

INHOUD

- p. 1/ Opeisbaarheid van btw: over een definitieve regeling gesproken!
- p. 2/ Btw – belasting van «zelf uitgevoerde» werken in onroerende staat – verhuurd gebouw
- p. 5/ Partiële splitsing als alternatief voor de afzondering van een gebouw

Opeisbaarheid van btw: over een definitieve regeling gesproken!

Het is ondertussen voldoende bekend dat de nieuwe factureringsregels vanaf 1 januari 2013 de datum van opeisbaarheid van btw hebben verschoven naar het ogenblik van de levering/einde van de dienstverrichting of (gedeeltelijke) betaling van de factuur. De uitreiking van een factuur maakt de btw op zich niet meer opeisbaar.

De strikte toepassing van deze regels zorgt voor praktische problemen, vnl. wanneer de betaling van een som wordt gevraagd, nog vóór er sprake is van een levering, dienstverrichting of betaling. Wat met 'voorschotfacturen' die vóór enig belastbaar feit of betaling worden uitgereikt en die dus eigenlijk geen 'factuur' zijn in de strikte zin van het woord? Voorschotfacturen vermelden btw die doorgestort moet worden aan de Schatkist, maar de afnemer heeft geen recht op aftrek van deze btw. In principe moet hiervoor immers eerst een tweede uitnodiging tot betaling worden opgesteld van zodra de btw opeisbaar wordt conform de nieuwe regels en is administratieve opvolging van de betaling ofwel de realisatie van de levering/dienstverrichting dus noodzakelijk.

De praktijk vroeg administratieve verduidelijking en hierop werd de toepassing van de nieuwe opeisbaarheidsregels een eerste keer en tweede keer uitgesteld tot 31 december 2014. Gedurende die periode geldt een overgangsregime waarbij er onder voorwaarden nog toepassing kan gemaakt worden van de oude factureringsregels. Een tolerantie werd voorzien t.a.v. voorschotfacturen, welke als een volwaardige factuur werden beschouwd.

Nu het einde van 2014 in zicht komt, komt er tevens een einde aan de overgangsmaatregelen en heeft de administratie uiteengezet hoe de nieuwe factureringsregels

vanaf 1 januari 2015 zullen moeten worden toegepast. De definitieve regeling voorziet tal van toleranties voor facturen die worden uitgereikt nog vóór de btw opeisbaar is geworden, met een onderscheid voor handelingen zonder en met verlegging van heffing, intracommunautaire handelingen en handelingen met particulieren (Beslissing nr. E.T. 126.003 dd. 7 oktober 2014).

Wat als een voorschot wordt gevraagd na 1 januari 2015?

Voor handelingen zonder verlegging van btw kunnen zowel de leverancier als de klant, ieder afzonderlijk en voor elke handeling afzonderlijk, desgevallend gebruik maken van een tolerantie indien zij verkiezen om te werken met één document in plaats van met twee documenten (conform de wettelijke regeling).

De toleranties komen hierop neer dat wanneer een factuur wordt uitgereikt op een ogenblik dat er nog geen belastbaar feit heeft plaatsgevonden (factuur bevat factuurdatum maar nog geen datum van opeisbaarheid van btw), de leverancier twee mogelijkheden heeft:

- Belastbaar feit < 7 dagen na factuurdatum: *factuur = definitieve factuur* en de datum van het belastbaar feit moet niet meer op de factuur worden vermeld.
- Belastbaar feit > 7 dagen na factuurdatum: *factuur = 'voorschotfactuur'*. De belastingplichtige moet dan op de voorschotfactuur een 'vermoedelijke datum van opeisbaarheid van btw' vermelden (geraamde of uiterlijke betalingsdatum of geraamde of geplande datum van het belastbaar feit) en deze factuur is dan te beschouwen als een definitieve factuur. Een tweede document is desgevallend niet vereist, zelfs geen verbeterend stuk,

ook als achteraf zou blijken dat de vermoedelijke datum niet klopt. Vermeldt de voorschotfactuur geen vermoedelijke datum van opeisbaarheid van btw, dan moet na dien wel nog een definitieve factuur worden opgesteld.

Verwerking van de 'voorschotfacturen' in de aangifte:

- *Aan leverancierszijde*: de voorschotfactuur moet verwerkt worden in het uitgaand facturenboek, de handelingen zelf moeten in principe pas opgenomen worden in de aangifte m.b.t. de periode waarin de btw opeisbaar is geworden (door het belastbaar feit of de (gedeeltelijke) betaling). Administratief moeten het boek van uitgaande facturen en het financiële dagboek met daarin de betalingen, aan elkaar worden gelinkt, zodoende dat elke handeling/betaling in de juiste btw-aangifte kan verwerkt worden. De administratie zal echter toestaan dat de leverancier de handelingen vermeldt in de btw-aangifte die betrekking heeft op de periode van 'factuuruitreiking'.
- *Aan klantzijde*: de klant die een voorschotfactuur ontvangt, mag de aftrekbare btw opnemen in de aangifte m.b.t. periode van uitreiking van deze factuur, zonder bewijs van opeisbaarheid van de btw. Dit bewijs moet wel voorgelegd worden binnen de drie maanden na de maand van uitreiken van de voorschotfactuur ('windowperiode'). In voorkomend geval moet er geen regularisatie gebeuren van het reeds uitgeoefende recht op aftrek. In het andere geval moet er een regularisatie gebeuren van de afgetrokken btw. De beslissing gaat dieper in op de verwerking van de regularisatie in de btw-aangifte.

