

BOEK I.B

Vennootschapsbelasting

1460

- Bibliografie
- Naast de algemene bibliografie over inkomstenbelasting, verwijzen wij voor een diepgaande studie van deze materie 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. en 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.
 - CHERUY, C. en LAURENT, C., *Le régime fiscal des sociétés holdings en Belgique*, Brussel, Larcier, 2008, 1400 p.
 - COPPENS, P.-F., *L'entreprise face au droit fiscal belge. Volume I: règles communes à toutes les entreprises impôts des personnes physiques, fiscalité du dirigeant d'entreprise, procédure fiscale*, Brussel, Larcier, 2009, 807 p.
 - BEGHIN, P., FLAMANT, K. en VAN DE WOESTEYNE, I., *Handboek vennootschapsbelasting 2011-2012*, Antwerpen, Intersentia, 2011, 467 p.
 - DEFOORT, J., DENYS, L., TIBERGHIE, A., VAN CROMBRUGGE, S., CLAEYS-BOUUAERT, L., e.a., *Vennootschap en belastingen*, Mechelen, Kluwer (losbladig).
 - VAN CROMBRUGGE, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kalmthout, Biblo, 2012, 250 p.
 - VERDINGH, Y., *Vennootschapsbelasting*, in *Fiscaal Compendium*, Mechelen, Kluwer, 2012, 644 p.
 - VERDINGH, Y., *Aangiftegids Vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2012, 445 p.
 - CHEVALIER, C., *Vademecum Vennootschapsbelasting – een resultaatgerichte benadering*, Brussel, Larcier, 2012, 1824 p.
 - VERHOEVEN, R., *Praktijkboek voor vennootschappen*, deel I, Mechelen, Kluwer, 2012, 951 p.
 - VERHOEVEN, R., *Praktijkboek voor vennootschappen*, deel II, Mechelen, Kluwer, 2012, 1080 p.
 - MALHERBE, J. en P., “Examen de jurisprudence. Droit fiscal des sociétés (1974-1981)”, *RPS* 1983, 106-218.
 - KIRKPATRICK, J., “Examen de jurisprudence, Les impôts sur les revenus et les sociétés (1968 à 1982)”, deel 1: *RCJB* 1984, 671-745, deel 2: *RCJB* 1985, 619-694, deel 3: *RCJB* 1987, 271-329, deel 4: *RCJB* 1988, 603-703.
 - KIRKPATRICK, J., en GARABEDIAN, D., “Examen de jurisprudence. Les impôts sur les revenus et les sociétés” (1983 à 1990), deel 1: *RCJB* 1992, 251-311, deel 2: *RCJB* 1994, 241- 360, deel 3: *RCJB* 1996, 65-117, deel 4: *RCJB* 1997, 323-373, deel 5: *RCJB* 2001, 340-359.
 - DESCHRIJVER, D., “Fiscaal recht voor vennootschappen”, *TRV* 2003, afl. 3, 345-413.
 - KIRKPATRICK, J. en GARABEDIAN, D., “Examen de jurisprudence, Les impôts sur les revenus et les sociétés (1991 à 2007)”, *RCJB* 2008, 251-337.
 - RENS, P. en DOORNAERT, M., “Overgang van rechtspersonen- naar vennootschapsbelasting: overzicht van toepasselijke regels”, *AFT* 2011, afl. 5, 5-16.

Deel I

Algemeenheden

Hoofdstuk 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 niet indien tussen deze personen een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid bestaat.
- b. In België bestaat er inzake vennootschapsbelasting 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.

Bibliografie – 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”, *JDF* 1974, 5.

– MINNE, P. en VAN LIERDE, J., “L'imposition des résultats des groupes de sociétés d'après leurs comptes consolidés”, *JDF* 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.

– MINNE, P. en BEINE, B., “La reconnaissance des groupes de sociétés en droit fiscal belge – évolutions récentes”, *RGF* 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.

Parl. Vr. – Vr. nr. 234 DE CLIPPELE 22 september 1992, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, nr. 33, 2274.

– Vr. nr. 947 DUPRE 8 maart 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, 18 april 1994, 10462, *Bull.Bel.*, afl. 741, 2047.

– Vr. nr. 996 DE CLIPPELE 29 maart 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, 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.

- Bibliografie – LAGAE, J.P., “De migratie van vennootschappen en de Belgische inkomstenbelastingen”, in *Liber Amicorum Prof. Em. E. Krings*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1991, 1031-1050.
- JOUK, L., “Zetelverplaatsing”, in MAECKELBERGH, W. (ed.), *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen 1995-1996*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 189-209.
 - VAN DER BRUGGEN, E., “Het fiscaal regime van naar België verplaatste vennootschappen”, *TRV* 1994, 485.
 - PIOT, W., “Fiscale implicaties van zetelverplaatsing naar en van België”, *AFT* 1997, 11.
 - VAN GILS, M., “Zetelverplaatsing vóór en ná de wet van 11 december 2008. Deel I. Immigratie”, *TFR* 2009, afl. 369, 823-836.
 - VAN GILS, M. en DE BIE, K., “Zetelverplaatsing vóór en ná de wet van 11 december 2008. Deel II Emigratie”, *TFR* 2010, afl. 389, 835-846.

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 winst¹. 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.

Hoofdstuk II

Aan de vennootschapsbelasting onderworpen entiteiten

1462

art. 179 WIB92

Aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, de binnenlandse vennootschappen (incl. de vennootschappen met sociaal oogmerk), de gemeentespaarkassen zoals vermeld in artikel 124 van de nieuwe gemeentewet, alsook organismen voor de financiering van pensioenen (zogenaamde ‘OPF’) bedoeld in artikel 8 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening (art. 179 WIB92).

Afdeling I.

Binnenlandse vennootschappen

1462,10

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

¹ Luik 4 maart 1971, *Rec.gén.enr.not.* 1972, nr. 21596, 260, *T. Not.* 1972, 69.

rechtspersonenbelasting². Het hof van beroep van Gent besliste in 2002³ dat een vennootschap die als statutair doel het louter beheer van haar patrimonium heeft, zich niet bezighoudt met een exploitatie of met verrichtingen van winstgevende aard, zodat zij aan de rechtspersonenbelasting is onderworpen. Dit arrest werd in Cassatie verbroken⁴, waarna het hof van beroep te Antwerpen in 2008 besliste dat dergelijke vennootschap onderworpen is aan de vennootschapsbelasting⁵. Het hof van beroep te Gent kwam in twee arresten tot een zelfde besluit⁶.

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 aard⁷.

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 rechtsleer⁸ wordt gesteld dat het om een onderneming gaat 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 criterium⁹.

art. 2 § 2 2° WIB92

Opdat een vennootschap onderworpen wordt aan de vennootschapsbelasting moet zij een binnenlandse vennootschap (art. 2 § 2 2° WIB92) zijn. Een binnenlandse vennootschap

² Gent 26 februari 2008, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. G 08/0206 en Antwerpen 8 april 2008, zoals besproken in S. VAN CROMBRUGGE, “Patrimoniumvennootschap is aan vennootschapsbelasting onderworpen”, *Fiscooloog* 2008, afl. 1132, 12; G. POPPE, “Is het beheren van een privépatrimonium een handelsactiviteit?”, *Acc. & Fisc.* 2008, afl. 33.

³ Gent 29 januari 2002, *TFR* 2002, afl. 227, 813.

⁴ Cassatie 20 mei 2005, *FJF*, No. 2005/257.

⁵ Antwerpen 8 april 2008, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. A 08/0421, *Fiscooloog* 2008, afl. 1132, 12.

⁶ Gent 26 februari 2008, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. G 08/0206, *Fiscooloog* 2008, afl. 1132, 12.

⁷ Voorafg. Besliss. nr. 2011.048, 24 mei 2011 (de verwerving van een minderheidsparticipatie in een vennootschap met sociaal oogmerk door een vzw betreft in het specifieke geval geen verrichting van winstgevende aard).

⁸ S. VAN CROMBRUGGE, “noot onder Antwerpen 29 februari 1988”, *TRV* 1988, 297.

⁹ Rb. Bergen 7 mei 2003, *Fisc.Koer.* 2003, 473, *Fiscooloog* 2003, afl. 899, 4. Zie ook S. VAN CROMBRUGGE, “VZW: rechtspersonen-of vennootschapsbelasting?”, *Fiscooloog* 2011, afl. 1258, 16.

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 randnr. 1580 e.v.).

- Bibliografie
- LEVY-MORELLE, J.P., “La résidence fiscale des sociétés”, in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXII a), Rapport belge, 231.
 - HINNEKENS, L., “De basis- en brievenbusvennootschap in het Belgisch belastingrecht”, *AFT* 1983, 85-98.
 - VANDEN ABEELE, G. “Rulingcommissie over fiscaal stelsel vennootschap met sociaal oogmerk”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1173, 3-6.

Afdeling II.

Vennootschappen met een sociaal oogmerk

1462,30

- 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”, *AFT* 1996, 153.

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.

In een mededeling in het *Belgisch Staatsblad* heeft de fiscale administratie aangegeven dat de vennootschap met sociaal oogmerk in principe aan vennootschapsbelasting wordt onderworpen¹⁰.

Het fiscaal stelsel werd nader onderzocht in de voorafgaande beslissing nr. 800.284 van 7 oktober 2008, wat de handhaving van het stelsel van de rechtspersonenbelasting betreft ter gelegenheid van de omzetting van een vzw in een vennootschap met sociaal oogmerk, en in beslissing nr. 900.036 van 7 april 2009, wat de toepassing van de vennootschapsbelasting betreft voor een vennootschap met sociaal oogmerk waarvan de meerderheid van de aandelen worden gehouden door een internationale vereniging zonder winstoogmerk.

Afdeling III.

Organismen voor de financiering van pensioenen ('OFP')

1462,50
art. 179 WIB92

- 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.

¹⁰ BS 13 juli 1996.

- 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.
- VAN ROBBROECK, N., “Het belastingregime van een OFP: het plaatje raakt ingevuld”, *Fisc.Act.* 2008, afl. 36, 6-13.

De wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorzieningen¹¹ voerde een nieuwe rechtsvorm in voor pensioenfondsen, het zogenaamde Organisme voor de Financiering van Pensioenen (‘OFP’).

Ingevolge artikel 179 WIB92 zijn OFP’s aan de vennootschapsbelasting onderworpen. Zie ook randnr. 1482,50.

Hoofdstuk III

Niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen entiteiten

Afdeling I.

Lichamen zonder fiscale rechtspersoonlijkheid

1463

art. 29 WIB92

Lichamen met rechtspersoonlijkheid, die naar Belgisch recht zijn opgericht, maar voor de 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.g.* 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 KB/WIB92¹².

Ook de verenigingen van mede-eigenaars, die krachtens artikel 577-5, § 1 BW onder bepaalde voorwaarden rechtspersoonlijkheid bezitten, worden fiscaal als verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid beschouwd (art. 29 § 2 5° WIB92). Deze regel geldt voor zulke verenigingen die vanaf 1 augustus 1995 rechtspersoonlijkheid bezitten.

Afdeling II.

Lichamen zonder rechtspersoonlijkheid

1464

art. 29 WIB92

De vennootschappen en verenigingen, die louter feitelijk zijn, of fictief, of op

¹¹ BS 10 november 2006.

¹² Zie ook Circ. nr. Ci.RH.421/311.175, 28 maart 1980, *Bull.Bel.*, afl. 584, 756; Vr. nr. 65 OLIVIER 15 januari 1980, *Vr. & Antw. Kamer 1979-1980*, 1036; J. THILMANY, “Het fiscaal stelsel van de landbouwvennootschap”, *AFT* 1980, 206-223.

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 voortspuiten, 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 1971¹³ en een arrest van het Hof van Cassatie van 9 maart 1971¹⁴.

Maar het is wel te verstaan dat noch politieke organisaties, vakverenigingen, parochiale werken, jeugdbewegingen, verenigingen met vermaaksdoeleinden, 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 instellingen¹⁵. Het personeel van die instellingen is wel belastbaar op het ontvangen salaris¹⁶.

Afdeling III.

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 betreffende de intercommunales, alsmede intercommunales beheerst door het decreet van het Waals Gewest van 5 december 1996 betreffende de Waalse intercommunales, samenwerkingsverbanden, met uitzondering van interlokale verenigingen, beheerst door het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking, en de projectverenigingen beheerst door het decreet van het Waals Gewest van 19 juli 2006 tot wijziging van Boek V van het eerste deel van het Wetboek van de plaatselijke democratie en de centralisatie en

¹³ Brussel 26 april 1971, *JDF* 1971, 119.

¹⁴ Cass. 9 maart 1971, *JDF* 1971, 79.

¹⁵ Vr. nr. 189 VAN IN 5 oktober 1976, *Vr. & Antw. Senaat 1976-1977*, 2 november 1976, 124.

¹⁶ A. TIBERGHIE, "De speciale behandeling voor de landbouw", *AFT* 1993, 265.

- betreffende de wijzen van samenwerking tussen gemeenten¹⁷;
- 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;
 - de vennootschap van publiek recht met sociaal oogmerk APETRA.

Autonome gemeentebedrijven die niet expliciet worden uitgesloten van de vennootschapsbelasting op grond van het artikel 180 WIB92, kunnen onderworpen worden aan de vennootschapsbelasting indien ze een onderneming exploiteren of een winstgevende bezigheid verrichten¹⁸.

Afdeling IV.

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 1. 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

¹⁷

Het hof van beroep te Gent heeft bij tussenarrest van 20 december 2011 een prejudiciële vraag gesteld aan het Grondwettelijk Hof, die luidt: “SchenDt artikel 180, 1° *juncto* artikel 220, 2° WIB92 de artikelen 10, 11 en 172 Gw., in zoverre het de intercommunales of intergemeentelijke samenwerkingsverbanden vrijstelt van de vennootschapsbelasting en onderwerpt aan de rechtspersonenbelasting en aldus een onderscheid in het leven roept tussen de intercommunales of intergemeentelijke samenwerkingsverbanden enerzijds, en anderzijds de autonome gemeentebedrijven die identiek dezelfde taak van gemeentelijk belang verrichten, doch onderworpen worden aan de vennootschapsbelasting?”, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. G 11/0968, *Fisc.Act.* 2012, afl. 29, 7, *TFR* 2012, afl. 423, 558, nr. 2012/N44.

¹⁸

M. VERVOORT, “Het autonoom gemeentebedrijf: een ware redder in nood?”, *AFT* 2004, 17.

- toekenning van de voordelen bepaald in die wetgeving¹⁹;
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 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^o, b, d, e, h tot l, 4^o en 4^obis 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 hen uitgegeven certificaten krachtens artikel 13, § 1, lid 1 van dezelfde wet voor de toepassing van het WIB92 gelijkgesteld worden met de effecten waarop ze betrekking hebben (de zogenaamde ‘stichtingen-administratiekantoor’).

Casüistiek – de uitbating van een bejaardentehuis zonder medische verzorging²⁰, of van een kliniekinstelling²¹. Bepalend in deze is een arrest van het Hof van Cassatie van 3 mei 1983²²;

- beroepsverenigingen²³;
- vereniging ter verkondiging van het geloof²⁴;
- vzw ter behartiging van de belangen van zelfstandigen²⁵;
- vereniging ter bevordering van de paardensport²⁶;
- vzw met fotokopiezaak, toegankelijk voor het publiek²⁷ of een vzw die zich bezighoudt met juridische, psychologische en medische consultaties²⁸;
- (disco-)vzw met als doel de ontwikkeling van de jeugd en bevordering van de sociale contacten van de jeugd²⁹.

Bibliografie – VAN DEN EECKHAUT, R., “Raakpunten vennootschapsbelasting-rechtspersonenbelasting”, in MAECKELBERGH, W. (ed.), *Fiscaal Praktijkboek – Directe Belastingen 1995-1996*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 277-303.

- GAILLIE, E., *La fiscalité des ASBL*, Brussel, Licap, 1997, 370 p.
- DESCHRIJVER, D., *VZW & Belastingen*, Biblio, Kalmthout, 2008, 785 p.
- RENS, P. en DOORNAERT, M., “Overgang van rechtspersonen- naar

¹⁹ Volgens de administratie geldt deze uitsluiting enkel voor ‘sociale verzekeringskassen’. De rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen oordeelde in haar vonnis van 27 april 2011 dat dit niet het geval is, en dat een vzw-tarifieringsdienst hier ook onder valt, zie C. BUYASSE, “VZW-tarifieringsdienst: rechtspersonenbelasting”, *Fiscoloog* 2011, afl. 1265, 12.

²⁰ Gent 24 februari 1984, *FJF*, No. 84/106, 167.

²¹ Antwerpen 25 november 1991, *FJF*, No. 92/50, 102; Antwerpen 27 september 1994, *FJF*, No. 95/65.

²² Cass. 3 mei 1983, *RGF* 1984, 41, *RW* 1983-84, 1152, *AFT* 1983, 197, noot D. DESCHRIJVER, *Pas.* 1983, I, 988, *FJF*, No. 84/47, 68.

²³ Gent 2 juni 1994, *FJF*, No. 94/162.

²⁴ Bergen 17 mei 1996, *FJF*, No. 96/200.

²⁵ Bergen 14 april 1995, *AFT* 1995, 309, noot W. PIOT.

²⁶ Gent 24 maart 2009, *Fiscoloog*, afl. 1178, 13; Antwerpen 9 januari 1995, *FJF*, No. 95/86.

²⁷ Luik 20 september 2000, *Act.fisc.* 2000, afl. 39, 5, *FJF*, No. 2000/281, 748.

²⁸ Brussel 23 november 2000, *FJF*, No. 2001/77.

²⁹ Rb. Antwerpen 22 december 2009, *Fisc.Act.* 2010, afl. 3, 5-11.

art. 182 WIB92

Ten aanzien van verenigingen of rechtspersonen die niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, worden, ingevolge artikel 182 WIB92, bovendien niet als verrichtingen van winstgevendende 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 uitgevoerd³⁰. In de administratieve commentaar hanteert de fiscus twee criteria om na te gaan of de bedrijvigheid al of niet bijkomstig is: het ‘verwantschaps criterium’ en het ‘kwantitatief criterium’³¹. De fiscus neemt aan dat, indien voldaan is aan het verwantschaps criterium, het kwantitatief criterium niet moet worden getoetst. Dit blijkt ook uit de rechtspraak³². 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 zijn³³.

Deel II

Grondslag van de belasting

Hoofdstuk I

Algemene beginselen

1470

Bibliografie – HUYSMAN, S., *Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblio, 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 aard³⁴;

³⁰ Luik 13 maart 1996, *FJF*, No. 96/14 8; Rb. Leuven 28 november 2003, *TRV* 2004, 180, noot D. DESCHRIJVER; bevestigd door Brussel 21 juni 2006, *AFT* 2006, afl. 12, 33-35, noot D. DESCHRIJVER; Antwerpen 21 december 2010, besproken in S. VAN CROMBRUGGE, “VZW met economische hoofdactiviteit: vennootschapsbelasting”, *Fiscoloog* 2011, afl. 1240, 3-4.

³¹ *Com.IB.* 1992, nr. 182/11; zie D. DESCHRIJVER, *VZW & Belastingen*, Kalmthout, Biblio, 2000, 31-40.

³² Rb. Bergen 30 juni 2005, *FJF*, No. 2006/190; Brussel 21 juni 2006, *Fisc.Koer.* 2006, 648, *AFT* 2006, afl. 12, 33-34, noot D. DESCHRIJVER; Gent 15 februari 2008, *TRV* 2008, afl. 1, 64-66.

³³ Rb. Bergen 30 juni 2005, *FJF*, No. 2006/190.

³⁴ Cass. 13 juni 1967, *Bull.Bel.* 1968, afl. 455, 1541.

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.

Afdeling I.

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 privaat vermogen). Voor de vennootschappen daarentegen zijn alle inkomsten belastbaar³⁵, zelfs wanneer het elementen betreft die in hoofde 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 beroepswerkzaamheid 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 deel uitmaakt van het exploitatieresultaat en als winst moet worden belast³⁶;
- in het licht van deze cassatierechtspraak dient de aandacht gevestigd op het advies nr. 126/17 uitgebracht door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen inzake de verkrijging om niet van vermogensbestanddelen door vennootschappen³⁷. 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 gevoegd³⁸. De waardering aan marktwaarde werd eveneens bevestigd door het hof van beroep van Antwerpen in 2006³⁹;
- het hof van beroep te Brussel wees de toepassing van het CBN-advies nr. 126/17

³⁵ Over het begrip 'fiscaal dividend', en meer bepaald het belastbaar ontvangen dividend, zie I. VAN DE WOESTEYNE, "Fiscale invulling van het begrip 'dividend': economische verrijking in hoofde van de aandeelhouder niet noodzakelijk" (noot onder Gent 17 mei 2011), *TFR* 2012, afl. 413, 26.

³⁶ Cass. 18 mei 2001, *FJF*, No. 2001/219, *TFR* 2001, afl. 209, 969 en Antwerpen 5 oktober 1999, *TFR* 1999, afl. 182, 498.

³⁷ CBN-advies, nr. 126/17.

³⁸ Rb. Gent 14 november 2002, *Fiscaloloog* 2002, afl. 868, 1, *Fisc.Act.* 2002, afl. 41, 1, *TFR* 2003, afl. 236, 169.

³⁹ Antwerpen 27 juni 2006, *Fisc.Act.* 2006, afl. 27, 1.

- echter af in een arrest van 29 oktober 2008. Volgens het hof diende de waardering van om niet verkregen activa te gebeuren tegen aanschaffingswaarde⁴⁰;
- ook de rechtbank van eerste aanleg te Leuven was deze mening toegedaan en bevestigde dat alle activa gewaardeerd moeten worden in functie van de middelen die de vennootschap heeft moeten afstaan als tegenprestatie voor het verkrijgen van de activa. Hiermee distantieert de rechtbank zich dus uitdrukkelijk van het voormelde CBN- advies⁴¹;
 - het CBN-advies nr. 126/17 werd daarentegen wel gevolgd door de rechtbank van eerste aanleg te Gent. In een vonnis van 13 januari 2009 oordeelde deze laatste dat de gratis verkrijging van gebouwen na beëindiging van het recht van opstal wel degelijk moet worden beschouwd als een aangroei van het netto-actief en dus een exploitatiewinst uitmaakt⁴².

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 (zie randnr. 1500 *in fine*) – in mindering mag brengen, behalve deze die door de wet uitgesloten zijn⁴³.

Afdeling II.

Alle inkomsten zijn beroepsinkomsten

1474

art. 183 WIB92

Artikel 183 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^o WIB92, nl. de beroepsinkomsten van de eerste categorie⁴⁴.

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. 1521,35 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 WIB92, het door die inbreng gestorte kapitaal gelijk is aan de fiscale nettowaarde die, op het

⁴⁰ Brussel 29 oktober 2008, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. B 08/1139, besproken door R. MINJAUW en T. SPAAS, “Verkrijging om niet en boeking aan werkelijke waarde.”, *Fisc.Act.* 2008, afl. 40, 5-11; C. BUYSSE, “Gratis verkregen activa: CBN-advies faalt naar recht”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1137, 11.

⁴¹ Rb. Leuven 11 september 2009, besproken door G. POPPE, “Geen belastbaarheid bij kosteloze verkrijging van de opstallen bij afloop van het opstalrecht?”, *Acc. & Fisc.* 2009, afl. 44 en door S. VAN CROMBRUGGE, “Kosteloze verkrijging gebouwen bij beëindiging recht van opstal”, *Fiscoloog*, afl. 1184, 7-8.

⁴² Rb. Gent 13 januari 2009, *FJF*, No. 2010/75; besproken door S. VAN CROMBRUGGE, “Kosteloze verkrijging gebouwen bij beëindiging recht van opstal”, *Fiscoloog*, afl. 1209, 8-9.

⁴³ Cass. 17 maart 1964, *RW* 1963-1964, 2116 (de uitgaven zijn dus maar aftrekbaar voor zover zij een noodzakelijk verband hebben met de activiteit); Cass. 9 februari 1965, *JDF* 1965, 223.

⁴⁴ Brussel 22 juni 1995, *AFT* 1996, 43-47, noot J.-S. VINCENT.

ogenblik van de inbreng, de inrichting had bij de inbrenger, na aftrek van:

1° de voorheen belaste reserves,

2° de vrijgestelde reserves andere dan a) de in artikel 44, § 1, 1° WIB92 vermelde meerwaarden die waren vrijgesteld en b) de in artikel 48 WIB92 vermelde vrijgestelde waardeverminderingen en voorzieningen.

Wordt daarentegen (onverminderd de toepassing van art. 214 § 1 WIB92) 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 WIB92.

Wordt evenmin (onverminderd de toepassing van art. 210 § 1 3° WIB92) als gestort kapitaal aangemerkt, het nettoactief vermeld in Hoofdstuk Vquinqüies 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 WIB92.

Hoofdstuk 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 (art. 18 WIB92)). Deze gelijkstelling geldt echter slechts onder welbepaalde voorwaarden.

Afdeling I.

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 inschrijven (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 ingeschreven⁴⁵.

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.

Afdeling II.

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 gevonnist 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 dividend⁴⁶.

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”⁴⁷.

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

⁴⁵ Com.IB. 1992, nr. 185/2 t.e.m. 185/5.

⁴⁶ Bull.Bel., afl. 488, 1557.

⁴⁷ Bull.Bel., afl. 396, 911.

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 WIB92, waarin de bepalingen van artikel 90, 9^o WIB92 van toepassing zijn. Wanneer de verkrijgers rechtspersonen zijn, moet enkel worden onderzocht of de bepalingen van artikel 90, 9^o WIB92 toepassing vinden⁴⁸.

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 incorporatie van al belaste reserves⁴⁹. 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 rechtspraak⁵⁰. 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 dividenduitkering⁵¹.

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 gehouden⁵².

Afdeling III.

⁴⁸ *Com.IB.* 1992, nr. 185/50; G. BOLLEN, "Fiscale gevolgen van de cessie door fysieke personen van een belangrijke participatie in een vennootschap", *AFT* 1973, 75-79; J. MALHERBE, "Le traitement fiscal du changement de tous les associés d'une société", *RPS* 1972, 181.

⁴⁹ Bergen 16 februari 1990, *NFM* 1990, 123, noot I. BEHAEGHE.

⁵⁰ Anders: Brussel 5 februari 1991, *JT* 1991, 254, noot J. BOUERS, *Fisc.Koer.* 1991, 217; Cass. 14 november 1991, *JDF* 1992, 107, noot.

⁵¹ Brussel 25 juni 1993, *Fisc.Koer.* 1993, 588.

⁵² Luik 24 november 1993, *FJF*, No. 94/ 21.

Winstcorrecties

53

1479

art. 185 § 2 WIB92

Met artikel 185, § 2 WIB92 werd het, op artikel 9 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, lid 1, a) 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, lid 1, b) WIB92 het toe een negatieve winstcorrectie door te voeren op een 'passende wijze'. Hiervoor kan men een ruling aanvragen bij de dienst voor voorafgaande beslissingen⁵⁴.

Afdeling IV.

Beleggingsvennootschappen, private privak en organismen voor de financiering van pensioenen

1480

art. 185bis WIB92

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.

Afdeling V.

Meerwaarden met betrekking tot personenauto's en gelijkgestelde voertuigen

1481

art. 185ter WIB92

Meerwaarden op in artikel 65 WIB92 bedoelde voertuigen, andere dan die vermeld in artikel 66, § 2 WIB92, worden slechts tot het overeenkomstig artikel 198bis, 2° WIB92 bepaalde tarief in aanmerking genomen.

⁵³ Zie in dit verband ook: P. CAUWENBERGH en A. GAUBLomme, "Financiële hulp in een multinationale groep - wel 'normaal' maar niet arm's length? Of toch...?", TFR, afl. 384, 587.

⁵⁴ Zie Voorafg. Besliss. nr. 600.460, 30 januari 2007, nr. 700.075, 10 juli 2007 en nr. 2010.106, 20 april 2010.

Afdeling VI.

Uitkering van vermogen bij verkrijging van eigen aandelen, en bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van een vennootschap

1481,50 art. 186-188 WIB92

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.

Afdeling VII.

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 beschouwen⁵⁵:

- 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 derden⁵⁶.

Tot uitvoering van de wet van 20 juli 1955, houdende instelling van een Nationale Raad voor de Coöperatie⁵⁷, werden verschillende koninklijke besluiten getroffen tot vaststelling van de voorwaarden tot erkenning van coöperatieve vennootschappen en van nationale groeperingen van coöperatieve vennootschappen.

⁵⁵ Com.IB. 1992, nr. 189/3 en 189/4.

⁵⁶ Com.IB. 1992, nr. 189/3.

⁵⁷ BS 10 augustus 1955.

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.

Afdeling VIII.

Organismen voor de financiering van pensioenen ('OFP')

1482,50

art. 185bis WIB92

De belastingheffing van OFP's wordt geregeld in artikel 185bis 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 (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 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.

Hoofdstuk III

Vrijgestelde inkomsten

1483

Hierboven werd reeds vermeld (randnr. 1474) dat de winsten van vennootschappen in principe op dezelfde wijze berekend worden als de winsten die aan fysieke personen toebehoren.

Er zijn nochtans verschillende regels die eigen zijn aan vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting.

Afdeling I.

Meerwaarden

1485

- Bibliografie
- MINNE, P. P., "De vrijstelling van meerwaarden verwezenlijkt tijdens en na de herstructurering van vennootschappen", *AFT* 1988, 67-73.
 - D'HAESE, W., "De nieuwe regeling van de meerwaarden in de vennootschapsbelasting na de Wet van 22 december 1989", *AFT* 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", *RGF* 1990, 259-269 en 295-299.

1485,50

In de randnrs. 1171 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 (bv. ook door overdracht via de rubriek 'inhouding op de vrijgestelde reserves'⁵⁸), ze daar te behouden en ze niet te laten dienen tot grondslag voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of van enigerlei beloning of toekenning⁵⁹. 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 belastingheffing⁶⁰. Wanneer een bedrijfstak wordt ingebracht of een fusie door overneming plaatsvindt, kunnen problemen rijzen wat de toepassing van artikel 190 WIB92 betreft, wanneer de fiscale meerwaarde namelijk afwijkt van de boekhoudkundige meerwaarde⁶¹.

Ten slotte kan nog melding worden gemaakt van een arrest van het Hof van Cassatie⁶² 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 wordt⁶³.

§ 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) 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

⁵⁸ Vr. nr. 458 HATRY 22 juli 1993, Vr. & Antw. Senaat 1992-1993, 14 september 1993, 3767.

⁵⁹ Brussel 27 november 1998, TFR, afl. 366, noot F. MARCK.

⁶⁰ Vr. nr. 661 VAN KESSEL 6 december 1996, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, nr. 70, 9393.

⁶¹ Vr. nr. 920 DUPRE 18 februari 1994, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, 13 juni 1994, 11340.

⁶² Cass. 12 mei 1989, AFT 1989, 305, noot G. JORION.

⁶³ Brussel 10 maart 1992, TRV 1992, 251; Gent 31 maart 1992, FJF, No. 92/179. Contra: Cass. 17 december 1993, FJF, No. 94/61; Bergen 29 november 1996, FJF, No. 98/165 en Luik 11 maart 1998, FJF, No. 98/166 (waaruit mag blijken dat de strengere houding van de administratie ter zake langzamerhand wordt gevolgd door de hoven van beroep).

gelegen ongebouwde onroerende goederen (art. 191 WIB92).

De beperking van de aftrek van interesten van beroepsmatige leningen (art. 55 WIB92) is eveneens van toepassing op vennootschappen voor huisvesting⁶⁴.

§ 3. MEERWAARDEN OP AANDELEN

1486,50

art. 192 WIB92

Conform artikel 192, § 1, lid 1 WIB92 zijn volledig van belasting vrijgesteld, de niet in artikel 45, § 1, lid 1 WIB92 bedoelde meerwaarden verwezenlijkt op aandelen⁶⁵ waarvan de eventuele inkomsten in aanmerking komen om, overeenkomstig de bepalingen van artikel 202, § 1 en 203 WIB92, van de winst te worden afgetrokken. Met de programmawet van 29 maart 2012⁶⁶ werd een bijkomende voorwaarde ingevoerd, namelijk dat de aandelen gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in volle eigendom worden behouden⁶⁷. In het licht van deze nieuwe permanentievoorwaarde, worden aandelen die verkregen zijn in het kader van fiscaal neutrale verrichtingen, geacht te zijn verkregen op het ogenblik dat de omgeruilde aandelen oorspronkelijk werden verkregen (het zgn. 'roll-over'-regime).

Wanneer niet voldaan is aan de permanentievoorwaarde van 1 jaar, wordt de meerwaarde belast aan een afzonderlijk tarief van 25 % (art. 217 2° WIB92)⁶⁸. De meerwaarden op aandelen die niet onder de vrijstelling vallen omdat hun inkomsten niet in aanmerking komen voor de dbi-aftrek (zie randnr. 1503 e.v.), blijven belastbaar aan het algemeen tarief in de vennootschapsbelasting⁶⁹.

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 overeenkomstig artikel 24, lid 1, 3° WIB92 werden belast (art. 192 § 1 lid 2 WIB92)⁷⁰. Voor de vrijstelling is niet vereist dat de vrijgestelde meerwaarde op een afzonderlijke

⁶⁴ Circ. nr. AFC/99-0390, 16 augustus 1999.

⁶⁵ De vrijstelling van meerwaarden op aandelen geldt niet alleen bij de vervreemding van de volle eigendom van de aandelen, maar ook bij het vervreemden van het vruchtgebruik van de aandelen. Zie Cass. 16 december 2011, nr. F.10.0053.F, *FJF*, No. 2012/203; J. VAN DYCK, "Meerwaarden op aandelen: ook bij vervreemding vruchtgebruik", *Fiscooloog* 2012, afl. 1285, 5..

⁶⁶ Deze nieuwe regeling is van toepassing op alle meerwaarden gerealiseerd vanaf 1 januari 2012 indien het boekjaar en het kalenderjaar samenvallen, of voor meerwaarden gerealiseerd vanaf 28 november 2011 wanneer het boekjaar niet met het kalenderjaar samenvalt en afgesloten wordt op een latere datum dan 6 april 2012.

⁶⁷ Er bestaat onduidelijkheid rond de berekening van de houdperiode inzake 'fungibele' aandelen die ingeschreven zijn op een effectenrekening. Volgens sommige rechtsleer zou de vennootschap naar goeddunken kunnen bepalen welke aandelen geacht worden vervreemd te zijn bij afwezigheid van enige wettelijke regeling (bv. door toepassing van de LIFO of FIFO-methode), zie P. SMET en H. LALOO, "Belastingheffing 'korte termijn'-meerwaarden op aandelen", *Fiscooloog* 2012, afl. 1282, 1.

⁶⁸ Het betreft slechts een ander tarief, en geen afzonderlijke aanslag.

⁶⁹ Zie D. DESCHRIJVER en M. DOORNAERT, "Kroniek: Fiscaal recht voor vennootschappen 2011", *TRV* 2012, afl. 4, 294; S. JANSSENS, "Vennootschapsbelasting: meerwaarden op aandelen en groepsleningen aangepakt", *Fisc.Act.* 2012, afl. 4, 5; P. SMET en H. LALOO, "Belastingheffing 'korte termijn'-meerwaarden op aandelen", *Fiscooloog* 2012, afl. 1282, 1; C. BUYSSE en J. VAN DYCK, "De overige fiscale bepalingen in de nieuwe Programmawet", *Fiscooloog* 2012, afl. 1281, 6.

⁷⁰ Vr. nr. 1- 41 HATRY 25 maart 1997, *Vr. & Antw. Senaat* 1996-1997, 2017, *Bull.Bel.*, afl. 773, 1542-1545.

rekening wordt geboekt en blijft. De vrijstelling is daarenboven niet afhankelijk van enige minimumparticipatie.

Voor de berekening van de vrij te stellen meerwaarde wordt verwezen naar de bespreking van artikel 43 WIB92 (zie randnr. 1173). Meerwaarden op deelbewijzen van een beleggingsfonds kunnen op grond van transparantie vrijgesteld worden krachtens artikel 192 WIB92⁷¹, alhoewel het in de praktijk vaak moeilijk is zich op de vrijstelling te beroepen.

Volgens bepaalde rechtsleer volstaat de naakte eigendom van aandelen om de meerwaardenvrijstelling op aandelen te kunnen inroepen⁷².

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 gekwalificeerd⁷³.

Met de programmawet van 29 maart 2012⁷⁴ werd een specifieke regeling ingevoerd voor tradingvennootschappen⁷⁵. De gerealiseerde meerwaarde op aandelen van de handelsportefeuille wordt belast tegen het normale tarief in de vennootschapsbelasting, terwijl de minderwaarde fiscaal aftrekbaar is (art. 192 § 1 lid 3-6 WIB92). De gerealiseerde meerwaarden op aandelen die niet behoren tot de handelsportefeuille vallen onder de gewone regels⁷⁶.

Een interne overdracht tussen de handelsportefeuille en de beleggingsportefeuille wordt als een vervreemding aangemerkt. Indien de aandelen van de beleggingsportefeuille naar de handelsportefeuille gaan, worden de uitgedrukte maar niet-verwezenlijkte en latente meerwaarden op aandelen beschouwd als vrijgestelde winst, mits ze minstens één jaar werden behouden. Indien ze niet gedurende minstens één jaar behouden zijn, zullen deze meerwaarden belast worden aan 25 %. Bij een overdracht van de handelsportefeuille naar de beleggingsportefeuille worden de uitgedrukte maar niet-verwezenlijkte en latente meerwaarden op de aandelen als winst belast aan het normale tarief in de vennootschapsbelasting.

Circulaire – Circ. nr. Ci.RH.421/439.105, 27 september 1993, *Bull.Bel.* 1993, afl. 732, 3103.

Bibliografie – VAN HEUVERSWYN, P., “De fiscale behandeling van meerwaarden, waardeverminderingen en minderwaarden op deelvermogen, en van kosten in verband met deelnemingen”, *TFR* 1994, 22.

Voormelde vrijstelling geldt eveneens ten aanzien van meerwaarden vastgesteld op

⁷¹ Gent 18 september 2007, *FJF*, No. 2008/ 41; Brussel 9 oktober 2008, *TFR* 2009, 505.

