

PACIOLI



FLASH

Nieuwe rulingdienst publiceert eerste beslissingen

Op 1 januari van dit jaar ging de vernieuwde Dienst Voorafgaande Beslissingen van start. Deze dienst moet ervoor zorgen dat elke belastingplichtige voorafgaandelijk rechtszekerheid kan bekomen over een geplande transactie, en dit binnen een redelijk tijdsbestek.

Inmiddels heeft de Dienst van Voorafgaande Beslissingen de achterstand die hij had geërfd van de vorige Dienst grotendeels weggewerkt : van de 148 overgenomen aanvragen waren er op 17 oktober nog slechts tien die op een beslissing wachtten. Van de 260 nieuwe aanvragen uit 2005 zijn er al 135 beslist.

Nu is ook een eerste reeks beslissingen gepubliceerd op www.fisconet.be.



BTW – Arrest TEMCO – basiscriteria van de onroerende verhuur

1. Probleemstelling

De Belgische vennootschap TEMCO verleent aan drie andere vennootschappen tegelijkertijd het gebruiksrecht op een gebouw.

De partijen wensen elke verwijzing naar een huurovereenkomst uit te sluiten en deze te vervangen door een tegenprestatie van met BTW belastbare diensten. TEMCO trekt de BTW geheven van de inrichtingskosten van het gebouw af.

De fiscale administratie weigert deze aftrek omdat ze van mening is dat het een vrijgestelde onroerende verhuur betreft die geen recht op aftrek doet ontstaan.

De zaak wordt aan het oordeel van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen onderworpen (HvJ – Zaak TEMCO – C-284/03 – Arrest van 18 november 2004).

Op het eerste gezicht kan de draagwijdte van dit arrest beperkt lijken. De les eruit is nochtans een ontwikkeling van de basiscriteria van het onderscheid tussen een van de BTW vrijgestelde onroerende verhuur en een dienst die voor een andere fiscale kwalificatie in aanmerking komt.

In het licht van dit arrest heeft de fiscale administratie trouwens haar standpunt in verband met de

I N H O U D

- **Flash** **1**
- **BTW – Arrest TEMCO – basiscriteria van de onroerende verhuur** **1**
- **Mutaties van de reserves : belastbare gereserveerde winst – vervolg** **4**
- **10% liquidatiebelasting in 2002 : fiscus vordert toch. Wat te ondernemen?** **7**
- **Belastingaftrek voor risicokapitaal : uitvoeringsmaatregelen ingelast in het KB/WIB 1992** **8**

«dienstencentra» aangepast, en wel met de publicatie van de circulaire nr. 39 van 27 september 2005.

Het is als aanloop op de analyse van deze circulaire, die U binnenkort mag verwachten, dat we dit arrest hier bespreken.

2. Herhaling van de BTW-bepalingen

Overeenkomstig de Zesde richtlijn kunnen de lidstaten vrijstelling verlenen voor verpachting en verhuur van onroerende goederen, met uitzondering van :

- diensten van hotels, de verhuur van vakantiecampen en kampeerterreinen;
- de verhuur van parkeerruimte voor voertuigen;
- de verhuur van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;
- de verhuur van safes.

Daarenboven hebben de lidstaten niet het recht om het toepassingsgebied van deze vrijstelling voor onroerend gebruik uit te breiden. Het staat hun daarentegen wel vrij om een handeling van deze vrijstelling uit te sluiten en ze aan de BTW te onderwerpen.

In ons land is, naast de hogervermelde diensten die op grond van de Zesde richtlijn verplicht aan de belasting moeten worden onderworpen, eveneens de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen aan de Belgische BTW onderworpen.

3. Belangrijkste gegevens van de zaak TEMCO

TEMCO is een onderneming met als activiteit het schoonmaken en onderhouden van gebouwen.

Ze is eigenaar van een gebouw waarin ze geen bedrijfszetel heeft.

TEMCO sluit met drie vennootschappen, drie door de contractpartijen als overdrachten aangemerkte individuele overeenkomsten. Deze overeenkomsten staan elke gebruiker toe om zijn activiteiten in het gebouw uit te oefenen volgens een door TEMCO bepaalde bestemming. De vier vennootschappen maken deel uit van dezelfde financiële groep (verbonden vennootschappen).

