

# PACIOLI



## **Enkele bijzondere aspecten van de gespreide belasting van meerwaarden bij splitsing van een vennootschap**

1.- Artikel 47 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (afgekort, WIB 1992) staat een vennootschap die een meerwaarde verwezenlijkt bij de verkoop van immateriële of materiële vaste activa toe om tijdelijk vrijgesteld te worden onder bepaalde voorwaarden, waaronder de herbelegging van het bedrag van de verkoopwaarde in afschrijfbaar materiële of immateriële activa, en dit binnen een bepaalde termijn.

Pas na de herbelegging zal de verkoopwaarde worden belast naar evenredigheid van de afschrijving van het als herbelegging verworven goed.

Het mechanisme van de gespreide belasting, dat beroepsbeoefenaars goed kennen, doet in de praktijk vragen rijzen waarop de rechtsleer en de rechtspraak antwoorden pogen te geven. Zo werden er vragen behandeld over de herbelegging door middel van een goed dat werd verworven in vruchtgebruik, in leasing of door middel van de betaling van lijfrente.

2.- Dit artikel handelt over de toepassing van het stelsel van de gespreide belasting bij splitsing van een vennootschap.

Op fiscaal vlak bepaalt artikel 211 van het WIB 1992 dat de splitsing op fiscaal neutrale wijze kan gebeuren indien bepaalde voorwaarden in acht worden genomen, onder meer de naleving van de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen (artikelen 728 tot 758 W.Venn.).

De fiscale neutraliteit gaat gepaard met het continuïteitsbeginsel : de verschillende posten van de balans

van de gesplitste vennootschap worden tegen dezelfde waarde overgenomen in de balans van de verkrijgende vennootschappen.

Zo bepaalt artikel 213 van het WIB 1992 : die vennootschappen worden geacht *«het gestorte kapitaal, de belaste reserves en de vrijgestelde reserves van de gesplitste vennootschap evenredig met de fiscale nettowaarde van de door deze laatste aan elk van hen gedane inbreng te hebben overgenomen of verkregen»*.

De situatie die wij onder de loep nemen is de volgende : een gesplitste vennootschap heeft vroeger een meerwaarde verwezenlijkt op een actiefbestanddeel, opteerde voor de toepassing van artikel 47 van het WIB 1992 en dient de opgave 276K in bij de administratie. Ze heeft de herbelegging nog niet aangevat.

3.- Hoe moet de behandeling van deze meerwaarde en de verplichting tot herbelegging worden opgevat ?

### INHOUD

- **Enkele bijzondere aspecten van de gespreide belasting van meerwaarden bij splitsing van een vennootschap** **1**
- **De rentabiliteitsvoorwaarde bij het boeken van herwaarderingsmeerwaarden** **3**
- **Aansluitingsplicht van de mandatarissen** **6**

In dat verband verduidelijkt het administratief commentaar van artikel 211 van het WIB 1992 : *Het vrijgesteld gedeelte van de gespreid te belasten meerwaarden wordt, wanneer de gesplitste vennootschap reeds de nodige herbelegging heeft verricht, «bij voorrang toegewezen» aan de verkrijgende vennootschap waarbij de herbelegde activa worden ingebracht. (...) Deze werkwijze mag – wat de gespreid te belasten meerwaarden betreft – ook worden toegepast wanneer de gesplitste vennootschap de herbelegging nog niet heeft verricht maar één van de verkrijgende vennootschappen de herbeleggingsverplichting op zich zal nemen, in welk geval ook deze gespreid te belasten verwezenlijkte meerwaarde «bij voorrang» zoveel mogelijk bij die laatste vennootschap wordt ingebracht.* (Com.IB 1992, nr. 211/56).

Deze laatste commentaar laat ons inziens de twee mogelijke alternatieven open : ofwel neemt één van de verkrijgende vennootschappen de herbeleggingsverplichting over, in welk geval het bedrag van de meerwaarde haar volledig wordt toegewezen, ofwel wordt de meerwaarde evenredig verdeeld tussen de verkrijgende vennootschappen, wat voor elk van hen de verplichting impliceert om een herbelegging te doen ten belope van het bedrag van de verkoopwaarde dat na de splitsing deel uitmaakt van haar vermogen.

