

INHOUD

- p. 1/ Studiedag van 13 november 2014: een niet te missen afspraak
- p. 2/ Praktische aspecten van vereffening met het oog op de toekenning van een liquidatiebonus
- p. 6/ Recente rechtspraak over de aanslag geheime commissielonen

Studiedag van 13 november 2014: een niet te missen afspraak

Het BIBF nodigt u uit op de studiedag van 13 november 2014 met als thema: «(R)evolutie: de boekhouder-fiscalist als ondernemerscoach: De tools om te slagen (marketing, commerciële technieken, nieuwe technologieën)».

Het evenement zal plaatsvinden in het Auditorium Passage 44 (Kruidtuinlaan 44 te 1000 Brussel).

Bijdrage: 1,00 euro voor de leden en stagiairs, inclusief de documentatie, de koffiepauze en de lunch en 25,00 euro voor niet-leden. Voor meer informatie en de inschrijvingsmodaliteiten, surf naar www.bibf.be.

Eerder dit jaar, begin mei, heeft het BIBF een enquête gehouden onder zijn 6 000 leden en stagiairs. Deze enquête, gewijd aan de economische situatie en de uitdagingen voor het beroep, heeft een aantal indicaties opgeleverd. Hieruit blijkt dat 36,4% van de boekhouders-fiscalisten momenteel e-facturatie gebruikt (als tussensysteem of als volwaardige e-factuurstandaard). Dit is een goed begin, maar er is nog heel wat werk aan de winkel om de overgrote meerderheid van onze leden en stagiairs warm te maken voor de voordelen van deze evolutie. Volgens dezelfde enquête geeft 58,9% van de bevroegde personen toe geen kennis te hebben op het gebied van marketing en reclame.

De aangekondigde studiedag is dan ook bedoeld om de erkende boekhouders(-fiscalisten) en stagiairs rug-

gensteun te bieden om hun kwaliteiten en hun beroep te beklemtonen, hun imago bij de potentiële cliënten beter te verkopen en marketingtechnieken te gebruiken alsook het hoofd te bieden aan de door confraters toegepaste reclame en klantenwerving. Om de dienstverlening aan de cliënten maximaal te optimaliseren, zal de studiedag ook ingaan op het onthaal van de cliënt en de nauwgezette opvolging van zijn beroepswerkzaamheid.

Een specialist zal u meer komen vertellen over marketingtechnieken, bijvoorbeeld hoe u een marktstudie moet uitvoeren, of het verschil uitleggen tussen een financieel plan en een business plan.

Een beduidend gedeelte zal ook gewijd zijn aan de nieuwe technologieën, zoals de elektronische factuur en de voordelen en nadelen ervan. Wij herinneren eraan dat een Europese richtlijn bepaalt dat de e-facturatie tegen 2020 de voornaamste manier van factureren moet worden. Die richtlijn verplicht de kleine boekhoudkantoren dus om zich aan te passen aan de nieuwe technologieën. Alles zal gedematerialiseerd worden en de boekhouder(-fiscalist) zal weldra verlost zijn van materiële en hinderlijke taken. De elektronische factuur impliceert dat ook de betaling en de boeking elektronisch zullen gebeuren. Volgende onderwerpen zullen tevens aan bod komen: het gebruik van software die in staat is om volledige, snelle en betrouwbare prognoses te maken, maand per maand de cashflow en de rentabiliteit van een cliënt aan te ge-

ven, toekomstige balansen en resultatenrekeningen op te maken en verschillende scenario's te simuleren en vergelijken. Andere toepassingen die het beroepsleven van de boekhouder(-fiscalist) gemakkelijker zullen maken, zijn bijvoorbeeld scanning (een techniek die het mogelijk maakt het opvragen van informatie van een cliënt via elektronische weg te versnellen) of de automatische loonberekening op basis van gegevens die, dankzij snelle en betrouwbare software, permanent geüpdatet worden.