Voormelde toleranties inzake voorschotfacturen zijn eveneens toepasselijk ingeval van verlegging van Belgische btw, waarbij de klant de btw moet doorstorten aan de schatkist en bij intracommunautaire verwervingen in België.

Opmerking: Voor intracommunautaire leveringen of dienstverrichtingen geldt er enkel een tolerantie m.b.t.

het gebruik van voorschotfacturen (zie hoger het onderscheid ngl. het belastbaar feit plaatsvindt minder of meer dan 7 dagen na uitreiking van de voorschotfactuur). Het gebruik van de voorschotfactuur mag echter geen enkele impact hebben op het tijdstip waarop de betrokken handeling in de btw-aangifte en in de intracommunautaire opgave moet worden vermeld, nl. deze m.b.t. het ogenblik waarop de btw opeisbaar wordt (factuurdatum of indien geen factuur, de 15^{de} van de maand volgend op deze waarin de levering heeft plaatsgevonden). Wat dit betreft bestaat er geen tolerantie.

Administratieve vereenvoudiging?

Of de nieuwe beslissing van 7 oktober 2014 duidelijke richtlijnen uitzet voor het gebruik van voorschotfacturen onder de nieuwe factureringsregels zal de toekomst uitwijzen.

De grootste uitdaging ligt hier ongetwijfeld bij de softwareleveranciers die vóór het jaareinde hun systemen zullen moeten aanpassen aan de nieuwe definitieve regels. Van laatstgenoemden vernamen we dat, aangezien dergelijke aanpassing van boekhoudsystemen toch wat tijd vergt, aan de administratie werd gevraagd om een 'gedoogperiode' in te bouwen van zes maanden (tot 30 juni 2015). Dit geeft de softwareleveranciers wat extra tijd om de nieuwe regels correct te implementeren. Ook hun klanten krijgen dan meer tijd om orde op zaken te stellen. Zij moeten immers de nodige aanpassingen doen aan hun factuurlayout (vermelding van de opeisbaarheidsdatum). Of de administratie aan deze vraag zal tegemoet komen is op dit ogenblik nog een vraag.

Wordt dus ongetwijfeld opnieuw vervolgd...

Jill VAN VAECK

Fiscaal juriste Wolters Kluwer

Btw – belasting van « zelf uitgevoerde » werken in onroerende staat – verhuurd gebouw

1. Probleemstelling

De btw-beslissing nr. E.T.125.229 van 28 mei 2014 preciseert dat een natuurlijke persoon die één of meerdere gebouwen verhuurt als btw-belastingplichtige wordt aangemerkt, wanneer de huurontvangsten een duurzaam karakter vertonen. Voor de toepassing van de btw oefent die

verhuurder bijgevolg een zelfstandige economische activiteit uit in de zin van artikel 4, § 1 Btw-Wetboek. En dit ongeacht het oogmerk of het resultaat van die activiteit.

Onroerende verhuur is normaliter vrijgesteld op grond van artikel 44, § 3, 2° Btw-Wetboek. Niettemin valt die verhuurder onafwendbaar onder de categorie van de be-

lastingsplichtigen vrijgesteld op grond van artikel 44 Btw-Wetboek. En als belastingplichtige, en zelfs als vrijgestelde belastingplichtige, is die verhuurder automatisch gehouden tot een aantal specifieke verplichtingen op het vlak van de btw.

Dit geldt onder meer voor bepaalde zelf uitgevoerde (zonder een beroep te doen op derden) werken in onroerende staat. Dergelijke intern uitgevoerde werken moeten dus bij deze belastingplichtige aan de btw onderworpen worden.

Daar het een vrijgestelde belastingplichtige zonder recht op aftrek van de voorbelasting betreft, ontstaat een btw-kost, waarvan het bedrag varieert naargelang de omstandigheden.

2. Wettelijke bepalingen – financiële kost

Deze problematiek wordt geregeld door de artikelen 19, § 2, 1° en 33, § 1, 3° Btw-Wetboek.

De financiële gevolgen zijn eigen aan elk geval apart, gelet op het feit dat de onroerende huur geen recht op aftrek van de voorbelasting doet ontstaan. Het is dus een kost die, naargelang de omstandigheden, 6% (verminderd tarief) of 21% (normaal tarief) van de maatstaf van heffing bedraagt.

De maatstaf van heffing is gelijk aan de normale waarde van de uitgevoerde werken in onroerende staat (materiaal en handwerk).

De normale waarde wordt vastgesteld volgens artikel 32 Btw-Wetboek. De normale waarde is gelijk aan het volledige bedrag dat een afnemer bij eerlijke concurrentie zou moeten betalen aan een onafhankelijke leverancier om zich dezelfde werken in België aan te schaffen.