De gebruikers hebben geen enkel bijzonder recht op het gebouw.

De overeenkomsten zijn gesloten voor de duur van de activiteiten van de gebruikers die de lokalen uitsluitend voor de verwezenlijking van hun maatschappelijk doel mogen gebruiken.

TEMCO kan op elk moment en zonder opzegtermijn eisen dat de gebruikers de toegewezen ruimte verlaten (precair recht – op elk moment opzegbaar).

De prijs is voornamelijk bepaald volgens het aantal betrokken vierkante meters, verhoogd met een percentage van de omzet en een forfaitair bedrag per tewerkgestelde persoon.

De partijen hebben uitdrukkelijk de huurovereenkomst uitgesloten.

Alle gebruikers beschikken over een toegangssleutel voor het gebouw en zijn onderworpen aan het huishoudelijk reglement voor wat de toegang, het schoonmaken, de telefoonaansluiting, enz. betreft.

Het gebouw bevindt zich in Brussel.

4. Argumenten van het HvJ

We vermelden de volgende beschouwingen van het Hof.

4.1. Autonoom karakter van de Zesde richtlijn

De vrijstellingen van artikel 13 van de Zesde richtlijn zijn autonome communautaire rechtsbegrippen en dienen derhalve een communautaire definitie te krijgen.

Met andere woorden mogen de uiteenlopende andere nationale wetgevingen (burgerlijk recht, handelshuur, pacht, enz.) de uniforme toepassing van de BTW in de verschillende lidstaten niet in de weg staan.

4.2. Communautaire definitie van onroerende verhuur

Onroerende verhuur impliceert normaal :

- een betrekkelijk passieve activiteit;
- die enkel verband houdt met het tijdsverloop;
- en geen betekenisvolle toegevoegde waarde oplevert.

Te onderscheiden van andere activiteiten die :

- ofwel een zakelijk-industrieel en commercieel karakter hebben, zoals de activiteiten die uit de vrijstelling zijn gesloten (parkeerruimte, hotels, kampeerplaatsen, enz.);
- ofwel een voorwerp hebben dat beter wordt gekarakteriseerd door het leveren van een prestatie dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed (b.v. het recht om een golfterrein, een brug te gebruiken, het recht om sigarettenautomaten te plaatsen in een bedrijfsruimte).

4.3. Duur

De duur van de verhuur is op zichzelf dus geen onderscheidend criterium aan de hand waarvan een overeenkomst tot verhuur van een onroerend goed in de zin van het gemeenschapsrecht kan worden gekwalificeerd, ook al kan de korte duur van een accommodatie-

verstrekking een passend criterium vormen om de accommodatieverstrekking in het hotelbedrijf te onderscheiden van de verhuur van woonruimten.

Het is trouwens niet per se noodzakelijk dat deze duur bij het sluiten van de overeenkomst is vastgelegd.

Er moet immers rekening worden gehouden met de werkelijke contractuele verhoudingen.

De duur van de verhuur kan met goedvinden van beide partijen worden bekort of verlengd tijdens de uitvoering van de overeenkomst.

4.4. Vergoeding

De vergoeding die strikt verband houdt met de duur van het gebruik van het goed, lijkt het passieve karakter van de verhuur het beste weer te geven.

Daaruit kan echter niet worden afgeleid dat een vergoeding, waarbij ook met andere elementen rekening wordt gehouden, de kwalificatie als «verhuur van onroerende goederen» noodzakelijkerwijze uitsluit, wanneer de andere elementen waarmee rekening wordt gehouden een kennelijk bijkomstig karakter hebben ten opzichte van het deel van de vergoeding dat met het tijdsverloop verband houdt of geen vergoeding vormen voor een andere prestatie dan enkel de terbeschikkingstelling van een goed.

4.5. Gebruik

Het recht om het onroerend goed bij uitsluiting van ieder ander te gebruiken, kan in de overeenkomst worden beperkt (recht tot bezichtiging, gezamenlijk gebruik van gemeenschappelijke delen, enz.).