Om deze studiedag te verzorgen, heeft het BIBF een beroep gedaan op deze gerenommeerde sprekers:

- Kristian VANDERWAEREN, van Moore Stephens Verschelden, zal de meest volledige omschrijving geven van de «boekhouder(-fiscalist) van de toekomst»;
- Barend BLONDE, Marketing en Strategie consultant voor advocaten, vrije beroepen en professionele dienstverleners, zal het hebben over «Marketing-technieken»;
- Michiel VAN DEN KEYBUS, van Kluwer, zal u de «Commerciële en verkooptechnieken» uiteenzetten;
- Geert GIELENS, van Belfius, zal de «Economische conjunctuur en de key trends» behandelen;

- Vincent SNEYERS, eveneens van Belfius, zal u toelichting geven over wat wordt verstaan onder een «Kredietpolitiek».

De studiedag zal afgesloten worden met een minidebat, waarin een samenvatting van de diverse behandelde thema's aan bod komt. Het panel, geleid door Xavier SCHRAEPEN, Ondervoorzitter van het BIBF, zal bestaan uit:

- Peter VERSCHELDEN, Moore Stephens (Managing Partner);
- Patrick DELEU, specialist e-factuur;
- Jeroen MEENS, Cynex (Ondernemer);
- alsook een specialist van zowel Belfius als Partena.

Volledigheidshalve laten wij u weten dat deze studiedag recht geeft op acht uren permanente vorming, die in aanmerking komen voor de verplichte uren vorming betreffende het beheer van de kantoren.

Gaëtan HANOT
Verantwoordelijke publicaties BIBF

Praktische aspecten van vereffening met het oog op de toekenning van een liquidatiebonus

1. Inleiding

De aankondiging dat de roerende voorheffing op liquidatieboni vanaf 30 september 2014 wordt opgetrokken van 10% tot 25% heeft geleid tot een golf van vervroegde vereffeningen van vennootschappen. De beoefenaars van de cijferberoepen krijgen talrijke vragen van hun klanten om lopende vereffeningen te versnellen of vereffeningprocedures te vervroegen.

2. Rechtskader

a. Algemeen

De vereffening- en ontbindingsprocedures worden beschreven in de artikelen 181 tot 190 van het Wetboek van Vennootschappen.

Op te merken valt dat de boekhoudkundige staat die wordt vermeld in artikel 181, § 1 moet worden opgesteld overeenkomstig artikel 28 van het KB van 30 januari 2001, met name in het perspectief van discontinuïteit, zodat de boekhoudkundige waarde van de activa en de passiva worden teruggebracht tot hun vereffeningswaarde, waarbij hoofdzakelijk:

- de waarden op het actief in de balans moeten worden opgenomen tegen hun vermoedelijke realisatiewaarde (als ze verschillen van de waarden die in de boekhoudkundige staat zijn opgenomen), met bijzondere aandacht voor de vaste activa en de oude schulden;
- een voorziening voor vereffeningskosten moet worden geboekt op het passief van de balans (erelonen van de boekhouder, de accountant of de revisor, de notaris en de vereffenaar);

- een voorziening moet worden gevormd om de eventuele kosten te dekken die verband houden met de beëindiging van verbintenissen, zoals huurovereenkomsten en arbeidsovereenkomsten.

Artikel 183, § 1 W.Venn. bepaalt: «Een vennootschap wordt na ontbinding geacht voort te bestaan voor haar vereffening».

Een ontbonden vennootschap verdwijnt niet. Ze blijft na haar ontbinding bestaan, maar met als enig doel zich te vereffenen. Dit houdt in dat alle verrichtingen worden uitgevoerd die tot doel hebben de activa te realiseren om de schuldeisers terug te betalen en indien mogelijk een eventueel overschot terug te geven aan de aandeelhouders of vennoten.

Voor een volledig overzicht verwijzen we naar het artikel van de heer POUSEELE – bedrijfsrevisor dat verschenen is in *Pacioli* nr. 385/2014.

b. Ontbinding en vereffening in één akte

Artikel 184, § 5 W.Venn. somt de voorwaarden op die vervuld moeten worden voor een ontbinding en vereffening in één akte:

- (1) er is geen vereffenaar aangeduid;
- (2) er is geen passief;
- (3) alle aandeelhouders of vennoten zijn op de algemene vergadering aanwezig of geldig vertegenwoordigd en besluiten met eenparigheid van stemmen; en
- (4) de terugname van het resterend actief gebeurt door de vennoten zelf.