⁷² W. HEYVAERT, “De behandeling in de vennootschapsbelasting van meerwaarden op de blote eigendom van aandelen”, *TRV* 2000, 496-499.

⁷³ Circ. nr. Ci.D.19/444.905, 29 augustus 1995, *Bull.Bel.* 1995, afl. 753, 2619 e.v.

⁷⁴ De nieuwe regeling is van toepassing op de verrichtingen die plaatsvinden in het boekjaar vanaf 1 januari 2012, als het boekjaar en het kalenderjaar samenvallen. Indien het boekjaar niet samenvalt met het kalenderjaar, en het wordt afgesloten na 6 april 2012, geldt de nieuwe regeling voor verrichtingen vanaf 28 november 2011.

⁷⁵ Deze regeling is beperkt tot vennootschappen waarop het KB van 23 september 1992 op de jaarrekening van de kredietinstellingen, de beleggingsondernemingen en de beheervenootschappen van instellingen voor collectieve belegging van toepassing is.

⁷⁶ Bij het beoordelen van de houdtermijn van de aandelen in volle eigendom gedurende minstens 1 jaar (voor de aandelen die niet behoren tot de handelsportefeuille), worden de termijnen waarin de aandelen in de een of de andere portefeuille zitten niet opgeteld, zie S. JANSSENS, “Vennootschapsbelasting: meerwaarden op aandelen en groepsleningen aangepakt”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 4, 7.

aandelen van derden-vennootschappen in het bezit van een vennootschap die ingevolge een belastbare fusie of splitsing, als bedoeld in artikel 210, § 1, 1° WIB92 werd overgenomen of gesplitst⁷⁷.

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:

- art. 202 § 1 en 203 WIB92
- aandelen waarvan de inkomsten integraal in aanmerking komen voor de dbi-aftrek (art. 202 § 1 en 203 WIB92);
 - aandelen van private privak's;

- art. 192 § 3 en 4 WIB92
- 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 verminderd met zes maanden (art. 192 § 3 en § 4 WIB92).

§ 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.

Afdeling II.

Andere vrijgestelde inkomsten

§ 1.120 % AFTREKBARE KOSTEN

1487,10

art. 190bis WIB92

Om 120 % van de kosten bedoeld in artikel 64ter WIB92 en artikel 198bis, lid 1, 1°, a) WIB92 (kosten voor gemeenschappelijk vervoer van personeelsleden⁷⁸, kosten inzake beveiliging⁷⁹, kosten verbonden aan het stimuleren van fietsgebruik voor personeelsleden en kosten in verband met voertuigen die een uitstoot hebben van 0 gram CO₂ per km – zie randnr. 1169,10) in aftrek te kunnen brengen, moet de 20 % die bovenop de werkelijke kost in aftrek wordt gebracht, geboekt worden conform de voorwaarden van

⁷⁷ Vr. nr. 202 HATRY 7 maart 1997, Vr. & Antw. Senaat 1996-1997, nr. 1-46, 2308.

⁷⁸ Circ. nr. Ci.RH.243/ 559.035 (AOIF 41/2010), 18 mei 2010.

⁷⁹ Circ. nr. Ci.RH.242/596.157 (AOIF 26/2009), 12 mei 2009.

artikel 190 WIB92 (zie randnr. 1486).

§ 2. 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 brengen⁸⁰;
- 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 laatst vermelde types van premies en subsidies zal evenwel belasting verschuldigd worden indien de betrokken vaste activa vervreemd worden gedurende de eerste drie jaar 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 beroepskost⁸¹.

§ 3. INVESTERINGEN IN ONDERNEMINGEN DIE KOOLWATERSTOFFEN ONTGINNEN

1488

art. 194 WIB92

Artikel 194 WIB92 staat aan de ondernemingen die in België afzettingen van vloeibare of gasachtige koolwaterstoffen ontginnen, het aanleggen van een provisie toe voor 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.

⁸⁰ Circ. nr. Ci.RH.421/597.225 (AOIF 40/2009), 4 augustus 2009.

⁸¹ Parl.St. Kamer 2005-2006, nr. 2128/012, 5.

§ 4. 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).

§ 5. ONDERNEMINGEN DIE INVESTEREN IN EEN RAAMOVEREENKOMST VOOR DE PROMOTIE VAN EEN AUDIOVISUEEL WERK

1488,15

- Circulaire – Circ. nr. Ci.RH.421/566.524 (AOIF 42/2004 – AFZ 18/2004), 23 december 2004, add. 26 oktober 2009.
- CBN-advies – CBN-advies nr. 2012/7 (boekhoudkundige verwerking van de Tax shelter in hoofde van de investeerder).
– CBN-advies nr. 2016/6 (boekhoudkundige verwerking van de Tax shelter in hoofde van de productievennootschap).
- Bibliografie – HUGELIER, S., “De tax shelter voor de filmindustrie : een lucratieve toevlucht voor vennootschappen”, in *Fiscaal praktijkboek Directe Belastingen 2008-2009*, Mechelen, Kluwer, 2008, 365-416.
– SPAAS, K. en ROELANDS, K., “Beleggen in de film-tax shelter”, *Tijdschrift Estate Planning* 2009, afl. 3, 179-190.
– VERMOESEN, B. en VERSCHULDEN, P., “De boekhoudkundige verwerking van tax shelter in een nieuw daglicht”, *Acc.Act.* 2010, afl. 17, 1.
– DECLERCK, R., “Addendum circulaire tax shelter: bevestiging van wat reeds was aanvaard?”, *Acc. & Fisc.* 2009, afl. 40.
– BOONEN, N., “Addendum preciseerd enkele knelunten tax shelter”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1183, 3-4.

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)⁸². In de vroegere regeling kon alleen een Belgische vennootschap optreden als kwalificerende productievennootschap, vanaf 1 januari 2010 werd deze regeling echter uitgebreid en kan iedere Belgische inrichting van een buitenlandse productievennootschap van dit regime genieten.

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 voor de productie van een in aanmerking komend werk tussen een in aanmerking komende productievennootschap enerzijds en één of meerdere binnenlandse vennootschappen en/of meerder belastingplichtigen als bedoeld in artikel 227, 2° WIB92 anderzijds, voor de

⁸² Programmawet 2 augustus 2002, BS 29 augustus 2002; KB 3 mei 2003, BS 9 mei 2003, *Fisc.Act.* 2003, afl. 14, 2, *Fiscoloog* 2003, afl. 891, 7.

- 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 in volle eigendom worden behouden gedurende een periode van 18 maanden;
- 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 750 000,00 EUR.

Kosten, verliezen, waardeverminderingen, voorzieningen en afschrijvingen met betrekking tot de schuldvorderingen of de eigendoms- en exploitatierechten zijn niet aftrekbaar.

§ 6. INVESTERINGSRESERVE

1488,20
art. 194quater WIB92

Vennootschappen, die als kleine vennootschap kwalificeren ingevolge artikel 15 W.Venn (zie randnr. 1547), kunnen, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan, met ingang van aanslagjaar 2004 een investeringsreserve aanleggen met vrijstelling van belasting⁸³. In het verleden werd bepaald dat de vennootschappen in kwestie in aanmerking moesten komen voor het verlaagd tarief, teneinde zich op de investeringsreserve te kunnen beroepen. De wetgever heeft nu – na o.a. een veroordeling door het Grondwettelijk Hof⁸⁴ – deze vereiste aangepast.

Het bedrag is gelijk aan 50 % van het gereserveerde belastbare resultaat (begrensd op 37 500,00 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 WIB92 vermelde voertuigen dat niet in aanmerking wordt genomen krachtens artikel 24, lid 3 WIB92; c) 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,

⁸³ Y. DEWAELE en R. ROSOUX, "La réserve d'investissement: aspects pratiques", *C&FP* 2004, afl. 1, 1.

⁸⁴ Het Grondwettelijk Hof heeft 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, *Arr.GwH* 2007, afl. 5, 2141, *BS* 12 februari 2008, ed. 1, 9247 en *NJW* 2008, afl. 181, 355, noot S. DE RAEDT.

De minister van Financiën heeft de vraag of, in het geval van een vennootschap die haar hoedanigheid van kmo-vennootschap in een later belastbaar tijdperk verliest, de in het verleden aangelegde investeringsreserve belastingvrij blijft, positief beantwoord; zie *Vr.* nr. 49 VAN DER MAELEN 17 september 2010, *Vr. & Antw.* Kamer 2010-2011, nr. 099, 8-10.

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 worden⁸⁵.

De investeringsreserve wordt slechts vrijgesteld mits voldaan is aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde van artikel 190 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 investeringsaftrek⁸⁶. 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 splitsing⁸⁷.

Ingevolge artikel 205novies 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.).

Hoofdstuk IV

Vaststelling van het nettobedrag van de belastbare inkomsten

Afdeling I.

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.

Net zoals voor managementvergoedingen, moeten ook bij bestuurdersbezoldigingen de echtheid en het bedrag worden aangetoond teneinde ze als beroepskost te kunnen aftrekken⁸⁸. Meer algemeen gesteld, dienen deze bestuurdersbezoldigingen aan de

⁸⁵ *Contra*: P. SALENS, "Vrijgestelde investeringsreserve: nu ook voor KMO's fiscale spijttechnologie mogelijk", *Fisc.Act.* 2003, afl. 18, 1.

⁸⁶ De minister van Financiën heeft bevestigd dat indien de vennootschap investeert in activa die tijdens de beleggingstermijn voldoen aan deze voorwaarden, maar waarvan het gebruik later wordt afgestaan aan een derde natuurlijke persoon die de vaste activa in België gebruikt voor het behalen van winst of baten en die het recht van gebruik daarvan geheel noch gedeeltelijk aan een derde overdraagt (zoals bedoeld in art. 75 3° WIB92), de investeringsreserve vrijgesteld blijft voor zover men verder aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde blijft voldoen. Zie Vr. nr. 49 VAN DER MAELEN 17 september 2010, Vr. & Antw. Kamer 2010-2011, nr. 099, 8-10.

⁸⁷ KB 6 februari 2003 tot uitvoering van artikel 194quater, § 6, lid 1 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, BS 14 februari 2003; zie ook *Fiscoloog* 2003, afl. 879, 6, *Fisc.Act.* 2003, afl. 45, 1.

⁸⁸ De verantwoording kan gebeuren door middel van bewijsstukken, of indien dit onmogelijk is, door alle toegelaten bewijsmiddelen. Het ontbreken van een gedetailleerde factuur belet

voorwaarden van artikel 49 WIB92 te voldoen⁸⁹.

Volgens het hof van beroep te Bergen volstaat de omstandigheid dat een voordeel van alle aard door de vennootschap werd toegekend aan haar bedrijfsleider (die het heeft aangegeven) in bepaalde omstandigheden niet om de aftrek als beroepskost in hoofde van de vennootschap van de gerelateerde kosten op basis van artikel 49 WIB92 toe te laten⁹⁰.

Storting van sociale verzekering of voorzorg zijn slechts aftrekbaar in zover zij betrekking hebben op bezoldigingen die regelmatig en ten minste om de maand worden betaald of toegekend vóór het einde van het belastbaar tijdperk waarin de ertoe aanleiding gevende bezoldigde werkzaamheden zijn verricht, en mits zij op de resultaten van dat tijdperk worden aangerekend door de vennootschap.

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 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° WIB92, en tewerkgesteld buiten een arbeidsovereenkomst⁹¹.

Om het aftrekbaar deel van deze premies te beoordelen, komen uitsluitend de hoger vermelde bezoldigingen in aanmerking.

Parl. Vr. – 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).

Rechtspraak – Luik 20 januari 1999, *FJF*, No. 99/134.

Bibliografie – 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 W.Venn. bepaalde criteria niet als kleine vennootschappen worden aangemerkt voor het aanslagjaar verbonden

volgens het hof van beroep te Brussel niet de aftrekbaarheid van de toegekende vergoeding (Brussel 1 oktober 2008, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. B 08/1161).

⁸⁹ Gent 9 februari 2010, *FJF*, No. 2011/109.

⁹⁰ Bergen 29 juni 2011, *FJF*, No. 2012/135; S. VAN CROMBRUGGE, “Voordeel van alle aard en toch verwerping als beroepskost?”, *Fiscoloog* 2011, afl. 1276, 8.

⁹¹ In de gevallen waarin een begunstigde enkel recht heeft op zijn spaargeld maar niet op enig risicokapitaal, houdt dit contract geen risico in voor de verzekeraar. Dit is een vorm van belegging en de aftrek van premies van een dergelijke bedrijfsleidersverzekering moeten geweigerd worden (Gent 10 maart 2009, *Fisc.Act.* 2009, afl. 37, 14). De fiscus heeft onlangs wel zijn standpunt gewijzigd (Circ. nr. Ci.RH.421/586.810 (AOIF 20/2009), 22 april 2009), maar niet voor gevallen van vóór 2004 (in andere zin: Antwerpen 3 maart 2009, besproken in K. JANSSENS, “Groeps- en bedrijfsleidersverzekeringen niet langer geherkwalificeerd in beleggingen”, *Fisc.Act.* 2009, afl. 18, 9).

aan het belastbare tijdperk⁹², 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 WIB92, het totale bedrag van de bij de aankoop komende kosten op dezelfde wijze als de hoofdsom van de aanschaffings- of beleggingswaarde van de desbetreffende vaste activa afgeschreven.

art. 197 WIB92

- d. *Niet-verantwoorde kosten en verdoken meerwinsten* (zie randnr. 1553) die ingevolge artikel 219 WIB92 aan de bijzondere afzonderlijke aanslag worden onderworpen, worden als beroepskosten aangemerkt.

art. 198 WIB92

- e. Als beroepskosten worden echter *niet* aangemerkt:

- de vennootschapsbelasting (de vennootschaps**bijdrage** is wel aftrekbaar⁹³), met uitzondering van de ingevolge artikel 219 WIB92 verschuldigde afzonderlijke aanslag, doch met inbegrip van:
 - de ingevolge artikel 219bis WIB92 verschuldigde afzonderlijke aanslagen (zie randnr. 1487),
 - de in mindering van de vennootschapsbelasting gestorte sommen,
 - de roerende voorheffing, die de schuldenaar van het inkomen met miskenning van artikel 261 WIB92 ter ontlasting van de verkrijger heeft gedragen,
 - de belasting die door een andere vennootschap, bijvoorbeeld de overnemende vennootschap, ten behoeve van een andere vennootschap, bijvoorbeeld de overgenomen vennootschap, betaald wordt⁹⁴;
- 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 Diverse Rechten en Taksen⁹⁵;
- 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 gewesten⁹⁶, alsmede de verhogingen⁹⁷,

⁹² De CBN heeft omtrent de berekening van de criteria van art. 15 W.Venn. een advies gepubliceerd (advies 19 mei 2010, nr. 2010/5).

⁹³ Vr. nr. 465 ARENS 13 juli 2011, Vr. & Antw. Kamer 2010-2011, nr. 37, 83.

⁹⁴ Cass. 18 september 1975, JT 1975, 731; Brussel 26 februari 1985, FJF, No. 86/29.

⁹⁵ Circ. nr. Ci.D.19/444.905 (2de afl.), 8 januari 1993, Bull.Bel., afl. 724, 280.

⁹⁶ Het betreft vroegere federale belastingen die tot gewestelijke belastingen zijn omgevormd. Bijgevolg komen volgende (op vandaag) gewestelijke belastingen nog steeds voor aftrek als beroepskost in aanmerking:

- de belasting op spelen en weddenschappen;
- de belasting op de automatische ontspanningstoestellen;
- de openingsbelasting op de slijterijen van gegiste drank;
- de onroerende voorheffing;
- het registratierecht van de overdrachten onder bezwarenden titel van in België gelegen onroerende goederen;
- het registratierecht op de vestiging van een hypotheek op een in België gelegen onroerend goed;
- het registratierecht op de gehele of gedeeltelijke verdeling van in België gelegen onroerende goederen;
- de verkeersbelasting op de autovoertuigen;
- de belasting op de inverkeersstelling;

- vermeerderingen, kosten en nalatigheidsinteressen met betrekking tot deze niet-aftrekbare belastingen, heffingen en retributies⁹⁸;
- de bijzondere taks op kasbons in het bezit van de financiële tussenpersonen bedoeld in artikel 201³ tot 201⁹ van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen;
 - de uitzonderlijke taks op de stortingen bestemd voor het langetermijnsparen vermeld in artikel 183duodecies van het Wetboek Diverse Rechten en Taksen⁹⁹;
 - de kosten van de in artikel 65 WIB92 bedoelde voertuigen ten belope van 17 % van het in artikel 36, § 2 WIB92 bedoelde voordeel van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig;
 - onverminderd de toepassing van artikel 219 WIB92, de betalingen die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn verricht naar Staten die in artikel 307, § 1, lid 3 WIB92 zijn bedoeld, en die niet zijn aangegeven overeenkomstig genoemd artikel 307, § 1, lid 3 WIB92, of, als ze toch aangegeven zijn, waarvoor de belastingplichtige niet door alle rechtsmiddelen bewijst dat zij in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen en die met personen andere dan artificiële constructies zijn verricht;
 - waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen, behoudens enerzijds minderwaarden op aandelen geleden naar aanleiding van de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap¹⁰⁰ tot ten hoogste het verlies aan gestorte kapitaal¹⁰¹ dat door die aandelen wordt vertegenwoordigd¹⁰² en anderzijds de waardeverminderingen en de minderwaarden op de aandelen die behoren tot de handelsportefeuille, zoals bedoeld in artikel 35ter, § 1, lid 2, a KB van 23 september 1992 op de jaarrekening van de kredietinstellingen, de beleggingsondernemingen en de beheervennootschappen van instellingen voor collectieve belegging (*tradingvennootschappen*¹⁰³).

- het eurovignet;

- het kijk- en luistergeld.

(MvT, Parl.St. Kamer 2001-2002, nr. 1918/1, 42-43).

⁹⁷ Het aftrekverbod viseert niet de gemeentelijke opcentiemen op deze gewestelijke belastingen, heffingen en retributies (Voorafg. Besliss. nr. 2011.189, 21 juni 2011).

⁹⁸ De Vlaamse grindheffing - die verschuldigd is door de houders van vergunningen voor de exploitatie van grind - heeft niet het karakter van een rechtstreekse en proportionele tegenprestatie voor een dienstverlening die uitsluitend wordt verricht voor de belastingplichtige en heeft zodoende het karakter van een niet-aftrekbare 'autonome gewestelijke milieuheffing' (Rb. Hasselt 2 september 2009, *Fiscooloog* 2010, afl. 1203, 12; bevestigd door Antwerpen 1 maart 2011, *FJF*, No. 2011/ 285).

⁹⁹ Circ. nr. Ci.RH.421/439.105, 27 september 1993, *Bull.Bel.* 1993, afl. 732, 3103.

¹⁰⁰ Vr. nr. 332 DE SENY 26 maart 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1992-1993, 4 mei 1993, 2656 (lot van liquidatieverlies na eerdere boekhoudkundige waardevermindering: teneinde toe te staan dat het verlies aan gestort kapitaal fiscaal effectief in mindering kan worden gebracht, mogen vroegere waardeverminderingen - in zover zij overeenstemmen met een verlies aan gestort kapitaal - afgetrokken worden van de verworpen uitgaven en mag het restant aan de begintoestand van de belaste reserves van het desbetreffend belastbare tijdperk worden toegevoegd); Vr. nr. 573 BREYNE 21 mei 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, 5 juli 1993, 6136 (onder de woorden 'de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap' moet worden verstaan de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van een vennootschap tengevolge van haar ontbinding).

¹⁰¹ De aftrekbaarheid van dergelijke minderwaarde op aandelen is volgens het Grondwettelijk Hof in dezelfde mate beperkt voor aandeelhouders die niet initieel hebben ingeschreven op de aandelen, maar deze later verworven hebben. Daarin ligt geen discriminatie vervat (GwH 20 oktober 2009, nr. 161/ 2009, *FJF*, No. 2010/136, *TFR* 2010, afl. 375, 147, noot G. VAN NAMEN en T. LEEUWERCK).

¹⁰² Circ. nr. Ci.RH.421/439.105, 27 september 1993, *Bull.Bel.* 1993, afl. 732, 3103.

¹⁰³ Voor de tradingvennootschappen wordt de interne transfer van aandelen van of naar de handelsportefeuille beschouwd als een vervreemding. De waardeverminderingen op deze aandelen worden beschouwd als aftrekbare uitgaven van het belastbaar tijdperk tijdens hetwelk de aandelen de handelsportefeuille verlaten. Daarentegen worden de waardeverminderingen op deze aandelen beschouwd als niet-aftrekbare uitgaven van het

In afwijking van artikel 184 WIB92, wordt 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. Volgens het hof van beroep te Antwerpen zijn ook waardeverminderingen en minderwaarden op het vruchtgebruik op aandelen niet aftrekbaar (aangezien de wettekst daar geen onderscheid in maakt)¹⁰⁴.

Minderwaarden op aandelen geleden naar aanleiding van de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen zijn aftrekbaar van zodra ze gedaan of gedragen zijn, met name wanneer ze het karakter hebben van zekere en vaststaande verliezen en als dusdanig zijn geboekt. Het jaar waarin het uiteindelijke saldo van de vereffening definitief zou vaststaan of, a fortiori, de definitieve afsluiting van de vereffening hoeft dus niet afgewacht te worden¹⁰⁵.

Vermits aandelen op boekhoudkundig vlak in de regel niet-monetaire activa vormen¹⁰⁶, dient elke waardevermindering op deze aandelen die het gevolg is van een wisselkoersverlies, als een waardevermindering te worden geboekt. Een dergelijke waardevermindering is dan ook op fiscaal vlak niet aftrekbaar¹⁰⁷.

Over de boekhoudkundige verwerking van optiepremies bij aandelenopties en van dekkingsverrichtingen en gedekte posities in aandelen, kan men nuttig de adviezen nrs. 167/1 en 167/2 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen raadplegen¹⁰⁸.

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 plaatsvond¹⁰⁹.

In geval van een met fusie gelijkgestelde verrichting die niet verloopt

belastbaar tijdperk tijdens hetwelk de aandelen deel beginnen uit te maken van de handelsportefeuille.

Voor de berekening van de waardevermindering in toepassing van de paragraaf hiervoor, zal de waarde van de aandelen bepaald op 31 december 2011 beschouwd worden als de aanschaffings- of beleggingswaarde ervan verminderd met de voorheen aangenomen waardeverminderingen als de betreffende aandelen reeds in de boekhouding van de vennootschap staan op datum van 31 december 2011.

¹⁰⁴ Antwerpen 13 december 2011, *TFR* 2012, afl. 422, 488 (*contra*: L. BROSENS en A. VAN DE VIJVER, "Waardeverminderingen op het vruchtgebruik op aandelen: een complex gegeven", *TFR* 2012, afl. 422, 473).

¹⁰⁵ Gent 15 juni 2010, *TFR* 2010, afl. 389, 860, noot C. CHEVALIER. *Contra*: Luik 6 januari 2010, *Fiscooloog* 2011, afl. 1215, 9 (moment daadwerkelijke vereffening en volledige verdeling).

¹⁰⁶ CBN-adviezen nr. 152/1 en nr. 152/4.

¹⁰⁷ Rb. Brussel 7 april 2006, *TFR* 2007, afl. 313, 16; Brussel 21 september 2006, *TFR* 2007, afl. 320, 308.

¹⁰⁸ *Bull.CBN* 1992, afl. 29; P. TERMOTE, "Le régime fiscal des options", *RGF* 1993, 37-49; Bergen 10 november 2010, *Fiscooloog* 2011, afl. 1260, 6 (omdat *in casu* de optiepremie forfaitair bepaald is aan de hand van de wet van 26 maart 1999 zodat er geen voordeel van alle aard ontstaat - en dus niet beantwoordt aan de economische waarde - meent het hof dat de premie te beschouwen is als definitief verworven en losgekoppeld van het aan de optie verbonden risico en van de latere evolutie van dat risico, en bijgevolg meteen in resultaat dient te worden genomen).

¹⁰⁹ Rb. Gent 18 april 2007, *TFR* 2007, 328; Antwerpen 28 februari 2006, *TFR* 2007, afl. 313, 12; Rb. Bergen 15 juli 2005, *FJF*, No. 2006/192. De rechtbank van eerste aanleg van Namen neemt een soepeler standpunt in: de aftrek kan gebeuren zodra het verlies vaststaat. Dat kan, al naargelang de omstandigheden, het geval zijn op het moment van de aanvang van de vereffening- of faillissementsprocedure, dan wel later in de loop van de procedure: Rb. Namen 23 april 2008, *Fisc.Koer.* 2008, 667.

overeenkomstig de Belgische vennootschapswetgeving, is het regime van de belastingvrije fusie niet van toepassing. De minderwaarde op de aandelen ten belope van het kapitaal is bijgevolg een aftrekbaar kost bij toepassing van artikel 198, lid 1, 7° WIB92. *In casu* kan de minderwaarde niet groter zijn dan de aanschaffingswaarde van de aandelen, zodat het overige deel van de kost van de verrichting aftrekbaar is binnen de voorwaarden van artikel 49 WIB92¹¹⁰.

In een bekritiseerbaar arrest heeft de rechtbank van eerste aanleg te Brussel beslist dat een doorrekening van de kostprijs van een aandelenoptieplan door een buitenlandse moedervennootschap aan haar Belgische dochtervennootschap, in België niet aftrekbaar is ten belope van de minderwaarde gerealiseerd op de aandelen die zij onder haar aandelenoptieplan levert aan de werknemers van haar Belgische dochtervennootschap. Tegen dit vonnis werd intussen hoger beroep aangetekend¹¹¹;

- onverminderd de toepassing van de artikelen 54 en 55 WIB92, de betaalde of toegekende interesten van leningen 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 en andere dan leningen toegekend door instellingen bedoeld in artikel 56, § 2, 2° WIB92 hoger is dan vijf maal de som van de belaste reserves¹¹² bij het begin van het belastbare tijdperk en het gestort kapitaal¹¹³ bij het einde van dit tijdperk hetzij, wanneer de werkelijke verkrijgers ervan niet onderworpen zijn aan een inkomstenbelasting of, voor die inkomsten, onderworpen zijn aan een aanzienlijk gunstigere aanslagregeling dan die welke voortvloeit uit de bepalingen van gemeen recht van toepassing in België; hetzij, wanneer de werkelijke verkrijgers ervan deel uitmaken van een groep¹¹⁴ waartoe de schuldenaar behoort¹¹⁵;

In geval van leningen gewaarborgd door een derde of leningen waarbij een derde aan de schuldeiser de nodige middelen heeft verschafte met het oog op de financiering van de leningen, en geheel of gedeeltelijk de aan de leningen verbonden risico's draagt, wordt deze derde geacht de werkelijke verkrijger van de interesten van deze lening te zijn, indien deze waarborg of dit verschaffen van middelen als hoofddoel belastingontwijking heeft.

De aftrekbeperving voor interestbetalingen aan groepsentiteiten, is niet van toepassing op leningen aangaan door:

- vennootschappen voor roerende leasing bedoeld in artikel 2 KB nr. 55 van

¹¹⁰ Rb. Gent 2 december 2008, *FJF*, No. 2009/285.

¹¹¹ Rb. Brussel 16 april 2010, *TFR* 2010, afl. 387, 744, noot A. CLAES en P. RENIER.

¹¹² Met belaste reserves moeten worden gelijkgesteld: de vrijgestelde reserves die werden aangelegd naar aanleiding van een verrichting bedoeld in artikel 184bis, § 4 WIB92 of in artikel 211 WIB92, door opnemng op de belaste reserves of met correlatieve creatie van een negatieve belaste reserve, omwille van het feit dat de overnemende of verkrijgende vennootschap aandelen van de overgenomen of gesplitste vennootschap bezat op het ogenblik van de verrichting.

¹¹³ Voor de belastingplichtigen die aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn, op wie de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, van toepassing is, wordt onder gestort kapitaal de fondsen van de vereniging verstaan zoals blijkt uit de balans die door deze belastingplichtigen is opgemaakt.

¹¹⁴ De term 'groep' doelt op het geheel van verbonden vennootschappen in de zin van artikel 11 W.Venn.

¹¹⁵ N. BAMMENS, "Het nieuwe onderkapitalisatieregime van artikel 198, §1, 11° WIB", *TFR* 2012, afl. 430, 914.

10 november 1967 tot regeling van het juridisch statuut der ondernemingen gespecialiseerd in financieringshuur, en vennootschappen waarvan de voornaamste activiteit bestaat uit factoring of onroerende leasing en dit binnen de financiële sector en voor zover de ontleende kapitalen effectief dienen voor leasing- en factoringactiviteiten;

- vennootschappen waarvan de voornaamste activiteit bestaat in het uitvoeren van een project van publiek-private samenwerking gegund na inmededingingstelling conform de reglementering inzake overheidsopdrachten.

Wat de financieringsverrichtingen die worden verricht in het kader van een raamovereenkomst¹¹⁶ voor gecentraliseerd thesauriebeheer¹¹⁷ binnen een groep betreft, wordt, in hoofde van de vennootschap belast met dat gecentraliseerd beheer, onder de betaalde of toegekende interesten van leningen verstaan het positieve verschil tussen:

- enerzijds, de betaalde of toegekende interesten voor de sommen die haar ter beschikking worden gesteld door vennootschappen van de groep;
- en anderzijds, de ontvangen of verkregen interesten voor de sommen die effectief zijn ter beschikking gesteld aan vennootschappen van de groep in het kader van deze raamovereenkomst voor gecentraliseerd thesauriebeheer, met uitzondering van de in artikel 56, § 2, 2^o WIB92 bedoelde instellingen, en van de hoger vermelde leasing- en factoringvennootschappen en PPS-vennootschappen, of vennootschappen die zijn gevestigd in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte en activiteiten van gelijke aard als deze laatste uitoefenen.

Voor de bepaling van het eerder genoemde positieve verschil wordt geen rekening gehouden met de ontvangen of verkregen interesten voor de sommen die de vennootschap belast met het gecentraliseerd thesauriebeheer ter beschikking stelt aan vennootschappen van de groep die niet aan de vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse belasting van gelijke aard zijn onderworpen of die gevestigd zijn in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger¹¹⁸ zijn dan in België.

De vennootschap moet aantonen dat zowel de betaalde of toegekende interesten als de ontvangen of verkregen interesten betrekking hebben op het gecentraliseerd thesauriebeheer en het gevolg zijn van de raamovereenkomst;

- 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

¹¹⁶ Onder raamovereenkomst wordt verstaan: de overeenkomst waarin de vennootschappen die deel uitmaken van een groep, duidelijkheid scheppen over het gebruikte financieringsmodel en de activiteiten binnen het gecentraliseerd thesauriebeheer. Deze overeenkomst moet onder andere bepalen: 1) de activiteiten die tot het dagelijkse thesauriebeheer behoren en die de vennootschap voor de leden van de groep uitvoert; 2) de wijze waarop uitstaande vorderingen en schulden worden verrekend tussen de vennootschappen die zijn aangesloten bij de bovenvermelde raamovereenkomst en 3) de modaliteiten voor de tussenkomst van de vennootschappen en de gehanteerde interestvoeten.

¹¹⁷ Onder gecentraliseerd thesauriebeheer wordt verstaan: het beheer van dagelijkse thesaurieverrichtingen of het thesauriebeheer op korte termijn of uitzonderlijk op langere termijn om rekening te houden met specifieke omstandigheden binnen een normaal thesauriebeheer.

¹¹⁸ De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op vennootschappen gevestigd in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte worden geacht niet aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België.

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 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 WIB92, gelden volgende bijzondere regels¹¹⁹:

- 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:
 - 100 % indien ze een uitstoot hebben tot maximaal 60 gram CO₂ per kilometer;
 - 90 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 60 gram CO₂ per kilometer tot maximaal 105 gram CO₂ per kilometer;
 - 80 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 105 gram CO₂ per kilometer tot maximaal 115 gram CO₂ per kilometer;
 - 75 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 115 gram CO₂ per kilometer tot maximaal 145 gram CO₂ per kilometer;
 - 70 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 145 gram CO₂ per kilometer tot maximaal 170 gram CO₂ per kilometer;
 - 60 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 170 gram CO₂ per kilometer tot maximaal 195 gram CO₂ per kilometer;
 - 50 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 195 gram CO₂ per kilometer, of indien geen gegevens met betrekking tot de CO₂-uitstootgehaltenes beschikbaar zijn bij de dienst voor inschrijving van de voertuigen;
 - b) voor de voertuigen met een benzinemotor:
 - 100 % indien ze een uitstoot hebben tot maximaal 60 gram CO₂ per kilometer;
 - 90 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 60 gram CO₂ per kilometer tot maximaal 105 gram CO₂ per kilometer;
 - 80 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 105 gram CO₂ per kilometer tot maximaal 125 gram CO₂ per kilometer;
 - 75 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 125 gram CO₂ per kilometer tot maximaal 155 gram CO₂ per kilometer;

¹¹⁹ De kosten van een bedrijfswagen die in hoofde van de werkgever in principe aan de aftrekbeperking onderworpen zijn, mogen verminderd worden met de bijdrage die de werknemer in voorkomend geval voor het privégebruik betaalt aan zijn werkgever (Antwerpen 17 mei 2011). Zie J. VAN DYCK, "Toch geen aftrekbeperking voor terugbetaalde autokosten", *Fiscalloog* 2011, afl. 1258, 4: evenzeer toepasselijk bij bedrijfsleiders.

- 70 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 155 gram CO₂ per kilometer tot maximaal 180 gram CO₂ per kilometer;
- 60 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 180 gram CO₂ per kilometer tot maximaal 205 gram CO₂ per kilometer;
- 50 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 205 gram CO₂ per kilometer, of indien geen gegevens met betrekking tot de CO₂-uitstootgehalten beschikbaar zijn bij de dienst voor inschrijving van de voertuigen;
- er is ook een aftrek van 120 % voor voertuigen met een uitstoot van 0 gram CO₂ per kilometer (daarmee zijn elektrische auto's bedoeld);
- wat *de minderwaarden* betreft, wordt het tarief 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.

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 vormen slechts aftrekbare beroepskosten wanneer zij inherent zijn aan de beroepsactiviteit. Dit betekent, volgens het Hof van Cassatie, dat ze noodzakelijk betrekking moeten hebben op de maatschappelijke activiteit¹²⁰. Het feit dat de statutaire doelomschrijving preciseerd dat een vennootschap alle handelingen mag verrichten die rechtstreeks of onrechtstreeks verband houden met haar maatschappelijk doel, wordt door bepaalde rechtspraak eerder als een stijlclausule afgedaan. Het Hof van Cassatie oordeelde echter dat, als een kost verband houdt met een in de statuten toegelaten verrichting, de belastingadministratie niet meer kan beweren dat de kost niet noodzakelijk verband houdt met de uitoefening van de maatschappelijke activiteit¹²¹. Voor de aftrek van beroepskosten is bovendien vereist dat er sprake is van een daadwerkelijke activiteit¹²². Als uit de feiten blijkt dat er geen daadwerkelijke activiteit is, maar dat verrichtingen enkel gedaan werden met de bedoeling de belastbare basis te neutraliseren, is de aftrek van beroepskosten niet mogelijk¹²³. Een onvrijwillige uitgave is niet aftrekbaar aangezien zij niet werd gedaan om belastbare inkomsten te behouden of te verkrijgen en bijgevolg geen uitgave uitmaakt die inherent is aan de uitoefening van het maatschappelijk doel, zijnde een uitgave die noodzakelijk verbonden is met de activiteit¹²⁴.

¹²⁰ Cass. 18 januari 2001, *Fisc.Koer.* 2001, 237; Cass. 3 mei 2001, *TFR* 2001, 893, noot R. DEBLAUWE, "Ook Cassatie verwerpt de stellingekosten"; Luik 22 september 1999, *TFR* 2000, 91, noot R. DEBLAUWE, "Optie prijs is geen aftrekbare kost", *AFT* 2000, 194, *Act.fisc.* 1999, afl. 43, 1, *FJF*, No. 2000/50, *Fisc.Act.* 2000, afl. 2, 1, *Fisc.Koer.* 1999, 644; Gent 4 december 2002, *FJF*, No. 2003/157; Gent 22 september 2009 en 27 oktober 2009, *Fisc.Act.* 2009, afl. 42, 5; GwH 26 november 2009, *Fisc.Act.* 2009, afl. 42, 1 (geen *discriminatie* tussen vennootschappen onderling, ondanks het feit dat zij verschillend zouden worden behandeld op het vlak van de kostenafrek naargelang de uitgaven al dan niet verband houden met hun activiteit of maatschappelijk doel terwijl in beide gevallen de inkomsten als beroepsinkomsten belastbaar zijn); GwH 16 september 2010, *Fiscoloog* 2010, afl. 1222, 10 (geen *discriminatie* tussen vennootschappen en natuurlijke personen, ondanks het feit dat deze laatsten ook kosten in aftrek kunnen brengen die losstaan van hun beroepsactiviteit).

¹²¹ Cass. 4 januari 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1104, 5.

¹²² Cass. 10 december 2010, *Fisc.Act.* 2011, afl. 4, 1.

¹²³ Antwerpen 5 april 2011, *FJF*, No. 2012/99.

¹²⁴ Luik 21 maart 2011, *FJF*, No. 2012/100 (schadevergoeding omwille van een verkeersongeval).

Afdeling II.

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 WIB92 of bijzondere wettelijke bepalingen zijn vrijgesteld.

Wat meer in het bijzonder de aftrek van giften, de vrijgestelde roerende inkomsten en de investeringsaftrek betreft, gelden volgende bijzondere regels.

§ 1. AFTREK VAN GIFTEN

1501,20

art. 104 en 199 WIB92

Ingevolge artikel 199 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) 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 500 000,00 EUR.

§ 2. VRIJGESTELDE ROERENDE INKOMSTEN

1501,40

art. 21 en 199 WIB92

De vennootschappen zijn uitgesloten van de vrijstelling die geldt voor de eerste schijf van 1 250,00 EUR (te indexerem)¹²⁵ van inkomsten uit spaardeposito's, voor de eerste schijf van 125,00 EUR (te indexerem)¹²⁶ van dividenden van door de Nationale Raad van de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen en voor de eerste schijf van 125,00 EUR (te indexerem)¹²⁷ van de interesten of dividenden betaald of toegekend door vennootschappen met een sociaal oogmerk.

