

INHOUD

- p. 1/ Wanneer zijn meerwaarden op aandelen van een eigen vennootschap belastbaar ?
- p. 6/ Btw – Traiteursdiensten – 6 %, 12 %, 21 %
- p. 9/ Boetes, vermeerderingen en bijzondere aanslagen

Wanneer zijn meerwaarden op aandelen van een eigen vennootschap belastbaar ?

Een wetswijziging inzake meerwaarden op aandelen, waarvan tijdens de onderhandelingen voor de nieuwe federale regering even sprake was, is uiteindelijk niet in het regeerakkoord terechtgekomen. De meerwaarde die een ondernemer realiseert wanneer hij aandelen van zijn eigen vennootschap overdraagt kan echter ook volgens de huidige wettekst belastbaar zijn. Wanneer is dat het geval en hoe denken anno 2014 de fiscus en de rechtspraak hierover ?

Interne en externe meerwaarden op aandelen van de eigen vennootschap

Aandelen van een eigen vennootschap

Met een 'eigen vennootschap' bedoelen we een vennootschap waarvan de personen die zaakvoerder of bestuurder zijn van de vennootschap, eventueel onrechtstreeks via een managementvennootschap, ook de meerderheid van de aandelen bezitten.

Behoren meestal tot het privévermogen

De aandelen van een eigen vennootschap die door natuurlijke personen worden aangehouden behoren zo goed als altijd tot het privévermogen.

Er zijn slechts twee situaties waarin de aandelen van een eigen vennootschap tot het beroepsvermogen van de aandeelhouder behoren :

- Wanneer de aandeelhouders naast de onderneming die door hun vennootschap wordt geëxploiteerd ook nog een aparte zelfstandige beroepsactiviteit hebben, en ze ofwel de aandelen in het kader van deze beroepsactiviteit hebben aangeschaft én als activabestanddeel hebben geboekt ofwel waardeverminderingen op de aandelen als beroepskosten hebben afgetrokken¹. Deze situatie is erg uitzonderlijk.

¹ Art. 41 WIB 1992.

- Wanneer de aandeelhouder de aandelen verkregen heeft in ruil voor een vrijgestelde inbreng van zijn eenmanszaak. De aandelen van de vennootschap worden dan fiscaal geacht in de plaats te komen van de ingebrachte activa, m.a.w. ze worden beschouwd als beroepsactiva².

Interne en externe meerwaarden

Met 'interne' meerwaarden op aandelen, bedoelen we de meerwaarden die ondernemers realiseren wanneer ze de aandelen van de vennootschap waarin hun onderneming is ondergebracht, de zgn. werkvennootschap of exploitatievennootschap, verkopen aan een andere eigen vennootschap, dus een andere vennootschap waarvan ze de meerderheid van de aandelen in handen hebben. De vennootschap die de aandelen koopt is meestal een holding, d.w.z. een vennootschap met als enige of voornaamste activiteit het houden van aandelen. Eventueel is deze holdingvennootschap ook bestuurder of zaakvoerder van de werkvennootschap of doet ze het management van de werkvennootschap op basis van een managementovereenkomst.

Externe meerwaarden zijn dan meerwaarden op aandelen die worden gerealiseerd door de verkoop van de aandelen aan (de vennootschap van) een overnemer, een volledige derde of de familiale opvolger(s), meestal de kinderen.

Tussen beide soorten meerwaarden zitten dan nog de meerwaarden die men quasi-intern zou kunnen noemen, nl. de meerwaarden op aandelen van de eigen vennootschap die worden gerealiseerd bij de overdracht onder bezwarende titel ervan aan een vennootschap van de familiale opvolgers, waarin de overlater van de aandelen een minderheidsparticipatie bezit.

Belasting als divers inkomen

Geen roerend inkomen

Meerwaarden die gerealiseerd worden bij de verkoop van aandelen zijn geen roerende inkomsten, tenzij de koper van de aandelen de vennootschap zelf is, m.a.w. in geval van een inkoop van eigen aandelen³.

² Art. 46, § 3 WIB 1992.

³ Art. 18, 2^oter WIB 1992.

Normaal geen beroepsinkomen

Wanneer de aandelen van een eigen vennootschap tot het privévermogen behoren, wat zoals gezegd bijna altijd het geval is, zijn de meerwaarden op deze aandelen geen beroepsinkomsten.

De meerwaarden worden wel belast als beroepsinkomsten in de twee situaties waarin de aandelen tot het beroepsvermogen behoren. De belasting gebeurt tegen de progressieve tarieven, of, wanneer de aandelen meer dan vijf jaar voor de beroepswerkzaamheid werden gebruikt, tegen een afzonderlijk tarief van 16,5%⁴ plus gemeentelijke opcentiemen⁵.

Indien de aandelen tot het beroepsvermogen behoren omdat ze werden uitgegeven in ruil voor de belastingvrije inbreng van een eenmanszaak, is de belastbare meerwaarde gelijk aan het verschil tussen de verkoopprijs van de aandelen, en de fiscale waarde die de ingebrachte activa in de eenmanszaak hadden. Deze aandelen worden geacht voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid te zijn gebruikt vanaf de datum waarop de ingebrachte activa daarvoor werden gebruikt⁶.

In twee gevallen belastbaar als divers inkomen

De meerwaarden op aandelen van een eigen vennootschap die behoren tot het privévermogen kunnen wel belastbaar zijn als een divers inkomen, en dat in twee gevallen:

- indien de overdracht van de aandelen geen normale verrichting van het beheer van een privévermogen is;⁷
- indien de aandelen deel uitmaken van een 'belangrijke deelneming' en ze worden overgedragen aan een niet in de EER gevestigde rechtspersoon.⁸

Berekening van de belastbare meerwaarde

In beide gevallen wordt de belastbare meerwaarde op dezelfde wijze berekend, nl. als het verschil tus-

⁴ Art. 171, 4^o, a) WIB 1992.

⁵ Art. 466 WIB 1992.

⁶ Art. 46, § 3 WIB 1992.

⁷ Art. 90, 9^o, eerste streepje WIB 1992.

