

## 'Nieuwe' cafés en frituren moeten toch controledocument uitreiken

In een "erratum - addendum" bij een vorige beslissing inzake de formaliteiten die in de horeca-sector vervuld moeten worden, preciseert de Administratie de nieuwe '10 %-regel', en laat zij verstaan dat 'nieuwe' cafés, frituren, enz., voortaan wel een controledocument moeten uitreiken, ook als zij slechts 'lichte' maaltijden verschaffen (erratum - addendum van 11 juni 2010 bij de beslissing nr. 118.066 van 9 maart 2010).

### Geregistreerd kassasysteem

De verlaging van het BTW-tarief naar 12 % voor restaurant- en cateringdiensten (dranken niet inbegrepen) gaat, zoals bekend, gepaard met de verplichting om ten aanzien van particuliere klanten (en andere afnemers die niet handelen in de hoedanigheid van BTW-plichtige) een 'vereenvoudigde factuur' uit te reiken. En voor exploitanten van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt, moet deze vereenvoudigde factuur bovendien worden uitgereikt door een geregistreerd kassasysteem dat aan bepaalde vereisten voldoet (*Fisc.* nr. 1188, 2).

Deze nieuwe verplichtingen werden enkele maanden geleden door de Administratie van toelichting voorzien (beslissing nr. ET 118.066 van 9 maart 2010; *Fisc.* nr. 1197, 6). Daaruit is onder meer gebleken :

- dat de nieuwe verplichtingen pas vanaf 1 januari 2013 gelden voor wie reeds op 1 januari 2010 geïdentificeerd was als exploitant van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden gebruikt (tenzij een dergelijk geregistreerd kassasysteem al vroeger in gebruik zou worden genomen, in welk geval de verplichtingen onmiddellijk van toepassing worden); en,
- dat de nieuwe verplichtingen in principe onmiddellijk van toepassing zijn voor wie vanaf 1 januari 2010 met een restaurant of cateringdienst start (althans vanaf het ogenblik waarop

het nieuwe kassasysteem operationeel zal zijn, wat minstens voorlopig nog niet het geval is).

In de toelichting wordt bovendien in detail uiteengezet welk controledocument moet worden uitgereikt ingeval geen of nog geen gebruik moet worden gemaakt van het nieuw geregistreerd kassasysteem.

### Café, frituur, enz.

Ongeveer tien jaar geleden heeft de Administratie beslist dat de verplichting tot het uitreiken van een controledocument niet geldt voor de "exploitant van een drankgelegenheid (café, taverne), snackbar, tearoom, cafetaria, verbruikssalon voor ijs of banketgebak en andere verbruiksalons die zich beperkt tot het verschaffen van 'lichte' maaltijden die uitsluitend worden geserveerd met brood" (Aanschrijving nr. 6 van 27 april 1999, punt 18; *Fisc.* nr. 712, 8). Dezelfde vrijstelling geldt onder bepaalde voorwaarden voor de exploitanten van frituren (*ibidem*, punt 19).

In haar voormelde beslissing van 9 maart 2010 liet de Administratie weten dat deze vrijstellingsregeling zou blijven gelden tot eind 2012. En, dat zij later zal bekendmaken "welke bijkomende verplichtingen [...] de hiervoor bedoelde exploitanten zullen moeten naleven vanaf 1 januari 2013".

In het nu gepubliceerde "erratum - addendum" komt zij hier gedeeltelijk op terug.

Voor de "bestaande ondernemingen" blijft de "hiervoor bedoelde administratieve tolerantie onverkort van toepassing tijdens de periode van 1 januari 2010 tot en met 31 december 2012". Dit "houdt in dat belastingplichtigen die vóór 1 januari 2010 reeds voor BTW-doeleinden waren geïdentificeerd als exploitant van een inrichting waar maaltijden worden verbruikt" en die als café, frituur, enz., voorheen reeds in aanmerking

kwamen voor de voormelde vrijstellingsregeling, "tijdens de volledige overgangperiode geen controledocumenten moeten uitreiken".

Vanaf 1 januari 2013 moeten zij daarentegen wel de verplichtingen naleven zoals die gelden voor alle overige inrichtingen die "hetzij regelmatig, hetzij occasioneel maaltijden verschaffen om ter plaatse te worden verbruikt".

Volledig anders wordt het voor exploitanten van cafés, frituren, enz., "die nog niet vóór 1 januari 2010 waren geïdentificeerd als exploitant van een inrichting waar maaltijden worden verbruikt en die tijdens de periode van 1 januari 2010 tot 31 december 2012 een dergelijke zaak opstarten of overnemen". De voormelde vrijstellingsregeling blijft voor hen "slechts van toepassing tijdens de periode die aanvangt op 1 januari 2010 en die eindigt op het tijdstip waarop het geregistreerd kassasysteem operationeel wordt". Vanaf de "datum

De '10 %-regel' moet per inrichting afzonderlijk worden toegepast

waarop het geregistreerd kassasysteem operationeel wordt of, in voorkomend geval, vanaf de start/overname van de exploitatie dient een dergelijke exploitant de verplichtingen na te leven zoals die gelden" voor alle andere inrichtingen die hetzij regelmatig, hetzij occasioneel maaltijden verschaffen om ter plaatse te worden verbruikt.

### Aanpassing 10 %-regel

De verplichting een vereenvoudigde factuur uit te reiken via het nieuwe geregistreerde kassasysteem geldt slechts voor exploitanten van inrichtingen waar "regelmatig maaltijden worden verbruikt". En dus niet als het gaat om exploitanten van inrichtingen waar slechts 'occasioneel' maaltijden worden verschaft om ter plaatse te worden verbruikt.

Om in de praktijk het onderscheid te maken tussen het 'regelmatig' en 'occasioneel' verschaffen van maaltijden om ter plaatse te worden verbruikt, werd de zogenaamde '10 %-regel' ingevoerd. Als de "ontvangsten voortkomende uit het

verschaffen van maaltijden om ter plaatse te worden verbruikt (excl. BTW), met uitsluiting van de daarbij horende dranken, minder bedragen dan 10 % van de totale omzet (excl. BTW) gerealiseerd door de horeca-activiteiten, wordt de belastingplichtige niet aangemerkt als een exploitant van een inrichting waar regelmatig maaltijden worden verbruikt".

In haar "erratum - addendum" heeft de Administratie deze 10 %-regel nu op enkele punten verduidelijkt.

- Ingeval de belastingplichtige "meerdere inrichtingen exploiteert", moet de 10 %-drempel "afzonderlijk berekend" worden "voor iedere inrichting en volgt iedere inrichting haar eigen regeling".

- De 10 %-regel wordt niet toegepast op de ontvangsten van het lopende jaar, maar wel op de ontvangsten van een "referentieperiode". Voor "bestaande ondernemingen" geldt als referentieperiode "het voorgaande kalenderjaar". Voor dergelijke ondernemingen (waarvoor het gebruik van het geregistreerd kassasysteem normaal gezien pas vanaf 1 januari 2013 zal gelden; zie hoger), "zal de eerste referentieperiode [dus] het kalenderjaar 2012 omvatten". De Administratie preciseert vervolgens welke referentieperiode geldt in geval van 'overnemers' van een zaak, of in geval van 'starters'.

- Zodra ten aanzien "van een referentieperiode de 10 % wordt bereikt of overschreden, verkrijgt de exploitatie [...] *definitief* het statuut van inrichting die regelmatig maaltijden verschaft om ter plaatse te worden verbruikt en dit ongeacht het percentage dat in de toekomst wordt gerealiseerd". En de Administratie voegt hieraan toe: "het statuut van een dergelijke inrichting kan slechts wijzigen indien de exploitant de activiteit met betrekking tot het verschaffen van maaltijden om ter plaatse te worden verbruikt *volledig en definitief* stopzet (voorbeeld: een zaak die zich in de toekomst uitsluitend gaat beperken tot de leveringen van meeneemmaaltijden)". (JVD)

BTW

## Geldt nieuwe voorwaarde niet voor 'oude' onroerende leasing ?

Volgens het hof van beroep te Antwerpen mag bij 'oude' contracten van onroerende leasing wel

degelijk rekening worden gehouden met de 'optieprijs' om te bepalen of het geïnvesteerde

kapitaal integraal wedersamengesteld wordt, en dus om te besluiten of het contract wel of niet aan BTW onderworpen kan zijn (Antwerpen, tussenaarrest van 30 september 2008 en eindarrest van 18 mei 2010).

### Wedersamenstellingsvoorwaarde

Sinds 27 januari 2005 kunnen contracten van onroerende leasing nog slechts onder toepassing vallen van de BTW als het kapitaal dat de leasinggever geïnvesteerd heeft, binnen de vijftienjarige herzieningstermijn wedersamengesteld wordt met de *periodieke* huurprijzen (gewijzigd KB nr. 30; *Fisc.* nr. 967, 1). Er mag dus geen rekening worden gehouden met de prijs die de leasingnemer in voorkomend geval nog betaalt op het ogenblik dat hij de aankoopoptie licht. Die prijs ontsnapt normaal gezien immers aan de heffing van BTW (omdat het gebouw normaal gezien niet meer 'nieuw' zal zijn op het ogenblik dat de optie eventueel wordt gelicht).