Wij onderstrepen dat het hier de belasting van de normale waarde van de door de verhuurder zelf uitgevoerde werken in onroerende staat betreft, zonder enig beroep te doen op derde aannemers.

Alle belastingplichtige verhuurders worden beoogd, ongeacht het voor btw-doeleinden geïdentificeerde personen, zuivere vastgoedvennootschappen, projectontwikkelaars die panden verhuren in afwachting van de verkoop ervan, sociale verhuurinstellingen of natuurlijke personen zonder enige andere activiteit dan het beheer van een klein vermogen, betreft.

3. Welke werken in onroerende staat zijn belastbaar?

Artikel 19, § 2, 1° van het Btw-Wetboek stelt gelijk met een dienst verricht *onder bezwarende titel*, de uitvoering door een belastingplichtige van een werk in onroerende

staat voor de doeleinden van zijn economische activiteit, met uitzondering van:

- werk dat bestaat in de oprichting van een gebouw door een projectontwikkelaar (beroepsoprichter wanneer het te verkopen gebouw niet bewoond is);
- herstellings-, onderhouds-, en reinigingswerk, indien dergelijk werk verricht door een andere belastingplichtige een *volledig* recht op aftrek van de btw zou doen ontstaan.

Hier worden inzonderheid bedoeld de materiële werken in onroerende staat die de belastingplichtige, natuurlijke of rechtspersoon, zelf uitvoert aan een gebouw dat hij verhuurt. Hieronder vallen de werken die elke belastingplichtige intern uitvoert, ongeacht of hij daartoe een beroep doet op de leden van zijn personeel. Meer algemeen slaat de onderwerping aan de btw ook op dezelfde werken in onroerende staat die uitgevoerd worden aan kantoren, winkels, werkplaatsen, die zelf als belastingplichtige, verhuurder of huurder worden betrokken.

Voorbeelden

Een kleinhandelaar in algemene voedingswaren legt tegels in de winkel en/of de aanhorigheden die hij verhuurt of huurt.

Een zelfstandig boekhouder vervangt in zijn kantoor het vast tapijt door parket in het gebouw waarin hij zijn economische activiteit uitoefent en waarvan hij de eigenaar of huurder is.

Bij de voormelde winkelier en boekhouder zou de belasting van de intern uitgevoerde werkzaamheden evenwel recht op aftrek doen ontstaan, onverminderd de latere herziening van de aftrek in verband met de bedrijfsmiddelen.

Met andere woorden is het wel degelijk omdat de belastingplichtige voor de uitvoering van deze werken in onroerende staat geen beroep heeft gedaan op een derde aannemer dat deze intern, door de belastingplichtige zelf of met de medewerking van zijn personeel verrichte handelingen met btw belastbaar worden.

Het doel van deze belasting is de belastingplichtige die zelf de bedoelde werken verricht, voor de toepassing van de btw, gelijk te stellen met een belastingplichtige die daartoe een beroep doet op een derde aannemer en uit dien hoofde de btw moet voldoen. Aangezien dergelijke werken het statuut van bedrijfsmiddelen verkrijgen, kunnen ze later onder de toepassing vallen van eventuele herzieningen van de aftrek in verband met bedrijfsmiddelen.

In het vervolg van dit artikel zullen we ons evenwel beperken tot de toestand die bedoeld wordt in de voormelde btw-beslissing, met name een onroerende verhuur die als een, in principe belastbare, economische activiteit wordt

beschouwd maar vrijgesteld is op grond van artikel 44 Btw-Wetboek en derhalve geen recht geeft op aftrek van de voorbelasting die in het kader van de onroerende verhuur wordt voldaan.

We wijzen er nog op dat het vierde lid van de geanalyseerde beslissing de woorden « met betrekking tot de verhuurde gebouwen verrichte werkzaamheden bestaande in de oprichting of renovatie » bevat.

In de Btw-handleiding 2012, versie 1 februari 2012, p. 129, nr. 63, voorlaatste lid, aanvaardt de administratie dat, *bij wijze van proef*, artikel 19, § 2 Btw-Wetboek (belasting van intern uitgevoerde werkzaamheden) niet moet worden toegepast t.a.v. *herstellings-, onderhouds- en reinigingswerk* dat wordt verricht door een belastingplichtige waarvan de economische activiteit **volledig** van de belasting is vrijgesteld op grond van artikel 44 van het Wetboek. Hetzelfde geldt voor de publiekrechtelijke instellingen.

Uit de samenlezing van de besproken beslissing en de Btw-handleiding zouden we kunnen afleiden dat, *volgens het huidige standpunt van de administratie*, enkel *werkzaamheden bestaande in de oprichting of renovatie met betrekking tot gebouwen* aan de belasting van de normale waarde van die werken moeten onderworpen worden.

