

Vennootschapsbelasting

DEEL 1 - Inleiding

HOOFDSTUK 1 - Situering van de vennootschapsbelasting

In België onderscheiden we vier belastingstelsels, namelijk:

1 De directe belastingen

Deze belastingen worden jaarlijks geheven en omvatten:

- de personenbelasting (artikel 3 t.e.m. 178 WIB 92),
- de vennootschapsbelasting (artikel 179 t.e.m. 219bis WIB 92),
- de rechtspersonenbelasting (*artikel 220 t.e.m. 226 WIB 92*),
- de belasting van niet-inwoners (personen en vennootschappen) (*artikel 227 t.e.m. 248 WIB 92*).

Directe belastingen worden omschreven als belastingen die een van nature duurzame situatie, waarin de belastingplichtige zich met zijn activiteit of patrimonium bevindt, treffen; dit in tegenstelling tot indirecte belastingen, die geïsoleerde handelingen of feiten, voorbijgaand van aard en uitgaand van de belastingplichtige, treffen (*cf. Cass., 23.04.2015, F.14.0171.F*).

2 De indirecte belastingen

Deze belastingen worden geheven naar aanleiding van bepaalde handelingen en/of gebeurtenissen en omvatten:

- de belasting over de toegevoegde waarde (btw) ('Wetboek Btw'),
- de successierechten ('Wetboek der Successierechten', van de drie gewesten),
- de registratie-, hypotheek-, griffierechten ('Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten' van de drie gewesten),
- douanerechten ('Europees Douanewetboek', nationale bepalingen, verdragen en internationale akkoorden);
- accijnzen (nationale bepalingen),
- diverse rechten en taksen ('Wetboek Diverse Rechten en Taksen').

3 De met de directe belastingen gelijkgestelde belastingen

Deze belastingen komen meestal jaarlijks terug, maar zijn evenzeer afhankelijk van een bepaalde gebeurtenis en/of handeling. Zij zijn opgenomen in het 'Wetboek van de met Inkomstenbelastingen Gelijkgestelde Belastingen' (WIGB) en omvatten:

- de verkeersbelasting op de autovoertuigen,
- de belasting op de spelen en weddenschappen,
- de belasting op de automatische ontspanningstoestellen,
- de belasting op inverkeerstelling,
- de belasting op de deelname van de werknemers in de winst of in het kapitaal van de vennootschap.

4 De lokale en regionale belastingen

Deze belastingen komen in de meeste gevallen jaarlijks terug, maar zijn, zoals de sub 3 bedoelde belastingen, eveneens afhankelijk van een bepaalde handeling en/of gebeurtenis. Zij omvatten o.m.:

- de belasting op drijfkracht,
- de belasting op riolering, reclameborden, onbebouwde percelen bouwgrond enz.,
- de belasting op tweede verblijven,
- de belasting op danspartijen,
- de belasting op braakliggende gronden enz.

Zoals blijkt uit voorgaande situering behoort de vennootschapsbelasting tot de directe belastingen. De directe belastingen werden ingevoerd door de Wet van 20 november 1962, die de fiscale hervorming tot voorwerp had en aldus de vroegere cedulaire belasting op de inkomsten van alle aard, alsmede de aanvullende personele belasting en de nationale crisisbelasting heeft vervangen (*‘Wetboek van de Inkomstenbelastingen’ gevoegd bij het KB van 26.02.1964 tot coördinatie van de wetbepalingen betreffende de inkomstenbelastingen, bekendgemaakt in het BS van 10.04.1964*).

In 1992 werd het ‘Wetboek van de Inkomstenbelastingen’ (WIB) gecoördineerd, waarna het werd herdoopt tot het ‘Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992’ (WIB 92).

HOOFDSTUK 2 - Algemene kenmerken van de vennootschapsbelasting

De door een vennootschap behaalde of verkregen inkomsten worden in hun geheel aan een enige en definitieve belasting – zijnde de vennootschapsbelasting – onderworpen, ongeacht:

- de eigen aard van die inkomsten (onroerend, roerend, beroeps of divers);
- of die inkomsten worden uitgekeerd (kapitaalvergoedingen), dan wel in de vennootschap worden behouden (gereserveerd);
- de oorsprong van die inkomsten (Belgische of buitenlandse).

Aangezien een vennootschap niets bezit dat niet tot verwezenlijking van haar doel – te weten, winst maken – aangewend wordt, hebben alle door haar verworven inkomsten een beroepskarakter, ongeacht de eigen aard ervan (onroerend, roerend, beroeps of divers). Bijgevolg zullen ook de voorheffingen altijd een beroepskarakter hebben, ongeacht de eigen aard van de inkomsten waarop ze werden geheven.

De vennootschapsbelasting wordt – juist zoals de personenbelasting – geheven ten bate van het Rijk en is derhalve een territoriale belasting.

De vennootschapsbelasting treft in de regel het inkomen van één bepaald boekjaar, al dan niet samenvallend met een kalenderjaar. Bijgevolg is de vennootschapsbelasting, juist zoals de personenbelasting, een eenjarige belasting. Een boekjaar wordt ‘belastbaar tijdperk’ genoemd.

Juist zoals dit het geval is in de personenbelasting zal de taxatie slechts kunnen plaatsvinden nadat alle belastbare inkomsten die de vennootschap tijdens het belastbaar tijdperk heeft behaald of verkregen, bekend zijn. In de regel is dit het jaar volgend op het jaar waarin de inkomsten werden verworven. Het is in beginsel ook in dat jaar dat de aanslag zal worden gevestigd, en het wordt vandaar ook het aanslagjaar genoemd. Het aanslagjaar is:

- het jaar dat volgt op dat waarin de inkomsten, die tot grondslag van de aanslag dienen, zijn behaald of verkregen, als het boekjaar afsluit op 31 december ([artikel 200, littera b KB/WIB 92](#));
- het jaar waarin het boekjaar, waarvan de inkomsten tot grondslag van de aanslag dienen, wordt afgesloten, als dit gebeurt op een andere datum dan 31 december ([artikel 202 KB/WIB 92](#)).

Voor een uitgebreide bespreking van de begrippen ‘aanslagjaar’ en ‘belastbaar tijdperk’, zie [HOOFDSTUK 4 Belastbaar tijdperk en aanslagjaar](#).

De vennootschapsbelasting, in tegenstelling tot de personenbelasting, wordt in zeer beperkte mate geïnd door middel van voorschotten – verder voorheffingen genoemd. Een systeem van voorafbetalingen is voorzien.

Voor algemene beschouwingen over (het ontstaan van) de vennootschapsbelasting, zie DESCHRIJVER, D., ‘De evolutie van de Belgische vennootschapsbelasting in de periode 1990-2020. Enkele kanttekeningen’, in Liber Amicorum Stefaan Van Crombrugge, Schoten, Roularta Media Group, 2020, p. 285-304.

Uit de bijdrage van De Schrijver blijkt (dat):

- de vennootschapsbelasting een standvastige en beginselvaste belasting is;
- niet ter discussie staat, alhoewel moet worden opgemerkt dat de VenB wordt overgedragen (afgewenteld, doorgerekend) op afnemers en toeleveranciers, inclusief werknemers;
- er geen aanzienlijke wijziging is in de opbrengst tussen 1990 en heden (tussen 2% en 4% van het bbp);
- de evolutie van de tariefstructuur en de evolutie naar een lager tarief;

- bevoordeling van kmo's;
- toenemende complexiteit ingevolge budgetneutraliteit en de invoering van bijzondere stelsels;
- de regionalisering van de VenB;
- exogene factoren, zoals:
 - OESO en Europa;
 - Het fairness-debat;
 - Corona – COVID-19-virus.

Vennootschapsbelasting is slechts een voorheffing

In de optiek dat een vennootschap geen natuurlijk persoon is en dus geen draagkracht heeft in strikte zin, en de draagkracht *de facto* terug te vinden is bij de achterliggende aandeelhouders, kan worden geargumenteed dat de vennootschapsbelasting werkt als een voorheffing om het risico dat de winst uiteindelijk niet bij de aandeelhouder belandt omdat die wordt gereserveerd of versluisd, te counteren. Alles wat later als dividend uitgekeerd zou (kunnen) worden, maar nooit boven water komt, wordt op deze manier belast (*PAUWELS, K., '(Over-)belasting en draagkracht: verleden, heden en toekomst van het draagkrachtbeginsel', A.F.T. 2017/10, p. 22*).

HOOFDSTUK 3 - Van een winstbelasting naar een omzetbelasting? – GAFA-belasting – digitaks – DST (Digital Service Tax)

De fiscale uitdaging van de digitalisering van de economie, met als symbool GAFA, het acroniem van de vier grote spelers (Google, Amazon, Facebook, Apple), is het belasten van een onderneming die niet aanwezig is op het grondgebied waar zij handel genereert.

Naar aanleiding van de problematiek van de taxatie van de GAFA's, die niet de bijdrage aan de fiscale inkomsten leveren die men zou mogen verwachten, wordt geopperd om op een andere manier over belastingen op bedrijven en vennootschapsbelastingen na te denken.

De gedachten evolueren in de richting van een 'digital service tax', die de vorm aanneemt van een omzetbelasting van 3%, omdat een belastingheffing op basis van winsten door de lokalisatie van die bedrijven bijna niet mogelijk is.

Door deze belasting als een indirecte belasting te bestempelen, wordt getracht de dubbelbelastingverdragen te omzeilen (*zie bv. India met de 'google-taks', TUERLINCKX, J., 'Wat wit was', Doorbraak, 2020, p. 191*).

Pierre Moscovici, eurocommissaris voor Economische en Financiële Zaken, wil dat de 27 lidstaten unaniem werk maken van dit dossier ([Mondelinge pv nr. 20488 van de heer Georges Gilkinet, vraag nr. 20622 van de heer Jean-Jacques Flahaux en vraag nr. 20635 van de heer Benoît Friart d.d. 26.09.2017, Kamer, Integraal verslag – Commissie voor de Financiën, 2016-2017, CRIV 54 COM 731 d.d. 26.09.2017, p. 39](#)).

Zie hiervoor ook Mondelinge pv nr. 26815 van 19.09.2018, Commissie voor de Financiën en de Begroting, CRIV 54 COM 962.

Voor een kritiek (en een vergelijking met het bestaande 'diamantstelsel'), zie DEGREVE, E., 'Waarom de GAFA-belasting politieke mooipraterij is ...', Taxwin, FISCanalyses van 13.09.2019.

Digital Tax Package van de Europese Commissie: herdenking concept 'vaste inrichting'

In dit verband kan ook worden verwezen naar de 'Digital Tax Package' van de Europese Commissie, met een ontwerprichtlijn die voorziet in de uitbreiding van de notie 'vaste inrichting' *c.q.* de winstallocatieregels om ook in geval van digitale ondernemingsmodellen tot een redelijke bronstaattaxatie te komen. Daartoe zou de vaste-inrichtingsdefinitie in artikel 5 van de dubbelbelastingverdragen worden uitgebreid door de invoering van het concept 'Significant Digital Presence' ('aanmerkelijke digitale aanwezigheid' of 'ADA').

Tegelijk wordt door de OESO voorgesteld om de nexusregels aan te passen in het licht van de digitale economie, door de eventuele introductie van een zogenaamd 'Significant Economic Presence'-criterium.

Voor meer over het voorgaande, zie GOMMERS, S., WUSTENBERGHS, T., "'Aanmerkelijke Digitale Aanwezigheid': op weg naar een virtuele vaste inrichting?", AFT 2019/6-7.

De auteurs besluiten dat het aloude nexus-concept in de inkomstenbelastingen – met name de notie 'vaste inrichting' – is voorbijgestreefd en dat de beleidsmakers veel beter van een wit blad zouden vertrekken om voor alle

grensoverschrijdende ondernemingsactiviteiten te zoeken naar een gepaste en sluitende (en bij voorkeur gedematerialiseerde) rattacheringsfactor.

Digital Service Tax (DST) in Frankrijk en Spanje

In 2019 en als gevolg van het uitblijven van een Europese belasting op digitale diensten, riep Frankrijk op eigen houtje een dergelijke taks in het leven. De Verenigde Staten kondigden daarop prompt een reeks tariefverhogingen aan die Franse producten zouden treffen, waarop de inning van de taks voor 2020 voorlopig werd uitgesteld.

In onderstaand artikel wordt dieper ingegaan op de Franse digitaledienstenbelasting en meer in het bijzonder of deze taks al dan niet als discriminatoir beschouwd zou kunnen worden bij toepassing van het EU-recht of de belastingverdragen (*SADOWSKY, M., 'French perspectives on the Digital Services Tax (DST)', T.F.R., 2020/10, nr. 582, p. 427-435*).

Spanje heeft ook zijn eigen DST-wet gepubliceerd (*SMET, R., 'DST in Frankrijk en Spanje', Fiscooloog Internationaal, 2020, nr. 443, p. 8*).

Nadelig voor België (als kleine, open, exportgerichte economie)?

Voor kleine, open en exportgerichte economieën zoals België zou de GAFA-belasting nadelig kunnen zijn. De GAFA-taks gaat immers in de richting van een taxatie op basis van de locatie van klanten, en in België zijn er nu eenmaal weinig klanten gevestigd. Als een Belgisch bedrijf vandaag exporteert naar Zweden en in Zweden werkt met een distributeur en niet met een vaste inrichting, zal België heffingsbevoegd zijn over de in Zweden behaalde winsten. Met de invoering van een GAFA-taks op basis van de locatie van de klanten zal dit niet langer het geval zijn. We moeten waakzaam zijn de voordeur niet open te zetten voor de GAFA-taks, om langs de achterdeur de fiscale inkomsten van onze vennootschapsbelasting te zien verdwijnen (*Mondelinge pv van 10.12.2019 van Sander Loones aan Alexander De Croo over 'De GAFA-taks', CRIV 55 COM 067*).

Zie ook HEYVAERT, W., 'Averrechtse effecten van een digitaks voor een kleine open economie', Forum For the Future, 27.09.2020.

In het kader van de OESO

Binnen de OESO wordt het 'Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy' goedgekeurd op 28-29 mei 2019 door het OECD/G20 Inclusive Framework.

Het bestaat uit twee pijlers. Daar waar Pillar One tot doel heeft om een consensus te bereiken over een vernieuwde verdeling van de heffingsbevoegdheid over winsten gerealiseerd in de digitale economie, heeft Pillar Two in essentie tot doel om alle multinationale ondernemingen te onderwerpen aan een minimale belasting.

Pillar One herverdeelt de fiscale wereldtaart waarbij een niet onaardig deel van de taart zal toekomen aan de marktjurisdictie. Anders gezegd, hoe meer consumenten, hoe meer taart.

Onder Pillar Two onderzoekt de OESO de zgn. Global Anti-Base Erosion-proposal, ook GloBE genoemd. Het voorstel houdt in om BEPS eens en voor altijd tegen te gaan d.m.v. twee onderling gerelateerde regels: (i) een 'income inclusion rule' waarbij het inkomen van een buitenlandse inrichting of een CFC wordt belast als dat inkomen in de andere staat niet wordt onderworpen aan een effectieve minimale belasting en (ii) een 'tax on base eroding payments' waarbij de aftrek van grondslag uithollende betalingen wordt geweigerd of waarbij deze betalingen worden onderworpen aan een bronbelasting als ze aan de ontvangstzijde niet minimaal worden belast.

Voor een bespreking, zie Morbée, K., 'A BEPS too far?', T.F.R., 2019/19, nr. 571, p. 931-934.

HOOFDSTUK 4 - Brexit

1. Standstill tot 31.12.2020 vervat in uittredingsovereenkomst (alias 'terugtrekkingsakkoord')

De Brexit-uittredingsovereenkomst zit vervat in het 'Akkoord inzake de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Unie en de Europese Gemeenschap voor Atoomenergie' (Pb.L. 31.01.2020, afl. 29, 7).

Wat de inkomstenbelastingen betreft, leidt dit Akkoord tot een 'standstill'-situatie tot het einde van de overgangsperiode op 31.12.2020.

Op grond van deze 'standstill' bleef het VK geïmplementeerd in alle Belgische fiscale bepalingen die een implementatie zijn van fiscale EU-richtlijnen of die anderszins toepasselijk zijn op personen of vennootschappen gevestigd in de EU of in de EER,

in overeenstemming met de vereisten gesteld door de Europese vrijheden vervat in de EU-verdragen.

Deze standstill-regeling heeft rechtstreekse werking in de Belgische (fiscale) rechtsorde en kan dus door elke belastingplichtige worden ingeroepen (*Fisc., nr. 1645, p. 1*).

2. Vanaf 01.01.2021: ‘derde land’ – Handels- en samenwerkingsovereenkomst, alias ‘HSO’

Vanaf 01.01.2021 heeft de terugtrekking van het Verenigd Koninkrijk (VK) uit de EU voor de meeste fiscale doeleinden echt uitwerking. Het VK is vanaf die datum in alle fiscale opzichten een derde land.

Tijdens de laatste dagen van 2020 bereikten de onderhandelaars van de EU en het VK wel een handels- en samenwerkingsakkoord.

Het handels- en samenwerkingsakkoord dat op de valreep werd gesloten (*‘Handels- en samenwerkingsovereenkomst’, alias ‘HSO’, Pb.L. 31.12.2020, afl. 444, 14*), omvat slechts beperkte materiële fiscale bepalingen.

Voor een bespreking van de stand van zaken en van de fiscale engagementen opgenomen in de HSO, zie:

- VAN ROBBROECK, N., ‘Brexit: het Verenigd Koninkrijk is nu echt een derde land’, *Fiscoloog* 2021, nr. 1686, p. 1;
- WOUTERS, P.-J. en VAN LOOVEREN, C., ‘Brexit heeft grote fiscale impact vanaf 2021’, *Fisc. Act. nr. 2021/02*, p. 1-5.

