

## INHOUD

- p. 1/ De grenzen van fiscale aftrekbaarheid van management fees
- p. 5/ CBN adviseert over schuldvergelijking binnen het principe van de niet-compensatie
- p. 7/ Btw – nieuw begrip ‘sport’ en ‘spel’

## De grenzen van fiscale aftrekbaarheid van management fees

Het uitbetalen van management fees wordt vaak gebruikt om aan winstverschuiving te doen. Wat is geoorloofd, en wat niet? Gewoonlijk maakt een exploitatievennootschap winst; terwijl een patrimoniumvennootschap meestal verlies lijdt. Ze heeft meer kosten dan opbrengsten en gaat gebukt onder de afschrijving, het onderhoud van gebouwen en/of tuinen ...

Wat is er nu aantrekkelijker dan de winst die normaal bij de exploitatievennootschap zou worden belast, over te hevelen naar de patrimoniumvennootschap waar zij fiscaal geneutraliseerd wordt door verliezen? Het resultaat is dat beide vennootschappen weinig of geen belastingen betalen. Niet te verwonderen dat de administratie dit met argusogen volgt en paal en perk wil stellen aan deze eenvoudige fiscale optimalisatietechniek. De administratie doet dit door de fiscale aftrekbaarheid van de betaalde vergoedingen te verwerpen (S. Van Crombrugge, “De vennootschap met rechtspersoonlijkheid als instrument van fiscale planning in de 21ste eeuw”, in *Actuele fiscale thema's*, Biblo, 2007, 99. Zie ook A. Halterman, *Vennootschapsbelasting doorgelicht*, 2012, die Keure, 128).

Kan dit zomaar?

### 1. Voorwaarden van aftrekbaarheid

Laat ons eerst eens teruggrijpen naar artikel 49 WIB 1992; waarin de voorwaarden van de aftrekbaarheid van de beroepskosten wettelijk worden opgesomd. Om fiscaal aftrekbaar te zijn moeten de beroepskosten door de belastingplichtige worden gedaan of gedragen tijdens het belastbaar tijdperk om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden; en waarvan de echtheid van het bedrag moet worden verantwoord d.m.v. bewijsstukken.

Samengevat kwam het erop neer dat tot en met 2015 een normaal bewijs van de uitbetaalde management fees kon geleverd worden aan de hand van een geschreven overeenkomst tussen exploitatievennootschap en managementvennootschap, de uitgaande facturen die door de managementvennootschap werden uitgereikt, de betalingen die de door exploitatiemaatschappij werden verricht en het opnemen in de boekhouding van al die transacties.

Het hoeft geen verwondering te wekken dat dit louter bewijs op “papier” aanleiding heeft gegeven tot veel misbruiken. En zoals steeds moeten de goeden het met de slechten stellen als de rechtspraak bepaalde vluchtroutes dichttimmert.

## 2. Bewijs van werkelijke prestaties

Het Cassatiearrest van 15 oktober 2015 is het mijlpaalarrest in deze materie op basis waarvan de louter papieren planningstechniek de pas werd afgesneden. Het hoogste Hof oordeelde: “Artikel 49, eerste lid, WIB 1992 waarin de algemene aftrekbaarheidsvoorwaarden worden geformuleerd, laat in beginsel niet toe kosten af te trekken die niet aan werkelijke prestaties beantwoorden” (Cass., 15 oktober 2015, *Fisc. Act.* 2015, 40/1).

Let op de voorwaarde “werkelijke prestaties” die wordt geïntroduceerd. Eigenlijk introduceert het hoogste Hof daarmee een voorwaarde die eigenlijk niet zo letterlijk in de wet staat.

Toch is het de belastingplichtige aan te raden om zich naar die rechtspraak te schikken. Het gevolg van dit arrest is dat de belastingplichtige voortaan het bewijs moet leveren dat de kosten waarvan hij de aftrek vraagt, beantwoorden aan werkelijk geleverde prestaties.

In dit arrest werd benadrukt dat het van primordiaal belang is om het bestaan van de werkelijke onderliggende diensten te bewijzen die door de managementvennootschap ten behoeve van de genietter van de diensten worden geleverd.