Dergelijke beperkingen nemen niet weg dat dit gebruik exclusief is ten opzichte van eenieder die niet door de overeenkomst wordt beoogd (derden kunnen geen recht doen gelden ten aanzien van het goed dat het voorwerp van de huurovereenkomst vormt; dit doet een exclusief gebruiksrecht ontstaan).

5. Arrest van het HvJ

Grosso modo beslist het Hof dat als *onroerende verhuur* moet worden aangemerkt, de overeenkomst waarbij :

- een vennootschap door middel van verschillende overeenkomsten *tegelijktijd* aan verschillende met haar verbonden vennootschappen;

- een *precair* (op elk moment opzwaar) *gebruiksrecht* op hetzelfde gebouw verleent;
- tegen betaling van een vergoeding die voornamelijk op basis van de *gebruikte oppervlakte* wordt vastgesteld;
- wanneer deze overeenkomsten, zoals zij worden uitgevoerd, in hoofdzaak de *passieve terbeschikkingstelling* inhouden van ruimten of oppervlakten in gebouwen;
- tegen een vergoeding die verband houdt met het *tijdsverloop*;
en niet het verrichten van een dienst die voor een andere kwalificatie in aanmerking komt.

6. Slotbeschouwingen

Sommige gespecialiseerde kantoren stellen overeenkomsten die op elk moment opzwaar zijn (b.v. zeer korte termijn enz.) voor, omdat ze menen dat dit enkel feit de handeling uit het toepassingsgebied van de onroerende huur sluit.

Het HvJ spreekt deze interpretatie tegen.

Hoewel de fiscale administratie de zaak TEMCO won, bevatten de door het Hof ontwikkelde argumenten een aantal stellingen in verband met de kwalificatie van een handeling als onroerende verhuur, waarbij de Administratie zich heeft moeten aansluiten.

Dat is de reden waarom ze onlangs haar standpunt betreffende de belasting van de «dienstencentra» heeft gewijzigd (circulaire nr. 39 van 27 september 2005).

Daaraan zal een volgend artikel worden gewijd.

Deze dienstencentra worden onder meer aangetroffen in de volgende sectoren :

- de vrije beroepen (advocaten, artsen, boekhoudkundige beroepen, enz.) die hun activiteiten geheel of gedeeltelijk in gemeenschappelijke lokalen groeperen, met verschaffing van aangepaste diensten zoals een permanent secretariaat, gemeenschappelijke vergaderzalen, volgens bepaalde uren en/of dagen gedeelde kantoren, het gemeenschappelijk gebruik van administratief of andere materiaal, enz.);
- diverse commerciële en/of industriële activiteiten in het kader waarvan vergelijkbare lokalen en diensten ter beschikking worden gesteld;
- het lucht-, weg-, zee- en rivierverkeer, inzonderheid met de onlosmakelijk ermee verbonden opslag van goederen en diensten (behandeling, bewaring, groepage, telefoonpermanentie, enz.).

Mutaties van de reserves : belastbare gereserveerde winst – vervolg

Het eerste deel van dit artikel werd gepubliceerd in *Pacioli* nr. 192.

B. Belastbaar gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarden

1. Herwaarderingsmeerwaarde

(art. 61 WIB 1992 en 61/75 *Com. IB*)

Materiële vaste activa kunnen worden geherwaardeerd wanneer de waarde van die activa, bepaald in functie van hun nut voor de onderneming, op vaststaande en duurzame wijze uitstijgt boven hun boekwaarde (volgens CBN-advies nr. 113-3 moet het om de «aanschaffingswaarde» gaan). Wanneer de betrokken activa noodzakelijk zijn voor de voortzetting van het bedrijf van de onderneming of van een onderdeel daarvan, mogen zij slechts worden geherwaardeerd in de mate waarin de aldus uitgedrukte meerwaarde wordt verantwoord door enerzijds de rendabiliteit van de onderneming of van het betrokken bedrijfs onderdeel en anderzijds door het duurzaam karakter van de meerwaarde.

De geboekte meerwaarden worden rechtstreeks aan rubriek III van het passief «Herwaarderingsmeerwaarden» toegerekend en daar gehandhaafd tot de goederen waarop ze betrekking hebben werden gerealiseerd.