⁸ Art. 90, 9^o, tweede streepje WIB 1992.

sen de voor de overgedragen aandelen ontvangen prijs (in geld, in effecten of in enige andere vorm) en de prijs waartegen de belastingplichtige of zijn rechtsvoorganger die aandelen onder bezwarende titel heeft verkregen⁹.

Tijdelijke vrijstelling voor meerwaarden die worden gerealiseerd naar aanleiding van een belastingvrije herstructurering

In beide gevallen zijn de meerwaarden wel vrijgesteld van belasting indien ze worden gerealiseerd naar aanleiding van een fusie, splitsing, aanneming van een andere rechtsvorm, inbreng in een binnenlandse vennootschap of een intra-Europese vennootschap, en op voorwaarde dat:

- de aandelen worden geruild voor nieuwe aandelen uitgegeven door de inbrengverwikkende vennootschap met eventueel een opleg in geld van ten hoogste 10% van de nominale waarde;
- de inbrengverwikkende vennootschap in het totaal meer dan 50% van de stemmen verwerft in de vennootschap waarvan de aandelen worden ingebracht, of, indien zij reeds over een meerderheid van de stemmen beschikt, haar deelneming vergroot;
- de verrichting geen belastingfraude of -ontwijking als hoofddoel of één der hoofddoelen heeft.¹⁰

De vrijstelling is wel slechts tijdelijk. De meerwaarden worden alsnog belast wanneer de in ruil ontvangen aandelen worden vervreemd of geheel of gedeeltelijk worden terugbetaald. De gerealiseerde meerwaarde is gelijk aan het verschil tussen de werkelijke waarde van de ontvangen aandelen en de aanschaffingswaarde van de oorspronkelijk gehouden aandelen.

De overdracht is geen normale verrichting van het beheer van een privévermogen

Wanneer belastbaar volgens de wet?

De meerwaarden zijn belastbaar als de overdracht van de aandelen geen normale verrichting van het beheer van het privévermogen is.

De wet bevat geen criteria aan de hand waarvan op ondubbelzinnige wijze kan worden uitgemaakt

⁹ Art. 102 WIB 1992.

¹⁰ Art. 95 en 183bis WIB 1992.

wanneer een overdracht van aandelen al dan niet 'normaal' is. Dat moet geval per geval worden beoordeeld. Het is echter wel mogelijk om uit de talrijke beslissingen van de Rulingcommissie enerzijds en vonnissen en arresten anderzijds regels af te leiden over wat de fiscus respectievelijk de rechtbanken en hoven als 'niet-normale' verrichtingen beschouwen en dus wanneer er een risico is op belasting.

Tegen welk tarief belastbaar?

De meerwaarden zijn afzonderlijk belastbaar tegen 33%¹¹ plus gemeentelijke opcentiemen¹².

Wanneer belastbaar volgens de Rulingcommissie?

De Rulingcommissie krijgt elk jaar talrijke rulingaanvragen inzake meerwaarden op aandelen. Deze rulings kunnen worden geraadpleegd op Fisconet¹³, maar bovendien heeft de commissie op haar website¹⁴ een algemeen 'advies' gepubliceerd waarin ze toelicht aan de hand van welke richtlijnen ze deze rulingaanvragen beoordeelt. Dit advies gaat, behalve over de verkoop van een zgn. kasgeldvennootschap¹⁵, hoofdzakelijk over 'interne' meerwaarden. Het advies werd reeds enkele keren aangepast. De meest recente versie dateert van 28 november 2013¹⁶ en kan als volgt worden samengevat:

- De Rulingcommissie toetst rulingaanvragen telkens af aan de criteria die in de rechtspraak aan bod komen en neemt deze evolutie in de rechtspraak in aanmerking¹⁷. Een lijst van deze criteria uit de rechtspraak is aan het advies toegevoegd. Het gaat o.a. over het al dan niet aanwezig zijn van economische motieven, het complex karakter van de verrichtingen, de wijze van financiering, de financiële draagkracht van de kopende vennootschap, ...
- Wie een ruling aanvraagt, moet uitleg geven over de zgn. overtollige liquiditeiten in de (werk)vennootschap(pen) en verantwoording verstrekken over de noodzaak om de huidige beleggingen te behouden en inzake de toekomstige besteding

¹¹ Art. 171, 1, a) WIB 1992.

¹² Art. 466 WIB 1992.

¹³ www.fisconet.be.

¹⁴ www.ruling.be.

¹⁵ Een verrichting die we in dit artikel niet bespreken.

¹⁶ www.ruling.be/20131128-advies-meerwaarden.pdf.

¹⁷ Randnummers 5-6 en 10-11 van het advies.

van de overtollige liquiditeiten¹. De overdracht van de aandelen mag immers niet tot doel hebben om die overtollige liquiditeiten in de werkvennootschap belastingvrij naar de oorspronkelijke aandeelhouders te halen. Eventueel kunnen de aanvragers voorafgaand aan de overdracht van de aandelen dividenden uitkeren die met de overtollige liquiditeiten overeenstemmen².

- Een latere verrichting zoals een kapitaalvermindering of een dividenduitkering door de betrokken vennootschappen kan volgens de Rulingcommissie worden afgetoetst aan de (in 2012 herschreven) algemene antimisbruikbepaling van artikel 344, § 1 WIB 1992³.
- Een belangrijk verschil tussen deze versie van het advies en vorige versies is dat de Rulingcommissie niet langer verwacht dat de aanvragers zich ertoe engageren, om gedurende ten minste drie jaar in principe geen (niet bedrijfseconomisch verantwoorde) kapitaalverminderingen, hogere dividenden, hogere bestuursvergoedingen e.d. van de werkvennootschap naar de holding en van de holding naar de natuurlijke personen die de aandelen aan de holding hadden overgedragen te laten vloeien. Het nadeel van deze wijziging van het advies is dat wie vroeger een positieve ruling kreeg en dus die stand still termijn respecteerde, in principe na drie jaar belastingvrij geld uit de werkvennootschap naar zich privé kon halen via de holding. Dat is nu niet langer het geval, ook bij een geldstroom naar de privépersonen die bv. pas vijf jaar na de overdracht van de aandelen zou plaatsvinden, kan de fiscus volgens de Rulingcommissie de meerwaarden nog belasten op basis van de antimisbruikbepaling. Anders dan vroeger volstaat drie jaar wachten om te 'cashen' dus niet langer om de meerwaarde belastingvrij te houden. Nog belangrijker dan voorheen wordt nu dat er voor de overdracht van de aandelen aan een (eigen) holding niet-fiscale motieven bestaan, zoals de voortzetting of reorganisatie van de onderneming, al dan niet in het kader van een successieplanning.