Artikel 108 van de wet van 25 april 2014 houdende diverse bepalingen betreffende Justitie wijzigt de formulering van de tweede voorwaarde als volgt: «alle schulden ten aanzien van derden zijn terugbetaald of de nodige gelden om die te voldoen werden geconsigneerd».

Het Instituut van de Bedrijfsrevisoren, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten en de Koninklijke Federatie van het Belgisch Notariaat hebben overleg gepleegd om een praktisch stappenplan uit te werken voor de concrete toepassing van deze bepaling. Dit stappenplan werd eind juli 2014 meegedeeld aan de verschillende leden. Het document beschrijft kort de verschillende aandachtspunten en kan worden geraadpleegd op de websites van de verschillende Instituten.

Bovendien wordt in artikel 184, § 5 een nieuwe alinea ingevoegd: «Indien een verslag moet worden opgemaakt door een commissaris, een bedrijfsrevisor of een externe accountant overeenkomstig artikel 181, § 1, derde lid, maakt dit verslag melding van deze terugbetaling of consignatie in zijn conclusies».

Dit houdt inzonderheid in dat:

- alle kosten die verband houden met de vereffening vóór de datum van opstelling van de boekhoudkundige staat van vereffening zijn gefactureerd en betaald;
- alle bestaande schulden van de vennootschap vóór de datum van opstelling van de boekhoudkundige staat van vereffening zijn betaald;
- de eventuele vennootschapsbelasting met betrekking tot de verrichtingen die werden uitgevoerd sinds de laatste afsluiting in de vorm van voorafbetaling aan de Schatkist werd gestort.

Bijvoorbeeld verhindert het bestaan van een tienjarige garantie niet dat de vennootschap in vereffening wordt gesteld en dat de vereffening wordt afgesloten. Het is echter wenselijk om in de vereffeningssakte te verduidelijken dat de «latente» passiva door de aandeelhouders worden teruggenomen.

Voor het bestaan van een lopend geschil zou een voorziening in de boekhouding moeten worden aangelegd. Dit zou een passief vormen dat verhindert dat de vennootschap in één enkele akte wordt vereffend.

Een oplossing zou erin kunnen bestaan om:

- hetzij het geschil zowel juridisch als financieel door een dading te regelen voordat de boekhoudkundige staat met het oog op de vereffening wordt opgesteld;
- hetzij het geschil bij overeenkomst over te dragen aan de aandeelhouder (wat veronderstelt dat de tegenpartij ermee akkoord gaat), eveneens voordat de boekhoudkundige staat met het oog op de vereffening wordt opgesteld.

Eén van de moeilijkheden die wordt aangetroffen bij een ontbinding in één akte was dat het onmogelijk was om een nog niet ingekohierde belastingschuld te voldoen. Hoewel het voor het lopende boekjaar altijd mogelijk is om een voorafbetaling uit te voeren, weigerde de administratie elke betaling met betrekking tot een vorig boekjaar waarvoor nog geen aangifte of inkohiering heeft plaatsgevonden.

In het hogervermelde stappenplan lezen we het volgende:

«In het nieuwe artikel 184, § 5 W.Venn. wordt de mogelijkheid geïntroduceerd om de voor de betaling van de nog openstaande schulden en de schulden die voortvloeien uit de vereffening en niet betaald zijn op het ogenblik van het verlijden van de akte noodzakelijke sommen te consigneren, zodat de vereffening meteen kan worden afgesloten.

Alle belastingschulden, zoals de btw en de vennootschapsbelasting voor de periode tot het verlijden van de akte – ook de latente – worden betaald of worden geconsigneerd.

Deze consignatie dient zonder twijfel te gebeuren bij de Deposito- en Consignatiekas.»

Op de website van de Deposito- en Consignatiekas wordt de volgende procedure voorgeschreven:

– *Het bedrag van de verschuldigde belasting storten op het rekeningnummer BE58 6792 0040 9979 - PCHQBEBB van Deposito- en Consignatiekas (DCK) – Kunstlaan 30 te 1040 Brussel met vermelding van «REK 10» en de naam van de vereffende vennootschap.*

– *Een brief sturen waarin de storting wordt aangekondigd met vermelding van het bedrag en de naam en het adres van de vennootschap via gewone briefwisseling of per e-mail (josiane.lombet@minfin.fed.be of denise.furnal@minfin.fed.be).*

Een bewaargevingsbewijs wordt naar de deponent verstuurd.