Het hoogste Hof benadrukte eveneens dat een dergelijk bewijs niet meer wordt geleverd door enkel aan te tonen dat een schriftelijke dienstverleningsovereenkomst werd afgesloten, er facturen werden opgemaakt, betalingen werden uitgevoerd die in de boekhouding werden opgenomen. Zelfs niet als dat bewijs wordt gekoppeld aan het bewijs dat de omzet van de genietter van de diensten elk jaar stijgt. Er moet ook economische substantie zijn. Het credo “substance-over-form” wordt de norm bij de beoordeling van de fiscale aftrekbaarheid van management fees.

Het Hof van Cassatie kiest in 2015 duidelijk voor de zgn. “substance-over-form” toetsing waarbij de focus niet meer zozeer ligt op de boekhoudkundige documenten; maar eerder op het bewijs van het bestaan van de werkelijke onderliggende diensten.

In wezen verwijst het hoogste Hof naar de administratieve commentaren in het verslag aan de Koning dat betrekking heeft op een koninklijk besluit van 20 december 1996 (KB van 20 december 1996 houdende diverse fiscale maatregelen, *BS* 31 december 1996, 4<sup>e</sup> ed.). Daarin werd benadrukt dat het werkelijk bestaan van de onderliggende diensten voor management fees een

doorslaggevend argument is om de aftrek in de vennootschapsbelasting te kunnen genieten.

Met die commentaar in het verslag aan de Koning voor ogen wekt het zelfs verwondering dat de rechtspraak ooit een louter op papieren documenten gestoeld bewijs heeft aanvaard om de aftrek van betaalde management fees toe te staan en dat dat het bijna twintig jaar heeft moeten duren alvorens de werkelijkheidsvoorwaarde effectief in de praktijk werd toegepast.

## 3. Bewijsmiddelen

Hoe kan de echtheid van de prestaties tot genoegdoening van de administratie bewezen worden?

De formele benoeming van de managementvennootschap tot bestuurder van de exploitatievennootschap wordt beschouwd als een sterk bewijs. Een belangrijk element is dat het Hof van Cassatie erkent dat het bestaan van onderliggende diensten gemakkelijker kan worden aangetoond wanneer de managementvennootschap formeel is aangesteld als bestuurder van de operationele vennootschap.

In dat geval is het algemeen aanvaard dat de “bestuurders (management) vergoeding” zowel de prestaties van het bestuurdersmandaat als de aansprakelijkheid waaraan een bestuurder intrinsiek is blootgesteld, vergoedt.

Het besproken arrest van het Hof van Cassatie van 15 oktober 2015 zal zeer waarschijnlijk de toon zetten voor de komende fiscale controles die management fees onder de loep nemen (Cass., 15 oktober 2015, *Fisc. Act.* 2015, 40/1).

Het zal belangrijk zijn om het effectief bestaan van de onderliggende diensten te kunnen bewijzen.

Daarbij dient het volgende in het achterhoofd te worden gehouden:

- De aard van de dienst moet duidelijk worden omschreven in de dienstverleningsovereenkomst.
- Facturen moeten specifiek zijn in termen van de geleverde diensten.
- Onderliggende bewijsstukken moeten systematisch en naar behoren worden bewaard.

Inzake managementvergoedingen is het ondertussen vaste (cassatie)rechtspraak dat het niet volstaat om alleen maar een schriftelijke overeenkomst voor te leggen, maar dat ook aangetoond moet kunnen worden dat er tegenover de vergoedingen echte prestaties staan (Cass. 15 oktober 2015, F.14.0161.N, *Fisc. Act.* 2015, 40/1; Cass.

14 oktober 2016, F.14.0203.N., *Fisc. Act.* 2016, 38/1. Vgl. GwH 6 november 2008, 151/2008, B.10.3, *Fisc. Act.* 2008, 41/1. Zie ook *Fisc. Act.* 2017, 35/1.).