De aanvraag van een ruling is wel niet verplicht voor de vrijstelling van de meerwaarde. Het standpunt van de Rulingcommissie is ook geen wet, zodat de rechtbanken en hoven er niet aan gebonden

zijn⁴. Dit algemeen standpunt is ook geen circulaire of instructie zodat het zelfs niet bindend is voor de taxatieambtenaren. Wie geen ruling vraagt over meerwaarden op aandelen, hoeft zich dus in principe niets aan te trekken van wat de Rulingcommissie hierover denkt. In de praktijk doet men dat echter beter wel, vermits de standpunten van de Rulingcommissie meestal wel worden gedeeld door de taxatieambtenaren.

Wanneer belastbaar volgens de rechtspraak?

Uit de vonnissen en arresten over 'abnormale' meerwaarden kunnen de volgende vuistregels worden afgeleid:

- Externe en quasi-interne meerwaarden zijn zelden belastbaar. Het maakt daarbij in principe niet uit hoeveel aandelen de verkoper van de aandelen vóór de verkoop bezat, hoeveel aandelen hij verkoopt, wat de prijs is voor de aandelen (zolang die op een objectieve manier werd bepaald), of hoe groot de meerwaarde is⁵, noch dat de aandelen van de overnemende vennootschap in handen zijn van de kinderen van de ondernemer die de aandelen verkoopt⁶. Eveneens niet van belang is dat de verkoper van de aandelen een zgn. 'actieve bedrijfsleider' is geweest in de jaren vóór de verkoop, d.w.z. dat door zijn inspanningen de waarde van de aandelen is verhoogd⁷. Tot slot moet de onafhankelijkheid van de koper beoordeeld worden op het moment van de verkoop. Wanneer de verkoper van de aandelen na de verkoop van de aandelen gaat werken voor de koper, al dan niet in dienstverband, maakt dat van de koper nog geen verbonden partij, en leidt dit er dus niet toe dat de meerwaarde een 'interne' meerwaarde wordt.⁸
- Zuiver interne meerwaarden worden door de rechtspraak soms niet belastbaar geacht⁹, maar soms wel¹⁰, zeker indien voor de overdracht van de aandelen aan een eigen holding geen niet-fiscale motieven bestaan en het met andere woorden de

1 Randnummer 17 van het advies.

2 Randnummer 15 van het advies.

3 Randnummer 18 van het advies.

4 Gent, 8 april 2008.

5 Antwerpen, 23 november 2010.

6 Antwerpen 28 juni 2011, Luik, 15 december 2010, rb. Gent, 5 februari 2010.

7 Parl. vr. nr. 609, Brotcorne, d.d. 04.08.2009, Vr. en Antw., Kamer, 2008-2009, nr. 078, blz. 40-42; Antwerpen, 23 november 2010; Brussel 27 september 2007; rb. Antwerpen, 23 februari 2011; rb. Brussel, 16 februari 2011.

8 Antwerpen 29 oktober 2013.

9 Bergen, 15 april 2009, Gent 8 april 2008.

10 Rb. Brussel 17 januari 2012, Hasselt 28 februari 2007; rb. Brussel 22 november 2006.

(enige) bedoeling van de belastingplichtige is om belastingvrij geld uit de werkvennootschap(pen) te halen.

Overdracht aan een rechtspersoon buiten de EER in geval van een belangrijke deelneming

Wanneer belastbaar volgens de wet?

De meerwaarden zijn belastbaar indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- Het gaat om een overdracht onder bezwarende titel, dus een verkoop, inbreng of ruil. Overdrachten via een erfopvolging of een schenking onder levenden of bij testament zijn niet bedoeld.
- De overdracht gebeurt aan een rechtspersoon, dus meestal een vennootschap, die niet in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte¹¹ is gevestigd, bv. de USA.
- De overdrager (of zijn rechtsvoorganger als de overdrager de aandelen heeft geërfd of geschonken heeft gekregen) heeft alleen of samen met zijn echtgenoot of zijn afstammelingen (= kinderen, kleinkinderen, achterkleinkinderen), ascendenten (= ouders, grootouders, overgrootouders) en zijverwanten tot en met de tweede graad (= broers en zussen) onmiddellijk of middellijk op enig tijdstip in de loop van vijf jaar vóór de overdracht meer dan 25% bezeten van de rechten in de vennootschap waarvan de aandelen worden overgedragen.

Enkele aandachtspunten bij deze regeling:

- Het onderscheid tussen interne en externe meerwaarden is voor deze regeling niet van belang.
- Deze meerwaarden zijn ook belastbaar wanneer er slechts één aandeel wordt verkocht, het moet dus niet gaan om een verkoop van 25% van de aandelen. De voorwaarde van 25% slaat immers niet op de verkochte aandelen, maar op de aandelen die de verkoper en zijn familie in hun bezit hadden vóór de verkoop.
- De termijn van vijf jaar moet worden gerekend van dag tot dag.
- Met een middellijk bezit van de aandelen wordt het bezit via een andere vennootschap bedoeld. Indien een familie bv. 10% bezit van de aandelen van vennootschap A en 30% van de aande-

len van vennootschap B, die zelf 80% bezit van de aandelen van vennootschap A, dan heeft die familie middellijk een participatie van 24% in vennootschap A (= 80% x 30%). In het totaal, onmiddellijk en middellijk, bezit de familie dus 34% van de aandelen van vennootschap A en zal een meerwaarde op de verkoop van aandelen van vennootschap A door een familielid belastbaar zijn.

