen maken van de onderzoeksbevoegdheden maar tevens om sowieso gebruik te kunnen maken van de verlengde verjaringstermijn vanuit het oogpunt van de invordering van de btw (ongeacht of er al dan niet verder onderzoek gebeurt). Het is echter niet noodzakelijk dat de kennisgeving plaatsvindt vóór het verstrijken van de gewone driejaarstermijn<sup>3426</sup>.

**5969,40****art. 84quater en 85ter WBTW**

Voor blijvende meningsverschillen tussen de belastingplichtige en de administratie over de taxatie kan een beroep worden gedaan op de fiscale bemiddelingsdienst, zolang er geen gerechtelijke procedure werd gestart, er geen controleschatting werd gevorderd en er geen uitspraak werd gedaan over het meningsverschil (wet 25 april 2007 houdende diverse maatregelen, *B.S.* 8 mei 2007). Een fiscale bemiddeling kan tevens voor een betwisting met de ontvanger aangaande de invordering (art. 85ter WBTW).

## art. 84quin- quies- 84undecies WBTW

Op verzoek van elke belastingplichtige, natuurlijke persoon, die niet meer de hoedanigheid van btw-plichtige heeft, of van zijn echtgenoot op wiens goederen de btw wordt ingevorderd, kan de gewestelijke directeur een voorwaardelijk onbeperkt uitstel van invordering toekennen voor verschuldigde belasting, interesten en boeten (zie *Circ. INV – nr. 2/2007 (IR/I-1/85.388)* 5 september 2007). De gewestelijke directeur verbindt zijn beslissing aan de voorwaarde dat de verzoeker onmiddellijk of gespreid een betaling doet van een nader bepaald bedrag. Dergelijk uitstel van invordering laat toe dat de belastingschuldige – natuurlijke persoon – die ongelukkig en te goeder trouw is en zich in een blijvende moeilijke financiële situatie bevindt, een nieuwe start kan nemen waardoor hij wordt aangemoedigd zich te onttrekken aan zijn situatie. Het verzekert tegelijkertijd voor de Staat als schuldeiser, telkens dit

3424

Rb. Luik 3 september 2002, *F.J.F.*, No. 2004/24.

3425

Antwerpen 29 november 2005, *F.J.F.*, No. 2006/204.

3426

Rb. Brugge 7 februari 2006, *Fisc. Koer.* 2006, 477-479.

mogelijk is, de ontvangst van een deel van zijn schuldvordering.

## 5970

## art. 85 WBTW

De eerste akte van vervolging met het oog op voldoening van de btw, de interesten, de administratieve geldboeten en het toebehoren, is een dwangbevel. Het wordt uitgevaardigd door de met de invordering belaste ambtenaar; het wordt gevisieerd en uitvoerbaar verklaard door de gewestelijke directeur van de Btw-administratie of een door hem aangeduide ambtenaar en, in de gevallen bepaald door de Koning, door de gewestelijke directeur van de Douane en Accijnzen, of door de door hem aangewezen ambtenaar. Er wordt kennis van gegeven bij een ter post aangetekende brief ofwel wordt het betekend bij deurwaardersexploot met bevel tot betaling (art. 85 WBTW<sup>3427</sup>).

- Volgens het Hof van Cassatie is er geen wettelijke bepaling die voorziet in de nietigheid van een dwangbevel wanneer bij de betekening ervan het overhandigde afschrift van het proces-verbaal niet door de opsteller van het proces-verbaal ondertekend is<sup>3428</sup>. De artikelen 59 en 85 van het WBTW, artikel 32, 1° van het Ger.W. en het algemeen rechtsbeginsel van de rechten van de verdediging, schrijven niet voor dat het door de gerechtsdeurwaarder aan de belastingplichtige overhandigde afschrift van het betekende dwangbevel de handtekening moet bevatten van de ambtenaren die het origineel uitvoerbaar hebben verklaard<sup>3429</sup>.
- Het is niet vereist dat de formele delegatie door de gewestelijke directeur bij het dwangbevel wordt gevoegd<sup>3430</sup>.
- Geen enkele wetsbepaling verbiedt dat een dwangbevel uitvoerbaar wordt verklaard en wordt betekend voor het verstrijken van de termijn welke werd gesteld voor vrijwillige betaling. Het betekenen van een dwangbevel is dan ook geen schending van de beginselen van behoorlijk bestuur<sup>3431</sup>.
- De omstandigheid dat artikel 85 van het WBTW de mogelijkheid verleent een dwangbevel uit te vaardigen om verschuldigde belastingen, interesten, administratieve geldboeten en toebehoren in te vorderen, doet geen afbreuk aan de mogelijkheid voor de administratie om zich overeenkomstig de gemeenrechtelijke regels burgerlijke partij te stellen wanneer het Openbaar Ministerie de strafvordering uitoefent<sup>3432</sup>.
- Wat de betekening van een dwangschrift in het buitenland betreft, zie Antwerpen 12 september 1983<sup>3433</sup>.
- Het niet-aantekenen van verzet tegen een betekend dwangbevel, impliceert niet noodzakelijk een erkenning van de belastingplichtige<sup>3434</sup>.
- Artikel 85bis van het WBTW vereist niet dat het vereenvoudigd derdenbeslag zou worden gelegd bij aangetekend schrijven met ontvangstbewijs, minstens is dit niet op straffe van