Wij menen dat deze keuze moet worden gemaakt in de splitsingsakte. Volgens artikel 728 van het Wetboek van Vennootschappen moeten de bestuursorganen van de vennootschappen die aan de splitsing deelnemen immers een splitsingsvoorstel opstellen waarin ze verschillende vermeldingen moeten opnemen, waaronder de nauwkeurige beschrijving en verdeling van de aan elke verkrijgende vennootschap over te dragen delen van de activa en passiva van het vermogen.

In de praktijk moeten de bestuursorganen in de splitsingsakte bepalen aan welk van de verkrijgende vennootschappen het volledig bedrag van de meerwaarde wordt toegekend en voorschrijven dat deze zich er bijgevolg toe verbindt om het bedrag van de verkoopwaarde te herbeleggen binnen de door artikel 47 van het WIB 1992 vastgestelde termijn.

We mogen niet uit het oog verliezen dat het continuïteitsbeginsel in dit verband impliceert dat de voor de herbelegging bepaalde termijn blijft lopen in hoofde van de verkrijgende vennootschap, en dat zonder onderbreking of schorsing wegens de splitsing. Het is bijgevolg mogelijk dat de verkrijgende vennootschap

binnen zeer korte termijn maatregelen moet nemen met betrekking tot de herbelegging.

Wat als de kwestie van de herbelegging niet werd geregeld in de splitsingsakte, zoals wij hebben aanbevolen ?

De toepassing van artikel 47 van het WIB 1992 impliceert dat op de passiefzijde van de balans een post «vrijgestelde reserve» wordt gecreëerd, die bestaat uit het bedrag van de tijdelijk vrijgestelde meerwaarde.

De vrijgestelde reserve wordt met toepassing van artikel 213 WIB 1992 in principe evenredig verdeeld tussen de verschillende verkrijgende vennootschappen.

Net als de vrijgestelde reserves zal de meerwaarde evenredig worden verdeeld tussen de twee verkrijgende vennootschappen, zoals artikel 728 van het Wetboek van Vennootschappen bepaalt voor de andere delen van de activa en passiva van de gesplitste vennootschap.

4.- Indien de herbelegging niet overeenkomstig artikel 47 van het WIB 1992 gebeurt, verdwijnt het voordeel van de gespreide belasting en wordt de meerwaarde volledig belast.

Welke vennootschap(pen) die uit de splitsing is (zijn) ontstaan zal (zullen) dan de belasting verschuldigd zijn ?

Dit is een netelige vraag. Zal de administratie zich beperken tot het opeisen van de belastingschuld bij de vennootschap die de herbeleggingsverbintenis op zich heeft genomen ?

De wetgever heeft niet uitdrukkelijk voorzien in hoofdelijkheid tussen de gesplitste vennootschappen, zoals hij overigens heeft gedaan bij echtgenoten (in bepaalde gevallen), bij de overdracht van een algemeenheid van goederen, bij de overdracht van een zogenaamde kasgeldvennootschap, ...

Bij gebrek aan een uitdrukkelijke wettelijke bepaling en aangezien hoofdelijkheid niet kan worden vermoed op grond van artikel 1202 van het Burgerlijk Wetboek, beschikt de administratie niet over wapens, tenzij wordt beschouwd dat deze verplichting een verplichting *in solidum* vormt.

Dit jurisprudentieel begrip wordt echter bij voorkeur toegepast inzake contractuele en delictuele aanspraken.

lijkheid, in aanwezigheid van een schade die voortvloeit uit een gemeenschappelijke fout die door twee of meer personen werd begaan.

Als algemene regel doet de rechtspraak een beroep op dit begrip telkens wanneer, wegens de situatie waarin de verplichtingen van twee of meer personen verbonden zijn, deze personen ertoe gehouden zijn dezelfde schuld volledig te betalen.

Bijgevolg zijn wij van mening dat de verplichting tot herbelegging geen verplichting *in solidum* kan vormen in hoofde van de twee verkrijgende vennootschappen.

