

Brussel, 3 april 2008

CIRCULAIRE BETREFFENDE DE AFTREK VOOR RISICOKAPITAAL

1. De aftrek voor risicokapitaal werd in de artikelen 205bis en volgende van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (hierna "WIB 92") ingevoerd door de wet van 22 juni 2005 (1), voornamelijk met het doel de eigen middelen van de ondernemingen (vooral van kmo's) te versterken, hun solvabiliteit te verbeteren, een alternatief te bieden voor de coördinatiecentra, de Belgische verankering van grote industriële groepen, het financieuzen en de diensten te behouden, en de fiscale competitiviteit van België op het internationale toneel te herstellen door ons land met zijn effectieve aanslagvoet opnieuw te doen aansluiten bij het Europese gemiddelde.

Deze structurele en onvoorwaardelijke maatregel wil dus vooral een zo gunstig mogelijk klimaat scheppen voor de ontwikkeling van de economische activiteiten, wat een absolute voorwaarde is om het vertrouwen te herstellen, vervolgens de werkgelegenheid aan te zwengelen en het land een duurzame welvaart te verschaffen.

2. De stabiliteit en de duurzaamheid van de maatregel hangen echter af van het goede gebruik dat de ondernemingen ervan zullen maken. Het is namelijk van essentieel belang dat de ondernemingen deze maatregel door hun gedrag sterken ("uti non abuti"), vooral door te vermijden aan agressieve planning te doen via constructies die erop gericht zijn hun aftrekmogelijkheden louter kunstmatig op te vijzelen.

3. De wet van 22 juni 2005 en het WIB 92 voorzien daartoe in een reeks bepalingen die elk eventueel misbruik van de aftrek voor risicokapitaal kunnen voorkomen.

Deze circulaire heeft tot doel deze verschillende antimisbruikbepalingen van commentaar te voorzien teneinde specifiek de aandacht van de taxatieambtenaren te vestigen op de toepassing ervan in het kader van de aftrek voor risicokapitaal. Deze commentaar wordt voorafgegaan door een herhaling van de algemene principes die van toepassing zijn op het gebied van simulatie (er zal nog een inventaris van de rechterlijke beslissingen inzake simulatie worden opgemaakt en achteraf aan alle controlecentra voor de vennootschapsbelasting en aan de dienst bijzondere belastinginspectie worden gezonden).

(1) De wet van 22 juni 2005 (BS van 30 juni 2005) heeft in titel III van het Wetboek van de inkomstenbelastingen een nieuwe onderafdeling met als opschrift "Aftrek voor risicokapitaal" ingevoegd die de artikelen 205bis tot 205nonies omvat. Deze wet werd vervolledigd door een koninklijk besluit van 17 september 2005 (BS van 3 oktober 2005). Nadien werd ze gewijzigd door artikel 115 van de wet van 23 december 2005 betreffende het generatiepact die bekendgemaakt werd in het Belgisch Staatsblad van 30 december 2005.

ALGEMENE PRINCIPES DIE VAN TOEPASSING ZIJN INZAKE SIMULATIE

4. De algemene principes die van toepassing zijn inzake simulatie zijn samengevat in de commentaar bij het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 onder de nummers 340/75 tot 81 (zie tekst als bijlage 1).

5. In de eerste plaats moet erop gewezen worden dat simulatie een civielrechtelijk begrip is waarover in het fiscaal recht geen enkele specifieke bepaling bestaat. Krachtens de voorrang van het burgerlijk recht op het fiscaal recht dient simulatie dan ook te worden gedefinieerd onder verwijzing naar het burgerlijk recht.

In contractuele zaken kan de simulatie worden verwezenlijkt, ofwel door het tot stand brengen van een schijnakte die met geen werkelijke handeling overeenstemt, ofwel door het geheel of gedeeltelijk verbergen van een werkelijke akte onder het mom van een andere (Cass., 14.4.1964, NV in vereffening Société de Transactions Immobilières, Bull. 419, blz. 1062). Ze wordt beoordeeld op het ogenblik van totstandkoming van de overeenkomst.

De simulatie kan betrekking hebben op de aard van de handeling (haar juridische kwalificatie), op een van haar bestanddelen, op de identiteit van de partijen en zelfs - quod non - op het bestaan zelf van de handeling (die dan fictief is).