§ 3. INVESTERINGSaftREK

1501,60

art. 68-77 en 201 WIB92

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 *energieverbruik*, investeringen in een rookafzuigstelsel of een *verluchtingsstelsel* in de rookkamer van een horeca-

¹²⁵ Geïndexeerd bedrag voor aj. 2012: 1 770,00 EUR, en voor aj. 2013: 1 830,00 EUR.

¹²⁶ Geïndexeerd bedrag voor aj. 2012: 180,00 EUR, en voor aj. 2013: 180,00 EUR.

¹²⁷ Geïndexeerd bedrag voor aj. 2012: 180,00 EUR, en voor aj. 2013: 180,00 EUR.

inrichting en wat de investeringen gedaan in de jaren 2010 tot 2012 betreft, de *oplaadstations* voor elektrische voertuigen, bedraagt 10 %.

De investeringsaftrek met betrekking tot materiële vaste activa die dienen voor de *beveiliging* van de beroepslokalen en de beveiliging van de in artikel 44bis, § 1, lid 3 WIB92 bedoelde bedrijfsvoertuigen bedraagt 20,5 %, maar geldt enkel voor enerzijds die binnenlandse vennootschappen, waarvan de aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen¹²⁸, en anderzijds voor de binnenlandse vennootschappen, die op grond van de in artikel 15 W.Venn. 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.

De investeringsaftrek bedraagt eveneens 20,5 % wanneer de over de afschrijvingsperiode van de activa te spreiden aftrek 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.

Vennootschappen die onherroepelijk hebben geopteerd voor het in artikel 289quater 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 mogelijk te beperken, en evenmin van de gespreide investeringsaftrek. Bovendien wordt de over te dragen investeringsaftrek voor deze vennootschappen beperkt tot 310 000,00 EUR (te indexeren)¹²⁹ per belastbaar tijdperk, of, wanneer het totale bedrag van de overgedragen aftrek op het einde van het vorige belastbare tijdperk 1 240 000,00 EUR (te indexeren)¹³⁰ overtreft, 25 % van dat totale bedrag.

art. 207 WIB92

Hogervermelde aftrekken worden ten slotte niet toegestaan op het gedeelte van het resultaat van de vennootschap dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen (zoals vermeld in artikel 79 WIB92), noch op verkregen financiële voordelen of voordelen van alle aard vermeld in artikel 54, 23° 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, § 1, 9°¹³¹ en 12° WIB92, noch op het gedeelte van de winst uit de niet-naleving van artikel 194quater, § 2, lid 4 WIB92 en de toepassing van artikel 194quater, § 4 WIB92. In geval van verwerving of van wijziging tijdens het belastbare tijdperk van de controle van een vennootschap die niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische

¹²⁸ Het bewijs dat de aandelen van de vennootschap voor meer dan de helft toebehoren aan natuurlijke personen, moet door de belastingplichtige worden geleverd (Circ. nr. Ci.D.19/444.905, 23 februari 1994, *Bull.Bel.*, afl. 737, 811; ook in deze zin Gent 4 april 2006, *FJF*, No. 2007/137). Het toebehoren van aandelen in vruchtgebruik kan volstaan, eigendom is niet noodzakelijk (Bergen 9 januari 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1100, 12).

¹²⁹ Geïndexeerd bedrag voor aj. 2012: 438 310,00 EUR, en voor aj. 2013: 453 780,00 EUR.

¹³⁰ Geïndexeerd bedrag voor aj. 2012: 1 753 240,00 EUR, en voor aj. 2013: 1 815 110,00 EUR.

¹³¹ Van toepassing vanaf 1 juli 2012, en op de voordelen van alle aard toegekend vanaf 1 januari 2012.

behoefden, 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 beoogd¹³². 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 financiële of economische behoeften. Uit de beslissingen van de dienst voor voorafgaande beslissingen 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”¹³³.

Afdeling III.

Definitief belaste inkomsten

1502

- Circulaires
- Circ. nr. Ci.RH.421/506.082, 4 september 2001, *Bull.Bel.*, afl. 829, 2274.
 - Circ. nr. AFZ/97.0060, 31 maart 2005, (AFZ 4/2005).
 - Circ. nr. Ci.RH.421/506.082 (AOIF 22/2001), 31 mei 2006 (addendum aan Circ. 4 september 2001, zelfde nummer).
 - Circ. nr. Ci.RH.421/506.082 (AOIF 22/2001), 2 juni 2009 (addendum 2 aan Circ. 4 september 2001, zelfde nummer).
 - Circ. nr. Ci.RH.421/597.150(AOIF 32/2009), 23 juni 2009.
 - Circ. nr. AFZ/INTERN.IB.2006/0549, 12 oktober 2009.
 - Circ. nr. Ci.RH.421/597.150 (AOIF 32/2009), 12 oktober 2009 (addendum bij Circ. nr. Ci.RH.421/597.150 (AOIF 32/2009), 23 juni 2009).
 - Circ. 19 mei 2010 (Addendum bij Circ. nr. Ci.RH.421/597.150 (AOIF 32/2009), 23 juni 2009).
- Bibliografie
- BAX, A., DENYS, L.A., PEETERS, B., SPINCEMAILLE, 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.
 - PEETERS, B., “De Belgische deelnemingsvrijstelling na de belastinghervorming”, in PEETERS, B. (ed.), *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Gent, Larcier, 2003, 135-165.
 - 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.
 - CHERUY, C. en LAURENT, C., “Le régime des revenus définitivement taxés” in CHERUY, C. (ed.), *Le régime fiscal des sociétés holdings en Belgique*, Brussel, Larcier, 2008, 305-607.
 - DOUENIAS, S. en VINCENT, J.-S., “De nieuwe regeling inzake definitief belaste inkomsten ingevolge het koninklijk besluit van 2 december 1996”, *AFT* 1997, 48-68.
 - KLEYNEN, G., “Les revenus définitivement taxés après l’arrêté royal du 20 décembre 1996”, *RGF* 1997, 76-100.
 - KLEYNEN, G., “La réforme des R.D.T.: une nouvelle attaque en règle contre le capital à risque”, *RGF* 2003, afl. 4, 3-10.
 - KRINGS, M., “R.D.T. – Les conditions qualitatives – Etat de la question après la réforme 2002”, *RGF* 2003, afl. 11, 2-11.

¹³² Circ. nr. Ci.RH.421/521.807, 15 december 2000, *Bull.Bel.*, afl. 811, 121, punt 12.

¹³³ Circ. nr. Ci.RH.421/521.807, 15 december 2000, *Bull.Bel.*, afl. 811, 121, punt 17.

- LION, Ph., DELATTRE, M. en DOUENIAS, S., “Het nieuwe D.B.I.-regime”, *AFT* 2003, 164-208.
- VANHULLE, H., “De wijzigingen aan het stelsel van de D.B.I.-aftrek”, *AFT* 2003, Speciaal nummer: De langverwachte hervorming van de vennootschapsbelasting, 58-71.
- DIERCKX, F., “De D.B.I.-aftrek door een EU-bril”, *AFT* 2004, 18-50.
- DEWAEL, Y., “Les immobilisations financières, les assurances et les autres”, *Act.fisc.* 2009, afl. 24, 4.
- DIERCKX, F., “The Belgian participation exemption and the ECJ decision in Cobelfret”, *ET* 2009, afl. 6, 301.
- ISENBAERT, M. en BIELEN, P., “ECJ rules on Belgian participation exemption”, *Intertax* 2009, afl. 10, 593.
- ISENBAERT, M. en BIELEN, P., “Belgian circular issued on participation exemption”, *Intertax* 2009, afl. 10, 596.
- VAN DE WOESTEYNE, I., “Overdracht DBI-overschotten: schending Fusierichtlijn”, *Fisc.Act.* 2010, afl. 9, 3.
- GRAZIOSI, S., “Les RDT refaçonnés par le droit européen”, *C&FP* 2011, afl. 10, 16-23.

Wanneer een vennootschap aandeelhouder is in een andere vennootschap kan zij een inkomen verkrijgen onder de vorm van dividenden. Tevens kan een vennootschap-aandeelhouder een inkomen verkrijgen van de vennootschap waarin zij investeert naar aanleiding van de inkoop van eigen aandelen of de gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van de vennootschap waarin ze aandelen bezit. Dergelijk inkoopboni en liquidatieboni worden fiscaal gelijkgesteld met dividenden.

Deze dividendinkomsten zijn al belast in de vennootschapsbelasting in hoofde van de uitkerende vennootschap en, eventueel (bij uitkering), onderworpen aan 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 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 dbi-aftrek (‘definitief belaste inkomsten’) genoemd.

België heeft geopteerd voor een vrijstellingsregeling, waarbij de dividenden ten belope van 95 % worden vrijgesteld. De definitief belaste inkomsten kunnen in principe slechts van de belastbare winst worden afgetrokken wanneer de desbetreffende dividenden in die belastbare winst voorkomen. Op dit punt, alsook op de mate van aftrek, wordt hierna uitgebreid ingegaan.

§ 1. INKOMSTEN DIE VOOR AFTREK IN AANMERKING KOMEN

1. 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 WIB92)¹³⁴. De inkomsten uit certificaten van

¹³⁴ Inzake keuzedividenden, zie Brussel 24 februari 1995, *JDF* 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

aandelen komen ook in aanmerking voor dbi-af trek.

Meegekochte dividenden zijn eveneens te beschouwen als dividenden¹³⁵. Er is nog steeds sprake van een dividend in de zin van de fiscale wet wanneer de uitbetaalde winst gegenereerd werd door de uitkerende vennootschap op een ogenblik dat de belastingplichtige nog geen aandeelhouder was. De belastingplichtige wordt immers geacht in de rechten te zijn getreden van de vorige aandeelhouder bij de aanschaf van de aandelen.

2. Inkomsten verkregen n.a.v. de verkrijging door een vennootschap van haar eigen aandelen, n.a.v. de gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van een vennootschap of n.a.v. een moeder-dochterfusie

1504

art. 202 § 1 2° WIB92

Voor zover de bepalingen van de artikelen 186, 187 of 209 WIB92 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 meerwaarden¹³⁶.

Volgens de administratie dient het volledige bedrag van de ‘meerwaarde’ (verschil tussen de verkregen sommen en de aanschaffings- of beleggingsprijs van de aandelen) in aanmerking te worden genomen voor dbi-af trek en wordt het niet beperkt tot het bedrag dat in hoofde van de dochtervennootschap kwalificeert als dividend¹³⁷.

Bij een inkoop van eigen aandelen wordt de dbi-af trek toegepast voor het belastbaar tijdperk waarin de inkoop plaatsheeft. Het is niet vereist dat de inkoopbonus ook al in hoofde van de inkoopende vennootschap als dividend is belast¹³⁸.

Als gevolg van een fusie waarbij een vennootschap fuseert met een andere vennootschap waarin zij reeds een deelneming bezit, kan de moedervernootschap een meerwaarde verwezenlijken op de onderlinge deelneming. Bij dergelijke fusie wordt in hoofde van de moedervernootschap de deelneming immers vervangen door het desbetreffend netto-actief van de overgenomen vennootschap. Indien dit netto-actief hoger is dan de fiscale waarde van de onderlinge deelneming, dan zal de moedervernootschap een

buitenlandse vennootschappen. Inzake een geval waarbij een vennootschap aandelen houdt terwijl een andere vennootschap het dividendrecht heeft, zie: Rb. Brussel 27 april 2007, *TFR* 2008, afl. 338, 300, noot P. OP DE BEECK.

¹³⁵ Gent 17 mei 2011, *Fisc.Act.* 2011, afl. 26, 13 en *Fiscoloog* 2011, afl. 1259, 1 (het hof oordeelt dat een meegekocht dividend fiscaal geacht wordt een dividend te blijven ook al leidt de uitkering niet tot een vermogenstoename in hoofde van de ontvangende vennootschap (afboeking van de aanschaffingswaarde van de deelneming ten belope van het deel van het ontvangen dividend conform het CBN-advies nr. 151/ 2)).

¹³⁶ Inzake het samenspel tussen de artikelen 209 en 202, §1, 2° WIB92, zie: J. VERSTRAELEN, “Het samenspel tussen de artikelen 209 en 202 § 1, 2° van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992” (noot onder Rb. Nijvel 13 maart 2007), *TFR* 2007, afl. 332, 1044.

¹³⁷ Rb. Nijvel 13 maart 2007, *TFR* 2007, afl. 332, 1044, *FJF*, No. 2007/194.

¹³⁸ 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.

fusiemeerwaarde verwezenlijken. Krachtens artikel 202, § 1, 2° WIB92 wordt dergelijke meerwaarde beschouwd als een uitgekeerd dividend dat van dbi-aftrek kan genieten.

3. Inkomsten uit preferente aandelen NMBS

1505

art. 202 § 1 3° WIB92

Van de winst worden eveneens afgetrokken de inkomsten uit preferente aandelen van de Nationale Maatschappij der Belgische Spoorwegen.

4. Inkomsten uit openbare fondsen

1506

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.

5. Inkomsten uit herfinancieringsleningen

1507

art. 202 § 1 5° WIB92

Ten slotte 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 VOOR DE AFTREK

1507,50

art. 202 § 2 lid 1 1° en 2° WIB92

De inkomsten van de eerste twee categorieën, behoudens deze die worden gerealiseerd in het kader van fusies (splittingsen) met onderlinge deelneming¹³⁹, komen slechts voor dbi-aftrek in aanmerking voor zover:

- de vennootschap-aandeelhouder een kwalificerende deelneming houdt op het ogenblik van de toekenning en betaalbaarstelling van het dividend (participatievoorwaarde);
- de inkomsten betrekking hebben op een deelneming die gedurende een ononderbroken periode van één jaar in volle eigendom wordt of werd behouden (dit is de zogenaamde ‘permanentievoorwaarde’).

Deze voorwaarden vormen samen de kwantitatieve voorwaarden.

¹³⁹ Op vlak van dbi-aftrek geldt een bijzondere regeling voor de inkomsten die voortkomen uit de toepassing van art. 211 § 2 lid 3 WIB92 of van bepalingen met een gelijkaardig effect in een andere lidstaat van de Europese Economische Ruimte. Voor dergelijke ‘dividenden’ die het gevolg zijn van een moeder- dochterfusie moet niet worden voldaan aan de kwantitatieve voorwaarden voor de toepassing van de dbi-aftrek. Door de participatiedrempel voor zulke ‘dividenden’ te schrappen, is de Belgische wetgever verder gegaan dan noodzakelijk onder de Fusierichtlijn.

Deze kwantitatieve voorwaarden gelden niet voor:

- inkomsten die worden verkregen door of worden verleend of toegekend door beleggingsvennootschappen (art. 202 § 2 lid 4 1° en 3° WIB92). Een ‘beleggingsvennootschap’ is een vennootschap die het gemeenschappelijk beleggen van kapitaal tot doel heeft (art. 2 5° f WIB92)¹⁴⁰;
- inkomsten die worden verleend of toegekend door intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986 (art. 202 § 2 lid 4 2° WIB92).

Inkomsten die worden verkregen door kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen en beursvennootschappen, dienen sinds 1 januari 2010 aan alle kwantitatieve voorwaarden te voldoen.

Naast de kwantitatieve voorwaarden, dienen alle inkomsten van de eerste en tweede categorie te voldoen aan een kwalitatieve voorwaarde; de zogenaamde ‘taxatievoorwaarde’. Deze voorwaarden worden hierna meer in detail besproken.

Voor zogenaamde ‘effectenleningen’ gelden overigens specifieke bepalingen.

¹⁴⁰ De Luxemburgse ‘Société d’Investissement en Capital à risque’ (SICAR) is een beleggingsvennootschap in de zin van art. 2 § 1 5° f) WIB92. Zie ook Voorafg. Besliss. nr. 900.307, 19 januari 2010 en nr. 2010.061, 7 juni 2011.

1. Minimumdeelnemingsvoorwaarde

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 bezitten van ten minste 10 % of met een aanschaffingswaarde (zijnde de oorspronkelijke aanschaffingsprijs, voor toepassing van enige waardevermindering of herwaardering¹⁴¹) van ten minste 2,5 miljoen EUR (vóór 1 januari 2010 volstond een aanschaffingswaarde van 1,2 miljoen EUR) (art. 202 § 2 lid 1 1^o WIB92)¹⁴².

De wet van 15 december 2004 (de zogenaamde ‘collateral-wet’) heeft een algemene fiscale fictie van niet-eigendomsoverdracht ingevoegd voor de zakelijke zekerheidsovereenkomsten en leningen betreffende financiële instrumenten afgesloten vanaf 1 februari 2005. Deze fiscale fictieregeling geldt evenwel niet voor wat de inkomsten betreft die door de juridisch overgedragen effecten worden gerealiseerd. Bij deze transacties mag voor de berekening van de minimumdeelneming in hoofde van de overdrager geen rekening worden gehouden met de aandelen die het voorwerp van een dergelijke overeenkomst vormen (art. 202 § 2 lid 6 WIB92). De minister van Financiën heeft wel bevestigd dat voormelde fictieregeling en de uitzondering daarop enkel gelden met betrekking tot eigendomsoverdragende panden¹⁴³. In hoofde van de overnemer is er nooit sprake van dbi-aftek (art. 202 § 2 lid 7 WIB92)¹⁴⁴.

2. Permanentievoorwaarde – Volle eigendom

1508,50

Met het oog op dbi-aftek moeten de aandelen gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar in volle eigendom worden behouden. Deze voorwaarde inzake minimumbezitsduur wordt eveneens geacht te zijn vervuld wanneer de bezitsduur van ten minste 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 ten minste één jaar vanaf de datum waarop ze werden verworven.

Verder wordt vereist dat de aandelen, althans gedurende de referentieperiode van één jaar, in volle eigendom worden aangehouden¹⁴⁵. Na de uitspraak van het Hof van Justitie inzake *Les Vergers du Vieux Tauves*¹⁴⁶ mag worden aangenomen dat deze vereiste van volle eigendom conform is met de moeder-dochterrichtlijn.

In de memorie van toelichting bij de wet van 24 december 2002¹⁴⁷ wordt gesteld dat aan de voorwaarde van de minimumhoudtermijn per afzonderlijk aandeel moet zijn voldaan¹⁴⁸. In de rechtsleer wordt echter op grond van het Europese recht

¹⁴¹ Vr. nr. 551 DE CLIPPELE 3 mei 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, 14 juni 1993, 5805.

¹⁴² Wat deze voorwaarde bij een inkoop eigen aandelen betreft: zie Voorafg. Besliss. nr. 600.233, besproken door P. SMET, *Fiscooloog* 2006, afl. 1045, 8.

¹⁴³ Vr. nr. 3-2395 STEVERLYNCK 30 september 2005, Vr. & Antw. Senaat 2005-06, nr. 3-65, 6321.

¹⁴⁴ Zie hieromtrent P. SMET, “Collateral wet impact op verpanding aandelen?”, *Fiscooloog* 2005, afl. 974,1. Zie inzake de roerende voorheffing eveneens Voorafg. Besliss. nr. 600.064, 2 maart 2006, nr. 600.160, 30 mei 2006; nr. 600.171, 13 juni 2006 en nr. 700.030, 3 april 2007.

geargumenteerd dat de permanentievoorwaarde enkel kan slaan op de minimumparticipatie van 10 %¹⁴⁹. De fiscale administratie zou zich hebben neergelegd bij het standpunt van de rechtsleer.

Verder wordt de bezitsduur niet geacht onderbroken te zijn ingeval van omruiling van aandelen ingevolge verrichtingen als vermeld in artikel 45 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 WIB92.

3. Financiële vaste activa

1508,55

Tot 1 januari 2011 dienden de aandelen, met het oog op de toepassing van de dbi-aftrek, de aard te hebben van financiële vaste activa¹⁵⁰. Deze voorwaarde werd in de rechtsleer bekritiseerd wegens strijdigheid met de moeder-dochterrichtlijn¹⁵¹. De Europese Commissie startte dan ook een inbreukprocedure op¹⁵². Sinds 1 januari 2011 is deze voorwaarde echter uit de wet geschrapt¹⁵³. Met betrekking tot het verleden blijft de vraag naar de strijdigheid met de richtlijn evenwel bestaan.

4. Taxatievoorwaarde

1509

De inkomsten van de eerste twee categorieën (randnr. 1503 en 1504) zijn niet aftrekbaar, wanneer ze worden verleend of toegekend door:

art. 203 § 1 lid 1 1° WIB92

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 leden¹⁵⁴) of

¹⁴⁵ MvT, 46. De rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen heeft op 4 mei 2005 geoordeeld 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, Rechtspraak, nr. A1 05/7. Zie inzake roerende voorheffing: Antwerpen 30 november 2004, *Fiscoloog* 2005, afl. 967, 7.

¹⁴⁶ HvJ 22 december 2008, zaak C-48/7, Les vergers du Vieux Tauves, *FJF*, No. 2009/166. Voor een bespreking: T. SPAAS, "Hof van Justitie verwerpt ruime benadering deelnemingsbegrip", *Fisc.Act.* 2009, afl. 7, 3; M. ISENBAERT, "Aandelen in vruchtgebruik volstaan niet voor Moeder-dochterrichtlijn", *Fiscoloog* 2009, afl. 1143, 10; G. DIERICKX, "Moeder-Dochterrichtlijn eist het aanhouden van aandelen in volle eigendom: vruchtgebruik op aandelen onvoldoende voor DBI-aftrek", *AFT* 2009, afl. 6-7, 53.

¹⁴⁷ BS 31 december 2002.

¹⁴⁸ *Parl.St.* Kamer 2001-02, nr. 1918/001, 46.

¹⁴⁹ B. PEETERS, "De Belgische deelnemingsvrijstelling na de belastinghervorming", in B. PEETERS (ed.), *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Gent, Larcier, 2003, 139.

¹⁵⁰ Voor een bespreking van Voorafg. Besliss. nr. 2010.050, 9 maart 2010, zie M. DHAENE, "Financiële vaste activa: blijvende bron van rechtsonzekerheid", *Fiscoloog* 2010, afl. 1220, 5.

¹⁵¹ H. VANHULLE, "De wijzigingen aan het stelsel van de dbi-aftrek", *AFT* 2003, Speciaal nummer: De langverwachte hervorming van de vennootschapsbelasting, 63-64; PH. LION, M. DELATRE en S. DOENIAS, "Het nieuwe D.B.I.-regime", *AFT* 2003, 178. Voor een positieve beslissing in de rechtspraak, zie: Rb. Brussel 30 april 2010, besproken door Y. DEWAELE, "RDT et immobilisations financières", *Act.fisc.* 2010, afl. 20, 3.

¹⁵² IP/09/1770 van 20 november 2009.

¹⁵³ Wet 14 april 2011, BS 6 mei 2011.

¹⁵⁴ Vr. nr. 819 VERMEULEN 13 maart 1997, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, 22 juli 1997, 12495.

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 beheerst door de wet van 22 december 1986. Deze uitzondering geldt weliswaar enkel voor ‘gewone’ dividenden, en niet voor inkoop- of liquidatieboni die afkomstig zijn van dergelijke intercommunales¹⁵⁵ (art. 203 § 2 lid 1 WIB92).

art. 203 § 1 lid 2 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 België¹⁵⁶. 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^o WIB92 valt¹⁵⁷.

Binnen de rechtsleer riep de draagwijdte van de lijst vragen op. Meer bepaald rees de vraag of de administratie de uitsluiting van de dbi-aftrek ex artikel 203, § 1, 1^o WIB92 (en meer bepaald op grond van de gemeenrechtelijke bepalingen van het betreffende land) kon inroepen voor dividenden afkomstig van landen die niet op de lijst voorkomen¹⁵⁸. De minister van Financiën heeft in een antwoord op een parlementaire vraag gesteld dat vermelde lijst niet exhaustief is¹⁵⁹.

In een circulaire over het dubbelbelastingverdrag België-Hongkong, bevestigde de administratie dat de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op een vennootschap gevestigd in Hongkong niet aanzienlijk gunstiger zijn dan in België (de toepassing van het territorialiteitsbeginsel doet hier geen afbreuk aan)¹⁶⁰.

¹⁵⁵ Art. 36 wet van 29 april 1999 betreffende de organisatie van de gasmarkt en het fiscaal statuut van de elektriciteitsproducenten, *BS* 11 mei 1999.

¹⁵⁶ KB 13 februari 2003, *BS* 21 februari 2003, gewijzigd bij KB 11 mei 2004, *BS* 27 mei 2004; M. DHAENE, “Nieuwe lijst belastingparadijzen en actualisatie DBI- landenlijst”, *Fiscooloog* 2010, afl. 1191, 1.

¹⁵⁷ *Beknopt Verslag*, Commissie voor de Financiën en de Begroting, COM 026, 21 oktober 2003, 21.

¹⁵⁸ Pro: B. PEETERS, “De Belgische deelnemingsvrijstelling na de belastinghervorming”, in B. PEETERS (ed.) *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Gent, Larcier, 2003, 154; H. VANHULLE, “De wijzigingen aan het stelsel van de D.B.I.-aftrek”, *AFT* 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”, *AFT* 2003, 186.

¹⁵⁹ Vr. nr. 1481 VAN DER MAELEN 22 november 2006, *Vr. & Antw. Kamer* 2006-2007, nr. 164, 32128- 32130.

¹⁶⁰ Circ. nr. AFZ/97.0060 (AFZ 4/2005), 31 maart 2005; Rb. Brussel 23 april 2004, *TFR* 2004, afl. 268, 861, noot L. DE BROE; Rb. Brussel 29 juli 2005 (inzake de verkoop van een deelneming in een Franse vennootschap dewelke op haar beurt een deelneming in een Hongkong 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”, *TFR* 2007, 315, 91. Zie ook Voorafg. Besliss. nr. 600.411, 7 november 2006, nr.

art. 203 § 1
in fine WIB92

De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op vennootschappen gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie worden ten slotte geacht niet aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België (art. 203 § 1 in fine WIB92);

art. 203 § 1 lid 1 2° WIB92

2. financieringsvennootschappen¹⁶¹, 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 gevisieerd; zij mogen hun financiële werkzaamheden immers enkel ten voordele van groepsleden uitoefenen, en voldoen dus niet aan de definitie van ‘financieringsvennootschap’.

Een uitzondering op deze uitsluiting vormen de zogenaamde ‘dbi-beleggingsvennootschappen’¹⁶², waarvan de statuten de jaarlijkse uitkering voorzien van ten minste 90 % van de inkomsten, na aftrek van kosten, voor zover en in de mate dat die inkomsten voortkomen van dividenden die zelf behoren tot een van de categorieën vermeld sub 1. en 2. *supra* en sub 3. en 4. *infra* (‘goede’ dividenden), of uit meerwaarden die ze hebben verwezenlijkt op aandelen die krachtens artikel 192 WIB92 voor vrijstelling in aanmerking komen (‘goede’ meerwaarden)¹⁶³. Uitgekeerde latente ‘goede’ meerwaarden komen eveneens in aanmerking voor de dbi-aftrek¹⁶⁴. Als de inkomsten van de dbi-beleggingsvennootschap zowel uit ‘goede’ als uit ‘slechte’ inkomsten bestaat, dan dient er een ventilatie plaats te vinden¹⁶⁵.

Een tweede uitzondering vormen de Private Privak en de ermee gelijkgestelde Europese beleggingsinstellingen in de mate dat de inkomsten voortkomen van kwalificerende meerwaarden op beleggingen of dividenden (art. 203 § 2 lid 2 WIB92);

art. 203 § 1 lid 1 3° WIB92

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

700.264, 7 augustus 2007 en nr. 800.324, 18 november 2008. Zie eveneens in dit verband, alsook m.b.t. het begrip ‘beneficial owner’ of ‘uiteindelijke gerechtigde’, *Beknopt verslag*, Kamercommissie Financiën, nr. COM 906, 28 maart 2006, 8.

¹⁶¹ Rb. Brussel 22 december 2009, *FJF*, No. 2011/46 (de rechtbank interpreteert de definitie van financieringsvennootschap in art. 2 WIB92. De woorden “uitsluitend” en “hoofdzakelijk” slaan zowel op “dienstverrichtingen van financiële aard” als op “vennootschappen die met de dienstverrichtende vennootschap noch rechtstreeks noch onrechtstreeks een groep vormen”).

¹⁶² Inzake de berekening van het deel van de meerwaarde die voor dbi in aanmerking komt: Zie Circ. nr. Ci.RH.421/506.082, 31 mei 2006 en 2 juni 2009. Zie tevens Voorafg. Besliss. nr. 600.315, 22 januari 2008 en nr. 900.307, 19 januari 2010. Voor dividenden van een Luxemburgse Sicar, zie: Voorafg. Besliss. nr. 2010.061, 30 maart 2010, besproken in P. DELACROIX en O. HERMAND, “Dividenden Luxemburgse Sicar: toepassing DBI-afterk”, *FiscoLoog* 2010, afl. 1221, 5; C. COUDRON, “Luxemburgse Sicar met voldoende investeerders is beleggingsvennootschap”, *Fisc.Act.* 2010, afl. 39, 10-12 en P. DELACROIX en O. HERMAND, “Dividenden Luxemburgse SICAR: toepassing DBI-afterk”, *FiscoLoog*, 2010, afl. 1221, 5.

¹⁶³ 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, *FJF*, No. 2008/11.

¹⁶⁴ Voorafg. Besliss. nr. 900.307, 19 januari 2010, besproken in A. MONS DELLE ROCHE, “Uitkering ‘latente’ inkomsten door DBI-beveik: ook DBI- aftrek?”, *FiscoLoog* 2010, afl. 1126, 6.

¹⁶⁵ Voorafg. Besliss. nr. 2010.061, 7 juni 2011, *TFR* 2012, afl. 414, 105.

het gemeen recht¹⁶⁶.

Het territoriale belastingstelsel zoals van toepassing in Hongkong vormt geen stelsel dat van het gemeen recht afwijkt in de zin van artikel 203, § 1, lid 1, 3° WIB92¹⁶⁷;

art. 203 § 1 lid 1 4° WIB92

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 (art. 203 § 2 lid 4 WIB92);

art. 203 § 1 lid 1 5° WIB92

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 geïseerd, 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-aftrek.

Een uitzondering met betrekking tot categorie 2° en 5° 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 (art. 203 § 2 lid 3 WIB92)¹⁶⁸. Een verhoudingsgewijze aftrek is enkel mogelijk zolang de kapitalisatiedrempel niet overschreden is¹⁶⁹.

De vijfde categorie geldt niet wanneer de vennootschap, die wederuitkeert (art. 203 § 2 lid 5 WIB92):

- a. een binnenlandse vennootschap is of een buitenlandse vennootschap gevestigd in een land, waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten en die er onderworpen is 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

¹⁶⁶ Vr. nr.1387 DIDDEN 26 mei 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 140, 19302-19304.

¹⁶⁷ Circ. nr. AFZ/97.0060 (AFZ 4/2005). Zie ook Rb. Brussel 23 april 2004, TFR 2004, afl. 268, 861, noot L. DEBROE.

¹⁶⁸ 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, TFR 2008, afl. 337, 226 inzake de visie van de fiscale administratie zoals uiteengezet in de circulaire van 4 september 2001 (toepassing op Ierse IFSC). Zie ook: L. DE BROE en N. BAMMENS, "DBI-aftrek: wat betekent 'voor zover en in de mate dat'?", *Fiscaloloog* 2010, afl. 1210, 3.

¹⁶⁹ Rb. Brussel 22 december 2009, FJF, No. 2011/46.

toelatingsvoorwaarden voorziet¹⁷⁰;

- 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.

Voor leningen van aandelen afgesloten na 1 februari 2005 is het bovenvermelde niet meer van toepassing¹⁷¹. De vergoeding voor ontbrekende coupons wordt immers niet langer als een dividend aangemerkt.

Met betrekking tot hoger vermelde vereisten kan vooraf met de administratie een schriftelijk akkoord worden gesloten.

Als voorbeeld kan worden verwezen naar:

- Besliss. nr. Ci.COM/082, 11 juli 1994, *Bull.Bel.* 1999, afl. 789, 93 (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 WIB92 (ontkennend));
- Besliss. nr. Ci.COM/288, 17 november 1997, *Bull.Bel.* 1999, afl. 789, 102 (waarin werd beslist 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);
- Besliss. 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° 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° 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° 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));
- Voorafg. Besliss. nr. 700.025, 13 maart 2007 en nr. 900.349, 17 november 2009 (inzake *Chinese tax holiday*);
- Voorafg. Besliss. nr. 400.193, 17 april 2007 (inzake *Tunesische tax holiday*). Inzake Tunesië, zie eveneens evaluatierapport rulingcommissie over jaar 1998 (*Bull.Bel.*, afl. 809, 3024)¹⁷² en evaluatierapport over het jaar 1999 (*Bull.Bel.*, afl. 810, 3472)¹⁷³;
- Voorafg. Besliss. nr. 700.334, 12 februari 2008 (inzake voorkoming van belasting voor *Franse SCI* dividenden);
- Voorafg. Besliss. nr. 800.029, 26 februari 2008 (inzake *Thaise tax holiday*);
- Voorafg. Besliss. nr. 700.383, 13 november 2007 (positieve ruling Panama);
- Voorafg. Besliss. nr. 600.411, 7 november 2006; nr. 700.264, 7 augustus 2007; nr. 800.324, 18 november 2008; nr. 800.074, 17 april 2008 en nr. 2010.041, 16 maart 2010 (inzake *Hongkong* en *Singapore*);
- Voorafg. Besliss. nr. 700.099, 7 juli 2009 (een *Nederlands 'fonds voor gemene rekening'* kan als fiscaal transparant worden aangemerkt voor Belgische fiscale doeleinden, de dbi-aftrek kan van toepassing zijn op de inkomsten maar de regel van de absolute transparantie geldt);

¹⁷⁰

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).

¹⁷¹

Art. 45 2° wet 15 december 2004, *BS* 1 februari 2005 (ed. 2).

¹⁷²

Geen dbi-aftrek in het desbetreffende geval op basis van art. 203 § 1 3° WIB92.

¹⁷³

Geen dbi-aftrek omdat onvoldoende bewezen is dat er een belasting is gelijkaardig aan de Belgische vennootschapsbelasting.

- Voorafg. Besliss. nr. 900.424, 8 december 2009 (dividenden afkomstig van een Israëlische dochtervennootschap die in *Israël* een vrijstelling geniet van vennootschapsbelasting als gevolg van een stimulansprogramma);
- Voorafg. Besliss. nr. 900.349, 19 november 2009 (dividenden van een *Hongkong*-vennootschap met dochtervennootschappen gelegen in achtergestelde geografische zones in China);
- Voorafg. Besliss. nr. 900.144, 14 juli 2009 (dividenden van een *Zuid-Koreaanse* vennootschap);
- Voorafg. Besliss. nr. 2010.041, 16 maart 2010 (dividenden toegekend door een vennootschap gevestigd in *Singapore* uit buitenlandse inkomsten die niet worden belast als gevolg van een tijdelijke economische maatsregel);
- Voorafg. Besliss. nr. 2011.548, 13 december 2011 (dividenden uitgekeerd door een in normaal belaste vennootschap omgevormde Luxemburgse ' *Holding 1929*').

§ 3. MATE VAN AFTREK

1510

De dbi-aftrek op de kwalificerende inkomsten wordt ten belope van 95 % 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 %¹⁷⁴. Bij een fiscaal neutrale moeder-dochterfusie geldt een 100 % dbi-aftrek (art. 204 lid 2 *juncto* art. 211 § 2 lid 3 WIB92).

De dbi-aftrek kan bovendien slechts plaatsvinden 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 WIB92, verminderd met¹⁷⁵:

- de niet als beroepskosten aftrekbare giften, met uitzondering van de giften die in toepassing van de artikelen 199 en 200 WIB92 van de winst worden afgetrokken;
- de niet-aftrekbare beroepskosten zoals vermeld in artikel 53, 6° tot 11°, 14° en 21° tot 24° WIB92;
- de interesten, retributies en bezoldigingen als bedoeld in artikel 54 WIB92;
- de niet-aftrekbare interesten als bedoeld in artikel 55 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 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 WIB92;
- het niet-aftrekbaar gedeelte¹⁷⁶ van de kosten en de minderwaarden met betrekking tot het gebruik van in artikel 66 WIB92 vermelde personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen;
- de als winst aan te merken restorno's zoals bedoeld in artikel 189, § 1 WIB92;
- de niet-aftrekbare taksen als bedoeld in artikel 198, lid 1, 4°, 8° en 9° WIB92.

¹⁷⁴ Zie tevens J. VAN DYCK, "Beperking DBI-aftrek tot 95% niet strijdig met Europese Richtlijn", *Fiscooloog* 2011, afl. 1237, 1.

¹⁷⁵ E. WARSON, "Was de mogelijkheid om DBI's af te trekken van de belastbare inkomsten in gevolge art. 26 WIB92 een administratieve toegeving?", *AFT* 1997, 307.

¹⁷⁶ Sinds aj. 2009 is er sprake van 'niet-aftrekbaar gedeelte'.

Kritiek van de Europese Commissie heeft ertoe geleid dat de bovenvermelde begrenzing met ingang van aj. 2005 werd opgeheven voor dividenden afkomstig van een dochteronderneming gevestigd in de Europese Unie¹⁷⁷. Sinds 1 januari 2011 is de verwijzing naar de Europese Unie vervangen door ‘Europese Economische Ruimte’¹⁷⁸. Deze beperking werd echter enkel opgeheven voor ‘gewone dividenden’ afkomstig van dochterondernemingen zoals omschreven in de moeder-dochterrichtlijn en inkomsten uit preferente aandelen van de NMBS; de beperking geldt m.a.w. nog steeds voor inkoop- en liquidatieboni¹⁷⁹.

art. 74 en 75 KB/WIB92
art. 205 § 1 WIB92

Voorts 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)¹⁸⁰.