Lidmaatschap van de EER

WOUTERS merkt op dat het onduidelijk is of het Verenigd Koninkrijk in de toekomst deel zal uitmaken van de Europese Economische Ruimte (EER). Nochtans is dat bepalend op verschillende vlakken, zoals met name voor de fiscale consolidatie en de aftrek van verliezen van een vaste inrichting (*WOUTERS, P.-J., ‘Wat betekent het Brexit-akkoord voor de vennootschapsbelasting?’ Fisc. Act. nr. 2020/09, p. 4-8*).

Het antwoord blijkt negatief te zijn (zie bv. <https://www.vlaanderen.be/uw-overheid/verdeling-van-de-bevoegdheden/de-landen-van-de-europese-unie-eu-de-europese-economische-ruimte-eer-en-het-schengengebied>, laatst geraadpleegd op 20.01.2021).

Rv op dividenden en intresten en royalties

Wat betreft de roerende voorheffing op dividenden, intresten en royalties wijzigt er niets.

Ook vanaf 01.01.2021 blijft de voorwaardelijke vrijstelling van roerende voorheffing op Belgische dividenden gelden dankzij de ruime omzetting van de Europese Moeder-dochterrichtlijn in Belgisch recht. Ook heeft België de vrijstelling van rv op grond van de moeder-dochterrichtlijn uitgebreid tot dividenden betaald aan moedervennootschappen gevestigd in landen waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten (mits bevredigende regeling inzake gegevensuitwisseling), zoals het VK. Dat laatste geldt niet voor de Interest-royaltyrichtlijn, maar het dubbelbelastingverdrag tussen België en het VK voorziet in een vrijstelling van roerende voorheffing op interesten (van leningen van welke aard ook tussen ondernemingen) en royalty's (zie bv. *WOUTERS, P.-J., ‘Wat te doen en wat te laten vóór jaareinde 2020?’ Fisc. Act. nr. 2020/41, p. 3-8*; *VAN ROBBROECK, N., ‘Brexit: het Verenigd Koninkrijk is nu echt een derde land’, Fiscoloog* 2021, nr. 1686, p. 1).

Voor een bespreking van de formaliteiten in het geval van intrestbetaling door een Belgische onderneming aan een Britse onderneming, zie Puglisi, A., ‘De regels van het Verenigd Koninkrijk die van toepassing zijn vanaf 1 juni 2021 op de intresten en vergoedingen betaald aan Belgische bedrijven’, Taxwin, FISCanalyses van 06.08.2021.

Reorganisatieverrichtingen

Wat betreft reorganisatieverrichtingen of overbrengingen is er wel een drempel. Verrichtingen die ten laatste op 31.12.2020 worden bekendgemaakt in het Staatsblad, kunnen nog belastingneutraal worden geïmplementeerd, ongeacht de datum waarop de reorganisatie zelf wordt uitgevoerd (artikel 545, § 4 WIB 92). Reorganisaties waarvan de publicatie gebeurt na 31.12.2020, vallen onder het liquidatieregime van artikel 208 en 209 WIB 92 (*WOUTERS, P.-J., ‘Wat te doen en wat te laten vóór jaareinde 2020?’ Fisc. Act. nr. 2020/41, p. 3-8*; *VAN ROBBROECK, N., ‘Brexit: het Verenigd Koninkrijk is nu echt een derde land’, Fiscoloog* 2021, nr. 1686, p. 1).

3. Overzicht van de uitzonderingen – gelijkstelling met lidstaat

3.1. Werkgeversbijdragen in kader van groepsverzekering

Voor de toepassing van artikel 59, § 1, eerste lid, 1° WIB 92 en van de bepalingen van titel II, hoofdstuk III, afdeling I, onderafdeling II *bis* wordt het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland gelijkgesteld met een lidstaat van de Europese Unie voor overeenkomsten ten laatste afgesloten op 31.12.2020 ([artikel 544, § 1 WIB 92](#), zoals ingevoegd door de Brexitwet van 21.02.2020 ; inwerkingtreding vastgelegd door het KB van 22.12.2020 op 01.01.2021).

3.2. Vrijstelling doorstorting bv – wetenschappelijk onderzoek

Voor de toepassing van artikel 275/3, § 1, derde lid, 1° WIB 92 wordt het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland gelijkgesteld met een lidstaat van de Europese Unie voor samenwerkingsovereenkomsten ten laatste afgesloten op 31.12.2020 en dit tot het initieel voorziene einde van deze overeenkomsten ([artikel 544, § 2 WIB 92](#), zoals ingevoegd door de Brexitwet van 21.02.2020; inwerkingtreding vastgelegd door het KB van 22.12.2020 op 01.01.2021).

3.3. Meerwaarden op aandelen – private beleggingsvennootschap – private privak

Voor de toepassing van artikel 192, § 3 WIB 92 wordt het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland gelijkgesteld met een lidstaat van de Europese Unie voor de tot en met 31.12.2020 verwezenlijkte meerwaarden ([artikel 544, § 3 WIB 92](#), zoals ingevoegd door de Brexitwet van 21.02.2020; inwerkingtreding vastgelegd door het KB van 22.12.2020 op 01.01.2021).

3.4. Fusierichtlijn

In het kader van de Fusierichtlijn (2009/133/EG) wordt voorzien in verschillende overgangsbepalingen.

Voor de toepassing van [artikel 184bis, § 4 en § 5 WIB 92](#), [artikel 184ter, § 2, achtste lid WIB 92](#), [artikel 211, § 1, vierde en vijfde lid en § 2, zesde lid WIB 92](#), [artikel 214bis, inleidende zin WIB 92](#), [artikel 229, § 4, derde tot tiende lid WIB 92](#) en [artikel 231, § 2 WIB 92](#) wordt het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland gelijkgesteld met een lidstaat van de Europese Unie voor verrichtingen of overbrengingen die ten laatste op 31.12.2020 zijn bekendgemaakt in de Bijlagen bij het Belgisch Staatsblad ([artikel 544, § 4 WIB 92](#), zoals ingevoegd door de Brexitwet van 21.02.2020; inwerkingtreding vastgelegd door het KB van 22.12.2020 op 01.01.2021).

3.5. Vastgoedbevaks en gereguleerde vastgoedvennootschappen – vastgoedportefeuille

Voor de toepassing van artikel 171, 3° quater WIB 92 en artikel 269, § 1, 3° WIB 92 worden wat betreft de tot 31.12.2025 betaalde of toegekende inkomsten, de in het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland gelegen onroerende goederen die de uitkerende vennootschap al op 31.12.2020 rechtstreeks of onrechtstreeks in haar bezit had en deze sindsdien ononderbroken tot en met de dag van de betaling of toekenning van de inkomsten in haar bezit heeft gehouden, als in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte gelegen onroerende goederen beschouwd ([artikel 545 WIB 92](#), zoals ingevoegd door de Brexitwet van 21.02.2020; inwerkingtreding vastgelegd door het KB van 22.12.2020 op 01.01.2021).

3.6. Tonnagetaks – zeescheepvaart

Voor de toepassing van de artikelen 115 tot 120 of 124 wordt het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland gelijkgesteld met een lidstaat van de Europese Economische Ruimte tot aan het aanslagjaar verbonden aan het belastbaar tijdperk dat ten laatste afsluit op 31.12.2020 ([artikel 228, eerste lid van de Programmawet van 02.08.2002](#), zoals ingevoegd door de Brexitwet van 21.02.2020).

Wanneer het belastbaar tijdperk niet overeenstemt met het kalenderjaar, ingeval de belastingplichtige ten gevolge van het verlaten van het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland uit de Europese Economische Ruimte, niet langer voldoet aan de voorwaarden vermeld in punt 2.2, tweede lid of in punt 3.1, leden 8 en 9 van de Mededeling C(2004) 43 van de Commissie – Communautaire richtsnoeren betreffende staatssteun voor het zeevervoer, is de forfaitaire belasting aan de hand van de tonnage overeenkomstig de artikelen 115 tot 120 of 124 niet van toepassing voor het volledige belastbaar tijdperk ([artikel 228, tweede lid van de Programmawet van 02.08.2002](#), zoals ingevoegd door de Brexitwet van 21.02.2020).

DEEL 2 - Toepassingsgebied – onderworpen belastingplichtigen

HOOFDSTUK 1 - Aan de vennootschapsbelasting onderworpen vennootschappen

1. Algemeen

Aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen ([artikel 179 WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet van 18.12.2015 houdende fiscale en diverse bepalingen (*BS 28.12.2015*)):

- de binnenlandse vennootschappen;
- met ingang van 01.01.2007, de organismen voor de financiering van pensioenen bedoeld in artikel 8 van de Wet van 27.10.2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening (*voor een bespreking, zie [HOOFDSTUK 10 Instellingen voor collectieve belegging \('ICB's'\) \(beleggingsvennootschappen\) en organismen voor de financiering van pensioenen \(OFP\)](#)*)).

Er is beslist dat een autonome gemeentelijke regie die sportinfrastructuur uitbaat en waarvan de statuten bepalen dat de nettowinst elk jaar in de gemeentekas zal worden gestort, is in principe een instelling met winstgevend doel die kan worden aangemerkt als belastingplichtige in de vennootschapsbelasting in de zin van artikel 2, § 1, 5°, 179 en 182, 3° WIB 92. De inbrengen in geld door de gemeente kunnen worden aangemerkt als gestort fiscaal kapitaal in de zin van artikel 184 WIB 92 ([Voorafgaande beslissing nr. 2014.210 d.d. 13.05.2014](#)).

2. Toelichting van begrippen i.v.m. ‘vennootschap’ / ‘inwonerschap’

2.1. Begrip ‘vennootschap’

Er wordt verstaan onder ‘vennootschap’, enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard en die ([artikel 2, § 1, 5°, a\) WIB 92, zoals gewijzigd door de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV](#)).

- ofwel rechtspersoonlijkheid bezit naar het recht, Belgisch of buitenlands, dat haar beheerst;
- ofwel wordt beheerst door een buitenlands recht die haar geen rechtspersoonlijkheid toekent maar een rechtsvorm heeft die vergelijkbaar is met die van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid naar Belgisch recht en voldoet aan de definitie van binnenlandse vennootschap als bedoeld onder b) hieronder.

Lichamen met rechtspersoonlijkheid die naar Belgisch recht zijn opgericht en voor de toepassing van de inkomstenbelastingen worden geacht geen rechtspersoonlijkheid te bezitten, worden niet als vennootschappen aangemerkt ([artikel 2, 5°, a, tweede lid WIB 92](#)).

Een vzw die aan de vennootschapsbelasting is onderworpen wordt beschouwd als een ‘vennootschap’ voor de bepalingen van het WIB 92 ([Com.IB 2/7, 2°](#)).

2.2. ‘Fiscale woonplaats – fiscale domicilie

2.2.1. Internationaal fiscale woonplaats (België versus buitenland)

2.2.1.1. Inleiding – belang

Het fiscale inwonerschap van een vennootschap is een lokalisatiecriterium op grond waarvan de meeste staten een belasting heffen op het wereldwijd behaalde inkomen van een vennootschap, ongeacht de oorsprong van de inkomsten. Het nationale woonplaatsconcept vormt daarnaast ook het uitgangspunt voor de toegang tot dubbelbelastingverdragen. Als aanknopingspunt in het nationale recht en in dubbelbelastingverdragen geeft de woonplaats aanleiding tot verschillende problemen die door het mondialiseringsproces verder zijn versterkt. Tot slot bepaalt het fiscaal domicilie de bron van de uitkeringen die de vennootschap verricht. Zo zijn dividenden uitgekeerd door een vennootschap met fiscaal domicilie in België

Voor meer hieromtrent in de rechtsleer, zie:

- BROSENS, L., ‘Het fiscaal inwonerschap van vennootschappen in een gemondialiseerde economie. Een analyse in de context van de Belgische inkomstenbelastingen en dubbelbelastingverdragen’, Brussel, Larcier, 2018, 827 p, besproken door VAN CROMBRUGGE, S., ‘Fiscaal inwonerschap van vennootschappen’, Fiscoloog 2019, nr. 1603, p. 12;
- HAELTERMAN, A., ‘Vennootschapsbelasting doorgelicht – Een inzichtelijk handboek – Referentiekader: mogelijke aanvalspistes van de Belgische fiscus in geval van oneigenlijk gebruik van een buitenlandse vennootschap’, die Keure, 2018, p. 31.

In beginsel zijn ‘binnenlandse vennootschappen’ aan de vennootschapsbelasting onderworpen (cf. [artikel 179 WIB 92](#)).

Het komt er dus op aan vast te stellen wat een ‘binnenlandse vennootschap’ is.

Een van de middelen ter bestrijding van onrechtmatige delokalisatie van winsten

Grof gesteld heeft de fiscus drie middelen ter bestrijding van een onrechtmatige delokalisatie van winsten uit België (HAELTERMAN, A., ‘*Vennootschapsbelasting doorgelicht – Een inzichtelijk handboek*’, die Keure, 2020, p. 30):

- de Administratie toont aan dat de buitenlandse entiteit haar fiscaal domicilie in België heeft;
- de Administratie toont aan dat de buitenlandse entiteit een vaste inrichting heeft in België;
- de Administratie gaat over tot een aanpassing van de transferpricing tussen de Belgische en de buitenlandse entiteiten (voor meer hieromtrent, zie [3.9.15. Verrekenprijzen \(transfer pricing\)](#))).

2.2.1.2. Overgang naar statutaire zetelleer in het WVV

2.2.1.2.1. Situering – probleemstelling

Tot 30.04.2019 wordt in het vennootschapsrecht de ‘nationaliteit’ van een vennootschap in het Belgisch recht bepaald door de leer van de ‘werkelijke zetel’: een vennootschap is onderworpen aan het vennootschapsrecht van de Staat waar haar werkelijke zetel is gevestigd.

Vanaf 01.05.2019 wordt de werkelijke zetelleer verlaten en wordt er overgeschakeld op de leer van de ‘statutaire zetel’ (incorporatieleer): een vennootschap is onderworpen aan het vennootschapsrecht van het land waar haar maatschappelijke zetel is gevestigd ¹.

De statutaire zetelleer werd ingevoerd in het vennootschapsrecht omdat de vrijheid van vestiging de lidstaten die de werkelijke zetelleer toepassen in een nadeliger positie brengt vanuit een concurrentieel oogpunt t.a.v. de lidstaten die de statutaire zetelleer toepassen (*Parl.St. bij de Wet van 23.03.2019 ‘tot invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen’*, Kamer 2018-19, nr. 54-3119/01, 15).

In het fiscaal recht blijft de werkelijke zetelleer evenwel behouden.

De regels om de fiscale woonplaats van een vennootschap te bepalen en de vennootschapsrechtelijke regels omtrent de ‘nationaliteit’ van een vennootschap, lopen dus uiteen.

Voor een bespreking in de rechtsleer van de invoering van de statutaire zetelleer in het vennootschapsrecht, zie:

- DE BROE, L. en PEETERS, M., ‘Nieuwe “statutaire zetelleer” versus fiscale “werkelijke zetelleer”’, *Fiscoloog* 1607, p. 1;
- BROSENS, L. e.a., ‘Inwerkingtreding van het nieuwe vennootschapsrecht is een kluwen’, *Fisc. Act.* nr. 2019/29, p. 3-8;
- VAN DE VIJVER, A. en DISTER, W., ‘Immigratie van vennootschappen. De impact van het nieuwe vennootschapsrecht’, *T.F.R.*, 2020/7, p. 250-264;
- WOUTERS, P.-J. en DERMINE, L., ‘Fiscale aspecten van het hervormde vennootschapsrecht: nationaliteit en mobiliteit van vennootschappen’, *A.F.T.* 2020/05;
- WOUTERS, P.-J., ‘Internationale fiscale aspecten van het hervormde Vennootschapsrecht’, *A.F.T.* 2020/08-09, p. 13-27;
- DE BROE, L. en PEETERS, M., ‘De fiscaalrechtelijke gevolgen van de invoering van het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen’ in Wyckaert, M. en De Wulf, H. (ed.), *Het WVV doorgelicht*, 1^o editie, Brussel, Intersentia, 2021, p. 749.

¹ Naast de werkelijke en statutaire zetelleer betaamt ook nog de incorporatieleer, te weten, het land waar de vennootschap werd opgericht.

2.2.1.2.2. Gevolgen

Als gevolg van het feit dat de regels om de fiscale woonplaats van een vennootschap te bepalen en de vennootschapsrechtelijke regels omtrent de ‘nationaliteit’ van een vennootschap uiteenlopen, kan men niet langer veronderstellen dat een vennootschap die onderworpen is aan de vennootschapsbelasting noodzakelijkerwijze ook aan het Belgische vennootschapsrecht is onderworpen. Indien een vennootschap haar werkelijke zetel in België heeft, maar haar statutaire zetel in een vreemde (Europese of niet-Europese) staat, zal zij onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, maar beheerst worden door het vennootschapsrecht van die vreemde staat.

In de rechtsleer wordt vastgesteld dat het eenieder vrijstaat een in België gevestigde vennootschap op te richten naar buitenlands recht en aldus de vennootschapsrechtelijke spelregels zelf te kiezen (bijzondere en gunstige regimes inzake meervoudig stemrecht kunnen tot een dergelijke ‘rechtskeuze’ leiden). Het arrest Centros ([Hof van Justitie zaak nr. C-212/97 van 09.03.1999 inzake Centros](#)) heeft duidelijk gemaakt dat de incorporatieleer wat het vennootschapsrecht betreft

en de werkelijke zetelleer wat het fiscale betreft, perfect naast elkaar kunnen lopen (HAELTERMAN, A., ‘Venootschapsbelasting doorgelicht – Een inzichtelijk handboek’, die Keure, 2020, randnummer 19 en 26fbel).