6. Om het bestaan van simulatie te ontdekken komt het er in de praktijk op aan na te gaan of de openlijke akte of het geheel van akten al dan niet overeenstemt met wat de partijen werkelijk in rechte zijn overeengekomen (m.a.w. of de partijen alle juridische gevolgen ervan al dan niet hebben aanvaard) en in het geval van niet-overeenstemming te bepalen welke de werkelijke akte is die de partijen hebben gesloten.

De administratie kan het bewijs leveren van het bestaan van akten die voor haar werden verborgen, en in voorkomend geval het fictief of gesimuleerd karakter van akten die haar werden tegengesteld en waarin ze geen partij is. Zij mag dat bewijs leveren met alle rechtsmiddelen, onder meer door vermoedens (zie Com. IB nr. 340/78). Voorbeelden van simulaties worden gegeven bij nr. 340/80 Com. IB 92.

7. Ten slotte moet worden onderstreept dat simulatie niet mag worden verward met de keuze van de minst belaste weg, die een fundamenteel beginsel van ons belastingsysteem blijft.

SPECIFIEKE ANTIMISBRUIKBEPALINGEN IN DE WET VAN 22 JUNI 2005

Vermindering van het "risicokapitaal" met de fiscale nettowaarde van bepaalde aandelen

8. De berekeningsgrondslag van de aftrek voor risicokapitaal, met name, in principe, het bedrag van de eigen middelen van de vennootschap dat voorkomt op de balans aan het eind van het voorgaande belastbare tijdperk, wordt verminderd met de fiscale nettowaarde (1) van de financiële activa die uit deelnemingen en andere aandelen bestaan en van de aandelen van beleggingsvennootschappen waarvan de eventuele inkomsten in aanmerking komen om krachtens de artikelen 202 en 203 van de winst te worden afgetrokken.

Deze bepaling heeft tot doel een "cascade-effect" van de aftrek voor risicokapitaal (dezelfde eigen middelen geven recht op de aftrek voor risicokapitaal bij meerdere verschillende vennootschappen) te voorkomen en vult een leemte op die men bijvoorbeeld aantrof in het koninklijk besluit nr. 15 van 9 maart 1982 tot aanmoediging van de inschrijving op of de aankoop van aandelen of bewijzen van deelgerechtigdheid in Belgische vennootschappen, waar de rechtspraak moest tussenkomen om bepaalde misbruiken te voorkomen (zie Cassatie, 4 januari 1991, Pas., 1991, I, p. 410, en FJF, nr. 91/53).

9. In geval van verkoop van activa (bv. aandelen), moet de belastingambtenaar nagaan of de overdrachtsprijs, of de verkoopprijs wel overeenstemt met de marktwaarde van de overgedragen activa en of de prijsbetalingsvoorwaarden (gespreide of uitgestelde betaling) overeenstemmen met de marktvoorwaarden, teneinde een kunstmatige aanmaak van eigen middelen te voorkomen.

Vermindering van het "risicokapitaal" met de nettoboekwaarde van materiële vaste activa in zover de erop betrekking hebbende kosten op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen

10. Op grond van artikel 53, 10°, van het WIB 92 kan de Administratie de aftrek van alle kosten als beroepskosten verwerpen "in zover zij op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen".

In het kader van de aftrek voor risicokapitaal heeft de wetgever de toepassing van deze bepaling logischerwijs uitgebreid tot de activa die aan deze voorwaarde voldoen (antiek, luxeauto's, ...). De administratieve onderrichtingen en de rechtspraak met betrekking tot artikel 53, 10°, zullen als leidraad dienen voor de toepassing van deze antimisbruikregel in het kader van de aftrek voor risicokapitaal.

(1) De verwijzing naar de fiscale nettowaarde maakt het mogelijk een dubbele aftrek van de herwaarderingsmeerwaarden van de berekeningsbasis van de aftrek te voorkomen. Door die verwijzing kan ook een dubbele aftrek van de waardeverminderingen worden voorkomen, waarbij de fiscale nettowaarde die is welke bedoeld wordt in het administratief commentaar nr. 211/37, zoals de vice-eerste minister en minister van Financiën kon bevestigen in de plenumvergadering van de Kamer (Parl. Hand., CRIV, Kamer, 2004-2005, nr. 144, p. 17).