- De wet voorziet in een bijzondere regeling om stromanconstructies tegen te gaan. Wanneer in het tijdvak van 12 maanden die voorafgaan aan de verwerving van de aandelen door een rechtspersoon buiten de EER één of meer overdrachten tussen andere belastingplichtigen hebben plaatsgevonden zijn de meerwaarden die bij iedere overdracht in dat tijdvak zijn verwezenlijkt, belastbaar als bij de eerste overdrager de voorwaarden met betrekking tot de minimale participatie vervuld waren¹².

Tegen welk tarief belastbaar?

De meerwaarden zijn afzonderlijk belastbaar tegen 16,5%¹³ plus gemeentelijke opcentiemen¹⁴.

Wanneer belastbaar volgens de rechtspraak?

Er is nauwelijks rechtspraak over deze bepaling, deels omdat de voorwaarden voor de belastbaarheid heel duidelijk omschreven zijn, en deels omdat deze situatie eerder uitzonderlijk is. Vermeldenswaard is wel een vonnis waarin de rechter oordeelde dat de fiscus een verkoop van aandelen aan een Belgische dochtervennootschap niet op basis van de algemene antimisbruikbepaling kon herkwalficeren in een rechtstreekse verkoop aan de Amerikaanse moedervernootschap.¹⁵ Bij deze uitspraak passen echter twee bedenkingen. Ten eerste zou de rechter misschien wel anders oordelen met de huidige – uit 2012 daterende – tekst van de algemene antimisbruikbepaling. Ten tweede kan de fiscus niet enkel de antimisbruikbepaling gebruiken om zo'n meerwaarde toch te belasten. Wanneer de EER-vennootschap verder geen substantie heeft en eigenlijk enkel op papier bestaat, zou hij de verkoop van de aandelen aan een EER-vennootschap als gesimu-

¹² Art. 94 WIB 1992.

¹³ Art. 171, 4°, e WIB 1992.

¹⁴ Art. 466 WIB 1992.

¹⁵ Rb. Leuven, 23 december 2005.

¹¹ De EER bestaat uit de lidstaten van de EU plus IJsland, Noorwegen en Liechtenstein.

leerd kunnen beschouwen en dan herkwalficeren in de verkoop aan haar niet-EER-moedervenootschap.

Besluit

Samenvattend kunnen we zeggen dat meerwaarden op aandelen van een eigen vennootschap normaal belastingvrij zijn wanneer de aandelen worden overgedragen aan een andere overnemer dan een buiten de EER gevestigde rechtspersoon en wanneer zowel de overdracht van de aandelen als verrichtingen (dividenduitkeringen, kapitaalverminderingen, ...) achteraf niet (louter) fiscaal zijn

geïnspireerd, dus bijna altijd wanneer het gaat om externe of quasi-interne meerwaarden, maar ook in het geval van interne meerwaarden als er voor de overdracht van de aandelen aan een eigen holdingvennootschap niet-fiscale motieven zijn. Bij interne meerwaarden zonder valabel niet-fiscaal motief voor de overdracht van de aandelen, is de kans groot dat de fiscus de meerwaarde zal belasten en gelijk zal krijgen van de rechtbank.

Felix VANDEN HEEDE
Fiscaal jurist

Btw – Traiteursdiensten – 6 %, 12 %, 21 %

Beslissing ET 100.714 van 26 juni 2014

1. Probleemstelling: welke tarieven? 6 %, 12 % of 21 %? Levering van goederen of dienstverrichting?

1.1. Voeding

Als een traiteur (of een andere belastingplichtige: algemene voedingswinkel, grootwarenhuis, ambulante handelaar, ...) alleen voeding verkoopt, wordt de handeling beschouwd als een levering van voedingsmiddelen, waarop normaal het btw-tarief van 6 % van toepassing is.

Het normaal tarief van 21 % is echter van toepassing op de verkoop van langoesten, kreeft, krab, rivierkreeft, kaviaar, ... (KB nr. 20, tabel A, rubriek III).

Naargelang de omstandigheden en de voorwaarden kan een handeling die wordt verricht door een belastingplichtige die traiteur, slager, verbruikssalon, ... is, worden aangemerkt als een restaurant- of cateringdienst (ter plaatse te verbruiken voeding).

Een dergelijke dienst is belastbaar tegen 12 % op de opgediende en ter plaatse verbruikte maaltijden,

waarbij de drank belastbaar blijft tegen 21 % (zie verder – KB nr. 20, tabel B, rubriek I).

1.2. Dranken

Dranken kunnen onder de categorie van de leveringen van goederen vallen. Ze worden dan, naargelang van hun aard, belast tegen 6 % (melk en niet-alcoholische dranken) of tegen 21 % (KB nr. 20, tabel A, rubrieken IV en XII).

Naargelang de omstandigheden kunnen diezelfde dranken ook dienstverrichtingen uitmaken (ter plaatse te verbruiken drank).

Op die dienstverrichtingen is dan 21 % btw (al dan niet alcoholhoudende dranken) van toepassing in drankgelegenheden, restaurants, verbruikssalons, cafetaria's, bars, bedrijfskantines, trouwzalen, ...

1.3. Gevolgen

Voor voeding is er een fundamenteel onderscheid tussen een levering van goederen, die gewoonlijk tegen 6 % wordt belast, en restaurant- en cateringdiensten, waarop 12 % btw van toepassing is.

Hetzelfde geldt voor dranken die niet meer tegen 6 % worden belast als levering van goederen maar waarop het tarief van 21 % van toepassing wordt als dienstverrichting van drank die ter plaatse wordt verbruikt.

De gevolgen blijven niet beperkt tot het btw-tarief. Er kunnen immers ook andere verplichtingen aan gekoppeld zijn (al dan niet uitreiken van een btw-ontvangstbewijs, verplicht of facultatief gebruik van een geregistreerd kassasysteem).

Wij vatten de essentie van deze beslissing voor u samen. Ze past binnen het kader van de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie (gevoegde zaken C-497/09, C-499/09 en C-502/09 van 10 maart 2011).