3427 Aanschr. nr. 18, 1980.

3428 Ofschoon de wet er niets over zegt, wordt algemeen aangenomen dat indien een dwangbevel steunt op een proces-verbaal (zie randnr. 5930) ook dat proces-verbaal ter kennis van de belastingplichtige moet worden gebracht. Doorgaans gebeurt dat gelijktijdig met de betekening of de kennisgeving van het dwangbevel. Zie: H. VANDEBERGH, *Taxatie en verweer inzake btw*, Antwerpen, Kluwer, 1986, 79.

3429 Cass. 2 december 1994, *F.J.F.*, No. 95/47.

3430 Rb. Brugge 8 maart 2004, *T.F.R.* 2004, afl. 269, 106.

3431 Gent 22 november 2000, *Fisc. Koer.* 2001, 248, *F.J.F.*, No. 2001/45, 410, *Btw-percentages van goederen en diensten*, afl. 353, 10-16.

3432 Cass. 15 februari 2000, *A.F.T.* 2000, afl. 10, 434.

3433 Antwerpen 12 september 1983, *A.F.T.* 1983, 253, noot G. MAERTENS.

3434 Rb. Leuven 29 september 1998.

- nietigheid voorgeschreven<sup>3435</sup>.
- Een dwangbevel is een middel tot tenuitvoerlegging, dat voor zijn geldigheid een uitvoerbare titel veronderstelt. Er kan geen uitvoerbare titel zijn wanneer er geen zekere en vaststaande schuld is. Dit impliceert dat de kennisgeving van een dwangbevel nietig is als akte ten tenuitvoerlegging wanneer de belastingschuld vrijwillig is betaald<sup>3436</sup>.
  - Een uitvoerbare titel veronderstelt dat de belastingschuld zeker, opeisbaar en vaststaand is. Het feit dat het dwangbevel de invordering van de nagevorderde btw toestaat, impliceert dat het bewijs van de belastingschuld moet bestaan. Een dwangbevel waarin wordt opgenomen dat het is uitgevaardigd onder bewarende titel en in afwachting van de uitkomst van een gerechtelijk geschil in een ander dossier, is bijgevolg nietig gezien de administratie nog niet overtuigd was van de verschuldigdheid en het bewezen karakter van de nagevorderde btw<sup>3437</sup>.
  - Een dwangbevel is onderworpen aan de voorschriften van de wet van 29 juli 1991 inzake de motivering van bestuurshandelingen. Een dwangbevel dat enkel verwijst naar de toepasselijke rechtsregels zonder te vermelden waarom deze van toepassing zijn in het geval van de belastingplichtige, voldoet niet aan deze motiveringsverplichting<sup>3438</sup>.
  - Een dwangbevel inzake btw is een bestuurshandeling waarop de wet van 29 juli 1991 inzake de motivering van bestuurshandelingen van toepassing is. Deze wet, noch enige andere wet staan eraan in de weg dat na het opstellen van het proces-verbaal en een dwangbevel de administratie met nieuwe juridische argumenten en feitelijke gegevens de heffing ondersteunt, op voorwaarde dat de nieuwe elementen enkel worden aangehaald ter ondersteuning van hetgeen reeds werd opgenomen in het proces-verbaal en dwangbevel<sup>3439</sup>. Een totaal nieuwe argumentatie kan bijgevolg niet worden aangenomen<sup>3440</sup>.

**5970****Art. 85bis WBTW**

Na uitvaardiging van het dwangbevel kan de ontvanger een uitvoerend beslag onder derden leggen bij ter post aangetekende brief op de bedragen en zaken die de bewaarnemer of schuldenaar aan de belastingschuldige verschuldigd is. Behoudens de uitvaardiging per aangetekende brief en de aanzegging per post, is de gemeenrechtelijke procedure (art. 1539-1544 Ger.W.) van toepassing. Wanneer (i) de beslagen schuldenaar zich verzet tegen het uitvoerend beslag, (ii) de derde-beslagene zijn schuld ten aanzien van de beslagen schuldenaar betwist of (iii) een schuldeiser van de beslagen schuldenaar zich vóór het beslag door de ontvanger verzet tegen afgifte van de door de derden-beslagene verschuldigde sommen, dan zal het oorspronkelijk beslag per aangetekende brief door de ontvanger een bewarend karakter verkrijgen voor een periode van een maand. Dit alles voor zover een uitvoerend beslag wordt gelegd vóór het verstrijken van die periode bij deurwaardersexploot en conform de gemeenrechtelijke procedure.