Die tolerantie wijkt af van de tekst van artikel 19, § 2 Btw-Wetboek, die « *de uitvoering van een werk in onroerende staat* » als een belastbare dienst beschouwt. Werken in onroerende staat hebben niet alleen betrekking op de gebouwen, maar ook op de bijhorende terreinen en aanplantingen.

De uitsluiting geformuleerd sub b) van artikel 19, § 2 Btw-Wetboek sluit enkel « *herstellings-, onderhouds-, en reinigingswerk, indien dergelijk werk verricht door een andere belastingplichtige een volledig recht op aftrek van de btw zou doen ontstaan* » uit.

Maar een op grond van artikel 44 Btw-Wetboek **volledig** vrijgestelde belastingplichtige heeft helemaal geen recht op aftrek van de voorbelasting. De voorwaarde van het **volledig** recht op aftrek van de btw wordt door de onroerende verhuurder niet vervuld. Niettemin aanvaardt de administratie dat *herstellings-, onderhouds-, en reinigingswerk* hier aan de belasting ontsnapt.

Onthoud evenwel dat de administratieve tolerantie wordt toegestaan « *bij wijze van proef* », hetgeen impliceert dat de administratie niet onherroepelijk gebonden is door de niet-belasting.

Met het oog op de rechtszekerheid hadden wij in de beslissing E.T. 125.229 van 28 mei 2014 wel graag een duidelijke verwijzing gezien naar die administratieve tolerantie, die de niet-belasting aanvaardt van *herstellings-*

onderhouds-, en reinigingswerk verricht door een belastingplichtige die volledig vrijgesteld is op grond van artikel 44 Btw-Wetboek.

4. Maatstaf van heffing

Wanneer de werkzaamheden bestaande in de oprichting of renovatie toch aan de btw moeten onderworpen worden, is de maatstaf van heffing de normale waarde van de werken (artikel 33, § 1, 3° Btw-Wetboek).

De normale waarde wordt vastgesteld volgens artikel 32 Btw-Wetboek.

Artikel 32 Btw-Wetboek bepaalt dat als normale waarde wordt beschouwd het volledige bedrag dat een afnemer in de handelsfase waarin de levering van goederen of de dienst wordt verricht, bij eerlijke concurrentie zou moeten betalen aan een onafhankelijke dienstverrichter in België om de desbetreffende diensten op dat tijdstip te verkrijgen.

Daaraan wordt nog toegevoegd dat, indien het niet mogelijk is die maatstaf van heffing vast te stellen, de normale waarde van de dienst niet lager mag zijn dan de door de belastingplichtige voor het verrichten van die dienst gemaakte uitgaven. Die precisering moet in het beschouwde geval niet worden toegepast. In werkelijkheid is het immers bijna altijd mogelijk om de normale prijs van de werken in onroerende staat te waarderen alsof ze waren uitbesteed aan een zelfstandige aannemer.

5. Toepassing

Een gepensioneerde metselaar is eigenaar van één in België gelegen kleine woning die hij per jaar verhuurt. Aldus heeft hij de hoedanigheid van belastingplichtige vrijgesteld op grond van artikel 44 Btw-Wetboek. Op verzoek van de huurders bouwt hij eigenhandig een niet aan het woonhuis aangebouwde werkplaats en een tuinhuis (verminderd tarief van 6% niet toepasselijk). De bouwmaterialen worden gefactureerd tegen 10 000 euro, btw 21% excl. De waarde van zijn handenarbeid kan geraamd worden op 15 000 euro, btw excl.

De normale waarde, materialen inbegrepen, bedraagt 25 000 euro. De verschuldigde btw bedraagt 5 250 euro (21% van 25 000 euro).

De gepensioneerde metselaar mag evenwel de 2 100 euro btw, geheven van de zelf verwerkte bouwmaterialen, verrekennen.

De uiteindelijk door de metselaar verschuldigde btw bedraagt 5 250 euro min 2 100 euro, hetzij 3 150 euro.

De wijze van regularisatie en voldoening van dergelijke btw-heffingen zijn afhankelijk van de omstandigheden

eigen aan elke zaak (spontane aangifte, regularisatie-opgave vanwege de administratie na een controle ter plaatse, nazicht van de aangifte voorgeschreven door artikel 64, § 4 Btw-Wetboek (zie hierna), periodieke aangifte van een aangifte-indienende belastingplichtige, ...).

Stellen we dat de normale waarde van de werken mocht belast worden tegen het tarief van 6%. In dat geval kan de verrekening van de btw geheven van de aankoop van de materialen, onzes inziens, geen aanleiding geven tot enige teruggaaf aan de vrijgestelde belastingplichtige. Een vrijgestelde belastingplichtige heeft immers geen recht op aftrek van de voorbelasting en kan derhalve geen voor teruggaaf vatbaar belastingkrediet opbouwen.

6. Waarschuwing

In de besproken btw-beslissing staat letterlijk te lezen: «Teneinde de rechtszekerheid te waarborgen worden de personen voor wie deze problematiek van belang zou kunnen zijn en die overwegen om dergelijke werkzaamheden te verrichten, uitgenodigd om daaraan voorafgaand contact op te nemen met de bevoegde dienst inzake btw in functie van hun woonplaats».