2. Dienstverrichting of levering van goederen

2.1. Principe

De Europese rechtspraak stelt dat wanneer een traiteur *aan huis* gewoon standaardspijzen levert zonder verder aanvullende diensten te verrichten of wanneer volgens andere bijzondere omstandigheden de levering van de spijzen het overheersende bestanddeel van de handeling is, we te maken hebben met een levering van goederen.

Buiten die omstandigheden vormen de activiteiten van een traiteur *aan huis* restaurant- of cateringdiensten.

In de beslissing die we hier analyseren wordt verduidelijkt dat meer bepaald moeten worden aangemerkt als restaurant- of cateringdienst en niet als een levering van goederen:

- het verstrekken van bereide maaltijden gepaard gaande met bediening aan tafel (al dan niet traditioneel restaurant, brasserie, ...);
- het verstrekken van bereide maaltijden gepaard gaande met de terbeschikkingstelling van een infrastructuur (tafels, stoelen, borden, bestekken, glazen, ...) voor het verbruik ter plaatse (fastfood- of zelfbedieningsrestaurant);
- het verstrekken van bereide maaltijden gepaard gaande met een materiële tussenkomst bij de klant (bereiding van de maaltijden ter plaatse, opdienen, terbeschikkingstelling van borden, van bestek, van glazen, ...).

Wanneer een andere natuurlijke persoon of rechtspersoon dan degene die de maaltijden verstrekt materieel tussenkomt in de derde situatie die hierboven wordt bedoeld (bereide maaltijden met een materiële tussenkomst bij de klant), wordt het verstrekken van de maaltijden in principe aangemerkt als een levering van goederen.

Artikel 1, § 10 van het Btw-Wetboek inzake misbruik mag hier echter niet uit het oog worden verloren. Dat artikel kan hier van toepassing zijn, inzonderheid wanneer de twee personen verbonden zijn (aandeelhouder, controle, ...). In dat geval kan het verstrekken van maaltijden worden aangemerkt als een dienstverrichting. De administratie verduidelijkt dat dit bijvoorbeeld zo is wanneer de firma van een traiteur een dochterbedrijf opricht met als enige activiteit het opdienen van de door het moederbedrijf verstrekte maaltijden.

We herinneren eraan dat restaurant- en cateringdiensten onderworpen zijn aan het verlaagd tarief van 12 %, met uitsluiting van het verschaffen van dranken waarop het tarief van 21 % van toepassing is.

2.2. Collectieve catering – cateringonderneming

In het kader van collectieve catering (hierna: ‘cateringonderneming’) stelt de klant soms ingerichte lokalen ter beschikking van de cateringonderneming (keuken, kantoor, vestiaires, opslagruimte, ...). Die klant kan ook **bepaalde** periodieke **kosten** ten laste nemen (kosten van onderhoud van de uitrusting, van elektriciteit, van warm water, van schoonmaak, ...).

2.2.1. Eerste onderscheid – Levering van goederen – Terbeschikkingstelling onder bezwarende titel

Wanneer het cateringbedrijf zich beperkt tot de bereiding van de maaltijden (zelfs wanneer verdeeld in porties en geplaatst op of in een transportwagentje dat de maaltijden warm houdt) die worden verstrekt aan de klant, die door die klant zelf of zijn personeel worden opgediend, aanvaardt de administratie, als het niet om misbruik gaat, dat de handeling wordt aangemerkt als een **levering van goederen** wanneer de **lokalen tegen betaling (onder bezwarende titel) worden ter beschikking**

gesteld en de kosten tegen betaling (onder bezwarende titel) ten laste worden genomen door de klant.

De betrokkenen moeten hiervan dan alle gevolgen dragen op het vlak van de toepassing van de btw, meer bepaald wat de maatstaf van heffing van de levering van de maaltijden en de eventuele herzieningen van de aftrek bij de klant betreft (hoofdzakelijk ingeval van onroerende verhuur, die is vrijgesteld door artikel 44, § 3, 2° van het Btw-Wetboek).

2.2.2. Tweede onderscheid – Dienstverrichting – Terbeschikkingstelling om niet door de klant

Wanneer de hierboven vermelde handelingen echter kosteloos (om niet) worden verricht, moet de tussenkomst van het cateringbedrijf worden aangemerkt als een **dienst**.

De administratie aanvaardt evenwel dat die handelingen niet noodzakelijk behoren tot de maatstaf van heffing van de door het cateringbedrijf verrichte collectieve cateringdienst.

Wanneer de afnemer van de collectieve cateringdienst de investering van de keukens en bepaalde periodieke kosten voortvloeiend uit het gebruik van die keukens ten laste neemt, betreft het kosten die hem eigen zijn maar die betrekking hebben op goederen of diensten die het cateringbedrijf gebruikt voor het uitvoeren van de haar toevertrouwde opdracht.

De gratis terbeschikkingstelling van lokalen en het gratis ten laste nemen van bepaalde kosten in dat verband hebben dan als dusdanig geen invloed op het recht op aftrek van betreffende afnemer.

2.2.3. Voorwaarde van exclusief gebruik ten gunste van de klant

Deze analyse geldt slechts **indien en in de mate dat** de door de afnemer van de collectieve cateringdienst ter beschikking gestelde lokalen en uitrustingen en verstrekte goederen en diensten door het cateringbedrijf worden gebruikt voor het

verrichten van handelingen ten behoeve van die afnemer.

Die analyse geldt met andere woorden niet wanneer de installaties en de andere gratis verstrekte goederen of diensten eveneens worden gebruikt door het cateringbedrijf voor diensten of leveringen verstrekt aan andere klanten.

In die laatste veronderstelling moet de aftrek van de voorbelasting geheven van die installaties en andere goederen of diensten bij de afnemende klant worden beperkt tot het passend beloop (gecombineerde toepassing van de artikelen 45, § 1 en §1quinquies van het Btw-Wetboek).

Voorbeeld

Een afnemer heeft de hoedanigheid van belastingplichtige met volledig recht op aftrek. Hij stelt zijn keuken ter beschikking van een cateringbedrijf dat de keuken voor 75% gebruikt voor maaltijden die worden verstrekt aan de werknemers van de afnemer en voor 25% voor maaltijden die worden verstrekt aan derden.