Op te merken valt dat een andere oplossing mogelijk is in de situatie dat de herbelegging zou moeten worden verricht door elke verkrijgende vennootschap, naar evenredigheid van het bedrag van de verkoopwaarde dat deel uitmaakt van haar vermogen. In dat geval zou men er een verplichting *in solidum* in kunnen zien. Indien één van de verkrijgende vennootschappen de herbelegging niet zou doen, zou de administratie aan de vennootschap van haar keuze de belasting kunnen eisen met betrekking tot het deel van de niet-herbelegde verkoopwaarde, zonder afbreuk te doen aan de mogelijkheid van degene die betaalt om verhaal in te stellen tegen de andere vennootschap.

Met uitzondering van deze laatste situatie en indien de wetgever niet ingrijpt, moet de administratie zich beperken tot het opeisen van de belasting bij de vennootschap die de herbeleggingsverplichting volledig op zich heeft genomen.

We raden de bestuursorganen in elk geval aan om deze kwestie te regelen in het kader van de onderhandelingen en de opstelling van de splitsingsakte, zodat ze gewapend zijn tegen een toekomstige aanval van de administratie wanneer de vennootschap die de herbeleggingsverplichting op zich heeft genomen in gebreke blijft.

### **Besluit**

De toepassing van het stelsel van de gespreide belasting van meerwaarden, waarin artikel 47 van het WIB 1992 voorziet, doet in de praktijk nog steeds enkele problemen rijzen, meer bepaald bij splitsing van een vennootschap. Wij hebben gepoogd een oplossing aan te reiken voor één van die problemen, zonder te beweren dat we het laatste woord over dit onderwerp hebben gezegd. Voorkomen is beter dan genezen

Julie VAN THEMSCHE  
Advocate aan de Balie van Luik  
Advocatenkantoor Herve



## **De rentabiliteitsvoorwaarde bij het boeken van herwaarderingsmeerwaarden**

De boeking van herwaarderingsmeerwaarden wordt geregeld door artikel 57 van het koninklijk besluit van 30 januari 2001 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen. Dit artikel is ook van toepassing op de grote en zeer grote verenigingen en stichtingen (art. 6 en 7 van het koninklijk besluit van 19 december 2003 betreffende de boekhoudkundige verplichtingen en de openbaarmaking van de jaarrekening van bepaalde verenigingen zonder winstoogmerk, internationale verenigingen zonder winstoogmerk en stichtingen), met uitzondering van § 3, 2° betreffende de mogelijkheid om de herwaarderingsmeerwaarde in kapitaal om te zetten, die werd weggelaten.

Hoewel de vennootschappen en verenigingen, in het Belgisch recht, helemaal niet verplicht zijn om herwaarderingsmeerwaarden toe te passen, is het boeken van herwaar-

deringen toch onderworpen aan zeer strenge regels. Artikel 57, § 1 KB/W.Venn. luidt als volgt :

«De vennootschappen mogen de materiële vaste activa, de deelnemingen en aandelen die onder de financiële vaste activa voorkomen of bepaalde soorten hiervoorgenoemde vaste activa herwaarderen, wanneer de waarde van deze activa, bepaald in functie van hun nut voor de vennootschap, op vaststaande en duurzame wijze uitstijgt boven hun boekwaarde. Wanneer de betrokken activa noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf van de vennootschap of van een onderdeel daarvan mogen zij slechts worden geherwaardeerd in de mate waarin de aldus uitgedrukte meerwaarde wordt verantwoord door de rentabiliteit van de vennootschap of van het betrokken bedrijfsdeel.

De geherwaardeerde waarde die voor deze vaste activa in aanmerking wordt genomen, wordt verantwoord in

de toelichting bij de jaarrekening waarin de herwaardering voor het eerst werd toegepast.»

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft onlangs advies nr. 2009/5 gepubliceerd, betreffende de rentabiliteitsvoorwaarde vermeld in het tweede lid van § 1.

Het koninklijk besluit legt een onderscheid op naargelang het een actief betreft dat al dan niet noodzakelijk is voor de voortzetting van het bedrijf van de vennootschap of van een onderdeel daarvan. Op deze twee aspecten wordt afzonderlijk ingegaan.