Wanneer de deponent in het bezit is van het aanslagbiljet, dient hij dit over te maken aan de DCK.

De DCK betaalt het verschuldigde bedrag aan het betreffende ontvangkantoor.

Indien het bedrag hoger is dan het verschuldigde bedrag, wordt het verschil aan de persoon of vennootschap teruggestort. Indien het bedrag ontoereikend is, wordt de deponent verzocht het verschil op onze rekening bij te storten zodat de totale schuld aan het ontvangkantoor kan betaald worden.

(Zie: <http://depositokas.be/Vennootschappen/Vennootschappen.htm>)

Deze procedure is identiek voor alle bedragen die worden geconsigneerd (belastingen of andere bedragen). De consignatie gebeurt door de storting van een totaalbedrag voor alle te consignerende bedragen. In de begeleidende brief moet worden vermeld welke bestemming aan welke bedragen moet worden gegeven.

c. Schrapping bij de Kruispuntbank van Ondernemingen

Een schrapping bij de KBO is niet hetzelfde als de ontbinding van de betrokken vennootschap. Op grond van artikel 18 van de wet van 15 juli 2013 houdende dringende bepalingen inzake fraudebestrijding gaat de beheersdienst van de KBO ambtshalve over tot de doorhaling van de vennootschappen die voor ten minste drie opeenvolgende boekjaren niet hebben voldaan aan de verplichting tot neerlegging van hun jaarrekeningen.

Deze doorhaling is uiteraard niet van toepassing op de vennootschappen die op grond van artikel 97 van het Wetboek van Vennootschappen niet verplicht zijn om hun jaarrekeningen neer te leggen.

De beheersdienst van de KBO schrapt ook ambtshalve vennootschappen die aan een aantal cumulatieve criteria voldoen op basis waarvan kan worden beschouwd dat de onderneming, hoewel ze op juridisch vlak bestaat, in werkelijkheid niet langer bestaat.

Het gevolg van deze schrapping is dat de betrokken activiteit niet meer kan worden uitgeoefend (artikel XV.78 Wetboek Economisch Recht).

De in de KBO geschrapte vennootschap blijft echter vanuit juridisch oogpunt bestaan en moet al haar verplichtingen en verbintenissen nakomen. Haar juridische, boekhoudkundige, fiscale en sociale verplichtingen blijven dus gelden. Ze verliest haar hoedanigheid van handelaar niet.

Als de onderneming haar situatie regulariseert door haar jaarrekeningen voor de ontbrekende boekjaren neer te leggen, zal de schrapping worden ingetrokken.

De uitoefening van een economische activiteit na de schrapping wordt bestraft met een geldboete van 26 tot 25 000 euro.

3. Fiscaal kader

De fiscale vereffeningregeling bestaat hoofdzakelijk uit twee bepalingen.

Artikel 208 WIB 1992 bepaalt dat vennootschappen in vereffening aan de vennootschapsbelasting onderworpen blijven volgens de bepalingen van de artikelen 183 tot 207 WIB 1992.

Artikel 209 WIB 1992 bevat de fiscale regeling van de verdeling van de bedragen aan de aandeelhouders of vennoten.

Het verduidelijkt dat het positieve verschil tussen de uitkeringen in geld, in effecten of in enige andere vorm, en de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal als een uitgekeerd dividend wordt aange-merkt.

De uitkeringen worden in twee delen opgesplitst:

- het deel van de uitkeringen dat niet hoger is dan het bedrag van het gestorte kapitaal (eventueel gerevaloriseerd indien het kapitaal vóór 1950 werd gestort): dit deel is niet belastbaar;
- het deel van de uitkeringen dat hoger is dan het bedrag van het gestorte kapitaal: de liquidatiebonus die gelijkgesteld wordt met een uitgekeerd dividend.

Op boni die sinds 1 januari 2002 worden toegekend wordt een roerende voorheffing van 10% ingehouden. Voor boni die vanaf 1 oktober 2014 worden toegekend, stijgt het tarief naar 25%.