Vermindering van het "risicokapitaal" met de boekwaarde van bestanddelen die als belegging worden gehouden en die door de aard ervan niet bestemd zijn om een belastbaar periodiek inkomen voort te brengen

11. Overeenkomstig artikel 205ter, § 4, 2° van het WIB 92, moet de berekeningsgrondslag van de aftrek voor risicokapitaal worden verminderd met de boekwaarde van bestanddelen die als belegging worden gehouden en die door de aard ervan niet bestemd zijn om een belastbaar periodiek inkomen voort te brengen.

In de memorie van toelichting (Doc 51-1778/001, p. 13 en v.) wordt deze antimisbruikbepaling als volgt becommentarieerd. Om onder deze bepaling te ressorteren moet een actief aan twee cumulatieve voorwaarden voldoen :

- "De eerste voorwaarde is *abstract*. Het moet om een actief gaan dat door zijn aard normaliter niet bestemd is om een periodiek belastbaar inkomen voort te brengen. Hiermee worden onder meer juwelen, edele metalen en kunstwerken, maar niet bijvoorbeeld gebouwde onroerende goederen beoogd. Deze eerste voorwaarde heeft alleen betrekking op de aard van het beschouwde actief en staat los van de concrete voorwaarden waaronder het door de vennootschap wordt aangewend. Het begrip periodiek inkomen sluit niet alleen de meerwaarden uit maar ook de uitzonderlijke en secundaire inkomsten, zoals die welke de occasionele verhuring van een kunstwerk zou kunnen opleveren."
- "De tweede voorwaarde is *concreet* : het betrokken actief moet, in de specifieke omstandigheden van het geval, als belegging worden aangehouden. Over dit begrip moet feitelijk en op autonome wijze worden geoordeeld. Het gaat om activa die men passief bezit, zonder dat zij rechtstreeks of onrechtstreeks dienen voor het uitoefenen van een economische activiteit die door de vennootschap effectief wordt verricht, zoals een handels-, industriële of landbouwactiviteit of de uitoefening van een vrij beroep. Voor de toepassing van deze bepaling is een bestanddeel van het actief een belegging wanneer het, mocht de vennootschap een natuurlijke persoon zijn, van zijn privé-vermogen deel zou uitmaken veeleer dan dat het voor de uitoefening van zijn beroepsactiviteit bestemd zou zijn. De bepaling in kwestie geldt dus niet bijvoorbeeld voor de gronden van vennootschappen die een landbouwactiviteit uitoefenen of voor juwelen en kunstwerken die tot de voorraad behoren van vennootschappen die daar als activiteit daadwerkelijk handel in drijven."

Deze bepaling moet voorkomen dat een belastingplichtige de eigen middelen van een vennootschap kunstmatig aandikt door aan haar goederen over te dragen die absoluut niet gebruikt worden voor de beroepsactiviteit van de vennootschap. Zo zou het voor een Belgische of buitenlandse groep niet mogelijk zijn kunstmatig gebruik te maken van de aftrek voor risicokapitaal door een Belgische vennootschap massaal te kapitaliseren via bijvoorbeeld de inbreng van de collectie kunstwerken van de groep of van een van haar aandeelhouders.

12. In het antwoord op de mondelinge parlementaire vraag nr. 10565 van 24 februari 2006 van dhr. Carl Devlies, heeft de Minister van Financiën geantwoord dat de (als belegging aangehouden) kapitalisatieaandelen, "uitgegeven door beleggingsvennootschappen - dit wil zeggen aandelen waarvoor geen enkele uitkering van een gewoon dividend is voorzien in de statuten - zijn altijd uitgesloten van het regime van aftrek zoals bedoeld in artikel 202 en 203 van het WIB 92 en van het regime van de vrijstelling van de meerwaarden, zoals bedoeld in artikel 192 van het WIB 92. Dergelijke aandelen, die als een belegging worden gehouden, zijn door hun aard niet bestemd om een belastbaar periodiek inkomen voort te brengen, waardoor hun boekwaarde krachtens artikel 205ter, § 4, 2°, van het WIB 92 van het risicokapitaal moet worden afgetrokken" (vraag nr. 10565 van 24 februari 2006, Commissie voor de Financiën en de Begroting, Kamer, BV 51 COM 873, 7 maart 2006, p. 22-23).