### ***Activa die noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf***

Hiermee heeft de wetgever, volgens het advies van de CBN, willen aanduiden dat, opdat de algemene rentabiliteitsvoorwaarde van toepassing zou zijn, het betrokken actief onmisbaar moet zijn voor de voortzetting van het bedrijf. Indien het actief niet noodzakelijk is, kan bijgevolg niet worden gedacht aan herwaardering ervan.

De CBN onderscheidt verschillende categorieën van activa die over het algemeen niet noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf van de onderneming.

- a) Het kan gaan om sommige activa die conform artikel 95, § 1, III. E. onder de rubriek «Overige materiële vaste activa» dienen geboekt te worden. Zo worden onder deze rubriek de onroerende goederen geboekt die worden aangehouden als onroerende reserve. Vermits zij aangehouden worden als reserve, kan redelijkerwijs gesteld worden dat deze veelal niet noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf. In deze rubriek kunnen ook de buiten gebruik of buiten de exploitatie gestelde materiële vaste activa begrepen worden.
- b) Het kan ook gaan om materiële vaste activa aangehouden met het oog op de verkoop ervan. Deze activa zijn bijgevolg niet (langer) noodzakelijk voor de continuïteit van de onderneming. Volgens het advies van de Commissie kunnen dergelijke niet meer duurzaam tot de activiteit van de vennootschap bijdragende materiële vaste activa om deze reden dan ook niet worden geherwaardeerd.
- c) De aandelen in verbonden ondernemingen of in ondernemingen waarmee een deelnemingsverhouding bestaat, worden opgenomen als geldbeleggingen, indien ze zijn verkregen of indien erop is ingeschreven met het oog op de wederafstand daarvan, of

indien ze, krachtens een beslissing van de vennootschap, bestemd zijn om binnen twaalf maanden te worden gerealiseerd. Indien het bestuursorgaan ervoor kiest de aandelen te boeken als geldbeleggingen, is elke boeking van een herwaarderingsmeerwaarde uitgesloten, aangezien artikel 57, § 1 KB/W.Venn. de herwaardering van geldbeleggingen niet toelaat. Een reeds vroeger geboekte herwaarderingsmeerwaarde zal dus moeten afgeboekt worden bij de overboeking naar de post «Overige beleggingen». Voor geldbeleggingen kunnen immers geen herwaarderingsmeerwaarden geboekt worden.

### ***De rentabiliteitsvoorwaarde***

Uit de samenlezing van de tekst van artikel 57, § 1 KB/W.Venn. met het Verslag aan de Koning bij het koninklijk besluit van 12 september 1983 leidt de CBN af dat een onderscheid dient te worden gemaakt tussen een actiefgebonden nuttigheidsvoorwaarde en een algemene rentabiliteitsvoorwaarde.

#### **a) De rentabiliteitsvoorwaarde van een welbepaald actief**

Uitgaande van de vaststelling dat artikel 57, § 2 bepaalt dat de geherwaardeerde waarde moet worden afgeschreven, dient het actief waarvan de herwaardering wordt overwogen voldoende rentabiliteit te genereren die het toelaat de hogere afschrijvingskost ingevolge de herwaardering te dragen.

Vervolgens stelt de CBN een berekeningswijze voor die – we geven het toe – voor een afzonderlijk beschouwd materieel vast actief niet altijd eenvoudig uit te voeren is. De CBN vervolgt : «In het geval het niet mogelijk is het resultaat van een individueel actief te schatten, dient een onderneming het resultaat te bepalen van de eenheid waartoe het actief behoort.»

Wat de aandelen betreft die onder de financiële vaste activa zijn geboekt, wordt aanvaard dat de rentabiliteit kan berekend worden door het financieel resultaat dat wordt behaald met het betrokken actief (zijnde de financiële opbrengsten) te relateren aan de boekwaarde van het financieel vast actief. In de regel zullen deze opbrengsten de effectieve uitkeringen zijn voor minstens het laatste boekjaar van de betrokken vennootschap waarin de aandelen worden aangehouden. Maar de uitkering van een dividend voor enkel het laatste boekjaar, moet omzichtig benaderd worden. De dividendestroom moet in dat geval een duurzaam karakter

ter hebben om er rekening mee te kunnen houden. Voor zover de onderneming over ernstige cijfers voor de toekomst beschikt van de vennootschap waarvan aandelen worden aangehouden met afspraken rond geplande dividenduitkeringen, kan ook daarmee rekening gehouden worden om de rentabiliteit van de aandelen te berekenen. Maar voorzichtigheid is hier de regel.