Artikel 209 WIB 1992 bepaalt ook de volgorde van toerekening van de uitkeringen.

Ze worden geacht voort te komen:

- eerst uit het (gerevaloriseerde) gestorte kapitaal;
- vervolgens uit de belaste reserves;
- en ten slotte uit de vrijgestelde reserves.

Door die volgorde van toerekening kan men weten vanaf wanneer er sprake is van een liquidatiebonus en bijgevolg vanaf wanneer op de uitgekeerde bedragen roerende voorheffing moet worden ingehouden.

Vaak gebeurt de uitkering trapsgewijs en over verschillende boekjaren. In dat geval verduidelijkt de wettekst dat rekening moet worden gehouden met de reeds eerder uitgevoerde toerekeningen om uit te maken of er belasting is verschuldigd.

De liquidatiebonus leidt niet tot belasting bij de vennootschap voor zover de bonus overeenstemt met de uitkering van de belaste reserves. De belasting van de liquidatiebonus wordt immers gecompenseerd door de vermindering van de ermee overeenstemmende belaste reserves. De liquidatiebonus wordt echter belastbaar wanneer hij leidt tot de uitkering van vrijgestelde reserves of van inkomsten die werden behaald tijdens de vereffeningsperiode (de winst van het boekjaar van de vennootschap of de meerwaarden die naar aanleiding van de verdeling werden verwezenlijkt).

Als de aandeelhouder een vennootschap is, zal ze eventueel een meerwaarde op haar aandelen realiseren. De meerwaarde is gelijk aan het verschil tussen de uitkeringen en de beleggings- of aanschaffingswaarde van de aandelen. De meerwaarde die wordt verkregen door de vennootschap-aandeelhouder wordt beschouwd als een definitief belast inkomen en is dus in principe aftrekbaar volgens de voorwaarden en beperkingen van dat stelsel.

Als de aandeelhouder een natuurlijk persoon is, is de roerende voorheffing van 10% bevrijdend. De programmawet van 28 juni 2013 trekt het tarief van de roerende voorheffing op van 10% tot 25% voor de bedragen die vanaf 1 oktober 2014 als liquidatieboni van een vennootschap worden verleend of toegekend.

4. Lopende vereffeningen

In de praktijk is het niet altijd mogelijk om de vereffening af te sluiten vóór 30 september 2014. Bepaalde vennootschappen overwegen bijgevolg om vóór 1 oktober 2014 voorschotten op de liquidatiebonus te storten, waarop het tarief van 10% nog van toepassing zou zijn.

De minister van Financiën heeft bevestigd dat dergelijke voorschotten die vóór 1 oktober 2014 worden uitgekeerd tegen 10% zullen worden belast, zelfs als de vereffening na die datum wordt afgesloten. De ingehouden voorheffing is bevrijdend in de personenbelasting.

De minister herinnert er echter aan dat de toepassing van artikel 344, § 1 WIB 1992 niet wordt uitgesloten bij misbruik, maar geeft geen voorbeeld.

We kunnen ons echter indenken dat het risico bestaat wanneer bijvoorbeeld wordt beslist om een vennootschap te vereffenen en om vervolgens een nieuwe vennootschap op te richten die dezelfde activiteiten uitoefent met dezelfde vennoten of aandeelhouders.

In dat geval kan de belastingplichtige moeilijk een ernstige economische rechtvaardiging van die verichtingen aantonen.

In het geval van een gedeeltelijke realisatie van de activa of de aanwezigheid van reeds beschikbare liquide middelen in een vennootschap in vereffening kunnen gedeeltelijke verdelingen van het maatschappelijk vermogen worden overwogen. Ze moeten de vorm aannemen van voorschotten op liquidatieboni waarop vanaf hun uitkering het geldend tarief van de roerende voorheffing van toepassing is.

We wijzen er echter op dat de vennootschap er, op grond van het eerder vermelde artikel 209 WIB 1992, belang bij heeft om een voorschot uit te keren dat hoger is dan het gestorte kapitaal. De uitkering van een liquidatiebonus leidt immers niet tot belasting bij de vennootschap zolang die bonus wordt aangerekend op het gestorte kapitaal.