13. Voor de opbrengsten, andere dan deze van aandelen, heeft de Minister van Financiën geantwoord dat : "onder de activa die geacht worden periodiek belastbare inkomsten voort te brengen worden gerangschikt :

- de effecten waarvan de inkomsten worden gekapitaliseerd;
- en de effecten die geen aanleiding geven tot een periodieke uitbetaling van inkomsten en die zijn uitgegeven met een disconto dat overeenstemt met de tot op de vervaldag gekapitaliseerde interesten,

wanneer in toepassing van artikel 362bis, WIB 1992, de verlopen interestgeelten die betrekking hebben op een belastbaar tijdperk als een belastbaar inkomen van dat tijdperk worden beschouwd." (vraag nr. 1428 van 16 oktober 2006, Carl Devlies, QRVA, zittingsperiode 51, bulletin 150, p. 29107).

Vermindering van het "risicokapitaal" met de boekwaarde van onroerende goederen of andere zakelijke rechten met betrekking tot dergelijke goederen waarvan natuurlijke personen die in de vennootschap een opdracht of functies als vermeld in artikel 32, eerste lid, 1°, WIB 92, uitoefenen, hun echtgenoot of hun kinderen wanneer die personen of hun echtgenoot het wettelijk genot van de inkomsten van die kinderen hebben, het gebruik hebben

14. Met deze bepaling kan voorkomen worden dat bedrijfsleiders een extra voordeel toegekend krijgen doordat ze tegelijk het voordeel genieten van de forfaitaire taxatie op de vrije beschikking over een woning van de vennootschap waarvan ze de leiding hebben, en van de aftrek voor risicokapitaal voor diezelfde woning.

15. In geval van verhuring speelt het geen rol of de mandataris al dan niet een marktprijsconforme huur betaalt (Parl. Hand., CRIV., Kamer, 2004-2005, nr. 144, p. 24). In dit verband kan men de voorafgaande beslissing nr. 600.104 van 4 mei 2006 van de Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken raadplegen waarin gepreciseerd wordt dat de antimisbruikmaatregel van toepassing is in geval van pacht of loopbaanpacht verleend op landbouwgrond (tegen betaling van huur) door een vennootschap aan haar bedrijfsleiding.

16. Wat onroerende goederen betreft die niet uitsluitend voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, wordt verwezen naar het antwoord op de parlementaire vraag nr. 13560 van 10 januari 2007, Bart Tommelein, Commissie voor de Financiën en de Begroting, Kamer, CRIV 51 COM 1152, 10 januari 2007, p. 8-9, (geval van een hangar aangebouwd aan het woonhuis - zie bijlage 2) en naar het antwoord op de parlementaire vraag nr. 15065 van 17 april 2007, Luc Gustin, Commissie voor de Financiën en de Begroting, Kamer, CRIV 51 COM 1278, 17 april 2007, p. 27-28, (geval van een gelijkvloers dat volledig beroepsmatig wordt gebruikt - zie bijlage 3).

ANTIMISBRUIKBEPALINGEN IN HET WETBOEK VAN DE INKOMSTENBELASTINGEN

Algemene antimisbruikmaatregel

17. Artikel 344, § 1, WIB 92, bepaalt dat "aan de administratie der directe belastingen niet kan worden tegengeworpen, de juridische kwalificatie door de partijen gegeven aan een akte alsook aan afzonderlijke akten die een zelfde verrichting tot stand brengen, wanneer de administratie door vermoedens of door andere in artikel 340 vermelde bewijsmiddelen vaststelt dat die kwalificatie tot doel heeft de belasting te ontwijken, tenzij de belastingplichtige bewijst dat die kwalificatie aan rechtmatige financiële of economische behoeften beantwoordt".