**5971,10****art. 89 WBTW**

3435 Gent 20 maart 2001, *Btw-percentages van goederen en diensten*, afl. 360, 3.

3436 Cass. 9 maart 2006, *F.J.F.*, No. 2007/294.

3437 Rb. Antwerpen 7 september 2005, *F.J.F.*, No. 2006/110.

3438 Brussel 21 april 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 448-453.

3439 Cass. 1 december 2005, *T.F.R.* 2006, 712.

3440 Antwerpen 27 juni 2006, *T.F.R.* 2006, afl. 310, 894.

De tenuitvoerlegging van het dwangbevel kan slechts worden gestuit door een vordering in rechte.

Omtrent de geldigheid van het verzet dat bij verzoekschrift was ingediend maar dat betrekking had op een geschil dat onder de oude procedure viel, zie Rb. Gent 9 november 2000, Rb. Brussel 29 november 2000, Rb. Brussel 1 december 2000, Rb. Brugge 18 december 2000 en Rb. Brugge 2 april 2001<sup>3441</sup>.

De rechtsvordering ingesteld tegen een dwangbevel door een buitenlandse vennootschap die de oprichtingsakte van haar Belgisch bijkantoor niet heeft neergelegd bij de bevoegde rechtbank van koophandel, is onontvankelijk<sup>3442</sup>.

Een belastingplichtige hoeft geen dwangbevel af te wachten alvorens een procedure te starten voor de rechtbank<sup>3443</sup>.

Aangezien in strafzaken een uitspraak slechts kracht van gewijsde heeft indien deze niet meer vatbaar is voor cassatieberoep, is geen gedwongen tenuitvoerlegging mogelijk tegen de belastingplichtige wanneer de strafzaak nog hangende is voor het Hof van Cassatie<sup>3444</sup>.

## 5971,20

### Art. 89bis WBTW

Bij verzet tegen het dwangbevel, uitgevaardigd overeenkomstig artikel 85 van het WBTW kan de ontvanger voor deze betwiste belastingschuld bewarend beslag leggen of andere maatregelen nemen, welke ertoe strekken de invordering te waarborgen. De ontvanger kan zo, zonder rechterlijke machtiging, overgaan tot bewarend beslag of tot het vestigen van een wettelijke hypotheek. Deze mogelijkheid beschermt de fiscale administratie tegen schuldenaars die zich onvermogens maken tijdens een gerechtelijke procedure over de verschuldigdheid van de btw.

art. 52bis § 1 WBTW

In zeer specifieke omstandigheden is bewarend beslag zelfs mogelijk vóór het uitvaardigen van een dwangbevel. Bewarend beslag kan zo worden gelegd op de goederen waarvoor redelijkerwijze kan worden verondersteld dat de bepalingen van het WBTW en de uitvoeringsbesluiten ervan niet werden nageleefd (art. 52bis § 1 WBTW). Het beslag is ook mogelijk op de voor het vervoer van die goederen dienende middelen (zie Circ. nr. AFZ 3/2007, 15 februari 2007).

## 5972

### art. 92 WBTW

In geval van beroep tegen het vonnis dat de door de schuldenaar ingestelde eis heeft verworpen, kan de ontvanger van de belasting op de toegevoegde waarde, gelet op de concrete gegevens van het dossier, met inbegrip van de financiële toestand van de schuldenaar, deze laatste kennis geven bij een ter post aangetekende brief van een verzoek tot het in consignatie geven van het geheel of een gedeelte van de verschuldigde bedragen. Aan de schuldenaar kan worden toegestaan dat die consignatie wordt vervangen door een zakelijke

<sup>3441</sup> Zie Rb. Gent 9 november 2000, *F.J.F.*, No. 2001/618; Rb. Brussel 29 november 2000, Rb. Brussel 1 december 2000, Rb. Brugge 18 december 2000, *T.G.R.* 2002, afl. 1, 42; Rb. Brugge 2 april 2001, *Fiscoloog*, afl. 786, 3.

<sup>3442</sup> Rb. Luik 16 oktober 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 915, 10.

<sup>3443</sup> H. VANDEBERGH, "Naar de rechtbank zonder dwangbevel inzake btw?", *T.F.R.* 2004, 843-847.

<sup>3444</sup> Gent 4 maart 2003, *F.J.F.*, No. 2004/23.

of persoonlijke zekerheid die wordt aangenomen door de administratie bevoegd voor de belasting over de toegevoegde waarde.

De gevorderde bedragen dienen in consignatie te worden gegeven of de zekerheid dient te worden gevestigd binnen twee maanden vanaf de kennisgeving.