Gaat het om aandelen in verbonden ondernemingen waar de onderneming dus de controle over heeft in de zin van artikel 5 W.Venn., kan rekening gehouden worden met de winstgevendheid op zich van de betrokken dochter zelf.

Bij genoteerde aandelen geboekt als financieel vast actief kan de beurskoers ook een indicatie zijn. Maar dan moet deze beurskoers op vaststaande en duurzame wijze uitstijgen boven de boekwaarde van de aandelen. Bovendien moet de rentabiliteit van het aandeel vaststaan. Zo zal een stijging van de aandelenprijs ingegeven door speculatie, geen element zijn dat een herwaardering motiveert als deze hogere beurskoers niet onderbouwd is door de rentabiliteit van het actief.

### **b) De algemene rentabiliteitsvoorwaarde**

Men dient zich niet alleen te vergewissen van de inachtneming van de individuele rentabiliteitsvoorwaarde, maar ook van de naleving van de algemene rentabiliteitsvoorwaarde. Het boeken van herwaarderingsmeerwaarden heeft immers niet alleen een verhoging van het totaalbedrag van de activa tot gevolg, maar ook van het eigen vermogen en van het balanstotaal (het geïnvesteerd vermogen in de terminologie van de financiële analyse).

Het is dus aan het bestuursorgaan van de vennootschap om uit te maken of, na de geplande herwaardering, de rentabiliteit voldoende blijft, zowel op het gebied van de rentabiliteit van het eigen vermogen als van het geïnvesteerd kapitaal. Hoewel de CBN dit aspect niet benadert, menen wij dat de rentabiliteit verschillend moet worden beoordeeld naargelang de entiteit een vennootschap dan wel een vereniging is, hoewel de herwaardering ook in dat laatste geval geen verlieslatende exploitatie mag veroorzaken.

Zoals de CBN onderstreept, is het perfect mogelijk dat de actiefgebonden nuttigheidsvoorwaarde van het te herwaarderen actief binnen aanvaardbare grenzen blijft, terwijl de algemene rentabiliteitsvoorwaarde negatief uitvalt. Het individuele actief kan bijvoorbeeld op zich voldoende resultaat genereren dat evenwel te-

niet wordt gedaan door de algemene rentabiliteit van de onderneming. Indien het betrokken actief noodzakelijk is voor de voortzetting van het bedrijf van de vennootschap of van een onderdeel daarvan, zal dit actief alsdan niet kunnen geherwaardeerd worden.

### **c) Verantwoording**

We vestigen nogmaals de aandacht op de laatste zin van artikel 57, § 1 : «De geherwaardeerde waarde die voor deze vaste activa in aanmerking wordt genomen, wordt verantwoord in de toelichting bij de jaarrekening waarin de herwaardering voor het eerst werd toegepast.»

Die verantwoording moet zowel de individuele als de globale rentabiliteit aantonen.

### ***Verbetering van een vroeger geboekte herwaarderingsmeerwaarde***

Het laatste aspect dat in advies 2009/05 wordt behandeld, betreft de verbetering die in de boekhouding moet worden aangebracht in verband met meerwaarden die werden geboekt in strijd met de hogervermelde regels of die, naderhand, niet meer aan de rentabiliteitsvoorwaarden voldoen.

### ***Opneming van de herwaarderingsmeerwaarden in het kapitaal van de vennootschap***

Die mogelijkheid geldt enkel voor de vennootschappen. In de inleiding van dit artikel hebben we immers gezien dat artikel 57, § 3, 2° op de verenigingen niet van toepassing is.

In het vroegere advies 113-4, dat nog steeds van toepassing is, adviseert de CBN de omzetting van een herwaarderingsmeerwaarde in kapitaal te beperken tot het bedrag dat overblijft na aftrek van de geraamde belasting die ingeval van realisering zou worden geheven. Dit is een kwestie van voorzichtigheid, want de realisatie van het betrokken goed kan aanleiding geven tot belasting, zelfs indien de realisatie, vergeleken met de geherwaardeerde waarde, een boekhoudkundig verlies doet ontstaan. Persoonlijk adviseren wij de uitgedrukte meerwaarde te beperken tot het bedrag dat overblijft na de eventuele belasting verschuldigd op de realisatie van het betrokken actief. Wanneer de belastinglatentie over het hoofd wordt gezien, wordt het eigen vermogen immers «opgeblazen».