22/23/ 24/08	Materiële vaste activa	100,00	
1210	aan Herwaarderingsmeerwaarden op materiële vaste activa		100,00

Deze verrichting heeft geen effect op de fiscale toestand, en dit in tegenstelling tot de afschrijving van deze herwaardering.

2. Afschrijving van de herwaardering

Als de herwaardering betrekking heeft op materiële vaste activa waarvan het gebruik beperkt is in de tijd, worden op de geherwaardeerde waarde afschrijvingen toegepast berekend volgens het daartoe opgesteld plan (art. 28 § 1 Wet van 30 januari 2001), en zulks om de tenlasteneming ervan over de vermoedelijke resterende gebruiksduur van het vast actief te spreiden.

Afschrijving van de aanschaffingswaarde verhoogd met de herwaarderingswaarde – gedurende de resterende gebruiksduur

6302	Toevoegingen aan afschrijvingen op materiële vaste activa (aanschaffingswaarde)	600,00	
6302	Toevoegingen aan afschrijvingen op materiële vaste activa (op geherwaardeerd gedeelte)	20,00	
22/23/ 24/09	aan Geboekte afschrijvingen		620,00

De afschrijving van het geherwaardeerd gedeelte wordt dus ten laste van het resultaat gelegd.

3. Bijbehorende fiscale toestand

Overeenkomstig artikel 61 WIB 1992 worden de als beroepskosten aftrekbare afschrijvingen berekend op de aanschaffings- of beleggingswaarde van de afschrijfbaar bestanddelen. Afschrijvingen op herwaarderings daarentegen, moeten bijgevolg aan de belastbare winst worden toegevoegd.

Deze aanpassing wordt uitgevoerd bij middel van de beweging van de reserves, en niet bij middel van de tabel van de verworpen uitgaven.

Voorbeeld : Eerste aanslagjaar

Pagina 2

1 – Reserves

A. BELASTBARE GERESERVEERDE WINST

	Toestand bij het begin van het belastbare tijdperk	Toestand op het einde van het belastbare tijdperk
b) Belastbaar gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarden	0	20,00

4. Uitgedrukte niet-verwezenlijkte meerwaarde

Artikel 190 WIB 1992 bepaalt dat de meerwaarde vrijgesteld is en blijft, zolang ze op een afzonderlijke rekening van het passief geboekt is en de goederen waarop ze betrekking heeft niet werden gerealiseerd.

Voorbeeld : Tweede aanslagjaar

B. VRIJGESTELDE GERESERVEERDE WINST

	Toestand bij het begin van het belastbare tijdperk	Toestand op het einde van het belastbare tijdperk
	100,00	303
	200,00	318

5. Overbrenging van de uitgedrukte meerwaarde (art. 57 W. Venn.)

De meerwaarden mogen :

1. worden overgebracht naar een reserve tot het beloop van de op de meerwaarde geboekte afschrijvingen;
2. in kapitaal worden omgezet;
3. bij latere minderwaarde worden afgeboekt tot het beloop van het nog niet afgeschreven gedeelte van de meerwaarde.

Voorbeeld : Overdracht aan de onbeschikbare re reserves

I A Belastbare gereserveerde winst	Begin	Einde
b) Belastbaar gedeelte van de herwaarderingsmeerwaarden	20,00	0
d) Onbeschikbare reserves	0	20,00

I B Vrijgestelde gereserveerde winst	Begin	Einde
c) Uitgedrukte niet-verwezenlijkte meerwaarden	200,00 303	100,00 318

C. Wettelijke reserve

(art. 319 – 428 – 616 W. Venn.)

Jaarlijks houdt de algemene vergadering een bedrag in van ten minste één twintigste van de nettowinst voor de vorming van een reservefonds. De verplichting tot deze afneming houdt op wanneer het reservefonds een tiende van het maatschappelijk kapitaal heeft bereikt.

Opmerking : Met uitzondering van de bedragen die aan de wettelijke reserve zijn toegewezen en die door deze toewijzing het karakter van winst verliezen om dat van kapitaal aanwas aan te nemen, verliest de aan andere bijkomende of aanvullende reserves toegewezen winst nooit het karakter van winst en blijft, binnen de grenzen van de statuten, voor uitkering vatbaar.

