

INHOUD

- p. 1/ De tenlasteneming van de verliezen van de vennootschap door een bedrijfsleider : fiscale aspecten
- p. 5/ Bestuurdersmandaten : onherroepelijke keuze
- p. 7/ Btw – restaurant en catering – leveringen van goederen of dienstverrichtingen

De tenlasteneming van de verliezen van de vennootschap door een bedrijfsleider : fiscale aspecten

1. Inleiding

1. In principe vertegenwoordigt de tenlasteneming van de verliezen van een vennootschap door een bedrijfsleider geen aftrekbare beroepskosten.

Toch wordt dit principe genuanceerd door artikel 53, 15° van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992, afgekort WIB 1992.

Dit artikel preciseert dat «*de verliezen van de vennootschappen die door natuurlijke personen ten laste worden genomen, geen beroepskosten zijn behoudens indien het gaat om bedrijfsleiders die deze tenlasteneming verwezenlijken door onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling van een som voor het behoud van beroepsinkomsten welke die bedrijfsleiders periodiek uit de vennootschap verkrijgen en de aldus betaalde som door de vennootschap volledig wordt gebruikt voor de aanzuivering van haar verliezen*».

Artikel 53, 15° van het WIB 1992 onderwerpt de aftrek van de verliezen die door een bedrijfsleider ten laste worden genomen dus aan verschillende cumulatieve voorwaarden die we in deze bijdrage onder de loep willen nemen.

De bewijslast voor die beroepskosten berust bij de belastingplichtige¹. Het genot van deze aftrek is beperkt tot de bedrijfsleiders (bestuurders/zaakvoerders) die een natuurlijk persoon zijn. De belastingplichtige moet die hoedanigheid aantonen. Het feit dat de administratie de inkomsten van een belastingplichtige heeft belast krachtens artikel 32 van het WIB 1992, impliceert niet noodzakelijk een aanvaarding, door de administratie, van de hoedanigheid van zaakvoerder of bestuurder van de belastingplichtige².

2. Aftrekvoorwaarden

2.1. Algemene voorstelling

2. De voorwaarden die worden opgelegd door artikel 53, 15° van het WIB 1992 zijn de volgende³:

1. De tenlasteneming van de maatschappelijke verliezen moet zijn verricht voor het behoud van de

1 Cf. Bergen, 10 oktober 2000, AR nr. 1996/FI/44, *Fiscalnet*. In onderhavig geval had de belastingplichtige een effectieve storting aan de vennootschap verricht, maar het verlies was aangezuiverd door een kapitaalvermindering.

2 Cf. Bergen, 24 maart 2010, AR nr. 09/632/A, *Fiscalnet*. In onderhavig geval riep de belastingplichtige zijn hoedanigheid van crisismanager in, alsook het feit dat hij analoge functies met die van een bedrijfsleider uitoefende in de zin van artikel 32, 2° van het WIB 1992.

3 Cf. Com.IB 1992, nr. 53/218, Bergen, 10 oktober 2000, AR nr. 1996/FI/44, *Fiscalnet*.

beroepsinkomsten⁴ die de betrokken belastingplichtigen⁵ periodiek uit de vennootschap verkrijgen.

2. Deze tenlasteneming moet worden verwezenlijkt door de onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling van een geldsom.
3. De betrokken vennootschap moet de aldus betaalde som hebben gebruikt voor de aanzuivering van haar verliezen.

Deze voorwaarden worden beoordeeld op het ogenblik van de tenlasteneming van het verlies dat, volgens de rechtspraak, pas vaststaat op het ogenblik van de goedkeuring van de rekeningen⁶.

2.2. Eerste voorwaarde: behoud van de inkomsten die periodiek uit de vennootschap worden verkregen

3. Bij de tenlasteneming van het verlies van de vennootschap moet de intentie van de belastingplichtige het behoud van haar inkomsten zijn⁷. De rechtspraak heeft geoordeeld dat dit niet het geval is in de volgende situaties:

- De intentie van de bedrijfsleider is de verliezen ten laste te nemen met het oog op de verwezenlijking van de activa van de vennootschap bij de vereffening van die vennootschap⁸.
- De tenlasteneming van de verliezen door een bedrijfsleider is een voorwaarde voor zijn ontslag⁹.
- De tenlasteneming van de verliezen wordt gerealiseerd om de activiteit van de vennootschap te behouden met het oog op de bespreking van de doorverkoop van haar aandelen¹⁰.
- De vennootschap is een patrimoniumvennootschap waarvan de woning van de belastingplichtige het belangrijkste actief is¹¹.

4 Cf. Cass, 21 december 1995, *F.J.F.*, 1996, p. 78; Bergen, 5 mei 2000, *F.J.F.*, 2000, p. 416; Antwerpen, 20 januari 1998, *F.J.F.*, 1998, p. 272.