Deze bepaling laat de administratie dus toe een verrichting in haar geheel te herkwalficeren die op kunstmatige wijze in afzonderlijke akten zou zijn opgesplitst, teneinde de verrichting die de partijen in werkelijkheid tot stand hebben gebracht, te belasten (cfr. Cass. 21 april 2005, Cass. 22 november 2007).

De administratieve onderrichtingen en de rechtspraak met betrekking tot artikel 344, § 1, WIB 92, zullen als leidraad dienen voor de toepassing van deze antimisbruikregel in het kader van de aftrek voor risicokapitaal (zie onder meer Com.IB 92, Circ. nr. Ci.D.19/453.895 van 6 december 1993, Cass. 4 november 2005, Cass. 22 november 2007).

De belastingambtenaren zullen in het bijzonder moeten nagaan of artikel 344, § 1, WIB 92, toegepast kan worden.

Verlies van de overgedragen aftrek voor risicokapitaal in geval van verwerving of van wijziging van de controle van een vennootschap die niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften

18. Om een "handel" voor louter fiscale doeleinden te voorkomen van vennootschappen met vorige beroepsverliezen, overgedragen investeringsaf-trekken of overgedragen aftrek voor risicokapitaal, bepaalt artikel 207, lid 3, WIB 92, dat deze elementen vervallen in geval van verwerving of van wijziging

van de controle van een vennootschap die niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

Aftrek als beroepskosten van de interesten van leningen aangegaan om een kapitaalbreng te financieren

19. Overeenkomstig artikel 49 van het WIB 92 zijn de interesten van leningen die een vennootschap aangaat om de verwerving van actiefbestanddelen te financieren in principe aftrekbaar als beroepskosten, indien bepaalde voorwaarden worden nageleefd. De verwerving van aandelen van vennootschappen of de kapitalisatie van vennootschappen vormen geen uitzondering op dat principe.

20. De aftrek van leningsinteresten is onderworpen aan een reeks voorwaarden die misbruik moeten voorkomen, en waarin nu eens door bijzondere bepalingen van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 dan weer door de rechtspraak wordt voorzien. Deze voorwaarden zijn van toepassing op de interesten aangegaan om een vennootschap te kapitaliseren die de aftrek voor risicokapitaal geniet.

Uitgaven die geen verband houden met het maatschappelijke doel van de vennootschap zijn niet aftrekbaar als beroepskosten (Cassatie, 18 januari 2001, Pas., 2001, I, nr. 34 ; Cassatie, 3 mei 2001, Pas., 2001, I, nr. 253 ; Cassatie, 19 juni 2003, Pas., 2003, nr. 367 ; Cassatie, 9 november 2007, nr. C.06.0251.F).

21. Dezelfde benadering dient te worden gevolgd betreffende de aftrek van interesten van leningen aangegaan voor de financiering van verrichtingen die geen positief nettoresultaat vóór belasting, maar alleen een belastingvoordeel kunnen voortbrengen (cf. Liège, 22 september 1999, FJF, nr. 2000/50; Mons, 25 mei 2001, FJF, nr. 2001/286).

Verkregen abnormale of goedgunstige voordelen

22. De artikelen 207, 2^{de} lid, en 79, WIB 92, verbieden een reeks fiscale aftrekken, de aftrek voor risicokapitaal inbegrepen, te verrichten op het gedeelte van het resultaat dat voortkomt van "abnormale of goedgunstige voordelen" die de vennootschap "in welke vorm of door welk middel ook, rechtstreeks of onrechtstreeks heeft verkregen uit een onderneming ten aanzien waarvan zij zich rechtstreeks of onrechtstreeks in enige band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt".

23. Met abnormaal wordt een voordeel bedoeld "dat in strijd is met de normale gang van zaken, de regels en de gevestigde gebruiken of nog, dat in strijd is met wat in soortgelijke gevallen gebruikelijk is" (Com.IB 26/16).

Goedgunstige voordelen zijn "voordelen die worden verleend zonder dat zij de uitvoering van een verbintenis zijn of die worden verleend zonder enige tegenprestatie" (Com.IB 26/16). Deze commentaar is mutatis mutandis van toepassing op artikel 79 van het WIB 92 (Com.IB 79/5).