Door enkel rekening te houden met de *periodieke* huurprijzen is men er zeker van, dat de BTW op de vergoedingen die de leasinggever ontvangt, minstens gelijk is aan de BTW die de leasinggever in aftrek heeft gebracht.

De vraag is gerezen wat het gevolg van deze nieuwe benadering is op contracten die op 27 januari 2005 nog lopend waren. Geldt bij hen ook dat het kapitaal wedersamengesteld moet worden met de periodieke huurprijzen die tijdens de vijftienjarige herzieningstermijn worden betaald?

Dat is niet evident. In zijn vorige versie liet het uitvoerings-KB nr. 30 uitdrukkelijk toe ook rekening te houden met de som die de leasingnemer moet betalen "ingevolge de eventuele lichte van de aankoopoptie".

De Administratie ging er evenwel van uit, dat de voormelde 'ratio legis' ook vroeger reeds gold; met name, dat er overeenstemming moet zijn tussen de in aftrek gebrachte BTW en de BTW op de vergoedingen die de leasinggever ontvangt. Als de ingevolge het lichten van de aankoopoptie te betalen prijs niet aan BTW onderworpen is, zou daar dus - ook wat de 'oude' contracten betreft - geen rekening mee gehouden mogen worden.

### Wel rekening houden met optieprijs ?

Voor de rechtbank van eerste aanleg te Hasselt kwam in dit verband het geval ter sprake van een autonoom gemeentebedrijf dat in 2002 - dus lang vóór de invoering van de nieuwe regeling -

enkele contracten van onroerende leasing afgesloten had met twee VZW's. Het autonoom gemeentebedrijf had deze contracten aan de BTW onderworpen. De Administratie weigerde dit te aanvaarden. De contracten zouden niet aan de wedersamenstellingsvoorwaarde voldoen : de tijdens de duur van het contract verschuldigde huurtermijnen waren onvoldoende om het geïnvesteerde kapitaal weder samen te stellen.

Het autonoom gemeentebedrijf riep in, dat men bij 'oude' contracten - gelet op de tekst van het toenmalige uitvoerings-KB nr. 30 - ook rekening mocht houden met de prijs die bij het eventueel lichten van de aankoopoptie zou worden betaald.

Maar de rechtbank volgde de Administratie. Volgens de rechtbank behoorde het ook in de oude regeling tot de 'ratio legis' dat het bedrag van het geïnvesteerde kapitaal "vervat is in de tijdens de duur van het contract verschuldigde en belastbare huurtermijnen" (Rb. Hasselt 18 oktober 2006; voor een kritische bespreking, zie *Fisc.* nr. 1065, 6).

Het hof van beroep te Antwerpen ziet dat evenwel helemaal anders. "Principieel" kan het standpunt van de Administratie (en van de eerste rechter) "niet worden gevolgd". Volgens het hof is de tekst van het toenmalige uitvoerings-KB nr. 30 immers "duidelijk". Volgens deze tekst moet zowel rekening worden gehouden met de tijdens de duur van het contract verschuldigde huurtermijnen als met de "optieprijs".

Maar uiteindelijk wijst het hof de eis van het autonoom gemeentebedrijf (om de contracten aan BTW te onderwerpen) toch af. Want bij nader inzien bleken de vergoedingen die de leasingnemers moesten betalen, onvoldoende om het geïnvesteerde kapitaal (én - zoals het toenmalige KB nr. 30 eiste - ook de interesten en de financiële lasten) integraal weder samen te stellen, zelfs als men rekening hield met de eventueel na het lichten van de aankoopoptie te betalen prijs.

### Geen interpretatie van duidelijke wet

Het hof wijst de zienswijze van de Administratie ten gronde dus af (zij het dat dit slechts terloops, bij wijze van 'obiter dictum' gebeurt). Belangrijk is de reden die het hof hiervoor aanhaalt : een duidelijke wettekst hoeft niet geïnterpreteerd te worden. Het uitvoerings-KB nr. 30 zei in zijn toenmalige versie zeer uitdrukkelijk dat men

De oude tekst van het KB nr. 30 was duidelijk en behoeft dus geen interpretatie

rekening mocht houden met de eventueel bij het lichten van de aankoopoptie te betalen prijs. Die tekst is duidelijk. Of de regelgever met die tekst misschien iets anders kan hebben bedoeld, is in principe niet aan de orde. De belastingplichtige

mag rekening houden met hetgeen de klare en heldere tekst zegt, zonder dat hij nog op zoek zou moeten gaan naar wat de 'ratio legis' van de tekst zou kunnen zijn. (JVD)

## Voordelen van alle aard

# Hoe vruchtgebruik waarderen bij bepaling voordeel van alle aard ?

Men kent inmiddels de rechtspraak die zich sedert enige tijd heeft ontwikkeld in verband met vruchtgebruikconstructies waarbij een vennootschap voor een flinke prijs het vruchtgebruik van een onroerend goed koopt, terwijl de blote eigendom tegen een nogal lage prijs wordt verworven door haar bestuurders. Al meermaals heeft de rechtspraak beslist dat de vennootschap daardoor aan haar bestuurders een belastbaar voordeel van alle aard bezorgde, wanneer de prijs die zij voor het vruchtgebruik betaalde, abnormaal hoog was (Rb. Bergen 28 februari 2005, *TFR* 2006, 318 met noot D. NORE; Rb. Antwerpen 16 februari 2009, drie vonnissen, *Fisc.* nr. 1180, 5).

Een dergelijke taxatie staat of valt natuurlijk met de waardering van het vruchtgebruik. Indien de prijs die de vennootschap voor het vruchtgebruik betaalt correct is, kan er van een voordeel van alle aard voor de blote eigenaars-bestuurders geen sprake zijn.

Voor de waardering van een vruchtgebruik van onroerende goederen verwijst men vaak naar artikel 47 W.Reg. (zie bv. de hoger aangehaalde vonnissen van de rechtbank van eerste aanleg te

Antwerpen). Maar dat is een gemakkelijksoplossing, die inzake inkomstenbelastingen moeilijk te verantwoorden is. De doctrine heeft er altijd op gewezen dat een vruchtgebruik voor

de doeleinden van inkomstenbelastingen moet worden gewaardeerd op de werkelijke economische waarde. J. VERHOEYE vat het kernachtig samen door te stellen dat er rekening moet worden gehouden met de te verwachten zuivere opbrengsten van het vruchtgebruik : het gaat om de huuropbrengsten, waarvan de geraamde kosten moeten worden afgetrokken, die de vruchtgebruiker zal moeten betalen; en vervolgens moeten deze bedragen nog geactualiseerd worden

(J. VERHOEYE, "Recht van opstal, erfpacht, vruchtgebruik en wetboek inkomstenbelastingen", in *Zakelijke rechten en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2004, 175-176). In de praktijk moet daarbij natuurlijk met een veelheid aan factoren rekening worden gehouden : de bepalingen van de akte, de nieuwigheid of oudheid van het (gebouwd) onroerend goed, de verhuurbaarheid, eventuele vergelijkingspunten, kadastraal inkomen, ondernemingsrisico's, enzovoort (K. VERHEYDEN, "Waardering van vruchtgebruik, recht van opstal en erfpacht", in *Zakelijke rechten en fiscaliteit*, Antwerpen, Maklu, 2004, 130-135).

## Bergen, 30 november 2009

Een recent arrest van het hof van beroep te Bergen biedt een mooie illustratie van deze waarderingsproblematiek (Bergen 30 november 2009, nog niet gepubliceerd; voor het vonnis a quo van 28 februari 2005, zie *Fisc.* nr. 986, 7). Een NV had in 1999 samen met haar bestuurders en met een andere vennootschap een onroerend goed aangekocht voor een totale prijs van 33.500.000 BEF. De NV had het vruchtgebruik gekocht voor een periode van 8 jaar en had daar 26.800.000 BEF voor betaald (80 % van de totale prijs). De andere partijen hadden voor hun blote eigendom 6.700.000 BEF betaald (20 % van de totale prijs). De fiscus was van mening dat de NV voor haar vruchtgebruik veel te veel had betaald en op die manier aan haar bestuurders een voordeel van alle aard had bezorgd. Vermits dat voordeel van alle aard niet in individuele fiches en samenvattende opgaven was opgenomen, zoals vereist door artikel 57 WIB 1992, wou de fiscus het onderwerpen aan de bijzondere aanslag op geheime commissielonen (art. 219 WIB 1992).

Om de zaak uiteindelijk te beoordelen, gaat het hof op zoek naar de correcte waardering van het vruchtgebruik. Het wijdt daaraan ook verschillende interessante theoretische beschouwingen.

Als de betaalde prijs correct is, kan er van een belastbaar voordeel van alle aard geen sprake zijn

## Theoretische beschouwingen

Het hof begint met erop te wijzen dat de bewijslast van de overwaardering van het vruchtgebruik, en dus de onderwaardering van de blote eigendom, op de Administratie rust. Het verwerpt de toepassing van de in artikel 47 W.Reg. bepaalde forfaitaire methode die bedoeld is om de waarde van een vruchtgebruik te berekenen voor de toepassing van de registratierechten. Deze methode is niet geroepen om de werkelijke waarde van een vruchtgebruik te bepalen, die moet aansluiten bij de economische marktwaarde.