Zie ook de ‘Algemene toelichting’ in de mvt bij de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV, p. 4 e.v, Parl.St. 2018-2019, Doc 54 3368.

Ook kunnen verrichtingen die voor het vennootschaps- en boekhoudrecht intern zijn, grensoverschrijdend zijn voor het fiscaal recht en vice versa.

2.2.1.2.3. Ook voor de toepassing van het boekhoudrecht

De statutaire zetelleer in het Wetboek van Internationaal Privaatrecht (WIPR) heeft niet alleen gevolgen voor het vennootschapsrecht, maar bepaalt ook aan welk boekhoudrecht een vennootschap onderworpen is. Dit betekent dat vennootschappen die hun statutaire zetel in het buitenland hebben, maar van wie de werkelijke zetel binnen België ligt, in de regel niet meer beheerst worden door het Belgische boekhoudrecht.

Vandaar de noodzaak de in fiscale zin binnenlandse vennootschappen te verplichten een boekhouding te voeren conform het Belgisch boekhoudrecht.

Voor meer over die verplichting, zie de Gids Procedure, [7. Verplichting tot voeren van boekhouding cf. Belgisch boekhoudrecht](#).

2.2.1.3. ‘Binnenlandse vennootschap’: werkelijke + statutaire zetelleer

2.2.1.3.1. Werkelijke zetelleer

Het fiscaal recht behoudt de werkelijke zetelleer en stapt dus niet mee over naar de statutaire zetelleer zoals het vennootschapsrecht.

Het zou niet opportuun zijn om de statutaire zetelleer ook te laten doorwerken op fiscaal vlak. Niet alleen omdat het WIB 92 tot op heden voor het fiscaal inwonerschap steeds heeft gekeken naar de ligging van de zetel van werkelijke leiding, maar ook omdat de internationale fiscaliteit de werkelijke zetelleer als basisprincipe hanteert (cf. artikel 4 (3) OESO-Modelverdrag). Het gebruik van de statutaire zetel als criterium in de vennootschapsbelasting zou immers tot gevolg hebben dat vennootschappen met statutaire zetel in het buitenland (inclusief in belastingparadijzen) maar die vanuit België worden bestuurd, niet langer als fiscaal inwoner aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen zouden zijn (*DE BROE, L. en PEETERS, M., ‘Nieuwe “statutaire zetelleer” versus fiscale “werkelijke zetelleer”’, Fiscoloog 1607, p. 1*).

Er wordt verstaan onder ‘binnenlandse vennootschap’, enigerlei vennootschap die in België haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft en niet van de vennootschapsbelasting is uitgesloten ([artikel 2, § 1, 5°, b, eerste lid WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV).

De definitie van de ‘binnenlandse vennootschap’ is aangepast om rekening te houden met de mogelijke dissociatie die de invoering van de statutaire zetelleer in het vennootschapsrecht teweegbrengt tussen de ‘nationaliteit’ en de fiscale woonplaats van de vennootschap (*mvt bij de voormelde Wet van 17.03.2019*).

Met name wordt de verwijzing naar de ‘maatschappelijke zetel’ in de voormelde wetsbepaling geschrapt door de voormelde Wet van 17.03.2019.

2.2.1.3.2. Vermoeden werkelijke zetel in België indien statutaire zetel in België

2.2.1.3.2.1. Principe – vermoeden iuris tantum

Door de schrapping van de verwijzing naar de maatschappelijke zetel voor de kwalificatie als ‘binnenlandse vennootschap’ kan niet langer worden vermoed dat een vennootschap waarvan de statutaire zetel in België gelegen is, ook aan de Belgische vennootschapsbelasting is onderworpen.

Het ongewenste gevolg van deze schrapping is dat de Administratie geval per geval zou moeten bewijzen dat er sprake is van een binnenlandse vennootschap, met als risico veel ‘staatloze’ vennootschappen.

Om dat te vermijden wordt een wettelijk vermoeden ingeschreven in het WIB 92, met een dubbel tegenbewijs.

De vennootschap die haar statutaire zetel in België heeft, wordt behoudens tegenbewijs vermoed daar ook haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer te hebben. Het tegenbewijs wordt enkel aanvaard indien er bovendien is aangetoond dat de fiscale woonplaats van de vennootschap in een andere Staat dan België is gevestigd volgens de fiscale wetgeving van deze andere Staat ([artikel 2, § 1, 5°, b, tweede lid WIB 92, zoals gewijzigd door de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV](#)).

Met het oog op rechtszekerheid bevestigt de definitie van de ‘binnenlandse vennootschap’ de huidige administratieve praktijk ([Com.IB 179/22](#)) en de rechtspraak (*Brussel, 29.06.1982, FIF 82/119, Mines d’Ajustriel*), volgens dewelke de vennootschap die haar statutaire zetel in België heeft, wordt vermoed *juris tantum* eveneens haar werkelijke zetel in België te hebben (*mvt bij de voormelde Wet van 17.03.2019*).

In de rechtsleer wordt opgemerkt dat het wettelijke vermoeden uit de vennootschapsbelasting ([artikel 2, § 1, 5°, b, tweede lid WIB 92](#)) volledig analoog is aan het wettelijk vermoeden in de personenbelasting ([artikel 2, § 1, 1°, tweede lid, a\) WIB 92](#)).

2.2.1.3.2.2. Dubbel tegenbewijs

Om te vermijden dat de hervorming van het vennootschapsrecht van 2019 de mogelijkheid zou scheppen voor fiscaal ‘dubbel niet-inwonerschap’, verduidelijkt de definitie van de ‘binnenlandse vennootschap’ in het artikel 2, § 1, 5°, b, tweede lid WIB 92 dus dat een vennootschap die haar statutaire zetel in België heeft enkel als een buitenlandse vennootschap kan worden aangemerkt indien door haar of door de Belgische belastingadministratie niet alleen wordt aangetoond dat:

- zij haar werkelijke zetel niet in België heeft gevestigd
- maar ook dat haar fiscale woonplaats zich in een andere Staat dan België bevindt volgens de fiscale wetgeving van die andere Staat.

Dat laatste betekent dat de vennootschap haar fiscale woonplaats in een andere Staat moet hebben zowel onder het interne recht van deze Staat als, indien van toepassing, onder de overeenkomsten tot voorkoming van dubbele belasting gesloten door deze Staat.

Met andere woorden, de vennootschap die haar statutaire zetel in België heeft en die, noch volgens het fiscaal recht van de Staat waarin haar werkelijke zetel gelegen is, noch volgens het fiscaal recht van een andere staat, als fiscaal inwoner wordt beschouwd, wordt aangemerkt als een binnenlandse vennootschap in de zin van [artikel 2, § 1, 5°, b\) WIB 92](#) (*mvt bij de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV, p. 11*).

Of, anders gesteld, ‘een vennootschap die haar statutaire zetel in België heeft en die haar fiscale woonplaats niet in een andere Staat heeft, zal als binnenlandse vennootschap worden beschouwd’ ([PV nr. 2538 van mevrouw de volksvertegenwoordiger Griet Smaers van 14.02.2019, QRVA 51 183 van 21.03.2019](#)).

Belastingplichtige én Administratie kunnen weerleggen

Het vermoeden van inwonerschap kan zowel door de belastingplichtige als door de Administratie weerlegd worden (*Parl.St. Kamer 2018-19, nr. 54-3367/001, 104*).

Dat laatste kan bv. van belang zijn wanneer de Administratie internrechtelijke vrijstellingen van bronbelasting wil ontzeggen aan een naar Belgisch recht opgerichte vennootschap met statutaire zetel in België. In dat geval zal zij moeten bewijzen dat de zetel van werkelijke leiding en de fiscale woonplaats van deze vennootschap in een andere Staat zijn gelegen (*DE BROE, L. en PEETERS, M., ‘Nieuwe “statutaire zetelleer” versus fiscale “werkelijke zetelleer”’, Fiscoloog 1607, p. 1*).

2.2.1.4. Beoordelingscriteria

Een binnenlandse vennootschap is een vennootschap die haar ‘fiscale woonplaats’ in België heeft, dit wil zeggen dat ze in België moet gelegen zijn ([artikel 2, § 1, 5°, b\) WIB 92](#)):

- ofwel hun voornaamste inrichting, zijnde de zetel van waaruit de bedrijvigheid wordt beheerd en geleid of, als de vennootschap vestigingen heeft in zowel België als in het buitenland, de zetel van het algemeen beheer;
- ofwel hun zetel van bestuur of beheer, wanneer het om vennootschappen gaat die geen voornaamste inrichting hebben.

Samenvattend kan worden gesteld dat het algemeen bestuur moet worden waargenomen vanuit een Belgische bestuurszetel waar inzonderheid de kantoren van de directie zijn ondergebracht, de centrale boekhouding berust, de

algemene vergadering van de aandeelhouders of van de vennoten wordt gehouden, kortom, van waaruit uiteindelijk de hogere leiding, het maatschappelijk beheer en de algemene belangen worden waargenomen en behartigd.

Het criterium ‘maatschappelijke zetel’ wordt na de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV niet langer gehanteerd, gelet op het feit dat het vennootschapsrecht de leer van de statutaire zetel aanneemt terwijl de fiscale wet blijft vasthouden aan de werkelijke zetel. Het begrip “maatschappelijke zetel” zou in deze omstandigheden verwarring kunnen veroorzaken.

Het begrip ‘voornaamste inrichting’ wordt in het WIB 92 niet gedefinieerd. Met de ‘voornaamste inrichting’ wordt de plaats bedoeld van waaruit de vennootschap wordt bestuurd, zijnde de plaats waar de belangrijkste beslissingen (‘wekkende impulsen’) worden genomen. Om deze plaats vast te stellen, zijn drie vragen relevant (de drie ‘w-vragen’):

1. wat zijn de belangrijkste beslissingen?
2. wie neemt die beslissingen?
3. waar worden ze genomen?

Dit moet beoordeeld worden naar de feitelijke omstandigheden (*BROSENS, L., ‘Woonplaats buitenlandse holding: fiscus delft onderspit door zware bewijslast,’ Fiscoloog Internationaal 2018, nr. 412, p. 1; PHILIPPE, D.-E., ‘De zaak Belgacom: wanneer de staat proeft van de charmes van de Luxemburgse fiscaliteit,’ Taxwin, FISCanalyses van 01.06.2018*).

Er moet daarbij gekeken worden naar het hoogste bestuursniveau wanneer de verschillende activiteiten geleid worden door verschillende personen (*BROSENS, L., ‘Vaststelling fiscale woonplaats van vennootschappen: nieuwe wending?,’ Fiscoloog Internationaal 2020, nr. 444, p. 1*).

Interessant voor de Belgische praktijk is de casus waarin de Zwitserse autoriteiten beoordelen dat de zetel van werkelijke leiding van een Guersney-vennootschap in België ligt (*BROSENS, L., ‘De plaats van werkelijke leiding van financieringsvennootschappen naar Zwitsers fiscaal recht,’ T.F.R. 2015/476, p. 163-174*).

Uit de Belgacom/Proximuszaak (zie hierna, rechtspraak) blijkt dat de plaats waar de essentiële beslissingen formeel worden genomen, bepalend is, ongeacht waar ze worden voorbereid.

Brosens merkt op dat bij kleinere vennootschappen, met de aandeelhouder als enige bestuurder, er niet echt een strategisch orgaan is dat onafhankelijk van de dagelijkse leiding functioneert, en dat er daarom noodgedwongen gemakkelijker wordt teruggegrepen naar substantiegerelateerde elementen, zoals de plaats waar deze persoon gewoonlijk zijn dagelijkse activiteiten ontplooit, en wordt het onderscheid tussen de fiscale woonplaats enerzijds en een vaste inrichting anderzijds flinterdun (*BROSENS, L., ‘Vaststelling fiscale woonplaats van vennootschappen: nieuwe wending?,’ Fiscoloog Internationaal 2020, nr. 444, p. 1*).

Het is duidelijk dat de beoordeling van deze voorwaarde voor belastbaarheid in de vennootschapsbelasting een feitenkwestie is.

Voor een bespreking van rechtspraak van het Italiaanse hooggerechtshof over het inwonerschap van holdings, zie *BROSENS, L., ‘De jacht op de holding: is het Italiaanse Hoogste Gerechtshof het noorden kwijt?,’ T.F.R., 2021/4, nr. 596, p. 159-167*.

Voornaamste inrichting = zetel van bestuur of beheer?

De rechtsleer en de Raad van State wijzen op vroegere parlementaire voorbereiding en rechtspraak, waaruit blijkt dat de termen ‘voornaamste inrichting’ en ‘zetel van bestuur of beheer’ dezelfde lading dekken. Het behoud van beide wordt vaag gemotiveerd door de wetgever. Voor meer, zie de bijdrage (*DHAENE, M., ‘Het nieuwe Wetboek van Vennootschappen en Verenigingen en het Wetboek Inkomstenbelastingen,’ TFR 2019/11, nr. 563, p. 543-546*).

2.2.1.5. Economische substantie in België (substance)

Wanneer het inwonerschap van een vennootschap wordt bepaald, moet ook de substance van de vennootschap in België mee in overweging worden genomen.

Voor een voorbeeld waarbij een overzicht wordt gegeven van de criteria op basis waarvan wordt beoordeeld of er voldoende substance aanwezig is in België, zie Voorafgaande beslissing nr. 2010.210 d.d. 31.08.2010:

- In de raad van bestuur zetelen twee inwoners van België.
- De bestuurders beschikken over de noodzakelijke kwalificaties om hun beheersmandaat uit te voeren.
- De niet-inwonende bestuurders oefenen andere functies uit binnen de groep.
- De boekhouding van de Belgische vennootschap wordt gehouden in België.
- De documenten worden gearhiveerd en bewaard op de zetel van de vennootschap.
- De Belgische vennootschap beschikt over een bankrekening in België voor de dagelijkse operaties; de mandatarissen ervan zijn de bestuurders.
- De Belgische vennootschap kan maar gebonden zijn ten aanzien van derden door een handtekening van minstens één Belgische bestuurder.
- Alle bestuursvergaderingen worden gehouden in België met een fysieke aanwezigheid van de meerderheid van de bestuurders.
- De raad van bestuur van de Belgische vennootschap beschikt over de bevoegdheid om essentiële beslissingen te nemen met betrekking tot de investeringsstrategie van de vennootschap.
- De algemene vergadering vindt plaats in België.
- De vennootschap beschikt over voldoende financiële middelen om haar doelstellingen te behalen.

2.2.1.6. Woonplaatsattest – bevestiging van inwonerschap t.a.v. buitenlandse autoriteiten

Een vennootschap kan haar Belgisch inwonerschap ten aanzien van buitenlandse administraties bewijzen met behulp van het document ‘276Conv’, alias het ‘woonplaatsattest’.

Het bewijs van inwonerschap in het kader van de vermindering van de bronheffingen gebeurt door middel van specifieke documenten (276Div, 276Int, 276R).

Bewijswaarde woonplaatsattest

Voor een beschouwing over de bewijswaarde van het woonplaatsattest onder het nationaal recht, zie BROSENS, L., ‘De jacht op de holding: is het Italiaanse Hoogste Gerechtshof het noorden kwijt?’, T.F.R., 2021/4, nr. 596, p. 159-167. De auteur stelt dat de juistheid van het attest aangenomen kan worden als een vennootschap inwoner is van een land op grond van een formeel criterium, maar niet gegarandeerd kan worden als het inwonerschap onder het nationaal recht afhankelijk wordt gesteld van een feitelijk criterium. Het is dan ook niet verwonderlijk dat dergelijk attest al verschillende keren in de internationale rechtspraak als onvoldoende bewijskrachtig is aangemerkt, omdat niet verzekerd kan worden dat het certificaat wordt verleend met een volledige kennis van zaken. Rechtbanken behouden m.i. inderdaad een discretionaire bevoegdheid om de waarachtigheid van het attest in vraag te stellen.

2.2.1.7. Rechtspraak

Voorbeeld Belgisch inwonerschap vennootschap – zaakvoerder woonachtig in buitenland

De redenering die uitgaat van het feit dat de zaakvoerder van een eenmansvennootschap met één zaakvoerder in het buitenland woonachtig is, op basis waarvan wordt gemotiveerd dat alle beleidsbeslissingen in het buitenland worden genomen en waardoor bijgevolg de zetel van werkelijke leiding en dus de fiscale woonplaats in het buitenland gelegen zouden zijn, kan niet worden gevolgd. Het bewijs dat alle beleidsbeslissingen worden genomen in Duitsland ligt niet voor (Rb. Leuven 06.04.2012, 10/2695/A, besproken door BROSENS, L., ‘Het woonadres van de zaakvoerder als criterium om het inwonerschap van de eenpersoons-bvba vast te stellen?’, T.F.R. 2013/438, p. 275-282).

Voorbeeld inwonerschap vennootschap – effectieve bereikbaarheid

Er is gevonnis dat een vennootschap mag vragen dat haar correspondentie (bv. bij afwezigheid van activiteit) wordt verzonden naar het adres van haar zaakvoerder. Nochtans, wanneer ten gevolge daarvan verwarring ontstaat (ingevolge verhuizingen van de zaakvoerder) kan dit geen verantwoording zijn voor een laattijdig indienen van de aangifte. De vennootschap moet haar maatschappelijke zetel wijzigen naar de plaats waar zij ook effectief bereikbaar is (Rb. Brugge 29.10.2012, 11/2708/A).