Vergeet niet dat de fiscale administraties kennis krijgen van de aflevering van een bouwvergunning. Aan de hand van dergelijke informatie kan de administratie bepaalde werkzaamheden fiscaal opvolgen (wijziging van

het kadastraal inkomen, regularisaties op het vlak van de btw, plaatsbezoek op de werf, ...).

Overeenkomstig artikel 64, § 4, laatste lid Btw-Wetboek is de eigenaar van een gebouw waarvoor deze bepaling geldt, daarenboven verplicht uiterlijk binnen drie maanden vanaf de datum van de betekening van het kadastrale inkomen, bij de btw-administratie een omstandige opgave van de ontvangen facturen (materialen en/of diensten) in te dienen. Deze verplichting geldt, meer bepaald, voor de personen die niet geïdentificeerd zijn voor btw-doeleinden, zoals particulieren en vrijgestelde belastingplichtigen. Die aangifte moet ook melding maken van de personen die de werken verrichten en de aangekochte materialen verwerkt hebben, ongeacht of de werken door de eigenaar zelf of door derde aannemers werden uitgevoerd. Bovendien moet de aangever kunnen aantonen dat hij de uitgevoerde werken «om niet» en eigenhandig heeft uitgevoerd (schriftelijke verklaringen van burens, het gemeentebestuur, ...).

De fiscale administratie beschikt nog over andere onderzoeksmethoden, zoals het inwinnen van inlichtingen bij de leveranciers van de verwerkte bouwmaterialen.

Denk dus vooral niet dat de administratie toch geen weet heeft van de uitvoering van de bewuste werken in onroerende staat...

Yvon COLSON
Externe medewerker BIBF

Partiële splitsing als alternatief voor de afzondering van een gebouw

Wanneer een exploitatievennootschap een onroerend goed bezit, bestaat de kans dat zij, onder bepaalde omstandigheden, zal moeten informeren naar de wettelijke mogelijkheden waarover zij beschikt om dat gebouw uit de vennootschap af te zonderen¹.

Dat kan gebeuren wanneer de vennootschap zich wil laten overnemen en de kandidaat-overnemers het bezit van dat onroerend goed als een beletsel zien. Een andere mogelijkheid is dat de vennootschap zich wil concentre-

ren op haar *core business* en daartoe haar financiële toestand wil optimaliseren².

De vennootschap zou het goed natuurlijk kunnen verkopen. Maar vanuit fiscaal oogpunt is dit de minst optimale oplossing. De boekwaarde van het goed zal na verloop van jaren immers gedaald zijn, terwijl de verkoopwaarde ervan eerder verhoogd zal zijn. Dat verschil, met name de meerwaarde, zal in de vennootschapsbelasting belast worden tegen een aanslagvoet van 33,99%.

Bijgevolg zal een bedrijfsleider die erop uit is om de afstoting van het gebouw van zijn vennootschap fiscaal te

1 De exploitatievennootschap wordt ook «professionele vennootschap» genoemd. Volgens dhr. Bours en dhr. Hermant «is het doel van een professionele vennootschap de uitoefening in gemeenschap (of alleen in het geval van een eenpersoonsvennootschap) van een welbepaalde activiteit» die een handels- of een burgerlijke activiteit kan zijn. Zie J.-P. BOURS en P. HERMANT, «Les principes généraux du droit des sociétés», in *Traité pratique de droit commercial* (onder dir. van C. JASSOGNE), t. IV, Brussels, Kluwer, 1998, p. 16.

2 D-E PHILIPPE, «Le régime fiscal de la sortie d'un immeuble en société», in *Enjeux fiscaux d'un (dés)investissement immobilier*, Brussel, Larcier, 2011, p. 94; J. VANDE EYNDE, «Scission partielle, au sein d'une société, des activités immobilières et opérationnelles», *Droit des sociétés*, Brussel, 2009, p. 1, <http://www.droitdessocietes.be> (19 mei 2014).

optimaliseren, voor andere oplossingen kiezen dan de verkoop van het pand. In dit artikel willen wij één van die oplossingen analyseren³, met name de partiële splitsing van de vennootschap als alternatief voor de afzondering van een gebouw, en meer bepaald, de fiscale gevolgen die eruit voortvloeien op het vlak van de directe belastingen.

1. Het begrip partiële splitsing en de niet-fiscale voordelen ervan

De partiële splitsing wordt geregeld door artikel 677 van het Wetboek van Vennootschappen dat bepaalt: « *Worden met fusie of splitsing gelijkgesteld, de verrichtingen omschreven in de artikelen 671 tot 675, zonder dat alle overdragende vennootschappen ophouden te bestaan* ».

Niettegenstaande het rechtsstelsel ervan gelijkgesteld wordt met de « klassieke splitsingen »⁴, beschouwt de Commissie voor Boekhoudkundige Normen de partiële splitsing als een verrichting met een specifiek karakter⁵.