(Cass. 9.10.52 – Arr. Cass. 1953, 42 Rev. Prat. 10 C 1954 nr. 4340-17)

Berekening van het bedrag van de wettelijke reserve

De afneming van één twintigste moet op de winst van het boekjaar, na aftrek van de eventuele overgedragen verliezen, worden gedaan.

De vennootschap, opgericht met een kapitaal van 18 600,00 EUR, realiseert op 31 december 2003 een winst van 5 680,00 EUR. Op 31 december 2002 bedraagt de gevormde wettelijke reserve 1 627,00 EUR en het overgedragen verlies (MAR 141) 380,00 EUR.

De wettelijke reserve wordt als volgt berekend :

Winst van het boekjaar	5 680,00
Aftrek van vorige verliezen	= 380,00
Berekeningsgrondslag van de Wet. Res. 5 %	5 300,00 = 265,00

De verplichting tot het aanleggen van een wettelijke reserve is beperkt tot 233,00 EUR (1 860,00 – 1 627,00). Het overschot van 32,00 EUR (265,00 – 233,00) valt niet meer onder de verplichting.

D/E/F Reserves en overgedragen winst en verlies

Het betreft de onbeschikbare reserves en de beschikbare reserves. Ze worden voornamelijk gevormd bij de resultaatverwerking, op de algemene vergadering van de aandeelhouders. Ze blijken uit de boekhouding van de vennootschappen.

a. Aankoop van eigen aandelen (MAR 1310)

Art. 623 W. Venn. – Zolang de aandelen of winstbewijzen opgenomen zijn in de activa van de balans (MAR 50), moet een onbeschikbare reserve worden gevormd, gelijk aan de waarde waarvoor de verkregen aandelen en winstbewijzen in de inventaris zijn ingeschreven.

Aankoop van eigen aandelen

50	Eigen aandelen	10 000,00	
550	aan Kredietinstellingen		10 000,00

Vorming van de onbeschikbare reserve

6921	Toevoeging aan de overige reserves	10 000,00	
of			
1330	Beschikbare reserves		
1310	aan Onbeschikbare reserves voor eigen aandelen		10 000,00

Bij de vernietiging van de aandelen of winstbewijzen wordt de onbeschikbare reserve teruggenomen. Indien deze reserve niet werd gevormd, moeten de beschikbare reserves dermate worden verminderd. Bij gebrek aan beschikbare reserves moet het kapitaal worden verminderd door een algemene vergadering die uiterlijk vóór de afsluiting van het boekjaar moet worden samengeroepen.

Terugneming van de onbeschikbare reserves

1310	Onbeschikbare reserves voor eigen aandelen	10 000,00	
50	aan Eigen aandelen		10 000,00

Bij gebrek aan onbeschikbare reserves

1020	Terugbetaald kapitaal	10 000,00	
50	aan Eigen aandelen		10 000,00

Volgens sommige door de oprichters in de statuten opgenomen bepalingen, kunnen onbeschikbare reserves worden voorgeschreven.

b. Beschikbare reserves

De algemene vergadering is bevoegd om toevoegingen en onttrekkingen aan deze reserves te doen.

Beweging van de reserves

Deze diverse rekeningen 131 – 133 en 140 worden op identieke wijze gebruikt voor de beweging van de reserves.

Voorbeeld

De balans van de BVBA per 31 december 2002 vertoont het volgende passief :

– 100 Geplaatst – werkelijk gestort kapitaal	18 600,00
– 130 Wettelijke reserve	1 627,00
– 131 Onbeschikbare reserve	10 000,00
– 132 Vrijgestelde reserves	4 500,00
– 133 Beschikbare reserves	22 000,00
– 141 Overgedragen verliezen	(380,00)

De algemene vergadering die de balans per 31 december 2003 moet goedkeuren, besluit tot volgende verwerking :

resultaat van het boekjaar	5 680,00 EUR
– aan de wettelijke reserve	233,00
aan de onbeschikbare reserves	4 221,00
over te dragen	<u>846,00</u>
Totaal	5 300,00