Voorbeeld Belgisch inwonerschap vennootschap – dry lease – bare boat chartering – wet lease

Er is gevonnis dat de werkelijke leiding over personeelsleden blijvend werd uitgeoefend door een Belgische vennootschap, en niet door een Luxemburgse vennootschap, speciaal opgericht om de lonen van de Belgische werknemers te laten vallen onder de toepassing van artikel 15, § 3 van het Belgisch-Luxemburgs dubbelbelastingverdrag, die de formele werkgever was maar die slechts instond voor de loonadministratie. De Luxemburgse vennootschap huurde boten zonder personeel (dry lease/bare boat chartering) en verhuurde boten met personeel (wet lease). In toepassing van artikel 15, § 3, van het Belgisch-Luxemburgs dubbelbelastingverdrag zijn de lonen belastbaar in België omdat de werkzaamheden werden uitgevoerd door een onderneming waarvan de werkelijke leiding in België is gelegen. Er werd geen toepassing gemaakt van [artikel 344, § 1 WIB 92](#), noch van de simulatieleer. Er werd enkel aangetoond dat de werkelijke leiding van de onderneming zich in België bevond (voor de feitelijke elementen die leiden tot dat besluit, zie het arrest) ([Gent 25.06.2013, 2012/AR/53](#), Wiljo groep).

Voor een vergelijkbare casus (dry lease – wet lease) waarin wel wordt aanvaard dat deze zetel van werkelijke leiding in Luxemburg is gelegen, en dus het loon van de werknemer in Luxemburg belastbaar is, zie Rb. Antwerpen 02.01.2013, 11/4385/A.

Voorbeeld Belgisch inwonerschap vennootschap – dry and wet lease – bare boat chartering – Luxemburg

Er is besloten tot Belgisch inwonerschap in de volgende casus. Een Luxemburgse vennootschap houdt zich bezig met de exploitatie van binnenschepen. De vennootschap huurt de schepen van een Belgische vennootschap die ook optreedt als bevrachter van die schepen. Voor het uitoefenen van haar beroepswerkzaamheden neemt de Luxemburgse vennootschap personeelsleden van diverse nationaliteiten in dienst, conform de Luxemburgse sociale wetgeving. Naar aanleiding van een fiscale controle op de zetel van de Belgische eigenaar-bevrachter van de schepen (uitgevoerd eind 2010) is de Administratie van de BBI van oordeel dat de Luxemburgse vennootschap vanuit fiscaal oogpunt moet beschouwd worden als een Belgische vennootschap waarvan de zetel zich zou bevinden in de bedrijfslokalen van de eigenaar-bevrachter. Bedrieglijk opzet op grond van simulatie (cf. artikel 354, tweede lid WIB 92) wordt afgewezen (Antwerpen 29.03.2022, 2020/AR/1646, geannoteerd in Fiscale Koerier 2022/11).

Voorbeeld Belgisch inwonerschap vennootschap – locatie waar activiteiten worden uitgeoefend – Luxemburg

Op basis van feitelijke aanwijzingen is gevonnis dat een Luxemburgse vennootschap haar hoofdvestiging, zijnde de locatie waar haar activiteiten worden uitgeoefend, zich in België bevindt en ze daadwerkelijk vanuit België wordt bestuurd en dat ze als een binnenlandse vennootschap moet worden aangemerkt. Het gevolg is dat de bezoldigingen van de bestuurder ook in België belastbaar zijn ([Rb. Luik 04.06.2012, 09/3679/A](#)).

Voorbeeld inwonerschap vennootschap – plaats waar raad van bestuur vergadert

Er is gevonnis dat de werkelijke zetel van een vennootschap zich bevindt waar de beslissingen aangaande de vennootschap daadwerkelijk worden genomen, wat in casu de plaats is waar de raad van bestuur vergadert. Het feit dat die beslissingen al eerder voorbereid waren ten kantore van een buitenlandse groepsvennootschap door dezelfde personen, doet geen afbreuk aan die conclusie, aangezien niet aangetoond is dat de raad van bestuur verplicht was de aldus voorbereide beslissingen goed te keuren (Rb. Brussel 06.06.2014, 1417/0681, besproken door BAMMENS, N., ‘Beslissing voorbereid in buitenland: geen impact op werkelijke zetel als raad van bestuur beoordelvrijheid behoudt’, Fisc. Act. nr. 29, 04.09.2014). Volgens de auteur bevestigt het vonnis dat er een vermoeden geldt dat de plaats van werkelijke leiding samenvalt met de maatschappelijke zetel, ook binnen een groep. Als de fiscus het tegendeel wil aantonen, draagt hij een serieuze bewijslast. Meer bepaald moet aangetoond worden dat de beslissingen inzake de werking van de vennootschappen daadwerkelijk elders genomen werden.

Voorbeeld inwonerschap vennootschap – werkelijke zetelleer en dbi-aftrek

Zo is geoordeeld dat de dividenden die, ingevolge de investering van A in B, een vennootschap met statutaire zetel op de Kaaimaneilanden die, op basis van de werkelijke zetelleer, fiscaal inwoner is van Australië, aan A door B zullen worden uitgekeerd, niet worden uitgesloten van de dbi-aftrek op basis van artikel 203, § 1, 1ste lid, 1° WIB 92 en de eventuele in de toekomst gerealiseerde meerwaarden op aandelen in B zijn vrijgesteld van vennootschapsbelasting waarbij de vrijstelling niet wordt geweigerd op basis van artikel 192, § 1, 1ste lid WIB 92, wat betreft de toetsing aan [artikel 203, § 1, 1ste lid, 1° WIB 92 \(Voorafgaande beslissing nr. 2010.347 d.d. 21.12.2010\)](#).

Voorbeeld geen Belgisch inwonerschap vennootschap – Luxemburgse holding bestuurd vanuit België – Belgacom / Proximus

De Administratie was van mening dat een Luxemburgse holding van de Belgacom-groep feitelijk werd bestuurd vanuit België, en dat die ten gevolge daarvan moest worden aangemerkt als een Belgische vennootschap. Het hof van beroep volgt de Administratie niet (Rb. Brussel 06.06.2014, bevestigd door [Brussel 23.11.2017, 2014/AF/271](#), zaak Belgacom, besproken door BROSENS, L., ‘Woonplaats buitenlandse holding: fiscus delft onderspit door zware bewijslast’, Fiscooloog Internationaal 2018, nr. 412, p. 1; HAELTERMAN, A., ‘Vennootschapsbelasting doorgelicht – Een inzichtelijk handboek – “Het fiscaal domicilie: het Belgacom-arres”’, die Keure, 2018, p. 27). Voor het uitgebreide feitelijke onderzoek, zie het arrest. Een opmerkelijke passage uit het vonnis luidt als volgt: ‘le fait que certaines décisions soient effectivement préparées en Belgique n’a pas pour conséquence que la société étrangère ait son siège réel en Belgique si les décisions sont formellement prises en dehors de la Belgique’ (Civ. Bruxelles, 6 juin 2014, F.J.F., 2014/286)’. Deze uitspraak, gecombineerd met de bevestiging van het vonnis in beroep, zal niet zonder gevolgen blijven voor de fiscale praktijk.

Voorbeeld geen Belgisch inwonerschap vennootschap – Slovaakse transportfirma

Er is gevonnis dat op basis van de feiten de belastingplichtige, een vennootschap gevestigd in Slowakije, er terecht van uitgaat dat zij inwoner is van Slowakije. Het Belgische aandeelhouderschap en het feit dat Belgische vennootschappen bestuurder zijn, is daarbij irrelevant. Voor meer, zie het vonnis (Rb. Hasselt 02.08.2019, 17/2593/A).

Voorbeeld wél Belgisch inwonerschap vennootschap – Slovaakse transportfirma

Er is gevonnis dat op basis van de feiten de belastingplichtige, een vennootschap gevestigd in Slowakije, fiscaal inwoner is van België. De dagelijkse bedrijfsvoering (dispatch, ...) vindt plaats in België ([Rb. Luik 19.03.2020, 18/4079/A en 18/4425/A](#), besproken door BROSENS, L., ‘Vaststelling fiscale woonplaats van vennootschappen: nieuwe wending?’, Fiscooloog Internationaal 2020, nr. 444, p. 1).

Voorbeeld wél Belgisch inwonerschap vennootschap – Hong Kong vennootschap

Er is gevonnis dat op basis van de feiten de belastingplichtige, een vennootschap gevestigd in Hong Kong, fiscaal inwoner is van België. Voor de feiten, zie het arrest. De belastingverhoging van 50% wordt behouden (Gent 29.03.2022, 2021/AR/46).

Voorbeeld wél Belgisch inwonerschap vennootschap – Cypriotische vennootschap

Er is gevonnis dat, op basis van de feiten, de belastingplichtige, een vennootschap gevestigd in Cyprus, fiscaal inwoner is van België. In de casus stond ook de heffingsbevoegdheid over de bedrijfsleidersbezoldiging ter discussie. Voor de feiten, zie het arrest. De

belastingverhoging van 50% wordt behouden (Bergen 29.09.2021, 2019/RG/381, 2020/RG/578, 2020/RG/579).

Voorbeeld wél Belgisch inwonerschap vennootschap – Litouwse vennootschap

Er is gevonnist dat, op basis van de feiten, de Administratie terecht heeft geoordeeld dat een Litouwse vennootschap actief in het transport, moet worden aangemerkt als een Belgische vennootschap en dat zij terecht werd onderworpen aan de vennootschapsbelasting (Rb. Gent 20.12.2022, 19/2906/A).

2.2.2. Nationale fiscale domicilie (binnen België)

2.2.2.1. Principe

De essentie omtrent het fiscale domicilie van een vennootschap kan als volgt worden samengevat.

De fiscale woonplaats van een vennootschap wordt als volgt vastgesteld ([PV 18.11.2003](#); zie ook *Instructie AOIF Nr. 82/2003 dd. 09.12.2003*):

Mogelijke situaties	Plaats van aangifte en aanslag: fiscaal domicilie
Maatschappelijke zetel = belangrijkste vestiging	Plaats waar zich de maatschappelijke zetel en de belangrijkste vestiging bevinden
Maatschappelijke zetel verschilt van de belangrijkste vestiging of van de exploitatiezetel(s)	Plaats waar het effectieve dagelijkse beheer van de vennootschap plaatsvindt en waar de boekhouding wordt gehouden (of gecentraliseerd)
Maatschappelijke zetel is eerder schijn dan werkelijkheid	Idem
Afwezigheid van maatschappelijke zetel of belangrijkste vestiging maar er bestaat een directiezetel of een administratieve zetel	Idem

Het fiscaal domicilie van een vennootschap stemt altijd overeen met de plaats waar het effectieve dagelijkse beheer van de vennootschap plaatsvindt en waar de boekhouding wordt gehouden en gecentraliseerd.

Het is de plaats waar men effectief en efficiënt de fiscale situatie van de vennootschap kan controleren, waarbij het vanzelfsprekend aan de taxatieambtenaar toegestaan is een bepaald element of andere gegevens op een andere plaats te gaan controleren waar een deel van de werkzaamheid wordt uitgeoefend. In feite betreft het de voornaamste administratieve zetel.

De minister is van mening dat hoe dan ook een maatschappelijke zetel niet het fiscaal domicilie is wanneer het een fictieve zetel betreft, een postbusadres, een ‘domicilieadres’ of een plaats waar de betrokken belastingplichtige niet op permanente en exclusieve wijze beschikt over een minimale bedrijfsinfrastructuur die nodig is voor de uitoefening van de beoogde activiteit of het beheer van de onderneming.

Voor een verder bespreking van de fiscale woonplaats van een vennootschap, zie [2.2. ‘Fiscale woonplaats – fiscale domicilie](#).

Misbruiken aanpakken

We wijzen er in dit verband nog op dat de Administratie de richtlijnen aangaande de bepaling van het fiscaal domicilie van een vennootschap in herinnering heeft gebracht omdat zij wenst dat die strikter zouden worden toegepast (instructie AOIF nr. 82/2003 dd. 09.12.2003, *niet gepubliceerd*).
Vooral verplaatsingen van het fiscale domicilie uit opportunistische overwegingen (lees: met het oog op een verminderde kans op fiscale controle) naar Antwerpen of Brussel worden door de instructie gevisieerd.

Ook het fictief onderbrengen van de maatschappelijke zetel in een bepaald onroerend goed (bv. appartement aan kust) om de beroepsmatige aanwending van het pand te simuleren, kan door de Administratie worden aangepakt door aan te

tonen dat het aanhouden van de maatschappelijke zetel daar meer schijn is dan werkelijkheid.

Het fiscaal domicilie is geen keuze die door de belastingplichtige wordt uitgedrukt, maar is een feitenkwestie. De Administratie heeft de opdracht gegeven om in geval van wijziging van het fiscaal domicilie de belastingplichtige op de hoogte te brengen van die beslissing. Die beslissing wordt genomen in onderling overleg tussen de betrokken diensten Btw en Inkomstenbelastingen op grond van de gegevens die zich in het fiscaal dossier bevinden. Vanzelfsprekend mag de belastingplichtige aan die diensten zijn opmerkingen meedelen.

Voorbeeld maatschappelijke zetel – zetel van werkelijke leiding

Er is gevonnis dat de feitelijke elementen waarop de Administratie zich steunde om te besluiten dat de maatschappelijke zetel in Zaventem niet de effectieve fiscale woonplaats is van de vennootschap, maar wel het thuisadres van de bedrijfsleiders in Dendermonde, te licht wogen, waardoor het fiscale domicilie door de Administratie verkeerd werd bepaald en waardoor het territoriaal niet-bevoegde controlecentrum het onderzoek heeft gevoerd ([Rb. Leuven 02.10.2015, 14/794/A \(tussenvonnis\)](#), bevestigd in het eindvonnis ([Rb. Leuven 05.02.2016, 14/794/A](#)) en niet tegengesproken in beroep (Brussel 13.09.2017, 2016/AF/152)).

2.2.2.2. Melding zetelverplaatsing – adreswijziging in Belgisch Staatsblad

Een zetelverplaatsing wordt geacht bekend te zijn aan de Administratie na publicatie ervan in de bijlagen bij het Belgisch Staatsblad (*Antwerpen 04.01.2005, 'een onweerlegbaar vermoeden van kennis in hoofde van derden'*).

Van een kennisgeving aan het oude adres van de maatschappelijke zetel, bijvoorbeeld van een aanslag van ambtswege, heeft de vennootschap geen kennis kunnen nemen, waardoor de kennisgeving op onregelmatige wijze is gebeurd, zodat de daaropvolgende aanslag nietig is, of waardoor de bezwaartermijn geen aanvang heeft kunnen nemen, in geval van verzending van een aanslagbiljet aan een fout adres.

Omgekeerd is de verzending van bv. een aanslagbiljet naar het oude adres (bv. op 19.12) regelmatig als de adreswijziging (bv. op 01.10) slechts werd gepubliceerd in de bijlagen bij het Belgisch Staatsblad (bv. van 11.01). Een verzending is regelmatig als de aanslagbiljetten werden toegezonden aan de bekende maatschappelijke zetel van de belastingplichtige (*Antwerpen 03.09.2002, F.J.F. 2002/263*) ([Rb. Antwerpen 02.11.2012, 12/4604/A](#)).

Er is gevonnis dat de directeur zijn beslissing regelmatig ter kennis van de belastingplichtige brengt, door aanbieding van een aangetekende brief op het adres vermeld door de belastingplichtige in zijn bezwaarschrift, zelfs wanneer de belastingplichtige zijn woonplaats heeft gewijzigd, maar hij die wijziging niet aan de directeur heeft gemeld (*Cass. 10.02.1995, C95/1*).

2.2.2.3. Vennootschap zonder activiteit of in vereffening

Wat de vennootschappen zonder activiteit of in vereffening betreft, is de plaats van aangifte en aanslag de plaats waar de boekhouding wordt gehouden. Dit stemt overeen met het adres van de vereffenaar zodra de vennootschap haar regelmatige economische activiteit stopt ([Pv nr. 138 van mevrouw Pieters d.d. 18.11.2003](#)).

2.2.2.4. Vennootschap in falings

Een vennootschap in falings is verplicht een aangifte in te dienen. De principes hierboven uiteengezet aangaande de plaats van aangifte en aanslag zijn hier eveneens van toepassing. In de bovenvermelde parlementaire vraag voegt de minister daaraan toe dat, als een gefailleerde vennootschap in gebreke blijft zijn aangifte te overleggen, de richtlijnen voorschrijven dat de curator in kennis moet worden gesteld van het in gebreke blijven van de betrokkene en verzocht moet worden ervoor te zorgen dat de gefailleerde praktisch zijn verplichtingen ter zake kan nakomen. De curator mag eveneens zelf de aangifte overleggen in de plaats en voor rekening van de gefailleerde vennootschap ([Pv nr. 138 van mevrouw Pieters d.d. 18.11.2003](#)).