Bij gebreke van het in consignatie geven van de bedragen of het vestigen van de zekerheid binnen de bepaalde termijn, dient de rechtsinstantie waarbij de voorziening aanhangig is gemaakt, binnen drie maanden te rekenen vanaf het verstrijken van die termijn, de voorziening niet-ontvankelijk te verklaren, tenzij zij op grond van een met reden omkleed verzoekschrift ingediend door de schuldenaar binnen twee maanden vanaf de kennisgeving bedoeld in het eerste lid<sup>3445</sup> besluit, binnen dezelfde termijn van drie maanden, dat het door de met de invordering belaste ambtenaar gedane verzoek niet gegrond is<sup>3446</sup>. Bij betwisting van een consignatieverzoek moet de belastingplichtige met voldoende argumenten aantonen dat het consignatieverzoek excessief is omdat de belastingplichtige niet over de financiële middelen beschikt om dit consignatieverzoek te voldoen<sup>3447</sup>. Het feit dat het hof van beroep de aangevoerde elementen niet bewijskrachtig acht, is een autonome beslissing van het hof<sup>3448</sup>.

Wanneer de bepaling van artikel 92 van het WBTW zo wordt geïnterpreteerd dat de btw-ontvangers in ieder geval en automatisch een consignatie moeten vragen zonder rekening te houden met de specifieke situatie van de belastingplichtige (gebonden bevoegdheid) dan schendt deze bepaling artikelen 10 en 11 van de grondwet<sup>3449</sup>.

Consignatie kan worden gevraagd voor zover de rechten van de Schatkist in gevaar zijn of kunnen zijn, zelfs wanneer de belastingplichtige geen verdragingsmanoeuvres aanwendt<sup>3450</sup>.

## 5973

### art. 93 WBTW

Het verzoekschrift houdende voorziening in cassatie mag door een advocaat worden ondertekend.

Voor btw-zaken die vóór 6 april 1999 aanhangig waren, moest de voorziening in cassatie verplicht worden ondertekend door een advocaat bij het Hof van Cassatie<sup>3451</sup>.

art. 93unde- cies C WBTW

In geval van tekortkoming, door een aan de btw onderworpen vennootschap of door een rechtspersoon bedoeld in artikel 17, § 3 van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, aan haar verplichting tot het betalen van de belasting, van de interesten of van de bijkomende kosten, zijn de bestuurder of bestuurders van de vennootschap of van de rechtspersoon die belast zijn met de dagelijkse leiding van de vennootschap of van de

<sup>3445</sup> Cass. 15 september 2000, *Fisc. Act.* 2000, afl. 35, 6. (de termijn van twee maanden is een vervaltermijn, die op straffe van nietigheid is voorgeschreven).

<sup>3446</sup> Inzake de toepassing in de tijd van de wet van 15 maart 1999 en de noodzaak tot motivering van het verzoek tot consignatie, zie Brussel 3 november 2000, *Fisc. Koer.* 2000, afl. 19-20, 549, noot P. NAVÉAU, Brussel 23 februari 2001, *T.F.R.* 2006, 803, noot F. VAN BIERVLIET.

<sup>3447</sup> EHRM 25 september 2007, *R.G.C.F.* 2007, afl. 6, 456. De onontvankelijkheid van een hoger beroep bij gebreke van consignatie schendt artikel 6 EVRM wanneer het een kennelijk onevenredige maatregel uitmaakt ter bescherming van de belangen van de belastingadministratie, beoordeeld in het licht van de bijdragemoogelijkheid van de betrokken belastingplichtige en rekening houdend met het hoog bedrag van de te consignereren som.

<sup>3448</sup> Cass. 3 januari 2003, *T.F.R.* 2003, afl. 241, 449, noot L. VANDEN BERGHE.

<sup>3449</sup> Arbitragehof 6 juni 1995, nr. 44/95, *Fisc. Koer.* 1995, 495.

<sup>3450</sup> Cass. 20 januari 2005, *Fiscoloog*, afl. 988, 15.

<sup>3451</sup> Cass. 15 maart 2002, *Arr. Cass.* 2002, afl. 3, 800, *Fisc. Act.* 2002, afl. 19, 4, *F.J.F.*, No. 2002/154, *Fiscoloog* 2002, afl. 844, 7, *Pas.* 2002, afl. 3, 728.

rechtspersoon hoofdelijk aansprakelijk voor de tekortkoming indien die te wijten is aan een fout in de zin van artikel 1382 van het Burgerlijk Wetboek, die ze hebben begaan bij het besturen van de vennootschap of de rechtspersoon.

Deze hoofdelijke aansprakelijkheid kan worden uitgebreid naar de andere bestuurders van de vennootschap of van de rechtspersoon indien in hunnen hoofde een fout wordt aangetoond die heeft bijgedragen tot de in het eerste lid bedoelde tekortkoming.