Dat kan bijvoorbeeld door timesheets, e-mails, rapporten van vergaderingen, nota's, enz. die onderbouwen dat de prestaties effectief uitgevoerd zijn. Dat impliceert ook dat de vennootschap-bestuurder zelf beschikt over de nodige werkmiddelen om de prestaties te leveren (bv. auto, laptop, gsm, enz.).

Ook de rechtbank te Gent oordeelde, in een vonnis van 7 september 2007, dat een geschreven managementovereenkomst slechts een begin van bewijs vormt dat moet worden aangevuld met bijkomende bewijsstukken zoals: een duidelijke rapportering en een omschrijving van de in de loop van het boekjaar uitgevoerde werkzaamheden (Rb Gent, 7 september 2007, *Fisc. Act.*, 2009, 31/1-5).

#### **4. Bedrag van de management fee in verhouding tot de dienst**

Maar zelfs als aan al die voorwaarden voldaan is, dan nog kan men niet ongestraft aanzienlijke winsten overhevelen door hoge management fees uit te betalen die fiscaal aftrekbaar zouden zijn.

In een Cassatiearrest van 10 juni 2010 wordt als richtlijn aangenomen dat de hoogte van de management fee in verhouding moet zijn tot de aard van de dienst (Cass., 10 juni 2010, *Fisc. Act.*, 25/1).

In de zaak die aan het oordeel van het Hof van Cassatie werd onderworpen was op papier het volgende overeengekomen:

- Eiseres sloot een overeenkomst met de NV S waarin wordt bepaald dat de NV S zich ter beschikking stelt van de eiseres om prestaties te leveren van bedrijfsadvies, algemeen beheer en management.
- De vergoeding voor deze prestaties werd vastgesteld op 500 000 frank (12 394,68 euro) voor het mandaat van bestuurder en managementdiensten.
- Vervolgens werd een tweede managementovereenkomst gesloten tussen de NV S en de BVBA P Invest, waarbij de NV S de BVBA P Invest mandateerde tot het vervullen van de algemene leiding en het dagelijks bestuur van de eiseres.
- De vergoeding van de tweede managementvennootschap in de keten werd bepaald op 190 000 frank (4 709,98 euro).

Eiseres betaalde dus 500 000 frank aan de eerste vennootschap S; die op haar beurt 190 000 frank doorbe-

taalde aan P. De aftrek van 500 000 frank in hoofde van eiseres werd onder de loop genomen.

Bij de fiscale controle blijkt immers dat de NV S in de materiële onmogelijkheid verkeerde om managementprestaties te leveren bij gebrek aan activa en wegens gebrek aan werkmiddelen (geen beschikking over een computer, een telefoon, of vervoer) en dat de jaarlijkse prestaties bij de eiseres in feite werden gepresteerd door de BVBA P (maar niet door de NV S).

Bovendien was het voorwerp van deze twee zgn. managementvennootschappen identiek, met name het dagelijks bestuur van de eiseres

Het hoogste Hof oordeelt op die gronden dat vanuit de eiseres een winst wordt overgeheveld van 310 000 frank (7 684,70 euro) per maand voor AJ 2000 en voor AJ 2001. De fiscale aftrek van dat gedeelte van de betaalde vergoeding wordt verworpen en om die reden weer bij de winst gevoegd van eiseres.

Het volstaat dus niet meer om de managementprestaties alleen op papier te bewijzen. Daarnaast moet ook aangetoond worden dat ze aan de werkelijkheid beantwoorden. Maar bovendien mogen ook bepaalde bedragen niet worden overschreden. Daarbij stelt zich onmiddellijk de vraag hoeveel er dan nog werkelijk betaald mag worden voor een management fee?

#### **5. Introductie van de notie “marktconforme” vergoeding**

Een vonnis van de rechtbank van Brugge van 3 december 2014 bepaalt dat, voor zover de betaalde management fee hoger is dan een marktconforme management fee, het excessieve deel van de management fee terecht wordt verworpen door de fiscus. Er moet dus onderzocht worden of de uitbetaalde managementvergoeding wel marktconform is (Rb Brugge, 3 december 2014, *Fiscale Koerier*, 2015/531).