2.3. Specifieke types van vennootschappen

In het WIB zijn voor de toepassing van haar bepalingen een aantal types van vennootschappen gedefinieerd:

- [artikel 2, § 1, 5°, b\) bis](#) (zoals gewijzigd door de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV): **intra-Europese vennootschap** = iedere vennootschap van een lidstaat van de Europese Unie:
 - die geen binnenlandse vennootschap is;
 - die een rechtsvorm heeft genoemd in de bijlage I, deel A, bij de Richtlijn 2009/133/EG van de Raad van 19.10.2009 betreffende de gemeenschappelijke fiscale regeling voor fusies, splitsingen, gedeeltelijke splitsingen, inbreng van activa en aandelenruil met betrekking tot vennootschappen uit verschillende lidstaten en voor de verplaatsing van de statutaire zetel van een SE of een SCE van een lidstaat naar een

andere lidstaat met dien verstande dat, met betrekking tot de vennootschappen naar Belgisch recht bedoeld in punt b van deze bijlage, de verwijzingen naar ‘besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid’, ‘coöperatieve vennootschap met beperkte aansprakelijkheid’, ‘coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid’, en naar ‘gewone commanditaire vennootschap’ ook moeten worden verstaan als een verwijzing naar respectievelijk de ‘besloten vennootschap’, de ‘coöperatieve vennootschap’ en de ‘commanditaire vennootschap’;

- die volgens de fiscale wetgeving van een lidstaat van de Europese Unie, andere dan België, wordt geacht fiscaal in die staat te zijn gevestigd zonder volgens een met een derde staat gesloten verdrag inzake dubbele belastingheffing te worden geacht fiscaal buiten de Europese Unie te zijn gevestigd; en
- die, zonder mogelijkheid van keuze en zonder ervan te zijn vrijgesteld, is onderworpen aan een van de belastingen gelijkaardig aan de vennootschapsbelasting opgesomd in bijlage I, deel B van de voormelde Richtlijn (*ingevoegd door de Wet houdende de implementatie van de Fusierichtlijn in het WIB 92 van 11.12.2008 – BS 12.01.2009*); de memorie van toelichting bij deze laatste wet geeft als voorbeeld dat een intercommunale omwille van deze reden niet als een intra-Europese vennootschap kan worden aangemerkt;
- [artikel 2, § 1, 5°, d](#)): **financieringsvennootschap** = enigerlei vennootschap die zich uitsluitend of hoofdzakelijk bezighoudt met dienstverrichtingen van financiële aard ten voordele van vennootschappen die met de dienstverrichtende vennootschap noch rechtstreeks noch onrechtstreeks een groep vormen;
- Er is beslist dat een productievennootschap-startup, die erin bestaat gelden op te halen en die te investeren in de financiering/productie van een in aanmerking komend werk, en die daardoor kwalificeert als een financieringsvennootschap, niet in aanmerking komt voor de tax shelter voor start ups ([Pv nr. 1662 van mevrouw Griet Smaers d.d. 19.05.2017, Kamer, Vragen en Antwoorden, 2016-2017, QRVA 54/137 d.d. 28.11.2017, p 43](#));
- [artikel 2, § 1, 5°, e](#)): **thesaurievennootschap** = enigerlei vennootschap waarvan de werkzaamheid uitsluitend of hoofdzakelijk bestaat in het verrichten van geldbeleggingen;
- [artikel 2, § 1, 5°, f](#)): **beleggingsvennootschap** = enigerlei vennootschap die het gemeenschappelijk beleggen van kapitaal tot doel heeft;
er is beslist dat een vennootschap kwalificeert als beleggingsvennootschap, ook al is er bij de oprichting slechts één aandeelhouder ([Voorafgaande beslissing nr. 2013.140 d.d. 21.05.2013](#));

er is beslist dat een vennootschap kwalificeert als een beleggingsvennootschap; in de ruling wordt ingegaan op het verschil tussen een beleggingsvennootschap en een holding; een beleggingsvennootschap wordt opgericht om op korte termijn een rendement te realiseren voor haar investeerders terwijl een holdingvennootschap een rendement op lange termijn tracht te behalen en dit niet doet via het kopen en verkopen van participaties, maar door een impact te hebben op de strategie van haar verschillende dochterondernemingen en verbonden ondernemingen ([Voorafgaande beslissing nr. 2013.338 d.d. 27.08.2013](#));

later is het begrip holding omschreven in artikel 3, 48° van de Wet van 19.04.2014 ‘betreffende de alternatieve instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders’, als *‘een vennootschap met een deelneming in een of meer andere vennootschappen, die als zakelijk doel heeft om, via haar dochtervennootschappen, verbonden vennootschappen of deelnemingen, een bedrijfsstrategie of bedrijfsstrategieën uit te voeren met de bedoeling aan hun langetermijnwaarde bij te dragen, en die (a) ofwel optreedt voor eigen rekening en waarvan de aandelen tot de verhandeling op een gereguleerde markt in de Europese Economische Ruimte zijn toegelaten; (b) ofwel niet is opgericht met als hoofddoel voor haar beleggers winst te genereren door haar dochtervennootschappen of verbonden vennootschappen af te stoten, zoals blijkt uit haar jaarverslag of andere officiële stukken’*;

er wordt van een beleggingsvennootschap vereist dat deze een veelheid aan investeerders heeft en een veelheid aan investeringen ([Voorafgaande beslissing nr. 2014.086 d.d. 25.03.2014](#));

er is beslist dat een cvba waarvan de werkzaamheden bestaan in het aanbieden van energiediensten gebaseerd op energiebesparingen en de productie van hernieuwbare energie via de techniek van de ‘derde-investering’ niet wordt beschouwd als een beleggings-, thesaurie- of financieringsvennootschap, noch als een vastgoedvennootschap ([Voorafgaande beslissing nr. 2016.357 d.d. 12.07.2016](#));

- [artikel 2, § 1, 5°, g](#)) (*ingevoegd door de Wet van 12.05.2014 – BS 30.06.2014 houdende gereguleerde vastgoedvennootschappen*): **gereguleerde vastgoedvennootschap**= enigerlei openbare of institutionele gereguleerde vastgoedvennootschap, zoals bedoeld in artikel 2 van de Wet van 12.05.2014 betreffende de gereguleerde vastgoedvennootschappen;
- [artikel 2, § 1, 5°, h](#)) **WIB 92** (*ingevoegd door de Programmawet II van 03.08.2016 (BS 16.08.2016)*):
beleggingsvennootschap met vast kapitaal voor belegging in vastgoed= enigerlei beleggingsvennootschap met vast kapitaal, zoals bedoeld in de artikelen 195 en 288 van de Wet van 19.04.2014 betreffende de alternatieve

instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders, die als uitsluitend doel hebben de belegging in de in artikel 83, eerste lid, 3°, van dezelfde wet bedoelde categorie van toegelaten beleggingen;
Het ‘gespecialiseerd beleggingsfonds’ of ‘gespecialiseerd vastgoedbeleggingsfonds’ (GVBF) ressorteert onder deze categorie (mvt bij de voormelde Programmawet van 03.08.2016);

Voor een bespreking van het begrip ‘beleggingsvennootschap met vast kapitaal voor belegging in vastgoed’, zie DE MUNTER, M., ‘Nieuw “gespecialiseerd vastgoedbeleggingsfonds” met fiscaal gunststatuut’, *Fiscoloog* 2016, nr. 1499, p. 4.

- [artikel 2, § 1, 5° bis](#) (zoals gewijzigd door de Wet van 18.12.2015 houdende fiscale en diverse bepalingen (BS 28.12.2015): **gemeenschappelijk beleggingsfonds**= onder gemeenschappelijk beleggingsfonds wordt verstaan,
- het onverdeeld vermogen dat een beheervenootschap van instellingen voor collectieve belegging beheert voor rekening van de deelnemers overeenkomstig de bepalingen van de Wet van 03.08.2012 betreffende de instellingen voor collectieve belegging die voldoen aan de voorwaarden van Richtlijn 2009/65/EG en de instellingen voor belegging in schuldvorderingen of overeenkomstig analoge bepalingen van buitenlands recht;
- het onverdeeld vermogen dat een beheervenootschap van alternatieve instellingen voor collectieve belegging beheert voor rekening van de deelnemers overeenkomstig de bepalingen van de Wet van 19.04.2014 betreffende de alternatieve instellingen voor collectieve belegging en hun beheerders of overeenkomstig analoge bepalingen van buitenlands recht.

2.4. Begrip ‘buitenlandse vennootschap’

[Artikel 2, § 1, 5°, c WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV, definieert een buitenlandse vennootschap als volgt:

‘[...] onverminderd de bepaling onder 5°, b, enigerlei vennootschap die in België geen voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer heeft.’

2.5. Begrip ‘groep van vennootschappen’

Onder groep van vennootschappen wordt verstaan het geheel van vennootschappen die met elkaar verbonden zijn in de zin van [artikel 1:20 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen](#) ([artikel 2, § 1, 5°/1 WIB 92, zoals gewijzigd door de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV](#)).

2.6. ‘Gevestigd’

Wanneer de term ‘gevestigd’ gebruikt wordt met betrekking tot enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling in verhouding tot een Staat of een groep van Staten, betekent deze term dat die vennootschap haar fiscale woonplaats heeft in die Staat of in een van die Staten van die groep van Staten volgens de fiscale wetgeving van die Staat, zonder dat zij ten gevolge van een verdrag ter vermijding van dubbele belasting haar fiscale woonplaats buiten die Staat of groep van Staten heeft ([artikel 2, § 1, 5° ter WIB 92, zoals ingevoegd door de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV](#)).

2.7. Rechtspersoonlijkheid

2.7.1. Omschrijving rechtspersoonlijkheid

Opdat een entiteit aan de vennootschapsbelasting zou zijn onderworpen, moet zij vooreerst rechtspersoonlijkheid bezitten, waarmee wordt bedoeld een persoonlijkheid die juridisch onderscheiden is van die van de natuurlijke of rechtspersonen die er lid van zijn, zijnde haar aandeelhouders, vennoten of leden.

2.7.2. Erkenning rechtspersoonlijkheid / bestaan van de vennootschap door fiscus

2.7.2.1. In beginsel erkennen ...

De Administratie moet het bestaan van de vennootschap als afzonderlijke belastingplichtige en de door haar gestelde rechtshandelingen in beginsel erkennen (*KELL, L., noot bij Cass. 01.01.2020, Fisc.Koer. 2020/51-56 met verwijzing naar VANISTENDAEL, F. “Waarheid en leugen omtrent de rechtspersoonlijkheid van de vennootschap in het belastingrecht” in Liber Amicorum Jan Ronse, Brussel, Story-Scientia, 1986, 357 e.v.; VAN CROMBRUGGE, S., “Beginselen van de vennootschapsbelasting”, Kalmthout, Biblo, 1992, 14, nr. 8; LAGAE, J.-P. “Fiscale erkenning of niet-erkenning van de vennootschap of van haar tussenkomst”, TFR 1999, afl. 171, 835*).

Volgens gezaghebbende rechtsleer moet de fiscus het bestaan van een vennootschap erkennen, zolang diens nietigheid niet door de ondernemingsrechtbank is uitgesproken. Een rechterlijke nietigverklaring zou bovendien slechts uitwerking voor de toekomst hebben (*VAN CROMBRUGGE, S. “Doorbraak van rechtspersoonlijkheid in het fiscaal recht” in Actuele problemen van fiscaal recht – XVe Postuniversitaire lessencyclus Willy Delva 1988 – 1989, o.c., 156, randnr. 11; LAGAE, J.P. “Fiscale erkenning of niet-erkenning van de vennootschap of van haar tussenkomst”, TFR 1999, 836 e.v.*).

De Administratie kan het bestaan van een vennootschap slechts negeren wanneer de partijen de rechtsgevolgen van hun handelingen niet aanvaarden.

De Administratie moet in voorkomend geval een gebrek aan ‘affectio societatis’ aantonen en dus bewijzen dat het niet de bedoeling van de belastingplichtige was om deel te nemen aan het vennootschapsleven, waardoor de inbrenger niet alle gevolgen van de inbreng respecteert en zich dus bezondigt aan simulatie.

Dit bewijs blijkt in de praktijk echter zeer moeilijk te leveren.

De afwezigheid van een ‘affectio societatis’ werd in verschillende zaken (met wisselend succes) door de Administratie aangehaald om de overdracht van aandelen te belasten als de overdracht van een onroerend goed (asset deal naar share deal) op grond van de simulatieleer (*DAEMEN, B., ‘De overdracht van een projectvennootschap: overdracht van aandelen, verkoop van onroerend goed of vergoeding voor ontwikkelingsdiensten?’, T.F.R., 2020/10, nr. 582, p. 445-450*).

Haelterman onderzoekt de impact van [artikel 344, § 1 WIB 92](#) en simulatie op het bestaan van een vennootschap (*HAELTERMAN, A., ‘Vennootschapsbelasting doorgelicht – Een inzichtelijk handboek’, die Keure, 2020, p. 9*).

Voorbeeld erkenning/abstractie bestaan vennootschap, behoudens misbruik of simulatie

*Er kan in dit verband worden gewezen op het arrest van het Hof van Cassatie, dat heeft bevestigd dat, onder voorbehoud van de voorziene anti-misbruikbepalingen, er slechts abstractie kan worden gemaakt van het bestaan van een vennootschap wanneer wordt vastgesteld dat er sprake is van simulatie ([Cass. 02.01.2020, F.18.0074.N](#), zaak ‘Demeulemeester’, besproken door VANDEWEYER, T., ‘Fiscus kan rechtspersoonlijkheid vennootschap niet zomaar negeren – Realiteitsbeginsel’, *Fisc. Act. nr. 2020/08, p. 5-9*; noot KELL, L., *Fiscale Koerier*, 2020/03, p. 51-56; LEDAIN, F., ‘Kan de fiscus het bestaan van een vennootschap miskennen?’, *Taxwin, FISCanalyses van 01.05.2020*; VAN DAMME, D., ‘Het realiteitsbeginsel in fiscalibus: over juridische werkelijkheid, simulatie, fiscaal misbruik en fiscale wetsontduiking’, *T.F.R., 2021/7, nr. 599, p. 283-307*).*

Voorbeeld abstractie bestaan vennootschap, behoudens misbruik of simulatie

Voor een toepassing van de principes van het arrest van het Hof van Cassatie van 02.01.2020 (zie hiervoor), en in casu een negatie van het bestaan van de vennootschap, zie [Rb. Brussel 28.02.2022, 2020/3703/A](#). Het wordt bewezen geacht dat omzet van een Belgische vennootschap op een gesimuleerde wijze werd versluisd naar een buitenlandse vennootschap, en vervolgens ‘onbelast’ is teruggevloeid naar de bedrijfsleider van de Belgische vennootschap. De sommen die werden doorgesluisd naar de vennootschap waarvan abstractie wordt gemaakt, worden belast in hoofde van de bedrijfsleider in toepassing van [artikel 32 WIB 92](#).

2.7.2.2. ... behoudens in geval van nietigheid van de rechtspersoon

In de rechtsleer wordt verdedigd dat het bestaan van een rechtspersoon niet als nietig kan worden aanzien op grond van de leer van de veinzing (*VAN DAMME, D., ‘Het realiteitsbeginsel in fiscalibus: over juridische werkelijkheid, simulatie, fiscaal misbruik en fiscale wetsontduiking’, T.F.R., 2021/7, nr. 599, p. 283-307*).

Voormelde auteur haalt met betrekking tot de nietigheid verder aan dat:

- de nietigheid geldt ex nunc en niet ex tunc;
- voor de bv en de nv er slechts limitatief opgesomde gronden van nietigheid zijn (voor de bv [artikel 5:12 WvV](#) en de nv [artikel 7:14 WvV](#));
- van de aldaar opgesomde gronden van nietigheid een fiscaal bruikbare zou zijn dewelke die stelt dat de vennootschap een ongeoorloofd doel heeft, met name om belastingen te omzeilen.

2.7.3. Aanvang rechtspersoonlijkheid: neerlegging oprichtingsakte griffie

Voor de wet van 13.04.1995 verkreeg de handelsvennootschap de rechtspersoonlijkheid gelijktijdig met het tot stand komen van de vennootschapsovereenkomst, bij de ondertekening van de oprichtingsakte.

Door de wet van 13.04.1995 werd de verkrijging van de rechtspersoonlijkheid afhankelijk gesteld van de neerlegging van het uittreksel uit de oprichtingsakte op de griffie van de rechtbank van koophandel.

De vennootschappen verkrijgen rechtspersoonlijkheid vanaf de dag van de neerlegging van de in artikel 2:8, § 1, eerste lid, 1°, 2° en 5°, a), bedoelde stukken (met name de oprichtingsakte bij de rechtbank van koophandel, nvdr) ([artikel 2:6, § 1](#),

[WVV](#)).

In de rechtsleer wordt, op grond van het voorgaande, de beslissing tot al dan niet neerlegging gezien als een relevante techniek van fiscale planning (HAELTERMAN, A., 'Vennootschapsbelasting doorgelicht – Een inzichtelijk handboek', die Keure, 2020, randnummer 20).

Op boekhoudrechtelijk niveau vangt een boekhoudjaar aan bij de verwerving van de rechtspersoonlijkheid ([CBN advies 2018/23 van 12.09.2018 'Begin van het boekjaar'](#)).

Bij gebrek aan afwijkende fiscale bepaling en in toepassing van [artikel 201 KB/WIB 92](#) is deze vennootschapsrechtelijke bepaling van toepassing in het kader van de toepassing van de bepalingen van het WIB 92.

2.7.4. Geen rechtspersoonlijkheid – transparante entiteiten

2.7.4.1. Inleiding

Voor meer over de fiscale transparantie in de rechtsleer:

- Haelterman, A., 'Fiscale Transparantie: theorie en praktijk in België, Biblo, 1992, 496 pagina's;
- De Haen, K., 'Fiscale transparantie in België: "OESO (graag nog meer) als leidraad voor Rechter en Ruling"', A.F.T. 3 – maart 2008, p. 19;
- Peeters, B., 'Fiscale Transparantie: toerekening van inkomsten', Gent, Uitgeverij Larcier, 2011;
- Hinnekens, P., 'De (on)verzoenbaarheid van de fiscale transparantie van een investeringsfonds en een 'carried interest'-mechanisme in het Belgisch recht, TBF 2020/4.