Jean Pierre VINCKE  
Erebedrijfsrevisor

## 1. Inleiding

Het uitgangspunt voor de aansluitingsplicht van de mandatarissen is het feit dat de uitoefening van een mandaat, in principe, wordt gelijkgesteld met de uitoefening van een beroepsbezigheid die aanleiding geeft tot aansluitingsplicht. Dit gegeven staat los van de omstandigheid dat het mandaat bezoldigd dan wel kosteloos wordt uitgeoefend.

Het vermoeden van aansluitingsplicht kan worden weerlegd, mits de betrokken mandataris kan aantonen dat zijn mandaat kosteloos wordt uitgeoefend.

Deze synthese bevat een aantal richtlijnen betreffende de aansluitingsplicht van de mandatarissen die hun opdracht kosteloos uitoefenen, en de argumentatie van het kosteloos uitoefenen ervan, en zulks in afwachting van nieuwe wetgeving.

De wettelijke referenties zijn :

- Nota P 720.2/08/3 van de RSVZ van 15 januari 2008
- KB nr. 38 van 27 juli 1967 – artikel 3
- KB van 19 december 1967 (ARS – algemeen reglement ter uitvoering van het sociaal statuut van de zelfstandigen) – artikel 2

## 2. Bewijs van de kosteloosheid van het mandaat

Het vermoeden van aansluitingsplicht kan slechts worden weerlegd op voorwaarde dat de kosteloosheid van het mandaat door de statuten van de vennootschap wordt aangetoond :

- De statuten bepalen dat het mandaat kosteloos is.  
→ De kosteloosheid is bewezen, er is geen aansluitingsplicht in het sociaal statuut van de zelfstandigen.
- De statuten bevatten geen bepaling betreffende de bezoldiging.  
→ De kosteloosheid kan slechts worden afgeleid uit een besluit van het bevoegd orgaan dat zich over de bezoldiging van het mandaat kan uitspreken. Het bevoegd orgaan is bijvoorbeeld de algemene vergadering. De beslissing dat het mandaat kosteloos wordt uitgeoefend heeft pas uitwerking

vanaf het kalenderkwartaal na dat waarin het besluit werd genomen.

*Voorbeeld* : de statuten van 19 januari 2003 bevatten geen bepaling over de bezoldiging van de bestuurders. Op 16 april 2005 besluit de algemene vergadering dat het mandaat van de bestuurders niet wordt bezoldigd

→ de aansluitingsplicht geldt van het 1<sup>ste</sup> kwartaal 2003 tot het 2<sup>de</sup> kwartaal 2005. Vanaf 1 juli 2005 is er geen aansluitingsplicht meer.

- De statuten laten de beslissing of een bezoldiging wordt toegekend over aan de algemene vergadering.  
→ De kosteloosheid kan niet worden aanvaard zolang de algemene vergadering niet uitdrukkelijk heeft besloten dat het mandaat kosteloos wordt uitgeoefend. Bijgevolg geldt aansluitingsplicht. Indien de algemene vergadering besluit dat het mandaat kosteloos is, eindigt de aansluitingsplicht vanaf het kalenderkwartaal na dat waarin het besluit werd genomen.
- De statuten bepalen dat het mandaat kosteloos is, tenzij het bevoegd orgaan er anders over beslist.  
→ Zo lang het bevoegd orgaan niet beslist heeft over de kosteloosheid van het mandaat, is deze niet bewezen. Bijgevolg geldt aansluitingsplicht tot op het tijdstip dat het bevoegd orgaan besluit dat het mandaat kosteloos is.
- De statuten bepalen dat het mandaat bezoldigd is, maar er werd geen bezoldiging toegekend.  
→ Zo lang de statuten niet bepalen dat het mandaat kosteloos is, geldt aansluitingsplicht.
- De statuten bepalen dat het mandaat bezoldigd is en dat het «bedrag» van de bezoldiging door het bevoegd orgaan moet worden vastgesteld.  
→ Het beginsel van de bezoldiging is in de statuten opgenomen. Bijgevolg geldt voor de betrokken mandatarissen aansluitingsplicht.