De rechtbank oordeelt dat de fiscus terecht de bestuurdersvergoeding die betaald werd door de exploitatievennootschap aan de managementvennootschap slechts als een aftrekbare vergoeding mag worden beschouwd ten belope van de aftrekbare vergoeding die aan de bestuurders C en D wordt betaald voor hun prestaties.

Met andere woorden, wordt dus maar aanvaard als fiscaal aftrekbare managementvergoeding in hoofde van de betalende vennootschap, de bestuurdersvergoedingen die de managementvennootschap zelf aan haar be-

stuurders C en D heeft betaald. De aftrekbare managementvergoedingen worden gelimiteerd tot de werkelijke kostprijs van de verrichte prestaties. In feite wordt de managementvennootschap daarbij gereduceerd tot een soort van “doorgeefluik” voor prestaties die niet door haarzelf maar door haar bestuurders C en D worden verricht.

De werkelijke kostprijs is niets anders dan de vergoeding die de uitvoerders van de prestaties vragen voor deze prestaties. Wel moet nog opgemerkt worden dat rekening gehouden werd met het feit dat de managementvennootschap door een gebrek aan werkingsmiddelen in de “materiële onmogelijkheid” verkeerde om een “meerwaarde te creëren op de prestaties geleverd door haar bestuurders C en D.

Hoe dan ook, de werkelijke kostprijs is een nieuwe parameter waaraan de fiscale aftrekbaarheid van management fees getoetst wordt.

Als maatstaven van de nieuwe parameter “werkelijke kostprijs” worden aanvaard:

- gangbare uurtarieven van een manager per sector (los van het loon van de bedrijfsleider van de managementvennootschap);
- of, de vergoeding die door de managementvennootschap, die de management fee factureert aan de operationele vennootschap, wordt betaald aan de bestuurder – natuurlijk persoon van de managementvennootschap.

Vaak wordt echter een hoger bedrag aangerekend. In sommige gevallen werd tot 900% verhoging toegepast op de voornoemde vergoeding bij de berekening van de management fee die gefactureerd werd aan de operationele vennootschap.

## 6. Motivering van een “markup”

Naast het voorleggen van de bovengenoemde bewijzen inzake onderliggende diensten, zal eveneens de toegepaste verhoging (de zgn. “markup”) van de dienstverlenende vennootschap gemotiveerd moeten worden: bv. op basis van expertise, ervaring, beschikbaarheid, risico-profiel, enz. (Rb. Brussel, 25 juni 2018 (AR 2017/638/A, via monKEY.be).

## 7. Management fees verworpen omwille van simulatie

Er is sprake van simulatie als de contractpartijen naar buiten de schijn opwekken een bepaalde rechtshandeling

te verrichten, terwijl ze in het geheim afspraken dat de schijnbare rechtshandeling niet of niet volledig zal gelden. Zo is er sprake van simulatie als de (winstgevende) exploitatievennootschap een managementovereenkomst sluit met een (verlieslatende) zustervenootschap terwijl in werkelijkheid de aangestelde managementvennootschap niet de prestaties verricht, maar de exploitatievennootschap zelf. In zo een constructie is het duidelijk dat er een overheveling van winsten wordt nagestreefd.

Van simulatie is ook sprake wanneer de prestaties op forfaitaire basis worden vergoed, de taakomschrijving in het contract bijzonder vaag is, en de exploitatievennootschap rond dezelfde tijd nog een overeenkomst heeft afgesloten met nog een andere vennootschap voor dezelfde prestaties m.b.t. het management van de computeruitrusting (Rb Gent, 7 september 2007, *Fisc. Act.*, 2009, 31/1-5). Het feit dat de factuur verwijst naar het contract en dat het gefactureerde bedrag overeenkomt met wat in het contract staat volstaat niet volgens de rechtbank.

Het feit dat de manager van een apotheek – die geacht werd de managementprestaties te leveren – naar aanleiding van het plaatsbezoek van de administratie verklaarde niets af te weten van de apotheek is voor het Hof van Beroep van Brussel voldoende om te besluiten tot het niet-aftrekbaar karakter van de betaalde managementvergoedingen (Brussel, 10 oktober 2007, *FJF*, 2008/280).