De dbi-aftrek wordt daarenboven pas na de zogenaamde ‘derde bewerking’ toegestaan. Dit wil zeggen dat de dbi-aftrek in principe slechts kan worden benut voor zover er na de ‘derde bewerking’ nog een positief fiscaal resultaat overblijft.

art. 205 § 3 WIB92

Als gevolg van Europese rechtspraak (zaken Cobelfret¹⁸¹, Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV en KBC Bank NV¹⁸², waarin werd bevestigd dat de Belgische dbi-regeling op dit punt strijdig is met de moeder-dochterrichtlijn), werd het principe van de overdraagbaarheid van dbi-overschotten naar volgende belastbare tijdperken voor dividenden van Belgische en EER-oorsprong uitdrukkelijk in de wet ingeschreven

¹⁷⁷ Wet 2 mei 2005, BS 31 mei 2005. Zie ook: Antwerpen 18 januari 2011, *FJF*, No. 2011/254: ook voor de aj. voorafgaandelijk aan aj. 2005 kan de beperking niet worden toegepast wegens strijdigheid met de moeder-dochterrichtlijn.

¹⁷⁸ In de praktijk aanvaardt de fiscale administratie een ruimer toepassingsgebied (cf. C. BUYSSSE, “Aangifte vennootschapsbelasting voor aanslagjaar 2010”, *Fiscoloog* 2010, afl. 1208, 10).

¹⁷⁹ Zie inzake de beperking tot de verworpen uitgaven bij ‘gewone’ dividenden in een puur Belgische situatie: Rb. Antwerpen 19 november 2004, *TFR* 2005, afl. 279, 352, noot P. OP DE BEECK en M. FRANCKEN. Zie eveneens: I. VAN DE WOESTEYNE, “Overdracht DBI-overschotten: schending Fusierichtlijn”, *Fisc.Act.* 2010, afl. 9, 3.

¹⁸⁰ C. PEETERS, “Overdraagbare dbi-aftrek en aftrek van buitenlandse vrijgestelde inkomsten”, *Intern.Fisc.Act.* 2011, afl. 10, 4-8.

¹⁸¹ HvJ 12 februari 2009, zaak C-138/07, *Fiscoloog* 2009, afl. 1148, 12, *RGF* 2009, afl. 3, *AFT* 2009, afl. 11, 26, 1. Zie tevens T. SPAAS en A. WEYN, “De cobelfret circulaire gewogen”, *Fisc.Act.* 2009, afl. 25, 1 en Ph. VERSWEYVELD, “DBI-regeling strijdig met moeder-dochterrichtlijn”, *Intern.Fisc.Act.* 2009, afl. 3, 1.

¹⁸² Beschikking HvJ 4 juni 2009, gevoerde zaken C-432/07 en C-499/07, KBC Bank NV en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV, *RW* 2011-2012, afl. 18, 842, *TFR* 2009, afl. 367, 736 en 751 (antwoord op prejudiciële vragen van Brussel 13 september 2007, zie: J. VAN DYCK, “Overdracht DBI-overschotten: ook voor niet EU-dividenden?”, *Fiscoloog* 2007, afl. 1083, 1), besproken in N. BMMENS, “KBC: onduidelijkheid blijft over DBI-overschotten bij niet-EU dividenden”, *Fiscoloog (I.)* 2009, afl. 307, 1. Zie tevens: T. WUSTENBERGHS, B. SOHIER, P. BIELEN, “Nieuwe EU-beslissing DBI-overschot: weinig bijkomende verduidelijking”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1165, 1 en T. JANSEN, “Dbi-overschotten uit derde landen: Europees hof schuift concrete toetsing DBI-overdracht door naar Belgische rechtbanken”, *Fisc.Act.* 2009, afl. 23, 1.

(art. 205 § 3 WIB92)¹⁸³. De administratie gaat in haar circulaire van 23 juni 2009 zelfs verder¹⁸⁴: de dbi-overschotten voor dividenden afkomstig van sommige derde landen zijn ook overdraagbaar naar volgende belastbare tijdperken¹⁸⁵.

Slechts dbi-overschotten met betrekking tot de in artikel 201, § 1, 1° en 3° WIB92 bedoelde inkomsten mogen worden overgedragen naar volgende belastbare tijdperken. De liquidatie- en inkoopboni bedoeld in artikel 201, § 2, 2° WIB92 worden dus uitgesloten van de overdracht. Het Hof van Justitie oordeelt dat de uitsluiting van de overdracht van dbi-overschotten bij fusie door overname in strijd is met de moeder-dochterrichtlijn¹⁸⁶.

Er is geen expliciete regeling voor de overdracht van dbi-overschotten bij belastingneutrale reorganisaties. De dienst voor voorafgaande beslissingen stelt dat de zelf opgebouwde dbi-overschotten van de overnemende vennootschap behouden blijven en dat deze van de overgenomen vennootschap overgaan in functie van de fiscale nettowaarde van de bij de herstructurering betrokken vennootschappen¹⁸⁷. Hierover bestaat echter grote controverse in de rechtsleer¹⁸⁸.

De dbi-aftrek kan ten slotte niet worden toegepast in de mate dat de winst van de vennootschap haar oorsprong vindt in abnormale en goedgunstige voordelen die de vennootschap verkreeg van ondernemingen waarmee zij zich in een band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt (art. 79 *juncto* 207 lid 2 WIB92) (randnr. 1512,30). De vraag rijst of deze beperking ook mag worden toegepast op dividenden afkomstig van dochterondernemingen gevestigd in de Europese Unie en dit rekening houdend met de moeder-dochterrichtlijn¹⁸⁹.

Afdeling IV.

¹⁸³ J. VAN DYCK, "Overdraagbaarheid DBI-overschotten wettelijk bevestigd", *Fiscooloog* 2009, afl. 1186, 2.

¹⁸⁴ Circ. nr. Ci.RH.421/597.150 (AOIF 32/2009), 23 juni 2009, besproken in *Fiscooloog* 2009, afl. 1163, 3, afl. 1166, 6, afl. 1167, 11. Zie ook T. SPAAS en A. WEYN, "De Cobelfret-circulaire gewogen", *Fisc.Act.* 2009, afl. 25, 1; J. VAN DYCK, "Ook gelijkbehandelingsclausule kan DBI-overschot overdraagbaar maken", *Fiscooloog* 2010, afl. 1181, 4.

¹⁸⁵ Circ. nr. AFZ/INTERN.IB.2006/0549, 12 oktober 2009 voor landen waarmee België een belastingverdrag heeft gesloten waarin een gelijkbehandelingsclausule werd opgenomen. De dbi-overschotten van niet-EER-dividenden zijn niet overdraagbaar, tenzij er kan worden bewezen dat het vrij verkeer van kapitaal geschonden is. Zie ook: X, "DBI-overdracht in wet binnen EU, buiten EU in circulaire", *Fisc.Act.* 2009, afl. 43, 2; B. DEVROYE en K. DEWAGTERE, "DBI-overschotten inzake niet-EER-dividenden overdraagbaar?", *Fisc.Act.* 2011, afl. 9, 9 en P. RENIER, "Uitsluiting DBI-overschotten van derde landen niet discriminerend?", *Fiscooloog* 2011, afl. 1241, 6. Het Grondwettelijk Hof oordeelde dat deze regeling geen schending uitmaakt van de artikelen 10 en 11 Gw. (GwH 10 oktober 2012, nr. 118/2012, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. GwH 12/0749).

¹⁸⁶ I. VAN DE WOESTEYNE, "Overdracht DBI-overschotten: schending Fusierichtlijn", *Fisc.Act.* 2010, afl. 9, 9; Gent 28 juni 2011, *Fisc.Koer.* 2011, 440 (prejudiciële vraag); HvJ 18 oktober 2012, zaak C-371/11, *Punch Graphix*, *Fisc.Act.* 2012, afl. 38, 4 (een ontbinding (zonder vereffening) in het kader van een fusie door overname kan niet worden beschouwd als een liquidatie in de zin van artikel 4 lid 1 van de moeder-dochterrichtlijn).

¹⁸⁷ Voorafg. Besliss. nr. 2011.152, 10 mei 2011.

¹⁸⁸ I. VAN DE WOESTEYNE, "Overdracht DBI-overschotten als secundair kenmerk van overgenomen vennootschap", *Fisc.Act.* 2010, afl. 12, 4; N. VAN GILS, "Het onzekere lot van het dbi-overschot bij reorganisaties", *AFT* 2011, afl. 3, 5 en N. VAN GILS, "DBI-overschot: Rulingdienst heeft eigen interpretatie", *Fisc.Act.* 2011, afl. 26, 1.

¹⁸⁹ Zie tevens J. VAN DYCK, "DBI-aftrek: ook op verkregen abnormale en goedgunstige voordelen?", *Fiscooloog* 2009, afl. 1160, 1 en J. VAN DYCK, "DBI-aftrek: toch niet op verkregen abnormale voordelen?", *Fiscooloog* 2012, afl. 1287, 6.

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, Biblio, 2008, 283 p.
 - SPRINGAEL, B., VAN ASBROEK, B. en VAN DE VELDEN, K., *Aftrek voor octrooi-inkomsten geanalyseerd en vergeleken*, Larcier, Gent, 2010, 264 p.
 - SPRINGAEL, B. en VANDERBEEKEN, P., “Intellectuele eigendomsrechten & royalty's in de biotechsector”, *TFR* 2007, afl. 330, 879-917, *err.* afl. 331, 950.
 - SPAGNOLI, K., “België op weg om fiscaal paradijs voor R&D-activiteiten te worden”, *Fisc.Act.* 2007, afl. 12, 8-11.
 - RENS, Ph., “Aftrek octrooien: een Europese vergelijking”, *Intern.Fisc.Act.* 2007, afl. 8, 2.
 - RENS, P. en VAN DEN BERGHE, P., “De Belgische octrooiaftrek”, *AFT* 2008, afl. 11, 9-22.
 - WARSON, E. en FORIERS, M., “The Belgian patent income deduction”, *ET* 2008, afl. 2, 70-77
 - BUYSSE, C., “Aftrek voor octrooi-inkomsten, vermindering per octrooi toepassen”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1117, 9 (bespreking van FAQ-lijst zoals gepubliceerd op <http://fiscus.fgov.be>).
 - WILLEMS, R., “Rulingdienst signaleert structurele pijnpunten aan wetgever”, *Fisc.Act.* 2008, afl. 27, 1-7.
 - VANWELKENHUYZEN, Th., “Toepassingsgebied aftrek voor octrooi-inkomsten verduidelijkt”, *Fisc.Act.* 2009, afl. 28, 6-9.
 - SPRINGAEL, B. en VAN DE VELDEN, K., “Aftrek voor Octrooi-inkomsten: nieuwe en verbeterde lijst van ‘FAQ’”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1170, 2.
 - DEWILDE, H., “De aftrek voor octrooi-inkomsten: een aanzet tot analyse en interpretatie”, *IRDI* 2009, afl. 2, 110-121.
 - ONKELINX, O. en RENS, Ph., “Eerste voorafgaande beslissingen inzake octrooiaftrek gepubliceerd”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1180, 3
 - SPRINGAEL, B., “Aftrek voor octrooi-inkomsten: Rulingcommissie komt KMO's tegemoet”, *Fiscoloog* 2010, afl. 1198, 8.
 - SPRINGAEL, B., “Werkelijke octrooi-inkomsten: waar is octrooibeschermt vereist”, *Fiscoloog* 2010, afl. 1202, 6.
 - WARSON, E. en CLAES, R., “The Belgian patent income deduction”, *ET* 2010, afl. 7, 319-323.
 - HENDRICKX, P-P., “Déduction pour revenus de brevets: état des lieux critique”, *RGF* 2010, afl. 8, 14-24.
 - WILLEMART, P. en DAENEN T., “Aperçu du régime fiscal des revenus de brevets en droit belge et en droit luxembourgeois”, *ACE* 2011, afl. 10, 5-16.

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 van aanslagjaar 2008, de ‘aftrek voor octrooi-inkomsten’ ingevoerd.

§ 1. TOEPASSINGSGEBIED *RATIONE PERSONAE*

1511,02

De aftrek 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; rechtspersonen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting evenmin.

§ 2. TOEPASSINGSGEBIED *RATIONE MATERIAE*

1. Kwalificerend octrooi

1511,03

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 geoctrooierde producten of procedés geheel of gedeeltelijk door de vennootschap verder werden verbeterd¹⁹⁰ in onderzoekscentra die een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid¹⁹¹ vormen ongeacht of deze verdere verbetering aanleiding heeft gegeven tot bijkomende octrooien.

In mei 2008 werd door de belastingadministratie een eerste commentaar over de aftrek gepubliceerd onder de vorm van een lijst ‘Frequently Asked Questions (FAQ)’¹⁹². Deze commentaar is ondertussen vervangen door een nieuwe lijst. Inzake het begrip ‘octrooi’ werd in de oorspronkelijke lijst verwezen naar de wet op de uitvindingoctrooien van 28 maart 1984. In de vervangende lijst wordt nu (bijkomend) verwezen naar een definitie van het begrip ‘uitvinding’.

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.

De aftrek geldt zowel voor nationale octrooien als voor ‘Europese of internationale octrooien’; voor zover het octrooi effectief is toegekend (aanvragen en inkomsten die betrekking hebben op de periode tussen het indienen van de aanvraag en de effectieve toekenning zijn uitgesloten).

Andere intellectuele eigendomsrechten, zoals bv. knowhow, fabrieks- of handelsmerken, ontwerpen etc. worden *niet* beoogd. Inkomsten uit de commercialisatie van knowhow die inherent is aan of onlosmakelijk verbonden is met een *geoctrooierd product of procedé* (i.e. inkomsten uit de verbetering van een geoctrooierd product of procedé) komen, met verwijzing naar de FAQ, *wel* in aanmerking.

¹⁹⁰ Voor een precisering van het begrip, zie de FAQ.

¹⁹¹ Voor toepassingen zie Voorafg. Besliss. nr. 700.541, 4 november 2008; nr. 800.311, 12 mei 2009; nr. 900.360, 13 oktober 2009; nr. 900.296, 17 november 2009 en nr. 900.377, 1 december 2009.

¹⁹² Te consulteren op <http://fiscus.fgov.be>.

2. Kwalificerende octrooi-inkomsten

1511,04

Twee categorieën van inkomsten uit octrooien komen in aanmerking voor de aftrek:

- Werkelijke octrooi-inkomsten: 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.
- Hypothetische octrooi-inkomsten (of 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 voorkomen¹⁹³.

Inzake de vraag waar in voorkomend geval de licentie moet zijn verleend en/of het octrooi moet zijn toegekend, kan worden verwezen naar de FAQ. Ook de dienst voor voorafgaande beslissingen heeft reeds beslissingen genomen in dit verband. Deze lijken soms af te wijken van de FAQ¹⁹⁴.

Ingeval de vergoedingen niet uitsluitend betrekking hebben op octrooien, komt in beginsel alleen het gedeelte dat betrekking heeft op de octrooien in aanmerking voor de aftrek voor octrooi-inkomsten. Een uitzondering vormt (zoals hoger gemeld) het inkomen uit de commercialisatie van knowhow die inherent is aan of onlosmakelijk verbonden met een *geoctrooieerd product of procédé*. (Uit de FAQ kan worden afgeleid dat de administratie ook op deze inkomsten de aftrek aanvaardt).

De fiscaal kwalificerende 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.

3. Kwalificerend onderzoekscentrum

195

1511,05

De aftrek vereist het bestaan van een onderzoekscentrum waar de ontwikkeling van de

¹⁹³ Voorafg. Besliss. nr. 700.541, 4 november 2008 en nr. 900.377, 1 december 2009.

¹⁹⁴ B. SPRINGAEL, "Werkelijke octrooi-inkomsten: waar is octrooibescherming vereist?", *Fiscalog* 2010, afl. 1202, 6.

¹⁹⁵ Zie tevens B. SPRINGAEL, B. VAN ASBROECK en K. VAN DE VELDEN, *Aftrek voor octrooi-inkomsten geanalyseerd en vergeleken*, Brussel, Larcier, 2010, 61.

octrooien (of de verdere verbetering van de geoctrooieerde producten of procedés m.b.t. van derden verworven octrooien) geheel of gedeeltelijk moet plaatsvinden. Het onderzoekscentrum moet een bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid vormen in de zin van artikel 46, § 1, lid 1, 2° WIB92¹⁹⁶. In de FAQ definieerde de vennootschap de notie ‘bedrijfsafdeling’ in de traditionele zin als “het geheel van de bestanddelen die in een afdeling van die onderneming belegd zijn en technisch een onafhankelijke onderneming vormen, d.w.z. een geheel dat bekwaam is om met eigen middelen te werken”. De dienst voor voorafgaande beslissingen lijkt zich met betrekking tot deze voorwaarde soepeler op te stellen¹⁹⁷.

§ 3. BEREKENINGSGRONDSLAG

1511,06

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 *c.q.* 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 toegestaan¹⁹⁸.

§ 4. BEREKENING

1511,07

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

¹⁹⁶ R. WILLEMS, “Rulingdienst signaleert structurele pijnpunten aan wetgever”, *Fisc.Act.* 2008, afl. 27, 4.

¹⁹⁷ B. SPRINGAEL, “Rulingcommissie komt KMO’s tegemoet”, *Fiscoloog* 2010, afl. 1198, 8.

¹⁹⁸ Voorafg. Besliss. nr. 2010.281, 13 juli 2010. Een juridisch vastgelegde doch *in concreto* niet betaalde royalty dient niettemin in aftrek te worden gebracht.

een belasting van maximaal 6,789 % (i.e. $20\% \times 33,99\%$).

De regeling geldt enkel voor ‘nieuwe octrooi-inkomsten’, namelijk inkomsten uit octrooien die vóór 1 januari 2007 nog geen verkopen van geoctrooierde producten of diensten aan onafhankelijke derden door de Belgische vennootschap (of inrichting), een licentienemer of een verbonden onderneming tot gevolg hebben gehad. De octrooiaftrek is met andere woorden van toepassing indien het octrooi zelf pas na 1 januari 2007 werd toegekend, ongeacht of de technologie reeds werd gecommmercialiseerd tijdens de aanvraagprocedure.

Om het voordeel van de aftrek voor octrooi-inkomsten te rechtvaardigen, moet de belastingplichtige bij zijn aangifte een opgave voegen voor het aanslagjaar waarvoor de aftrek voor octrooi-inkomsten wordt genoten.

De octrooiaftrek 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 niet overdraagbaar.

Afdeling V.

Aftrek voor risicokapitaal

1511,10

- Circulaires
- Circ. nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 3 april 2008.
 - Circ. nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 2 juni 2008
 - Circ. nr. Ci.RH.421/574.945 (AOIF 36/2008), 9 oktober 2008.
 - Circ. nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 20 juni 2011.
- Bibliografie
- MOREAU, P., *Belastingaftrek voor risicokapitaal, Notionele interestaftrek: een fiscale revolutie?*, in *Fiscale Dossiers Vandewinckele*, Mechelen, Kluwer, 2005, 139 p.
 - GOUBERT, J., VANLERBERGHE, P. en GRAZIOSI, S., *De wet tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal*, in *Fiscale praktijkstudies*, Mechelen, Kluwer, 2005, 195 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, 173-205.
 - 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.
 - SOETAERT, J., BOERAEVE, C., DEWAELE, Y. en ROSOUX, R., *De notionele interesten, Praktische gids*, Kortenberg, EdiPro UHN, 2006, 107 p.
 - DASSESE, M., “Les intérêts notionnels à l’épreuve du droit communautaire. Le législateur a la mémoire bien courte”, in *Liber amicorum Jacques Autenne. Promenades sous la portique de la fiscalité*, Brussel, Bruylant, 2010, 231-243.
 - HEYVAERT, W. en DESCHRIJVER, D., “Belgium stimulates equity financing”, *Intertax* 2005, 451-465.
 - HUYGHE, A. en BOMBEKE, G., “Het jaar van de notionele interest”, *TFR* 2005, afl. 292, 985-1013.
 - JADOT, M. en VANDERBORGHT, D., “Notional interests: a plus for the equity market in Belgium”, *Bank Fin.* 2005, 278.
 - COLMANT, B., “Intérêts notionnels et instruments financiers hybrides”, *Bank Fin.* 2005, afl. 5, 302

- VERSTRAETE, H., “Teleurstellende regeling voor buitenlandse inrichtingen”, *Fiscoloog* 2005, afl. 998, 1-3.
- DIERCKX, F., “Finance centres and other companies using the notional interest deduction and Home-country CFC legislation”, *Bank Fin.* 2005, afl. 5, 294.
- WARSON, E. en VAN ENDE, K., “The notional interest deduction: risks and opportunities”, *Bank Fin.* 2005, 289.
- HAELTERMAN, A. en VERSTRAETE, H., “De aftrek voor risicokapitaal. Een praktisch gerichte invalshoek – Eerste bedenkingen”, *AFT* 2005, afl. 12, 24-33.
- SAELENS, P., “De aftrek voor risicokapitaal”, *AFT* 2006, afl. 2, 4-28.
- DERYCKE, H., “De aftrek voor risicokapitaal of de notionele interestaftrek: een eerste analyse met bedenkingen op het vlak van estate planning”, *TEP* 2006, afl. 1, 6-33.
- PARENT, X., “La déduction pour capital à risque”, *Rev.dr.Ulg* 2006, afl. 1, 293.
- VAN KERCHOVE, W., “De notionele interestaftrek bekeken vanuit praktische invalshoek”, *AFT* 2006, afl. 2, 29-36.
- BOMBEKE, G. en VON FRENCKELL, E., “Deduction allowed for notional interest: how the centre of Europe became an interesting tax location”, *DFI* 2006, 167.
- LALEMAN, P. en VANEECKHAUTE S., “De impact van een beleggingsportefeuille op de aftrek voor risicokapitaal”, *TEP* 2008, afl. 2, 140-173.
- HAELTERMAN, A. en VERSTRAETE, H., “The Notional Interest Deduction in Belgium”, *Bull. IBFD* 2008, 362.
- BELLEN, P., “La déduction pour capital à risque ou les intérêts notionnels”, *C.&F.P.* 2011, afl. 7, 18-32.
- VAN DE WOESTEYNE, I. en COESSENS, J., “De notionele interestaftrek bij belastingneutrale fusies: een zoektocht naar fiscale neutraliteit – Uittekenen van een conceptueel kader”, *TFR* 2012, afl. 414, 54-81.
- VAN DE WOESTEYNE, I. en COESSENS, J., “De notionele interestaftrek bij belastingneutrale fusies: een zoektocht naar fiscale neutraliteit – Toetsing van de theorie van het ‘gedeeld belastbaar tijdperk’”, *TFR* 2012, afl. 421, 425-446.

1511,15

wet

22/06/2005

art. 205bis WIB92

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 sinds aanslagjaar 2007 van een fictieve interestaftrek genieten, i.e. de ‘notionele interestaftrek’ (in het kort ‘NIA’)¹⁹⁹. Het toepassingsgebied, de berekeningsgrondslag, het tarief etc. worden door de administratie toegelicht in de circulaire van 9 oktober 2008²⁰⁰ en 20 juni 2011²⁰¹. De belangrijkste aspecten kunnen als volgt worden samengevat:

§ 1. TOEPASSINGSGEBIED

1511,20

art. 236 en 205ter § 8 WIB92

De notionele interestaftrek is van toepassing op alle binnenlandse vennootschappen en in België gelegen vaste inrichtingen²⁰² van buitenlandse vennootschappen. Verder komen buitenlandse vennootschappen met onroerend goed in België voor de maatregel in

¹⁹⁹ Wet 22 juni 2005 tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal, *BS* 30 juni 2005.

²⁰⁰ Circ. nr. Ci.RH.421/574.945 (AOIF 36/2008), 9 oktober 2008.

²⁰¹ Addendum 2 bij Circ. nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 20 juni 2011.

²⁰² Zie Voorafg. Besliss. nr. 700.036, 18 september 2006; Voorafg. Besliss. nr. 600.102/600.103, 16 oktober 2007 (inzake geplaatst kapitaal).

aanmerking. Ook vzw's en stichtingen die aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn, kunnen van de aftrek genieten.

art. 205novie s WIB92

Kmo-vennootschappen (in de zin van art. 215 lid 2 en 3 WIB92) kunnen kiezen tussen ofwel de investeringsreserve, ofwel de aftrek voor risicokapitaal. 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 passen²⁰³.

art. 205octie s WIB92

De bestaande erkende coördinatiecentra²⁰⁴, reconversievennootschappen, beleggingsvennootschappen, coöperatieve participatievennootschappen en zeevaartvennootschappen zijn uitgesloten.

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 genoten²⁰⁵ (zie randnr. 1511,80).

§ 2. BEREKENINGSGRONDSLAG

1511,30

art. 205ter WIB92

Het in aanmerking te nemen risicokapitaal stemt overeen met het *boekhoudkundig* eigen vermogen²⁰⁶ van de vennootschap *aan het eind van het voorgaande belastbare tijdperk*, verminderd met:

²⁰³ 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. & Antw. Kamer 2005-2006, nr. 114, 21929.

²⁰⁴ 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.

²⁰⁵ Formulier 275 C-2007, te raadplegen op www.finform.fgov.be.

²⁰⁶ Voor een toepassing op een vennootschap in vereffening, zie: Vr. nr. 57 VAN DER MAELEN 8 december 2009, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 52-91, 721, besproken in J. VAN DYCK, "Ook notionele interest voor vennootschappen in vereffening", *FiscoLoog* 2010, afl. 1192, 1.

- *de fiscale nettowaarde*²⁰⁷ aan het eind van het vorige belastbare tijdperk van de eigen aandelen, de financiële vaste activa (bestaande uit deelnemingen²⁰⁸) en de fiscale nettowaarde van de aandelen in beleggingsvennootschappen waarvan de dividenden in aanmerking komen voor de dbi-afrek²⁰⁹;
- het eigen vermogen dat toerekenbaar is aan een vaste inrichting in het buitenland²¹⁰, waarvan de inkomsten zijn vrijgesteld o.b.v. een dubbelbelastingverdrag²¹¹. In het buitenland gelegen onroerende goederen (of rechten m.b.t. zulke onroerende goederen) worden op dezelfde wijze uitgesloten²¹²;
- de zogenaamde ‘onredelijke activa’. Dit zijn de activa die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen;
- de bestanddelen die als belegging²¹³ worden gehouden en door de aard ervan niet bestemd zijn om een belastbaar periodiek inkomen voort te brengen. Het betreft hier cumulatieve voorwaarden. Kapitalisatieaandelen waarvoor geen dividend wordt uitgegeven en aandelen in dbi-bevek’s dienen, aldus de minister van Financiën, steeds in mindering te worden gebracht²¹⁴. In de rechtsleer werd daarentegen verdedigd dat een belang in een kapitalisatie-bevek uit zijn aard een belastbaar rendement oplevert en bijgevolg niet per definitie van de berekeningsgrondslag dient te worden uitgesloten. Ondertussen heeft de dienst voor voorafgaande beslissingen

²⁰⁷ Waardeverminderingen op aandelen die als verworpen uitgaven zijn belast, behoren niet tot de nettowaarde van een vennootschap, zie W. VANDENBERGHE, *De notionele interestafrek, een denkbeeldige werkelijkheid*, Gent, Larcier, 2006, 36, met verwijzing naar Antwerpen 20 september 2005 (ook becommentarieerd door J. VERSTRAELEN in TFR 2006, 523).

²⁰⁸ Het risicokapitaal dient niet met een belang in een Deense partnership te worden verminderd omdat de deelname voor Belgische doeleinden als fiscaal transparant wordt behandeld en bijgevolg niet als financieel vast actief kan worden aangemerkt. Zie Voorafg. Besliss. nr. 700.439, 27 mei 2008.

²⁰⁹ Artikel 205ter, § 7 WIB92 omschrijft wat onder het begrip ‘financiële vaste activa’ moet worden begrepen in hoofde van kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen en beursvennootschappen.

²¹⁰ C. PEETERS, “Buitenlandse vaste inrichting: impact omrekeningsverschillen”, *Intern.Fisc.Act.* 2011, afl. 6, 4- 8.

²¹¹ Art. 73⁴quinquies KB/WIB92. Zie Voorafg. Besliss. nr. 900.049, 5 mei 2009 en nr. 800.195, 15 juli 2008 m.b.t. de winstverdeling tussen een Belgisch hoofdhuis en haar buitenlandse vaste inrichting. Er is een prejudiciële vraag gesteld aan het Hof van Justitie inzake de verenigbaarheid van deze bepaling met de vrijheid van vestiging (Rb. Antwerpen 24 juni 2011, *Fiscoloog* 2011, afl. 1263, 1 en TFR 2012, afl. 416, 185). De advocaat-generaal oordeelde in zijn conclusie alvast dat de vrijheid van vestiging wordt geschonden (Conclusie, 19 september 2012, C-350/11): V. VERCAUTEREN, “Notionele interestafrek. Spitsroeden lopen in Europa”, *Intern.Fisc.Act.* 2012, afl. 9, 1-4; S. SERE en P. VERSWEYVELD, “Notionele interestafrek volgens advocaat-generaal strijdig met EU-recht”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 36, 2-5.

²¹² Op 19 februari 2009 deelde de Europese Commissie de Belgische regering mee dat de vermelde uitsluitingen Belgische vennootschappen ervan kunnen weerhouden om een vaste inrichting in het buitenland aan te houden of een onroerend goed te verwerven in een land van de EER en derhalve een belemmering vormen voor de vrijheid van vestiging respectievelijk het vrij verkeer van kapitaal zoals gewaarborgd door het VWEU. De Belgische regering besliste inmiddels om niets te veranderen aan het NIA-regime. Volgens de Belgische regering is er geen strijdigheid met de Europese regels (Mond. Vr. nr. 12754 en 12770 GOYVAERTS en VAN DER MAELEN 22 april 2009, Kamercommissie Financiën, Criv 52 Com 531, 31). Gelet op de budgettaire impact meent de regering dat het niet opportuun is om de notionele interestafrek uit te breiden (Mond. Vr. nr. 4-1395 VAN DERMEERSCH 28 januari 2010, *Hand. Senaat* 2009-2010, nr. 4-110, 57-59). Op 26 januari 2012 stelde de Europese Commissie officieel België in gebreke en verzocht België om binnen de twee maanden de wetgeving aan te passen.

²¹³ Omtrent het standpunt van de dienst voor voorafgaande beslissingen inzake beleggingsportefeuilles: zie Voorafg. Besliss. nr. 600.023, 27 april 2006; nr. 700.063, 8 mei 2007; nr. 700.355, 30 oktober 2007; nr. 700.515, 18 december 2007 en nr. 2010.124, 20 april 2010.

²¹⁴ 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.

bevestigd dat de posities die door een erkende beheersvennootschap van een ICB²¹⁵, of centraal thesauriebeheer²¹⁶, in kapitalisatiebeveks worden aangehouden, niet in mindering hoeven te worden gebracht van de berekeningsbasis aangezien het geen passieve beleggingen betreft²¹⁷. Tak 26-producten dienen eveneens niet in mindering te worden gebracht van de berekeningsbasis²¹⁸;

- onroerende goederen (of andere zakelijke rechten) voor privégebruik²¹⁹. Gebruik volstaat, betaling of geen betaling, maakt geen verschil aldus de dienst voor voorafgaande beslissingen. Wanneer een onroerend goed gemengd wordt gebruikt, zijnde deels professioneel en deels privé, wettigt een afzonderlijke boeking de aftrek voor risicokapitaal (art. 212 lid 3 WIB92)²²⁰;
- uitgedrukte maar niet verwezenlijkte (herwaarderings)meerwaarden en kapitaalsubsidies²²¹. Een fusiegoodwill telt eveneens niet mee voor notionele interestaftrek²²².

Indien tijdens het lopende belastbare tijdperk, de hierboven vermelde bestanddelen wijzigen, dient het ‘boekhoudkundig gecorrigeerde eigen vermogen’ naargelang het geval te worden vermeerderd of verminderd met het bedrag van deze wijzigingen berekend als gewogen gemiddelde²²³ (waarbij de wijzigingen geacht worden te hebben plaatsgevonden de eerste dag van de kalendermaand volgend op die waarin ze zich hebben voorgedaan)²²⁴. 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 (art. 73⁴sexies KB/WIB92). Uiteraard zal men in een tweede fase ook rekening moeten houden met schommelingen in die bestanddelen na de oprichting.

Bij vennootschappen in vereffening moet het ‘eigen vermogen’ voor de toepassing van

²¹⁵ Zie Voorafg. Besliss. nr. 800.098, 15 april 2008 en nr. 900.288, 20 oktober 2009.

²¹⁶ Zie Voorafg. Besliss. nr. 700.495, 15 april 2008 en nr. 2010.014, 9 februari 2010.

²¹⁷ Rb. Luik 1 september 2010, *FJF*, No. 2011/45, besproken in C. VAN PETEGHEM en H. VERSTRAETE, “Revisorenvennootschap: wat met kapitalisatiebeveks?”, *Fiscoloog* 2011, afl. 1261, 8 (de rechtbank van eerste aanleg van Luik oordeelt dat de kapitalisatiebeveks een passieve belegging uitmaken in hoofde van de revisorenvennootschap (ondanks de voorafgaandelijke wijziging van het maatschappelijk doel) en dat de belegging niet bestemd is om een periodiek inkomen op te leveren). Zie ook Voorafg. Besliss. nr. 2010.24, 20 april 2010 (er moet sprake zijn van een actief beheer van de beleggingen, de loutere wijziging van het maatschappelijk doel volstaat niet).

²¹⁸ Vr. nr. 1428 DEVLIES 16 oktober 2006, *Vr. & Antw. Kamer* 2006-2007, nr. 150, 29107- 29108.

²¹⁹ Zie Voorafg. Besliss. nr. 600.104, 4 mei 2006. Zie aangaande deze misbruikbepaling eveneens Voorafg. Besliss. 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.

²²⁰ 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.

²²¹ Inzake kapitaalsubsidies: Vr. nr. 164 ROPPE 12 maart 2007, *Vr. & Antw. Kamer* 2006-2007, nr. 164, 32150- 32151; Circ. nr. Ci.RH.421/597.225 (AOIF 40/2009), 4 augustus 2009.

²²² De dienst voor voorafgaande beslissingen had vóór de wetwijziging ook reeds beslissingen genomen die de fusiegoodwill uitsloten van de NIA-berekening. De rechtspraak oordeelt eveneens dat fusiegoodwill gerealiseerd vóór de inwerkingtreding van art. 212 lid 3 WIB92 moet worden uitgesloten voor de NIA-berekening (Rb. Luik 11 mei 2011, *LFB* 2011, afl. 148, 8).

²²³ Zie eveneens art. 74⁴quinquies KB/WIB92 inzake buitenlandse inrichtingen.

²²⁴ Voor een toepassingsgeval m.b.t. een kapitaalverhoging in een verkort boekjaar, zie Voorafg. Besliss. nr. 700.039, 7 augustus 2007.

de aftrek voor risicokapitaal volgens de fiscale administratie hoe dan ook verminderd worden met de ‘voorschotten op verdeling’, zelfs wanneer de vennootschap geopteerd heeft om de voorschotten te boeken op de actiefzijde van de balans²²⁵.

§ 3. TARIEF

1511,40

art. 205ter en 205quater WIB92

Voor de aanslagjaren 2011 en 2012 werd het NIA-tarief ‘bevroren’ op 3,8 %. Kmo-vennootschappen (in de zin van art. 15 W.Venn.) genieten een toeslag op het ‘normale tarief’ van 0,5 %²²⁶. Voor aj. 2012 bedroeg het normale NIA-tarief 3,425 %.

De wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen²²⁷ heeft bepaald dat het NIA- tarief vanaf aanslagjaar 2013 nooit meer kan bedragen dan 3 % (3,5 % voor kmo’s). Zonder deze wijziging zou het NIA-tarief voor aanslagjaar 2013 4,191 % geweest zijn (4,691 % voor kmo’s).

Het begrotingsakkoord van 20 november 2012 voorziet dat de notionele interestaftrek verder beperkt wordt. Het NIA-tarief voor aj. 2014 bedraagt 2,74 % (3,24 % voor kmo’s).

Voor een eerste analyse van het begrotingsakkoord: K. JANSSENS, “Begroting 2013 – Hogere maar bevrijdende RV, NIA en meerwaarden op aandelen aangepakt”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 40, 4-6.

art 73⁴sexies KB/WIB92

Afhankelijk van de duurtijd van het boekjaar dient het tarief *prorata* 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 vijftig).

§ 4. OVERDRAAGBAARHEID

1511,50

art. 205quinquies

Onder de huidige wetgeving wordt de bij gebrek aan voldoende winst niet-verleende NIA achtereenvolgens overgedragen op de winst van de zeven volgende belastbare

²²⁵ Circ. nr. Ci.RH.421/609.850 (AAFisc. 30/ 2011), 1 juni 2011 en CBN-advies nr. 2010/22, *Fiscoloog* 2010, afl. 1228, 7.

²²⁶ Omtrent de discussie hoe artikel 15 W.Venn. geïnterpreteerd moet worden: zie Mond. Vr. nrs. 15064- 15066 GUSTIN 17 april 2007, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 1278, 17-18. Zie eveneens Circ. nr. Ci.RH.421/574.945, 9 oktober 2008. Merk op dat met ingang van aanslagjaar 2010 de verwijzing naar artikel 15, § 1 W.Venn werd vervangen door de volledige tekst van artikel 15 W.Venn. Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Bergen mag de beoordeling of een vennootschap aan de kmo-definitie op niet-geconsolideerde basis voldoet, gebeuren tot en met aj. 2009. Dezelfde rechtbank oordeelde echter ook dat de specifieke omzetdefinitie van artikel 15, § 4 W.Venn. wel moet worden toegepast. Zie ook J. VAN DYCK, “KMO-definitie: wel of niet op geconsolideerde basis?”, *Fiscoloog* 2011, afl. 1254, 9 en C. BUYSE, “KMO-definitie: wat is omzet?”, *Fiscoloog* 2012, afl. 1279, 14.

²²⁷ Wet 28 december 2011, BS 30 december 2011. Elke wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van de afsluiting van de jaarrekening is aangebracht, blijft zonder uitwerking voor de toepassing van het nieuwe NIA-maximumtarief.

tijdperken²²⁸.