De blote eigenaars missen tijdens de duur van het vruchtgebruik inkomsten uit het onroerend goed. Het is nu precies om na te gaan of dat missen van inkomsten beantwoordt aan de prijs die zij betaald hebben en of ze, door blote eigenaars te worden, al dan niet een voordeel hebben verkregen, dat de waarde van de blote eigendom op het ogenblik van de aankoop moet worden bepaald.

Het is bijgevolg logisch dat de blote eigenaar slechts het verschil moet betalen tussen de waarde in volle eigendom en de waarde van de opbrengsten voortgebracht door de rechten waarvan hij tijdens de duur van het vruchtgebruik verstoken blijft. Die rechten verschillen beslist van die welke zouden voortvloeien uit een huur.

- De vruchtgebruiker beschikt immers over een zakelijk recht en niet slechts een persoonlijk recht; hij kan theoretisch zijn recht hypothekeren tot het vruchtgebruik een einde neemt; en hij kan op zijn vruchtgebruik zakelijke rechten toestaan, wat van aard is daaraan op zichzelf een grotere waarde te geven dan aan de rechten die zouden kunnen voortvloeien uit een huur of uit persoonlijke rechten.
- De lasten die het vruchtgebruik bezwaren, zijn, behoudens andersluidende overeenkomst, ook uitgebreider dan die welke rusten op een huurder, die in de regel enkel gehouden is tot de huurherstellingen of het gewone onderhoud. Het onderhoud valt in de regel toe aan de vruchtgebruiker, terwijl de tussenkomst van de blote eigenaar de uitzondering vormt.
- Aldus is de vruchtgebruiker gehouden alle kosten te doen, die noodzakelijk zijn om het vruchtgebruikelijk goed te bewaren en te onderhouden, en waarvan het gebruik gebiedt dat ze van de inkomsten worden afgenomen. Aan de blote eigenaar vallen enkel de grote herstellingen in de zin van artikel 606 BW toe. Dit moet strikt geïnterpreteerd worden, in de zin van grote werken tot herstel en wederopbouw, die de algemene

soliditeit en bewaring van het gehele gebouw tot voorwerp hebben, die tijdens de levensduur van de eigendom werkelijk uitzonderlijk zijn en waarvan de kosten op het kapitaal moeten worden toegerekend.

- De vruchtgebruiker is tijdens de duur van zijn genotsrecht ook gehouden tot alle periodieke lasten, zoals de onroerende voorheffing, de wegenbelasting, de rioolbelasting, enzovoort.

## Concrete toepassing

Het hof stelt vast dat het gebouw waarop het vruchtgebruik slaat, minder dan 25 jaar oud was op het ogenblik van de aankoop. De verkoper had het verhuurd voor een maandelijkse huurprijs van 351.000 BEF, waarbij de huurders nog verschillende bijkomende lasten moesten dragen.

Op basis van de debatten tussen de belastingplichtige en de Administratie komt het hof tot het besluit dat de economische waarde van de vruchten die de blote eigenaars mislopen, en dus het brutohuurrendement, objectief kan worden bepaald op ongeveer 440.000 BEF per maand of 5.280.000 BEF per jaar.

Vervolgens moeten nog de voorzienbare kosten worden bepaald, die van de bruto-inkomsten moeten worden afgetrokken. Dit zijn kosten die de partijen redelijkerwijze in aanmerking konden nemen op het ogenblik van de aankoop. In dat verband wijst het hof er weer op dat de onroerende voorheffing en andere taksen ten laste waren van de huurders en dat het gebouw omschreven was als in goede staat. Daaruit leidt het af dat geen enkel element toelaat te stellen dat op het ogenblik van de aankoop belangrijke werken voorzienbaar waren. Het hof is dan ook van mening dat van het brutohuurrendement niet meer dan 15 % mag worden afgetrokken om tot het netto-rendement te komen.

Concreet besluit het hof dat de waarde van de opbrengsten waarvan de blote eigenaars verstoken blijven ingevolge het bestaan van het vruchtgebruik, 4.488.000 BEF per jaar bedraagt (d.w.z. 5.280.000 - 15 %).

Ten slotte moet dit jaarlijkse bedrag, dat gedurende de acht jaren dat het vruchtgebruik in casu duurt, in aanmerking moet worden genomen, nog op zijn huidige waarde worden berekend. Het hof voert twee berekeningen uit.

- Men zou bij analogie kunnen steunen op artikel 47 W.Reg. en uitgaan van een calculatierente van 4 %. Dan komt men voor een duur van 8 jaar tot

**Aan de blote eigenaar  
vallen enkel de grote  
herstellingen toe**

een coëfficiënt van 6,737244. De waarde van het vruchtgebruik wordt dan :  $4.488.000 \times 6,737244 = 30.216.551$  BEF.

- Indien men rekening houdt met de werkelijke interestvoet voor een periode van 8 jaar tussen 1999 en 2007, zou men eerder met een calculatierente van 3 % moeten werken. Dat zou een coëfficiënt van 7,01969 geven, hetgeen tot een nog hogere waarde van het vruchtgebruik zou leiden.

Wat hier ook van zij, in casu hebben de partijen de waarde van het vruchtgebruik bepaald op 26.800.000 BEF. Voor het hof is het duidelijk dat er geen overwaardering aangetoond is. Ook de omstandigheid dat de blote eigendom 5 jaar na de vestiging van het vruchtgebruik doorverkocht werd tegen een hogere prijs dan de aankoop-prijs, toont op zichzelf niet aan dat er 5 jaar tevo-

ren een overwaardering van het vruchtgebruik was geweest : afgezien van het feit dat de waarde van het goed, dat vanaf het begin een interessant rendement bood, kan geëvolueerd zijn met de fluctuaties op de immobiliënmarkt, is de overblijvende looptijd van het vruchtgebruik een essentieel element om de waarde van de blote eigendom op betekenisvolle wijze te beïnvloeden.

Dit arrest geeft een mooi beeld van de methode die kan worden gebruikt om de waarde van een vruchtgebruik te bepalen en van de concrete omstandigheden waarmee men daarbij rekening moet houden. Wel moeten we waarschuwen dat de feitelijke omstandigheden in de praktijk zelden zo eenvoudig en eenduidig zullen zijn als in deze zaak.

**Stefaan Van Crombrugge**

| BTW

## Zonneweringen aan 'binnenzijde' gebouw : ook slechts 6 % BTW ?

De levering met plaatsing van zonneweringen aan de 'binnenzijde' van een gebouw kan volgens het hof van beroep te Brussel ook in aanmerking komen voor het verlaagd tarief van 6 % BTW dat onder bepaalde voorwaarden van toepassing is bij de renovatie van woningen (Brussel 9 juni 2010; voor het vonnis a quo van de rechtbank van eerste aanleg te Leuven van 13 januari 2006 dat in dezelfde zin oordeelde, zie *Fisc.* nr. 1021, 12).

### Eigenlijk en oneigenlijk werk in onroerende staat

Het normale BTW-tarief wordt in sommige gevallen verlaagd naar 6 %. Dit is onder meer het geval bij de renovatie van woningen van minstens vijftien jaar oud (rubriek XXXI, tabel A in bijlage bij het tarieven-KB nr. 20). Tot eind dit jaar geldt de verlaging (behoudens in enkele gevallen) ook bij de renovatie van woningen van minstens vijf jaar oud (art. 1 *bis* tarieven-KB nr. 20).

De tariefverlaging geldt bij het 'eigenlijk' werk in onroerende staat (verbouwen, afwerken, inrichten, herstellen en onderhouden, 'reinigen' uitgezonderd), en bij het zogenaamde 'oneigenlijk' werk in onroerende staat. Dit laatste omvat een

aantal werkzaamheden die in het kader van de tarifiering uitdrukkelijk met werk in onroerende staat worden gelijkgesteld (voor zover het al niet om eigenlijk werk in onroerende staat zou gaan).

Tot deze laatste werkzaamheden behoort onder meer, de levering met plaatsing van "luiken, rolluiken en rolgordijnen die aan de *buitenkant* van het gebouw worden geplaatst". Wat zonneweringen betreft die aan de *buitenkant* van een gebouw worden geplaatst en die de vorm aannemen van 'luiken, rolluiken of rolgordijnen' kan er dus geen twijfel over bestaan dat de 'levering met plaatsing' ervan ook voor de tariefverlaging in aanmerking komt.

Wat als zonneweringen aan de *binnenkant* van een gebouw worden geplaatst ? Kan de tariefverlaging dan ook van toepassing zijn ? De levering met plaatsing van zonneweringen aan de *binnenkant* van een gebouw staat nergens vermeld in het lijstje van 'eigenlijk' werk in onroerende staat dat voor de tariefverlaging in aanmerking komt. Maar volgens de rechtbank van eerste aanleg te Leuven kan de levering met plaatsing van dergelijke zonneweringen in casu als een 'eigenlijk' werk in onroerende staat worden beschouwd. Daartoe behoort immers ook de

handeling die erin bestaat “een roerend goed te leveren en het meteen op zodanige wijze aan te brengen aan een onroerend goed dat het onroerend uit zijn aard wordt”.

Weliswaar konden de zonneweringen allicht wel zonder breekwerk worden verwijderd. Maar volgens de rechtbank was het evident de bedoeling de zonneweringen voor lange tijd op hun plaats te behouden. Volgens de rechtbank mocht men er derhalve van uitgaan dat de zonneweringen in casu “in een gebouw [werden] geïncorporeerd op dergelijke wijze dat zij onroerend uit hun aard [werden] in de zin van art. 518 van het Burgerlijk Wetboek”. Zij komen derhalve voor de tariefverlaging in aanmerking.