5. Boekhoudkundig kader

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen publiceerde het advies nr. 2010/22 over de boekhoudkundige verwerking van de toekenning aan de vennoten van een in vereffening gestelde vennootschap van een voorschot op het netto-actief dat hen zal toekomen bij de afsluiting van de vereffening.

«Krachtens het Wetboek van Vennootschappen onderscheiden de uitkeringen aan de vennoten in het kader van de vereffening van een vennootschap, zich van de uitkeringen die tijdens het vennootschapsleven worden verricht, in die zin dat:

- enerzijds, het slechts gaat om voorschotten op het te verdelen netto-actief, aangezien – krachtens artikel 190, § 2 Wetboek van Vennootschappen – de definitieve uitkering aan de vennoten slechts kan plaatsvinden na betaling van de schulden of consignatie van de nodige gelden om die te voldoen;
- anderzijds, de rekeningen van de vereffening pas worden goedgekeurd en aan de vereffenaars pas kwijting wordt verleend voor de wijze waarop zij

hun taak hebben vervuld, na afloop van de vereffening (artikel 194 Wetboek van Vennootschappen).

Uit beide vaststellingen vloeit voort dat de voorschotten aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief – in tegenstelling met de uitkering van het eigen vermogen tijdens het vennootschapsleven – niet (rechtstreeks of via de resultaatverwerking) mogen worden toegerekend aan de verschillende betrokken posten van het eigen vermogen.»

Volgens de Commissie moeten de voorschotten op de verdeling van het netto-actief tot de afsluiting van de vereffening in de boekhouding onder een afzonderlijke rekening van de klasse 1, meer bepaald rekening 19 «Voorschot aan de vennoten op de verdeling van het netto-actief (-)» worden geboekt, zonder onderscheid al naargelang deze voorschotten betrekking hebben op het maatschappelijk kapitaal, de uitgiftepremie of de reserves.

Na afloop van de vereffening wordt rekening 19 gesaldeerd door het debiteren van de verschillende betrokken rekeningen van het eigen vermogen.

Christian ALLEMAND
Accountant

Pascal CELEN
Bedrijfsrevisor

Recente rechtspraak over de aanslag geheime commissielonen

Zowel het Grondwettelijk Hof als het Hof van Cassatie heeft zich recent uitgesproken over enkele aspecten van de aanslag geheime commissielonen waarover in de rechtsleer en rechtspraak discussie bestond. Waar gaat het over, wat hebben de hoven beslist en wat zijn de gevolgen voor de praktijk?

Waar gaat het over?

Geheime commissielonen

De bijzondere aanslag van 309 % kan in de eerste plaats worden toegepast op 'geheime commissielonen', dat

zijn kosten als bedoeld in artikel 57 WIB 1992 (lonen, commissies, vergoedingen, ...) en voordelen van alle aard die werden toegekend door een vennootschap, maar niet vermeld werden op fiches 281.

Zoals bekend werden de regels inzake deze toepassing van de aanslag verleden jaar versoepeld, via een wetwijziging¹ en een circulaire². Volgens de nieuwe

1 Art. 17 van de wet van 17 juni 2013 houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling (BS 28 juni 2013).

2 Ci.RH.421/628.803 (AAFisc Nr. 30/2013) van 22 juli 2013.

wettekst kan de aanslag geheime commissielonen niet worden toegepast op geheime commissielonen die niet werden aangegeven door de verkrijger, op voorwaarde dat ze nog binnen de driejarige aanslagtermijn belast kunnen worden bij de verkrijger, met diens akkoord (art. 219, vijfde lid WIB 1992). De circulaire vult de wettelijke versoepeling nog aan met enkele administratieve toleranties³.

Verdoken meerwinsten

De aanslag geheime commissielonen kan ook worden toegepast op zgn. verdoken meerwinsten. Dit zijn winsten die door de fiscus zijn vastgesteld maar die niet opgenomen zijn in het boekhoudkundige resultaat van de vennootschap en dus evenmin onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden terugggevonden. Het gaat met name om 'zwarte' omzet⁴.

Wat deze toepassing van de bijzondere aanslag betreft, is er verleden jaar niets veranderd. Noch de wetwijziging noch de nieuwe circulaire hebben hierop betrekking.