Bij een partiële splitsing draagt de exploitatievennootschap, zonder ontbinding, een deel van haar vermogen – in ons geval, een onroerend goed – over aan een andere (bestaande of op te richten) vennootschap, waarbij de aandeelhouders, in ruil daarvoor, aandelen van de verkrijgende vennootschap ontvangen⁶.

In tegenstelling tot wat gebeurt bij een klassieke splitsing, blijft de overdragende vennootschap dus bestaan, maar wordt haar kapitaal verminderd met een bedrag gelijk aan de waarde van het overgedragen vermogen⁷.

Het feit dat de overdragende vennootschap blijft bestaan, levert meerdere niet-fiscale voordelen op: de vennootschap behoudt haar ondernemingsnummer en haar btw-nummer en bepaalde contracten (inzonderheid met een persoonlijk karakter) kunnen bij voortduur aan derden worden tegengeworpen⁸.

Maar de belangrijkste voordelen van de partiële splitsing liggen, naar onze mening, op fiscaal vlak.

2. Gevolgen van de verrichting op het vlak van de directe belastingen

Aangezien een partiële splitsing, overeenkomstig artikel 210, § 1 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (hierna « WIB 1992 »), gelijkgesteld wordt met een ontbinding, is die verrichting, in beginsel, belastbaar in de vennootschapsbelasting⁹.

Maar wanneer de drie voorwaarden van artikel 211, § 1, 4^{de} lid, WIB 1992 (die wij in dit tweede hoofdstuk zullen uiteenzetten) vervuld zijn, kan de verrichting fiscaal neutraal worden doorgevoerd.

Dan « *worden de latente meerwaarden op de overgedragen bestanddelen en op de uitgedrukte meerwaarden en de belastingvrije reserves vrijgesteld* », zoals de heer Coppens terecht opmerkt¹⁰.

2.1. De verkrijgende vennootschap moet een binnenlandse vennootschap zijn

Overeenkomstig artikel 2, § 1, 5^o, b) WIB 1992, wordt als een binnenlandse vennootschap aangemerkt « *enigerlei 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* ».

Het stelsel van fiscale neutraliteit steunt op een systeem waarbij de belasting wordt verlegd. Volgens deze regeling zal de latente meerwaarde op het aan de verkrijgende vennootschap overgedragen vermogen niet aan belastingheffing ontsnappen, maar zal de fiscale administratie die belasting pas heffen wanneer de verkrijgende vennootschap het goed te gelde maakt of wanneer die vennootschap wordt vereffend¹¹.

2.2. De verrichting moet verwezenlijkt worden overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen

Hoewel er enige onzekerheid heerst aangaande de te volgen procedure bij een partiële splitsing, hetzij door overneming of door oprichting van een nieuwe vennootschap¹², neemt dat niet weg dat de verrichting de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen, en meer

3 De rechtsleer schuift andere oplossingen naar voren, zoals een kapitaalvermindering in natura of een dividenduitkering in natura aan de aandeelhouders of nog de overdracht van een bedrijfstak aan een andere vennootschap. Zie D.-E. PHILIPPE en N. DENIS, « Fiscale aspecten van het « vertrek » van een onroerend goed uit een vennootschap », *Pacioli*, 2011, nr. 311, p. 1.

4 CBN-advies 166-2 – Verwerking in de jaarrekening van bepaalde verrichtingen als bedoeld in artikel 677 van het Wetboek van Vennootschappen, *Bull. CBN*, nr. 47, mei 2002, p. 43.

5 CBN-advies 2009/11 – De boekhoudkundige verwerking van partiële splitsingen, september 2009, p. 2, <http://www.cnc-cbn.be>.

6 X. GÉRARD en G. HOLLANDERS, « La scission partielle ou comment restructurer intelligemment », *Finance Management – CFO Magazine*, 09/2007, p. 1.

7 H. FRONVILLE, « Bijzondere opdrachten: Fusies en splitsingen », p. 25 (Handboek van het seminarie van 29 september 2012, georganiseerd door het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten voor de stagiair-accountants en belastingconsulenten); X. GÉRARD en G. HOLLANDERS, *o.c.*, p. 1.

8 P.-F. COPPENS, *La fiscalité mobilière en questions*, Brussel, Larcier, 2010, p. 295; L. COZZANI, « Réorganisation de sociétés: la scission partielle est-elle fiscalement attrayante pour les sociétés de patrimoine? » *Act. Fisc.*, 2002, liv. 14, p. 4.

9 P.-F. COPPENS, *La fiscalité mobilière en questions*, Brussel, Larcier, 2010, p. 286.

10 *Ibid.*

11 S. JOURDAIN, « Fusions et acquisitions », in *Rulings: Etudes des décisions anticipées publiées par le SDA de 2003 à 2010* (onder dir. van A. BAILLEUX), Brussel, Larcier, 2012, p. 106.

12 Zie dienaangaande I. SAEYS, « Partiële splitsing: enkele theoretische en praktische aspecten », *T.A.A.*, nr. 3/2009, p. 10-15.

bepaald deze van de artikelen 728 tot 743, moet naleven, om voor het stelsel van de fiscale neutraliteit in aanmerking te komen.