3. Inwerkingtreding

Deze beslissing zou oorspronkelijk in werking treden op 1 oktober 2014. Maar aangezien de toepassing van deze beslissing gepaard gaat met praktische moeilijkheden, wordt de inwerkingtreding uitgesteld tot 1 januari 2015. En zelfs na 1 januari 2015 zal de administratie geen kritiek uitoefenen wanneer deze beslissing niet wordt toegepast t.a.v. contracten die onderworpen zijn aan de regelgeving inzake overheidsopdrachten. Er moet dan wel cumulatief aan volgende voorwaarden voldaan zijn:

- Het betreft een nieuw contract dat werd ondertekend vóór 1 oktober 2014 dan wel een vóór die datum tot stand gekomen verlenging van een bestaand contract.
- Het nieuwe contract of de verlenging van een bestaand contract heeft reeds uitwerking vóór 1 januari 2015.

Yvon COLSON
Extern medewerker BIBF

Boetes, vermeerderingen en bijzondere aanslagen

Sinds enkele jaren stellen we een verbetering vast van de procedurewaarborgen, waarover een belastingplichtige die hoge fiscale boetes oploopt, kan beschikken.

Vroeger toonden de hoven en rechtbanken zich weinig ontvankelijk voor de argumenten van pleiters die ervoor ijverden om de boetes, vermeerderingen en andere straffen die aan belastingplichtigen waren opgelegd tot een minimum te beperken. De meeste rechtscolleges verantwoordden die ontoegeeflijkheid door in te roepen dat er geen internrechtelijke bepaling bestond die het mogelijk maakte om de bedragen te verminderen die de fiscus na belastingcontrole bij de belastingplichtige had vastgesteld.

We hebben moeten wachten tot het Europees Hof voor de Rechten van de Mens verschillende arresten uitsprak vooraleer onze nationale rechtscolleges van hun standpunt afweken en erkenden dat bepaalde fiscale sancties, door hun omvang of het feit dat ze geen vergoedend karakter hebben, van strafrechtelijke aard zijn. Hierdoor heeft de belastingplichtige de mogelijkheid om voor de fiscale rechtscolleges een beroep te doen op de bescherming die door het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens wordt geboden aan elke rechtzoekende die voor een strafgerecht wordt vervolgd.

Sindsdien blijft de situatie van de rechtzoekenden – inzonderheid op initiatief van het Grondwettelijk Hof – verbeteren, wat verantwoordt dat wij er opnieuw op ingaan¹.

I. Controle met volle rechtsmacht ten aanzien van fiscale boetes van strafrechtelijke aard

1. De belastingadministratie beschikt bij de uitoefening van haar controle- en heffingsbevoegdheden

die haar op grond van de wet worden toegekend over tal van druk- en sanctiemiddelen.

Inbreuken op de bepalingen van de verschillende belastingwetboeken en uitvoeringswetten kunnen, naargelang van de omvang ervan en van de intentie van degene ze heeft gepleegd, aanleiding geven tot strikt strafrechtelijke gevangenisstraffen of boetes, maar ook tot vermeerderingen en al dan niet proportionele boetes.

In het verleden zijn vele stemmen opgegaan tegen het feit dat de gerechtelijke autoriteiten niet de mogelijkheid hadden om controle uit te oefenen op de sancties die waren opgelegd door de ambtenaren van de fiscus, die als rechter en partij optraden.

Ondanks hun kwalificatie als fiscale sancties hadden de vermeerderingen en boetes immers een repressief karakter, wat de vervolgte belastingplichtige de mogelijkheid gaf om de waarborgen aan te voeren die worden geboden door het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens (hoofdzakelijk in artikel 6) en inzonderheid het recht om zijn opmerkingen voor een onafhankelijke en onpartijdige rechtbank in te roepen.

Hieruit volgden aanzienlijke discriminaties, naargelang de belastingplichtige na inbreuken op de belastingwet zijn rechten liet gelden in het kader van een fiscale voorziening of zich daarentegen voor een strafgerecht verdedigde.

De laatste jaren kon een gunstige evolutie in de rechtspraak worden opgemerkt bij de meeste hoven en rechtbanken ten aanzien van de standpunten die voortaan worden ingenomen door het Grondwettelijk Hof of het Hof van Cassatie.

2. Of het nu gaat om inbreuken op het Wetboek van de Inkomstenbelastingen of op het Btw-Wetboek – en gelijkaardige ontwikkelingen worden ook vastgesteld ten aanzien van de registratie- of successierechten – er wordt nauwelijks nog betwist dat de rechter bij wie een voorziening van een belastingplichtige wordt aanhangig gemaakt een

¹ Zie voor een eerdere bespreking van de toepassing van artikel 6 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens: O. Robijns, *Van de verplichting om mee te werken tot het recht om te zwijgen*, Pacioli, nr. 310 van 3 januari 2011.

controle van volle rechtsmacht mag uitoefenen op de sancties die aan die belastingplichtige werden opgelegd.

Momenteel is die controle van toepassing op de vaste en proportionele boetes inzake inkomstenbelastingen of btw, maar ook op de belastingvermeerderingen en bijzondere aanslagen op geheime commissielonen. Wat die bijzondere aanslag betreft, is er echter (nog?) geen eensgezindheid onder de magistraten over de strafrechtelijke aard van die sanctie (zie punt III).

3. Controle van volle rechtsmacht impliceert het volgende: *«De rechter aan wie gevraagd wordt een administratieve sanctie te toetsen, die een repressief karakter heeft in de zin van artikel 6 EVRM mag de wettelijkheid van die sanctie onderzoeken en mag in het bijzonder nagaan of die sanctie verzoenbaar is met de dwingende eisen van de internationale verdragen en van het intern recht, met inbegrip van de algemene rechtsbeginselen. Dat toetsingsrecht moet de rechter in staat stellen na te gaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk. De rechter mag dus onderzoeken of de administratie naar redelijkheid zo'n boete kon opleggen. De rechter mag daarbij bijzonder acht slaan op de zwaarte van de inbreuk, de hoogte van de reeds opgelegde sancties en de wijze waarop in gelijkaardige zaken is geoordeeld. De rechter moet bij zijn beoordeling rekening houden met de mate waarin de administratie zelf gebonden was door de wettelijke regels inzake het opleggen van sancties.»*²

Anders gezegd kan een rechter die zich moet uitspreken over een voorziening van een belastingplichtige tegen een strafsancie die sanctie in principe niet verminderen tot minder dan het wettelijke minimum, noch zijn beslissing op loutere redenen van opportuniteit steunen.