5 Het verlies moet ten laste worden genomen door de belastingplichtige die inkomsten uit de vennootschap verkrijgt. Het feit dat de echtgenoot van de bedrijfsleider die de aftrek eist inkomsten zou verkrijgen, wordt niet in aanmerking genomen, zelfs niet als de aldus ontvangen inkomsten tot de gemeenschap behoren. Zie in die zin, Antwerpen, 2 december 1997, *F.J.F.*, 1998, p. 338; Gent, 3 november 2004, *T.G.R. – T.W.V.R.*, 2005, nr. 1, p. 81.

6 Cf. Gent, 7 december 2000, *F.J.F.* 2001, p. 633. De rechtspraak heeft aldus een storting gevalideerd die in februari 1991 door een bedrijfsleider werd verricht, terwijl de eerste vergoeding die aan dezelfde bedrijfsleider werd betaald slechts in oktober 1991 had plaatsgevonden en dit terwijl de rekeningen slechts in juni 1992 waren goedgekeurd (cf. Antwerpen, 29 oktober 2002, *F.J.F.* 2002, nr. 10, p. 839).

7 Cf. Brussel, 31 mei 2002, AR nr. 1994/FR/540, *Fiscalnet*.

8 Cf. Gent, 4 februari 1992, *F.J.F.*, 1992, p. 233.

9 Cf. Antwerpen, 16 september 1997, *F.J.F.*, 1998, p. 31.

10 Cf. rb. Brussel, 7 juni 2006, *F.J.F.*, 2007, nr. 9, p. 814.

11 Cf. rb. Gent, 17 januari 2002, AR nr. 00/1432/B, *Fiscalnet*.

Hoe moeten we deze voorwaarde begrijpen in geval van het faillissement of de vereffening van de vennootschap kort nadat een deel van het verlies ten laste is genomen door de bedrijfsleider?

In een specifiek geval dat werd voorgelegd aan het hof van beroep van Brussel¹², eiste de belastingplichtige de aftrek van een verlies dat hij ten laste had genomen, twee jaar na het faillissement van zijn vennootschap. Hij haalde aan dat deze tenlasteneming het behoud van zijn reputatie en zijn toekomstige inkomsten tot doel had.

Het hof van beroep van Brussel heeft geoordeeld dat de voor het behoud bestemde inkomsten deze moesten zijn die uit de vennootschap waren verkregen. Het hof voegt eraan toe dat de voorwaarden worden beoordeeld op het ogenblik van de tenlasteneming van het verlies en dat, gezien de vennootschap op dat moment failliet was, de belastingplichtige niet meer in staat was om inkomsten uit die vennootschap te verkrijgen.

Deze stelling is door het Hof van Cassatie bevestigd¹³.

Hetzelfde geldt in geval van de vereffening van de vennootschap waarbij er geen vooruitzicht bestaat om inkomsten uit de vennootschap te verkrijgen¹⁴.

De bepaling beoogt het inkomstenbehoud. De voordelen in natura zijn beroepsinkomsten in de zin van deze bepaling¹⁵.

Uit deze eerste voorwaarde leidde de administratie een proportionaliteitsvereiste af tussen, enerzijds, het bedrag van het door de bedrijfsleider ten laste genomen verlies en, anderzijds, het bedrag van de inkomsten dat laatstgenoemde uit de vennootschap verkrijgt. Deze vereiste was uitdrukkelijk vermeld in de administratieve commentaar.

Deze voorwaarde wordt in een groot deel van de rechtspraak¹⁶ als onwettig beschouwd omdat er

12 Cf. Brussel, 4 februari 2000, AR nr. 1996/FR/520, *Fiscalnet*. Zie ook Antwerpen, 22 september 1998, *F.J.F.*, 1999, p. 117; Brussel, 15 februari 2001, *T.F.R.*, 2001, p. 419.

13 Cf., Cass., 14 juni 2002, AR nr. F000054F.

14 Cf. rb. Hasselt, 18 juni 2003, AR nr. 01.432A, *Fiscalnet*.

15 Cf. Bergen, 19 september 1997, *Fiscale Koerier*, 1997, p. 589-592; Brussel, 31 januari 1997, *Fiscale Koerier*, 1997, p. 315; Bergen, 4 december 1998, *F.J.F.*, 1999, p. 179.

16 Cf. Bergen, 15 mei 1998, *F.J.F.*, 1998, p. 548; Antwerpen, 15 mei 1995, *Fiscale Koerier*, 1995, p. 492; Gent, 14 maart 1996, *F.J.F.*, 1996, p. 235; Gent, 2 oktober 1997, *Act. Fisc.*, 1998, nr. 3, p. 5, Antwerpen, 22 oktober 1996, *F.J.F.*, nr. 96/262, p. 536; Luik, 9 mei 1990, *Fiscale Koerier*, 1992, p. 518.

werd geoordeeld dat de administratie een voorwaarde aan de wet toevoegde door een proportionaliteitsvoorwaarde op te leggen.