24. De aandacht wordt erop gevestigd dat deze bepaling van toepassing is zelfs indien de vennootschap een prestatie verricht waarvan de waarde overeenkomt met het voordeel dat zij verkrijgt.

In zijn arrest in de zaak ABM International van 29 april 2005 heeft het Hof van Cassatie immers duidelijk gesteld dat "de rechter die geroepen wordt te toetsen of de door de belastingplichtige gerealiseerde fiscale voordelen als "abnormaal of goedgunstig" dienen aangemerkt in de zin van artikel 79 ... mag nagaan of bedoelde voordelen onder abnormale omstandigheden werden verkregen in het raam van verrichtingen die niet op grond van economische doelstellingen maar enkel op grond van fiscale oogmerken konden worden verklaard" en dat de rechter gehouden is zich "te beperken tot het onderzoek van de evenwaardigheid van de tegenprestatie in de betwiste rechtshandeling, zonder acht te kunnen slaan op de economische verantwoording van de onderliggende verrichtingen in het raam waarvan het voordeel is gerealiseerd" (zie eveneens in deze zin Cass. 23 februari 1995).

De belastingambtenaar zal in voorkomend geval moeten nagaan of het resultaat waarop de vennootschap de aftrek voor risicokapitaal wil verrichten, niet afkomstig is van een verrichting die onder abnormale omstandigheden werd verkregen en niet verantwoord is door economische doelstellingen, maar enkel door fiscale oogmerken.

25. In beginsel, vindt deze bepaling geen toepassing op de vennootschappen waarvan de erkenning als coördinatiecentrum verlopen is (of die eraan verzaken) en die hun activiteiten (thesauriecentrum, financieringsmaatschappij, interne bank van de groep, enz.) voortzetten binnen dezelfde entiteit of binnen een andere entiteit van de groep in België die de aftrek voor risicokapitaal-regeling geniet.

Evenzo, moet deze bepaling in beginsel niet gebruikt worden om legitieme handelingen op de helling te zetten, zoals die welke er voor een groep in bestaan financieringsactiviteiten in een gespecialiseerde vennootschap te centraliseren of de activiteiten met betrekking tot een bepaald vak of tot bijzondere producten onder te brengen in een gespecialiseerde dochteronderneming, aangezien deze handelingen zinvol zijn uit economisch oogpunt en dus geen louter kunstmatige constructies met uitsluitend fiscaal oogmerk vormen. Als voorbeeld kan men de beslissing nr. 600.167 van 3 oktober 2006 van de Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken raadplegen.

Daarentegen zal de belastingambtenaar de verrekening kunnen weigeren van de aftrek voor risicokapitaal op de winst die gerealiseerd werd in louter kunstmatige constructies.

Herstructureringen

26. Artikel 211, § 1, 1^{ste} lid, WIB 92, voorziet in een fiscaal neutrale regeling in geval van fusie, splitsing of met fusie door overneming gelijkgestelde verrichting als vermeld in artikel 210, § 1, 1^o, en in geval van met splitsing gelijkgestelde verrichting als vermeld in artikel 210, § 1, 1^o bis. Het 2^{de} lid bepaalt

onder meer dat deze neutraliteitsregeling slechts van toepassing is op voorwaarde dat "3° de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften".

27. Ook wordt de aandacht gevestigd op het advies van 4 december 2007 van het College van de Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken. Dit advies preciseert dat een fusie-inbrengmeerwaarde zoals bedoeld in artikel 211, § 1, 1^{ste} lid, 1°, WIB 92, gelijkgesteld wordt met een uitgedrukte maar niet verwezenlijkte meerwaarde als bedoeld in artikel 44, § 1, 1°, WIB 92. Deze meerwaarde moet dus worden uitgesloten van de berekeningsgrondslag van de aftrek voor risicokapitaal, zoals voorgeschreven in artikel 205ter, § 5, WIB 92.

De Minister,

D. REYNDERS

VII. BEWIJS VAN HET BESTAAN OF VAN HET FICTIEF OF GESIMULEERD KARAKTER VAN AKTEN OF OVEREENKOMSTEN

A. Algemeen

Nummer 340/75

De administratie mag het bewijs leveren van het bestaan van akten die voor haar werden verborgen en, in voorkomend geval, van het fictief of gesimuleerd karakter van akten die haar werden tegengesteld en waarin ze geen partij is.