In een ander geval probeerde de belastingplichtige zich nog te redden met verklaringen van getuigen dat hij het management van de horecazaken uitoefende. De getuigenverklaringen van het cliënteel kunnen het hof niet overtuigen (Antwerpen, 6 maart 2012, *Fiscale Koe-rrier* 2012/487). Het hof vindt het trouwens verdacht dat de facturatie werd stopgezet van zodra de fiscus zijn controle heeft aangevat. Dit getuigt van een weinig consequente houding in hoofde van de belastingplichtige.

De rechtbank hield rekening met een vage taakomschrijving in de overeenkomst, het feit dat er jaarlijks slechts één factuur werd opgesteld, het forfaitair karakter van de vergoeding en het ontbreken van een rapportering van de geleverde prestaties om te besluiten tot simulatie (rb. Brussel, 9 april 2007, *TFR*, 2004, 783, noot M. Felis). Zoals intussen genoegzaam gekend is, oordeelde de rechtbank dat een managementovereenkomst met bijhorende facturen en betalingsbewijzen in rechte niet volstaan om de werkelijkheid van de prestaties te bewijzen.

Een managementvennootschap oprichten voor een éénmanszaak? Geen alledaagse zaak, maar in principe kan het. Er mag natuurlijk geen sprake zijn van simulatie.

Een belastingplichtige die een éénmanszaak uitbaat (schilder- en decoratiewerken) richt een éénmansvennootschap op die tot doel heeft bedrijfs-, financiële en managementdiensten te leveren.

Het Hof van Beroep te Antwerpen komt echter tot de vaststelling dat in tegenstrijd met wat in de managementovereenkomst is voorzien de vennootschap nooit voorschotten aanrekende en dat de managementovereenkomst bepaalde dat de vennootschap de belastingplichtige in zijn éénmanszaak zou helpen bij het vervullen van zijn sociale, boekhoudkundige, fiscale en financiële zaken, maar dat uit het dossier blijkt dat de belastingplichtige zich in zijn éénmanszaak liet bijstaan door een extern accountantskantoor (Antwerpen dd. 18 mei 1999, *FJF* 99/154). Niet te verwonderen dat de betaalde managementvergoedingen in hoofde van de éénmanszaak worden verworpen als fiscaal aftrekbaar.

## Besluit

Deze bespreking bevestigt wat algemeen is aanvaard, namelijk dat de belastingplichtige de bewijslast draagt dat de voorwaarden voor een aftrekbare beroepskost zijn vervuld conform artikel 49 van het WIB 1992.

# CBN adviseert over schuldvergelijking binnen het principe van de niet-compensatie

In haar recent advies 2018/20 over het boekhoudkundig niet-compensatiebeginsel keert de Commissie voor Boekhoudkundige Normen opnieuw terug naar de basis. Na haar eerder advies 2018/18 omtrent going-concern (zie vorig artikel in *Pacioli* nr. 477) brengt de Commissie met het principe van de niet-compensatie opnieuw een basisbeginsel van het dubbel boekhouden onder de aandacht. In het bijzonder geeft ze aan dat het concept van de wettelijke schuldvergelijking uit het Belgisch burgerlijk recht niet mag verward worden met het boekhoudkundig concept van compensatie.

Onder die bewijslast valt ook het bewijs van de werkelijkheid van de prestaties en het belang dat wordt gehecht aan de feitelijke elementen die wijzen op de uitvoering van de overeenkomst. Dat laatste maakt dat de belastingplichtige er best aan doet om, naast het voorleggen van een overeenkomst, facturen, betaalbewijzen en respectievelijke boekingen, ook te bewijzen dat de prestaties werkelijk werden verricht zeker als er feitelijke elementen voorhanden zijn die wijzen op de uitvoering van de overeenkomst.

Maar zelfs als aan al die voorwaarden voldaan is, heeft de belastingplichtige geen onbeperkte contractuele vrijheid om het bedrag van de management fee te bepalen. Er wordt rekening gehouden met de werkelijke kostprijs. Wil men een hogere prijs aanrekenen dan voorziet men best een argumentatie die deze “markup” ondersteunt.