Het standpunt van de administratie werd toch gunstig onthaald door bepaalde rechtbanken en hoven die hebben geoordeeld dat de proportionaliteitsvoorwaarde impliciet is vermeld in artikel 53, 15° van het WIB 1992¹⁷. Zo heeft een belastingplichtige, over twee boekjaren, het verlies van de vennootschap ten laste genomen voor een bedrag van 100 000,00 euro, terwijl hij, gedurende dezelfde periode, een loon van 1 875,00 euro had verkregen.

De minister van Financiën heeft deze bepaling daarom uit de administratieve commentaar gehaald. Een nieuwe administratieve circulaire heeft de wijze gepreciseerd waarop dit proportionaliteitscriterium kan worden gebruikt¹⁸.

Hierin is vermeld :

«De door de administratie ingestelde verhouding tussen de ten laste genomen verliezen en de ontvangen vergoedingen is immers geen voorwaarde die in artikel 53, 15° van het WIB 1992 was voorzien, zodat het bestaan van een wanverhouding als dusdanig geen reden is om de aftrek door bedrijfsleiders van ten laste genomen verliezen te weigeren».

De circulaire voegt eraan toe dat *«de voormelde (wan)verhouding een element of een criterium kan zijn waarmee de taxatieambtenaren rekening houden om te beoordelen of de tenlasteneming van vennootschapsverliezen is gedaan om persoonlijke beroepsinkomsten te behouden.»*

Het Hof van Cassatie heeft bevestigd dat het proportionaliteitscriterium *«een element [kan vormen] bij de beoordeling van de wettelijke voorwaarde dat de tenlasteneming van de verliezen van de vennootschap moet worden gerealiseerd voor het behoud van de eigen beroepsinkomsten»*¹⁹.

De rechtspraak²⁰ gebruikt dus dit criterium om de voorwaarde verbonden met de intentie van de be-

lastingplichtige te beoordelen, zonder er echter een noodzakelijke voorwaarde van te maken.

Ondanks deze verduidelijking door de Minister van Financiën lijkt de administratie nog altijd dit criterium te gebruiken om *ipso facto* de aftrek in hoofde van de belastingplichtigen te weigeren.

De rechtspraak is niet unaniem, zelfs ondanks het feit dat een groot aantal hoven van beroep zich blijft uitspreken tegen het proportionaliteitscriterium²¹.

Het is niet makkelijk om het proportionaliteitscriterium, dat geen wettelijke voorwaarde is maar een beoordelingscriterium kan zijn, te begrijpen en toe te passen.

De rechtspraak is geneigd om aan de hand van de economische en financiële realiteit van de vennootschap te beoordelen hoe de administratie dit criterium heeft toegepast. Aldus houdt ze rekening met de aansprakelijkheid van een bedrijfsleider t.o.v. de financiële situatie van zijn vennootschap²².

Deze rechtspraak lijkt impliciet toe te staan dat rekening wordt gehouden met toekomstige hogere inkomsten die de bedrijfsleider zou kunnen verkrijgen eens de situatie van de vennootschap weer gezond is.

De rechtspraak heeft ook aandacht voor de manier waarop het loon van de bedrijfsleider evolueert. Ze heeft de aftrek inderdaad al toegestaan in gevallen waarin een disproportie werd vastgesteld, zich basierend op het feit dat, sinds het jaar waarin de aftrek werd geëist, het loon van de bedrijfsleiders was gestegen en de vennootschap niet langer verlies leed.²³

28 april 2000, *F.J.F.*, 2000, p. 246; Antwerpen, 22 februari 2000, *Fisc. Act.*, 2000, nr. 18, p. 5.

21 *Cf.* Gent, 11 december 2001, AR nr. 1994/FR/309, *Fiscalnet*; Gent, 11 december 2001, AR nr. 1997/FR/86, *Fiscalnet*. Het hof van beroep preciseert dat het feit dat de vennootschap nooit winst heeft gemaakt, niet verhindert dat de actieve vennoot toch een vergoeding ontvangt, *rb.* Antwerpen, 28 juni 2002; AR nr. 00/2546/A en 01/1545/A, *Fiscalnet*; Bergen, 4 december 1998, AR nr. 1994/FL/135, *Fiscalnet*; Antwerpen, 19 februari 2002, *F.J.F.*, 2002, nr. 4, p. 289; Gent, 30 mei 2000, AR nr. 1993/FR/4330, *Fiscalnet*; Gent, 25 september 2001, AR nr. 1994/FR/218, *Fiscalnet*; Gent, 17 september 2002, *T.F.R.*, 2003, nr. 238, p. 267; Gent, 30 oktober 2001, *T.F.R.*, 2002, nr. 2, p. 116. Naar aanleiding hiervan herinnert het hof van beroep van Gent eraan dat de administratie zich niet mag mengen in de manier waarop de belastingplichtige zijn beroepsactiviteiten organiseert.