Het wetsontwerp houdende fiscale en financiële bepalingen van 22 oktober 2012²²⁹ schaft het systeem van de overdraagbaarheid van de NIA af met ingang van aanslagjaar 2013. Vanaf aanslagjaar 2013 wordt artikel 205quinquies WIB92 opgeheven en zal de NIA nog enkel kunnen worden afgezet tegen de winst van het betrokken belastbaar tijdperk zelf. Het wetsontwerp voorziet wel in een overgangsregeling voor de bestaande NIA-voorraad.

De overgangsregeling betreft de NIA die is opgebouwd tot en met aanslagjaar 2012²³⁰. Het overgangsregime voor de aanwending van de voorraad bevat twee bijkomende beperkingen. De aanwending van de NIA-voorraad zal in de aangifte verhuizen naar de laatste bewerking²³¹. Bovendien wordt de aanwending van de NIA-voorraad ook kwantitatief beperkt indien de overblijvende belastbare winst (dus na de voorgaande aftrekbewerkingen) hoger is dan 1 miljoen euro. In dat geval kan slechts 60 % van de restwinst boven 1 miljoen euro met de overgedragen NIA worden verminderd. De NIA-voorraad die wegens de beperking tot 60 % niet in mindering kan worden gebracht, is wel onbeperkt overdraagbaar in de tijd.

Indien een vennootschap vrijwillig verzaakt aan de notionele interestaftrek, is deze, aldus de minister van Financiën, niet overdraagbaar naar een volgend belastbaar tijdperk²³².

art. 212 WIB92

Volgens de minister houdt het neutraliteitsprincipe²³³ van de belastingvrije reorganisatie in dat het saldo van de overgedragen notionele interestaftrek integraal overgaat naar de overnemende vennootschap²³⁴. In hoofde van de overnemende vennootschap blijft de

228 Inzake de volgorde van aanrekening, zie: Y. VERDINGH, "Notionele interestaftrek: volgorde van aftrek is nadelig", *Fisc.Act.* 2009, afl. 13, 9; X, "FIFI-methode voor overgedragen notionele interestaftrek", *Fisc.Act.* 2009, afl. 35, 6. Zie tevens Mond. Vr. nr. 663 DE CLERCQ 8 oktober 2009, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 85, 184 (waarin de minister bevestigt dat de vennootschap de meest voordelige aanrekening mag toepassen).

229 Wetsontwerp houdende fiscale en financiële bepalingen 22 oktober 2012, DOC 53/2458/1. Zie ook: H. VANHULLE en N. VAN ROBBROECK, "Notionele interestaftrek wordt ingeperkt", *Fisc.Act.* 2012, afl. 8, 1.

230 Boekjaar afgesloten op 31 december 2011 of in 2012 vóór 31 december 2012, met dien verstande dat elke wijziging die vanaf 28 november 2011 aan de datum van de afsluiting van de jaarrekening is aangebracht zonder uitwerking blijft voor de bepaling van het bedrag aan NIA-voorraad dat de overgangsregeling geniet.

231 De overgedragen NIA-voorraad zal dus slechts in mindering kunnen worden gebracht van de belastbare winst die overblijft na toepassing van de NIA van het belastbaar tijdperk, de dbi-aftrek, de aftrek voor octrooi-inkomsten, de overgedragen verliezen en de investeringsaftrek.

232 Mond. Vr. nr. 15065 GUSTIN 17 april 2007, *Integraal Verslag Kamercommissie Financiën*, 2006-2007, Criv 51. Com 1278, 28. Zie eveneens Voorafg. Besliss. nr. 700.306, 26 juli 2007; nr. 800.280, 7 oktober 2008 en nr. 800.202, 2 september 2008.

233 I. VAN DE WOESTEYNE en J. COESSENS, "De notionele interestaftrek bij belastingneutrale fusies: een zoektocht naar fiscale neutraliteit - Uittekenen van een conceptueel kader", *TFR* 2012, afl. 414, 54; I. VAN DE WOESTEYNE en J. COESSENS, "De notionele interestaftrek bij belastingneutrale fusies: een zoektocht naar fiscale neutraliteit - Toetsing van de theorie van het 'gedeeld belastbaar tijdperk'", *TFR* 2012, afl. 421, 425 en Y. DEWAELE, "DCR et résultat de fusion", *LFB* 2012, afl.161.

234 Zie: I. VAN DE WOESTEYNE, "Overdracht secundaire belasting-kenmerken bij herstructureringen", *Fisc.Act.* 2009, afl. 10, 1; P. SMET, "Gaat de overgedragen aftrek voor risicokapitaal ook over?", *Fiscoloog* 2009, afl. 1155, 8 en Vr. nr. 12355 VAN BIESEN 1 april 2009, *Beknopt verslag Kamercomm. Financiën*, Criv 52, Com 518,14. Voor een toepassing: Voorafg. Besliss. nr. 900.338, 24 november 2009.

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 WIB92 en niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

§ 5. MISBRUIKBEPALINGEN

1511,60
art. 207 WIB92

Met haar circulaire van 3 april 2008²³⁵ heeft de administratie de bestaande antimisbruikbepalingen 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 handelingen²³⁶. Daarnaast wordt gewezen op enkele specifieke bepalingen die via de wet van 22 juni 2005 m.b.t. de notionele interestaftrek werden ingevoerd. Ten slotte is er de algemene antimisbruikbepaling zoals opgenomen in artikel 344, § 1 WIB92 en het verlies aan overgedragen notionele interestaftrek bij controleverwerving of wijziging en de uitsluiting van notionele interestaftrek ten belope van abnormale of goedgeunstige voordelen (art. 207 WIB92).

Een tweede addendum van 20 juni 2011²³⁷ aan voormelde circulaire beschrijft twee geïdentificeerde misbruiken. De circulaire viseert de ‘interne financiële stromen’ waarbij een vennootschap een financieringsvennootschap kapitaliseert en onmiddellijk erna een belangrijk deel van de in het kapitaal ingebrachte fondsen terugleent van de financieringsvennootschap. Voorts viseert de circulaire ook de ‘omzetting van aandelen met latente meerwaarden in vorderingen’ waarbij een financieringsvennootschap aandelen verkoopt met aanzienlijke meerwaarden aan een groepsvennootschap terwijl de aankopende vennootschap duidelijk over onvoldoende financiële middelen beschikt om de aankoop te financieren of om de geleende verkoopprijs terug te betalen. Telkens stipuleert de administratie welke de bezwarende feitelijke elementen zijn om de antimisbruikbepalingen toe te passen en welke situaties niet worden bedoeld. De administratie bevestigt hierbij dat financieringsvennootschappen die geen louter kunstmatige constructie vormen met als enig doel de belasting in België te ontduiken, geen misbruik uitmaken²³⁸.

Inzake de toepassing van artikel 207 WIB92 (randnrs. 1512,10 e.v.) op inbrengverrichtingen kan worden verwezen naar de beslissingen van de dienst voor voorafgaande beslissingen, te raadplegen op www.fisconet.fgov.be of www.monKEY.be²³⁹.

Verslaggeving van discussies²⁴⁰ in het parlement rond de strijd tegen fraude met de

²³⁵ Circ. nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 3 april 2008.

²³⁶ Zie Circ. nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 2 juni 2008 voor een inventaris inzake simulatie. Inzake ‘double dip’-situatie en vrije keuze van de minst belaste weg, zie Vr. nr. 29 VAN DER MAELEN 14 januari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008- 2009, nr. 52-46, 23.

²³⁷ Addendum 2 bij Circ. nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 20 juni 2011.

²³⁸ Zie tevens H.VANHULLE en N. VAN ROBBROECK, “Misbruik van notionele interestaftrek: circulaire geeft twee voorbeelden”, *Fisc.Act.* 2011, afl. 26, 4; J. VAN DYCK, “Notionele interest: twee geïdentificeerde misbruiken”, *Fiscoloog* 2011, afl. 1257, 1.

notionele interestaftrek en de controle van misbruiken met de notionele interestaftrek kan geraadpleegd worden op de website van de Kamer en de Senaat.

§ 6. FORMALITEITEN

1511,80

Om de aftrek voor risicokapitaal te kunnen genieten, is de vennootschap verplicht de opgave 275C²⁴¹ bij haar aangifte te voegen. Deze verplichting geldt volgens de administratie ook als de aftrek wegens onvoldoende winst niet kan worden verricht (en dus overgedragen wordt naar volgende jaren).

Afdeling VI.

Vorige verliezen

1512

- Circulaires – Circ. nr. Ci.D.19/416.334 (24e afl.), 6 maart 1992, *Bull.Bel.*, afl. 715, 1172.
– Circ. nr. Ci.D.19/416.334 (31ste afl.), 7 september 1992, *Bull.Bel.*, afl. 720, 2638.
- Bibliografie – BEHAEGHE, I., “Verrekening overdraagbare beroepsverliezen na splitsing van de vennootschap”, in MAECKELBERGH, W. (ed.), *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen 1995-1996*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 257-274.
– IFA, “Tax treatment of corporate losses”, in *CDFI*, Deventer, Kluwer, 1998, LXXXIIIa.
– DE BROE, L., “Belgische vennootschappen met vaste inrichtingen in verdragslanden”, *TFR* 1972-1973, 233.
– GEMIS, G., “Wijzigingen inzake de verrekening van bedrijfsverliezen, Wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen”, *AFT* 1990, 193-207.
– DILLEN, L. en JANSSENS, T., “De aftrek van vorige beroepsverliezen na belastingvrije fusies en splitsingen”, *TFR* 1994, 217-227.
– HUYSMAN, S., “De toepassing van artikel 79 W.I.B. 1992 op fusieverrichtingen”, *TRV* 1994, 14-26.
– GARABEDIAN, D., “Développements récents à propos de la réduction des pertes antérieures des sociétés”, *RGF* 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”, *AFT* 1996, 108-116.
– X, “Colloquium verliescompensatie in het Belgisch fiscaal recht”, *TFR* 1996, 211-248.
– GEMIS, G., “De identiteitsvereiste inzake de verrekening van bedrijfsverliezen”, *AFT* 1997, 209-245.
– DE WITTE, S. en GERARD, Ch., “Les pertes fiscales récupérables: état des lieux”, *C&FP* 1997, 29.
– SCHOONVLIET, E., “Velasquez: Europees licht aan het einde van de lijdensweg?”, *TFR* 2001, 5-16.
– RICHELLE, I., “Une nouvelle chance pour Velasquez?”, *RGF* 2001, 244-263.

²³⁹ Zie bv. Voorafg. Besliss. nr. 2010.172, 1 juni 2010.

²⁴⁰ Bv.: Mond. Vr. nr. P1256 VAN DER STRAETEN, nr. P1257 VAN DER MAELEN, nr. P1258 BROTCORNE en nr. P1259 HENRY, 2 juli 2009, CRIV 52 PLEN 106; Mond. Vr. nr. 1734 ARENA, *Integraal Verslag plenaire vergadering* 4 maart 2010; Mond. Vr. nr. 20146 GIKINET, nr. 20156 VAN BESIEEN en nr. 20248 VAN DER MAELEN, 10 maart 2010; Mond. Vr. BROTCORNE, *voorlopig verslag commissievergadering justitie* 24 maart 2010; Mond. Vr. nr. 21039 GIKINET en nr. 21141 VAN DER MAELEN, *voorlopig verslag Commissievergadering Financiën en Begroting* 31 maart 2010; Mond. Vr. GOYVAERTS, *voorlopig verslag Commissie voor Financiën en Begroting* 10 november 2010.

²⁴¹ Te raadplegen op www.finform.fgov.be.

- PEETERS, B., “Velasquez-doctrine strijdig met Europees recht”, *TFR* 2001, 218-223 (noot onder HvJ 14 december 2000).
- VANRYCKEGEM, P., “De Velasquez-doctrine in het licht van het OESO-modelverdrag en het EG-verdrag”, *TFR* 2000, 835-866.
- VERSTRAELEN, J., “(Draconische) beperking van fiscaal overdraagbare verliezen bij belastingneutrale moeder-dochterfusie”, (noot onder Rb. Brussel 20 maart 2003), *TFR* 2003, afl. 247, 791-794.
- VERSTRAELEN, J., “Een wiskundige interpretatie van artikel 206 §2 W.I.B. die kant nog wal raakt”, *TFR* 2007, afl. 328, 790-793 (noot onder Antwerpen 7 november 2006).
- CAERS, W., “Belgische regels inzake aftrekbaarheid van buitenlandse verliezen na de wet van 11 december 2008”, *AFT* 2009, afl. 8-9, 46-82.
- DE CLERCK, T., “Valt het doek over de Velasquez-doctrine”, *TFR* 2010, afl. 389, 856-859 (noot onder Brussel 17 september 2009).

§ 1. ALGEMEEN

1512,10

Bedrijfsverliezen kunnen – in beginsel zonder tijdsbeperking – van toekomstige winsten in aftrek worden gebracht²⁴². Het bewijs van tijdens vorige jaren geleden verliezen vereist dat het bewijs wordt geleverd van verworven opbrengsten en gedane uitgaven²⁴³. Overgedragen verliezen zijn in de regel slechts recupereerbaar door de belastingplichtige die ze zelf heeft geleden.

De rechtspraak heeft al meermaals geoordeeld dat het feit dat de boekhouding van een belastingplichtige niet bewijskrachtig zou zijn, de fiscus nog niet de mogelijkheid geeft om de aangegeven verliezen gewoon op nul te zetten. De fiscus moet daarvoor aantonen dat er ook meerwinsten zijn geweest. Als de fiscus nalaat het bewijs te leveren van meerwinsten en toch het negatieve fiscale resultaat van een belastingplichtige negeert, is er sprake van willekeur²⁴⁴.

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 boekhoudactiviteit²⁴⁵.

art. 185 § 3 WIB92

Met de wet van 11 december 2008 zijn verliezen geleden in een buitenlandse inrichting

²⁴² 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, *Fiscooloog* 2003, afl. 908, 12.

²⁴³ Cass. 18 oktober 2007, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. C 07/2.

²⁴⁴ Antwerpen 24 april 2001, *FJF*, No. 2001/199 en Rb. Namen 19 maart 2008, *Fisc.Act.* 2008, afl. 27, 13. Er is echter ook rechtspraak van het hof van beroep te Luik dat oordeelt dat de fiscale administratie het verlies mag verwerpen louter om reden dat de boekhouding niet bewijskrachtig is (Luik 19 januari 2011, *Fisc.Koer.* 2012, 423-424).

²⁴⁵ 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, *FJF*, No. 99/25, *AFT* 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, *Fiscooloog* 2001, afl. 803, 10; Rb. Luik 21 januari 2002, *Fiscooloog* 2002, afl. 842, 11; Rb. Gent 30 september 2004, *Fiscooloog* 2004, afl. 958, 10.

of met betrekking tot activa geleden in een *verdragsland* aftrekbaar onder de volgende voorwaarden: (i) de vennootschap moet aantonen dat de verliezen niet in aftrek zijn gekomen van de winsten van de buitenlandse inrichting; en (ii) dat de verliezen niet verrekend werden met in België vrijgestelde winsten van andere buitenlandse inrichtingen van de vennootschap (art. 185 § 3 WIB92 van toepassing op verrichtingen of overbrengingen die plaatsvinden sinds 12 januari 2009). Een ‘recapture’ wordt toegepast wanneer niet langer bewezen is dat de verliezen niet in aftrek werden genomen in het buitenland of wanneer de desbetreffende buitenlandse inrichting wordt overgedragen in het kader van een inbreng, een fusie, een splitsing of gelijkgestelde verrichting²⁴⁶.

§ 2. REORGANISATIES

1512,12

art. 206 § 2 WIB92

Specifieke regels worden voorzien voor die gevallen, waar verlieslatende en winstgevende 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. De verkrijgende vennootschap wordt m.a.w. met een verliesbeperking geconfronteerd wanneer de verkrijging leidt tot een verhoging van de fiscale nettowaarde.

In geval van fusie met toepassing van artikel 211, § 1 WIB92 (zie randnr. 1531,50), zijn de beroepsverliezen die een *overgenomen vennootschap* vóór 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 WIB92, geldt de voorstaande 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.

De bovenvermelde regels inzake verliezen gelden niet alleen voor Belgische verrichtingen maar ingevolge de wet van 11 december 2008 tot omzetting van de Europese fusierichtlijn ook voor grensoverschrijdende belastingneutrale fusies, splitsingen en inbrengen van bedrijfstak of algemeenheid van goederen, die plaatsvinden

²⁴⁶ Voor meer info, zie: W. CAERS, “Belgische regels inzake aftrekbaarheid van buitenlandse verliezen na de wet van 11 december 2008”, *AFT* 2009, afl. 8-9, 46-82.

sinds 12 januari 2009, met dien verstande dat de regels enkel gelden voor Belgische verliezen (buitenlandse verliezen kunnen niet naar België worden overgedragen)²⁴⁷.

Het concept 'fiscale nettowaarde' werd lange tijd niet gedefinieerd in de wet. In de praktijk werd voor de invulling van het begrip daarom in de regel verwezen naar de administratieve interpretatie²⁴⁸. Bij wet van 11 december 2008 tot omzetting van de Europese fusierichtlijn werd deze administratieve zienswijze in de wet ingeschreven. Daarbij geldt dat een fiscale nettowaarde niet lager kan zijn dan nul en dat een negatieve fiscale nettowaarde wordt gelijkgesteld met 'nul' (art. 184ter *juncto* art. 206 § 2 WIB92). Er kan m.a.w. geen beroepsverlies worden verrekend indien de fiscale nettowaarde van de overnemende, overgenomen vennootschap of bij splitsing betrokken vennootschap, gelijk is aan 'nul' (art. 206 § 2 WIB92). Deze wetwijziging vormt een reactie op andersluidende rechtspraak²⁴⁹ en geldt met terugwerkende kracht voor alle verliezen die nog niet werden gerecupereerd op het einde van het belastbaar tijdperk verbonden aan het aanslagjaar 2008²⁵⁰.

Afdeling VII.

Gemene bepalingen betreffende de in de artikelen 199 tot 206 WIB92 omschreven aftrekken

1512,20

- Circulaires – Circ. nr. Ci.RH.421/495.030, 12 juni 1997, *Bull.Bel.*, afl. 774, 1737.
– Circ. nr. Ci.RH.421/521.807, 15 december 2000, *Bull.Bel.* 2001, afl. 811, 121.
- Bibliografie – DOCCLO, C., "Les pertes fiscales et le changement de contrôle en droit belge et en droit américain", *RGF* 1997, 250-262.
– MESSIAEN, R., "Een decennium verbod van verliesverrekening na controlewijziging. Een stand van zaken", *AFT* 2007, afl. 11, 15-38.
– VAN DE VIJVER, A., "Artikel 207, 2^{de} lid WIB 1992 in een grensoverschrijdende context getoetst aan het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel", *TFR* 2011, afl. 397, 187-198.

²⁴⁷

Inzake fiscale verliezen bij een fiscaal neutrale 'filialisering', de overdracht van een Belgische inrichting in het kader van een belastingvrije verrichting tussen intra-Europese vennootschappen, zetelverplaatsing van een binnenlandse Europese vennootschap of een Europese coöperatieve vennootschap naar een andere EU-lidstaat, zie P. SMET, "Fusierichtlijn: nieuwe fiscale regeling inzake verliesverrekening", *Fiscalog* 2009, afl. 1141, 7.

²⁴⁸

Com.IB. 1992, nr. 211/36.

²⁴⁹

Zie: Antwerpen 7 november 2006, besproken door J. VERSTRAELEN, "Een wiskundige interpretatie van artikel 206 §2 W.I.B. die kant nog wal raakt", *TFR* 2007, afl. 328, 790 en R. MESSIAEN, "Verliesverrekening na belastingvrije fusie: de dubbele negatieve fiscale nettowaarde legt de inconsistenties van de regelgeving bloot", *AFT* 2007, afl. 11, 15-38.

²⁵⁰

Parl.St. Kamer 2007-2008, nr. 52-1398/001, 37.

§ 1. BEPERKING OP DE IN ARTIKELEN 199 TOT 206 WIB92 BEPAALDE AFTREKKEN

1512,30
art. 207 WIB92

De aftrekken vervat in de artikelen 199 tot 206 WIB92²⁵¹ worden niet toegestaan op het gedeelte van de winst dat voorkomt van abnormale of goedgunstige voordelen vermeld in artikel 79 WIB92²⁵², noch op verkregen financiële voordelen of voordelen van alle aard vermeld in artikel 53, 24° van WIB92²⁵³, noch op de grondslag van de bijzondere afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten ingevolge artikel 219 WIB92²⁵⁴, noch op het gedeelte van de winst dat bestemd is voor uitgaven bedoeld in artikel 198, lid 1, 9^o²⁵⁵ en 12^o²⁵⁶ WIB92, noch op het gedeelte van de winst uit de niet-naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde bij de toepassing van de investeringsreserve²⁵⁷.

Volgens de minister van Financiën leidt artikel 207 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 tijdperk²⁵⁸. Daarmee verwerpt de minister het standpunt van de rechtsleer²⁵⁹. Overigens werd door de minister van Financiën bevestigd dat een correlatieve aanpassing van artikel 185, § 2 WIB92 voorrang heeft op het aftrekverbod en het verbod van verliescompensatie van artikel 207, lid 2 WIB92²⁶⁰.

Het Hof van Cassatie heeft beslist dat een verlieslatende vennootschap die een

²⁵¹ Waaronder o.a. overgedragen verliezen en sinds 2002 eveneens de verliezen van het lopende boekjaar.

²⁵² Bij gebrek aan bewijs van wederzijdse afhankelijkheid is niet voldaan aan één van de constitutieve toepassingsvoorwaarden van art. 79 WIB92. Zie: Brussel 6 december 2007, *Fiscooloog* 2008, afl. 1128, 11.

²⁵³ Nl. de commissies, makelaarslonen, handels- of andere *ristorno's*, toevallige of niet-toevallige vacatiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard die rechtstreeks of onrechtstreeks worden verleend aan een persoon.

²⁵⁴ Zie o.m. Cass. 26 april 1966, *Bull.Bel.*, afl. 442, 1073 (na Luik 8 februari 1963, *RGF* 1964, 214); Luik 17 februari 1993, *FJF*, No. 93/141, 298; Brussel 28 april 1992, *FJF*, No. 93/142, 301. Zie ook: S. HUYSMAN, "De toepassing van art. 79 WIB92 op fusieverrichtingen", *TRV* 1994, 14; S. VAN CROMBRUGGE, "Overname bloeiende activiteit door verlieslatende vennootschap", *Fiscooloog* 1999, afl. 720, 8; Brussel 18 januari 2001, *TFR* 2001, 477, noot C. CHEVALIER, *FJF*, No. 2001/105.

²⁵⁵ Verworpen uitgave ten belope van 17 % van het voordeel van alle aard voor het gebruik van een bedrijfswagen, ingevoerd door de wet van 28 december 2011 houdende diverse bepalingen, *BS* 30 december 2011.

²⁵⁶ Uitgaven voor de deelname in het kapitaal door werknemers.

²⁵⁷ 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.

²⁵⁸ 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.

²⁵⁹ 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", *Fiscooloog* 2004, afl. 952, 2.

²⁶⁰ Vr. nr. 681 VAN CAMPENHOUT 7 maart 2005, Vr. & Antw. Kamer 2005-2006, nr. 121, 23471. In de rechtsleer is de vraag gerezen naar de samenhang tussen het antwoord op deze vraag en de beslissing om de administratieve tolerantie van *Com.IB* 1992, nr. 79/12 niet meer te aanvaarden sinds aanslagjaar 2004. De administratieve tolerantie stelde dat de artikelen 79 en 207 WIB92 niet konden worden ingeroepen wanneer de Belgische belastingplichtige een abnormaal of goedgunstig voordeel ontvangt van een buitenlandse vennootschap. Zie ook: Antwerpen 4 oktober 2011, besproken in B. CAERS, "Afzetten verliezen tegen ontvangen buitenlands abnormaal of goedgunstig voordeel niet mogelijk", *Acc. & Fisc.* 2012, afl. 24.

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 WIB92²⁶¹.

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 dan ook niet gecompenseerd worden met vorige verliezen²⁶².

In een arrest van 28 april 2009 bevestigde het hof van beroep te Antwerpen – met verwijzing naar het Cobelfret-arrest – dat EU-dividenden die onder het regime van de dbi-aftrek vallen toch in mindering kunnen worden gebracht van abnormale of goedgunstige voordelen en dit omwille van de directe werking van de moeder-dochterrichtlijn²⁶³. In een arrest van 21 februari 2012 stelde het hof van beroep te Antwerpen dan weer dat het aftrekverbod ten aanzien van abnormale en goedgunstige voordelen toch niet in strijd is met de moeder-dochterrichtlijn wanneer het gedeelte van de dbi-aftrek dat niet kan worden toegepast, overdraagbaar is naar volgende aanslagjaren²⁶⁴.

§ 2. WIJZIGING VAN CONTROLE

265

1512,40

art. 207, lid 2 WIB92

In geval van verwerving of wijziging – tijdens het belastbare tijdperk – van de controle van een vennootschap die niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften²⁶⁶, zijn de vorige beroepsverliezen van deze vennootschap, de niet-verleende investeringsaftrek wegens geen of onvoldoende winst, alsook de niet-verleende aftrek voor risicokapitaal wegens geen of onvoldoende winst noch aftrekbaar van de winst van dat tijdperk, noch van deze van enig ander later belastbaar tijdperk (art. 207 lid 3

²⁶¹ Cass. 23 februari 1995, *FJF*, No. 95/63; arrest a quo: Luik 17 februari 1993, *FJF*, No. 93/14.

²⁶² Circ. nr. Ci.RH.421/495.030, 12 juni 1997, *Bull.Bel.*, afl. 774, 1737; Brussel 2 april 2003, *TFR* 2003, afl. 246, 747, met kritische noot D. JACQUES; Cass. 29 april 2005, *Fisc.Act.* 2005, afl. 20, 1.

²⁶³ Antwerpen 28 april 2009, besproken in J. VAN DYCK, "DBI-aftrek: ook op verkregen abnormale of goedgunstige voordelen?", *Fiscoloog* 2009, afl. 1160, 1.

²⁶⁴ Antwerpen 21 februari 2012, besproken in P. BIELEN, "Aftrek van DBI van ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen verworpen", *TFR* 2012, afl. 423, 533. De oorzaak van de wijziging van standpunt is volgens het hof te wijten aan de beschikking van het Hof van Justitie van 4 juni 2009 in de gevoegde zaken C-439/07 en C-499/07 KBC Bank NV en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV, die in tussentijd werden uitgesproken (zie randnr. 1510).

²⁶⁵ Voor een overzicht van recente rechtspraak over artikel 207, lid 3 WIB92, zie R. WILLEMS, "Wijziging controle slapende vennootschap: geen voortzetting activiteit", *Fisc.Act.* 2011, afl. 12, 6.

²⁶⁶ Voor positieve rulings, zie bv. Voorafg. Besliss. nr. 800.349, 25 november 2008; nr. 800.408, 16 december 2008 en nr. 900.079, 31 maart 2009.

WIB92)²⁶⁷. De toepassing van artikel 207, lid 3 WIB92 mag door de administratie voor de eerste maal worden ingeroepen in belastbare tijdperken volgend op het belastbaar tijdperk waarin de controlewijziging zich heeft voorgedaan²⁶⁸.

Voor de invulling van het begrip ‘rechtmatige financiële of economische behoeften’ verwijst de administratie naar het Verslag van de Koning bij het volmachten-KB van 20 december 1996 waarin staat dat de voorwaarde inzake rechtmatige financiële of economische behoeften geacht wordt te zijn vervuld: “in geval van wijziging van de controle over een onderneming in moeilijkheden met behoud, zelfs gedeeltelijk, van de tewerkstelling en van de werkzaamheden uitgeoefend door deze onderneming vóór de verwerving of de wijziging van de controle”. De wet legt het behoud van de tewerkstelling of de activiteit echter niet op²⁶⁹. Het zijn wel elementen die in acht worden genomen bij de beoordeling van het al dan niet aanwezig zijn van rechtmatige economische of financiële behoeften.

Aan de vereiste van rechtmatige financiële of economische behoeften kan echter ook zijn voldaan wanneer de overnemers na de controlewijziging de bestaande (verlieslatende) activiteit aanvullen met een nieuwe (winstgevende) activiteit²⁷⁰. Het behoud van de maatschappelijke werking van de vennootschap kan ook volstaan om te besluiten dat er voor de controlewijziging een rechtmatig economisch belang voorhanden is²⁷¹.

Aanvankelijk oordeelde lagere rechtspraak dat de rechtmatige financiële of economische behoeften dienden te worden beoordeeld in hoofde van de vennootschap die het voorwerp uitmaakte van de verwerving of van de wijziging van controle²⁷². De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen heeft zich daarentegen soepeler uitgesproken over de rechtmatige financiële of economische behoeften die voorhanden moeten zijn²⁷³. Ook het hof van beroep te Gent sloot zich bij een soepele interpretatie aan²⁷⁴. De administratie legt zich echter niet bij deze soepele rechtspraak neer²⁷⁵.

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 rechtmatige financiële of economische behoeften²⁷⁶.

²⁶⁷ Zie ook Circ. nr. Ci.RH.421/521 807, 15 december 2000, *Bull.Bel.* 2001, afl 811, 121.

²⁶⁸ Gent 21 februari 2012, *Fiscoloog* 2012, afl. 1297, 6.

²⁶⁹ Gent 9 september 2008, *Fisc.Act.* 2009, afl. 24, 4 en afl. 27, 7; Rb. Antwerpen 31 maart 2008, *Fisc.Act.* 2009, afl. 24, 6; Rb. Antwerpen 12 februari 2010, *Fisc.Act.* 2011, afl. 12, 8 en Antwerpen 26 oktober 2010, *Fisc.Koer.* 2011, 243. Voor andersluidende rechtspraak: Rb. Leuven 2 september 2011, *Fisc.Act.* 2011, afl. 41, 5. De rechtbank van eerste aanleg eiste hier wel de voortzetting van de activiteit.

²⁷⁰ Antwerpen 26 oktober 2010, *Fisc.Koer.* 2011, 243.

²⁷¹ Rb. Leuven 1 oktober 2010, *Fiscoloog* 2011, afl. 1239, 9.

²⁷² Het volstaat niet dat de behoeften aanwezig zijn in hoofde van de nieuwe aandeelhouders, dit zowel rechtstreeks als onrechtstreeks: Rb. Brugge 28 februari 2006, *FJF*, No. 2007/13; Rb. Brugge 7 maart 2006, *FJF*, No. 2007/135.

²⁷³ Rb. Antwerpen 31 maart 2008, *Fiscoloog* 2009, afl. 1145, 7. Dit vonnis werd inmiddels bevestigd in beroep: Antwerpen 26 oktober 2010, *TFR* 2011, afl. 397, nr. 2011/N23.

²⁷⁴ Gent 9 september 2008, *Fiscoloog* 2009, afl. 1141, 19 en afl. 1145, 7, *Fisc.Koer.* 2009, 644, *TFR* 2009, afl. 356, 168.

²⁷⁵ B. ENGELLEN, “Verliesverrekening na controlewijziging: fiscus gaat in cassatie tegen positieve rechtspraak”, *Fisc.Act.* 2009, afl. 24, 4.

²⁷⁶ Vr. nr. 1176 VAN HAESSENDONCK 5 januari 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 119, 16423.

Over de toepassing van artikel 207 WIB92 kan vooraf met de administratie een voorafgaand akkoord worden gesloten. In bepaalde voorafgaande beslissingen is er sprake van het opnemen van een specifiek engagement op vlak van het behoud van de activiteiten en het personeelsbestand²⁷⁷. Hierbij kan worden verwezen naar de beslissingen van de dienst voor voorafgaande beslissingen, te raadplegen op www.fisconet.fgov.be en op www.monKEY.be²⁷⁸.

Afdeling VIII.

Volgorde van berekening van de belastbare winsten

1513

art. 74-79

KB/WIB92

De artikelen 74 tot 79 KB/WIB92 regelen de methode van aanrekening van de vrijgestelde en aftrekbare inkomsten en van de vorige verliezen. Om tot de belastbare basis te 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 (hoewel het verlaagd tarief voor in het buitenland behaalde en belaste winst met ingang van aanslagjaar 2004 is afgeschaft);
- c. winst vrijgesteld door een dubbelbelastingverdrag.

art. 75

KB/WIB92

Verliezen, geleden in een land, dienen overeenkomstig artikel 75, lid 2 KB/WIB92

²⁷⁷ C. BUYSSE, "(Interne) aandelenoverdrachten: wat met de 'controlewijziging'", *Fiscaloog* 2011, afl. 1260, 1.

²⁷⁸ Voorafg. Besliss. nrs. 2010.293, 25 januari 2011; 2010.334, 11 januari 2011 en 2010.331, 21 december 2010 (de aanvrager neemt in deze voorafgaande beslissingen engagementen op inzake wijziging van tewerkstelling of wijziging van activiteiten).

volgens de volgende aanrekeningsregels in aftrek te worden gebracht²⁷⁹:

- verliezen geleden in een land waarvoor de winst bij *verdrag vrijgesteld is*: eerst op de bij verdrag vrijgestelde winst, daarna indien die winst ontoereikend is, op de tegen verlaagd tarief belastbare winst en ten slotte op de Belgische winst;
- verliezen geleden in een land waarvoor de winst *tegen verlaagd tarief belastbaar is*: eerst op de tegen verlaagd tarief belastbare²⁸⁰ winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de bij verdrag vrijgestelde winst en, ten slotte, op de Belgische winst;
- in *België geleden verliezen*: eerst op de Belgische winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de tegen verlaagd tarief belastbare winst, en ten slotte, op de bij verdrag vrijgestelde winst.

De verplichte aanrekening van Belgische verliezen op bij verdrag vrijgestelde inkomsten leidt ertoe dat vorige verliezen niet meer aftrekbaar zijn, als die verliezen volledig kunnen worden aangerekend op bij dubbelbelastingverdrag vrijgestelde winsten. Het Hof van Cassatie oordeelde in 1999 dat deze regel van verliesaanrekening niet in strijd is met het toepasselijke dubbelbelastingverdrag²⁸¹. Dit is de zogenaamde ‘Velasquez-doctrine’. Het Hof van Justitie daarentegen beschouwde de aanrekeningsregels en de beperking van verliesverrekening als strijdig met de Europese regels inzake vrijheid van vestiging (artikel 43 – oud 52 –) van het EG-verdrag²⁸².

²⁷⁹ Inzake de Belgische regels inzake aftrekbaarheid van buitenlandse verliezen, zie: L. DE BROE, “Belgische vennootschappen met vaste inrichtingen in verdragslanden”, *TFR* 1972-1973, 233; W. CAERS, “Belgische regels inzake aftrekbaarheid van buitenlandse verliezen na de wet van 11 december 2008”, *AFT* 2009, afl. 8-9, 3.

²⁸⁰ Hoewel zoals hoger vermeld de belasting tegen verlaagd tarief sinds aanslagjaar 2004 is afgeschaft.

²⁸¹ Cass. 29 juni 1984, *FJF*, No. 84/164; Gent 13 april 1999, *FJF*, No. 2000/52.

²⁸² HvJ 14 december 2000, *TFR* 2001, 213, noot B. PEETERS, *RW* 2001-2002, 394, 11, noot T. WUSTENBERGHS, *AFT* 2001, 139, noot J. VAN STEENWINCKEL en J. VAN VAECK, *Fisc.Act.* 2001, afl. 1, 1.

In antwoord op een parlementaire vraag heeft de minister van Financiën bevestigd dat de administratie in de praktijk rekening zal houden met het voornoemde arrest²⁸³. Tevens oordeelde het hof van beroep te Brussel dat ook een Belgische vennootschap met een vaste inrichting in een verdragsland *buiten de Europese Unie* met succes de Velasquez-doctrine kan bestrijden. Het hof vindt de Velasquez-doctrine strijdig met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel²⁸⁴.

Zoals hoger aangegeven (randnr. 1512,10) zijn de regels inzake verliesaanrekening van buitenlandse inrichtingen ingevolge de wet van 11 december 2008 tot omzetting van de fusierichtlijn grondig gewijzigd. Zo is de aftrek van vaste inrichtingsverliezen aan ‘banden’ gelegd en werd een internrechtelijke ‘recapture-regel’ ingevoerd.

Derde bewerking

1516

In dit stadium worden de volgende aftrekken verricht:

- a. aftrek van de winst die door dubbelbelastingverdrag vrijgesteld is; aftrek voor uitvoer, integrale kwaliteitszorg en stage in de onderneming;
- 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 inzake dbi-aftrek)²⁸⁵.

De beperking van deze aftrek tot de fiscale restwinst die overblijft na de derde bewerking is volgens het Hof van Justitie strijdig met de Europese moederdochterrichtlijn²⁸⁶ (zie randnr. 1510 e.v. in de zaken Cobelfret, KBC Bank NV (C-439/07) en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (C-499/07)).

Vijfde bewerking

1518

In een vijfde bewerking wordt de octrooiaftrek in mindering gebracht. De octrooiaftrek vindt m.a.w. plaats *na* de dbi-aftrek en *vóór* de notionele interestaftrek.

Zesde bewerking

1518,50

In dit stadium wordt de notionele interestaftrek afgetrokken (zie randnrs. 1511,10 e.v.).

²⁸³ Vr. nr. 141 EERDEKENS 22 oktober 2002, *Bull.Bel.* 2003, afl. 835, 643.

²⁸⁴ Brussel 17 september 2009, besproken door T. SPAAS en H. BRANDS, “Velasquez doctrine is ongrondwettig, ook in niet-EU situaties”, *Fisc.Act.* 2009, afl. 36, 1, *TFR* 2010, afl. 389, 856, noot T. DE CLERCK; Rb. Brussel 26 oktober 2007, besproken door L. DE BROE en N. BAMMENS, *Fiscoloog (I.)* 2007, afl. 289, 1. Zie ook L. DE BROE en N. BAMMENS, “Afwijzing Velasquez-doctrine in niet-EU situatie bevestigd in beroep”, *Fiscoloog (I.)* 2010, afl. 313, 4.