Maar wat gebeurt er indien één van die bepalingen, al is het minimaal, wordt geschonden en niemand zich erover beklaagt? Zou de fiscale administratie zich daarop kunnen beroepen om de fiscale neutraliteit terug te draaien?

Aangezien de instrumenterende notaris, overeenkomstig de artikelen 737, 3^{de} lid, en 752, 3^{de} lid van het Wetboek van Vennootschappen die op de splitsing van toepassing zijn «na onderzoek het bestaan en zowel de interne als de externe wettigheid moet bevestigen van de rechtshandelingen en formaliteiten waartoe de vennootschap waarbij hij optreedt, gehouden is», kunnen wij ons aansluiten bij het standpunt van de heer Fronville, volgens hetwelk de fiscale administratie, behoudens in geval van een klaarblijkelijke vergissing, de wettigheid van de verrichting niet kan aanvechten. Uiteraard dient deze bevestiging in de notariële akte tot vaststelling van de splitsing uitdrukkelijk te worden vermeld¹³.

2.3. De verrichting moet beantwoorden aan het bepaalde in artikel 183bis WIB 1992

Voorheen genoot een partiële splitsing fiscale neutraliteit als ze beantwoordde aan «rechtmatige financiële of economische behoeften».

Maar sinds de omzetting in het Belgisch recht van de Fusierichtlijn van 23 juli 1990 door de wet van 11 december 2008, eist de wetgever, als hoofddoel of één van de hoofddoelen van de verrichting, het bestaan van «zakelijke overwegingen» en de afwezigheid van belastingfraude of belastingontwijking, om voor fiscale neutraliteit in aanmerking te kunnen komen¹⁴.

Daar deze twee antimisbruikbepalingen (oude en nieuwe versie) identiek moeten geïnterpreteerd worden¹⁵, zullen wij hierna enige beslissingen van de Dienst voor Voorafgaande Beslissingen ontleden, zowel onder de toepassing van de oude als van de nieuwe wet.

1) Het standpunt van de DVB

Van de drie hogervermelde voorwaarden is het vaak deze voorwaarde die de meeste problemen stelt, zoals blijkt uit het aantal rulings dienaangaande.

Uit het merendeel van de beslissingen blijkt dat de economische doelen van de herstructurering het bepalende gegeven vormen waarop de DVB zich baseert bij de beoordeling van dergelijke verrichting¹⁶.

Om het standpunt van de administratie ten aanzien van deze antimisbruikbepaling op het vlak van de inkomstenbelastingen beter te begrijpen, kan een analyse van deze voorafgaande beslissingen een adequaat middel zijn.

2) De afzondering van een gebouw om de overdracht van een exploitatievennootschap te vergemakkelijken

Ook al zijn de hieronder uiteengezette voorwaarden niet cumulatief, de vervulling ervan kan zeer doelmatig bijdragen tot een gunstige beslissing vanwege de DVB.

Vooreerst dient de vennootschap aan te tonen dat het gebouw een belemmering vormt voor de overdracht van de vennootschap. In sommige gevallen weigerde de DVB in te stemmen met het herstructureringsplan omdat de vennootschap «niet overtuigend kon aantonen dat er al concrete contacten met potentiële investeerders bestonden»¹⁷ of omdat «niet concreet kon aangetoond worden dat de splitsing zou bijdragen tot het aantrekken van eventuele investeerders»¹⁸.

Vervolgens moet de vennootschap eveneens bewijzen dat de overnemer, dankzij de nieuwe structuur, de bestaande exploitatie kan voortzetten met behoud van het personeel¹⁹.

Bovendien moet de vennootschap kunnen aantonen dat de splitsing niet de verkrijging van belangrijke fiscale voordelen beoogt, inzonderheid met betrekking tot de aftrek voor risicokapitaal of de recuperatie van overgedragen verliezen²⁰.

13 H. FRONVILLE, o.c., p. 31.

14 C. BUYSSE, «Partiële splitsing. Afzonderlijk vastgoed», *Fiscoloog*, nr. 1336, 2013, p. 13.

15 Wet houdende wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 teneinde het in overeenstemming te brengen met de richtlijn 90/434/EEG van de Raad van 23 juli 1990 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende Lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE (Europese vennootschap) of een SCE (Europese coöperatieve vennootschap) van een lidstaat naar een andere lidstaat, gewijzigd bij de richtlijn 2005/19/EEG van de Raad van 17 februari 2005.

16 P.-F. COPPENS, *L'entreprise face au droit fiscal belge*, Vol. 2, Brussel, Larcier, 2009, p. 278.

17 Voorafgaande beslissing nr. Ci.COM/504 CDB van 10 juli 2000, *Fiscoloog*, 2002, nr. 839, p. 5.

18 Voorafgaande beslissing nr. Ci.COM/516 CDB van 6 oktober 2000, *Fiscoloog*, 2002, nr. 839, p. 5.

19 Voorafgaande beslissing nr. 2012.351 van 23 oktober 2012, *Fiscoloog*, 2013, nr. 1336, p. 13; Voorafgaande beslissing nr. 2012.405 van 4 december 2012, *Fiscoloog*, 2013, nr. 1336, p. 13.