Onder bestuurder van een vennootschap of van een rechtspersoon in de zin van dit artikel wordt verstaan, elke persoon die, in feite of in rechte, de bevoegdheid heeft of heeft gehad om de vennootschap of de rechtspersoon te besturen, met uitsluiting van de gerechtelijke mandatarissen.

De herhaalde niet-betaling van de voormelde belastingschuld door de vennootschap of door de rechtspersoon, wordt, behoudens tegenbewijs, vermoed voort te vloeien uit een in § 1, eerste lid, bedoelde fout.

Onder herhaalde inbreuken op de verplichting tot betaling van de belasting in de zin van dit artikel, wordt verstaan:

- ofwel, voor een belastingplichtige die gehouden is tot het indienen van trimestriële aangiften inzake btw, het gebrek aan betaling van ten minste twee eisbare schulden binnen een periode van een jaar;
- ofwel, voor een belastingplichtige die gehouden is tot indienen van maandelijks aangiften inzake btw, het gebrek aan betaling van ten minste drie eisbare schulden binnen een periode van een jaar.

Er is geen vermoeden van fout in de zin van § 2, eerste lid, indien de niet-betaling het gevolg is van financiële moeilijkheden die aanleiding hebben gegeven tot het openen van de procedure van gerechtelijk akkoord, van faillissement of van gerechtelijke ontbinding.

De hoofdelijke aansprakelijkheid van de bestuurders van de vennootschap of van de rechtspersoon kan slechts worden ingeroepen voor de betaling, in hoofdsom en toebehoren, van de schulden inzake btw.

De rechtsvordering tegen aansprakelijke bestuurders is slechts ontvankelijk indien ze wordt ingesteld na het verstrijken van een termijn van één maand te rekenen vanaf een door de ontvanger bij ter post aangetekende brief verzonden kennisgeving, waarin de geadresseerde verzocht wordt de nodige maatregelen te treffen om de tekortkoming te verhelpen of aan te tonen dat deze niet het gevolg is van een door hen begane fout.

Deze bepaling verhindert evenwel niet dat de met de invordering belaste ambtenaar, binnen voormelde termijn, bewarende maatregelen vordert ten laste van het vermogen van de bestuurder of bestuurders van de vennootschap of rechtspersoon aan wie een kennisgeving is toegezonden.

## **§ 2. RECHTEN EN VOORRECHTEN VAN DE SCHATKIST**

**5974**

**art. 86 WBTW**

Voor de invordering van de btw, de interesten en de kosten heeft de Openbare Schatkist een algemeen voorrecht op alle inkomsten en op de roerende goederen van alle aard van de belastingschuldige met uitzondering van de schepen en vaartuigen en een wettelijke hypo-



theek op alle daarvoor vatbare en in België gelegen goederen van de belastingschuldige (art. 86 WBTW<sup>3452</sup>).

art. 87 WBTW

Het algemeen voorrecht heeft dezelfde rang als dat bedoeld in artikel 19 4<sup>ter</sup> van de wet van 16 december 1851 (zelfde rang als bedrijfsvoorheffing en sociale bijdragen). De volgorde van verhaal bepaald in artikel 19 van de voornoemde wet is van toepassing op de btw (art. 87 WBTW).

Aanspraken van de Schatkist: Vr. nr. 639 GEENS 23 februari 1994, *Vr. & Antw.* Senaat 1993-94, nr. 112, 14 juni 1994, 5926, *BTW-Revue* 1994, afl. 110, 1039.

art. 88 § 1 WBTW

De rang van de wettelijke hypotheek wordt bepaald door de dagtekening van de inschrijving die genomen wordt krachtens het uitgevaardigde en uitvoerbaar verklaarde dwangbevel waarvan aan de belastingplichtige kennisgeving of betekening is gedaan (art. 88 § 1 WBTW).

### 5975

**art. 88 § 3 WBTW**

Artikel 19, lid 2 van de Faill.W. is niet van toepassing op de wettelijke hypotheek inzake de verschuldigde btw waarvoor aan de belastingplichtige voor het vonnis van faillietverklaring een dwangbevel werd betekend (art. 88 § 3 WBTW).