2.7.4.2. Wettelijke bepaling

Daarentegen worden niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen omdat zij geen rechtspersoonlijkheid bezitten, of, voor de toepassing van [artikel 29, § 1 WIB 92](#) worden geacht een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid te zijn:

- vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid, andere dan deze bedoeld in artikel 2, § 1, 5°, a, eerste lid, tweede streepje (*cf.* [artikel 29, § 1 WIB 92](#), *zoals gewijzigd door de Wet van 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV*);
- [onregelmatig opgerichte handelsvennootschappen ([artikel 29, § 2, 1° WIB 92](#) zoals opgeheven door de voormelde Wet van 17.03.2019; Deze terminologie was immers voorbijgestreefd. Sedert de wet van 13.04.1995 verkrijgt een vennootschap alleen rechtspersoonlijkheid door de neerlegging van de oprichtingsakte op de griffie van de rechtbank; zie ook DE BROE, L. en PEETERS, M., 'Nieuwe "statutaire zetelleer" versus fiscale "werkelijke zetelleer"', *Fiscoloog* 1607, p. 1];
- vennootschappen erkend als landbouwonderneming, als bedoeld in artikel 8:2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen, en die de rechtsvorm hebben van een vennootschap onder firma of commanditaire vennootschap, behalve indien deze voor de heffing van de vennootschapsbelasting hebben gekozen; de Koning bepaalt de voorwaarden waaraan de keuze en het behoud ervan zijn onderworpen ([artikel 29, § 2, 2° WIB 92](#), *zoals gewijzigd door de voormelde Wet van 17.03.2019*);
- Europese economische samenwerkingsverbanden ([artikel 29, § 2, 3° WIB 92](#)); *voor een bespreking van deze samenwerkingsverbanden, zie Circulaire nr. Ci.RH.421/439.272 d.d. 17.09.1993*);
- de vennootschappen onder firma voortkomende uit de omvorming van een economisch samenwerkingsverband bij toepassing van artikel 41 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen op voorwaarde dat de activiteiten van de vennootschap onder firma uitsluitend tot doel hebben om de economische bedrijvigheid van haar vennoten te vergemakkelijken of te ontwikkelen, dan wel de resultaten van die bedrijvigheid te verbeteren of te vergroten; daarenboven moet de bedrijvigheid van de vennootschap onder firma aansluiten bij deze van haar vennoten en van ondergeschikte betekenis zijn ([artikel 29, § 2, 4° WIB 92](#) *zoals gewijzigd door de voormelde Wet van 17.03.2019*; zie ook DE BROE, L. / PEETERS, M., 'Doorgedreven vereenvoudiging vennootschapsvormen en inwerkingtreding', *Fiscoloog* 2019, nr. 1610, p. 3);
de fiscale bepalingen die naar die afgeschafte rechtsvormen verwijzen, blijven tijdelijk behouden (artikel 119 § 3 van de Wet van 17.03.2019). Een op 01.05.2019 bestaande esv die die rechtsvorm tot 01.01.2024 behoudt, kan zich dus nog steeds op de bepalingen van het WIB 92 (bv. artikel 29 WIB 92) beroepen alsof die nog steeds het esv betreffen (Parl. St. Kamer 2018-19, nr. 54-3367/1, 54) (*Brosens, L., VANDE VELDE, W., VAN EESSEL, V., 'Inwerkingtreding van het nieuwe vennootschapsrecht is een kluwen', Fisc. Act. nr. 2019/29, p. 3-8*);
- verenigingen van mede-eigenaars die krachtens artikel 577-5, § 1 van het Burgerlijk Wetboek rechtspersoonlijkheid bezitten ([artikel 29, § 2, 5° WIB 92](#) zoals gewijzigd door de voormelde Wet van 17.03.2019).

Voorbeeld transparante entiteit – samenwerkingsverband

Het samenwerkingsverband (dat de vorm kan aannemen van een Belgische stille handelsvennootschap of een Belgisch Economisch Samenwerkingsverband) zal fiscaal transparant worden behandeld overeenkomstig artikel 29 WIB 92. Er wordt uitspraak gedaan over de afschrijving van de activa, de investeringsaftrek en het statuut van gestort kapitaal van de inbrengen in de vorm van CPC's ([Voorafgaande beslissing nr. 2014.630 d.d. 23.12.2014](#)).

2.7.4.3. (On)volkomen transparantie

In de rechtsleer wordt een onderscheid gemaakt tussen volkomen en onvolkomen fiscale transparantie:

- bij volkomen transparantie wordt de inkomstengenieter geplaatst in een identieke fiscale situatie, als die waarin hij zich zou bevinden bij afwezigheid van juridische intermediatie (A. Haelterman, *Fiscale transparantie. Theorie en praktijk in België*, Kalmthout, Biblo, 1992, 43). De winsten of baten die de transparante entiteit realiseert, worden voor fiscale doeleinden geacht rechtstreeks aan de vennoten ervan te zijn toegekend; en
- bij onvolkomen transparantie wordt het belastbaar inkomen op indirecte wijze in aanmerking genomen op het niveau van de uiteindelijke genieter, met name op een wijze die er rekening mee houdt dat de inkomsten transiteren via een juridisch intermediatieniveau. Dit intermediatieniveau zal als een eigen inkomstenbron ten opzichte van de uiteindelijke genieter fungeren.

De transparantie die werd ingevoerd met [artikel 29 WIB 92](#) is naar mening van een constante rechtsleer een volkomen transparantie (zie onder meer Ph. Hinnekens, *‘Enkele aandachtspunten inzake de toepassing van fiscale transparantie in de Belgische rechtspraak’*, T.F.R. 2000, 944).

De fiscale transparantie impliceert dat bij de fiscale behandeling van de inkomstenverwerving geen rekening wordt gehouden met de aanwezigheid van de transparante entiteit. Er moet met andere woorden volledige abstractie worden gemaakt van de als landbouwonderneming erkende vennootschap.

Voor wat dit betekent op het vlak van de stopzettingsmeerwaarden in het kader van de oprichting van een als landbouwonderneming erkende vennootschap, zie [5. De als landbouwonderneming erkende vennootschap \(lv\)](#).

2.7.4.4. Beroepskosten van fiscaal transparante entiteiten

De aftrekbaarheid van de kosten gemaakt door een transparante entiteit moet worden beoordeeld in hoofde van de leden van de transparante entiteit en niet in hoofde van de transparante entiteit.

Voorbeeld beroepskosten tijdelijke handelsvereniging – huur voor onroerend goed van een van haar leden – huur aan zichzelf

Er is gevonnist dat:

- - tijdelijke verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid fiscaal transparant zijn in de zin van artikel 29 WIB 92;
- - de afwezigheid van rechtspersoonlijkheid inhoudt dat haar leden persoonlijk aansprakelijk zijn voor de schulden van de vereniging en dat ze handelen in persoonlijke naam;
- - de beroepskosten van die vereniging zonder rechtspersoonlijkheid beroepskosten zijn van haar leden;
- - daaruit de logische analyse en toepassing volgt dat de eerste eiser de huur aan zichzelf betaalde en het geen kosten zijn die werkelijk gedaan of gedragen zijn.

Het Hof van Cassatie is van oordeel dat de appelrechters hun beslissing naar recht verantwoorden.

De belastingplichtige die lid is van een tijdelijke handelsvennootschap die een onroerend goed van hem huurt, kan de door de tijdelijke handelsvennootschap betaalde huurgelden niet als beroepskost aftrekken, aangezien hij dan kosten zou aftrekken die hij aan zichzelf betaalt ([Cass. 21.10.2022, F.20.0157.N](#)).

2.7.4.5. (Geen) stopzettingsmeerwaarden bij fiscale transparantie

2.7.4.5.1. Probleemstelling

In de praktijk stelt zich de vraag wat de fiscale gevolgen zijn van een inbreng in een transparante entiteit, en of er in dat geval sprake kan zijn van een belastbaar moment (stopzettingsmeerwaarde ...).

Sommigen zijn van mening dat ingevolge de fiscale transparantie onmogelijk een stopzettingsmeerwaarde kan worden gerealiseerd gelet op het feit dat de inkomstengenieter vanuit fiscale oogpunt in een identieke situatie wordt geplaatst als die waarin hij zich voorheen (vóór de oprichting, inbreng of overdracht) bevond.

Deze zienswijze vindt steun in de parlementaire werkzaamheden van de Wet van 12.07.1979 tot instelling van de als landbouwonderneming erkende vennootschap waarin het volgende wordt gesteld:

‘Uit een en ander volgt dat de vrijstelling van de meerwaarde die zou kunnen voortspruiten uit de inbreng van enig activabestanddeel, moet worden beperkt tot de inbrengen in een als landbouwonderneming erkende vennootschap

die op het fiscale vlak aan rechtspersoonlijkheid heeft verzaakt daar het alleen in dat geval is dat men aanneemt dat er ‘fiscale transparantie’ is, d.w.z. dat er geen verandering van eigenaar is.

Wanneer het daarentegen gaat om inbrengen in als landbouwonderneming erkende vennootschappen die op het fiscale vlak niet aan rechtspersoonlijkheid hebben verzaakt, wordt de vrijstelling slechts toegestaan voor de meerwaarden die voortspruiten uit de inbreng van een tak van werkzaamheid of van algemeenheid van goederen (cf. [artikel 40, § 1, 2°, a en b WIB 92](#)) (Verslag over het voorstel van Wet tot instelling van de als landbouwonderneming erkende vennootschap namens de commissie voor de landbouw, 29.05.1970, Parl. St. Senaat, 82 1979, 15/2).’

De Administratie is het hiermee niet eens en is van mening dat moet worden onderzocht hoe ver de fiscale transparantie reikt (zie hierna, ‘administratief standpunt’).

2.7.4.5.2. Administratief standpunt m.b.t. artikel 29, § 1 WIB 92

Met betrekking tot [artikel 29 WIB 92](#) is de Administratie van mening dat:

- de fiscale transparantie voorzien voor vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid zoals bedoeld in artikel 29, § 1 WIB 92 enkel betrekking heeft op de verdeling van de inkomsten en zich dus niet uitstrekt tot de inkomsten die de vennoten persoonlijk verkrijgen uit hun transacties (zoals inbreng en verkoop) met die entiteiten;
- vermogensrechtelijk de entiteiten en hun vennoten afzonderlijke entiteiten blijven met elk hun eigen vermogen; de goederen die worden ingebracht hebben het vermogen van de inbrenger verlaten en behoren tot het vermogen van de entiteit;
- de inkomsten die de vennoten uit inbrengen in of verkopen aan dergelijke entiteiten verkrijgen, hun eigen belastingstelsel ondergaan;
- het voorgaande de invoering van [artikel 46, § 1, eerste lid, 3° WIB 92](#) verklaart, met name een mogelijkheid tot vrijstellen van een meerwaarde verkregen naar aanleiding van de inbreng in een vennootschap erkend als landbouwonderneming bedoeld in artikel 8:2 van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (die krachtens artikel 29, § 2 WIB 92 een entiteit is zoals bedoeld in artikel 29, § 1 WIB 92; indien artikel 29, § 1 WIB 92 ook op de inbrengen van toepassing zou zijn, zou de in artikel 46, § 1, eerste lid, 3° WIB 92 bepaalde vrijstelling totaal overbodig zijn.

2.7.4.5.3. Rechtspraak

Voorbeeld inbreng in fiscaal transparante als landbouwonderneming erkende vennootschap – stopzettingsmeerwaarde

Eerste aanleg: geen stopzettingsmeerwaarde

Er is gevonnis dat de fiscale transparantie impliceert dat bij de fiscale behandeling van de inkomstenwerving geen rekening wordt gehouden met de aanwezigheid van de transparante entiteit, waaruit volgt dat er geen stopzettingsmeerwaarde kan worden gerealiseerd in geval van inbreng of overdracht van goederen in of aan een fiscaal transparante als landbouwonderneming erkende vennootschap. In het vonnis wordt uitgebreid verwezen naar de parlementaire werkzaamheden van de Wet van 12.07.1979 tot instelling van de als landbouwonderneming erkende vennootschap ([Rb. Brugge 06.05.2015, 14/1033/A](#), besproken door DILLEN, C. en VERCAUTEREN, V., ‘Inbreng in als landbouwonderneming erkende vennootschap: wanneer sprake van “stopzetting”?’; T.F.R. 2015/17, nr. 489, p. 835-838; de Belgische Staat heeft beroep ingesteld en het vonnis werd verbroken (zie hierna)).

Dat er bij de inbreng of overdracht in of aan een transparante als landbouwonderneming erkende vennootschap geen stopzettingsmeerwaarde kan worden belast, lijkt de voormelde auteur logisch.

Als dat wel zou kunnen, zou dit immers betekenen dat in hoofde van eenzelfde belastingplichtige dezelfde stopzettingsmeerwaarde tweemaal zou worden belast: een eerste keer bij de inbreng of overdracht in of aan de transparante als landbouwonderneming erkende vennootschap en vervolgens een tweede keer bij de overdracht van het landbouwbedrijf door de als landbouwonderneming erkende vennootschap naar aanleiding van de daadwerkelijke stopzetting van de activiteiten. Merk op dat dit in contradictie is met de letterlijke wettekst, die vooropstelt dat er een ‘definitieve en volledige’ stopzetting moet zijn.

Als eenzelfde meerwaarde op dezelfde activa in hoofde van eenzelfde belastingplichtige een tweede keer wordt belast, dan betekent dat noodzakelijkerwijze dat er de eerste keer geen definitieve en volledige stopzetting voorlag.

Beroep: wel stopzettingsmeerwaarde

In beroep is het voormelde vonnis verbroken.

Het hof van beroep is van oordeel dat de fictie van de rechtspersoonlijkheid van een als landbouwonderneming erkende vennootschap beperkt is tot de fiscale verdeling van de winst verkregen door die als landbouwonderneming erkende vennootschap.

*Vennootschapsrechtelijk en vermogensrechtelijk blijven de als landbouwonderneming erkende vennootschap en haar vennoten afzonderlijke entiteiten met elk hun eigen vermogen. De goederen die de belastingplichtige in de als landbouwonderneming erkende vennootschap heeft ingebracht, hebben zijn persoonlijke vermogen verlaten en behoren voortaan tot het afzonderlijke vermogen van de als landbouwonderneming erkende vennootschap. Het hof is van oordeel dat de voornoemde fiscale transparantie geen betrekking heeft op de inbreng naar aanleiding van de oprichting van de als landbouwonderneming erkende vennootschap, en dat er sprake kan zijn van een stopzetting van de vorige landbouwactiviteit van de inbrenger en van een stopzettingsmeerwaarde. Voor een omstandige motivatie, zie het arrest ([Gent 17.01.2017, 2015/AR/2479](#), besproken door VAN CROMBRUGGE, S., ‘Wat bij overdracht bedrijf aan transparante als landbouwonderneming erkende vennootschap?’; *Fiscoloog* 2017, nr. 1513, p. 9).*

Van Crombrugge heeft zijn bedenkingen bij het arrest. Hij gaat ervan uit dat er, in het geval van een inbreng in een transparante entiteit, overdracht is naar de leden van de transparante entiteit, waarbij er ten belope van de overdracht aan zichzelf geen realisatie is, maar ten

belope van de overdracht aan de andere leden wel, hoewel het in dat laatste geval eerder gaat om een exploitatiemeerwaarde dan over een stopzettingsmeerwaarde. Hij verwijst naar S. VAN CROMBRUGGE, 'De handelsvereniging bij wijze van deelneming en de tijdelijke handelsvereniging', AFT 1986, 217 en naar A. HAELTERMAN, Fiscale transparantie, Kalmthout, Biblo, 1992, nr. 112, nr. 216 en nr. 428. Voor meer, zie de bijdrage.

Voorbeeld belastbare stopzettingsmeerwaarden – inbreng in als landbouwonderneming erkende vennootschap met fiscale rechtspersoonlijkheid

Een landbouwer die zijn onderneming inbrengt of omvormt tot een als landbouwonderneming erkende vennootschap met fiscale rechtspersoonlijkheid wordt geacht zijn onderneming volledig en definitief te hebben stopgezet. Alle meerwaarden verkregen of vastgesteld naar aanleiding van die stopzetting zijn belastbare stopzettingsmeerwaarden ([Antwerpen 11.01.2011, 2009/AR/1009, T.F.R., 2011, 403](#)).

2.7.4.6. Fiscale planning met behulp van vennootschappen zonder rechtspersoonlijkheid

Werken met een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid kan als voordeel hebben dat de resultaten gerealiseerd door die vennootschap rechtstreeks worden opgenomen in de resultaten van de deelnemende vennoten, wat leidt tot onmiddellijke compensatie van winsten met verliezen (in de ene of de andere richting).

Voor een historisch voorbeeld ter zake (de oprichting van een monopolistische commerciële zender door een aantal uitgeverijen), zie HAELTERMAN, A., 'Vennootschapsbelasting doorgelicht – Een inzichtelijk handboek', die Keure, 2012, p. 39.

2.7.4.7. Toepassing: de burgerlijke maatschap

2.7.4.7.1. Omschrijving

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.7.4.7.2. Fiscaal

2.7.4.8. Toepassing: de als landbouwonderneming erkende vennootschap

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.7.4.9. Bosgroeperingsvennootschappen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.7.4.10. Hybride mismatch: transparante entiteit (artikel 29 WIB 92) die door verdragsland als belastingplichtige wordt aangemerkt

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.7.5. Grond van beoordeling – buitenlandse rechtspersonen

2.7.6. Voorbeelden (rechtspraak, rulings, pv's ...)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.8. Exploitatie of verrichtingen van winstgevende aard

Verder moet een entiteit met rechtspersoonlijkheid en met 'fiscale woonplaats' in België, zich bezighouden met de exploitatie van een onderneming of met verrichtingen van winstgevende aard, opdat zij aan de vennootschapsbelasting zou zijn onderworpen.

Dit blijkt uit de gecombineerde lezing van

- [artikel 1 WIB 92](#) (een belasting op het totale inkomen van binnenlandse vennootschappen, vennootschapsbelasting geheten);
- [artikel 2 WIB 92](#) (a) vennootschap: enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard);
- [artikel 179 WIB 92](#) (Aan de vennootschapsbelasting zijn de binnenlandse vennootschappen onderworpen ...);
- [artikel 181 WIB 92](#) (Aan de vennootschapsbelasting zijn ook niet onderworpen, verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven)
- [artikel 220 WIB 92](#) (Aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen: 2° de rechtspersonen die ingevolge [artikel 180](#), niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen; 3° de rechtspersonen ...die geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden, of ingevolge [artikel 181](#) en [182](#), niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen).