### Hof van beroep

De Administratie was het daarmee niet eens, en voorzag zich in beroep tegen het vonnis van de eerste rechter. Volgens haar kan in casu van een ‘eigenlijk’ werk in onroerende staat slechts sprake zijn, als er ‘incorporatie’ is van de zonneweringen in het gebouw; dit wil zeggen, dat ze verbonden moeten zijn met het gebouw op zodanige wijze dat “scheiden niet mogelijk is zonder breekwerk en beschadiging”. Volgens de Administratie is dat bij “binnenzonneweringen niet het geval”.

Maar het hof van beroep te Brussel bevestigt het vonnis van de eerste rechter. De belastingplich-

tige toont volgens het hof “aan de hand van fotomateriaal” aan, “dat het in de feiten gaat om plaatsing van zonneweringen die geheel geïntegreerd worden in de woningen waarvoor ze op maat gemaakt worden en in de raampartijen verwerkt worden om er integrerend, conceptueel en duurzaam deel van uit te maken”. Zoals bv. bij “deuren, luiken, blinden en andere duurzame uitrustingen van woningen”, is het weliswaar in casu “niet uitgesloten” dat de zonneweringen “zonder veel beschadiging kunnen verwijderd worden”; maar ze worden “kennelijk niet met deze bedoeling gemaakt en geplaatst”. Het “uitbreken ervan” kan niet als de “normale gang van zaken” worden beschouwd; en de “herplaatsing” zou, “indien al mogelijk, geheel ongebruikelijk zijn”. “Bij verhuizing of verkoop” zouden de bewoners “er normaliter niet over denken de zonneweringen uit te breken”.

Op basis van al het voorgaande (inclusief het precedent inzake ‘inbouwtoestellen’, zie *kader*) komt het hof van beroep te Brussel tot de slotsom, “dat de plaatsing van de zonneweringen [in casu] prestaties zijn waarbij de zonneweringen” wel degelijk “op zodanige wijze aangebracht worden dat ze onroerend uit hun aard worden” en “dat derhalve het verlaagd tarief van 6 % toepasselijk is”. (JVD)

### Inbouwtoestellen

De belastingplichtige verwees in zijn verweer ook nog naar een al wat ouder arrest van het hof van beroep te Gent dat oordeelde dat koelkasten, vaatwasmachines en kookplaten die als inbouwtoestellen in een ingebouwde keuken worden geplaatst, voor de toepassing van het BTW-tarief als onroerend uit hun aard moeten worden beschouwd (Gent 12 maart 1991, *FJFN*° 91/161; *Fisc.* nr. 373, 3).

De Administratie weigerde zich indertijd neer te leggen bij de teneur van dit arrest, omdat het “wegens de specifieke wijze van plaatsing van de toestellen” als een *individueel* geval zou moeten worden beschouwd, dat niet veralgemeend zou mogen worden (*Fisc.* nr. 373, 3).

Maar of de plaatsing zo specifiek was als de Administratie wou doen geloven, is ver van zeker. Integendeel zelfs. De lectuur van het arrest leert dat het - zeker vandaag - om een doodgewone plaatsing van inbouwtoestellen in een ingerichte keuken ging.

Het arrest vermeldt het als volgt : “Uit de voorgelegde plannen blijkt dat de geleverde apparaten (frigo, vaatwasmachine, kookplaten en oven), inbouwtoestellen waren, dit zijn toestellen welke niet afzonderlijk kunnen worden opgesteld en/of gebruikt, maar die slechts kunnen worden gebruikt wanneer zij zijn geplaatst in daartoe geschikte kasten of ruimten, waarin zij vastgeankerd worden met schroeven, bouten of klemmen, zodanig dat ze niet zonder schade kunnen worden verwijderd”. “Bovendien is het zo, dat deze toestellen niet zo maar door een ander toestel kunnen vervangen worden, maar dat de vervanging alleen zal kunnen geschieden met toestellen van dezelfde afmetingen, of door tegelijkertijd de kasten, waarin ze vervat zitten, aan te passen”. Daaruit “blijkt dat de goederen bestemd zijn om permanent ter plaatse te blijven, dat ze in de ingerichte keukens geïncorporeerd zijn en door de plaatsing hun individualiteit verliezen”. De toestellen zijn derhalve “door de wijze van plaatsing onroerend uit hun aard geworden”. De levering met plaatsing ervan komt dus in aanmerking voor het verlaagd tarief. (JVD)

# Uitstel betaling koopprijs : 'in de regel' geen geldlening

Het Hof van Cassatie is meer dan ooit duidelijk : het verlenen van uitstel van de 'volledige betaling' van de prijs bij een koop-verkoop van een goed vormt 'in de regel' geen lening in het kader van de herkwalficatieregeling van rentegevende voorschotten (Cass. 20 mei 2010, www.cass.be). Op die manier brengt het Hof een nieuwe slag toe aan de administratieve zienswijze terzake.

## Herkwalficatie van interesten in dividenden

De interesten van voorschotten die bepaalde personen aan hun vennootschap toestaan, zijn onderworpen aan een bijzondere fiscale regeling (bedoeld zijn de bedrijfsleiders van de eerste sub-categorie en de aandeelhouders/natuurlijke personen; en daarnaast ook hun echtgenoten of wettelijk samenwonende partners en hun minderjarige niet-ontvoogde kinderen). De regeling houdt in dat de interesten die de vennootschap toekent, fiscaal worden geherkwalficeerd in dividenden in de mate dat ofwel de interesten, ofwel de rentegevende voorschotten een bepaalde grens overschrijden (art. 18, al. 1, 4° WIB 1992; voor de gevolgen van de herkwalficatie, zie het kaderstukje).

## Herkwalficatieregeling en VZW's

De herkwalficatie van interesten in dividenden heeft enkele 'nadelige' fiscale gevolgen, zoals de inhouding van 25 % (i.p.v. 15 %) roerende voorheffing (*Fisc.* nr. 974, 9); en het verlies in hoofde van de toekennende vennootschap van het verlaagd opklimmend tarief in de vennootschapsbelasting, indien zij als gevolg van de herkwalficatie niet langer voldoet aan de '13 %-regel' (die zegt dat het verlaagd tarief slechts geldt als de dividenduitkering niet hoger is dan 13 % van het "gestorte kapitaal bij het begin van het belastbaar tijdperk"; art. 215, al. 3, 3° WIB 1992).

Voor de rechtbank van eerste aanleg te Bergen zag een VZW, onderworpen aan de vennootschapsbelasting, aldus het verlaagd tarief in rook opgaan : door herkwalficatie van de door haar toegekende interesten in dividenden overtrad zij blijkbaar de '13 %-regel'. Zij verzet zich daar evenwel tegen en

## 'Geldlening'

Opdat de herkwalficatieregeling van toepassing zou zijn, moet er sprake zijn van een 'voorschot'. Dat is, zo zegt de wet, "elke al dan niet door effecten vertegenwoordigde *geldlening*" (art. 18, al. 2 WIB 1992). Tot op heden heeft de fiscale wetgever dit begrip evenwel niet gedefinieerd. Dat heeft, onder meer, aanleiding gegeven tot de betwisting of een vordering op de vennootschap die in 'rekening-courant' is geboekt, al dan niet als een 'geldlening' kwalificeert in de zin van de herkwalficatieregeling; niet zelden gaat het daarbij om situaties waarin een vennootschap bv. bij één van haar bedrijfsleiders goederen aankoopt en waarbij de aankoopprijs niet (volledig) wordt betaald, maar (gedeeltelijk) wordt omgezet in een rentedragende vordering in rekening-courant.

In haar circulaire van 11 januari 2005 liet de Administratie er weinig twijfel over bestaan dat een vordering in rekening-courant wel degelijk een 'geldlening' uitmaakt (*Fisc.* nr. 968, 1). In de rechtsleer werd daarover evenwel anders geoordeeld (*Fisc.* nr. 604, 2). En de rechtspraak van de rechtbanken en hoven van beroep vertoont een verdeeld beeld : sommige rechters, met het hof

laat daarbij verstaan dat er - gelet op haar rechtsvorm van VZW - geen sprake kan zijn van de toekenning van 'dividenden'.

Maar de rechtbank te Bergen ziet geen probleem : wanneer een VZW onderworpen is aan de vennootschapsbelasting, dan is zij 'integraal' onderworpen aan de regels die gelden voor 'vennootschappen op aandelen' (weliswaar 'mutatis mutandis'). Inclusief de regeling inzake de herkwalficatie van interesten in dividenden en de '13 %-regel' in het kader van het verlaagd opklimmend tarief. Er anders over oordelen zou volgens de rechtbank een ongelijkheid doen ontstaan tussen 'echte' vennootschappen (onderworpen aan alle regels van de vennootschapsbelasting) en 'valse' VZW's (die dan, gelet op hun statuut, zouden ontsnappen aan bepaalde regels); (Rb. Bergen 21 januari 2010).

van beroep te Antwerpen op kop, meenden dat er in dergelijk geval (koop-verkoop met uitstel van betaling) inderdaad sprake is van een 'geldlening'. Andere rechters, met in de hoofdrol het hof van beroep te Gent, menen dat er in dergelijke situatie in beginsel geen sprake is van een 'geldlening' (voor een overzicht, zie *Fisc.* nr. 1174, 11).