### 5975,10

**art. 88bis WBTW**

De gewestelijke directeur kan een zakelijke zekerheid of persoonlijke borgstelling eisen van elke persoon die schuldenaar is van de btw krachtens artikel 51, § 1, 2 en 4 van het WBTW, wanneer de venale waarde van zijn in België gelegen goederen, na aftrek van de schulden en lasten die ze bezwaren, ontoereikend is om het bedrag te dekken dat vermoedelijk voor een periode van twaalf kalendermaanden zal verschuldigd zijn. De belastingplichtige kan tegen dergelijke beslissing beroep aantekenen bij de beslagrechter binnen de maand en volgens de procedure zoals in kort geding. De belastingplichtige moet de zakelijke zekerheid of de persoonlijke borg stellen, binnen de twee maanden na de kennisgeving van beslissing van de directeur of nadat de rechterlijke uitspraak kracht van gewijsde heeft verkregen, tenzij vóór het verstrijken van die termijn de belastingplichtige elke economische activiteit staakt waaruit voortvloeit dat hij schuldenaar is van btw krachtens artikel 51, § 1, 2 en 4 van het WBTW.

Art. 88ter WBTW

De gewestelijke directeur kan beslissen één of meer vestigingen waar een economische activiteit wordt uitgeoefend te sluiten voor een bepaalde periode, hetzij wanneer de zekerheden overeenkomstig artikel 88bis van het WBTW niet worden gesteld, hetzij wanneer er sprake is van herhaaldelijke niet-betaling van de verschuldigde belasting, tenzij die niet-betaling het gevolg is van financiële problemen die aanleiding hebben gegeven tot het openen van een procedure van gerechtelijk akkoord, van faillissement of van gerechtelijke ontbinding.

De beslissing wordt ter kennis gebracht door een gerechtsdeurwaarder en is uitvoerbaar na

<sup>3452</sup> Zie over de wettelijke hypotheek: *Rec. gén. enr. not.* 1977-78, 22251, 257-266.

het verstrijken van twee maanden sinds de kennisgeving, tenzij, vóór het verstrijken van die termijn, beroep wordt ingesteld bij de bevoegde rechtbank.

De artikelen 93ter en 93duodecies van het WBTW<sup>3453</sup> voorzien in een stelsel van verplichte aangifte van geplande vervreemdings- en hypotheekakten en blokkering van gelden. Die verplichtingen gelden speciaal voor de notarissen en de kredietinstellingen<sup>3454</sup>.

### § 3. INTERESTEN

5976

Krachtens artikel 91, § 1 van het WBTW zijn belastingplichtigen die aangiften moeten indienen, van rechtswege een interest van 0,8 % per maand verschuldigd wanneer de btw niet voldaan is binnen de termijn die gesteld is ter uitvoering van de artikelen 52, 53 § 1, lid 1 3°, 53ter 2° en 53octies van het WBTW, binnen de termijn die ter uitvoering van artikel 53nonies van het WBTW gesteld is (randnr. 5819) en binnen de termijn die ter uitvoering van artikel 54 van het WBTW gesteld is, voor de belastingplichtigen die in artikel 8 van het WBTW bedoeld zijn.

De interest wordt om de maand berekend over het totaal van de verschuldigde belasting, afgerond op het dichtstbijzijnde lagere veelvoud van 10 EUR. Ieder begonnen tijdvak van een maand wordt voor een gehele maand gerekend. De interest van een maand wordt slechts gevorderd indien hij 2,50 EUR bereikt.

Wanneer de in artikel 59, § 2 van het WBTW bedoelde procedure uitwijst dat de belasting werd voldaan over een ontoereikende maatstaf, is van rechtswege een interest van 0,8 % per maand verschuldigd, te rekenen vanaf de inleidende daad van de procedure.

Een interest van 0,8 % per maand is van rechtswege verschuldigd over de sommen die moeten worden teruggegeven:

1. met toepassing van artikel 76, § 1, lid 1 van het WBTW te rekenen van het verstrijken van de in dat artikel bepaalde termijn;
2. met toepassing van de achtste richtlijn inzake de teruggaaf van de btw aan niet in het binnenland gevestigde belastingplichtigen, voor de aanvragen ingediend vanaf 1 oktober 1997, te rekenen vanaf het verstrijken van de termijn van zes maanden bepaald in artikel 7, punt 4 van die richtlijn<sup>3455</sup>.

art. 91 § 3 WBTW

De interest wordt om de maand berekend over het totaal van de terug te geven belasting, afgerond op het dichtstbijzijnde lagere veelvoud van 10 EUR. Ieder begonnen tijdvak van een maand wordt voor een gehele maand gerekend. De interest van een maand is slechts verschuldigd indien hij 2,50 EUR bereikt (art. 91 § 3 WBTW).

art. 91 § 4 WBTW

De moratoire interesten op in te vorderen of terug te geven sommen die in onderhavig nummer niet zijn bedoeld, zijn verschuldigd tegen de rentevoet in burgerlijke zaken en met inachtneming van de ter zake geldende regelen (art. 91 § 4 WBTW).

<sup>3453</sup> MB nr. 13, 4 maart 1993, B.S. 20 april 1993.

<sup>3454</sup> Wat de notarissen betreft, zie randnr. 5941, MB nr. 15 en Aanschr. nr. 16, 1980; wat de kredietinstellingen betreft, zie KB 17 oktober 1980 en Aanschr. nr. 17, 1980.