Echter als de fiscus kan aantonen dat de overeenkomst gesimuleerd is, kan hij de in de overeenkomst vervatte papieren werkelijkheid naast zich neerleggen en de aftrek van de betaalde vergoedingen weigeren.

Werner NIEMEGEERS  
Advocaat

## Concrete vraag

De Commissie ontving de vraag of een onderneming haar wederzijdse vorderingen en schulden met eenzelfde partij in haar boekhouding en jaarrekening mag compenseren ten belope van het kleinste van de betrokken bedragen. Iets concreter: veronderstel dat een onderneming naar Belgisch recht einde boekjaar een onmiddellijk opeisbare vordering van 200 bezit op een klant. Bovendien is die klant tevens leverancier, waaraan de onderneming gelijktijdig 50 schuldig is, dewelke even-



eens onmiddellijk opeisbaar zijn. De vraag is dan of die schuld (van 50) en die vordering (van 200) gecompenseerd mogen worden in haar boekhouding en in haar jaarrekening door een vordering van (resterend) 150 uit te drukken?

In de vraagstelling aan de Commissie wordt ook verwezen naar het bestaan van de wettelijke schuldvergelijking in het Belgisch burgerlijk recht.

## Wettelijke schuldvergelijking

Wanneer twee personen elkaars schuldenaar zijn, dan vindt tussen hen schuldvergelijking plaats. De twee schulden vernietigen elkaar op het ogenblik dat zij tegelijk bestaan, ten belope van hun wederkerig bedrag, waardoor de twee schulden tenietgaan. Schuldvergelijking heeft van rechtswege plaats uit kracht van de wet, zelfs buiten weten van de schuldenaars. Er zijn wel een aantal voorwaarden waaraan moet voldaan worden: schuldvergelijking heeft alleen plaats tussen twee schulden die beide tot voorwerp hebben een geldsom of een zekere hoeveelheid vervangbare zaken van dezelfde soort en die beide vaststaande en opeisbaar zijn.

In de praktijk betekent dit dat openstaande facturen die een onderneming nog aan een leverancier moet betalen als gevolg van schuldvergelijking kunnen worden voldaan door compensatie. Dan “betaalt” de onderneming de leverancier (die tegelijk ook klant is) eigenlijk met de vordering die de onderneming nog op de leverancier heeft. Wie de laagste vordering heeft, betaalt dan enkel nog het surplus aan de andere. Hierdoor wordt het mogelijk financieel verlies van een vordering beperkt tot het restbedrag. In de praktijk is dit een handige manier om wanneer de klant (die ook leverancier is) zijn factuur niet betaalt, toch betaling te laten gebeuren.

Schuldvergelijking heeft van rechtswege plaats. In tegenstelling tot wat vaak gedacht wordt, moeten hier vooraf geen afspraken over worden gemaakt. Evenmin moeten er formaliteiten vervuld worden of moeten verwijzingen opgenomen worden naar bepaalde wetsartikels. De tegenpartij hoeft zelfs niet op de hoogte gebracht te worden, al is het in de praktijk gangbaar om melding te maken dat de factuur niet of slechts gedeeltelijk wordt betaald en de schuld gecompenseerd wordt met bedragen die de klant nog verschuldigd is.

Bemerk dat de wettelijke schuldvergelijking niet van openbare orde is. Hierdoor kunnen de wederzijdse schuldeisers en schuldenaars op rechtsgeldige wijze afspreken hun wederzijdse schulden en vorderingen **niet** te compenseren onder de vorm van schuldvergelij-

king, zelfs wanneer aan de voorwaarden voor wettelijke schuldvergelijking is voldaan. Bij een dergelijke overeenkomst blijven zowel de vordering als de schuld afzonderlijk bestaan.

Partijen kunnen ook contractueel overeenkomen hun wederzijdse vorderingen en schulden net wel te compenseren, zelfs als zij niet voldoen aan de voorwaarden voor wettelijke schuldvergelijking.