### Hof van Cassatie

Ondertussen heeft ook het Hof van Cassatie zich in het debat gemengd.

- In een eerste arrest verbrak het Hof het beroepsarrest dat had geoordeeld dat het begrip 'geldlening' niet kan worden uitgebreid tot handelingen gerealiseerd in het kader van een rekening-courant. Volgens het Hof 'kan' het begrip 'geldlening' (in de zin van art. 18 WIB 1992) immers wel de vorm aannemen van een inschrijving in rekening-courant (Cass. 16 november 2006, *Fisc.* nr. 1051, 11). Dit cassatie-arrest be- daarde de gemoederen evenwel nog niet.

Zo zag de Administratie in het arrest de bevestiging van haar standpunt dat de herkwalificatieregeling kan worden toegepast op de interesten van een vordering in rekening-courant die "overeenstemt met het saldo van de aankoopprijs van een goed en waarbij het saldo ter beschikking van de vennootschap wordt gesteld" (zie *Fisc.* nr. 1085, 13).

Maar anderen wezen erop dat het Hof van Cassatie enkel heeft willen zeggen dat een motivering die zegt dat de notie geldlening 'nooit' een vordering in rekening-courant kan omvatten, niet door de beugel kan. Het Hof heeft niet gezegd dat een vordering in rekening-courant 'steeds' een geldlening is (*Fisc.* nr. 1174, 11). Ook het hof van beroep te Gent zag in dit cassatie-arrest geen reden om zijn rechtspraak ten gronde te wijzigen (zie bv. *Fisc.* nr. 1091, 10).

- Het tweede cassatie-arrest bracht al wat meer duidelijkheid, en wel in het voordeel van deze laatste stelling. Het Hof bevestigde toen uitdrukkelijk dat het begrip 'geldlening' (bij gebrek aan definitie in het fiscaal recht) moet worden begrepen in zijn gemeenrechtelijke betekenis, nl. een overeenkomst op basis waarvan de geldschieder een geldsom overhandigt aan de lener die ervan kan gebruikmaken, onder de verplichting voor deze laatste de som op de afgesproken datum terug te betalen. Het Hof herhaalde vervolgens dat de inschrijving van een vordering in rekening-courant weliswaar een 'geldlening' 'kan' uitmaken. Maar - zo voegde het Hof eraan toe - deze inschrijving impliceert 'niet noodzakelijk'

het bestaan van een geldlening in de zin van artikel 18 WIB 1992 (Cass. 4 september 2009; voor een uitgebreide bespreking, zie *Fisc.* nr. 1174, 11).

### Derde arrest

Het Hof van Cassatie heeft op 20 mei jl. opnieuw een arrest geveld omtrent deze problematiek.

Aanleiding is een arrest van het hof van beroep te Gent van 17 februari 2009, dat handelt over een advocaat die zijn praktijk had overgedragen aan een BVBA. De niet-betaalde aankoopprijs werd in rekening-courant geboekt en de vennootschap betaalde aan de advocaat op het niet-betaalde saldo de marktrente. Er was geen bewijs dat er fondsen 'materieel' werden overhandigd. En er was geen terugbetalingstermijn vooropgezet en het uitstaande saldo kon op eenvoudig verzoek worden opgevraagd. Onder dergelijke omstandigheden oordeelde het hof te Gent dat de vordering in rekening-courant niet als een 'geldlening' kon worden aangemerkt.

Opnieuw oordeelde het hof dat de kwalificatie van de overeenkomst "die de onderliggende oorzaak is voor de inschrijving in de rekening-courant" determinerend is : is dat al dan niet een 'geldlening' in de "gemeenrechtelijke" zin van dit begrip, m.a.w., is er al dan niet materiële afgifte van geld, "desnoods via de moderne technieken". Volgens het hof was dat in casu niet het geval : het gaat om een koop-verkoop met uitstel van betaling van de koopprijs, wat niet vergelijkbaar is met een geldlening (*Fisc.* nr. 1183, 12).

De Administratie stelde tegen deze uitspraak een voorziening in cassatie in. Maar zij ziet haar cassatiemiddelen één voor één afgewezen.

- Zo poneert de Administratie om te beginnen dat de toepassing van de herkwalificatieregeling niet beperkt is tot leningcontracten in de gemeenrechtelijke zin. Fout, antwoordt het Hof (onder herhaling van zijn tweede arrest) : "bij ontstentenis van een bijzondere definitie in de belastingwet", moet het begrip 'geldlening' overeenkomstig het gemeen recht worden gedefinieerd, nl. "het contract waarbij de uitlener geld overmaakt aan de lener teneinde hem in staat te stellen er gebruik van te maken en onder verplichting voor laatstgenoemde om het hem terug te geven op het overeengekomen tijdstip". En het Hof herhaalt dat een 'geldlening' (in de zin van de herkwalificatieregeling) "kan worden vastgesteld door een boeking op de rekening-courant [...],

**Bij gebrek aan fiscale definitie moet het begrip 'geldlening' conform het gemeen recht worden gedefinieerd**

maar [dat] een dergelijke boeking *niet noodzakelijk* het bestaan van een leningcontract impliceert”.

- Tweede cassatiemiddel van de Administratie : zodra uit een overeenkomst blijkt dat gelden ter beschikking van de vennootschap werden gesteld of gelaten bij wijze van een inschrijving in rekening-courant, kan er sprake zijn van een ‘geldlening’ (in de zin van de herkwalificatieregeling). En daarbij maakt ‘elke’ ter beschikkingstelling van geld door een verkoper volgens de Administratie ‘noodzakelijk’ een dergelijke geldlening uit. Opnieuw fout, luidt het oordeel van het Hof : “een aan de koper van een goed gegeven uitstel van de volledige betaling van de koopprijs is *in de regel geen lening gegeven door de verkoper aan de koper*”. Met dien verstande dat er wel sprake kan zijn van “een verdoken geldlening”, “onder de mom van de niet-betaling van een schuld”. Maar het is aan de feitenrechter om de contractuele verhouding te kwalificeren.

In casu heeft het hof te Gent aan de tussen de partijen gesloten overeenkomst de kwalificatie van ‘koop-verkoop’ toegekend en geoordeeld “dat de feitelijke gegevens ontbreken om een lening te kunnen vaststellen”. Op deze manier heeft het hof zijn beslissing dat er geen sprake is van een ‘geldlening’ “naar recht verantwoord”.

### Ingeperkte bewegingsruimte

Met dit nieuwe arrest perkt het Hof van Cassatie de administratieve bewegingsruimte verder in.

- Het zet (opnieuw) de administratieve zienswijze onder druk dat elke vordering in rekening-courant een geldlening uitmaakt. Het Hof herhaalt immers dat een vordering in rekening-courant een geldlening ‘kan’ uitmaken, maar dat dit ‘niet noodzakelijk’ zo is.

- Het komt er dus op aan na te gaan wat de ‘onderliggende overeenkomst’ is : is dat al dan niet een geldlening (in de gemeenrechtelijke betekenis) ? Ook op dit punt perkt het Hof de speelruimte van de Administratie in. Het Hof stelt klaar en duidelijk dat als deze onderlig-

Met het nieuwe arrest perkt het Hof de administratieve bewegingsruimte verder in

gende overeenkomst een ‘koop-verkoop’ is in het kader waarvan aan de vennootschap (de koper) uitstel van (volledige) betaling wordt gegeven (via inschrijving van een vordering op de vennootschap in rekening-courant), de Administratie er niet zonder meer kan van uitgaan dat er sprake is van een ‘geldlening’. Een dergelijke operatie is volgens het Hof immers ‘in de regel’ geen geldlening. Wil de Administratie de herkwa-

lificatieregeling toch toepassen, dan zal zij moeten aantonen dat er - onder de dekmantel van “niet-betaling van een schuld” - sprake is van een “verdoken” geldlening.

Ook op dit punt zal de Administratie dus haar zienswijze moeten herzien. In haar circulaire van 11 januari 2005 schreef zij immers nog dat wanneer de prijs onbetaald blijft, men er voor de toepassing van de herkwalificatieregeling kan vanuit gaan dat de verkoopprijs toch betaald is geweest en “vervolgens terug ter beschikking werd gesteld van de vennootschap door middel van een stilzwijgende geldlening”. En dat door de niet-betaling van de verkoopprijs de vennootschap “in het bezit is gekomen van de geleende zaak, meer bepaald de liquide middelen die niet werden teruggevorderd”.

### Inkeer

Zoals gezegd, was het hof van beroep te Antwerpen tot nog toe één van de aanhangers van de stelling dat bij een koop-verkoop met uitgestelde betaling van de prijs er sprake is van een ‘geldlening’ : het ter beschikking laten van de vennootschap van de gelden die deze laatste verschuldigd is naar aanleiding van de verkoop en het boeken van deze gelden op een interest-opbrengende ‘rekening-courant’ is volgens het hof “een geldlening tegen interest” (*Fisc.* nr. 1114, 12).