Ze mag dit bewijs leveren door alle rechtsmiddelen en o.m. door vermoedens (zie 340/78).

Ze mag eveneens door alle rechtsmiddelen het fiscale bedrog bewijzen, zelfs tegen en buiten de inhoud van de akten die haar worden tegengesteld (Cass., 17.5.1955, Van Dessel, Pas. 1955, I, blz. 1022).

Deze aan de administratie toegekende rechten vinden hun grondslag in het beginsel volgens hetwelk de inkomstenbelastingen geen rekening houden met de schijn, noch met ficties, maar op de werkelijkheid steunen (Cass., 18.10.1949, NV Ets. Peeters - Van Roye, Bull. 252, blz. 14; 20.3.1958, Delafontaine, Pas. 1958, I, blz. 805).

B. Bewijs van het bestaan van een akte of overeenkomst

Nummer 340/76

Er werd gevonnist dat de feitenrechter het bestaan van een overeenkomst van kwijtschelding van schuld tussen een personenvennootschap met beperkte aansprakelijkheid en één van haar vennoten, wettelijk heeft kunnen afleiden uit feitelijke vermoedens (Cass., 20.6.1961, Gardier, Bull. 384, blz. 413).

C. Bewijs van de simulatie in een akte

1. Hoe de simulatie kan worden verwezenlijkt

Nummer 340/77

In contractuele zaken, kan de simulatie worden verwezenlijkt, ofwel door het tot stand brengen van een schijnakte die met geen werkelijke handeling overeenstemt, ofwel door het geheel of gedeeltelijk verbergen van een werkelijke akte onder het mom van een andere (Cass., 14.4.1964, NV in vereffening Société de Transactions Immobilières, Bull. 419, blz. 1062).

2. De administratie mag het fictief karakter van een akte bewijzen

Nummer 340/78

De administratie mag door alle rechtsmiddelen, en o.m. door vermoedens, het fictief of gesimuleerd karakter bewijzen van de akten die haar werden tegengesteld en waarin zij geen partij was (Cass., 18.9.1962, Baert, Bull. 397, blz. 1137; 10.12.1963, burgerlijke vennootschap onder naamloze vorm Société immobilière Van Trappen, Pas. 1964, I, blz. 387; 28.1.1964, NV Helman Céramic, Bull. 416, blz. 304; 9.3.1965, NV Etabl. Rose-Marie Darquenne, Pas. 1965, I, blz. 716) en dit ondanks de vermeldingen van de boekhouding van de belastingplichtige en het bestaan van sommige verhandelingen, zoals geldoverdrachten, die tot doel kunnen hebben aan de fictieve akten een schijn van werkelijkheid te verlenen (Cass., 8.5.1962, Smis, Bull. 394, blz. 527).

Wanneer het om een authentieke akte gaat, dient evenwel een onderscheid te worden gemaakt tussen, enerzijds, hetgeen de openbare ambtenaar die de akte heeft opgesteld, zelf heeft vastgesteld en waarvan het tegendeel slechts mag worden aangetoond door een procedure tot inschrijving van valsheid (art. 895 en volgende, Ger.W) en, anderzijds, de verklaringen van de partijen zelf, waarvan de administratie, o.a. door middel van vermoedens of getuigenissen, mag bewijzen dat zij niet oprecht zijn (Cass., 20.9.1966, Poels Maria, Bull. 447, blz. 2100).

Nummer 340/79

Er is noch verboden simulatie jegens de fiscus, noch derhalve belastingbedrog aanwezig, wanneer de partijen ten einde een voordeliger fiscale regeling te genieten, onder aanwending van de vrijheid der overeenkomsten, zonder evenwel een wettelijke verplichting te schenden, akten opstellen waarvan zij al de gevolgen aanvaardden, zelfs zo de vorm die zij eraan geven niet de meest normale is (Cass., 6.6.1961, Brepols, Pas. 1961, I, 1082).