²⁸⁵ Luik 20 juni 2002, *TFR* 2003, 44, noot C. CHEVALIER.

²⁸⁶ HvJ 12 februari 2009, zaak C-138/07, Cobelfret, *Jur.* I-00731; Beschikking HvJ 4 juni 2009, zaak C-439/07, KBC Bank NV en zaak C- 499/07, Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV.

Op grond van een wetsontwerp van 22 oktober 2012²⁸⁷ zal de NIA-voorraad die is opgebouwd tot en met aanslagjaar 2012 verhuizen naar de laatste aftrekbeperking.

Zevende bewerking

1519

In dit stadium worden de vorige verliezen afgetrokken (randnrs. 1512 e.v.).

Achtste bewerking

1519,10

In dit stadium wordt de investeringsaftrek afgetrokken (randnr. 1501).

Hoofdstuk 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 1993²⁸⁸, de wet van 24 december 2002²⁸⁹, en de wet van 11 december 2008²⁹⁰.

De volgende standaardwerken over reorganisaties in het algemeen kunnen nuttig worden geraadpleegd:

- ERNST, Ph. en VERSTRAELEN, J., *Reorganisatie van vennootschappen*, in *Fiscale praktijkstudies*, nr. 24, Diegem, Ced.Samsom, 2002, 767 p.
- DE MUYNCK, M., DE NEEF, G. en AMAND, C., *Overdracht van ondernemingen. Fiscaal- juridische aspecten*, Gent, De Boeck & Larcier, 2004, 560 p.
- BLOCKERYE, Th., *Aquisitions et fusions*, Brussel, Bruylant, 2004, 396 p.
- VANDENBERGHE, W., *Van ontbinding tot fusie. Fiscale aspecten*, Mechelen, Kluwer, 2007, 849 p.
- VANDENBERGHE, W., VANDE VELDE, I., VERSTRAELEN, J., VANDE WOESTEYNE, I. en VYNCKE, K., *Handboek fiscale aspecten van vennootschapsherstructureeringen*, Mechelen, Kluwer, 2010, 255 p.

Door de wet van 11 december 2008 werd, in uitvoering van de (fiscale) fusierichtlijn²⁹¹, het regime uitgewerkt voor grensoverschrijdende (in hoofdzaak ‘intra-Europese’) herstructureeringen.

Afdeling I.

²⁸⁷ Wetsontwerp houdende fiscale en financiële bepalingen 22 oktober 2012, DOC 53/2458/1, www.dekamer.be.

²⁸⁸ BS 31 augustus 1993.

²⁸⁹ BS 31 december 2002.

²⁹⁰ BS 12 januari 2009.

²⁹¹ Richtlijn 90/434/EEG, 23 juli 1990, gewijzigd door Richtlijn 2005/19/EG, 17 februari 2005.

Terugbetaling van gestort kapitaal

1521

- Circulaire – Circ. nr. Ci.RH.231/602.851 (AAFisc. 2/2012), 10 januari 2012 (terugbetaling kapitaal en/of agio buitenlandse vennootschap).
- Voorafg. Besliss. – Voorafg. Besliss. nr. 900.448, 26 januari 2010 (terugbetaling buitenlandse agio-reserve).
- Bibliografie – DE BAENST, E., *Le remboursement de capital*, Brussel, Etablissements Emile Bruylant, 1976, 132 p.
- VAN DE VIJVER, A., “Vennootschapsbelasting – De kapitaalvermindering door terugbetaling aan de aandeelhouders”, in *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen 2001-2002*, Diegem, Ced.Samsom, 2001, 263-297.
- KLEYNEN, G., “La notion de capital en droit fiscal”, *JDF* 1993, 65 (deel 1) en 340 (deel 2).
- HUBAUX, B., “Le remboursement de capital social”, *RGF* 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”, *TRV* 2000, 3-25.
- CULOT, H., “La prime d’émission”, *RPS* 2006, afl. 6960, 455.
- PHILIPPE, D.-E., “Le régime d’une décision irrégulière de réduction du capital libéré par remboursement des actionnaires”, *JDF* 2006, 65-87.
- DESCHRIJVER, D., “Gevolgen in de personen- en de vennootschapsbelasting van een onregelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal”, *TRV* 2008, afl. 1, 17-31.
- HELSEN, Q., “Standpunt: de uitgiftepremie bij oprichting: een kwestie van evenwicht”, *TRV* 2009, afl. 7, 603-610.
- JOURDAN, S., “La réduction de capital par remboursement aux actionnaires: un état des lieux”, *RGF* 2009, afl. 6, 3-12.

1521,35

art. 18 lid 1 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 W.Venn. (art. 18 lid 1 2° WIB92).

Bij een kapitaalvermindering door een buitenlandse vennootschap, dient de vereiste van naleving van het vennootschapsrecht te worden beoordeeld volgens de lokaal toepasselijke wetgeving²⁹².

Een opnemng op het gestort kapitaal om een boekverlies te dekken, wordt beschouwd als een definitief verlies van het gestorte kapitaal dat belastingvrij kan worden terugbetaald²⁹³. Een dergelijke formele kapitaalvermindering blijft enkel zonder gevolg

²⁹² 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.

²⁹³ *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”, *TRV* 2000, 6.

voor het fiscaal gestorte kapitaal voor de toepassing van artikel 198, 7° 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 uitgiftepremies, op voorwaarde dat zij van in het begin²⁹⁴ 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 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 W.Venn. die van toepassing zijn op statutenwijzigingen;
- de bedragen waarop wordt ingeschreven ter gelegenheid van een uitgifte van winstbewijzen, onder dezelfde voorwaarden van ‘onbeschikbaarheid’.

art. 184bis § 1 lid 1 WIB92

Bij een (binnenlandse) 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. 184bis § 1 lid 1 WIB92).

art. 184bis § 1 lid 2 WIB92

Bij een (binnenlandse) inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen die niet belastingneutraal verloopt omdat de verrichting de antimisbruiktest van artikel 183bis WIB92 niet doorstaat (d.w.z. indien belastingfraude of belastingontwijking het hoofddoel of één van de hoofddoelen van de verrichting vormt), geeft de inbreng in hoofde van de verkrijgende vennootschap aanleiding tot de vorming van gestort kapitaal tot beloop van de werkelijke waarde van de verrichte inbreng (art. 184bis § 1 lid 2 WIB92).

art. 184bis § 2 WIB92

Wanneer een binnenlandse vennootschap de inbreng verkrijgt van een Belgische inrichting onder toepassing van artikel 231, § 2 of § 3 WIB92, is het door die inbreng gestorte kapitaal gelijk aan de fiscale nettowaarde van de ingebrachte inrichting, onder aftrek van haar belaste en vrijgestelde reserves (art. 184bis § 2 WIB92).

art. 184bis § 3 WIB92

Indien een binnenlandse vennootschap in het kader van een inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of van een algemeenheid van goederen vanwege een buitenlandse vennootschap de inbreng verkrijgt van een buitenlandse inrichting of van in het buitenland gelegen bestanddelen, dan wordt het gestorte kapitaal van de inbrengverrijgende vennootschap verhoogd tot beloop van de netto boekwaarde van de verkregen inrichting of bestanddelen (art. 184bis § 3 WIB92).

art. 212 lid 1 en 213 lid 1 WIB92

²⁹⁴ Com.IB. 1992, nr. 184/ 31.

Bij een (binnenlandse) belastingneutrale fusie wordt het gestorte kapitaal van de overgenomen vennootschap bij de overnemende vennootschap in aanmerking genomen alsof de fusie niet had plaatsgevonden (art. 212 lid 1 WIB92). In de hypothese van een (partiële) splitsing wordt het gestorte kapitaal van de gesplitste vennootschap evenredig met de fiscale nettowaarde van de verkregen bestanddelen toegewezen aan de verkrijgende vennootschappen (art. 213 lid 1 WIB92).

art. 210 § 4 WIB92

Bij een belaste (binnenlandse) fusie of (partiële) splitsing, uitgevoerd volgens het W.Venn. is het ingebrachte kapitaal gelijk aan de werkelijke waarde van het ingebrachte vermogen (art. 210 § 4 WIB92).

art. 184bis § 4 WIB92

Indien een binnenlandse vennootschap een intra-Europese vennootschap door fusie overneemt, stemt het ten gevolge van die verrichting in hoofde van de binnenlandse vennootschap gestorte kapitaal overeen met het statutaire kapitaal van de overgenomen intra- Europese vennootschap, verhoogd met de uitgiftepremies en de bedragen waarop is ingeschreven ter gelegenheid van de uitgifte van winstbewijzen, voor zover deze bedragen voldoen aan de voorwaarden die artikel 184 WIB92 oplegt om als gestort kapitaal te kunnen worden aangemerkt ten name van een binnenlandse vennootschap. Bij (partiële) splitsing van een intra-Europese vennootschap wordt het aldus bepaalde gestorte kapitaal verdeeld in verhouding tot de totale fiscale nettowaarde van de verkregen bestanddelen.

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 in hoofde van de vennootschap-aandeelhouder 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 participatie²⁹⁵.

Afdeling II.

Verkrijging door een vennootschap van haar eigen aandelen en gedeeltelijke verdeling van vermogen

1521,50

Circulaire – Circ. nr. D.19/416.334, 10 augustus 1992, *Bull.Bel.*, afl. 720, 2566.

Voorafg. Besliss. – Voorafg. Besliss. nr. 600.223, 20 juni 2006 (verrekening van de roerende voorheffing).
– Voorafg. Besliss. nr. 600.208, 27 juni 2006 (dbi – verrekening van de roerende voorheffing).

²⁹⁵ Vr. nr. 859 DIEGENANT 27 september 1994, *Bull.Bel.*, afl. 747, 905.

- 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).
- Rechtspraak – Cass. 4 november 2005, *TFR* 2006, afl. 304, 558 (disproportionele inkoop – geen herkwalificatie).
 – 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, *AFT* 2002, 37 en *Fisc.Koer.* 2002, 217 (herkwalificatie in dividenden).
 – Rb. Hasselt 9 januari 2002, *AFT* 2002, afl. 06-07, 283 en *Fisc.Koer.* 2002, 217 (herkwalificatie in dividenden).
 – Rb. Brugge 5 mei 2003, *AFT* 2003, afl. 248, 863, noot VANHEESWIJCK, L.
 – Rb. Bergen 8 mei 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 893, 1 en *TFR* 2003, afl. 85, noot VANHEESWIJCK, L.
 – Rb. Antwerpen 13 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 899, 7.
 – Rb. Brugge 3 november 2003, *TFR* 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”, *AFT* 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 PEETERS, B. (ed.), *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, 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”, in *Le droit fiscal des entreprises en 2003*, Brussel, Editions du jeune barreau, 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”, *RGF* 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?”, *NFM* 1993, afl. 11, 229.
 - PARAS, S., “L’acquisition d’actions propres par une société belge: aspects de droit des sociétés et régime fiscal”, *JDF* 1994, 65.
 - SERVAIS, T., “Verkrijging van eigen aandelen”, *AFT* 1994, 308.

- LONAY, B. en ROME, N., “Les aspects comptables, fiscaux et juridiques du régime relatif au rachat d’actions propres”, *C&FP* 1995, afl. 28, 5-14.
- BLOCKERYE, Th., “Les implications fiscales apportées par la loi du 13 avril 1995 sur le rachat d’actions propres”, *RGF* 1996, 343.
- SMET, P., “Fiscale aspecten van de verkrijging van eigen aandelen na de Reparatielwet van 13 april 1995”, *V&F* 1997, 186.
- MERCIER, S., “Rachat d’actions propres”, *C&FP* 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”, *RGF* 2001, 221.
- VAN DE VIJVER, A., “DBI-aftrek 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), *TFR* 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”, *AFT* 2003, afl. 6, 283.
- SMET, P., “Verrekening RV en DBI bij inkoop eigen aandelen: onzekerheid blijft”, *Fiscoloog* 2006, afl. 1045, 7.
- SMET, P., “Inkoop zonder onmiddellijke vernietiging: geen inhouding RV?”, *Fiscoloog* 2007, afl. 7.
- LAURENT, C., “L’achat d’actions propres: status questionis”, *RGF* 2007, 3-19.
- DE BEULE, N., VANDEPOORTE, K. en VAN DE WOESTEYNE, I., “Roerende voorheffing bij verkrijging van eigen aandelen door een Belgische vennootschap: hindernissen en valkuilen”, *AFT* 2011, afl. 1, 14.

1522

Fiscaal wordt *de verkrijging van eigen aandelen* (zowel deze die plaatsvinden onder de voorwaarden gesteld in het W.Venn. 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 handelsvennootschappen²⁹⁶, is de gelijkstelling aan een dividend slechts van toepassing wanneer²⁹⁷:

- er op de verkregen aandelen waardeverminderingen worden geboekt²⁹⁸;
- de aandelen worden vervreemd;
- de aandelen worden vernietigd of van rechtswege nietig worden;
- de vennootschap wordt ontbonden of in vereffening wordt gesteld.

²⁹⁶ F. HELLEMANS en R. TAS, “Inkoop en inpandneming van eigen effecten - kruisparticipaties”, in Jan Ronse Instituut (ed.), *De nieuwe vennootschaps wetten van 7 en 13 april 1995*, Kalmthout, Biblo, 1995, 125-174.

²⁹⁷ Vr. nr. 399 EERDEKENS 20 juni 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, 16 oktober 2000, 5701; Vr. nr. 497 EERDEKENS 7 november 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, nr. 69, 26 maart 2001, 7787.

²⁹⁸ Waarop het aftrekverbod van artikel 198, 7° 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.

De inkoopbonus (m.n. het verschil tussen de verkrijgingsprijs en het gestorte kapitaal) is in principe onderworpen aan 21 % roerende voorheffing. In hoofde van de verkopende vennootschap komt de inkoopmeerwaarde voor dbi-aftrek in aanmerking. Het bedrag dat voor de dbi-aftrek in aanmerking komt, is niet noodzakelijk het ‘geassimileerd dividend’ bij de uitkerende vennootschap²⁹⁹.

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 de overleden, uitgetreden of uitgesloten vennoot.

Wanneer de verkrijging van eigen aandelen of de gedeeltelijke verdeling van het vermogen zou hebben plaatsgevonden door opneming van winsten van het boekjaar of gereserveerde winsten, die al aan de vennootschapsbelasting werden onderworpen, dan blijft deze opneming 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 opneming leidt wel tot effectieve belastingheffing voor zover belastingvrije reserves worden aangewend.

Afdeling III.

Ontbinding en vereffening van vennootschappen

1524

- Circulaire – Circ. nr. Ci.RH.233/439.182, 22 april 1993, *Bull.Bel.*, afl. 728, 1555.
- Voorafg. Besliss. – Voorafg. Besliss. nr. 2010.252, 21 september 2010 (deficitaire sluiting van een vereffening – geen belastbare winst op grond van artikel 185 § 1 WIB92).
– Voorafg. Besliss. nr. 2010.463, 21 december 2010 (deficitaire vereffening – voorafgaande kwijtschelding van schuld – engagement om verliezen niet te gebruiken binnen een andere groepsvennootschap).
– Voorafg. Besliss. nr. 900.481, 21 december 2010 (deficitaire sluiting van een vereffening – geen belastbare winst op grond van artikel 185 § 1 WIB92).
- Adviezen CBN – Advies nr. 2010/22, 10 november 2010, *Bull.CBN* 2011, afl. 57 (voorschot op de verdeling van het netto-actief).
- Rechtspraak – Brussel 31 januari 2001, *FJF*, No. 2002/131, 396 (oud regime).
– Brussel 17 mei 2001, *FJF*, No. 2002/17, 48 (werking in tijd wet 22 december 1989 – oud regime).

²⁹⁹

Com.IB. 1992, nr. 61; Zie ook Vr. nr. 399 EERDEKENS 20 juni 2000, *Vr. & Antw.* Kamer 2000-2001, nr. 48, 5701 en Vr. nr. 497 EERDEKENS 7 november 2000, *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?”, *Fiscooloog* 2001, afl. 799, 6.

- Antwerpen 6 september 2005, *Fisc.Koer.* 2005, 547, *TFR* 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, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. G 06/107, *TFR* 2007, nr. 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, *FJF*, 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, *TFR* 2003, afl. 55 (aansprakelijkheid vereffenaar voor niet betaalde belastingschulden).
- Rb. Nijvel 13 maart 2007, *TFR* 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 – Directe Belastingen 1993-1994*, 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”, *NFM* 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.
- PARAS, S., “La liquidation de sociétés belges: aspect de droit des sociétés et régime fiscal”, *C&FP* 1994, 40.
- KONING, F., “Essai sur la déduction des moins-values sur actions en cas de partage total de l’*avoir social* (art. 198 7) CIR92)”, *RGF* 2001, 33.
- SMET, P., “Inkoop- en liquidatieboni: moeilijkheden en ongewilde effecten”, *Fiscoloog* 2002, afl. 856, 3.
- DEBLAUWE, R., “De nieuwe liquidatiebelasting”, *AFT* 2003, speciale uitgave, 72 e.v.
- LEEUWERCK, T., “Inkoop van aandelen en vereffening van vennootschap: de onmogelijke hervorming”, *TFR* 2003, afl. 240, 351.
- VERSTRAELEN, J., “Het samenspel tussen de artikelen 209 en 202 §1, 2° van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992”, *TFR* 2007, afl. 33, 1044.
- DILLEN, L., “Berekening van het fiscaal resultaat bij verdeling van het maatschappelijk vermogen van de ontbonden en vereffende vennootschap – Over het fiscale lot van de vrijgestelde en negatieve belaste reserves”, *AFT* 2010, afl. 8-9, 3.

Vennootschappen in vereffening blijven aan de vennootschapsbelasting³⁰⁰ 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

³⁰⁰ Rb. Gent 15 november 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 831, 4 (voorzetting geliquideerde vennootschap en simulatie).

ontbinding tot op de datum van afsluiting van de vereffening³⁰¹. Onder druk van de rechtspraak³⁰² aanvaardt de administratie dat geen aangifte meer wordt ingediend voor de eerste dag na het vorige belastbare tijdperk tot op de datum van ontbinding³⁰³.

art.192 § 1 WIB92

Het belastbare resultaat van een vennootschap in vereffening wordt bepaald volgens de gewone regels die gelden ter zake van de vennootschapsbelasting. 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 principieel onder de toepassing van de vrijstelling voor meerwaarden op aandelen. Dit werd voorheen reeds bevestigd in antwoord op een parlementaire vraag³⁰⁴, maar is nu expliciet ingeschreven in artikel 192, § 1 WIB92.

1525

Vindt er een verdeling van het vermogen plaats (ten gevolge van ontbinding of om enige andere reden), dan wordt als een uitgekeerd dividend aangemerkt, 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. 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 uitgekeerde 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 overhandigen³⁰⁵.

art. 18 2°ter WIB92

In hoofde van de aandeelhouder-natuurlijke persoon kwalificeert de liquidatiebonus als een dividend (art. 18 2°ter WIB92).

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 uitgegeven (eventueel verhoogd met uitgedrukte en niet-vrijgestelde meerwaarden) in aanmerking voor dbi- aftrek³⁰⁶. Volgens sommige (lagere) rechtspraak dient de dbi-

³⁰¹ Circ. nr. Ci.RH.233/439.182, 22 april 1993, *Bull.Bel.*, afl. 728,1562 en *Com.IB.* 1992, nr. 208/9.

³⁰² Rb. Antwerpen 11 december 2002, *Fiscooloog* 2003, 6; Rb. Luik 22 oktober 2002, *TFR* 2003, afl. 238, 282, noot W. VANDENBERGHE.

³⁰³ Circ. nr. Ci.RH.81/557.698 (AOIF 32/2003), 10 december 2003, *Fiscooloog* 2004, afl. 924, 6.

³⁰⁴ Vr. nr. 49 DUPRE 9 september 1995, *Vr. & Antw. Kamer* 1995, 2 oktober 1995, 309, *Bull.Bel.*, afl. 755, 3233.

³⁰⁵ Art. 20bis en art. 261 lid 5 WIB92, ingevoerd door de wet van 25 april 2006 houdende diverse fiscale bepalingen inzake roerende inkomsten, *BS* 28 april 2006 (ed. 2).

³⁰⁶ 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.

af trek desgevallend te worden beperkt tot het bedrag dat in hoofde van de geliquideerde vennootschap op grond van artikel 209 WIB92 als een uitgekeerd dividend wordt aangemerkt³⁰⁷.

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 worden³⁰⁸.

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 in beginsel 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 belastingneutrale regime (zie randnr. 1531,50);
2. bij met fusie of splitsing gelijkgestelde verrichtingen ('partiële splitsing');
3. bij ontbinding zonder verdeling van het maatschappelijk vermogen, anders dan in gevallen als vermeld onder 1. (bv. door de vereniging van alle aandelen in handen van één natuurlijke persoon);

³⁰⁷ Rb. Nijvel 13 maart 2007, *TFR* 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-af trek in aanmerking zou komen, maar integraal als een vrijgestelde meerwaarde op aandelen (art. 192 WIB92) aangemerkt zou dienen te worden.

³⁰⁸ Antwerpen 6 september 2005, *TFR* 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".

4. bij het aannemen van een andere rechtsvorm, behalve in gevallen als bedoeld in de artikelen 774 tot 787 W.Venn. 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 (met dien verstande dat de fiscale liquidatieregels niet gelden in geval van zetelverplaatsing naar een andere EU-lidstaat, en dit voor wat betreft de bestanddelen die blijvend worden aangewend in een Belgische inrichting (art. 214bis WIB92));
6. bij de erkenning door de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten ('FSMA') 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 de datum waarop de bedoelde verrichtingen plaatsvinden, gelijkgesteld met de in geval van verdeling van dat vermogen uitgekeerde som (met dien verstande dat bij partiële splitsing uitsluitend de werkelijke waarde van het afgesplitste vermogen geacht wordt te zijn uitgekeerd) (art. 210 § 2 lid 1 en § 3 lid 2 WIB92).

Afdeling IV.

Belaste inbrengverrichtingen

1530,10

- Rechtspraak – Antwerpen 27 juni 2006, *TFR* 2007, afl. 328, 799, noot VANDENBERGHE, W.
 – Brussel 9 mei 2012, *Fisc.Act.* 2012, afl. 26, 3-8.
- Adviezen – Advies CBN nr. 126/18, *Bull.CBN* 2002, afl. 4.
- Bibliografie – 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?", *AFT* 2002, afl. 3, 43.

1530,20

art. 46 WIB92
art. 81
KB/Venn.

Traditioneel namen de administratieve commentaren aan dat het neutraliteitsstelsel van artikel 46 WIB92 een facultatief karakter heeft³⁰⁹. 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.) en lijkt door de fusiewet van 11 december 2008 impliciet te zijn afgeschaft (art. 184bis § 1 lid 2 WIB92)³¹⁰. Ook het hof van beroep te Brussel lijkt in een recent arrest aan te

³⁰⁹ *Com.IB.* 1992, nr. 46/42.

³¹⁰ Over de vraag of het vrijstellingsregime vóór de fusiewet van 11 december 2008 nog een facultatief karakter had, zie P. SMET, "Nieuw uitvoeringsbesluit: verrassende fiscale

geven dat de mogelijkheid om te verzaken aan de belastingneutraliteit niet (langer) bestaat³¹¹.

art. 46 en 63 WIB92

Indien de ingebrachte activa *niet* kwalificeren als een ‘algemeenheid van goederen’ of een ‘bedrijfstuk’, 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. In uitzonderlijke gevallen wordt in de rechtspraak aangenomen dat de inbreng van een winstgevende activiteit in een vennootschap met fiscale verliezen als een abnormaal of goedgunstig voordeel kan worden aangemerkt, met alle gevolgen van dien op het vlak van de verliesrecuperatie. 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 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 KB/Venn., verwijst naar de werkelijke waarde van de ingebrachte bestanddelen, dan wel van de in ruil ontvangen aandelen³¹².

Afdeling V.

gevolgen”, *Fiscooloog* 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”, *AFT* 2002, 4; W. VANDENBERGHE, “Inbreng van bedrijfstuk of algemeenheid: het fiscaal wedervaren van de boekhoudkundige (dis)continuïteit”, *TFR* 2002, afl. 214, 55. Over het impact van de fusiewet van 11 december 2008, zie: W. VANDENBERGHE, “De omzetting van de fusierichtlijn. Duiding bij een labyrint van bepalingen inzake inbrengen van een bedrijfstuk of algemeenheid, fusies en splitsingen”, *AFT* 2009, afl. 4, (4) 27.

³¹¹ Brussel 9 mei 2012, *Fisc.Act.* 2012, afl. 26, 3-8.

³¹² Antwerpen 27 juni 2006, *TFR* 2007, afl. 328, 799, noot W. VANDENBERGHE.

Belastingneutrale inbrengverrichtingen

1530,50

Adviezen CBN – Advies nr. 2009/15, 16 december 2009, *Bull.CBN* 2010, afl. 53 (inbreng van bedrijfstak of algemeenheid van goederen).

De inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van een algemeenheid van goederen in een binnenlandse of intra-Europese vennootschap verloopt in beginsel belastingneutraal in toepassing van artikel 46 WIB92. Voor een bespreking van deze bepaling kan worden verwezen naar randnrs. 1182 e.v.

Specifiek voor de toepassing van artikel 46 WIB92 in de sfeer van de vennootschapsbelasting dient te worden opgemerkt dat de neutraliteit afhankelijk is van de voorwaarde dat de verrichting wordt verwezenlijkt overeenkomstig de bepalingen van het W.Venn. (en, indien de inbrengverkrijgende vennootschap een intra-Europese vennootschap is, conform de vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard in de lidstaat van de inbrengverkrijgende vennootschap).

Afdeling VI.

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.

Adviezen CBN – Advies nr. 2009/6, 1 april 2009, *Bull.CBN* 2010, afl. 53 (binnenlandse fusies).
– Advies nr. 2009/7, 15 juli 2009, *Bull.CBN* 2010, afl. 53 (grensoverschrijdende fusies).
– Advies nr. 2009/8, 15 juli 2009, *Bull.CBN* 2010, afl. 53 (splitsingen).
– Advies nr. 2009/11, 16 september 2009, *Bull.CBN* 2010, afl. 53 (partiële splitsingen).
– Advies nr. 2009/16, 16 december 2009, *Bull.CBN* 2010, afl. 53 (omrekening kapitaal bij grensoverschrijdende fusie).
– Advies nr. 2011/10, 16 maart 2011, *Bull.CBN* 2011, afl. 59 (grensoverschrijdende splitsingen).
– Advies nr. 2011/11, 16 maart 2011, *Bull.CBN* 2011, afl. 59 (grensoverschrijdende partiële splitsingen).
– Advies nr. 2012/11, 5 september 2012, (overdracht eigen vermogen bij fusie en (partiële splitsing) in boekhoudkundige en fiscale continuïteit).

Rechtspraak – HvJ 17 juli 1997, zaak C-28/95, Leur-Bloem, *Jur.* I-4161.
– HvJ 5 juli 2007, zaak C-321/05, Kofoed, *Jur.* I-5795.
– Cass. 13 december 2007, *TFR* 2008, afl. 340, 404 en *FJF*, No. 2008/135 (rechtmatige economische behoeften – richtlijnconforme interpretatie).
– HvJ 11 december 2008, zaak C-285/07, A.T., *Jur.* I-09329.
– Gent 27 januari 2009, *TFR* 2009, afl. 365, 617, noot VERSTRAELEN, J. (rechtmatige economische behoeften – richtlijnconforme interpretatie).
– Rb. Antwerpen 12 oktober 2009, *TFR* 2010, afl. 386, 698, noot VAN BORTEL, D. (rechtstreekse werking van de fusierichtlijn).
– HvJ 20 mei 2010, zaak C-352/08, Zwijnenburg, *FJF*, No. 2010/219.
– Gent 21 september 2010, *TFR* 2011, afl. 393, 20 (rechtstreekse werking van de fusierichtlijn) (vonnis *a quo*: Rb. Brugge 16 februari 2009, *TFR* 2009, afl. 364, 563, noot VAN BORTEL, D.).
– Gent 3 maart 2011 (verdeling van de vrijgestelde gespreid te belasten meerwaarden over de verkrijgende vennootschappen) (vonnis *a quo*: Rb. Brugge 17 juni 2009, *Fisc.Koer.* 2009, afl. 12, 564, noot VAN KEIRSBILCK, M.).
– HvJ 10 november 2011, zaak C-126/10, Foggia, *FJF*, No. 2012/70, *Fisc.Koer.* 2010,

- afl. 19-20, 539, noot VAN KEIRSBILCK, M.
- Rb. Gent 25 oktober 2011, *FJF*, No. 2012/134 (activa verkregen in het kader van een belastingneutrale reorganisatie – herbelegging in het kader van artikel 47 WIB92).
 - Antwerpen 15 mei 2012, *Fiscoloog* 2012, afl. 1306, 8-10, noot VAN CROMBRUGGE, S. (partiële splitsing – interpretatie antimisbruikbepaling van artikel 183bis WIB92).
 - HvJ 18 oktober 2012, zaak C-371/11, Punch Graphix (overdraagbaarheid dbi-overschot resulterend uit een fusieerwaarde gerealiseerd n.a.v. een belastingneutrale moeder-dochterfusie – ontbinding van een vennootschap in het kader van een fusie kan niet worden beschouwd als een ‘liquidatie’ voor de toepassing van de moeder-dochterrichtlijn).

Bibliografie

1. Algemene werken

- TILQUIN, T., *Traité des fusions et scissions*, Brussel, Kluwer, 1993, 659 p.
- ERNST, P. en VERSTRAELEN, J., *Reorganisatie van vennootschappen. Fusie, (partiële) splitsing, inbreng van bedrijfstak 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.
- BLOCKERYE, T., *Acquisition et fusions*, Brussel, Bruylant, 2004, 560 p.
- VANDENBERGHE, W., *Van ontbinding tot fusie, Fiscale aspecten. 2007-2008*, Mechelen, Kluwer, 2007, 849 p.
- VANDENBERGHE, W., VANDE VELDE, I., VAN DE WOESTEYNE, I., VERSTRAELEN, J. en VYNCKE, K., *Handboek fiscale aspecten van vennootschapsherstructureren*, Mechelen, Kluwer, 2010, 256 p.

2. Inzake binnenlandse verrichtingen:

- LIEVENS, J., DE BROE, L. en MASELIS, P., *Fusies & splitsingen, Juridisch, fiscaal, draaiboeken en modellen*, Gent, Mys & Breesch, 1993, 200 p.
- 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^{ste} verjaardag*, Brussel, De Boeck & Larcier, 1999, 197-232.
- WYCKAERT, M., “De boekhoudkundige verwerking van vennootschapsrechtelijke herstructureren: getrouw of ontrouw beeld?”, in Jan Ronse Instituut (ed.), *Knelpunten van 30 jaar vennootschapsrecht*, Kalmthout, Biblo, 1999, 73.
- VAN DE WOESTEYNE, I., *Fusie en splitsing van vennootschappen in de inkomstenbelasting*, Antwerpen, Intersentia, 2000, 565 p.
- VERSTRAELEN, J. en VAN DE WOESTEYNE, I., “Belastingneutrale fusies na de fusiewet van 11 december 2008: Een stand van zaken”, in DE CNIJF, H., MAES, L. en DE BROECK, L., *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen 2009-2010*, Mechelen, Kluwer, 2009, 141-228.
- COUGNON, J., “Het nieuwe regime van fusies en opslorpingen van vennootschap – een ommekeer”, *AFT* 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’avoire social”, *JDF* 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”, *JT* 1990, 449-451.
- LYCOPS, J., “Interimverslag over de diverse reorganisatiemethoden van Belgische naamloze vennootschappen”, *AFT* 1990, afl. 12bis, 30 p.
- VANISTENDAEL, F., “De belasting van grensoverschrijdende fusies”, *AFT* 1991, 150-158.
- DILLEN, L. en JANSSENS, T., “De overdracht van vermogen bij een belastingvrije splitsing van een vennootschap – een fiscaal imbroglio”, *TFR* 1993, 278.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Fusies en splitsingen in het inkomstenbelastingenrecht anno 1993”, *TRV* 1993, 359.

- KLEYNEN, G., “Le droit fiscal belge au regard de la directive européenne sur les fusions et apports frontaliers: état des lieux au 1^{er} janvier 1993”, *RGF* 1993, 50.
- KLEYNEN, G., “Les incidences comptables et fiscales des fusions et scissions sans liquidation”, *JDF* 1993, 275.
- DE VIRON, A. en DE STREEL, Y., “Le traitement fiscal des différences de consolidation”, *RGF* 1994, 208.
- DILLEN, L., en JANSSENS, T., “De aftrek van vorige beroepsverliezen na belastingvrije fusies en splitsingen”, *TFR* 1994, afl. 128, 217-227.
- 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^{re} partie)”, *JDF* 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^e partie)”, *JDF* 1996, 258.
- TAHON, M., “Reorganisatieverrichtingen en verliesverrekening”, *TFR* 1996, afl. 144, 219-227.
- KLEYNEN, G., “Réflexions concernant la remise en question d’un principe fondamental en matière de fusion et de scission”, *JDF* 1998, 5.
- COLART, M. en DOUÉNIAS, S., “La loi du 22 décembre 1998: quelques modifications apportées en matière de liquidations, fusions, scissions et apports”, *JDF* 1999, 5-34.
- VANDENBERGHE, W., “De moeder-dochterfusie na de fusie-reparatiewet”, *TRV* 1999, 53-81.
- VERSTRAELEN, J., “De herstructeringsbepalingen in de wet van 22 december 1998”, *TFR* 2000, afl. 176, 151.
- COUGNON, J.M., “Les réserves taxées négatives: une notion dangereuse?”, *C&FP* 2000, 77.
- VAN DE WOESTEYNE, I., “De negatief belaste reserve in het kapitaal en de interferentie met de reserve ‘overgedragen verlies’”, *AFT* 2004, afl. 8-9, 12 (deel 1) en afl. 10, 8 (deel 2).
- MESSIAEN, R., “Verliesverrekening na belastingvrije fusie: de dubbele negatieve fiscale nettowaarde legt de inconsistenties van de regelgeving bloot”, *TFR* 2008, afl. 4, 39.
- VANDENBERGHE, W., “Aftrek voor risicokapitaal – de lijdensweg van de fusie-inbrengmeerwaarden ten einde?”, *AFT* 2008, afl. 4, 4.
- VAN BORTEL, D., “Belastingneutrale Moeder-dochterfusie op grond van rechtstreekse werking van artikel 5 van de fusierichtlijn”, *TFR* 2009, afl. 364, 565 (noot bij Rb. Brugge 16 februari 2009).
- VAN DE WOESTEYNE, I., “Het begrip ‘fiscale nettowaarde’ wettelijk gedefinieerd”, *Fisc.Act.* 2009, afl. 4, 3.
- VAN DE WOESTEYNE, I., “Fusiewet regelt overdracht notionele interestaftrek”, *Fisc.Act.* 2009, afl. 10, 1.
- VERSTRAELEN, J. en VAN DE WOESTEYNE, I., “Fiscaal-technische verwerking van belastingneutrale moeder-dochterfusies tussen binnenlandse vennootschappen na de fusiewet van 11 december 2008”, *TFR* 2009, afl. 365, 597.
- VAN GILS, N., “Het onzekere lot van het dbi-overschot bij reorganisaties”, *AFT* 2011, afl. 3, 5-17.
- X, “Hoe moeten gespreid belaste meerwaarden na een belastingneutrale splitsing over de verkrijgende vennootschappen worden verdeeld?”, *Fisc.Koer.* 2011, afl. 6, 223-225.
- DEWAELE, Y., “Calcul des pertes reportées et rétroactivité comptable en cas de restructuration”, *Act.fisc.* 2011, afl. 14, 1-5.
- DE BEULE, N. en JACOBFEUERBORN, F., “Geeft fusie meerwaarde recht op notionele interestaftrek, en vanaf wanneer?”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 37, 3-6.
- DELANOTE, M. en DILLEN, L., “Herbelegging door overdracht actiefbestanddeel bij belastingvrije fusie?”, *Fisc.Act.* 2012, afl. 3, 1-5.
- VAN CROMBURGGE, S., “Herbelegging in actief verkregen door belastingvrije fusie”, *Fiscoloog* 2012, afl. 1280, 12-14.
- VAN DE WOESTEYNE, I. en COESSENS, J., “De notionele interestaftrek bij belastingneutrale fusies: een zoektocht naar fiscale neutraliteit. Uittekenen van een

conceptueel kader”, *TFR* 2012, afl. 414, 54-81.

- VAN DE WOESTEYNE, I. en COESSENS, J., “De notionele interestaftrek bij belastingneutrale fusies: een zoektocht naar fiscale neutraliteit – Toetsing van de theorie van het ‘gedeeld belastbaar tijdperk’”, *TFR* 2012, afl. 421, 425-446.