Inmiddels is dit hof (onder druk van de cassatierechtspraak) tot ‘inkeer’ gekomen en oordeelt het nu ook dat het begrip ‘geldlening’ in zijn gemeenrechtelijke betekenis moet worden begrepen. In een geval waarin een bestuurder aandelen had verkocht aan zijn vennootschap en de verkoopprijs in rekening-courant geboekt werd, besliste het hof dat er geen sprake is van een ‘geldlening’ bij gebrek aan overhandiging van een som geld, zodat de Administratie ten onrechte de betaalde interesten heeft geherkwalificeerd in dividenden (Antwerpen 9 februari 2010). (CB)

## Inkomstenbelastingen

AANSPRAKELIJKHEID

### Aansprakelijkheid van bestuurder voor fiscale schulden van de vennootschap

De Belgische Staat stelt een vordering tot schade-loosstelling in ex artikel 1382 BW tegen de zaakvoerder van een BVBA, wegens het niet-betalen van de aanslagen in de vennootschapsbelasting en het niet-doorstorten van de bedrijfsvoorheffing. Zo was de bedrijfsvoorheffing niet meer betaald vanaf het eerste kwartaal 2000 van de vennootschap tot aan haar faillissement eind oktober 2002. Ook had de zaakvoerder nagelaten te reageren op diverse ingebrekestellingen.

Een bestuurdersmandaat brengt bepaalde verantwoordelijkheden met zich mee, waaronder het toezicht op de naleving van de essentiële rechtsnormen zoals het doorstorten van de bedrijfsvoorheffing. Door de systematische niet-betaling heeft de vennootschap zich op een onwettelijke manier kredieten en een concurrentieel voordeel verschafte. Dit is des te meer het geval omdat door de vennootschap de nettolonen werden uitgekeerd en de niet-doorgestorte bedrijfsvoorheffing dus voor andere doeleinden werd afgewend. In dit verband is het hoe dan ook onzorgvuldig om een schuldeiser eenvoudig niet te betalen en de andere commerciële schuldeisers te bevoordelen. Deze vaststellingen dwingen de overtuiging af dat de houding van de betrokkene de toets aan het gedrag van een normaal voorzichtig vennootschapsbestuurder niet doorstaat.

De betrokkene diende als bestuurder in te staan voor het bestuur van de vennootschap. Tot haar taak behoorde het voor de doorstorting van de bedrijfsvoorheffing in te staan, minstens erop toe te zien en er zorg voor te dragen dat deze doorstorting zou verricht worden. Door dit niet te doen, beging de betrokkene een verzuim waardoor zij de schade moet vergoeden.

De Belgische Staat moet bewijzen dat het niet-doorstorten van de bedrijfsvoorheffing een inbreuk uitmaakt op de algemene zorgvuldigheidsnorm. Het behoort dat de bestuurder van een vennootschap het beheer met de nodige omzichtigheid behartigt. Als bestuurder moet zij de gepaste beslissingen nemen. Haar beheersfunctie

brengt met zich mee dat zijzelf actie onderneemt of er minstens op toeziet dat anderen de nodige actie ondernemen. De fiscale verplichting de bedrijfsvoorheffing te betalen is van openbare orde. Een veronachtzaming van deze verplichting kan de fundamenten van de Belgische Staat aantasten.

Het systematisch niet-doorstorten, het niet-voldoen zelfs na herhaalde aanmaning, maakt een fout uit, die aanleiding geeft tot schade voor zover het oorzakelijk verband bewezen is tussen het verzuim en de schade. De onzorgvuldigheid van de bestuurder is er de oorzaak van dat de Belgische Staat niet beschikt over de gelden die hij als bedrijfsvoorheffing had moeten ontvangen. De schade wordt begroot op de niet-geïnde belasting.

Ten slotte is een bestuurder slechts tot schadevergoeding gehouden als bewezen wordt dat er een oorzakelijk verband bestaat tussen zijn fout en de schade die de fiscus heeft geleden. Dit houdt in dat de gelden aanwezig waren om de bedrijfsvoorheffing te betalen. Uit de omstandigheid dat de voorheffing over een langere periode systematisch niet werd betaald, kan worden afgeleid dat de gelden aanwezig waren (zie ook *Fisc.* nr. 1082, 10). (*SVC*)

Gent 6 oktober 2009,  
nog niet gepubliceerd

Noteer dat sinds 28 juli 2006 een eigen fiscale regeling geldt op basis waarvan bestuurders aan wie een 'fout' kan worden verweten, hoofdelijk aansprakelijk kunnen worden gesteld voor de betaling van de door hun vennootschap niet-voldane bedrijfsvoorheffing (art. 442<sup>quater</sup> WIB 1992; zie *Fisc.* nr. 1033, 2).

ART. 49 WIB 92

### Management fees

- Een vennootschap die management fees als beroepskosten wil aftrekken, moet bewijzen dat de prestaties die deze fees zouden moeten verantwoord worden, effectief werden geleverd (art. 49 WIB 1992). De Administratie heeft wel niet de bevoegdheid om te oordelen over de opportuniteit en het nut van een uitgave, maar zij heeft de bevoegdheid om van de belastingplichtige het bewijs te vragen van het feit dat tegenover de uitbetaalde bedragen een tegenprestatie staat.

Het hof van beroep te Gent acht dit bewijs niet geleverd in de volgende omstandigheden :

- Een schriftelijke managementovereenkomst met daarin een taakomschrijving ligt niet voor.
- De facturen geven maar een zeer vage aanduiding, zonder omschrijving van de prestaties.
- Elke schriftelijke rapportering ontbreekt.
- Het is niet duidelijk op welke basis de forfaitair bepaalde en maandelijks gefactureerde vergoedingen zijn berekend.

Het hof besluit dan ook tot de niet-afrekbaarheid van de management fees. Het argument van de samenhang van de artikelen 49 en 26 WIB 1992 wordt, in navolging van de recente rechtspraak van het Hof van Cassatie, niet meer aanvaard (over deze cassatierechtspraak, zie *Fisc.* nr. 1178, 11). (SVC)

*Gent 15 december 2009,  
nog niet gepubliceerd*

- Zelfde problematiek voor het hof te Luik, maar met een andere afloop, in een zaak waarin een moedervennootschap afgevaardigd bestuurder is in haar dochtervennootschap. Via haar twee afgevaardigd bestuurders/natuurlijke personen (die tevens bestuurder zijn van de dochtervennootschap) verricht de moeder prestaties van dagelijks bestuur voor haar dochter. De fiscus verwerpt de aftrek van de management fees die de dochter aan de moeder betaalt, onder meer wegens vage facturen (die enkel melding maken van 'bestuurdersvergoeding').

Het hof bevestigt dat de facturen op zich niet toelaten op voldoende wijze de werkelijkheid van de geleverde prestaties vast te stellen. Maar aanvaardt toch dat de betrokken twee natuurlijke personen managementprestaties voor de dochter hebben geleverd, en dat zij dit hebben gedaan in hun hoedanigheid van vertegenwoordiger van de moeder (en dus niet in hun hoedanigheid van bestuurder van de dochter). Zo stelt het hof, onder meer, vast dat :

- uit niets het bestaan van andere bestuurders blijkt die het dagelijks bestuur van de dochter hebben waargenomen;
- wel degelijk documenten bestaan (o.m. jaarrekeningen en bepaalde rapporten) waarin de moeder is opgetreden in haar hoedanigheid van afgevaardigd bestuurder vertegenwoordigd door de twee natuurlijke personen.

Dat deze personen allebei, in hun hoedanigheid van bestuurder van de dochter (en niet als vertegenwoordiger van de moeder), de aangifte in de vennootschapsbelasting van de dochter ondertekenden, doet volgens het hof geen afbreuk aan de

uitoefening van het dagelijks bestuur door de moeder. Deze handelwijze kan volgens het hof worden verklaard door de 'belangrijkheid van de akte' en door de statutaire clauseule dat de dochter - wat haar bestuurders betreft - enkel geldig is vertegenwoordigd door de 'gezamenlijke' handtekening van twee bestuurders.

De Administratie werpt nog op dat elk van de twee natuurlijke personen afzonderlijk bepaalde documenten voor de dochter hebben ondertekend, zonder vermelding van hun hoedanigheid (bestuurder van de dochter of vertegenwoordiger van de moeder). Maar volgens het hof kan men ervan uitgaan dat de betrokkenen in hun relaties met derden hebben willen optreden in die hoedanigheid die hen toeliet de vennootschap rechtsgeldig te verbinden, eerder dan in de hoedanigheid die hen dit niet toelaat (waarbij het hof verwijst naar art. 1157 BW). Lees : ondertekening in hun hoedanigheid van vertegenwoordiger van de moeder (vermits zij in deze hoedanigheid 'elk' afzonderlijk rechtsgeldig de dochter kunnen vertegenwoordigen in het kader van het dagelijks bestuur; hetgeen zij - gelet op de voormelde statutaire clauseule - niet kunnen in hun hoedanigheid van 'bestuurder' van de dochter).