Recente rechtspraak

De recente rechtspraak gaat over drie vragen. Ten eerste of de aanslag geheime commissielonen een 'strafsanctie' is, ten tweede wat de fiscus moet bewijzen als hij de aanslag wil toepassen op verdoken meerwinsten en ten derde of de aanslag geheime commissielonen ook kan worden toegepast op fictieve facturen.

Is de aanslag geheime commissielonen een strafsanctie?

Eerdere rechtspraak

De vraag of de aanslag geheime commissielonen een strafsanctie is (in de betekenis van artikel 6 van het EVRM), is al enkele keren aan bod gekomen in de rechtspraak. De hoven van beroep van Brussel, Gent en Antwerpen oordeelden dat dit niet het geval is⁵. De consequentie van die rechtspraak is dat de rechter de aanslag geheime commissielonen niet kan matigen, m.a.w. dat wanneer de rechter oordeelt dat de aanslag terecht is toegepast, het tarief 309% bedraagt.

Het Hof van Cassatie besliste in 2010 dat de aanslag geen strafrechtelijk karakter heeft *in zoverre* ze ertoe strekt het verlies van de belasting en de sociale bijdragen op de geheime commissielonen te vergoeden⁶. Aangezien de aanslag echter normaal meer doet dan enkel het verlies aan belastingen en sociale bijdragen compenseren⁷ liet deze formulering de mogelijkheid open dat in die mate de aanslag wel als een strafsanctie kan worden beschouwd en dus door de rechter gematigd zou kunnen worden. Dat was ook de interpretatie van de minister⁸ en ook de meeste rechtspraak na het cassatie-arrest vond dat de aanslag geheime commissielonen ten minste gedeeltelijk een strafrechtelijk karakter heeft⁹.

Arrest van het Grondwettelijk Hof¹⁰

Het hof heeft nu beslist dat de aanslag geheime commissielonen inderdaad een strafsanctie kan zijn. Artikel 219 WIB 1992 is strijdig met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel indien het in die zin wordt geïnterpreteerd dat het de rechter niet toestaat om over de toepassing ervan 'met volle rechtsmacht' te oordelen. Interpreteert men het artikel zo dat de rechter wel met volle rechtsmacht mag oordelen, dan is het conform de grondwet.

Gevolgen voor de praktijk

De beoordeling met volle rechtsmacht betekent dat de rechter de bijzondere aanslag kan aanpassen aan de individuele situatie van de belastingplichtige, en dus kan mildereren of zelfs helemaal kan kwijtschelden als de aanslag van 309% niet in verhouding staat met de overtredingen van de belastingplichtige. De fiscus kan dus voortaan minder gemakkelijk een belastingplichtige onder druk zetten door met de 'monsterboete' te dreigen, aangezien de belastingplichtige van de rechter nog een mildering kan verkrijgen.

Merk op dat deze rechterlijke matiging van de aanslag niet enkel mogelijk is wanneer de fiscus de aanslag heeft toegepast op geheime commissielonen, maar ook wanneer het gaat over een toepassing op verdoken meerwinsten.

3 Zie F. Vanden Heede, 'Aanslag geheime commissielonen nieuwe wettekst en nieuwe circulaire' in *Pacioli*, 2013, nr. 368, p. 7.

4 Vr. en Antw. Kamer 2002-2003, nr. 16, 31 januari 2000, blz. 1772 – Vr. nr. 15 Van de Castele 1 september 1999.

5 Antwerpen 15 september 2009; Gent 17 februari 2009; Brussel 20 september 2007.

6 Cass. 10 september 2010, www.cass.be.

7 Zie voor een voorbeeld F. Vanden Heede, 'De aanslag geheime commissielonen anno 2011: fiscale aspecten' in *Pacioli*, 2011, nr. 330, p. 3.

8 Mond. Vr. nr. 6590 en 6767, D. Clarinval en V. Wouters, 9 november 2011, Kamercommissie Financiën, Criv 53 Com 333, 23.