6900	Overgedragen verlies van het voorgaande boekjaar	380,00	
1410	aan Overgedragen verlies		380,00
6210	Toevoeging aan de wettelijke reserve	233,00	
6921	Toevoeging aan de overige reserves	4 221,00	
6939	Overgedragen winst	846,00	
130	aan Wettelijke reserve		233,00
133	Beschikbare reserves		4 221,00
140	Overgedragen winst		846,00

Bijbehorende fiscale toestand

Pagina 2

1 – Reserves

A. BELASTBARE GERESERVEERDE WINST

	Toestand bij het begin van het belastbare tijdperk	Toestand op het einde van het belastbare tijdperk
c) Wettelijke reserve	1 627,00	1 860,00
d) Onbeschikbare reserves	10 000,00	10 000,00
e) Beschikbare reserves	22 000,00	26 221,00
f) Overgedragen resultaat		
– winst		846,00
– verlies (in het rood)	(380,00)	
	<u>33 247,00</u>	<u>38 927,00</u>

5 680,00

Opgelet ! De vrijgestelde reserves worden niet in vak I A Belastbare gereserveerde winst, maar in vak B Vrijgestelde gereserveerde winst, verwerkt (zie hierna).

Bijzonder geval van de vrijgestelde reserves

Aangezien deze reserves vrijgesteld zijn, komen ze niet in vak A van de beweging van de belastbare reserves.

132 Vrijgestelde reserves

- 1320 Vr. res. Gespreid te belasten verwezenlijkte meerwaarden Code 305
- 1321 Vr. res. Meerwaarden op bedrijfsvoertuigen Code 306
- 1322 Vr. res. Meerwaarden op zeeschepen Code 307
- 1323 Vr. res. Investeringsreserve Code 308
- 1324 Vr. res. Gemeenschappelijk vervoer (20 %) Code 310
- 1325 Vr. res. Andere vrijgestelde bestanddelen Code 310

Een onttrekking aan deze reserves wordt gecrediteerd aan een rekening 78 van de resultatenrekening en kan niet afzonderlijk onder Code 1.A van de beweging van de belastbare reserves voorkomen. Ze wordt in het op het einde van het jaar te verwerken resultaat opgenomen.

1320	Vr. res. Gespreid te belasten verwezenlijkte meerwaarden	66,00	
1681	Uitgestelde belastingen	34,00	
7800	aan Onttrekkingen aan uitgestelde belastingen		34,00
7809	Onttrekkingen aan belastingvrije reserves		66,00

Als het belastbaar geworden gedeelte van de meerwaarde niet in resultaat werd genomen, moet het, in samenhang met de vermindering van de belastingvrije reserves, aan de belaste reserves worden toegevoegd.

B. VRIJGESTELDE GERESERVEERDE WINST

	Toestand bij het begin van het belastbare tijdperk		Toestand op het einde van het belastbare tijdperk	
e) Gespreid te belasten verwezenlijkte meerwaarden	600,00	305	534,00	320

(Wordt vervolgd)

Georges Honoré
Lid van de Stagecommissie BIBF



10% liquidatiebelasting in 2002 : fiscus vordert toch. Wat te ondernemen ?

De historiek – de problematiek

Bij de ontbinding van de vennootschap was tot 2002 geen extra belasting verschuldigd op de winsten, indien zij ooit die vennootschapsbelasting ondergingen. De wet van 24 december 2002 (B.S. van 31 december 2002) voerde de 10 % liquidatiebelasting – onder de vorm van een roerende voorheffing – in vanaf 1 januari 2002. Enkele Belgen betwistten dit verhaal voor het Arbitragehof, dat uiteindelijk oordeelde dat de liquidatiebelasting niet verschuldigd was voor de liquidaties in 2002 (arresten 109, 110 en 111/2004 d.d. 23 juni 2004 (B.S. 13 juli 2004)). Voor sluitingen van liquidaties vanaf 1 januari 2003 is de 10 % wel extra verschuldigd.

De ingehouden liquidatiebelasting voor sluitingen van liquidaties in 2002 – 10% R.V. uiterlijk 15 januari 2003 te betalen – werd, na bezwaar, pas einde 2004 of begin 2005 terugbetaald. Raar maar waar : de fiscale administratie betaalde de wettelijke moratoriumintrest van 7 % *niet*.