Dat ten slotte de moeder zelf niet over de nodige infrastructuur en materiële middelen beschikte om het dagelijks bestuur te verzekeren, speelt volgens het hof geen rol : prestaties van afgevaardigd bestuurder worden in de regel uitgeoefend in of via de inrichting van de bestuurde vennootschap en met behulp van haar materiële middelen. (CB)

*Luik 26 maart 2010, twee arresten,  
nog niet gepubliceerd*

ART. 257 WIB 92

### **Vermindering OV wegens onproductiviteit**

In het Vlaamse Gewest kan er geen kwijtschelding of vermindering van onroerende voorheffing wegens onproductiviteit (art. 15 WIB 1992) worden verleend als het onroerend goed langer dan twaalf maanden niet in gebruik is genomen, rekening houdende met het vorige aanslagjaar (art. 257, § 2bis WIB 1992). Maar deze bepaling is niet toepasselijk op een onroerend goed waarvan door toedoen van overmacht de belastingplichtige zijn zakelijke rechten niet kan uitoefenen (art. 257, § 2bis, 3° WIB 1992).

Een NV die in een onroerend goed een steenbakkerij exploiteerde, dient deze activiteit stop te zet-

ten omwille van de steeds strenger wordende reglementering. Die reglementering kwam uiteraard tot stand onafhankelijk van de wil van de NV. Voortzetting van het bedrijf met eerbiediging van de verstrengde emissiegrenswaarden was financieel niet haalbaar. De stopzetting van de activiteit van de NV is dus onafhankelijk van haar wil en maakt een geval van overmacht uit. Het begrip overmacht moet in redelijkheid worden benaderd en houdt niet in dat in hoofde van de NV een theoretische absolute onmogelijkheid zou voorhanden zijn, maar een werkelijke en normale onmogelijkheid rekening houdend met de omstandigheden.

De NV heeft gezocht naar mogelijke huurders of kopers voor het onroerend goed. Het komt het hof van beroep te Gent aannemelijk voor dat het onroerend goed zeer moeilijk een afnemer vindt, omdat het niet om een leegstaand gebouw gaat, maar om een gevuld gebouw (apparatuur voor steenbakkerij), zodat het minder geschikt is voor een andere activiteit dan die van steenbakkerij. Ook deze situatie van quasi onverhuurbaarheid en quasi onvervreemdbaarheid maakt voor de NV een situatie van overmacht uit, gezien onafhankelijk van haar wil.

De NV maakt dan ook terecht aanspraak op de volledige vrijstelling wegens onproductiviteit, gezien zij voor het bedoelde gebouw beantwoordt aan de overmachtsituatie van artikel 257, § 2bis, 3° WIB 1992. (SVC)

Gent 12 januari 2010,  
nog niet gepubliceerd

ART. 354 EN 444 WIB 92

### Liquidatieboni 2002 : driejarige aanslagtermijn, maar geen belastingverhoging

Opnieuw een arrest over liquidatieboni van 2002, waarvoor de ingehouden (bevrijdende) roerende voorheffing werd terugbetaald (omdat voor dat jaar deze RV door het Grondwettelijk Hof ongrondwettig werd bevonden), maar die de Administratie vervolgens voor aanslagjaar 2003 onderwerpt aan het afzonderlijk tarief van 10 % in de personenbelasting (omdat het Grondwettelijk Hof aan deze belasting niet heeft geraakt). Het hof van beroep te Antwerpen heeft daar - wat de belasting zelf betreft - geen probleem mee.

- Het hof herhaalt dat de Administratie de belastbare grondslag kan wijzigen, zelfs wanneer blijkt dat de belastingplichtige zijn aangifte "correct" heeft ingevuld (nl. niet-aangifte van de bonus, gelet op de ingehouden RV). Dat geen onregelma-

tigheid werd begaan "belet niet dat de aangegeven inkomsten onjuist kunnen zijn" (zie ook *Fisc.* nr. 1141, 11).

- Het hof ziet er (opnieuw) geen probleem in dat de Administratie voor het belasten van de bonus in de personenbelasting gebruikmaakt van de driejarige aanslagtermijn (van art. 354, al. 1 WIB 1992). Uit niets blijkt dat deze aanslagtermijn "enkel zou mogen worden toegepast als gevolg van een handeling of nalatigheid van de belastingplichtige zelf". Voldoende is dat de verschuldigde belasting hoger is dan de belasting met betrekking tot de aangegeven belastbare inkomsten. Dat er geen aangifteverplichting bestond voor de liquidatieboni, en dat deze inkomsten ook niet konden worden aangegeven bij gebreke aan een daartoe bestemde rubriek in de aangifte, vormt geen beletsel (zie ook *Fisc.* nr. 1141, 11).

- Op één punt komt het hof de belastingplichtige wel tegemoet. In casu had de Administratie een belastingverhoging opgelegd wegens onvolledige of onjuiste aangifte. Dat gaat voor het hof te ver.

In casu is niet betwist dat de belastingplichtige "als genietter van het roerend inkomen in deze niets kan worden verweten" : hij was "niet verplicht het roerend inkomen aan te geven". Bij gebrek aan overtreding kan geen belastingverhoging worden opgelegd. (CB)

Antwerpen 1 december 2009,  
nog niet gepubliceerd

## BTW

ART. 85 WBTW

### Nietig ook zonder belangenschade

Het dwangbevel dat de ontvanger bij niet-voldoening van de BTW uitvaardigt, moet geïssueerd en uitvoerbaar verklaard worden door de gewestelijke directeur "of door de door hem aangewezen ambtenaar" (art. 85, § 1 BTW-Wetboek).

Niettegenstaande de delegatie die de directeur in casu aan een ambtenaar had verleend slechts geldig was ten belope van een welbepaald bedrag, had de betrokken ambtenaar toch een dwangbevel geïssueerd en uitvoerbaar verklaard voor een hoger bedrag. Bevoegdheidsoverschrijding dus. Met de nietigheid van het dwangbevel tot gevolg. Dit geldt zelfs al zou de onregelmatigheid de BTW-plichtige niet hebben verhindert kennis te nemen van de aanspraken van de fiscus en zijn recht om

verzet aan te tekenen tegen het dwangbevel niet hebben geschaad. Dit alles heeft volgens het hof van beroep te Bergen geen gevolgen voor wat de beoordeling van de geldigheid en uitvoerbare kracht van het dwangbevel betreft. Volgens het hof is er op dit vlak geen ruimte voor toepassing van de regel uit het Gerechtelijk Wetboek inzake nietigheid van 'proceshandelingen' (cf. het principe van art. 861 Ger.W. : geen nietigheid zonder belangenschade). (CB)

Bergen 9 december 2009,  
nog niet gepubliceerd

## Lokale belastingen

GELIJKHEIDSBEGINSEL

### Gemeentebelasting kantoorgebouwen

Een gemeente heeft een belasting ingevoerd op kantoorgebouwen. In de aanhef van het belastingreglement wordt deze belasting verantwoord door de overweging dat kantoorgebouwen in belangrijke mate bijdragen tot de verkeers- en parkeerdrukke. Het reglement voorziet in enkele vrijstellingen, o.m. voor kantoorgebouwen waarvan de oppervlakte geen 70 m<sup>2</sup> overtreft.

Het hof van beroep te Gent is van oordeel dat dit belastingreglement het gelijkheidsbeginsel schendt. Noch in het belastingreglement, noch op enige andere objectieve manier, wordt verantwoord waarom kantoren met een oppervlakte tot 70 m<sup>2</sup> van de belasting worden vrijgesteld, terwijl de kantoren met een grotere oppervlakte voor hun hele ruimte worden belast.

Nu het doel van de belasting erin bestaat om de verkeers- en parkeerdrukke op de wegen van de gemeente te bestrijden, is in wezen elk geparkeerd voertuig en elke beweging naar en van een parkeerplaats een element van hinder. Bovendien moet worden aangenomen dat elk van die voertuigen een even groot gewicht heeft in de totale hinder. Zoals in het reglement werd vastgelegd, betalen eigenaars of huurders van kantoren tot 70 m<sup>2</sup> kantooroppervlakte geen enkele belasting, terwijl de eigenaars of huurders van kantoren met grotere kantooroppervlakten wel belasting betalen, en dat voor de totale oppervlakte, dus ook voor de eerste 70 m<sup>2</sup>, en dit terwijl er een lineair tarief toepasselijk is (8 EUR/m<sup>2</sup>). Door de kleinere kantoren niet te laten betalen voor de hinder die zij ontegensprekelijk veroorzaken, terwijl wat de grotere kantoren als belasting betalen wel geacht wordt een deel te vergoeden dat overeenstemt met de parkeer- en verkeersdrukke die zij veroorzaken tot

aan de eerste 70 m<sup>2</sup>, maakt het belastingreglement een onderscheid dat niet redelijk verantwoord is rekening houdend met het doel en de gevolgen van de belasting. (SVC)

Gent 30 juni 2009,  
nog niet gepubliceerd

## VAKPERS

In de periode van 31 mei tot en met 18 juni 2010 werden volgende vakpersartikelen gepubliceerd