<sup>3455</sup> Zie Aanschr. nr. 1, 9 maart 1998.

Het verzoek tot teruggaaf kan worden aangemerkt als een aanmaning die vereist is voor het verschuldigd worden van moratoriuminteressen<sup>3456</sup>.

Voor het bepalen van het aanvangstijdstip van de moratoire interesten op btw-tegoeden volstaat een loutere ingebrekestelling, net zoals in civiele zaken<sup>3457</sup>.

art. 91 § 5 WBTW

De Koning kan, wanneer zulks ingevolge de op de geldmarkt toegepaste rentevoeten verantwoord is, de in § 1, 2 en 3 bedoelde interestvoeten aanpassen.

---

## Hoofdstuk VII Wederzijdse bijstand

---

### 5976,50

Artikel 93terdecies van het WBTW vormt de wettelijke basis voor de uitwisseling van inlichtingen met de belastingdiensten van lidstaten van de EU.

De Europese bepalingen inzake wederzijdse bijstand zijn te vinden in de volgende reglementering:

- richtlijn nr. 76/308/EEG van 15 maart 1976 onder meer betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen uit hoofde van de btw<sup>3458</sup>;
- richtlijn 2002/94/EG van 9 december 2002 tot vaststelling van de praktische maatregelen die nodig zijn voor de tenuitvoerlegging van sommige bepalingen van richtlijn 76/308/EEG van de Raad betreffende de wederzijdse bijstand inzake de invordering van schuldvorderingen die voortvloeien uit bepaalde bijdragen, rechten en belastingen alsmede andere maatregelen<sup>3459</sup>;
- verordening 1798/2003 van 7 oktober 2003 betreffende de administratieve samenwerking op het gebied van btw<sup>3460</sup>.

De verordening van 7 oktober 2003 heeft de wederzijdse administratieve bijstand tussen de lidstaten op het vlak van de btw geüniformiseerd<sup>3461</sup>. De verordening is in werking getreden op 1 januari 2004:

- plaatselijke en regionale belastingdiensten kunnen via rechtstreekse contacten gegevens uitwisselen;
- een lidstaat kan op basis van een met redenen omkleed verzoek vragen om een specifiek administratief onderzoek aan een andere lidstaat;
- wanneer een belastingplichtige voor twee of meerdere lidstaten een gemeenschappelijk of complementair belang heeft, is het mogelijk om in deze lidstaten gelijktijdige controles uit te voeren;
- bijstand is mogelijk ten aanzien van de kennisgeving van alle akten en beslissingen die betrekking hebben op de toepassing van de btw-wetgeving op het grondgebied van de

---

<sup>3456</sup> Brussel 27 november 1998, *F.J.F.*, No. 99/117.

<sup>3457</sup> Rb. Gent 4 september 2003, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module btw-Vandewinkele, nr G1 03/14.

<sup>3458</sup> *P.B. L.*, afl. 73, 19 maart 1976, 18-23.

<sup>3459</sup> *P.B. L.*, afl. 337, 13 december 2002, 41-54.

<sup>3460</sup> Verord. nr. 1798/2003, 7 oktober 2003, *P.B. L.*, afl. 264, 15 oktober 2003, 1; zie ook MB 23 juni 2005, *B.S.* 29 juli 2005.

<sup>3461</sup> Voorheen was de wederzijdse bijstand geregeld door Richtl. Raad 77/799/EG, 19 december 1997, *P.B. L.* 27 december 1977, afl. 336, 15-20 en Verord. Raad 218/92, *P.B. L.*, 1 februari 1992, afl. 24, 1-5; zie F. HELLEMANS, "De grensoverschrijdende uitwisseling van inlichtingen op het vlak van inkomstenbelastingen, btw en successierechten", *T.F.R.*, afl. 195, 115-153.

verzoekende lidstaat.

De verordening voorziet in drie gevallen van automatische gegevensuitwisseling:

- wanneer de belastingheffing plaatsvindt in de lidstaat van bestemming en de doeltreffendheid van het controlesysteem afhangt van door de lidstaat van oorsprong verstrekte inlichtingen;
- wanneer een lidstaat gegronde redenen heeft om aan te nemen dat in de andere lidstaat een inbreuk op de btw-wetgeving heeft plaatsgevonden;
- wanneer in de andere lidstaat gevaar voor belastingderving bestaat.

Verordening 1925/2004 van 29 oktober 2004 preciseert de categorieën van inlichtingen op het gebied van btw die in principe het voorwerp uitmaken van een automatische uitwisseling tussen de lidstaten<sup>3462</sup>.