Dit toetsingsrecht houdt niet in dat de rechter op grond van een subjectieve appreciatie van wat hij redelijk acht, om loutere redenen van opportuniteit en tegen wettelijke regels in, boeten kan kwijtschelden of verminderen.³

4. De administratie kan echter een boete verminderen of kwijtschelden op basis van het Regentsbesluit van 1831, met als gevolg dat die boete uiteindelijk lager is dan het door de wet bepaalde

minimum. In dat kader kan de administratie om opportuniteitsredenen blijk geven van mildheid.

Volgens de rechtbank van eerste aanleg van Luik⁴ *«moet de rechter over dezelfde bevoegdheid beschikken als de administratie (...)»* en *«zelfs als artikel 6 van het EVRM formeel geen dergelijke jurisdictionele bevoegdheid tot beoordeling van de opportuniteit van boetes oplegt, volgt uit het Belgisch grondwettelijk recht dat vanaf het moment dat de wetgever een opportuniteitsbevoegdheid over fiscale boetes aan gelijk welke autoriteit toekent, de rechter aanspraak moet kunnen maken op dezelfde opportuniteits- en hervormingsbevoegdheid, want in een stelsel van scheiding der machten is het in elk geval de rechter die erover had moeten beslissen»*. (eigen vertaling)

Nadat de rechtbank heeft vastgesteld dat *«op basis van dit Regentsbesluit de moduleringsbevoegdheid van de administratie op het gebied van fiscale boetes dus geen beperkingen kent»*, besluit zij dat *«uit die overwegingen en uit het beginsel van gelijkwaardigheid dat eruit voortvloeit volgt de rechtbank over dezelfde beoordelingsbevoegdheden moet beschikken als de belastingadministratie, met inbegrip van de bevoegdheid tot kwijtschelding om redenen van opportuniteit en billijkheid, althans vanaf het moment waarop de belastingadministratie in casu over dergelijke bevoegdheden beschikt»*. (eigen vertaling)

Wij treden deze stelling bij en hopen dat ze zich snel en eenvormig ontwikkelt.

Het lijkt ons immers niet te verantwoorden dat de administratie over een buitensporig 'gratie'-recht beschikt, dat niet aan de censuur van de hoven en rechtbanken wordt voorgelegd.

II. Recht op uitstel

1. Een veroordeling door een strafgerecht kan, binnen de door de wet vastgestelde voorwaarden, gepaard gaan met uitstel. Dat betekent dat de sanctie slechts daadwerkelijk wordt toegepast indien binnen de door de rechter vastgestelde termijn een nieuwe veroordeling wordt uitgesproken.

Inzake btw kunnen er echter gelijkaardige proportionele boetes worden uitgesproken, nu eens door de administratie, dan weer door de correctionele rechtbank.

² Cass. 16 februari 2007, www.fiscalnet.be.

³ Cass. 15 maart 2012, www.fiscalnet.be.

⁴ Vonnis van 24 mei 2012, www.fiscalnet.be.

Hieruit volgt een moeilijk te verantwoorden verschil in behandeling tussen belastingplichtigen, naargelang ze zich bij een belastingambtenaar of bij een rechter moeten aanmelden.

2. Deze discriminatie is het Grondwettelijk Hof niet ontgaan en werd door dat hof in verschillende recente arresten aan de kaak gesteld⁵.

Het Grondwettelijk Hof verduidelijkt dat de ongrondwettigheid van de omstreden bepalingen (met name respectievelijk artikel 70, § 1 en artikel 70, § 2 van het Btw-Wetboek, in verband met proportionele boetes) «*echter niet tot gevolg heeft dat die bepaling in afwachting van een optreden van de wetgever, niet meer zou kunnen worden toegepast door de rechtsinstanties wanneer zij vaststellen dat de overtredingen vaststaan, dat het bedrag van de geldboete niet onevenredig is met de ernst van de overtreding en dat er geen reden zou zijn geweest om uitstel te verlenen zelfs indien de wet in die maatregel had voorzien*».

Het hof vermeldt echter niet welk lot de rechter het dossier moet toebedelen wanneer de hierboven opgesomde voorwaarden niet zijn vervuld. Anders gezegd, wanneer het van mening is dat aan de voorwaarden voor het verlenen van uitstel lijkt te zijn voldaan.

In elk geval lijkt een snelle wetswijziging onontbeerlijk⁶.

Zo niet, zou men volgens ons de aansprakelijkheid van de Belgische Staat moeten inroepen. In de huidige stand van zaken wordt de belastingplichtige – op zijn minst – een kans ontnomen om uitstel te verkrijgen voor de fiscale rechtsinstanties, wat aanleiding kan geven tot schadevergoeding.

3. De uitstelproblematiek doet zich niet alleen op het gebied van btw voor.

Zo oordeelt een recent arrest van het Grondwettelijk Hof⁷ dat belastingvermeerderingen strafrechtelijke boetes zijn, zodat de rechter uitstel moet kunnen verlenen aan een belastingplichtige aan wie dergelijke vermeerderingen worden opgelegd.

Rekening houdend met de teneur en de aard van dit arrest (waarop een zogenaamd «onmiddellijk antwoord» wordt gegeven aangezien de vraag van de gelijkstelling van belastingvermeerderingen met strafrechtelijke boetes volgens het hof geen debat vereist), lijkt het ons dat gelijkaardige ontwikkelingen zullen volgen voor andere fiscale sancties waarin de Belgische belastingwet voorziet.

4. Vreemd genoeg verruimt het Grondwettelijk Hof zijn redenering niet tot de maatregel van opschorting van uitspraak (waarvan het belangrijkste verschil met het uitstel erin bestaat dat de veroordeling niet in het ‘publieke’ strafregister van de veroordeelde wordt opgenomen).