## Algemeen boekhoudprincipe van niet-compensatie

Niet-compensatie is een basisprincipe van dubbel boekhouden dat bijdraagt tot het creëren van het getrouw beeld. Boekhoudkundig mogen vorderingen niet gecompenseerd worden met schulden, wat eveneens geldt voor opbrengsten en kosten. In feite is dit een verdere explicitering van de regel van volledigheid. Indien men de aard van een verrichting exact wil weergeven, dan kan men dit niet bekomen indien die gecompenseerd wordt met een andere verrichting.

Deze stelling is gebaseerd op artikel 25 KB/W.Venn. waarin uitdrukkelijk is opgenomen dat de jaarrekening de aard en het bedrag van de bezittingen en rechten van de vennootschap, haar schulden en verplichtingen, evenals van haar eigen middelen en de aard en het bedrag van haar kosten en haar opbrengsten dient te vermelden. Expliciet wordt bovendien uitgedrukt dat compensatie tussen tegoeden en schulden, tussen rechten en verplichtingen en tussen kosten en opbrengsten verboden is.

## Schuldvergelijking en niet-compensatie

Wanneer naar burgerlijk recht schuldvergelijking plaatsvindt, dan geldt volgens de Commissie het boekhoudkundig compensatieverbod niet meer en moet er wel worden gecompenseerd zodat enkel het saldo vermeld blijft. Er blijft enkel nog een restantschuld of -vordering over, dewelke zo ook boekhoudkundig moet worden uitgedrukt. Hetzelfde geldt wanneer schulden en vorderingen gecompenseerd worden krachtens een contractuele regeling. Ook dit heeft als direct gevolg dat enkel het saldo kan en moet verschijnen in de rekeningen.

Bemerk dat in het geval waarin de wederzijdse schuldeisers en schuldenaars op rechtsgeldige wijze afspreken hun wederzijdse schulden en vorderingen **niet** te compenseren, die schulden en vorderingen tot hun vervaldag behouden blijven in de boekhouding en de jaarrekening van de betrokken ondernemingen en er dus niet gecompenseerd wordt.

## Conclusie

Op boekhoudrechtelijk vlak zorgt het principe van niet-compensatie ervoor dat het een onderneming niet is toegestaan de vorderingen en schulden te compenseren in haar boekhouding en/of jaarrekening. De Commissie is van mening dat dit boekhoudbeginsel in zijn context moet worden gezien. Volgens de Commissie is het zaak om “compensatie” zoals bedoeld in artikel 25 KB/W.Venn. niet te verwarren met “schuldvergelijking”. Dit laatste is een juridische figuur die ontstaat tussen twee partijen en de wederzijdse schulden en vorderingen tot 1 schuld of vordering reduceert. In dat geval dient enkel de schuld of vordering die de resultante is van de schuldvergelijking, in het voorbeeld een vordering ten bedrage van 150, in de boeken te worden opgenomen.

Wanneer geen schuldvergelijking optreedt, dan moeten de partijen het principe om in de boekhouding en de jaarrekening alle schulden en verplichtingen afzonderlijk weer te geven naleven. In het geval er dus geen schuldvergelijking is (omdat niet aan de voorwaarden is voldaan, of omdat beide partijen dit expliciet zo afspre-

ken), moeten zowel de schuld van 50 als de vordering van 200 uit de situatieschets afzonderlijk in de boekhouding worden opgenomen en mogen die niet gesaldeerd worden tot een vordering van 150.

De concrete vraagstelling aan de Commissie en bovenstaande toelichting gaat over een situatie waarbij een leverancier ook klant is en er mogelijk schuldvergelijking optreedt. Compensatie kan echter ook in heel wat andere situaties ontstaan. Evenzeer zou compensatie mogelijk zijn bij bijvoorbeeld het aanhouden van meerdere rekeningen bij eenzelfde bank, bij meerwaarden en afschrijvingen van materiële vaste activa, bij het ontvangen van een vergoeding voor geleden schade van een verzekeringsmaatschappij tegenover de kosten die uit het schadegeval zijn voortgevloeid,... In deze gevallen dient het basisbeginsel van niet-compensatie blijvend nageleefd te worden.