### 3. De toekenning van een bezoldiging

Wanneer de kosteloosheid van het mandaat door de statuten of een besluit van het bevoegd orgaan is aangetoond, is er geen aansluitingsplicht.

Indien het mandaat naderhand toch bezoldigd wordt, vangt de aansluitingsplicht aan en wordt ze bepaald op basis van de bezoldiging :

- Toekenning van een bezoldiging, zonder statutenwijziging noch besluit van het bevoegd orgaan :  
→ Eenmaal het mandaat werkelijk werd bezoldigd, zonder dat de toekenning van de bezoldiging het gevolg is van een statutenwijziging of een besluit van het bevoegd orgaan, wordt de mandataris, voor de volledige duur van het mandaat, en niet alleen voor het jaar of de jaren waarin hij werd bezoldigd, aan het sociaal statuut van de zelfstandigen onderworpen.

*Voorbeeld :* De op 19 januari 2000 gepubliceerde statuten bevatten geen bepaling over de bezoldiging van de bestuurders. Vanaf 1 januari 2006 worden effectief bezoldigingen toegekend. De toekenning van de bezoldiging werd niet in de statuten opgenomen en is niet het gevolg van een besluit van het bevoegd orgaan

→ vanaf het 1<sup>ste</sup> kwartaal 2000 geldt aansluitingsplicht.

- Toekenning van een bezoldiging na een statutenwijziging en/of besluit van het bevoegd orgaan :  
→ Wanneer de statuten worden gewijzigd in die zin dat een tot dusver kosteloos uitgeoefend mandaat voortaan zal worden bezoldigd, geldt de aansluitingsplicht voor de toekomst, voor de volledige duur van het mandaat, vanaf het kwartaal na dat waarin het besluit tot wijziging van de statuten werd genomen. Hetzelfde geldt wanneer het bevoegd orgaan voor de toekomst een beslissing neemt over de bezoldiging van het mandaat.

### 4. De bewijslast

Het is de betrokken mandataris die het vermoeden moet weerleggen. Het Rijksinstituut voor de Sociale Verzekeringen der Zelfstandigen (RSVZ), noch de sociale verzekeringskas kunnen dit ambtshalve doen.

### 5. De gevolgen op het onderzoek van de dossiers binnen de sociale verzekeringskassen

Het uitgangspunt blijft dat de uitoefening van een mandaat gelijkgesteld wordt met de uitoefening van een beroepswerkzaamheid.

Om die reden :

- blijven mandatarissen die het bewijs van het tegendeel niet leveren aan de aansluitingsplicht onderworpen;
- moeten de aansluitingsdossiers van de mandatarissen die de kosteloosheid van hun mandaat inroepen aan een onderzoek worden onderworpen;
- kunnen betaalde sociale bijdragen, zonder toelating van de RSVZ, niet worden teruggegeven. Elke sociale verzekeringskas moet zijn leden in kennis stellen van de gevolgen die de terugbetaling van de betaalde sociale bijdragen kunnen hebben op de ontvangen sociale uitkeringen en op de rechten die inmiddels in het kader van het vrij aanvullend pensioen (VAP) werden geopend.

### 6. Aanvullende toelichting vanwege de RSVZ

#### 1. Toepassingsgebied van de nota van 15 januari 2008

- Hoe zit het met de mandatarissen die ook werkend vennoot zijn in hun vennootschap ? Die gevallen kunnen niet van aansluitingsplicht worden ontheven, zelfs indien het mandaat in rechte en in feite kosteloos is. De bijzondere regeling geldt immers alleen voor de mandatarissen, en niet voor de werkende vennoten.