Aan deze voorwaarde wordt voldaan zodra de entiteit zich inlaat met:

- hetzij winstgevende bezigheden met het oogmerk winst te behalen;

- hetzij met bezigheden van winstgevende aard zonder het oogmerk om winst te behalen, voor zover zij haar handelingen – met aanwending van nijverheids- of handelsmethoden – in voldoende mate herhaalt opdat er sprake zou kunnen zijn van nijverheids-, handels- of landbouwdaden.

Het begrip ‘winstgevende bezigheid’ werd bij de belastinghervorming van 1962 verruimd tot ‘verrichtingen van winstgevende aard’, waardoor een rechtspersoon die in principe geen winst nastreeft, aan de vennootschapsbelasting zal worden onderworpen wanneer hij werkt met een economisch doel, een organisatie, een strategie op termijn en met rationele beheersmethoden die essentieel gebaseerd zijn op de begrippen kosten, opbrengsten en rentabiliteit. *In casu* werd een vzw die actief is in outdooractiviteiten terecht onderworpen aan de vennootschapsbelasting (*Gent 18.03.2014, 2012/AR/763*).

Deze tweede voorwaarde voor belastbaarheid in de vennootschapsbelasting wordt in feite beoordeeld zonder acht te slaan op de aard van de verrichtingen die de winsten of baten opleveren (burgerlijke, handels- of gemengde verrichtingen; geoorloofde of ongeoorloofde; overeenkomstig of strijdig met de statuten enz.), noch op de wijze waarop die winsten of baten worden ontvangen (*in specie, in natura* enz.).

Op grond van deze voorwaarde wordt ook bepaald of een rechtspersoon (vzw of vennootschap of vso) al dan niet aan de vennootschapsbelasting is onderworpen. Het onderscheidend criterium tussen vennootschapsbelasting en rechtspersonenbelasting is niet of het om een vennootschap dan wel om een vzw of een vso gaat, maar wel het al dan niet exploiteren van een onderneming.

Invloed WVV

De vraag of aan de voorwaarde is voldaan moet steeds geval per geval beoordeeld worden, hoewel de mogelijkheid om winst uit te keren in het WVV nog het enige onderscheidende criterium is tussen een vennootschap en een vereniging ([Mond. pv nr. 27598 M. de Lamotte, 28.11.2018, Kamercomm. Fin., Criv 54 Com 1003, 6](#); *noteer dat het voormelde blijkt uit de vraag, niet uit het antwoord*).

Zie ook L. BROSENS, M. DHAENE en W. VANDE VELDE, ‘WIB aangepast aan nieuw vennootschapsrecht’, *Fisc.Act.* 2018, afl. 43, 3-10; S. VAN CROMBRUGGE, ‘Wetsontwerp over overgang van rechtspersonenbelasting naar Venn.B.’, *Fiscoloog* 2019, afl. 1594, 3.

De Wet tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen beoogt enkel de noodzakelijke aanpassingen van de federale fiscale bepalingen aan het nieuwe Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV). Zoals in de memorie van toelichting wordt gesteld, is die wet principieel bedoeld om de neutraliteit van dit nieuwe wetboek op fiscaal vlak te waarborgen, en niet om substantiële wijzigingen door te voeren aan deze fiscale bepalingen. Ze wijzigt op geen enkele wijze de huidige voorwaarden waaronder de lichamen die geen winstoogmerk nastreven in de zin van de artikelen 181 en 182 van het WIB 92 aan de vennootschaps- of de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen. De huidige beoordelingscriteria blijven ook na de wijziging van het WIB 92 relevant ([Pv nr. 2540 van 14.02.2019 van mevrouw de volksvertegenwoordiger Griet Smaers, QRVA 2018-2019 54, p. 182](#)).

Louter beheer van onroerende goederen

Uit cassatierechtspraak blijkt dat ([Cass. 20.05.2005, F.02.0036.N](#)):

- voor iedere verrichting door een burgerlijke vennootschap in de vorm van een handelsvennootschap het winstoogmerk wordt geacht aanwezig te zijn;
- het productief beheer van onroerende goederen in de vorm van een handelsvennootschap of burgerlijke vennootschap, opgericht in de vorm van een handelsvennootschap, een exploitatie of verrichtingen van winstgevende aard vormt, ook al bezit de vennootschap geen personeel, worden er geen afschrijvingen geboekt op de onroerende goederen, is er geen financiering of marketing (*zie voormeld cassatiearrest*);
- het aspect of de vennootschap al dan niet dividenden heeft uitgekeerd niet van belang is bij de beoordeling door het Hof van Cassatie.

Het feit dat een vennootschap een eenmalige belegging doet in een onroerend goed dat zij op lange termijn verhuurt voor de privédoeleinden van een natuurlijke persoon en zij geen reclame voert, geen verkoop- noch distributieactiviteiten ontwikkelt, geen personeel noch cliënteel heeft, en haar inkomsten geen actieve tussenkomst vereisen, leidt er niet toe dat voldaan is aan de voorwaarde dat de bedrijvigheid niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd ([Gent 15.09.2015, 2014/AR/2825](#), *onder verwijzing naar voormelde cassatierechtspraak; besproken in Fiscale Koerier 2015/16, p. 805-808*).

2.9. Het begrip ‘kleine vennootschap’

2.9.1. Inleiding

A Boekhoudrichtlijn

In het kader van de implementatie van de boekhoudrichtlijn is een nieuwe vennootschapsrechtelijke omschrijving gegeven aan het begrip ‘kleine vennootschap’. Op fiscaal vlak werden deze wijzigingen grotendeels geneutraliseerd. De wijzigingen zijn verwerkt in de hierna opgenomen bespreking.

Voor een bespreking van de wijzigingen ingevolge de implementatie boekhoudrichtlijn in de rechtsleer, zie:

- DE BACKERE, C., ‘Omzetting van Europese Boekhoudrichtlijn gebeurt fiscaal (bijna) neutraal’, Fisc. Act. 2015/25, p. 1-5;
- DE BACKERE, C., ‘Omzetting Boekhoudrichtlijn: wetsontwerp ingediend in Kamer’, Fisc. Act. 2015/39, p. 6-8.

B Advies CBN

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft een advies gepubliceerd over de grootte van een vennootschap met als titel ‘Beoordeling groottecriteria [artikel 1:24](#) en [1:25 WvV](#)’ ([CBN-advies 2016/3 van 13.04.2016, besproken door VAN DYCK, J.](#), ‘*Kan vennootschap die tot “consortium” behoort wel “microvennootschap” zijn?*’, *Fiscoloog* 2016, nr. 1475, p. 13).

Het omvat een toelichting bij de alternatieve manier waarop de consolidatie van de criteria bij verbonden vennootschappen voortaan mag worden toegepast.

C ‘Op geconsolideerde basis’

Met ingang van aanslagjaar 2010 (behalve voor wat betreft de vermeerdering wegens ontbrekende voorafbetalingen: vanaf aj 2011) is in het WIB 92 een uniformisering doorgevoerd wat betreft het begrip ‘kleine vennootschappen’. Hiervoor wordt uniform verwezen naar artikel [1:24 WvV](#), waarbij op geconsolideerde basis moet worden geoordeeld (*Wet houdende fiscale en diverse bepalingen van 22.12.2009, BS 31.12.2009*). Voor een verdere bespreking, zie hierna.

Deze geconsolideerde berekening is niet enkel van toepassing op moeder-dochtervennootschappen maar bijvoorbeeld ook op consortia (*bv. meerderheid van de bestuurders van twee vennootschappen is dezelfde*).

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) heeft over de ‘kleine vennootschap’ een advies gepubliceerd ([CBN-advies d.d. 19.05.2010, nr. 2010/5](#)).

Daarin worden besproken, naast de hiervoor vermelde zaken, het begrip ‘omzet’ en de voorwaarde dat de criteria moeten worden nagegaan voor ‘het laatst en voorlaatst afgesloten boekjaar’. Hierna wordt tijds verwezen naar dit advies.

Voor een bespreking in de rechtsleer, zie DE BACKERE, C., ‘Standpunt. Naar een autonome fiscale kmo-definitie? De kleine vennootschap als kmo in fiscalibus: stand van zaken en toekomstperspectieven’, TRV 2014, p. 758-772.

Voor een bespreking van de techniek van netting van balansposten teneinde het balanstotaal te doen dalen en zodoende langer te kunnen genieten van de voordelen verbonden aan het klein zijn van de vennootschap, zie BATS, G., ‘Een kleine vennootschap dient meer aandacht te besteden aan het balanstotaalbedrag door onder meer de toepassing van “netting”’, *Accountancy Actualiteit* nr. 2015/17.

Historische situering

Al voor de voormelde wetswijziging van 2009 had het Grondwettelijk Hof, zowel in het kader van het belastingkrediet als de investeringsreserve, de **hoogte van de belastbare winst** ([artikel 215, tweede lid WIB 92](#)) niet pertinent beoordeeld om te beoordelen of een vennootschap al dan niet kwalificeert als een kmo-vennootschap ([GwH 19.12.2007, 163/2007](#); idem, maar dan in de context van de voorafbetalingen: [GwH 13.10.2011, 154/2011](#)). Vennootschappen die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo maar een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan het grensbedrag bepaald in [artikel 215, tweede lid WIB 92](#), werden dus onterecht uitgesloten van de voordelen voorbehouden voor een kmo. Na dit arrest mocht ook hier al het criterium uit het Wetboek Vennootschappen worden weerhouden ([artikel 1:24 WvV](#)). Voor benadeelde belastingplichtigen geldt deze rechtspraak als een ‘nieuw feit’ in de procedure van ambtswege ([artikel 376 WIB 92, zie 7. Ontheffing van ambtswege voor overbelastingen](#)).

Ook de reden dat niet aan ten minste een van hun bedrijfsleiders de voorgeschreven **minimale bezoldiging** werd toegekend ([artikel 215, derde lid WIB 92](#)), is door het Grondwettelijk Hof als niet pertinent beoordeeld in het kader van de investeringsreserve ([GwH 28.10.2010, 122/2010](#)).

Met de uitsluiting van het verlaagd tarief (in het kader van het belastingkrediet) op grond van het feit dat de aandelen die het [maatschappelijk] kapitaal vertegenwoordigen voor ten minste de helft in het bezit zijn van een of meer andere

vennootschappen, heeft het Grondwettelijk Hof geen problemen. Dit criterium vindt het hof pertinent om te vermijden dat bepaalde vennootschappen zich zouden splitsen met de uitsluitende bedoeling het belastingkrediet te kunnen genieten, waardoor het niet onevenredig is de gunst van het belastingkrediet uit te sluiten voor de voormelde vennootschappen ([GwH 22.12.2010, 156/2010](#)).

Ook met de uitsluiting van de vrijstelling van vermeerdering wegens een gebrek aan voorafbetalingen op grond van het criterium dat de vennootschap, andere dan de door de Nationale Raad voor de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, aandelen bezit waarvan de beleggingswaarde meer bedraagt dan 50% van het gestort kapitaal verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden, heeft het Grondwettelijk Hof geen probleem ([GwH 21.11.2013, 159/2013](#)).

Ook het criterium dat er een dividenduitkering van meer dan 13% plaatsvindt, is beschouwd als ‘niet pertinent’ ten aanzien van het doel, dat erin bestaat de kmo's te begunstigen (in de context van artikel 289*bis*, § 2 WIB 92: [GwH 01.03.2012, 25/2012](#); *contra* [Rb. Leuven, 04.11.2011, 10/1237/A](#); in de context van artikel 218 WIB 92: [GwH 23.10.2014, 156/2014](#)).

2.9.2. Definitie (WIB 92) – autonome fiscale definitie (na wet 05.07.2022)

In het WIB 92 wordt een ‘kleine vennootschap’ als volgt omschreven: ‘enigerlei vennootschap die op grond van artikel 1:24, §§ 1 tot 6, van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen als kleine vennootschap wordt aangemerkt of die, wanneer dit artikel 1:24 niet op haar van toepassing is, op overeenkomstige wijze beantwoordt aan de criteria opgenomen in dit artikel 1:24, §§ 1 tot 6’ ([artikel 2, § 1, 5° WIB 92, zoals ingevoegd door de Wet van 05.07.2022 houdende diverse fiscale bepalingen](#)).

De Wet van 05.07.2022 heeft de omschrijving van de kleine vennootschap als een autonome fiscale definitie ingevoegd in het WIB 92. De wetgever wou zo verduidelijken dat ook de rechtspersonen die vennootschapsrechtelijk geen vennootschap zijn (cf. ‘wanneer dit artikel 1:24 niet op haar van toepassing is’) terwijl ze dat op grond van artikel 2, § 1, 5° WIB 92 wél zijn, ook als ‘kleine vennootschap’ kunnen worden gekwalificeerd wanneer ze voldoen aan de criteria opgenomen in artikel 1:24, §§ 1 tot 6 WVV. Hierbij kan worden gedacht aan VZW's die een onderneming exploiteren of zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard en die volgens het fiscaal recht als een vennootschap moeten worden aangemerkt of aan buitenlandse entiteiten zonder rechtspersoonlijkheid die aan de fiscale omschrijving van een ‘vennootschap’ voldoen (cf. [artikel 2, § 1, 5°, a\) WIB 92](#)).

2.9.3. Definitie (artikel 1:24 WVV)

2.9.3.1. Cijfers

2.9.3.1.1. Boekjaren die een aanvang nemen na 31.12.2015

Kleine vennootschappen zijn deze vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die op balansdatum van het laatst afgesloten boekjaar, niet meer dan een van de volgende criteria overschrijden ([artikel 1:24, § 1 WVV, zoals gewijzigd door de Wet van 18.12.2015 tot omzetting richtlijn 2013/34/EU \(BS 30.12.2015\)](#)):

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50;
- jaaromzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde: 9.000.000,00 EUR;
- balanstotaal: 4.500.000,00 EUR.

Het criterium van het personeelsbestand mag onbeperkt worden overschreden. Er is niet langer een cap van toepassing. De Boekhoudrichtlijn laat niet toe dat de nationale wetgever een maximale overschrijding van een criterium oplegt.

2.9.3.1.2. Boekjaren die een aanvang nemen tot en met 31.12.2015

Kleine vennootschappen zijn deze vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die voor het laatst en het voorlaatst afgesloten boekjaar, niet meer dan een van de volgende criteria overschrijden ([artikel 1:24, § 1 WVV, zoals gewijzigd door artikel 2 van de Wet van 25.05.2005 – BS 07.06.2005; van toepassing op de jaarrekeningen afgesloten vanaf 31.12.2004 en de Wet houdende diverse bepalingen van 22.12.2009 – BS 31.12.2009](#)):

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50;
- jaaromzet, exclusief de belasting over de toegevoegde waarde: 7.300.000,00 EUR;
- balanstotaal: 3.650.000,00 EUR,

tenzij het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt.

2.9.3.2. Verdragend effect – consistentiebeginsel – permanentievoorwaarde

2.9.3.2.1. Boekjaren die een aanvang nemen na 31.12.2015

Met de implementatie van de Boekhoudrichtlijn wordt een verdragend effect ingevoerd.

Dat verdragende effect houdt in dat een vennootschap haar statuut van kleine vennootschap pas verliest als zij twee opeenvolgende boekjaren meer dan een van de drempels van [artikel 1:24, § 1 WVV](#) overschrijdt, en dat een grote vennootschap pas klein wordt als zij twee opeenvolgende boekjaren niet meer dan een van die drempels overschrijdt ([artikel 1:24, § 2 WVV](#), zoals gewijzigd door de Wet van 18.12.2015 tot omzetting richtlijn 2013/34/EU (BS 30.12.2015)).

Deze verdragende werking staat bekend als het ‘consistentiebeginsel’ of de ‘permanentievoorwaarde’.

Deze permanentievoorwaarde zorgt ervoor dat de grootte van een groep niet verandert als gevolg van een uitzonderlijk succesvol of vruchteloos jaar.

Een tabel verduidelijkt het voorgaande:

Jaar	1	2	3	4	5	6	7
Meer dan één criterium overschreden ¹	Nee	Nee	Ja	Ja	Nee	Nee	
Grootte van de vennootschap			Klein	Klein	Groot	Groot	Klein

¹ Tenzij het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt.

2.9.3.2.2. Boekjaren die een aanvang nemen tot en met 31.12.2015: afwezigheid verdragend effect

Volgens de bewoordingen van [artikel 1:24](#) is er sprake van een kleine vennootschap wanneer die ‘voor het voorlaatst en laatst afgesloten boekjaar’ niet meer dan een van de criteria overschrijdt.

Een eenmalige overschrijding van twee criteria heeft dus tot gevolg dat een vennootschap voor de twee volgende jaren niet ‘klein’ kan zijn.

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen geeft hierbij meer uitleg ([CBN-advies d.d. 19.05.2010, nr. 2010/5](#)).

Volgens de Commissie houdt dit concreet in dat een vennootschap, die in de loop van twee opeenvolgende boekjaren niet meer dan één criterium overschrijdt, als klein beschouwd zal worden voor de hele duur van het derde boekjaar. De vennootschap blijft klein in de loop van het vierde boekjaar, als ze tijdens het derde boekjaar nog steeds niet meer dan één criterium heeft overschreden. Overschrijdt de vennootschap echter in het derde boekjaar meer dan één criterium, dan zal zij de komende twee jaren niet meer als kleine vennootschap beschouwd worden. Om als kleine vennootschap aangemerkt te worden, mag immers zowel in het laatst als het voorlaatst afgesloten boekjaar slechts één criterium overschreden zijn. Stel bijvoorbeeld dat een vennootschap tijdens de boekjaren 1, 2 en 3 de criteria niet overschrijdt. In de loop van boekjaar 4 wordt echter meer dan één van de criteria overschreden. Deze vennootschap zal toch nog als klein worden beschouwd gedurende het boekjaar 4, omdat ze dan voor het laatst afgesloten boekjaar (3) en het voorlaatst afgesloten boekjaar (2) niet meer dan een van de criteria overschreden heeft. Daarentegen zal ze niet meer als klein worden beschouwd vanaf boekjaar 5, ongeacht of ze de criteria op dat moment al dan niet overschrijdt, want een van de twee laatst afgesloten boekjaren (4) overschreed ze meer dan één criterium. De vennootschap zal ten vroegste in boekjaar 7 terug als kleine vennootschap kunnen aangemerkt worden, ongeacht of ze de criteria in boekjaar 7 al dan niet overschrijdt, op voorwaarde uiteraard dat in boekjaar 5 en 6 niet meer dan een van de criteria overschreden werd.