22 Er is geoordeeld dat *'het normaal is dat de inkomsten van de bedrijfsleider lager zijn als zijn vennootschap verlies lijdt. Voor de gezondheid van de ondernemingen is het noodzakelijk dat de zaakvoerder tussenkomt in het verlies van de vennootschap en zich tevreden stelt met een laag periodiek inkomen, al was het maar om een faillissement of een ontbinding van de vennootschap te vermijden, in de hoop dat de vennootschap vervolgens winst maakt en dus met het oog op een later hoger loon.'*

23 *Cf.* Gent, 30 oktober 2001, AR nr. 1995/FR/271, *Fiscalnet*; zie ook

17 *Cf.* Brussel, 5 december 1997, *F.J.F.*, 1996, p. 192. In dezelfde zin, Antwerpen, 5 mei 1994, *R.G.F.*, 1994, p. 260. Voor andere situaties waarin de proportionaliteitsvoorwaarde werd aanvaard, zie Brussel, 22 mei 1992, *Fiscale Koerier*, 1992, p. 478; Brussel, 26 september 1997, *R.G.F.*, 1998, p. 122; Brussel, 18 januari 1996, *Fisconet*.

18 *Cf.* Cl.RH.243/486.044 van 13 juli 1998.

19 *Cf.* Cass., 18 oktober 2008, AR nr. F.06.0102.N.

20 *Cf.* Brussel, 4 juni 2003, *F.J.F.*, 2003, nr. 10, p. 1013; Brussel,

De wet bepaalt dat de bedrijfsleider periodieke inkomsten moet ontvangen. Volgens de administratieve commentaar benadrukt het bijwoord 'periodiek' specifiek dat de betrokken beroepsinkomsten een repetitief karakter moeten hebben en min of meer regelmatig moeten zijn²⁴.

Het Hof van Cassatie heeft verklaard dat één jaarlijkse storting ten gunste van de belastingplichtige een periodieke inkomst kan zijn in de zin van artikel 53, 15° van het WIB 1992²⁵.

De rechtspraak geeft blijk van een pragmatische benadering. Ze staat toe dat het loon gedurende de eerste levensjaren van de vennootschap niet wordt gestort – gelet op de aanzienlijke startinvesteringen van de vennootschap – als blijkt dat later wel loon wordt toegekend²⁶.

Een deel van de rechtspraak is van mening dat het gebruik van de term 'verkrijgen' impliceert dat op het moment waarop de aftrek wordt geëist, de bedrijfsleider inkomsten van de vennootschap moet hebben ontvangen²⁷. Bepaalde rechtbanken laten echter de aftrek toe als het loon voor de eerste keer is toegekend gedurende het jaar na afloop waarvan de verliezen ten laste zijn genomen²⁸.

2.3. Tweede voorwaarde: een onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling van een geldsom

4. Welke vorm moet de 'tenlasteneming' hebben?

Het is aangewezen om de voorkeur te geven aan een betaling per bankoverschrijving om voor zichzelf te beschikken over een bewijs dat de betaling werkelijk heeft plaatsgevonden.

De rechtspraak staat toe dat de som rechtstreeks wordt gestort aan de schuldeisers van de vennootschap zonder dat bedoeld bedrag via de rekeningen van laatstgenoemde gaat. Het gaat om een eenvoudige betalingsmodaliteit die geenszins de aftrek van het verlies, noch de tenlasteneming verhindert²⁹.

De overlegging van een cheque zonder bewijs van inning is, in dit opzicht, niet voldoende om het bewijs van een onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling te leveren³⁰.

De rechtspraak preciseert eveneens dat de identiteit van diegene(n) die het geld ter beschikking stellen weinig belang heeft zodra de tenlasteneming door de bedrijfsleider wordt gerealiseerd³¹.

Is de betaling onherroepelijk als een bedrijfsleider de vordering in rekening-courant die hij tegenover zijn vennootschap heeft, afstaat aan zijn vennootschap?

Op het eerste gezicht lijkt het antwoord negatief aangezien de circulaire een effectieve betaling uit hoofde van de belastingplichtige ten gunste van de vennootschap eist. Het verzaken aan een vordering impliceert geen enkele betaling op het ogenblik van bedoeld verzaken.

De administratieve commentaar³² stelt een voorschot in rekening-courant echter gelijk met de storting van een geldsom mits de volgende voorwaarden zijn vervuld³³:

1° De belastingplichtige moet de link tussen de betaling van deze geldsom en het later geregistreerd maatschappelijk verlies duidelijk aantonen. Bij gebrek aan elementen die het tegendeel bewijzen, wordt het bestaan van deze link aanvaard wanneer de betaling plaatsvindt gedurende het boekjaar waarin het verlies is opgedoken of uiterlijk vóór

Gent, 25 september 2001, AR nr. 1994/FR/218, *Fiscalnet*; Gent, 3 januari 2002, AR nr. 99/3087/B, *Fiscalnet*.