Bovendien publiceerde diezelfde fiscale administratie op 4 mei 2005 een administratieve circulaire waarbij gesteld werd dat deze inkomsten toch te belasten waren maar dan niet via de inhouding van 10 % roerende voorheffing maar wel via de weg van de aangifte in de personenbelasting omtrent inkomsten 2002. Diezelfde fiscale administratie stelde in die circulaire dat zelfs zij moest toegeven dat in die fiscale aangifte geen code voorzien was om dergelijke inkomsten aan te geven.

Het tegendeel is evenwel waar gezien het fiscaal wetboek zelf expliciet stelt dat inkomsten waarop de roerende voorheffing werd ingehouden of waarvoor volgens wettelijke of reglementaire bepalingen vrijstelling bestaat van die roerende voorheffing, niet in de fiscale aangifte op te nemen zijn en dus definitief vrij zijn van belastingen (art. 313 WIB 1992). Het Arbitragehof stelde dat er enkel voor 2002 geen roerende voorheffing in te houden was zodat er zelfs een wettelijke grond van vrijstelling werd bevestigd. Toch negeert de fiscale administratie de wettelijke fiscale bepaling van art. 313 WIB 1992. Nog meer raar maar waar : ondanks dat de fiscale aangifte geen code voorziet en ondanks dat deze inkomsten – weliswaar enkel tot 2002 – vrij waren van roerende voorheffing en belasting, heft de fiscus nu én de voorheffing van 10 % én de aanvullende gemeentebelasting die +/- 7 % bedraagt ! Concreet : er moet nu zelfs meer belasting betaald worden dan eind 2004 werd terug ontvangen. De fiscus stelt zelf dat die inkomsten dan maar moeten vermeld zijn in code 164 van de fiscale aangifte nl. «*buitenlandse dividenden*

zonder roerende voorheffing, die belastbaar zijn tegen 10 %». Het is overduidelijk dat deze *Belgische* liquidatieboni hier niet thuishoren.

Wat is te ondernemen ?

Er wordt U door de fiscale administratie een «bericht van wijziging» toegezonden waarbij gemeld wordt dat de liquidatiebonus zal worden belast in de personenbelasting. Normalerweise – en logischerwijze – wordt er geen verhoging toegepast. Hierop is binnen de maand zeker schriftelijk te reageren met een «*niet akkoord*», te vermelden op het toegezonden bericht van wijziging. Alhoewel een motivering bij dit «niet akkoord» strikt genomen niet vereist is, wordt best de reden van het «niet akkoord» opgenomen, nl. niet-belastbaarheid op basis van het arrest van het Arbitragehof en art. 313 WIB 1992. De fiscale aangifte vermeldt trouwens geen code om deze inkomsten op te nemen.

Gezien het niet uitgesloten is dat de fiscale administratie 'tot inkeer' komt en haar standpunt herziet, is een te snelle reactie *in casu* niet wenselijk maar de termijn van één maand om Uw «niet-akkoord» te melden mag zeker niet overschreden worden..

Bezwaarschrift is in te dienen binnen de drie maanden na ontvangst van het aanslagbiljet ... en naar alle waarschijnlijkheid zal het noodzakelijk zijn een *procedure voor de rechtbank* in te stellen ten einde de rechter logischerwijze te horen oordelen dat a./ de fiscale administratie een brug te ver is gegaan en b./ de moratoriumintresten door de Overheid verschuldigd zijn ingaand op de dag van de niet-verschuldigde betaling (*cf.* toepassing art. 418, 419, 4°, 261 WIB 1992, art. 1378 en 1382 B.W.). Dit vergt evenwel nauwgezet juridisch werk en de te kiezen weg zou best in overleg met alle tussenkomende advocaten gekozen worden.

Speculeren dat de belastingplichtigen, én wegens de leeftijd – die geen hoofdzorgen meer verdraagt – én wegens de kost, geen juridische procedure zullen instellen is onaanvaardbaar. De fiscus centraliseert *a priori* reeds alle casussen. De belastingplichtigen doen er goed aan zich eveneens te organiseren én de krachten te bundelen. Het moge evident zijn dat het advies van de boekhouder (-fiscalist) en de advocaat van de in 2002 geliquideerde vennootschap zelf hierbij primeert.