Voor niet in de EU gevestigde belastingplichtigen die geregistreerd zijn onder de bijzondere regeling voor langs elektronische weg verrichte diensten (zie randnr. 5916) worden bijzondere bepalingen opgenomen inzake de gegevensuitwisseling. Ten slotte bepaalt de verordening uitdrukkelijk dat de verslagen, verklaringen en overige bescheiden of eensluidend waargemerkte afschriften of uittreksels daarvan in de verzoekende lidstaat dezelfde bewijskracht hebben als soortgelijke bescheiden die in het eigen land worden doorgegeven.

De administratie is niet gerechtigd om inlichtingen te vragen in een andere lidstaat met als enig doel het opleggen van een geldboete<sup>3463</sup>.

Processen-verbaal die zich steunen op onderzoeksdaden die in strijd zijn met artikel 93terdecies en de Europese bepalingen inzake wederzijdse bijstand, kunnen niet dienen als bewijsmiddel van de inbreuken die zijn vastgesteld<sup>3464</sup>.

Op 27 november 2002 werd door 14 EU-lidstaten een multilaterale overeenkomst gesloten inzake administratieve bijstand m.b.t. de intracommunautaire levering van nieuwe vervoermiddelen. Deze overeenkomst betreft de automatische, dan wel spontane uitwisseling van informatie over intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoermiddelen tussen de lidstaten. In een administratieve circulaire worden de verplichtingen voortvloeiend uit deze circulaire verduidelijkt voor leveranciers van nieuwe landvoertuigen<sup>3465</sup>.

Tussen België en Nederland bestaat er een regeling inzake de uitwisseling van gegevens<sup>3466</sup>. Deze regeling voorziet o.a. in de automatische gegevensuitwisseling in het kader van teruggaafverzoeken overeenkomstig de achtste richtlijn. Verder wordt een intensivering afgesproken van de spontane uitwisseling van gegevens m.b.t. de drempeloverschrijding bij verkopen op afstand, de diensten met een vermoedelijk onregelmatig karakter, intracommunautaire leveringen zonder vrijstelling, diplomatieke en consulaire betrekkingen, intracommunautaire verwervingen, nieuwe btw-plichtigen, btw-identificatienummers, de keuzen van de plaats van levering bij verkopen op afstand.

<sup>3462</sup> *P.B. L.*, 5 november 2004, afl. 331, 13-18.

<sup>3463</sup> Gent 13 januari 2004, *T.F.R.* 2004, 816-824, noot W. PANIS, "Geldboeten zijn geen belastingschulden voor de wederzijdse bijstand tussen Europese lidstaten inzake btw".

<sup>3464</sup> Rb. Bergen 15 oktober 2003, *F.J.F.*, No 2004/236.

<sup>3465</sup> Circ. nr. AOIF 30/2003 (*E.T.* 105.978), 19 november 2003; zie ook Aanschr. nr. 12, 5 juli 1993.

<sup>3466</sup> Regeling tussen de bevoegde autoriteiten van Nederland en België inzake uitwisseling van inlichtingen, ter vervanging van de regeling nr. AFZ97/3531, *B.S.* 5 augustus 2004.

## Hoofdstuk VIII

---

**Aan alle belastingen gemene bepalingen**

---

**5977**

Gelet op de controverse over de wettelijkheid van een beroep op artikel 14 van de wet van 28 juli 1938, gewijzigd bij artikel 34 van de wet van 20 augustus 1947<sup>3467</sup>, werd artikel 93quaterdecies in het WBTW opgenomen.

De toestemming tot inzage van het strafdossier kan worden verleend door de eerste advocaat-generaal<sup>3468</sup>. De toestemming tot inzage in verband met gerechtelijke procedures kan worden gedelegeerd aan de andere leden van het Openbaar Ministerie<sup>3469</sup>.

De btw-ambtenaren konden reeds vóór de invoering van artikel 93quaterdecies van het WBTW inzage nemen van een strafdossier, daar deze bepaling een letterlijke overname is van artikel 1 van de wet van 28 juli 1938<sup>3470</sup>.

---

<sup>3467</sup> Zie "1938 herbezocht", *Fiskofoon* 1988, afl. 81-82, 220-231; zie ook C. AMAND, *De onderzoeksmachten van de fiscus*, Diegem, Ced.Samsom, 1988, 153.

<sup>3468</sup> Antwerpen 10 maart 1997, *F.J.F.*, No. 97/176.

<sup>3469</sup> Cass. 17 juni 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 722, 11, *T.F.R.* 2000, afl. 179, 372, noot A. KIEKENS.

<sup>3470</sup> Antwerpen 2 juni 1998, *F.J.F.*, No. 98/267; H. DUBOIS, "Vijf regels van fiscaal onderzoek – Grondbeginselen van het fiscaal onderzoek en het gebruiken van inlichtingen gevonden door andere administraties of instanties", *Fiskofoon*, afl. 81-82, 262-287.