24 Cf. artikel 53/221, Com.IB 1992.

25 Cf. Cass., 16 januari 2003. Het Hof van Cassatie oordeelt dat de administratie een voorwaarde aan de wet toevoegt door de interpretatie te aanvaarden volgens welke één enkele storting van beroepsinkomsten per belastbare periode aan de belastingplichtige die de verliezen van de vennootschap ten laste wil nemen, geen periodieke verrichting kan zijn; in dezelfde zin, Antwerpen, 20 januari 1998, *F.J.F.*, nr. 98/102; cf. Antwerpen, 15 mei 1995, *F.J.F.*, nr. 95/177; Brussel, 13 juni 2001, *F.J.F.*, 2002, nr. 1, p. 32.

26 Cf. Gent, 27 februari 2002, AR nr. 1996/FR/217, *Fiscalnet*.

27 Cf. Cass., 11 oktober 1990, *F.J.F.*, nr. 91/07; Antwerpen, 19 november 2002, *F.J.F.*, 2003, nr. 4, p. 378; Antwerpen, 29 oktober 2002, *F.J.F.*, 2002, nr. 4, p. 839; Bergen, 3 juni 1997 *Bull. Contr.*, 1995, p. 2916; Antwerpen, 13 november 1995, *F.J.F.* nr. 96/36.

28 Cf. Bergen, 15 mei 1998, *F.J.F.*, 1998, p. 548; Antwerpen, 15 mei 1995, *F.J.F.*, nr. 95/177.

29 Cf. Antwerpen, 10 februari 2009, *F.J.F.*, 2009, nr. 10, p. 1082. In onderhavig geval werd de storting aan de schuldeisers verricht door de notaris die, op verzoek van de bedrijfsleider, een deel van de opbrengst van de verkoop van een pand van laatstgenoemde had gebruikt om de schuldeisers van de vennootschap te betalen. Zie ook in die zin, Antwerpen, 26 maart 1996, *Fiscoloog*, nr. 573, p. 10.

30 Cf. Gent, 9 april 2002, AR nr. 1995/FR/49, *Fiscalnet*.

31 Ze preciseert in dit verband dat «de wet nergens zegt dat het geld dat de bedrijfsleiders gebruiken voor de tenlasteneming van de verliezen van de vennootschap die ze besturen en waaruit ze hun inkomsten verkrijgen, hen zelf zou moeten toebehoren» en «dat het hen vrij staat om zich dit geld te verschaffen waar ze willen en hoe ze willen, bijvoorbeeld door het te ontlenen of door het zich te laten schenken of gewoon te laten voorschieten door naasten» (cf. rb. Namen, 26 juni 2002, *F.J.F.*, 2002, nr. 9, p. 737. In onderhavig geval was het geld afkomstig van de vader van de bedrijfsleider).

32 Cf. Com.IB 1992 nr. 53/228.

33 Ter illustratie, zie Gent, 20 januari 1997, *F.J.F.*, 1997, p. 221; Gent, 11 december 2001, *T.F.R.*, 2002, nr. 220, p. 415.

de algemene vergadering die de jaarrekening van dit boekjaar heeft goedgekeurd.

- 2° De belastingplichtige moet uitdrukkelijk en onherroepelijk verzaken aan de terugbetaling van het voorschot. Dit is niet het geval als de feitelijke omstandigheden aantonen dat de bedrijfsleider een attest van oninvorderbaarheid van de vorde- ring heeft ontvangen van de curator³⁴.
- 3° Uiterlijk tijdens de bestemming van het resultaat moet de vennootschap het bedrag van dit aldus omgezette voorschot gebruiken om haar verliezen te verminderen.

2.4. Derde voorwaarde: het gebruik van de aldus betaalde som voor de aanzuivering van het verlies van de vennootschap

5. De aanzuivering van de verliezen van de vennootschap kan op verschillende manieren gebeuren. De volgende twee situaties zijn mogelijk:

- 1° de bestuurders beslissen tijdens het boekjaar om de verliezen ten laste te nemen: de vennootschap moet deze tenlasteneming boeken als een buitengewoon resultaat.
- 2° Het verlies van het boekjaar, zoals blijkt uit de jaarrekening, desgevallend, vermeerderd met het overgedragen verlies, wordt ten laste genomen door één of meer bestuurders: in die veronderstelling hebben we te maken met een bestemming van het

³⁴ Cf. Brussel, 9 september 2010, AR n° 2005/AR/2139, *Fiscalnet*.

resultaat, goedgekeurd door de algemene vergade- ring, die normaal vermeld moet zijn in de staat van verwerking van de resultaten.

Over het algemeen mag de derde voorwaarde, vast- gesteld door artikel 53, 15° van het WIB 1992, als vervuld worden beschouwd als de betrokken ven- nootschap de verplichtingen heeft nageleefd voort- vloeiend uit de boekhoudwetgeving die ter zake van toepassing is. Wegens de boekhoudkundige aanzui- veringen die bedoelde vennootschap heeft moeten verrichten, kunnen de ten laste genomen verliezen niet meer in de balans opgenomen zijn³⁵.

3. Conclusie

6. De mogelijkheden om de geëiste aftrek door een bedrijfsleider in vraag te stellen zijn talrijk gelet op de talrijke wettelijke voorwaarden en de interpreta- tie die de administratie eraan geeft. Voorzichtigheid is dus geboden als de bedrijfsleider zich op dit glad- de terrein waagt.