3. Inzake grensoverschrijdende verrichtingen

- 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.
- HUYGE, A. en ISENBAERT, M., “De fusierichtlijn en bedrijfsreorganisaties naar Belgisch recht: leidt de Europese draad van Ariadne de belastingplichtige uit het Belgische labyrint?”, in PEETERS, B. (ed.), *Europees belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, 415-497.
- VANHULLE, H., “Het nieuwe fiscaal regime inzake (grensoverschrijdende) fusies”, in *Grensoverschrijdende fusies zijn een feit*, Vormingsinstituut Nederlandse Orde Advocaten Balie Brussel, 2009, 123-176.
- HUYGHE, A. en ISENBAERT, M., “De gewijzigde fusierichtlijn en de Belgische struisvogelpolitiek”, *AFT* 2005, afl. 12, 4.
- TAHON, M., “Belgische reorganisaties eindelijk op Europese leest”, *Intern.Fisc.Act.* 2008, afl. 8, 4.
- VANDE VELDE I., “Eindelijk fiscale neutraliteit voor grensoverschrijdende herstructureringen”, *Fisc.Act.* 2008, afl. 34, 1 (deel 1) en *Fisc.Act.* 2009, afl. 2, 3 (deel 2).
- CAERS, W. en TAHON, M., “The Belgian Implementation of the EC Merger Directive and Associated Tax Law Amendments”, *ET* 2009, 67.
- LAMON, H., SPANOGHE, G. en GILLET, D., “Réorganisations transfrontalières d’entreprises: Transposition de la Directive fusion en droit fiscal belge”, *C&FP* 2009, afl. 4, 99.
- VANDENBERGHE, W., “De omzetting van de fusierichtlijn. Duiding bij een labyrint van bepalingen inzake inbrengen van een bedrijfstak of algemeenheid, fusies en splitsingen”, *AFT* 2009, afl. 4, 4.
- VANDERMEERSCHÉ, C., “Intra-Europese fusies: uiteindelijk fiscale neutraliteit”, *NNK* 2009, afl. 4, 167.
- VAN GILS, N. en CLAES, S., “(Further) Implementation of the EU Merger Directive in Belgian domestic tax legislation opens new opportunities for tax neutral cross-border corporate reorganizations”, *Intertax*, vol. 37, afl. 10, 553.
- VANHULLE, H. en BOUVERET, N., “Le nouveau régime fiscal des fusions et scissions transfrontalières”, *RGF* 2009, afl. 1, 27.
- VERSWYVELD, Ph., “Zijn de Belgische fiscale regels betreffende grensoverschrijdende reorganisaties strijdig met het Europese recht?”, *AFT* 2009, afl. 10, 2.
- VANDE VELDE, I., “Grensoverschrijdende fusies en (partiële) splitsingen voortaan fiscaal neutraal binnen de Europese Unie – Een analyse van de wet van 11 december 2008 tot omzetting van de Fusierichtlijn”, *TRV* 2010, afl. 1, 3.

4. Inzake de antimisbruikbepaling

- VAN DE VIJVER, A., “Belastingfraude of -ontwijking volgens de fusierichtlijn” (noot onder Amsterdam 30 januari 2002), *TFR* 2003, afl. 235, 133.
- VAN KEIRSILCK, M., noot bij Antwerpen 6 september 2005, *Fisc.Koer.* 2005, 547-566 (rechtmatige economische behoeften – richtlijnconforme interpretatie).
- GARABEDIAN, D., “Nieuwe ‘antimisbruikbepaling’: nauwelijks wijzigingen ten gronde”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1132, 1.
- HAELTERMAN, A., “Fusies: fiscus moet afwezigheid rechtmatige behoeften aantonen”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1101, 1.
- VAN KEIRSILCK, 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 antirechtsmisbruikbepalingen in de artikelen 46 §1 en 211 §1 WIB92: het Hof van

Cassatie stelt terug orde op zaken”, *TFR* 2008, afl. 340, 412 (noot bij Cass. 13 december 2007).

- VAN KEIRSBILCK, M., “noot bij Gent 27 januari 2009”, *Fisc.Koer.* 2009, 343 (rechtmatige economische behoeften – richtlijnconforme interpretatie).
- VAN GILS, M., PUNCHER, E. en PEETERS, A., “(Partiële) splitsing: recente standpunten Rulingcommissie”, *Fiscoloog* 2011, afl. 1271, 4-7.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Richtlijnconforme interpretatie vrijstellingsvoorwaarde splitsingen”, *Fiscoloog* 2012, afl. 1306, 8-10 (noot bij Antwerpen 15 mei 2012).

1531,50

art. 211 WIB92

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. Dergelijke fusie- of splitsingverrichting geniet evenwel een fiscaal neutrale behandeling indien wordt voldaan aan de voorwaarden opgesomd in artikel 211 WIB92. Het neutraliteitsregime is aldus automatisch van toepassing (zonder mogelijkheid tot verzaking) indien:

- a. de overnemende of verkrijgende vennootschap een binnenlandse vennootschap of een intra-Europese vennootschap is;
- b. de verrichting wordt verwezenlijkt overeenkomstig de bepalingen van het W.Venn. en, desgevallend, conform de vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard die van toepassing zijn op de overnemende of verkrijgende intra-Europese vennootschap;
- c. de verrichting niet als hoofddoel of één der hoofddoelen belastingfraude of -ontwijking heeft. Wanneer de verrichting niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de verrichting betrokken vennootschappen, kan dit doen vermoeden, behalve het bewijs van het tegendeel, dat die verrichting als hoofddoel of één van de hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft (art. 183bis WIB92) (antimisbruikbepaling).

De voorafgaande akkoorden en voorafgaande beslissingen (zowel deze onder de oude als onder de nieuwe rulingprocedure) over de ‘oude’ antimisbruikbepaling (‘rechtmatige financiële of economische behoeften’) en de nieuwe (richtlijnconforme) antimisbruikbepaling, ingevoerd door de fusiewet van 11 december 2008 (‘belastingfraude of belastingontwijking – zakelijke overwegingen’) kunnen geconsulteerd worden op de website van de FOD Financiën (<http://www.fisconet.fgov.be>) en op www.monKEY.be.

De dienst voor voorafgaande beslissingen heeft een ontwerpstandpunt over de draagwijdte van de nieuwe antimisbruikbepaling gepubliceerd op haar website (<http://www.ruling.be>).

§ 1. BINNENLANDSE FUSIES EN SPLITSINGEN

1531,60

In geval de fusie- of splitsingverrichting wordt verwezenlijkt conform het W.Venn., doch de antimisbruiktoets (art. 183bis WIB92) niet doorstaat, dan zal deze verrichting belast worden, ondanks de neutraliteit ervan vanuit boekhoudkundig perspectief.

art. 210 § 4 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 overgenomen vennootschap of (bij (partiële) splitsing) van het verkregen vermogen (art. 210 § 4 WIB92). Het negatieve verschil tussen het boekhoudkundig kapitaal en het gestort kapitaal wordt rechtgezet door de opname van een negatief belaste reserve in kapitaal³¹³. Bovendien 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 worden berekend, rekening houdende met een opgevaardeerde basis ('step-up'), die als zodanig niet in de boekhouding van de overnemende vennootschap tot uitdrukking is gebracht.

Inzake de gevolgen van een 'belaste' verrichting in hoofde van de overgenomen vennootschap en de aandeelhouders, zie randnr. 1525.

1531, 70

Het belastingneutrale 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 (gesplitste) vennootschap worden steeds vrijgesteld:
 - de op het ogenblik van de verrichting vrijgestelde, uitgedrukte niet-verwezenlijkte meerwaarden, als bedoeld in artikel 44, § 1, 1^o WIB92;
 - de op het ogenblik van de verrichting vrijgestelde, gespreid te belasten meerwaarde, als bedoeld in artikel 47 WIB92;
 - de kapitaalsubsidies zoals vermeld in artikel 362 WIB92 die op het ogenblik van de verrichting nog niet als winst werden aangemerkt;
 - de meerwaarden die naar aanleiding van de verrichting worden verwezenlijkt of vastgesteld.
2. Voor het overige blijft de gelijkstelling met een dividenduitkering afwezig in de mate dat de inbrengen worden vergoed door nieuwe aandelen die ter vergoeding van de inbreng worden uitgegeven of – in de hypothese dat de overnemende (verkrijgende) vennootschap vóór de verrichting aandelen houdt in de overgenomen (gesplitste) vennootschap – in de mate dat de overnemende (verkrijgende) vennootschap de (andere dan *sub* 1. bedoelde) vrijgestelde reserves overneemt. De inbreng naar aanleiding van een fusie of splitsing wordt niet volledig vergoed door nieuwe aandelen wanneer:
 - een opleg in geld wordt betaald;
 - de overgenomen vennootschap eigen aandelen bezit;
 - de overnemende vennootschap aandelen aanhoudt in de overgenomen of gesplitste vennootschap.

De overneming van de vrijgestelde reserves kan gebeuren *hetzij* door een zichtbare (boekhoudkundige) vrijgestelde reserve aan te leggen via het debet van de resultatenrekening, *hetzij* door de vrijgestelde reserve op te nemen in een aparte

³¹³ Voor een uitgewerkt voorbeeld: J. VERSTRAELEN, "De herstructureringsbepalingen in de wet van 22 december 1998", *TRV* 2000, 167; I. VAN DE WOESTEYNE, "De negatief belaste reserve in het kapitaal en de interferentie met de reserve overgedragen verlies", *AFT* 2004, afl. 8-9, 12 (deel 1) en afl. 10, 8 (deel 2).

subrekening van het kapitaal (waarbij tot beloop van hetzelfde bedrag tevens een negatieve reserve wordt opgenomen in het kapitaal)³¹⁴.

Deze fiscale ‘overneming’ van de (‘andere’) (*sub* 2. vermelde) vrijgestelde reserves in de hypothese van een ‘moeder-dochterfusie’ is facultatief, waardoor er een optie bestaat om de betrokken reserves geheel of gedeeltelijk het (belaste) liquidatieregime te laten ondergaan.

Voormelde regels zijn niet van toepassing op verrichtingen waaraan een door de Autoriteit voor Financiële Diensten en Markten (‘FSMA’) erkende vennootschap met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet-genoteerde aandelen deelneemt³¹⁵.

De bij de overnemende of verkrijgende vennootschappen in aanmerking te nemen afschrijvingen³¹⁶, investeringsaftrekken³¹⁷, belastingkredieten voor onderzoek en ontwikkeling, aftrekken voor risicokapitaal, kapitaalsubsidies, 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

Verder blijven, na een belastingneutrale fusie of (partiële) splitsing, de bepalingen WIB92 van toepassing met betrekking tot 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/verrijgende 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). Voor zover deze meerwaarden in het kader van een moeder-dochterfusie worden uitgedrukt, worden zij aangemerkt als in artikel 44, § 1, 1° WIB92 bedoelde uitgedrukte, niet-verwezenlijkte meerwaarden³¹⁸.

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

³¹⁴ MvT fusiewet 11 december 2008, *Parl.St.* Kamer 2007-2008, Doc 52, 1398/001, 39-40.

³¹⁵ Zie ook M. DE MUNTER, “Private privak op de valreep door het parlement goedgekeurd”, *Fiscoloog* 2003, afl. 887, 3.

³¹⁶ Vr. nr. 152 HATRY 13 december 1996, *Vr. & Antw. Senaat* 1996-1997, 14 januari 1997, 1773.

³¹⁷ Vr. nr. 37 DECLERCK 4 juli 1988, *Vr. & Antw. Senaat*, 13 september 1988, 824,

³¹⁸ De kwalificatie van de fusiemeerwaarde als een ‘uitgedrukte, niet-gerealiseerde meerwaarde’ in de zin van art. 44 §1 1° WIB92 werd bevestigd door de fusiewet van 11 december 2008 (art. 212 lid 3 WIB92). Hiermee werd tevens het standpunt bevestigd dat de dienst voor voorafgaande beslissingen voorheen reeds had ingenomen, met name dat deze meerwaarde – als ‘uitgedrukte, niet-gerealiseerde meerwaarde’ – in toepassing van artikel 205ter, § 5 WIB92 in mindering moet worden gebracht van de berekeningsgrondslag voor de ‘aftrek risicokapitaal’ (standpunt gepubliceerd op <http://www.ruling.be>).

nettowaarde van de respectievelijke inbrengen³¹⁹. Volgens bepaalde rechtspraak kan de verdeling in evenredigheid met de fiscale nettowaarde plaatsvinden voor de (belaste en vrijgestelde) reserves *in globo*³²⁰.

1533

art. 211 § 2 WIB92

Gezien het belastingvrije fusie- en splitsingsregime slechts geldt voor zover de verrichting wordt vergoed door uitgifte van nieuwe aandelen, gelden bijzondere aanrekeningregels in die gevallen waar de inbreng niet volledig vergoed wordt door daartoe uitgegeven nieuwe aandelen (art. 211 § 2 WIB92)³²¹. Deze aanrekeningregels zijn ook van toepassing bij splitsingen.

art. 202 § 2 en 204 2° WIB92

Indien in het kader van een moeder-dochterfusie een positief fusieresultaat ontstaat naar aanleiding van de intrekking van de aandelen in de overgenomen dochtervennootschap, komt dit resultaat ten name van de moedervernootschap in aanmerking voor een dbi-afrek *ad* 100 %. De dbi-participatievoorwaarden van artikel 202, § 2, lid 1 WIB92 (deelneming van ten minste 10 % of 2 500 000,00 EUR en behoud gedurende één jaar in volle eigendom) gelden in deze hypothese niet.

§ 2. BUITENWAARTSE ('OUTBOUND') FUSIES EN SPLITSINGEN

1533,10

Het belastingneutrale regime werd door de fusiewet van 11 december 2008 uitgebreid tot fusies waarbij een binnenlandse vennootschap wordt overgenomen door een intra-Europese vennootschap (en tot splitsingen van een binnenlandse vennootschap waarbij bestanddelen worden verkregen door een intra-Europese vennootschap).

art. 2 § 2 5° b)bis WIB92

Als 'intra-Europese vennootschap' wordt aangemerkt, een vennootschap die (i) geen binnenlandse vennootschap is, (ii) een rechtsvorm heeft die opgesomd is in de bijlage bij de fusierichtlijn, (iii) geacht wordt fiscaal inwoner te zijn van een lidstaat (andere dan België), zonder te worden geacht fiscaal buiten de Europese Unie te zijn gevestigd op grond van een met een derde Staat gesloten dubbelbelastingverdrag, en (iv) onderworpen is aan een belasting die gelijkaardig is aan de vennootschapsbelasting en opgenomen is in artikel 3, c) van de fusierichtlijn, en dit zonder keuzemogelijkheid en zonder vrijstelling.

Indien de overnemende of verkrijgende vennootschap (geen binnenlandse maar) een intra-Europese vennootschap is, dient de verrichting niet enkel te worden verwezenlijkt overeenkomstig de bepalingen van het W.Venn., maar tevens conform de vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard in de lidstaat van de overnemende

³¹⁹ Inzake de investeringsreserve bij inbreng, fusie of splitsing: *Fiscooloog* 2003, afl. 879, 6. Inzake gespreid belaste meerwaarden in toepassing van artikel 47 WIB92: Voorafg. Besliss. nr. 700.513, 8 januari 2008 en Rb. Brugge 17 juni 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 564.

³²⁰ Rb. Brugge 17 juni 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 564, noot M. VAN KEIRSBILCK, evenwel hervormd in hoger beroep: Gent 1 maart 2011, *Fisc.Koer.* 2011, afl. 6, 221.

³²¹ J.P. LAGAE, *Vennootschapsbelasting*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 339-353; C. MATTELIN, "Wijzigingen inzake reorganisaties", *Fisc.Act.* 1999, afl. 3, 2.

of verkrijgende vennootschap.

Indien de overnemende of verkrijgende vennootschap een intra-Europese vennootschap is, geldt de fiscaal neutrale behandeling in toepassing van artikel 211 WIB92 bovendien (enkel) met betrekking tot:

- de naar aanleiding van de verrichting verkregen bestanddelen die als gevolg van de verrichting worden aangewend (en behouden) binnen een Belgische inrichting (in de zin van art. 229 § 1 WIB92) waarover de overnemende of verkrijgende intra-Europese vennootschap (al dan niet ten gevolge van de verrichting) beschikt, en die bijdragen tot de resultaten van deze inrichting;
- de vrijgestelde reserves van de overgenomen of gesplitste vennootschap (andere dan die welke verbonden zijn aan een buitenlandse inrichting) die teruggevonden worden binnen het eigen vermogen van deze inrichting (art. 211 § 1 lid 5 WIB92).

De belastingneutraliteit in toepassing van artikel 211 WIB92 speelt dus niet volledig indien de in het kader van de verrichting overgenomen of verkregen bestanddelen niet volledig worden opgenomen in de Belgische inrichting. Een onvolledige overneming van het netto actief in de Belgische inrichting doet zich voor indien in het kader van de verrichting bepaalde bestanddelen worden overgebracht naar de buitenlandse hoofdzetel van de overnemende (verkrijgende) vennootschap, of nog indien de overgenomen of gesplitste binnenlandse vennootschap vóór de verrichting over een buitenlandse inrichting beschikt.

Zoals in het kader van een binnenlandse verrichting, kunnen de vrijgestelde reserves in het kader van een ‘intra-Europese’ moeder-dochterfusie fiscaal worden overgenomen. *In casu* gebeurt deze overname in het eigen vermogen van de Belgische inrichting³²².

Op grond van artikel 240bis, § 1, 2° WIB92 worden de fiscale verliezen van de overgenomen (gesplitste) binnenlandse vennootschap in het kader van de verrichting (proportioneel) overgedragen naar de Belgische inrichting van de overnemende (verkrijgende) intra-Europese vennootschap.

§ 3. BINNENWAARTSE (‘INBOUND’) FUSIES EN SPLITSINGEN

1533,20

Inzake de bepaling van het fiscaal gestort kapitaal van een binnenlandse vennootschap na overneming van een intra-Europese vennootschap (of na verkrijging van bestanddelen in het kader van een (partiële) splitsing van een intra-Europese vennootschap), zie randnr. 1521,35.

art. 184bis § 4 lid 2 WIB92

De andere bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen (gesplitste) intra-Europese vennootschap verkrijgen bij de overnemende (verkrijgende) binnenlandse vennootschap in principe de kwalificatie ‘belaste reserve’. Een uitzondering wordt echter gemaakt voor de vrijgestelde reserves die verbonden zijn aan een (vóór de verrichting bestaande) Belgische inrichting van de overgenomen (gesplitste) vennootschap (art. 184bis § 4 lid 2 WIB92).

³²² Het ‘eigen vermogen’ van een Belgische inrichting wordt omschreven in art. 229 § 4 WIB92, en bestaat uit vrijgestelde reserves, belaste reserves en de kapitaaldotatie.

art. 184ter § 2 lid 1 WIB92

Bij latere realisatie door de binnenlandse vennootschap van de bestanddelen die zij in het kader van de binnenwaartse fusie of splitsing heeft verkregen, worden de gerealiseerde meerwaarden of minderwaarden vastgesteld op basis van de boekwaarde van deze activa op het ogenblik van de fusie of splitsing, en dit ongeacht of de overgenomen (gesplitste) buitenlandse vennootschap een intra-Europese vennootschap is (art. 184ter § 2 lid 1 WIB92).

art. 184ter § 2 lid 6 WIB92

De afschrijvingen met betrekking tot de op het moment van de verrichting in het buitenland gelegen bestanddelen, worden slechts fiscaal aanvaard voor zover deze leiden tot een netto boekwaarde³²³ die lager is dan de boekwaarde van de bestanddelen op het ogenblik van de verrichting, verminderd met de geboekte herwaarderingen, voor zover deze vóór de verrichting niet belast werden (art. 184ter § 2 lid 6 WIB92) (en zulks ongeacht of de overgenomen (gesplitste) buitenlandse vennootschap een intra-Europese vennootschap is).

art. 204 lid 2 WIB92

Het positieve fusieresultaat dat in het kader van een binnenwaartse moeder-dochterfusie ontstaat naar aanleiding van de intrekking van de aandelen in de overgenomen dochtervennootschap, wordt aangemerkt als een 100 % aftrekbare dbi (art. 204 lid 2 WIB92), op voorwaarde dat de overgenomen dochtervennootschap een intra-Europese vennootschap is, en dat de verrichting in de lidstaat van de overgenomen (gesplitste) vennootschap fiscale neutraliteit geniet in toepassing van een bepaling met gelijkaardig effect als artikel 211 WIB92. Deze 100 % dbi is niet afhankelijk van de participatievoorwaarden van artikel 202, § 2, lid 1, 1° en 2° WIB92 (deelneming van ten minste 10 % of 2 500 000,00 EUR en behoud gedurende één jaar in volle eigendom).

Het toepassingsgebied van artikel 204, lid 2 WIB92 is beperkt tot dochtervennootschappen van een lidstaat van de Europese Unie (geen uitbreiding tot de EER).

§ 4. BOEKHOUDKUNDIGE REGELING INZAKE FUSIES EN SPLITSINGEN

1533,30

De boekhoudkundige regels ter zake zijn terug te vinden in een KB van 3 december 1993³²⁴, en werden van commentaar voorzien door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (zie randnr. 1531).

Afdeling VII.

³²³ Art. 184ter § 2 lid 6 WIB92 verwijst (verwarrend) naar de 'fiscale nettowaarde'. In de memorie van toelichting (Doc 52, 1398/001, 33) wordt verwezen naar de 'boekwaarde'.

³²⁴ BS 23 december 1993.

Partiële splitsing

1533,50

- Rechtspraak – Rb. Brugge 17 juni 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 564, noot VAN KEIRSBILCK, M.
- Bibliografie – DE BEULE, N., RAPOYE, C. en CALUWE, B., *Splitsingen en partiële splitsingen*, in *Bibliotheek Fiscaal Recht Larcier*, Gent, Larcier, 2009, 612 p.
- COUTURIER, J.J., “De partiële splitsing belastingvrij”, *AFT* 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 16 juillet 2001 instaurant le régime fiscal des opérations assimilées aux fusions et scissions: la dernière pierre à l’édifice?”, *C&FP* 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?”, *TFR* 2002, afl. 217, 239.
 - VAN DE WOESTEYNE, I. en VERSTRAELEN, J., “De volledig belastingvrije partiële splitsing in de inkomstenbelastingen”, *TFR* 2002, afl. 220, 391.
 - WAUTERS, M., “Delen om te krijgen. Continuïteit bij de met splitsing gelijkgestelde verrichting”, *TRV* 2002, 277-305.
 - VAN DE WOESTEYNE, I. en VERSTRAELEN, J., “Over de boekhoudkundige verwerking van de partiële splitsing en de gedeeltelijk belaste partiële splitsing in de inkomstenbelastingen”, *TFR* 2004, afl. 264, 599.
 - VERSTRAELEN, J. en VAN DE WOESTEYNE, I., “De volledig belaste partiële splitsing in de inkomstenbelastingen”, *TFR* 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.
 - VAN KEIRSBILCK, M., noot bij Rb. Brugge 17 juni 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 564 (splitsing – verdeling van gespreid te belasten meerwaarden).

De wet van 16 juli 2001³²⁵ regelt het fiscaal regime van de partiële splitsing. Deze verrichting wordt beschouwd als een variant op de klassieke splitsing, waarbij deze fiscale regimes zo veel als mogelijk analoog van toepassing werden gemaakt, zowel voor binnenlandse als voor grensoverschrijdende verrichtingen.

1533,60

Volgens de Commissie voor Boekhoudkundige Normen dient de partiële fusie of splitsing boekhoudkundig neutraal te worden verwerkt zoals de traditionele fusie of splitsing³²⁶.

Afdeling VIII.

Omzetting van vennootschappen

1534

art. 210 3° WIB92

De liquidatieaanslag is van toepassing op vennootschappen die een andere rechtsvorm

³²⁵ BS 20 juli 2001, 24689.

³²⁶ Advies CBN nr. 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; Advies nr. 2009/11, *Bull.CBN* 2010, afl. 53.

aannemen, behalve indien de omzetting is gebeurd volgens de procedure uit het W.Venn. (art. 210 3° WIB92)³²⁷.

art. 214 WIB92

Echter, zelfs indien de procedure van het W.Venn. 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 waardering 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 afzonderlijk in de balans van de ‘nieuwe vennootschap’ voorkomen³²⁸.

Op de aldus omgezette vennootschap blijven de afschrijvingen, investeringsaftrekken, enz. van toepassing alsof de omzetting niet had plaatsgevonden.

Zie Brussel 3 februari 1982³²⁹ inzake de niet-vrijstelling van de omvorming van een vennootschap in een organisme dat geen rechtspersoonlijkheid bezit.

Overeenkomstig artikel 45 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 WIB92 voor zover de verrichting wordt vergoed met nieuwe aandelen, hetzij van de bepalingen van gelijke aard in de andere staat.

Afdeling IX.

Zetelverplaatsingen

1536

Adviezen CBN – Advies nr. 2011/2, *Bull.CBN* 2011, afl. 57 (zetelverplaatsing naar België).

Rechtspraak – HvJ 29 november 2011, zaak C-371/10, National Grid Indus BV, *JFF*, No. 2012/158.
– Antwerpen 1 april 2008, *TFR* 2009, afl. 360, 359 (vóór de zetelverplaatsing uitgedrukte meerwaarden op aandelen – vrijstelling na zetelverplaatsing niet onderworpen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde).

Bibliografie – LAGAE, J.-P., “De migratie van vennootschappen en de Belgische inkomstenbelastingen”, in *Liber Amicorum E. KRINGS*, Brussel, Story, 1991, 1031 p.
– VAN DER BRUGGEN, E., “Het fiscaal regime van naar België verplaatste vennootschappen”, *TRV* 1994, 485.
– PIOT, W., “Fiscale implicaties van zetelverplaatsing naar en vanuit België”, *AFT* 1997, 11.
– LAMON, H., “Emigration ou immigration de sociétés sous l’angle juridique belge et communautaire: tout est-il permis ?”, *RGF* 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?”, *TFR* 2005, afl. 287, 731.
– BRONSELAER, K., “Landinwaartse zetelverplaatsing en voorheen uitgedrukte meerwaarden op aandelen: de fiscus vangt achter het net”, *TFR* 2009, afl. 360, 366 (noot

³²⁷ *Com.IB.* 1992, nr. 210/19 en 211/133.

³²⁸ *Com.IB.* 1992, nr. 211/131.

³²⁹ *JT* 1983, 324.

bij Antwerpen 1 april 2008).

- VAN GILS, M., “Zetelverplaatsing voor en na de Wet van 11 december 2008. Deel I. Immigratie”, *TFR* 2009, afl. 369, 823-836.
- VAN GILS, M. en DE BIE, K., “Zetelverplaatsing voor en na de Wet van 11 december 2008. Deel II. Emigratie”, *TFR* 2010, afl. 389, 835-846.
- PEETERS, S., “Standpunt: Exitheffingen op emigrerende vennootschappen: een moeilijk evenwicht na National Grid Indus”, *TRV* 2012, afl. 1, 5-20.
- VAN GILS, M. en PEETERS, A., “Zetelverplaatsing naar België: boekhoudkundige gevolgen”, *Fiscoloog* 2012, afl. 1245, 7-10.
- VAN ZANTBEEK, A. en DRAYE, J., “Aandeelhouders niet belast bij emigratie van Belgische vennootschappen”, *TFR* 2012, afl. 418, 291-295.

§ 1. BUITENWAARTSE ('OUTBOUND') ZETELVERPLAATSINGEN

1538

art. 208-209 WIB92

art. 214bis WIB92

art. 240bis WIB92

Tot voor kort waren de liquidatieregels vervat in artikel 208 en 209 WIB92 in beginsel 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 werd bijgevolg bij fictie gelijkgesteld met een liquidatie. Een uitzondering was voorzien wanneer het de zetelverplaatsing van een Europese vennootschap of een Europese coöperatieve vennootschap naar een andere lidstaat van de Europese Unie betrof.

Het toepassingsgebied van deze uitzonderingsbepaling werd uitgebreid tot “alle binnenlandse vennootschappen”³³⁰. Bijgevolg zijn, in het kader van elke zetelverplaatsing van een binnenlandse vennootschap naar een andere lidstaat van de Europese Unie, de fiscale liquidatieregels niet van toepassing:

- met betrekking tot de bestanddelen die blijvend aangewend worden binnen een Belgische inrichting (in de zin van art. 229 § 1 WIB92) waarover de vennootschap na de zetelverplaatsing beschikt, en die bijdragen tot de resultaten van deze inrichting;
- voor zover de vrijgestelde reserves van de binnenlandse vennootschap (die niet verbonden zijn aan een buitenlandse inrichting) teruggevonden worden binnen het eigen vermogen van deze inrichting (art. 214bis WIB92).

Ook de regels inzake verliesverrekening werden overeenkomstig aangepast, zodat in geval van intra-Europese zetelverplaatsing door een binnenlandse vennootschap met behoud van een Belgische inrichting, de vóór de zetelverplaatsing geleden fiscale verliezen aftrekbaar blijven binnen de inrichting (art. 240bis § 2 WIB92)³³¹.

³³⁰

Art. 47 wet 14 april 2011 houdende diverse bepalingen, BS 6 mei 2011.

³³¹

Art. 49 wet 14 april 2011 houdende diverse bepalingen, BS 6 mei 2011.

De hoger vermelde bepaling inzake de samenstelling van het eigen vermogen in het kader van een binnenwaartse ('inbound') fusie of (partiële) splitsing (art. 184bis § 4 WIB92) is *mutatis mutandis* van toepassing op binnenwaartse zetelverplaatsingen (art. 184bis § 5 WIB92), met dien verstande dat de bepaling inzake binnenwaartse zetelverplaatsingen niet beperkt is tot intra-Europese verplaatsingen. Er is echter een antimisbruikbepaling voorzien in de hypothese van verplaatsing van de zetel van een vennootschap die bedoeld is in artikel 203, § 1, lid 1, 1^o WIB92 (vennootschap die niet onderworpen is aan een belasting van gelijke aard als de vennootschapsbelasting, of die gevestigd is in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België). Deze antimisbruikbepaling geldt echter niet indien de vennootschap vóór de verplaatsing van haar zetel gevestigd was in een lidstaat van de Europese Unie en aldaar aan de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen onderworpen was. In de geïllustreerde gevallen wordt het gedeelte van het eigen vermogen dat het 'gestorte kapitaal' overtreft, aangemerkt als 'vrijgestelde reserve'.

De principes inzake de fiscale waarde van de bestanddelen die worden overgenomen (verkregen) in het kader van een binnenwaartse fusie (art. 184ter § 2 WIB92) zijn *mutatis mutandis* van toepassing op binnenwaartse zetelverplaatsingen, met dien verstande dat ook hier (behoudens indien de vennootschap vóór de verplaatsing gevestigd was in een andere EU- lidstaat en aldaar onderworpen was aan het gemeenrechtelijke regime) een antimisbruikbepaling voorzien is in de hypothese van zetelverplaatsing door een vennootschap die bedoeld is in artikel 203, § 1, lid 1, 1^o WIB92).

Hoofdstuk VI

Bijzondere regimes

Afdeling I.

Coördinatiecentra

1542

- Wetgeving
- Art. 29 wet 11 april 1983 houdende fiscale en begrotingsbepalingen, *BS* 16 april 1983.
 - Art. 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 zaken, *BS* 31 december 2002, ed. 2, 58823-58825.
 - KB nr. 187 30 december 1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra, *BS* 13 januari 1983.
 - KB 3 november 1986 tot vaststelling van de criteria betreffende het multinationale karakter van de groep waarvan een coördinatiecentrum deel uitmaakt, *BS* 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, *BS* 7 september 1991.
- Circulaires
- Circ. nr. Ci.RH.421/368.883, 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*, Brussel, Ced. Samsom, 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", *AFT* 1985, 103.
 - HINNEKENS, L., "De coördinatiecentra na de Wet van 4 augustus 1986", *AFT* 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.
 - CLAREBOU, 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", *JT* 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", *JDF* 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", *Fiscoloog* 2002, afl. 858, 1-4.

1543

Belangrijke (wereldwijde omzet en eigen vermogen van 240 000 000,00 EUR respectievelijk 24 000 000,00 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 KB 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 voor voorafgaande beslissingen werd de volgende casus voorgelegd: het hoofdhuis 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 groepslid³³².

³³² Besliss. nr. ET 300.071, 27 mei 2003.

Indien het centrum erkend wordt, bij koninklijk besluit voor een hernieuwbare periode van tien jaar, en ten minste 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 WIB92;
- c. de abnormale of goedgunstige 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 administratie 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 administratie echter in het ongelijk gesteld³³³. De administratie heeft zich hierbij neergelegd³³⁴.

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 EG-verdrag³³⁵.

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 beslissing³³⁶.

³³³ Cass. 16 maart 2007, *TFR* 2007, afl. 325, 608.

³³⁴ T. DE WIT en G. HARDAT, “Strijd over vaststelling belastbare basis lijkt gestreden”, *Fisc.Act.* 2008, afl. 37, 8-9.

³³⁵ *Pb.C.* 20 juni 2002, afl. 147, 2.

³³⁶ *HvJ* 22 juni 2006, *FJF*, No. 2007/38.

Als gevolg hiervan wijzigde de Europese Commissie haar eerdere beschikking³³⁷ en formuleerde haar standpunt als volgt:

- voor coördinatiecentra, waarvan het statuut verliep uiterlijk op 31 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.

Ingevolge deze evolutie voorziet het KB nr. 187 expliciet dat het bijzonder regime voor coördinatiecentra eindigt op 31 december 2010³³⁸.

Afdeling II.

Beleggingsvennootschappen en organismen voor de financiering van pensioenen

1544,50

- Wetgeving
- Wet 4 december 1990 op de financiële transacties en de financiële markten, *BS* 22 december 1990, o.m. gewijzigd door artikel 10 wet 16 april 1997 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 23 mei 1997.
 - Wet 22 april 2003 inzake de private privak, *BS* 9 mei 2003, ed. 2.
 - Wet 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, *BS* 9 maart 2005.
 - Wet 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening, *BS* 10 november 2006.
 - KB 14 oktober 1991 tot wijziging van het KB/WIB op het stuk van de roerende voorheffing, *BS* 23 oktober 1991.
 - KB 14 november 1991 tot wijziging van het KB/WIB, op het stuk van de roerende voorheffing, *BS* 26 november 1991.
 - KB 3 juni 1994, *BS* 12 juli 1994.
 - Artikelen 99 tot en met 106 wet 21 december 1994 houdende sociale en diverse bepalingen, *BS* 23 december 1994.
 - KB 10 april 1995 met betrekking tot vastgoedbevak's, *BS* 23 mei 1995.
 - KB 18 april 1997 met betrekking tot de instellingen van belegging in niet-genoteerde vennootschappen en in groei-bedrijven, *BS* 24 juni 1997.
 - KB 15 mei 2003 inzake de private privak, *BS* 22 mei 2003, en vervolgens opnieuw gepubliceerd in *BS* 12 juni 2003.
 - KB 23 mei 2007 met betrekking tot de private privak, *BS* 18 december 2007.
- 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 Directe Belastingen 1999-2000*, 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 Immobilières*, 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?", *AFT* 1991, 69-75.

³³⁷ *Fiscoloog* 2007, afl. 1092, 1.

³³⁸ Art. 7bis KB nr. 187, 30 december 1982, ingevoegd door art. 297 wet 27 december 2006 houdende diverse bepalingen, *BS* 28 december 2006.

- KLEYNEN, G., “Le point sur le régime fiscal des sociétés d’investissement (sicav, sicaf, sicafi)”, *RGF* 1995, 79-92.
- DE VIRON, A. en MALVAUX, B., “La Sicafi. Un nouveau véhicule à l’usage des investisseurs immobiliers”, *RGF* 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)”, *RGF* 2000, afl. 5, 143-177.
- LAMON, H. en CHALOT, M., “La pricaf privée: solution belge pour le capital à risque”, *RGF* 2003, afl. 8, 12-20.
- DE MUNTER, M., “Nu ook ‘institutionele BEVAK’ met aantrekkelijk fiscaal statuut”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1141, 5-7.

art. 185bis WIB92

Beleggingsvennootschappen (als bedoeld in de artikelen 14, 19, 24, 99, 102, 106 en 119 van de wet van 20 juli 2004) en organismen voor de financiering van pensioenen (als bedoeld in artikel 8 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorzieningen) 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 de regels inzake aftrek van definitief belaste inkomsten niet, 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 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.

Ten slotte 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 (tegenwoordig FSMA) 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 voortkomen 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 behandeling³³⁹:

- 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).

Afdeling III.

Fiscale steunmaatregelen voor de zeescheepvaart

1544,53

- Wetgeving
- Programmawet 2 augustus 2002, *BS* 29 augustus 2002.
 - Programmawet 27 december 2004, *BS* 31 december 2004, ed. 2.
 - KB 7 mei 2003, *BS* 9 mei 2003, ed. 2.
 - Mededeling Commissie C (2004) 43 – Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, *Pb.C.*, afl. 13, 17 januari 2004.

- Bibliografie
- VAN ROMPAEY, P., “Fiscale behandeling van de winsten uit zeescheepvaartactiviteiten: een aantrekkelijk stelsel?”, *AFT* 2007, afl. 10, 19-42.

1544,54

De programmawet van 2 augustus 2002 voerde een zogenaamde tonnagebelasting in

³³⁹ M. TAEYMANS en C. DOUTREMONT, “De private privak”, *TRV* 2004, afl. 3, 194- 218, *err.* *TRV* 2004, afl. 4, 264.

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.

Er is exploitatie van een zeeschip indien:

- de belastingplichtige eigenaar is, mede-eigenaar of rompbvrachter van een zeeschip dat in belangrijke mate in België wordt beheerd, en dat hij zelf niet in rompbvrachting 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 zeescheepvaart³⁴⁰. 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 tien jaar die volgt op het jaar waarin het verzoek is ingediend. Deze periode kan verlengd worden

³⁴⁰ Voor een voorbeeld: Voorafg. Besliss. nr. 500.278, 27 april 2006.

met telkens tien 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 forfaitair vastgestelde winst.

Voor de toepassing van artikel 47 WIB92 op een vóór de inwerkingtreding van het tonnagebelastingstelsel verwezenlijkte meerwaarde, wordt het jaarlijks te belasten gedeelte geacht begrepen te zijn in de forfaitair vastgestelde winst bepaald onder het tonnagebelastingstelsel wanneer de herbelegging gebeurt in een activum dat gebruikt wordt voor de zeescheepvaartactiviteiten³⁴¹.

Verliezen en investeringaftrekken 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. Wel kunnen deze aftrekken worden aangewend om eventuele winsten die buiten het tonnagebelastingstelsel vallen te neutraliseren³⁴². Als dergelijke winsten er niet zijn, kunnen de nog niet gebruikte vorige verliezen en

³⁴¹ Voorafg. Besliss. nr. 500.011, 16 juni 2005, besproken in R. WILLEMS, "De 124 nieuwste rulings in vogelvlucht", *Fisc.Act.* 2005, afl. 44, 17.

³⁴² Voorafg. Besliss. nr. 500.011, 16 juni 2005.

investeringsaftrekken pas na afloop van de periode van de forfaitaire belasting met latere winsten verrekend worden.