*De in de nota bedoelde regeling geldt enkel voor de mandatarissen, met name de gevolmachtigden van de vennootschap, en niet de werkende vennoten.*

*Indien iemand bovendien tegelijk werkend vennoot en mandataris in dezelfde vennootschap is, moet zijn aansluitingsplicht worden onderzocht op grond van artikel 3, § 1, lid 1 en 2 van het KB nr. 38. Wordt immers als werkend vennoot beschouwd, de persoon die in de vennootschap een (commerciële, administratieve) werkzaamheid uitoefent met het doel het kapitaal dat volledig het zijne is te doen opbrengen. Die werkzaamheid heeft niets van doen met het mandaat.*

- En hoe gaat het in een eenpersoonsvennootschap ?  
*Op een eenpersoonsvennootschap zijn dezelfde beginselen van toepassing. In dergelijke vennootschap zal de*

*enige vennoot, die bovendien mandataris is, alleszins als werkend vennoot aan het sociaal statuut worden onderworpen, aangezien hij de vennootschap alleen exploiteert.*

- Het mandaat is niet bezoldigd na het pensioen Artikel 37, § 3 van het ARS bepaalt dat een mandaat in de zin van artikel 2 van het ARS voor bepaalde personen (gepensioneerden, enz.) en onder bepaalde voorwaarden geen aanleiding geeft tot aansluitingsplicht. Gelden de principes van de recente nota ook voor deze groep van personen? Moeten deze personen voortaan ook het bewijs leveren van de kosteloosheid van het mandaat in feite en in rechte? Zo ja, geeft dat geen aanleiding tot een strengere toepassing van de richtlijnen voor deze groep van personen?

*Voor de gepensioneerde mandatarissen blijft artikel 371 § 3 van het ARS van toepassing. Voor voormelde personen volstaat derhalve de kosteloosheid in feite.*

## **2. Weerlegging van het vermoeden – kosteloosheid in rechte – uitwerking van de beslissing**

- Indien de kosteloosheid van het mandaat niet in de statuten is opgenomen, maar voortvloeit uit een besluit van de algemene vergadering, moet de mandataris, in afwachting van de bekendmaking van het besluit van de algemene vergadering in het *Belgisch Staatsblad*, dan aan het sociaal statuut worden onderworpen?

*De statuten bevatten geen bepaling betreffende de vergoeding.*

*In dat geval kan de kosteloosheid in rechte niet uit een beslissing van het bevoegd orgaan blijken. Ondertussen*

*wordt de persoon, in afwachting van de beslissing van de algemene vergadering, aangesloten.*

*In principe is de datum van het besluit, en niet de datum van de bekendmaking, beslissend.*

- De algemene vergadering besluit dat het mandaat niet bezoldigd is, en zulks met terugwerkende kracht tot de datum van oprichting van de vennootschap.

Voorbeeld : De vennootschap werd opgericht op 9 maart 2005. In de statuten is niets vermeld. Op 10 maart 2008 besluit de algemene vergadering dat de mandaten kosteloos zijn met terugwerkende kracht tot 9 maart 2005, en in feite werd geen bezoldiging toegekend. Blijkens de nota kunnen de notulen van de algemene vergadering niet terugkomen op een vroegere toestand (geen terugwerkende kracht). Hoe zit dat nu?

*De beslissing dat het mandaat kosteloos wordt uitgeoefend heeft pas uitwerking vanaf het kalenderkwartaal waarin het besluit werd genomen, dus geen terugwerkende kracht.*

## **7. Inwerkingtreding**

De nota is van toepassing op de «lopende» mandaten en heeft, in deze zin, dus terugwerkende kracht. Voor de mandaten die vóór de bekendmaking van de nota van 15 januari 2008 afliepen, is de nota niet meer van toepassing.

Daniel BINAMÉ

Verantwoordelijke Marketing & Communication  
Sociale verzekeringen voor zelfstandigen Partena

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalssysteem, en evenmin worden overgedragen in welke vorm of op welke wijze ook, elektronisch, mechanisch of door middel van fotokopieën, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie staat in voor de betrouwbaarheid van de in haar uitgaven opgenomen info, waarvoor zij echter niet aansprakelijk kan worden gesteld. **Verantwoordelijke uitgever** : Etienne VERBRAEKEN, B.I.B.F. – Legrandlaan 45, 1050 Brussel, Tel. 02/626 03 80, Fax. 02/626 03 90 e-mail : info@bibf.be, URL : <http://www.bibf.be>. **Redactie** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Maria PLOUMEN, Etienne VERBRAEKEN. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.