Julie VAN THEMSCHE
Advocaat bij de balie van Luik
Advocatenkantoor Herve

³⁵ Cf. Com.IB 1992 nr. 53/230.

Bestuurdersmandaten: onherroepelijke keuze

In beslissing nr. 2010.445 van 21 december 2010 heeft de Rulingcommissie bevestigd dat een rechtspersoon die als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar van een vennootschap optreedt, al dan niet kan opteren om zijn handelingen aan de btw te onderwerpen en dat deze keuze van toepassing zal zijn op alle handelingen die hij als dusdanig verricht.

De btw-behandeling van de belastingplicht van be- stuurders, zaakvoerders en vereffenaars heeft in de loop der jaren een evolutie ondergaan. Vóór 1 januari 1993 vielen handelingen die werden verricht door be- stuurders, zaakvoerders en vereffenaars in de uitvoe-

ring van hun statutaire opdracht buiten de werkings- sfeer van de btw. Vanaf 1 januari 1993 werd deze uitzondering uit de wettekst geschrapt. Alle presta- ties van lastgeving die in België werden verricht on- der bezwarende titel door een als zodanig handelende belastingplichtige werden vanaf dat moment bijge- volg in de regel aan de btw onderworpen.

Omwille van de bijzondere aard van hun opdracht als lasthebber, nam de administratie echter aan dat de be- stuurders, zaakvoerders en vereffenaars (natuurlijke personen) die handelden in de gewone uitoefening van hun statutaire opdracht en optraden als orgaan van

de vennootschap die zij vertegenwoordigen, niet zelfstandig handelden zoals een belastingplichtige (beslissing nr. ET79581 d.d. 27 januari 1994). Bijgevolg vielen deze dienstprestaties buiten de btw-sfeer. Indien daarentegen de bestuurders, zaakvoerders en vereffenaars, buiten de normale uitoefening van hun mandaat, nog andere (bijvoorbeeld adviserende of technische) opdrachten vervulden, waren deze handelingen normaal aan de btw onderworpen.

Wanneer de bestuurder daarentegen een rechtspersoon was, lagen de zaken iets gecompliceerder. Een rechtspersoon kan immers bezwaarlijk als niet-zelfstandig worden beschouwd. Bijgevolg waren de prestaties van vennootschappen die een statutaire opdracht uitoefenen in het kader van het beheer en bestuur van een andere vennootschap principieel wel onderworpen aan btw. Omwille van praktische redenen en naar analogie met de bestuurders-natuurlijke personen, hadden bestuurders-rechtspersonen echter de mogelijkheid om hun handelingen als bestuurder niet aan btw te onderwerpen. Deze optie was ook van toepassing voor de rechtspersonen-bestuurders die reeds belastingplichtig waren voor een andere activiteit. Indien dergelijke vennootschappen ervoor opteerden om hun handelingen als bestuurder niet aan de btw te onderwerpen, dienden zij voor btw-doeleinden beschouwd te worden als een gedeeltelijke btw-belastingplichtige met een beperkt recht op aftrek.

De beslissing van 1994 ging niet in op de btw-aspecten van de situatie waarin een vennootschap verschillende bestuursmandaten combineert. De vraag die zich dan meer bepaald stelde, was of de vennootschap kon kiezen om een aantal bestuursmandaten aan de btw te onderwerpen en andere buiten de btw-sfeer te houden.

In individuele beslissingen werd wel standpunt ingenomen door de btw-administratie, maar ook hierin kon geen duidelijke, uniforme visie worden gevonden. Waar de administratie in bepaalde gevallen akkoord was dat er een keuzerecht werd uitgeoefend per bestuursmandaat, werd in andere dossiers dan weer beslist dat alle bestuursmandaten dezelfde btw-gevolgen hadden (hetzij buiten de btw-sfeer, hetzij onderworpen aan btw).

Vorig jaar publiceerde de btw-administratie dan eindelijk een beslissing waarin duidelijkheid verschaft werd (Beslissing ET118288 d.d. 27 april 2010). In deze beslissing stelde de administratie immers duidelijk dat indien een rechtspersoon zijn handelingen als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar aan de btw

wenst te onderwerpen, dit geldt voor alle handelingen die hij als dusdanig verricht. De keuze die een rechtspersoon moet uitoefenen, is nu dus een keuze voor de toepassing van btw in plaats van een keuze van uitsluiting van de mandaten uit het btw-toepassingsgebied. Bovendien is deze keuze in principe onherroepelijk, behalve in het geval dat de belastingplichtige het onomstotelijke bewijs kan leveren van een grondig gewijzigde bedrijfseconomische situatie die een herziening van de initiële keuze rechtvaardigt.