De dividenden die de vennootschap (die valt onder het tonnagebelastingstelsel) uitkeert aan haar Belgische aandeelhouder(s), kunnen in aanmerking komen voor de dbi-aftrek voorzien in artikel 202, § 1, 1^o WIB92, op voorwaarde dat aan de voorwaarden zoals vermeld in artikel 202, § 2, 1^o en 2^o voldaan is. Eventuele meerwaarden, die worden verwezenlijkt op de aandelen van deze vennootschap, kunnen worden vrijgesteld op grond van artikel 192 WIB92³⁴³.

De artikelen 26, 79, 185, § 2, a) en 207, lid 2 WIB92 kunnen niet worden toegepast in hoofde van een vennootschap die valt onder het tonnagebelastingstelsel³⁴⁴.

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.

Deel III

³⁴³ Voorafg. Besliss. nr. 500.011, 16 juni 2005.

³⁴⁴ Voorafg. Besliss. nr. 600.017, 16 mei 2006 en nr. 700.546, 24 juni 2008.

Berekening van de belasting

Hoofdstuk 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, worden een aantal voorheffingen verrekend (roerende voorheffing, forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting, ...).

Afdeling I.

Basistarief

1546

art. 215 WIB92

Bibliografie – VERBANCK, P., “De nieuwe tariefstructuur”, in *De langverwachte hervorming van de vennootschapsbelasting*, AFT 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 322 500,00 EUR, wordt de belasting als volgt vastgesteld:

- op de schijf van 0,00 EUR tot 25 000,00 EUR: 24,25 % (exclusief aanvullende crisisbijdrage);
- op de schijf van 25 000,00 EUR tot 90 000,00 EUR: 31 % (idem);
- op de schijf van 90 000,00 EUR tot 322 500,00 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 gaan³⁴⁵.

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

³⁴⁵ Vr. nr. 320 DALEM, Vr. & Antw. Senaat 1984-1985, 25 juni 1985, 1809.

bondig te verantwoorden. Dit kan gebeuren door middel van een in het aanslagdossier te rangschikken nota waarin wordt aangetoond dat de hier boven voorgeschreven navorsingen 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’³⁴⁶. 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 2003³⁴⁷.

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 tarieven³⁴⁸;

- voor zgn. ‘financiële vennootschappen’, andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die aandelen³⁴⁹ bezitten waarvan de beleggingswaarde³⁵⁰ 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 bestond³⁵¹ 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 genomen³⁵². 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 tijdperk³⁵³. Daar waar de

³⁴⁶ Brussel 28 februari 1985, *FJF*, No. 85/181, 299, *AFT* 1985, 166, noot P. VANHAUTE, *JDF* 1985, 177.

³⁴⁷ COM. 1012, 9.

³⁴⁸ Vr. nr. 1179 VISEUR 7 januari 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 123, 16994, *Bull.Bel.*, afl. 784, 1592.

³⁴⁹ Daartoe behoren ook de aandelen van gemeenschappelijke beleggingsfondsen: Vr. nr. 683 DE CLIPPELE 13 september 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1993-1994, 7635.

³⁵⁰ Rb. Gent 7 februari 2012, *Fisc.Koer.* 2012, afl. 4, 271 (interpretatie van het begrip ‘beleggingswaarde’).

³⁵¹ Antwerpen 12 juni 1995, *FJF*, No. 95/184 (verwijzing ter zake naar de boekhoudwetgeving); Antwerpen 21 oktober 1997, *FJF*, No. 98/48 (verwijzing naar de aandelen die werden geboekt onder de rubriek ‘financiële vaste activa’); Rb. Antwerpen 9 mei 2008, *TRF* 2009, afl. 361.

³⁵² Circ. nr. AFZ/99-0390, 16 augustus 1999, nr. 40; X, “Verlaagd tarief en deelnemingen: uitstel”, *Fiscoloog* 1999, afl. 693, 3.

³⁵³ Wat onder gestorte kapitaal dient te worden verstaan ingeval van kapitaalvermindering na een belastingvrije reorganisatie, blijkt uit Brussel 24 december 1991, *AFT* 1992, 184, noot

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 berekend³⁵⁴;

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 36 000,00 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-vennootschappen³⁵⁵. Voor de kwalificatie als bedrijfsleider als bedoeld in artikel 32 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 bedrijfsleiders weerhouden ter berekening van de grens van 36 000,00 EUR³⁵⁶.

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 bekleedt³⁵⁷. En zelfs de baten, die een persoon ontvangt van de vennootschap, waarin hij tevens bestuurder is, ressorteren daaronder³⁵⁸. Daarentegen komen de betalingen die de bedrijfsleider ontvangt van zijn vennootschap en die in zijn hoofde winsten uitmaken volgens de rechtbank van eerste aanleg te Gent niet in aanmerking³⁵⁹. Dat standpunt lijkt evenwel niet volledig in overeenstemming met de visie van het Grondwettelijk Hof³⁶⁰.

Ten slotte 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

G. JORION, *FJF*, No. 92/139, 262. Zie ook: Brussel 14 mei 1991, *Bull.Bel.*, afl. 721, 2986. Het arrest van het hof van beroep te Brussel van 24 december 1991 werd vernietigd door Cass. 10 december 1992, *JDF* 1993, 33, *AFT* 1993, 217, noot R. BELTJENS.

³⁵⁴ Deze werkwijze houdt volgens het Grondwettelijk Hof geen schending van het gelijkheidsbeginsel in: Arbitragehof 29 maart 2000, *FJF*, No. 2000/165.

³⁵⁵ Gent 28 september 2000, *TFR* 2001, afl. 193, 34, noot W. DEFOOR; Brussel 20 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 908, 11; Gent 18 december 2007, *AFT* 2008, afl. 4, 9. *Contra*: Antwerpen 13 april 1999, *FJF*, 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).

³⁵⁶ 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.

³⁵⁷ Arbitragehof 16 februari 2005 (prejudiciële vraag), AA 2005, afl. 1, 411, BS 8 april 2005, 14793, *FJF*, No. 2005/166.

³⁵⁸ Arbitragehof 22 november 2006, *TFR* 2007, afl. 321, 362.

³⁵⁹ Rb. Gent 27 november 2008, *Fisc.Act.* 2009, afl. 2, 13.

³⁶⁰ J. VAN DYCK, “Minimumbezoldiging bedrijfsleider: tellen ‘winsten’ niet mee?”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1151, 6-7.

positief³⁶¹;

- voor vennootschappen die deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort;
- voor de beleggingsvennootschappen bedoeld in artikel 6 van de 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 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening, in de mate dat artikel 185bis § 1 WIB92 toepassing vindt.

Afdeling II.

Gunsttarief voor opnemings van vrijgestelde reserves

1547,40

art. 519ter WIB92

Voor de aanslagjaren 2008 tot 2010 werd het tarief van de vennootschapsbelasting verlaagd tot 16,5 % (aanslagjaar 2008), 20,75 % (2009) of 25 % (2010).

Dit gunsttarief was van toepassing op alle belastbare opnemingen van vrijgestelde reserves 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 gold ook voor de belastbare opnemings van de investeringsreserve, die voor het aanslagjaar 1982 is aangelegd.

Er was 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 deed.

Afdeling III.

Belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling

1547,50

art. 289quater, 289novies, 292bis en 530 WIB92

art. 81, 81bis en 82

KB/WIB92

Circulaire – Circ. nr. Ci.RH.421/579.072 (AOIF 60/2010), 10 september 2010 (over de boekhoudkundige en fiscale verwerking van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling).

Vanaf aanslagjaar 2007 kan een belastingkrediet worden genoten voor

³⁶¹ Rb. Hasselt 23 november 2005, *FJF*, No. 2006/193, *TFR* 2006, afl. 305, 614, noot I. VAN DE WOESTEYNE; Brussel 26 oktober 2005, *TFR* 2006, afl. 305, 617.

milieuvriendelijke investeringen in onderzoek en ontwikkeling en voor octrooien³⁶². De activa die ook recht geven op de verhoogde investeringsaftrek, komen daarvoor in aanmerking (zie randnr. 1274 e.v.).

De vennootschap dient evenwel te kiezen voor hetzij het belastingkrediet, hetzij de verhoogde investeringsaftrek. Die keuze is onherroepelijk vanaf het belastbaar tijdperk waarin ze gemaakt wordt. De keuze voor het belastingkrediet heeft volgens artikel 201, lid 6 WIB92 tot gevolg dat de gebruikelijke grensbedragen voor de overdraagbaarheid van de nog niet genoten investeringsaftrek, met name 620 000,00 EUR³⁶³ en 2 480 000,00 EUR³⁶⁴ (art. 72 lid 2 WIB92) verlaagd worden tot respectievelijk 310 000,00 EUR³⁶⁵ en 1 240 000,00 EUR³⁶⁶ (te indexeren³⁶⁷). Daarnaast dient men rekening te houden met de overgangsbepalingen van artikel 530 WIB92, die desgevallend voorzien in de omzetting van de investeringsaftrek in een belastingkrediet.

Een *eenmalig* belastingkrediet kan met de vennootschapsbelasting worden verrekend voor milieuvriendelijke investeringen in onderzoek en ontwikkeling en octrooien. Dit eenmalig belastingkrediet beloopt 33,99 % van een deel³⁶⁸ van de aanschaffings- of beleggingswaarde van de materiële vaste activa die in nieuwe staat zijn verkregen of tot stand gebracht en van de nieuwe immateriële vaste activa, indien die vaste activa in België voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt.

Een *gespreid* belastingkrediet kan worden genoten voor milieuvriendelijke investeringen in onderzoek en ontwikkeling (doch niet voor octrooien). Dat houdt in dat gedurende de afschrijvingsduur van die activa, een belastingkrediet wordt verrekend met de vennootschapsbelasting gelijk aan 33,99 % van de aanvaarde afschrijving, vermenigvuldigd met een bepaald percentage³⁶⁹.

Als bij de overdracht of buitengebruikstelling van een vast actief het totaal van de verrekende gespreide belastingkredieten voor onderzoek en ontwikkeling lager is dan het eenmalig belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling dat had kunnen worden verrekend, wordt voor het verschil een aanvullend belastingkrediet verleend.

Het belastingkrediet komt niet in aanmerking voor het bepalen van de latere meerwaarden of minderwaarden op de vaste activa waarvoor het is verleend. Uit die bepaling volgt inzonderheid dat, ten name van belastingplichtigen die het eenmalig belastingkrediet hebben verkregen, dit belastingkrediet niet moet worden herzien bij overdracht of buitengebruikstelling van de vaste activa waarop het belastingkrediet betrekking had³⁷⁰.

³⁶² Art. 289quater WIB92, ingevoerd door de wet van 23 december 2005 betreffende het generatiepact, BS 30 december 2005, van toepassing vanaf aj. 2007. Elke wijziging die vanaf 18 november 2005 aan de afsluitdatum van de jaarrekening wordt gebracht, is zonder uitwerking.

³⁶³ Geïndexeerd bedrag voor aj. 2012: 876 620,00 EUR en voor aj. 2013: 907 560,00 EUR.

³⁶⁴ Geïndexeerd bedrag voor aj. 2012: 3 506 407,00 EUR en voor aj. 2013: 3 630 220,00 EUR.

³⁶⁵ Geïndexeerd bedrag voor aj. 2012: 438 301,00 EUR en voor aj. 2013: 453 780,00 EUR.

³⁶⁶ Geïndexeerd bedrag voor aj. 2012: 1 753 240,00 EUR en voor aj. 2013: 1 815 110,00 EUR.

³⁶⁷ Art. 201 laatste lid WIB92.

³⁶⁸ Het deel is gelijk aan het in artikel 69, § 1, lid 1, 2° WIB92 voorziene percentage.

³⁶⁹ Het percentage is het in artikel 70 lid 2 WIB92 voorziene percentage.

³⁷⁰ Parl.St. Kamer 2005-2006, nr. 51-2128/3, 21.

Materiële vaste activa en van derden verkregen immateriële vaste activa (andere dan octrooien) die worden gebruikt om het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en van toekomstgerichte technologieën te bevorderen en waarvoor op grond van dat gebruik het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling is verkregen, moeten gedurende de gehele afschrijvingsduur van die activa voor dat gebruik aangewend blijven door de vennootschap die het belastingkrediet heeft verkregen of door de vennootschap die deze activa verworven heeft ingevolge een belastingvrije herstructurering. Gebeurt dat niet, dan dient een gedeelte van het verleende belastingkrediet terugbetaald te worden (art. 82 KB/ WIB92).

Indien een bepaald aanslagjaar geen of onvoldoende belasting oplevert om het belastingkrediet volledig te verrekenen, wordt het overschot overgedragen naar de vier volgende aanslagjaren. Wel mag de verrekening van het overgedragen belastingkrediet per aanslagjaar niet meer bedragen dan 105 400,00 EUR (te indexeren)³⁷¹ of, wanneer het totale bedrag van het overgedragen belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling op het einde van het vorig aanslagjaar 421 600,00 EUR (te indexeren)³⁷² overtreft, 25 % van het totaal. Het saldo van overgedragen belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling van het oudste aanslagjaar wordt het eerst verrekend (art. 292bis § 1 lid 3 WIB92).

Indien er voor een bepaald aanslagjaar, na verrekening met de belasting van vijf achtereenvolgende aanslagjaren, een gedeelte van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling dat verband houdt met dat aanslagjaar niet kan worden verrekend, wordt dit gedeelte terugbetaald.

Bijzondere bepalingen zijn van toepassing als de controle van een vennootschap, die beschikt over een overgedragen belastingkrediet, wordt verworven of overgedragen. Hetzelfde geldt in gevallen van bedrijfsreorganisatie (inbreng bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid of algemeenheid van goederen, fusie of splitsing) (art. 292bis § 2 en 3 WIB92).

Om recht te hebben op het belastingkrediet, moeten een aantal formaliteiten worden nageleefd (art. 81 en 81bis KB/WIB92).

Afdeling IV.

Bijzondere tarieven

1548

art. 216 WIB92

Circulaire – Circ. nr. Ci.RH.421/608.199 (AAFisc. nr. 12/2011), 25 februari 2011 (overname immobiliënnootschap door vastgoedbevak).

De belastingvoet is vastgesteld op:

- 21,5 % (exclusief crisisbijdrage) voor de Belgische dienst voor bedrijfsleven en landbouw;

art. 210 § 1 5° en 211 § 1 lid 3 WIB92

³⁷¹ Geïndexeerd bedrag voor aj. 2012: 149 030,00 EUR, en voor aj. 2013: 154 280,00 EUR.

³⁷² Geïndexeerd bedrag voor aj. 2012: 596 100,00 EUR, en voor aj. 2013: 617 140,00 EUR.

- 16,5 % (idem) voor wat de belastbare bedragen betreft bij een in de artikel 210, § 1, 5° en 211, § 1, lid 3 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 verrichting, waaraan een erkende vastgoedbeleggingsvennootschap met vast kapitaal deelneemt (art. 211 § 1 lid 3 WIB92).
- 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) WIB92;
- 5 % (zonder bijkomende crisisbijdrage) onder voorwaarden voor gewestelijke kapitaal- en interestsubsidies in de landbouw die toegekend worden tijdens de jaren 2008 tot 2010, voor zover ze ten vroegste op 1 januari 2008 betekend zijn³⁷³.

Afdeling V.

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 creditinteressen 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 toegepast³⁷⁴.

art. 218 § 2 WIB92

Met ingang van aanslagjaar 2011 is ten name van vennootschappen die op grond van artikel 15 W.Venn. als kleine vennootschappen worden aangemerkt geen vermeerdering verschuldigd op de belasting die betrekking heeft op de eerste drie boekjaren vanaf de oprichting (art. 218 § 2 WIB92). Voordien (vanaf het eerste boekjaar verbonden aan het aanslagjaar 2004) gold deze regel voor vennootschappen die in aanmerking kwamen voor het verlaagd opklimmend tarief van artikel 215, lid 2 WIB92.

Het Grondwettelijk Hof heeft in een arrest van 13 oktober 2011³⁷⁵ geoordeeld dat artikel 218, § 2 WIB92 de artikelen 10, 11 en 172 Gw. schendt, doordat vennootschappen die

³⁷³ Voor meer uitleg, zie: X, "Ook steunmaatregelen voor landbouw in programmawet", *Fisc.Act.* 2009, afl. 43, 6.

³⁷⁴ Brussel 6 januari 1997, *FJF*, No. 97/286 en *Fisc.Koer.* 1997, 257, noot I. BEHAEGHE.

³⁷⁵ GwH 13 oktober 2011, *TFR* 2012, afl. 421, 468.

beantwoorden aan de kenmerken van een kmo, maar die een belastbare winst behalen dewelke meer bedraagt dan het grensbedrag bepaald in artikel 215, lid 2 WIB92, niet zijn vrijgesteld van de vermeerdering die verschuldigd is wegens geen of ontoereikende voorafbetalingen tijdens de eerste drie boekjaren na de oprichting.

Hoofdstuk II

Afzonderlijke aanslag geheime commissielonen

1551

- Circulaires
- Circ. nr. Ci.RH.421/466.455, 30 januari 1995, *Bull. Bel.*, afl. 748, 995.
 - Circ. nr. Ci.RH.421/605.074 (AOIF 71/2010), 1 december 2010.
 - *Add.* 23 december 2011 bij Circ. nr. Ci.RH.421/605.074 (AOIF 71/2010), 1 december 2010.
 - *Add.* 20 juli 2012 aan Circ. nr. Ci.RH.421/605.074 (AOIF 71/2010), 1 december 2010 en *add.* 23 december 2011, zelfde nummer.
- Bibliografie
- VAN GOMPEL, J., “De afzonderlijke aanslag op de geheime commissielonen anno 2000”, *TFR* 2000, 543-563.
 - JANSSENS, K., “Geheime commissielonen: commentaar aangepast aan nieuwe tolerantie en wettekst”, *Fisc. Act.* 2010, afl. 44, 4-6.
 - ZDRAVKOV, B., “Cotisation distincte sur ‘commissions secrètes’: état des lieux”, *C&FP* 2012, afl. 2012, 4.

1553

art. 198 lid 1 1° en art. 219

WIB92

art. 206

KB/WIB92

Een afzonderlijke aanslag wordt gevestigd op kosten zoals bedoeld in artikel 57 WIB92 en voordelen van alle aard zoals bedoeld in de artikelen 31, lid 2, 2° WIB92 en 32, lid 2, 2° 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° WIB92 bedoelde financiële voordelen of voordelen van alle aard (kosten in verband met omkoping³⁷⁶). Het tarief van deze afzonderlijke aanslag is vastgesteld op 300 % (te verhogen met de crisisbijdrage). Met uitzondering van de kosten in verband met omkoping, blijven deze kosten wel aftrekbaar in de vennootschapsbelasting (art. 197 WIB92). Ook de afzonderlijke aanslag zelf is steeds aftrekbaar. Het aanslagjaar waarvoor de bijzondere aanslag moet worden gevestigd, is het aanslagjaar waarin de niet verantwoorde kost als beroepskost wordt aangenomen (art. 206 KB/WIB92)³⁷⁷.

Met deze afzonderlijke aanslag worden geen voorheffingen verrekend.

art. 444 WIB92

Op deze afzonderlijke aanslag kan geen belastingverhoging worden opgelegd. Artikel

³⁷⁶ J. VAN DYCK, “Harde aanpak op komst voor sommen besteed aan omkoping”, *Fiscooloog* 2006, afl. 1042, 1.

³⁷⁷ Rb. Antwerpen 16 juni 2006, *Fiscooloog* 2007, afl. 1056, 12.

444 WIB92 bepaalt dat het totaal van de op het niet-aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen en belastingverhogingen niet hoger mag zijn dan het bedrag van de niet-aangegeven inkomsten. Vermits de verschuldigde belastingen reeds 300 % (te verhogen met de crisisbijdrage) uitmaken van de inkomsten, zou een belastingverhoging in elk geval niet meer kunnen worden toegepast, zelfs indien de geheime commissielonen als niet-aangegeven inkomsten beschouwd zouden kunnen worden³⁷⁸.

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 2006³⁷⁹ (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. Deze wetwijziging kwam naar aanleiding van de beslissing van het Hof van Cassatie³⁸⁰ dat de aanslag geheime commissielonen veronderstelt dat de verkrijgers van de betreffende beroepsinkomsten aan de Belgische belasting onderworpen 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 verleden bestond er controverse³⁸¹ 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 2006³⁸² wordt in artikel 219 WIB92 nu ook expliciet verwezen naar voordelen van alle aard, wat aan deze controverse een einde maakt³⁸³. Zo bevestigde het hof van beroep van Antwerpen³⁸⁴ de toepassing van de aanslag geheime commissielonen op de niet-aangerekende interest op het debetsaldo van de rekeningcourant van een bedrijfsleider.

Wat betreft de kosten, vermeld in artikel 57 WIB92 of de voordelen van alle aard, vermeld in de artikelen 31, lid 2, 2^o, en 32, lid 2, 2^o WIB92 is de bijzondere aanslag niet van toepassing indien de vennootschap aantoonbaar dat het bedrag van de kosten of de voordelen van alle aard begrepen zijn in een door de genietter regelmatig ingediende aangifte³⁸⁵. Volgens het antwoord van de staatssecretaris voor Financiën op een mondelinge parlementaire vraag, is de regeling 'ingevolge administratieve soepelheid' ook van toepassing in de rechtspersonenbelasting³⁸⁶.

³⁷⁸ J. VAN GOMPEL, "De aanslag geheime commissielonen anno 2000", *TFR* 2000, afl. 183, 560.

³⁷⁹ Nieuw art. 57 1^o WIB92, zoals aangepast door art. 42 wet 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen, *BS* 28 juli 2006.

³⁸⁰ Cass. 12 september 2003, F.02.0030.F/1, *FJF*, No. 2003/288, *Pas.* 2003, afl. 9-10, 1398, *TFR* 2004, afl. 255, 121, noot J. VAN GOMPEL.

³⁸¹ Antwerpen 10 november 1998, *FJF*, No. 99/76; Rb. Antwerpen 30 mei 2003, *TFR* 2004, 123; Gent 16 maart 2004, *FJF*, No. 2005/165; Rb. Antwerpen 21 oktober 2005, *Fiscoloog*, afl. 1013, 12; Rb. Antwerpen 4 november 2005, *FJF*, No. 2006/224; Rb. Brussel 16 september 2005, *Fisc.Koer.* 2006, 413.

³⁸² Art. 19 en 20 programmawet I 27 december 2006, *BS* 28 december 2006.

³⁸³ T. JANSEN, "Programmawet geeft fiscus meer armslag", *Fisc.Act.* 2006, afl. 39, 5, *Fiscoloog* 2006, afl. 1050, 2.

³⁸⁴ Antwerpen 24 mei 2011, besproken in *Fiscoloog* 2011, afl. 1262, 7.

³⁸⁵ Voor een geval waarin de fiscus meende dat hieraan niet was voldaan ingevolge verkeerde wijze van aangifte van een inkomen, zie: Rb. Bergen 18 februari 2010, *Act.fisc.* 2010, afl. 16, 5.

³⁸⁶ Beknopt Verslag Kamercommissie Financiën 13 juni 2006, COM 996, 2.

In de commentaar op het WIB92 staat de administratie toe dat geen individuele fiches en samenvattende opgaven moeten worden opgemaakt in een aantal gevallen³⁸⁷:

- wanneer de genietter van de betaling onderworpen is aan de Belgische³⁸⁸ boekhoudwet (wet 17 juli 1975) en hij krachtens de btw-wetgeving verplicht is (regelmatige³⁸⁹) facturen uit te reiken;
- bedragen of voordelen waarvan het totaalbedrag per jaar en per verkrijger niet meer bedraagt dan 125,00 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 2001³⁹⁰ oordeelde dat de formaliteiten van artikel 57 WIB92 moeten worden vervuld door een groothandelaar 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;
- 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 Grondwettelijk Hof niet in strijd met het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel³⁹¹. Toch besliste de rechtbank van eerste aanleg van Brussel op 19 april 2006 dat aan een belastingplichtige die het slachtoffer geworden is van een verduistering van kasgelden door leden van zijn personeel, geen bijzondere aanslag kan worden opgelegd aangezien de bedragen niet vrijwillig waren betaald of toegekend³⁹².

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"³⁹³. 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 was, wanneer de administratie niet kan bewijzen dat de inkomsten het vermogen van de vennootschap hebben verlaten of het voorwerp zijn

³⁸⁷ *Com.IB.* 1992, nr. 57/62, e.v.

³⁸⁸ Voor buitenlandse verkrijgers dient steeds een fiche te worden opgesteld (Ci.RH.243/581.810, 19 februari 2009). Zie ook J. VAN DYCK, "Betaling aan niet-inwoners: altijd fiche, ook in geval factuur", *Fiscooloog* 2011, afl. 1266, 5.

³⁸⁹ Gent 12 juni 2007, *Fiscooloog* 2007, afl. 1089, 12.

³⁹⁰ Brussel 13 juni 2001, *FJF*, No. 2001/195.

³⁹¹ Arbitragehof 19 februari 2003, nr. 28/2003, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. ARB 03/10.

³⁹² Rb. Brussel 19 april 2006, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. B1 06/ 1944.

³⁹³ Vr. nr. 15 VAN DE CASTEELE 1 september 1999, *Vr. & Antw. Kamer* 1999-2000, nr. 16, 1772-1775.

geweest van uitgaven, als bedoeld in artikel 57 WIB92³⁹⁴. De bijzondere aanvullende aanslag wordt evenwel niet toegepast indien de vennootschap kan aantonen dat die winsten werkelijk in haar vermogen zijn gebleven en zij zo nodig haar boekhouding dienovereenkomstig aanpast³⁹⁵. Dit veronderstelt dat de aanpassing van de jaarrekening mogelijk is op grond van het boekhoudrecht, i.e. in geval van materiële vergissing³⁹⁶. Evenmin wordt de bijzondere aanslag toegepast als de meerwinst met het akkoord van de betrokken bedrijfsleiders als beroepsinkomsten in hun hoofde wordt belast³⁹⁷. 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 mogelijk³⁹⁸. De bijzondere aanslag is niet zonder meer van toepassing in geval van een aanslag van ambtswege wegens niet-aangifte; de administratie dient aan te tonen dat de meerwinst het patrimonium van de vennootschap heeft verlaten³⁹⁹. Valse facturen die worden opgenomen in de boekhouding en die effectief werden betaald zonder dat er werkelijk gepresteerde diensten tegenover stonden, kunnen aanleiding geven tot de bijzondere aanslag op verdoken meerwinsten⁴⁰⁰.

Op grond van de vernietiging van de bepalingen over de retroactieve inwerkingtreding van deze wet⁴⁰¹ 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 2003⁴⁰² oordeelde het Hof van Cassatie echter dat verdoken meerwinsten ook voor het verleden onder de toepassing van de aanslag geheime commissielonen 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 rechtspraak⁴⁰³ is het onmogelijk om het bewijs van beide toepassingsvoorwaarden te leveren aan de hand van vermoedens. Bij gebreke aan afwijkende fiscale bepalingen moeten de vermoedens aan de vereisten van het burgerlijk recht voldoen⁴⁰⁴. 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

³⁹⁴ Antwerpen 7 december 1999, *TFR* 2000, afl. 179, 350, noot S. BULS.

³⁹⁵ Vr. nr. 15 VAN DE CASTEELE 1 september 1999, Vr. & Antw. Kamer 1999-2000, nr. 16, 1772-1775.

³⁹⁶ Circ. nr. Ci.RH.421/605.074, 1 december 2010 en Vr. nr. 427 MARGHEM 21 juni 2011, Vr. & Antw. Kamer 2010-2011, nr. 043, 3-9.

³⁹⁷ Com.IB. 1992, nr. 219/3.

³⁹⁸ Antwerpen 26 september 2000, *Fiscooloog* 2000, afl. 771, 7.

³⁹⁹ Gent 29 maart 2011, *Fisc.Koer.* 2011, 307-312.

⁴⁰⁰ Antwerpen 6 december 2011, *Fiscooloog* 2012, afl. 1283, 1; Antwerpen 11 oktober 2011, *Fiscooloog* 2011, afl. 1272, 4.

⁴⁰¹ Arbitragehof 18 april 2001, nr. 45/2001, BS 4 mei 2001.

⁴⁰² Cass. 16 oktober 2003, *Fiscooloog* 2003, afl. 913, 6.

⁴⁰³ Rb. Luik 8 augustus 2006, *Fiscooloog* 2006, afl. 1049, 13-14; Rb. Hasselt 27 juni 2007, *Fisc.Koer.* 2007, afl. 14, 587-591.

⁴⁰⁴ Com.IB. 1992, nr. 340/55.

verlaten. Afleiden dat de totale winst van een vennootschap was verdeeld, louter en alleen uit het feit dat een vennootschap haar jaarrekening niet had neergelegd, is volgens de rechtbank van eerste aanleg te Brussel willekeurig⁴⁰⁵.

Door het hof van beroep te Brussel werd aan het Grondwettelijk Hof de vraag voorgelegd of artikel 219 WIB92 de artikelen 10 en 11 Gw. schendt in de uitlegging dat een bijzondere afzonderlijke aanslag van 300 % op de kosten vermeld in artikel 57 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 onweerlegbaar wordt aangetoond dat zowel de belastingplichtige als de genieteur van de inkomsten deze erelonen regelmatig in hun respectieve boekhouding hebben opgenomen en niet wordt betwist dat de belasting werd betaald door de genieteur 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 Hof⁴⁰⁶ op deze prejudiciële vraag gesteld door het hof van beroep te Brussel is ontkennend. Er is volgens het Hof geen discriminatie vast te stellen. Het lijkt bijgevolg mogelijk, ook na de wetswijziging van 27 november 2002 (die erin voorziet dat vennootschappen de afzonderlijke aanslag kunnen ontlopen, wanneer kan worden aangetoond dat de niet verantwoorde uitgaven door de genieteurs zijn aangegeven), dat de desbetreffende bedragen zowel bij de vennootschap als bij de verkrijger worden 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. De rechtbank van eerste aanleg te Luik oordeelde in 2009 evenwel anders: zij stelde dat de afzonderlijke aanslag niet kan worden verantwoord als de genieteur binnen de wettelijke termijn belast is⁴⁰⁷.

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 zijn⁴⁰⁸. Het Hof deed uitspraak over de aanslagjaren 1993 en 1994 (tarief 200 %).

Het Grondwettelijk Hof⁴⁰⁹ besliste dat de niet-weerlegbaarheid van de aanslag geheime commissielonen inzake kosten eigen aan de werkgever (omdat deze bedragen niet worden opgenomen in een aangifte van de verkrijger) niet strijdig is met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel.

De rechtbank van eerste aanleg te Namen vonniste 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

⁴⁰⁵ Rb. Brussel 31 augustus 2006, *RGCF* 2006, afl. 6, 364.

⁴⁰⁶ Arbitragehof 5 mei 2004, nr. 72/2004, AA 2004, afl. 2, 815, *BS* 30 augustus 2004, 63685, *RGCF* 2004, afl. 5, 39.

⁴⁰⁷ Rb. Luik 18 mei 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 539-542.

⁴⁰⁸ GwH 11 juni 2007, *AFT* 2007, afl. 10, 12.

⁴⁰⁹ GwH 25 november 2010, nr. 132/2010, *FJF*, No. 2011/140.

verhouding stond tot het relatief beperkte bedrag waarop de aanslag werd toegepast⁴¹⁰. Het hof van beroep te Brussel oordeelde dan weer dat de rechter geen beoordelingsbevoegdheid heeft om de afzonderlijke aanslag te verminderen of kwijt te schelden⁴¹¹. Het is hierbij 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 inbreuk⁴¹².

Begin 2006 oordeelde het hof van beroep te Luik⁴¹³ 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 gedeferde 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.

Uiteindelijk diende ook het Hof van Cassatie zich over de strafrechtelijke aard van de bijzondere aanslag uit te spreken. Het Hof⁴¹⁴ oordeelde dat in zoverre de bijzondere aanslag op geheime commissielonen ertoe strekt het verlies van de belasting en van de sociale bijdrage te vergoeden, deze aanslag geen strafrechtelijk karakter heeft en artikel 6 EVRM niet van toepassing is. In 2011 oordeelde het hof van beroep van Brussel⁴¹⁵ net als het hof van beroep van Gent⁴¹⁶ dat de afzonderlijke aanslag tegelijkertijd een vergoedend en een strafrechtelijk karakter heeft.

Indien de afzonderlijke aanslag een strafrechtelijk karakter heeft, hebben de rechtbanken en hoven de mogelijkheid om deze ('straf'-)sanctie te matigen.

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° 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 fooien⁴¹⁷, geschenken, enz., verleend aan personen die 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

⁴¹⁰ Rb. Namen 7 februari 2007, *FJF*, No. 2008/1, *Fisc.Act.* 2007, afl. 17, 1; zie ook Rb. Namen 24 februari 2010, *Fiscoloog* 2010, afl. 1203, 13 en J. KRAM, "Le juge peut-il réduire le taux de la cotisation spéciale sur commissions secrètes ou ne pas appliquer celle-ci?", *Act.fisc.* 2010, afl. 23, 1.

⁴¹¹ Brussel 20 september 2007, AR 1998/FR/246, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. B 07/0748.

⁴¹² Cass. 16 februari 2007, www.monKEY.be, Rechtspraak, nr. C 07/1.

⁴¹³ Luik 13 januari 2006, *FJF*, No. 2007/112.

⁴¹⁴ Cass. 10 september 2010, *FJF*, No. 2011/74, *TFR* 2011, afl. 393, 25, noot B. COOPMAN en A. CLARA.

⁴¹⁵ Brussel 19 januari 2011, *RGCF* 2011, afl. 2, 144 e.v., nr. 20.

⁴¹⁶ Gent 4 oktober 2011, *TFR* 2012, afl. 418, 301.

⁴¹⁷ Het 'extra' dat klanten van een horecabedrijf betalen middels kredietkaart is drinkgeld, ontvangen door de werkgever met als last deze te betalen aan de betrokken werknemers waarvan de identificatie mogelijk is. Het drinkgeld verhoogt de vergoeding van de betrokken werknemer en moet bijgevolg opgenomen worden in de fiches 281.10 en samenvattende opgaven 325.10. Bij gebreke daarvan kan een aanslag geheime commissielonen gevestigd worden (Rb. Brussel 8 oktober 2008, *FJF*, No. 2010/105).

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 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 verkrijgers⁴¹⁸;
- onderwaarderingen van de goederenvoorraad en ten onrechte als vrijgesteld geboekte en in het huidige of een vroeger belastbaar tijdperk niet belaste voorzieningen⁴¹⁹;
- niet-fictieve leveringen van goederen⁴²⁰.

De afzonderlijke aanslag is principe van toepassing als de verplichtingen inzake het indienen van individuele fiches en samenvattende opgaven niet tijdig worden nageleefd. Toch werd door de administratie een zekere soepelheid aan de dag gelegd wanneer ze in staat is de verkrijgers van de inkomsten tijdig te belasten⁴²¹.

In een interne instructie van 27 juli 2011 werden de fiscale controlediensten echter opgedragen om artikel 219 WIB92 strikt toe te passen wanneer zij een voordeel van alle aard ontdekten dat niet werd verantwoord door individuele fiches of samenvattende opgaven en de genietter die voordelen niet tijdig in zijn aangifte in de personenbelasting heeft opgenomen. De voorheen bestaande administratieve soepelheid werd daarmee volledig ontkracht.

Naar aanleiding van de consternatie⁴²² die in de nasleep van deze interne instructie ontstond, werd op 23 december 2011 door de administratie een ‘addendum’ gepubliceerd bij Circ. nr. Ci.RH.421/605.074 (AOIF nr. 71/2010) van 1 december 2010. Dit addendum voorziet een overgangperiode tot 30 juni 2012, tijdens dewelke de administratieve tolerantie nog kan worden toegepast. Na deze overgangperiode moeten de bepalingen inzake de afzonderlijke aanslag zoals bedoeld in artikel 219 WIB92 worden nageleefd bij gebrek aan het opstellen van de betrokken fiche binnen de vereiste termijn⁴²³. Evenwel wordt een nieuwe administratieve tolerantie toegestaan, dewelke wordt verduidelijkt in een bijkomend ‘addendum’ van 20 juli 2012⁴²⁴. De administratie aanvaardt immers, met het oog op het vermijden van een toename van de administratieve en gerechtelijke geschillen, dat rekening wordt gehouden met de goede trouw van de belastingplichtige die iets uit het oog zou hebben verloren of een fout zou hebben begaan, met het uitzonderlijke karakter van de niet-aangifte, met het relatieve belang van de fout van de belastingplichtige in vergelijking met dat van de andere fiscale verplichtingen waaraan hij wel heeft voldaan, enz.

418 *Com.IB.* 1992, nr. 219/ 3.

419 Vr. nr. 296 VAN DE CASTEELE 29 maart 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, 16 oktober 2000, 5645.

420 Rb. Brugge 5 oktober 2009, *Fisc.Koer.* 2009, 651; Gent 24 januari 2012, *Fisc.Koer.* 2012, 411.

421 *Com.IB.* 1992, nrs. 57/11 en 57/69.

422 Zie ondermeer: B. COOPMAN en K. BOLLEN, “Wat is houdbaarheidsdatum van verstrengd standpunt fiscus over geheime commissielonen?”, *Fisc.Act.* 2011, afl. 35, 1-4.

423 *Add.* 23 december 2011 bij Circ. nr. Ci.RH.421/605.074 (AOIF 71/2010), 1 december 2010.

424 *Add.* 20 juli 2012 aan Circ. nr. Ci.RH.421/ 605.074 (AOIF 71/2010), 1 december 2010 en *add.* 23 december 2011, zelfde nummer.

De rechtspraak past de wet al lange tijd strikter toe⁴²⁵.

1557

art. 54 WIB92

De aanslag geheime commissielonen is niet van toepassing als de betreffende uitgaven verworpen worden op grond van artikel 54 WIB92⁴²⁶.

⁴²⁵ Cass. 7 juni 1985, *RW* 1985-1986, 1381; Cass. 29 november 1985, *FJF*, No. 86/102; Brussel 15 oktober 1991, *AFT* 1992, 148.

⁴²⁶ Antwerpen 29 december 1981, *FJF*, No. 82/51 en Antwerpen 24 december 1984, *FJF*, No. 85/157.