José Haustraete

Lid van de Nederlandstalige Uitvoerende Kamer BIBF
Professor Universiteit Gent

Belastingaftrek voor risicokapitaal : uitvoeringsmaatregelen ingelast in het KB/WIB 1992

Vanaf aanslagjaar 2007 zullen ondernemingen kunnen genieten van een belastingaftrek voor risicokapitaal (notionele interestaftrek) (zie ook het artikel gepubliceerd in *Pacioli* nr. 191). Deze aftrek werd ingevoerd bij Wet van 22 juni 2005. Het Koninklijk Besluit van 17 september 2005 last nu in het KB/WIB 1992 een aantal uitvoeringsbepalingen in naar aanleiding van deze Wet. Het KB legt o.a. de regels vast voor de berekening van de belastingaftrek voor het eerste boekjaar en voor de toepasselijke rentevoet voor boekjaren die langer of korter zijn dan 12 maanden. Daarnaast actualiseert het KB ook het KB/WIB 1992 naar aanleiding van de wijzigingen die werden aangebracht door de Wet van 4 mei 1999 houdende diverse fiscale bepalingen (technische voorzieningen van verzekeringsondernemingen), door de Programmawet van 2 augustus 2002 (tax shelter) en door de Wet van 24 december 2002 (investeringsreserve).

Schommelingen in bestanddelen vaste inrichting

Beschikt een vennootschap over een vaste inrichting in het buitenland, dan is de belastingaftrek niet toepasselijk op het eigen vermogen dat kan toegerekend worden aan die inrichting. Om wijzigingen in het eigen vermogen van de vaste inrichting te corrigeren, bepaalt het nieuwe artikel 73^{4quinquies} KB/WIB 1992 dat het bedrag van het risicokapitaal ofwel wordt vermeerderd, ofwel wordt verminderd met het bedrag van die wijzigingen, berekend als gewogen gemiddelde. De wijzigingen worden geacht te hebben plaatsgevonden de eerste dag van de kalendermaand die volgt op die waarin ze zich hebben voorgedaan.

Eerste boekjaar

Volgens het nieuwe artikel 73^{4sexies}, § 1 van het KB/WIB 1992 wordt voor het eerste belastbare tijdperk van een vennootschap «het in aanmerking te nemen risicokapitaal als beginwaarde van dit belastbare tijdperk bepaald met inachtneming van alle bestanddelen vermeld

in artikel 205^{ter}, § 1 tot 5 van het WIB 1992, bij de oprichting van deze vennootschap».

Boekjaar langer of korter dan 12 maanden

Duurt het boekjaar langer of korter dan 12 maanden, dan wordt het tarief van de notionele interest vermenigvuldigd met een breuk waarvan de teller gelijk is aan het totaal aantal dagen van het belastbare tijdperk en de noemer gelijk is aan 365.

Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen

Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen kunnen van de belastingaftrek genieten als zij een jaarrekening opmaken en een boekhouding voeren volgens de Boekhoudwet. In dat geval wordt de aftrek voor risicokapitaal bepaald op basis van die jaarrekening en de boeken (nieuw art. 73^{4septies}, eerste lid, KB/WIB 1992). Ook wanneer deze inrichtingen wettelijk niet verplicht zijn om een jaarrekening op te stellen en een boekhouding te voeren, maar ze er toch vrijwillig één houden die overeenstemt met de wettelijke boekhoudregels voor bijkantoren van buitenlandse vennootschappen (art. 92, § 2, W. Venn.) kunnen zij van de belastingaftrek voor risicokapitaal genieten (73^{4septies}, tweede lid, KB/WIB 1992).

Aanpassingen

Het KB van 17 september 2005 schrijft de aftrek voor risicokapitaal in als nieuwe bewerking in een nieuw artikel 77^{bis} van het KB/WIB 1992. Het preciseert dat de belastingaftrek voor risicokapitaal plaatsvindt op het saldo van de winst na de aftrek van de definitief belaste inkomsten en vóór de recuperatie van eerdere verliezen en de investeringsaftrek.

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** : Marcel-Jean PAQUET, 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, Marcel-Jean PAQUET, Joseph PATTYN **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.