Ook de Rulingcommissie werd een situatie voorgelegd waarin een NV Y, de enige beherende vennoot van een commanditaire vennootschap X, zou instaan voor het bestuur van X en daarbij de bevoegdheid hebben om alle handelingen te verrichten die nodig of dienstig zijn tot de verwezenlijking van het doel van de vennootschap. In dit kader zou Y statutair benoemd worden en een vergoeding ontvangen. De NV Y wenste dat deze vergoeding buiten toepassing van btw kan vallen.

Het mandaat van de zaakvoerder zou in het voorgelegde geval vrij ruim zijn. Zo zou de zaakvoerder de volgende handelingen kunnen stellen: het vertegenwoordigen van de vennootschap in alle aangelegenheden; het zoeken, onderzoeken, analyseren, structureren, negotiëren en contracteren van mogelijke investeringsmogelijkheden die binnen de investeringspolitiek van de vennootschap vallen; het evalueren en opvolgen van de investeringen die de vennootschap heeft gedaan; het uitoefenen van alle rechten en voordelen verbonden aan de door de vennootschap gemaakte investeringen of gesloten overeenkomsten, ...

Het mandaat van de zaakvoerder bestaat aldus uit het beheer van een portfolio van participaties wat vrij dicht komt bij het beheer van aandelen (vermogensbeheer of «asset management»), wat voor btw-doeleinden kwalificeert als een belaste dienst.

De Rulingcommissie heeft bevestigd dat een rechtspersoon de keuze heeft om haar prestaties als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar al dan niet te onderwerpen aan btw en dat de NV Y als zaakvoerder voor de door haar verrichte diensten het recht heeft om te opteren om vergoed te worden zonder toepassing van btw. Wel herneemt de Rulingcommissie het standpunt van de btw-administratie door te benadrukken dat hetzelfde btw-regime dient toegepast te worden voor alle handelingen die zij als dusdanig verricht en dat de keuze in principe onherroepelijk is.

Indien een rechtspersoon die optreedt als zaakvoerder, bestuurder of vereffenaar opteert voor het al dan niet onderwerpen aan btw van zijn ontvangen vergoedingen, moet hij dus rekening houden met het feit dat deze keuze in principe onherroepelijk is en dat deze

keuze ook zal moeten worden toegepast voor de btw-behandeling van eventuele toekomstige mandaten.

Nicolas COLLART
Deloitte

Btw – restaurant en catering – leveringen van goederen of dienstverrichtingen

Hof van Justitie, arrest van 10 maart 2011

1. Probleemstelling

Het onderscheid tussen een levering van goederen en een dienstverrichting is bepalend voor belangrijke toepassingsmodaliteiten van de btw.

Wanneer het verstrekken van spijzen een levering van goederen (een verkoop om mee te nemen) is, wordt de handeling normaal onderworpen aan het tarief van 6 % (21 % voor kaviaar, langoustines, zee-kreeften, oesters, rivierkreeften, ..., bereidingen en gebruiksklare gerechten inbegrepen). Indien het echter een dienst betreft, zijnde de verstrekking van spijzen voor consumptie ter plaatse (bijvoorbeeld in een restaurant) is het tarief in principe 12 % (6 % voor een hotelkamer met ontbijt).

De loutere verkoop van dranken (om mee te nemen voor consumptie, zonder enige dienst), is een levering van goederen, onderworpen aan 6 %, mits die dranken geen alcoholische dranken zijn (21 % btw). Het verbruik ter plaatse van dranken daarentegen, is een dienstverrichting belastbaar tegen het tarief van 21 % (inzonderheid in restaurants, dranksluiterijen en verbruikzalen). Ook de problematiek betreffende de uitreiking van een btw-ontvangstbewijs, het gebruik van een geregistreerd kassasysteem, ..., houdt verband met dit onderscheid tussen een levering en een dienst.

Het Hof van Justitie van de Europese Unie (H.v.J.) moest uitspraak doen over deze kwalificaties (arrest van 10 maart 2011, gevoegde zaken C-497/09, C-499/09, C-501/09 en C-502/09).

Het standpunt van de Belgische fiscale administratie, vóór dit arrest, zou echter op een andere benadering kunnen wijzen.

De circulaire nr. 5/2011 van 27 juni 2011 betreffende de Verordening van de Raad van 15 maart 2011 (Hoofdstuk IV – Belastbare handelingen – Artikel 6) zegt immers dat «deze aspecten het voorwerp uitmaken van een specifieke circulaire van AAFisc, directies I/7 en I/8».

Wij nemen een paar overwegingen van het H.v.J. over.

2. Gevoegde zaken

Vier zaken (Bog C-497/09, CinemaxX C-499/09, Lohmeyer C-501/09 en Fleischerei Nier C-502/09) werden samengevoegd omdat de probleemstelling in hoofdzaak verband hield met het onderscheid tussen een levering van goederen en een dienst met betrekking tot levensmiddelen voor consumptie.