9 Rb. Luik 4 september 2013; Antwerpen 23 oktober 2012; Gent 4 oktober 2011; Brussel 19 januari 2011.

10 GwH 6 juni 2014, arrest nr. 2014/88, www.grondwettelijkhof.be.

Een aandachtspunt is wel dat enkel de rechter de aanslag kan milderen, de fiscus kan dat niet. De fiscus heeft m.a.w. enkel de keuze tussen de geheime commissielonen of verdoken meerwinsten belasten tegen 309% ofwel de aanslag geheime commissielonen niet toepassen. U moet dus naar de rechtbank indien u de aanslag wil laten milderen.

Wat moet de fiscus bewijzen als hij de aanslag wil toepassen op verdoken meerwinsten?

Eerdere rechtspraak

De fiscus gaat er vaak van uit dat hij de aanslag kan toepassen zodra hij bewezen heeft dat er verdoken meerwinsten zijn. Volgens de meeste rechtspraak is het bewijs van de verdoken meerwinsten alleen echter niet voldoende en moet de fiscus ook aantonen dat deze meerwinsten de vennootschap verlaten hebben¹¹. Sommige rechters gaan nog verder en stellen dat de fiscus bovendien moet bewijzen dat de meerwinsten de vennootschappen hebben verlaten in één van de vormen bedoeld in artikel 57 WIB 1992, d.w.z. als loon waarvoor een fiche 281 had moeten worden opgemaakt¹².

Arrest van het Hof van Cassatie¹³

Het Hof van Cassatie oordeelt dat de fiscus inderdaad niet enkel het bewijs van de verdoken meerwinsten moet leveren, maar ook dat die meerwinsten de vennootschap hebben verlaten. De fiscus moet echter wel niet bewijzen dat de verdoken meerwinsten de vennootschap hebben verlaten in één van de vormen bedoeld in artikel 57 WIB 1992.

Gevolgen voor de praktijk

Het recente arrest van Cassatie is in het voordeel van de belastingplichtigen, omdat de bewijslast voor de

fiscus om de aanslag te kunnen toepassen zwaarder is dan hij tot nu toe aannam.

Kan de fiscus de aanslag geheime commissielonen toepassen op fictieve facturen?

Eerdere rechtspraak

De fiscus past de aanslag regelmatig toe op fictieve facturen die een vennootschap in de kosten stopt, omdat die volgens hem ook 'verdoken meerwinsten' zijn. Sommige rechtspraak is het hiermee eens¹⁴. Er is echter ook rechtspraak die stelt dat fictieve kosten geen verdoken meerwinsten zijn, en dat de fiscus enkel de aftrek van de fictieve facturen kan weigeren¹⁵.

Arrest van het Hof van Cassatie¹⁶

Het Hof van Cassatie oordeelt dat wanneer een vennootschap fictieve facturen in de boekhouding opneemt, en op die manier een deel van haar winst verborgen houdt, dit wel degelijk kan beschouwd worden als verdoken meerwinsten zodat de fiscus op die fictieve facturen de aanslag geheime commissielonen kan toepassen. De betaling van de fictieve factuur is volgens het hof de omstandigheid waarin de bijzondere aanslag zijn grond vindt, m.a.w. de aanslag moet worden toegepast voor het boekjaar waarin de fictieve factuur wordt betaald.

Gevolgen voor de praktijk

Dit arrest is in het nadeel van de belastingplichtige maar betekent echter voor alle duidelijkheid niet dat de fiscus de aanslag kan toepassen op alle niet of onvoldoende bewezen kosten. Het moet echt gaan om fictieve facturen, d.w.z. facturen waarvan de vennootschap weet dat er geen prestaties tegenover staan, maar die ze toch boekt om zo een stuk van haar winst verborgen te houden.

Felix VANDEN HEEDE
Fiscaal jurist

11 Antwerpen 30 april 2013; Gent 29 maart 2011.

12 Gent 18 september 2012. Merk op dat dit bewijs wel vereist was vóór de wijziging van artikel 219 WIB 1992 door de wet houdende diverse fiscale bepalingen van 4 mei 1999 (BS 12 juni 1999). Zie bv. Antwerpen 18 maart 2014.

13 Cass. 13 februari 2014, www.cass.be.

14 Antwerpen 21 mei 2013, 2 april 2013 en 6 december 2011; rb. Hasselt 1 december 2011.

15 Bergen 26 april 2013 en 16 januari 2013; Gent 11 september 2012.

16 Cass. 20 februari 2014, www.cass.be.