- J. ASTAES, "Lokale belastingen - Overzicht van rechtspraak 2006-2009", *AFT* 2010, nrs. 6-7, 18-44
- A. BROHEZ en C. LAURENT, "Fiscale aspecten van de financiering van vastgoedprojecten", *TFR* 2010, nr. 382, 471-487
- G. CARNOY en O. BERTIN, "La saisie fiscale", *RGCF* 2010, nr. 2, 83-99
- P. CAUWENBERGH en A. GAUBLomme, "Ierland voert formele transfer pricing regels in", *Fiscoloog Internationaal* 2010, nr. 318, 3-5
- B. COOPMAN en A. CLARA, "De nieuwe circulaire over artikel 11 en 18 § 3 WBTW na het arrest-Zita Modes", *AFT* 2010, nrs. 6-7, 3-17
- L. DE GREEF, "Aftrek enige en eigen woning : 5 jaar later", *AFT* 2010, nr. 5, 40-56
- D. GUTMANN, "Quelle justice pour les pays en développement dans un monde globalisé ?", *RGCF* 2010, nr. 2, 100-158
- A. LECOQ, "Affaire X Holding BV, et l'autonomie du principe de répartition équilibrée du pouvoir d'imposition entre Etats membres", *RGF* 2010, nr. 5, 2-11
- L. MEEUS, "Verval van aandelenopties : biedt het Nederlandse concept van 'negatief loon' een oplossing voor de reeds betaalde belasting ?", *TFR* 2010, nr. 382, 488-491
- L. MEEUS en C. DEGADT, "Aandelenopties : pro rata temporis verdeling van heffingsbevoegdheid", *Fiscoloog Internationaal* 2010, nr. 318, 1-3
- K. VAN BAELEN, "De fiscale behandeling van winstuitkeringen in natura", *AFT* 2010, nr. 5, 12-39

• D. VAN BORTEL, "La problématique de la classification. Les entités transparentes étrangères dans le droit fiscal belge", *RGF* 2010, nr. 5, 12-41

• J. VANDEN BRANDEN, "De subsidiaire aanslag (art. 356 WIB92) na de wet van 22 december 2009", *AFT* 2010, nr. 5, 3-11 (over deze bijdrage, zie *Fisc.* nr. 1209, 7)

• I. VERHELST, "Het nieuwe parafiscale regime voor brugpensioenen en 'pseudobrugpensioenen'", *Or.* 2010, nr. 5, 125-140

• T. WUSTENBERGHS en G. BOONE, "'Vaste basis' vereist geen 'specifiek' kantoor", *Fiscoloog Internationaal* 2010, nr. 318, 5-7

## VARIA

KOSTEN EIGEN AAN DE WERKGEVER

### Kilometervergoeding : indexatie tarief

De kilometervergoeding waarop ambtenaren recht hebben wanneer zij hun eigen wagen, motor- of bromfiets voor dienstverplaatsingen gebruiken, wordt jaarlijks met ingang van 1 juli aangepast (zie *Fisc.* nr. 1140, 8).

De vergoeding in de periode van 1 juli 2010 tot 30 juni 2011 bedraagt aldus 0,3178 EUR per km (tegenover 0,3026 EUR/km voorheen); (Omzendbrief nr. 604 van 14 juni 2010 van de FOD "Personeel en Organisatie", *BS* 17 juni 2010).

Dit tarief is ook voor werknemers van de privésector van belang. Een werknemer die zijn eigen voermiddel voor dienstverplaatsingen gebruikt, kan de kosten daarvan belastingvrij terugbetaald krijgen. Deze terugbetaling mag 'forfaitair' gebeuren. Maar van 'forfaitaire' kostenvergoedingen wordt slechts aanvaard dat zij werkelijke kosten dekken, zodra het bedrag ervan vastgesteld is overeenkomstig ernstige normen. De Administratie aanvaardt dat het kilometertarief dat de Staat t.a.v. zijn eigen personeelsleden hanteert (voor het gebruik van de eigen wagen, enz., voor dienstverplaatsingen) zo'n ernstige norm is.

Werkgevers die aan hun werknemers voor dienstverplaatsingen met de eigen wagen, motor- of bromfiets forfaitaire vergoedingen betalen die niet hoger zijn dan dit tarief, mogen er dus zeker van zijn dat deze vergoedingen in hoofde van de genieters belastingvrij blijven (*Fisc.* nr. 769, 1).

VARIA

## Taxman 2010 Award

*Fiscoloog* werd op woensdag 16 juni jl., naast ereauditeur-generaal Luc Cassiman, uitgeroepen tot 'laureaat'. De leden van de jury verkozen '*Fiscoloog*' tot 'Taxman 2010'. Voor meer info, zie [www.taxman.be](http://www.taxman.be).

## STAATSBLAD

Overzicht van de fiscaal relevante wettelijke en reglementaire akten en berichten die in de periode van 11 tot en met 21 juni 2010 in het Belgisch Staatsblad werden gepubliceerd

• Wet van 18 april 2010; wijzigingen van de jaarlijkse 'verzekeringstaks' m.b.t. ziektekostenverzekeringen (zie *Fisc.* nr. 1200, 13)

*BS* 11 juni 2010

• Omzendbrief nr. 604 van 14 juni 2010 inzake het geïndexeerd tarief van de kilometervergoeding voor ambtenaren (zie deze pagina)

*BS* 17 juni 2010

• Raad van State; verzoek tot nietigverklaring ingesteld door de gemeente Kruibeke i.v.m. het Vlaams MB van 25 februari 2010 tot vernietiging van de gemeenteraadsbesluiten van 22 december 2009 tot heffing van een belasting op slibverwerking, grondverzet en de realisatie van grote bouwwerken voor de aanslagjaren 2008 en 2009

*BS* 18 juni 2010, derde editie

## EU-PUBLICATIEBLAD

• Resolutie van de Europese Raad van 8 juni 2010 over coördinatie van de regels inzake buitenlandse filialen ('CFC'-wetgeving) en onderkapitalisatie ('thin capitalisation') in de EU

*Pb EU* nr. C-156 van 16 juni 2010

# INHOUD

## 1 BTW

'Nieuwe' cafés en frituren moeten toch controledocument uitreiken

## 2 BTW

Geldt nieuwe voorwaarde niet voor 'oude' onroerende leasing ?

## 4 Voordelen van alle aard

Hoe vruchtgebruik waarderen bij bepaling voordeel van alle aard ?

## 6 BTW

Zonneweringen aan 'binnenzijde' gebouw : ook slechts 6 % BTW ?

- Inbouwtoestellen

## 8 Roerende inkomsten

Uitstel betaling koopprijs : 'in de regel' geen geldlening

- Herkwalificatieregeling en VZW's

## 11 Rechtspraak Kort

Inkomstenbelastingen

- Aansprakelijkheid - Aansprakelijkheid van bestuurder voor fiscale schulden van de vennootschap - Gent 6 oktober 2009
- Art. 49 WIB 92 - Management fees - Gent 15 december 2009 - Luik 26 maart 2010
- Art. 257 WIB 92 - Vermindering OV wegens onproductiviteit - Gent 12 januari 2010
- Art. 354 en 444 WIB 92 - Liquidatieboni 2002 : driejarige aanslagtermijn, maar geen belastingverhoging - Antwerpen 1 december 2009

## BTW

- Art. 85 WBTW - Nietig ook zonder belangenschade - Bergen 9 december 2009

## Lokale belastingen

- Gelijkheidsbeginsel - Gemeentebelasting kantoorgebouwen - Gent 30 juni 2009

## 14 Vakpers

- 31 mei tot en met 18 juni 2010

## 15 Varia

- Kosten eigen aan de werkgever - Kilometervergoeding : indexatie tarief
- Varia - Taxman 2010 Award

## 15 Staatsblad

- 11 tot en met 21 juni 2010

## 15 EU-Publicatieblad

---

*Raadpleeg de archieven  
van Fiscoloog online op  
[www.fiscoloog.be](http://www.fiscoloog.be)*

---

## Fiscoloog

**Hoofredacteur** : Jan Van Dyck

**Adjunct-hoofredacteur** : Christian Buysse

**Redactionele coördinatie** : Katrien van Tilborg

### Kernredactie

André Bailleux, Patrick Lauwers, Luc Maes, Ivan Massin, Stefaan Van Crombrugge, Peter Verbanck

### Medewerkers

Dirk Coveliers, Marc De Munter, Marc Dhaene, Luc Foguene, Axel Haelterman, Alain Huyghe, Luc Meeus, Patrick Smet, Henri Vandebergh, Piet Vandendriessche, Paul Van Eesbeeck, Michael Van Gils, Luc Vereycken, Henk Verstraete, Eddy Vlasselaer, e.a.

### Redactie en advertenties

Brasschaatsteenweg 308, 2920 Kalmthout  
tel. 03 620 02 80 - fax 03 620 03 63 - [fiscoloog@biblo.be](mailto:fiscoloog@biblo.be)  
[www.fiscoloog.be](http://www.fiscoloog.be)

### Documentatiedienst

Van de nog niet gepubliceerde vonnissen en arresten die in Fiscoloog besproken werden, kunt u tegen vergoeding een kopie aanvragen bij de redactie.

### Abonnementen

tel. 078 35 33 05 - e-mail : [info@abonnementen.be](mailto:info@abonnementen.be)  
Abonnementendienst Fiscoloog, PB 360, 8800 Roeselare  
Abonnementsbijdrage : 369,94 euro per jaar. Fiscoloog verschijnt 45 keer per jaar. Een bijkomende opbergmap kan worden verkregen door storting van 12 euro op rekening 403-2101701-75 van Biblo nv met vermelding "map Fiscoloog".

### Verantwoordelijke uitgever

Wim Criel, Steenaardestraat 30, 9051 St.-Denijs-Westrem

Alle rechten voorbehouden. Informatie afkomstig van bronnen welke wij als betrouwbaar beschouwen, maar zonder onze verantwoordelijkheid.



Fiscoloog is een uitgave van Uitgeverij Biblo