20 *Ibid.*

Ten slotte eiste de DVB in sommige dossiers ook dat de aandelen van de immobiliënvennootschap²¹ die werd opgericht om het onroerend goed in onder te brengen in bezit worden gehouden²².

3) Afzondering van een gebouw om de exploitatievennootschap in staat te stellen zich opnieuw te concentreren op haar core business

De DVB ontving ook aanvragen voor een ruling over de afzondering van een onroerend goed van een exploitatievennootschap, met als hoofddoel dat die vennootschap zich zou kunnen concentreren op de economische activiteiten die haar core business uitmaken en aldus haar middelen en haar energie daaraan zou kunnen besteden.

In de gevallen die aan de DVB werden voorgelegd, onderzocht de dienst eerst de argumenten die door de aanvragers werden ingeroepen met betrekking tot de economische effecten van de splitsing bij de overdragende onderneming. In sommige gevallen stelde de DVB de aanvraag ook afhankelijk van bepaalde voorwaarden.

Rulingaanvragen over splitsingen, waarin de aanvragers aantoonde dat de verrichting economisch verantwoord was omdat ze, door de afzondering van de activiteiten van de exploitatievennootschap van deze van de immobiliënvennootschap, leidde tot een rationalisering van de bedrijfsactiviteiten waarbij de twee activiteiten zich, volledig onafhankelijk van elkaar, beter konden ontwikkelen, werden door de DVB gunstig beoordeeld²³. De overdracht van één enkel vastgoed naar een immobiliënvennootschap, zonder enig ander project, evenwel, kon de DVB blijkbaar niet overtuigen²⁴.

21 De immobiliënvennootschap is een vennootschap met als doel het bezit en het beheer van onroerende goederen. Zie S. MERCIER, « Vereffening van een patrimoniumvennootschap », *Pacioli*, 2008, nr. 249, p. 1.

22 Zie dienaangaande D-E PHILIPPE, *o.c.*, p. 112 en 121. Indien deze voorwaarde niet wordt gesteld zouden de aandeelhouders van de vennootschap die het onroerend goed verkrijgt het kunnen overdragen of afstaan bij wege van schenking of afstand van de aandelen van die vennootschap en aldus de belasting van de verwezenlijkte meerwaarde vermijden. Dat zou aanleiding geven tot een aanzienlijk fiscaal voordeel met betrekking tot de overdracht van het goed, maar dergelijke constructie zou onmiskenbaar in strijd zijn met de antimisbruikbepaling. Bijgevolg is de verplichting tot het in bezit houden van de aandelen van de vennootschap, onzes inziens, volledig gerechtvaardigd.

23 Voorafgaande beslissing nr. 800.331 van 28 oktober 2008, <http://www.fisconet.be>.

24 Voorafgaande beslissing nr. 400.408 van 17 maart 2005, <http://www.fisconet.be>.

Ook splitsingen die niet als doel hadden het behalen van fiscale voordelen (zoals de aftrek voor risicokapitaal of de recuperatie van overgedragen verliezen) en geen effect sorteerden op de tewerkstelling konden de goedkeuring van de DVB wegdragen²⁵.

Ten slotte zal het ook geen verbazing wekken dat de DVB geen gunstig gevolg kon geven aan rulingaanvragen gebaseerd op louter fiscale bedoelingen van de aandeelhouders, en zeker niet als de door de aanvragers ingeroepen argumenten niet gestaafd werden door een becijferde studie²⁶.

Conclusie

De partiële splitsing van een vennootschap als alternatief voor de afzondering van een aan die vennootschap toebehorend gebouw is op fiscaal vlak ongetwijfeld een aantrekkelijke oplossing, aangezien dergelijke verrichting een vrijstelling van de latente meerwaarden, geboden door artikel 211, § 1, 4^{de} lid WIB 1992, kan genieten.

Om voor die bijzondere regeling in aanmerking te komen, moet de verrichting evenwel economisch verantwoord zijn. De rulings die de DVB op dat gebied verleent, zien – naar onze mening terecht – strikt toe op de naleving van deze voorwaarde.

Derhalve raden wij onze lezers af om een dergelijke partiële splitsing door te voeren, wanneer het doel ervan uitsluitend ingegeven is door fiscale overwegingen. Het risico op een geschil met de fiscale administratie en het verlies van het verhoopte voordeel van de verrichting is immers reëel.

Maar als de belastingplichtige twijfels koestert over de naleving van de antimisbruikbepaling, kan hij de geplande structuur steeds ter beoordeling voorleggen aan de Dienst voor Voorafgaande Beslissingen die zich zal uitspreken over de mogelijkheden om voor belastingvrijstelling in aanmerking te komen.

Gil MEURISSE
Advocaat aan de Balie van Bergen

25 Voorafgaande beslissing nr. 2012.126 van 8 mei 2012, <http://www.fisconet.be>.

26 Voorafgaande beslissing nr. 400.408 van 17 maart 2005, <http://www.fisconet.be>.