In de zaak Bog betreft het de exploitatie van snackwagens. In de zaak Lohmeyer gaat het om de exploitatie van eetstandjes. In beide gevallen zijn de bereidingen klaar voor verbruik. De gerechten zijn sobere standaardbereidingen. De spijzen worden warm bereid, volgens de algemeen verwachte vraag, en zijn niet voorzien op de specifieke vraag van een bepaalde klant. De uitrusting is rudimentair maar maakt consumptie ter plaatse mogelijk. De installaties bestaan uit eetbalies of staantafels, zonder mogelijkheid om zittend te verbruiken. Kenmerkend is onder meer dat er geen sprake is van bediening of adviesverstrekking aan de klanten, dat geen eetge-

rei wordt verstrekt en er geen vestiaire of toiletten aanwezig zijn.

CinemaxX exploiteert een bioscoop en verstrekt kleine snacks (popcorn, nacho's). De eigenlijke verkooppunten zijn niet uitgerust voor consumptie ter plaatse, maar de consumptie is wel mogelijk in andere ruimten die deel uitmaken van de inrichtingen van de exploitant. De belastingplichtige beschikt ook over met meubilair uitgeruste openbare ruimten die evenzeer als wachtruimte en trefpunt dienen. In werkelijkheid worden de snacks doorgaans in de bioscoopzaal genuttigd. In deze zaak worden de bijkomende diensten als minimaal aangemerkt. Daarom worden de diverse verstrekkingen van spijzen als leveringen van goederen aangemerkt.

Fleischerei Nier exploiteert een slagerij, gepaard gaande met een partyservice (catering aan huis), waarbij de bestelde spijzen bij de klant in afgesloten warmhoudbakken worden geleverd. Op speciaal verzoek van de klant stelt de partyservice ook servies en bestek, statafels en personeel ter beschikking.

Het hof is van oordeel dat de prestaties van de partyservice, ten huize van de klanten, niet beperkt zijn tot sobere standaardbereidingen, maar een duidelijk groter dienstenaandeel omvatten en meer arbeid en bedrevenheid vereisen. De klanten kunnen de menu's trouwens zelf samenstellen en gerechten «op maat» laten bereiden. In veel gevallen verzoeken de klanten om ook het serviesgoed, het bestek en het gepast meubilair ter beschikking te stellen. Anders dan de enkele terbeschikkingstelling van een rudimentaire infrastructuur, verlangen deze aspecten onder meer de inzet van personeel om het ter beschikking gestelde materiaal te brengen, terug op te halen en te reinigen.

In casu werd beslist dat de activiteiten van een partyservice dienstverrichtingen vormen. Wanneer de cateraar zich echter beperkt tot het leveren van standaardgerechten, zonder verder aanvullende diensten te verrichten, blijft de handeling gekwalificeerd als een levering van goederen.

3. Slotbeschouwingen

Voormelde arresten van het H.v.J. verschaffen enige opheldering over de vraag of het verstrekken van voor onmiddellijke consumptie bereide spijzen of eetwaren leveringen van goederen dan wel dienstverrichtingen vormen.

We herinneren eraan dat die kwalificatie onder meer bepalend is voor het toepasselijk btw-tarief en voor de specifieke verplichtingen in verband met het statuut van de diensten, inzonderheid voor het opmaken van btw-ontvangstbewijzen en het verplicht gebruik van een geregistreerd kassasysteem, ... Sommige aspecten werden al in *Pacioli* nr. 299 behandeld.

De administratie snijdt deze problematiek aan in de voormelde circulaire nr. 5/2011 en verwijst eveneens naar de besproken arresten. In een bondige commentaar preciseert zij dat de kwalificatie als dienstverrichting ook van toepassing kan zijn op tijdelijke of verplaatsbare inrichtingen op een handelsmarkt. In voormelde circulaire kondigt de administratie de uitvaardiging van een specifieke circulaire daarover aan.

Hoe dan ook, voor een correcte beoordeling moet elk geval apart onderzocht worden, op basis van de feitelijke gegevens die eigen zijn aan elke situatie, met een aanpak vanuit het standpunt van de gemiddelde consument.

Zodra de aangekondigde circulaire verschenen is, zullen wij er in *Pacioli* een artikel aan wijden. In verband met *Pacioli* lezen we, in een vermaard en ruim verspreid tijdschrift, de *Revue Générale de Fiscalité*, een opmerking in verband met een ander probleem, en wel als volgt geformuleerd: «... *Tot dusver beschikken we slechts over één enkel bericht. Ook al is het niet meer dan een halve bladzijde in een zeer betrouwbare privépublicatie, die vermeldt dat, volgens de Minister van Financiën, het privégedeelte van de verkoop van een bedrijfswagen niet onderworpen is aan de btw.*» (Zie *Pacioli* nr. 321, waarin ingegaan wordt op een artikel verschenen in *Pacioli* nr. 310).

Yvon COLSON

Extern medewerker BIBF

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalsysteem, 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:** Jean-Marie CONTER, 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:** Jean-Marie CONTER, Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Xavier SCHRAEPEN, Chantal DEMOOR. **Adviesraad:** Professor P. MICHEL, Professor Emeritus, Universiteit Luik, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven. **Gerealiseerd in samenwerking met kluwer – www.kluwer.be**