Prof. dr. Stijn GOEMINNE  
Vakgroep Economie, Universiteit Gent

# Btw – nieuw begrip ‘sport’ en ‘spel’

Artikel 44, § 2, 3° van het Btw-Wetboek stelt de diensten vrij die worden verstrekt door exploitanten van sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding aan personen die er aan lichamelijke ontwikkeling of aan sport doen, wanneer die exploitanten en inrichtingen instellingen zijn die geen winstoogmerk hebben en zij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruiken tot dekking van de kosten ervan<sup>1</sup>.

Deze sportdiensten zijn van btw vrijgesteld wanneer tegelijk aan de volgende drie voorwaarden is voldaan:

- de sportdienst moet betrekking hebben op de uitoefening van sport als dusdanig en worden verstrekt aan personen die actief aan sport doen;
- de exploitant moet een instelling zonder winstoogmerk zijn;

- de ontvangsten uit de exploitatie moeten uitsluitend dienen tot dekking van de kosten ervan.

Deze btw-vrijstelling geldt dus voor alle installaties waar een activiteit wordt uitgeoefend die de fysieke ontwikkeling bevordert, zoals gymnastiekzalen, zwembaden, maneges, sportvelden, tennisbanen, golfbanen, enz.

In de zaak C-90/16, *The English Bridge Union*, 26 oktober 2017 (over het bridgespel) sprak het Europees Hof van Justitie zich uit over de betekenis en de draagwijdte van het **begrip ‘sport’** in tegenstelling tot het **begrip ‘spel’**.

Het Hof oordeelde dat het begrip ‘sport’<sup>2</sup> verband houdt met een activiteit die wordt gekenmerkt door een **significante lichamelijke component**.

1 Omzetting van art. 132, § 1, m, van de richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde.

2 In de zin van art. 132, § 1, m van richtlijn 2006/112/EG.

*Wedstrijdbridge* waarvan in het vonnis sprake is doet een beroep op logica, geheugen, strategie of lateraal denken. De regelmatige beoefening ervan komt zowel de geestelijke als de lichamelijke gezondheid ten goede.

Maar het feit dat een activiteit de geestelijke en lichamelijke gezondheid van de beoefenaars ten goede komt is als dusdanig geen voldoende element om te besluiten dat die activiteit als een 'sport' moet worden beschouwd<sup>3</sup>.

De omstandigheid dat een dergelijke activiteit in competitie wordt beoefend verandert hier niets aan.

Bijgevolg valt *wedstrijdbridge*, dat wordt gekenmerkt door een **te verwaarlozen lichamelijke component**, niet onder het begrip 'sport' in de zin van deze bepaling. Er kan dus geen btw-vrijstelling op worden toegepast.

De administratie aanvaardde bijvoorbeeld de vrijstelling van door een vzw geleverde diensten tot beoefening en bevordering van het schaakspel.

Op basis van de bovenstaande rechtspraak verandert ze haar standpunt.

Voortaan (vanaf 1 januari 2019) vallen enkel activiteiten die worden gekenmerkt door een **aanzienlijke lichamelijke component** nog onder het begrip sport en kunnen bijgevolg nog van btw worden vrijgesteld.<sup>4</sup>

Hieruit volgt dat activiteiten die worden gekenmerkt door een verwaarloosbare lichamelijke component zoals schaken of kaarten, videospelen en andere gelijkaardige activiteiten **niet meer van btw kunnen worden vrijgesteld**.

Er wordt gelukkig niet teruggekomen op het verleden.

Belastingplichtigen die wegens deze nieuwe bepalingen niet langer vrijstelling van btw kunnen invoeren voor hun activiteiten, hebben altijd de mogelijkheid om te opteren voor de vrijstellingsregeling<sup>5</sup> als hun jaaromzet in België niet hoger is dan 25 000,00 euro.

Alle commentaren die in strijd zijn met wat voorafgaat werden ingetrokken.

Michel CEULEMANS  
Lid van de Stagecommissie

<sup>3</sup> In de zin van art. 132, § 1, m van richtlijn 2006/112/EG.

<sup>4</sup> Circulaire 2018/C/84 van 29 juni 2018.

<sup>5</sup> Art. 56bis van het Btw-Wetboek.