Datzelfde arrest van 27 maart 2014 voert als motivatie voor het feit dat de belastingrechter geen opschorting van uitspraak kan verlenen aan «*dat een dergelijke maatregel niet verzoenbaar is met een rechtspleging die niet voor een strafgerecht wordt gevoerd. De door de rechtbank van eerste aanleg gewezen beslissing bestaat immers niet erin een veroordeling tot een geldboete uit te spreken, maar de administratieve beslissing waarbij de geldboete wordt opgelegd te controleren*», iets waarin de opschorting van uitspraak volgens ons echter niet verschilt van het uitstel, dat oorspronkelijk werd uitgewerkt om voor strafgerichten te worden toegepast.

III. Wat met de bijzondere aanslag op geheime commissielonen ?

De bijzondere aanslag op geheime commissielonen is wellicht één van de meest besproken onderwerpen in de fiscaliteit.

Door zijn buitensporige aard is deze aanslag één van de wapens die het meest worden gevreesd door de belastingplichtigen en hun fiscale adviseurs en leidt hij tot heel wat vorderingen bij de rechtbanken.

De omvang van de sanctie, hoewel ze aftrekbaar is bij de belastingplichtige, lijkt te verantwoorden dat ze als een strafsancie wordt beschouwd.

Het Grondwettelijk Hof was in een arrest van 11 januari 2007⁸ van mening dat «*meer bepaald blijkt dat de bijzondere aanslag op de geheime commissielonen niet alleen een ontradend karakter heeft, maar ook het verlies voor de Schatkist voortvloeiend uit*

⁵ Zie inzonderheid de arresten van 6 november 2008 en 21 februari 2013, www.fiscalnet.be.

⁶ Zie O. Robijns, *Amendes fiscales à caractère pénal et sursis : suite, mais pas fin !*, Hebdo Fiscalnet van 17 mei 2014.

⁷ Van 27 maart 2014, www.fiscalnet.be.

⁸ Inzonderheid gepubliceerd op www.fiscalnet.be.

de ontduiking van de personenbelasting en van de socialezekerheidsbijdragen wil compenseren».

Op 10 september 2010 sprak het Hof van Cassatie een arrest uit dat heel wat vragen opriep, door het volgende te oordelen: «in zoverre de bijzondere aanslag op geheime commissielonen ertoe strekt het verlies van de belasting en de sociale bijdragen te vergoeden, heeft zij geen strafrechtelijk karakter en is artikel 6 EVRM niet van toepassing»⁹.

Op basis van dit arrest achtte het hof van beroep van Bergen het nodig om die bijzondere aanslag te ontleden in een vergoedend gedeelte en een repressief gedeelte, waarbij het zijn redenering steunde op een doorwrochte interpretatie van de parlementaire voorbereiding¹⁰.

Recenter¹¹ oordeelde het Grondwettelijk Hof dat «sedert de wetwijziging van 30 maart 1994 blijkt dat naast die wettige doelstelling de wetgever tevens de bedoeling had de fraude te ontraden, waarbij de afzonderlijke aanslag zonder onderscheid aan eenieder die belastingplichtig is, wordt opgelegd, en onder meer ertoe strekt het niet-nakomen door de belastingplichtige van zijn verplichtingen te bestraffen teneinde herhaling van de inbreuken te voorkomen» zodat «kan worden aangenomen dat de verwijzende rechter van oordeel is dat de afzonderlijke aanslag waarin artikel 219 van het WIB 1992 voorziet, minstens ten dele, een repressief karakter vertoont en een sanctie van strafrechtelijke aard is in de zin van artikel 6.1 van het Europees Verdrag voor de Rechten van de Mens».

In casu nam de verwijzende rechter, die de vraag aan het Grondwettelijk Hof stelde, de strafrechtelijke aard van de bijzondere aanslag op geheime commissielonen in aanmerking, hetgeen de Ministerraad voor het hof betwistte. Het hof verwierp uiteindelijk dat argument van de Ministerraad

door te beslissen dat «er evenwel geen reden is om die kwalificatie in het geding te brengen».

Volgens het Grondwettelijk Hof moet de bijzondere aanslag op geheime commissielonen, zoals de andere strafrechtelijke sancties en in die mate, worden onderworpen aan een controle van volle rechtsmacht door de hoven en rechtbanken, indien de belastingplichtige dat wenst. Een andersluidende beslissing zou het beginsel van gelijkheid en non-discriminatie schenden.

Feit blijft dat de rechter ten gronde de verhouding moet bepalen waarin de bijzondere aanslag een vergoedende en strafrechtelijke aard heeft.

Conclusie

Het lijkt geen twijfel dat de ingrijpende wijzigingen van de laatste jaren allemaal stappen in de goede richting vormen die noodzakelijk zijn in een rechtsstaat.

Hoewel we ons hierover mogen verheugen, dienen we toch ook de aandacht te vestigen op de aanzienlijke rechtsonzekerheid die het gevolg is van het gebrek aan wetgevend initiatief om de wet aan te passen aan de supranationale vereisten of aan de nieuwe gerechtelijke praktijken. Dat heeft tot gevolg dat er naargelang de rechtbank, en zelfs naargelang de rechter, verschillen in behandeling blijven bestaan tussen belastingplichtigen.

De problematiek van het uitstel verantwoordt op zich al dat de wetgever de koe bij de hoorns vat en een reglementering uitwerkt om de voorwaarden en de duur van het uitstel in fiscale aangelegenheden vast te stellen.

Olivier ROBIJNS

Advocaat aan de Balie van Luik

Specialist in vennootschapsrecht en fiscaal recht

Advocatenkantoor HERVE

9 Zie hierover inzonderheid: O. Robijns, *Cotisation spéciale sur commissions secrètes : un nouvel arrêt nourrit la réflexion*, Hebdo Fiscalnet van 5 juli 2014.

10 Arrest van 20 februari 2013, www.fiscalnet.be.

11 Arrest van 6 juni 2014, www.fiscalnet.be.