3. Voorbeelden van simulatie

Nummer 340/80

De bewering dat een verlieslatende vennootschap die, hoewel zij niet in vereffening was gesteld, noch in falings was verklaard, economisch en commercieel gezien een "dode" vennootschap was, een bloeiende vennootschap zou hebben opgeslorpt en zulks om de bedrijfsverliezen van de vorige belastbare tijdperken in mindering te kunnen brengen van het fiscaal resultaat, beantwoordt aan geen enkele economische werkelijkheid. De nieuwe vennootschap is, in strijd met wat uit de akten blijkt, in feite niet de voortzetting van de vroegere verlieslatende vennootschap maar wel van de vroegere bloeiende vennootschap (Antwerpen, 2.3.1978, NV International Electronic Service, I.N.E.S., Bull. 591, blz. 53).

De administratie mag, o.m. door vermoedens, het fictief karakter bewijzen van de dienstcontracten die door de belastingplichtige worden aangevoerd tot staving van de sommen die hij van zijn exploitatiewinst heeft afgetrokken als bezoldigingen, naar beweerd uitgekeerd ter uitvoering van deze contracten (Cass., 29.11.1956, Cinema Forum, Pas. 1957, I, blz. 326).

Om het fictief karakter te bewijzen van documenten die door de belastingplichtige worden aangevoerd om een van zijn belastbare inkomsten als beroepskosten afgetrokken bedrag te verantwoorden, mag de administratie steunen op feitelijke gegevens om hieruit af te leiden dat deze geheel van ernstige, preciese en overeenstemmende vermoedens van de simulatie vormen (Cass., 29.11.1956, Jonnaux en Baudet, Pas. 1957, I, blz. 330).

De administratie is gerechtigd het gesimuleerd karakter van een obligatielening aan te tonen (Brussel, 29.3.1958, NV Etablissements Coppens).

Om te bewijzen dat een belastingplichtige vennoot van een PVBA is gebleven, is de administratie gerechtigd door alle rechtsmiddelen het gesimuleerd karakter aan te tonen van de overdracht of het overbrengen van aandelen, die in het register der vennoten van deze PVBA vermeld en ondertekend is (Cass., 13.2.1962, Lambert, Bull. 391, blz. 1816).

De administratie mag door alle rechtsmiddelen bewijzen dat een vennootschap, onder het mom van een regelmatige verkoop van haar onroerende goederen en van de verdeling onder haar vennoten van het met de opbrengst van deze verkoop gevormde actief, in werkelijkheid tot de verdeling van haar maatschappelijk vermogen is overgegaan (Cass., 10.12.1963, burgerlijke vennootschap onder naamloze vorm Société immobilière Van Trappen, Pas. 1964, I, blz. 387).

De oprichtingsakte van een vennootschap levert, ten opzichte van de administratie, geen bewijs van de oprechtheid van de erin opgenomen vermeldingen; de simulatie ervan mag door alle rechtsmiddelen en onder meer door vermoedens worden aangetoond (Cass., 27.10.1964, Verjus, Bull. 422, blz. 1624).

4. Ook de belastingplichtige mag zich op de werkelijkheid beroepen

Nummer 340/81

De administratie weigert ten onrechte rekening te houden met een onderhandse akte omdat deze geen der drie voorwaarden van art. 1328, BW vervult en derhalve te haren opzichte geen zekere datum heeft. De administratie is immers geen derde in de zin van voornoemd artikel, waarvan de bepalingen enkel de verhoudingen van privaatrechtelijke aard en niet van publiekrechtelijke aard beheersen. Wanneer de administratie een aanslag vestigt, is ze verplicht, om niet in te gaan tegen het beginsel van openbare orde, rekening te houden met de werkelijke toestand van de belastingplichtige (Gent, 9.1.1951, Albrecht).

Evenzo, wanneer de Administratie der directe belastingen, bij het vaststellen van de belastbare grondslag door vermoedens, onder meer rekening heeft gehouden met de in een openlijke akte vermelde prijs, die de belastingplichtige tijdens het belastbaar tijdperk voor de verkoop van een goed zou hebben ontvangen, is die belastingplichtige gerechtigd door alle rechtsmiddelen te bewijzen dat het bedrag van de verkoopprijs dat hij effectief heeft ontvangen, hoger was (Cass., 20.3.1958, Delafontaine, Pas. 1958, I, blz. 805).