Een tabel verduidelijkt het voorgaande:

Jaar	1	2	3	4	5	6	7
Meer dan één criterium overschreden ¹	Nee	Nee	Nee	Ja	Nee	Nee	Ja
Grootte van de vennootschap			Klein	Klein	Groot	Groot	Klein

Afwezigheid vertragend effect strijdig met jaarrekeningrichtlijn

De overgangsregeling in de Wet van 18.12.2015 tot omzetting van de jaarrekeningenrichtlijn in het intern recht is strijdig bevonden met de jaarrekeningenrichtlijn en moet dus niet worden toegepast. Het consistentiebeginsel had al vóór 01.01.2016 geïmplementeerd moeten zijn in het Belgisch intern recht (Rb. Gent 07.03.2022, 20/2451/A). Voor meer, zie het vonnis.

1 Tenzij het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt.

2.9.3.3. Raming bij opstart

Vennootschappen die met hun bedrijf starten schatten, voor de toepassing van de in § 1 vermelde criteria, deze cijfers bij het begin van het boekjaar te goeder trouw ([artikel 1:24, § 3 WVV](#)).

2.9.3.4. Boekjaar > of < dan twaalf maanden

Wanneer het boekjaar een duur heeft van minder of meer dan twaalf maanden, dan wordt het bedrag van de omzet bedoeld in § 1, geprorateerd in functie van het aantal maanden, waarbij elke begonnen maand voor een volle maand wordt geteld ([artikel 1:24, § 4 WVV](#)).

2.9.3.5. Berekening gemiddeld aantal werknemers

Bij de berekening van het gemiddelde aantal werknemers wordt het gemiddelde gemaakt van het per einde van elke maand van het boekjaar in het personeelsregister ingeschreven aantal werknemers uitgedrukt in voltijdse equivalenten.

Voor de vaststelling van het aantal werknemers uitgedrukt in voltijdse equivalenten wordt het arbeidsvolume teruggebracht tot voltijds tewerkgestelde equivalenten ([artikel 1:24, § 5 WVV](#)).

2.9.3.6. Het begrip ‘omzet’

2.9.3.6.1. Reguliere omzet

Onder ‘omzet’ wordt in principe verstaan: ‘het bedrag van de verkoop van goederen en de levering van diensten aan derden, in het kader van de gewone bedrijfsuitoefening van de vennootschap, onder aftrek van de op de verkoopprijs in de handel toegestane kortingen’. De btw en andere rechtstreeks met de omzet verbonden belastingen behoren niet tot dit bedrag.

2.9.3.6.2. Uitzondering: omzet < 50% van totale opbrengsten – holdings

Omzet en opbrengsten zijn geen synoniemen van elkaar.

De totale opbrengsten van een vennootschap omvatten, naast de omzet, ook andere inkomsten, zoals financiële opbrengsten.

De inkomsten die niet beantwoorden aan de hiervoor vermelde omschrijving van omzet, worden in principe niet meegerekend bij de vaststelling van de ‘omzet’ voor de beoordeling van de grootte van een vennootschap.

Dit ligt anders wanneer de andere opbrengsten dan omzet de overhand nemen.

Wanneer de opbrengsten die voorspruiten uit het gewoon bedrijf van een vennootschap voor meer dan de helft bestaan uit opbrengsten die niet aan de omschrijving beantwoorden van de post 'omzet', dan moet voor de toepassing van [artikel 1:24, § 1](#) onder omzet worden verstaan: het totaal van de opbrengsten met uitsluiting van de uitzonderlijke opbrengsten ([artikel 1:24, § 5, derde lid WVV](#)).

Deze uitzondering kan van toepassing zijn op bv. holdings. In dit geval moet immers rekening worden gehouden met alle recurrente bedrijfsopbrengsten en financiële opbrengsten.

Tot de recurrente financiële opbrengsten behoren onder meer de recurrente opbrengsten uit financiële vaste activa en vlottende activa. Zo kan een holdingvennootschap met een beperkte omzet toch het criterium inzake jaaromzet overschrijden wanneer belangrijke recurrente financiële opbrengsten, zoals dividenden en interesten, worden ontvangen.

Voor een voorbeeld, zie [Voorafgaande beslissing nr. 2021.0318 d.d. 11.05.2021](#).

Voor een casus waarbij de 'geproduceerde vaste activa' meer dan de helft van de opbrengsten uitmaken, en dus meer dan de helft van de opbrengsten niet slaat op de klassieke post 'omzet', zie Rb. Gent 07.03.2022, 20/2451/A.

2.9.3.7. Balanstotaal

Het balanstotaal bedoeld in [artikel 1:24, § 1](#) is de totale boekwaarde van de activa zoals ze blijkt uit het balansschema dat vastgesteld is bij Koninklijk Besluit op grond van artikel 92, § 1 ([artikel 1:24, § 5, vierde lid WVV](#)).

2.9.3.8. Op geconsolideerde basis

2.9.3.8.1. Boekjaren die een aanvang nemen na 31.12.2015

2.9.3.8.1.1. Principieel van toepassing

Omdat de consolidatieverplichting weliswaar in beginsel behouden blijft (cf. [artikel 1:24, § 6 WVV](#), zoals ingevoegd door de Wet van 18.12.2015 tot omzetting Richtlijn 2013/34/EU (BS 30.12.2015)), wordt deze vervolgens ingevolge de implementatie van de Boekhoudrichtlijn uitgehold (cf. [artikel 1:24, § 7 WVV](#), zoals gewijzigd door de Wet van 18.12.2015 tot omzetting richtlijn 2013/34/EU (BS 30.12.2015)).

Om te vermijden dat al te veel vennootschappen zouden genieten van de kmo-voordelen, heeft de wetgever beslist de verwijzingen in het WIB 92 naar [artikel 1:24 WVV](#) te vervangen door verwijzingen naar [artikel 1:24, §§ 1 tot 6 WVV](#). Door niet te verwijzen naar § 7 van de voormelde wetsbepaling blijft de consolidatieverplichting intact.

De consolidatieverplichting blijft dus vanuit fiscaal oogpunt ook na de implementatie van de Boekhoudrichtlijn onverminderd gelden.

Tijdstip van beoordeling

De beoordeling van de groottecriteria vindt plaats op de balansdatum van de vennootschap waarvan de grootte wordt vastgesteld ([CBN advies nr. 2017/10 van 19.04.2017, randnr. 4](#)).

Wanneer de balansdata van de verbonden vennootschappen van elkaar verschillen, vindt de beoordeling van de groottecriteria plaats op basis van de laatst opgemaakte jaarrekeningen van de verbonden vennootschappen (cf. *voormeld CBN advies, randnr. 5*).

2.9.3.8.1.2. Consistentieregel van toepassing?

A Na fusie

In de praktijk stelt zich de vraag of het hiervoor besproken consistentiebeginsel speelt wanneer een kleine vennootschap fuseert met een grote, en dus na de fusie op grond van de consolidatieverplichting als een grote vennootschap kwalificeert.

Naar verluidt zijn er controleagenten die van mening zijn dat het consistentiebeginsel niet speelt gezien de overnemende vennootschap reeds verschillende jaren groot is, waardoor de overgenomen vennootschap onmiddellijk ook groot wordt.

O.i. biedt de lezing van de toepasselijke wettelijke bepalingen voor deze interpretatie geen steun.

Ook de CBN spreekt deze interpretatie tegen ([CBN advies nr. 2017/10 van 19.04.2017, voorbeeld in randnr. 9 en 10](#)).

B Na wijziging situatie (vennootschap wordt 'verbonden', wordt 'moeder')

De CBN stelt in haar advies nr. 2017/10 van 19.04.2017 (randnr. 7) dat:

‘Indien een vennootschap op balansdatum niet verbonden is, vindt de toetsing van de groottecriteria, ook voor de voorgaande jaren, plaats op enkelvoudige basis. Indien een vennootschap op balansdatum een moedervenootschap is, vindt de toetsing van de groottecriteria, ook voor de voorgaande jaren, plaats op geconsolideerde (of geaggregeerde) basis ongeacht of deze vennootschap zelf tijdens die voorgaande jaren een moedervenootschap is. Hierbij worden de geconsolideerde (of geaggregeerde) cijfers in aanmerking genomen van de vennootschappen waarmee deze vennootschap in de voorgaande jaren verbonden was.’

Er is geconcludeerd dat deze de CBN hier een voorwaarde toevoegt aan een wettelijke bepaling en het advies bijgevolg niet bindend is in fiscale zaken. In casu, wanneer de vennootschap op 31.12.2017 niet verbonden is, betekent dit niet dat de grootte van de vennootschap voor 2016 en 2015 ook op niet geconsolideerde basis moet worden berekend (Rb. Brugge 17.05.2021, 20/1179/A).

2.9.3.8.2. Boekjaren die een aanvang nemen tot en met 31.12.2015

Als de vennootschap met een of meer andere vennootschappen verbonden is in de zin van [artikel 1:20 WVV](#), worden de criteria inzake omzet en balanstotaal bedoeld in § 1 berekend op geconsolideerde basis. Wat het criterium personeelsbestand betreft, wordt het aantal werknemers opgeteld dat door elk van de betrokken verbonden vennootschappen jaarlijks gemiddeld wordt tewerkgesteld ([artikel 1:24, § 5 WVV](#)).

Als gevolg van de Wet houdende diverse bepalingen van 22.12.2009 (*BS 31.12.2009; inwerkingtreding vanaf aanslagjaar 2010*) wordt in het WIB verwezen naar [artikel 1:24 WVV](#) (en niet langer naar [artikel 1:24, § 1 WVV](#)) wanneer het gaat om ‘kleine’ vennootschappen. Hierdoor is wettelijk geregeld dat het begrip ‘kleine vennootschap’ op geconsolideerde basis moet worden bekeken.

2.9.3.8.2.1. Vóór wetswijziging van 2009

Volgens de Administratie moet ook al vóór de voormelde wetswijziging al rekening worden gehouden met een berekening op geconsolideerde basis ([Pv 17.04.2007](#)). De voormelde wetgeving wordt bijgevolg enkel aanzien als ‘interpretatieve wetgeving’. De paragrafen 2 tot en met 5 geven verduidelijking bij paragraaf 1, en bijgevolg kan paragraaf 1 niet zonder de volgende paragrafen worden gelezen. Dit zou ook blijken uit de Memorie van toelichting (*Parl. St. Kamer 2003-2004, nr. 51-1197/1*).

In de rechtsleer wordt betwist dat voor de voorgaande aanslagjaren bij de beoordeling van het begrip ‘kleine vennootschap’ rekening moet worden gehouden met het volledige [artikel 1:24 WVV](#) – d.i. met inbegrip van [artikel 1:24, § 5 WVV](#) dat voorziet in een geconsolideerde beoordeling van het kmo-karakter van een vennootschap.

De rechtbank van eerste aanleg te Luik is het niet eens met het administratieve standpunt (*Rb. Luik 17.02.2010*). In casu ging het over [artikel 196, § 2 WIB 92](#). De tekst van dat artikel was duidelijk en verwees naar artikel 15, § 1.W.Venn. (nu [artikel 1:24 WVV](#)). Een klare wet behoeft geen interpretatie. In dezelfde zin, zie [Rb. Bergen 27.04.2011, 10/1925/A](#) en [Bergen 09.01.2013](#) en [Rb. Brugge 02.04.2012, 10/3900/A](#) en [Rb. Leuven 05.10.2012](#), inzake het tarief van de notionele-intrestaftrek. Uit dit laatste vonnis blijkt dat de Administratie zich heeft neergelegd bij het standpunt van de belastingplichtige, maar volgens de minister is dit niet het geval en blijft de Administratie bij haar standpunt (*Pv 26.10.2011, Integraal Verslag, Kamercommissie Financiën, 26.10.2011, nr. CRIV 53 COM 326, 10*). Er is ook beroep aangetekend tegen voormeld vonnis. In dezelfde zin, ook inzake notionele-intrestaftrek [Rb. Aarlen, 15.02.2012, 09/860](#) en [Rb. Leuven 05.10.2012, 11/1436/A](#) en [Rb. Gent 11.12.2012, 11/1971/A](#).

In dezelfde zin, in beroep, [Antwerpen 24.04.2012, 2011/AR/1120](#), inzake afschrijvingen, en [Luik 09.03.2012, 2010/RG/321](#), en [Gent 19.03.2013, 2011/AR/3121, BER9846](#).

Uit een antwoord op een pv blijkt dat de Administratie tegen elk negatief arrest van een hof van beroep cassatieberoep heeft aangetekend, en geen standpuntwijziging overweegt zolang het wachten is op de arresten van het Hof van Cassatie ([Mondelinge parlementaire vraag nr. 14944 van mevrouw Veerle Wouters d.d. 22.01.2013](#)).

Andere rechtspraak volgt de Administratie wel (*Rb. Hasselt 04.03.2011* (verbroken door [Antwerpen 24.04.2012](#), zie hiervoor), [Rb. Gent 08.02.2012, 10/3122/A](#) en [Rb. Antwerpen 13.02.2012, 10/5363/A](#), evenwel verbroken door [Antwerpen 10.03.2015, 2012/AR/1545](#)). De Hasseltse casus gaat over [artikel 196, § 2 WIB 92](#), de Gentse en Antwerpse over de aftrek voor risicokapitaal. Deze rechtspraak is van oordeel dat het afzonderen van [artikel 1:24, § 1 WVV](#) van de andere paragrafen, gelijk staat met een erg kunstmatige, enge lezing die niet aansluit met de tekst van de wet die onbetwistbaar kruiselingse verwijzingen bevat in verschillende paragrafen naar § 1. De rechtbank is ook van mening dat deze interpretatie strookt met de bedoeling van de wetgever.

Uiteindelijk heeft cassatie de knoop doorgehakt, en de Administratie die zich verzette tegen het arrest van het hof van beroep van Luik wandelen gestuurd. Op basis van een strikte lezing van de wet dient de vennootschap niet als een grote vennootschap te worden aangemerkt en kan ze een volledige afschrijvingsannuïteit in mindering brengen in het jaar van aanschaf (cf. [artikel 196, § 2 WIB 92](#)) ([Cass. 25.10.2013, F.12.0191.F](#); zie ook [Cass.19.06.2014, F.12.0127.N](#)).

De Administratie heeft zich neergelegd bij deze rechtspraak (bv. Rb. Gent 17.06.2014, 2013/AR/632, BER11789 of in beroep, Gent 16.09.2014, 2014/AR/1431, BER12439).

2.9.3.8.2.2. Verbonden vennootschappen

Zie infra, [2.13. Het begrip ‘verbonden vennootschap’](#).

2.9.3.8.2.3. Vereenvoudigde consolidatiemethode

Opteert een vennootschap voor de vereenvoudigde consolidatiemethode van [artikel 1:24, § 6 WVV](#) waarbij de balanstotalen/jaaronzet van de respectievelijke vennootschappen worden gesommeerd zonder schrapping van de intercompany transacties, dan worden de grenzen van 4,5 en 9 miljoen EUR verhoogd naar 5,4 en 10,8 miljoen EUR.

Wanneer de vennootschap onder deze verhoogde grensbedragen blijft, genereert BIZTAX bij aanduiding dat het een kleine vennootschap betreft, geen foutmelding.

2.9.4. Vzw onderworpen aan de vennootschapsbelasting

Voor vzw’s bestaan specifieke regels om te beoordelen of ze groot of klein zijn.

Maar als een vzw aan de vennootschapsbelasting is onderworpen, zijn dus de regels van het WIB 92 op deze vzw van toepassing, en in dat WIB 92 wordt verwezen naar [artikel 1:24 WVV](#). Dus lijkt het dat, voor de toepassing van de vennootschapsbelasting, de criteria van artikel 1:24 WVV op de vzw moeten worden toegepast.

2.9.5. Overgangsregeling bij inwerkingtreding wetswijziging 2005

Een vennootschap wordt als ‘groot’ beschouwd, tenzij ze twee opeenvolgende boekjaren meer dan een van de voormelde criteria overschrijdt. In dit geval wordt zij voor het daaropvolgende jaar beschouwd als een kleine vennootschap. Deze regeling is van toepassing met ingang van 09.01.2006 (*Wet 23.12.2005 – BS 30.12.2005*).

Voor boekjaren afsloten vanaf 31.12.2004 is voor één keer in een overgangsregeling voorzien. Daar wordt slechts gekeken naar één vorig jaar. Deze regeling geldt in de praktijk voor boekjaren afgesloten tot 30.12.2005, dus voor aanslagjaar 2005.

Voor aanslagjaar 2006 zijn de wetteksten onduidelijk, maar de minister heeft duidelijkheid geschapen door te stellen dat vennootschappen die afsluiten na 31.12.2004 maar vóór 09.01.2006, de regeling van één vorig boekjaar ook nog geldt ([Pv 29.06.2005](#)).

Criteria overschreden of niet?			Klein of groot?		
2003	2004	2005	2004 (aj 2005) (afsluiten vanaf 31.12.2004; één vorig jaar)	2005 (aj 2006) (afsluiten vanaf 31.12.2005 maar vóór 09.01.2006; één vorig jaar)	Alles afgesloten na 09.01.2006; twee vorige jaren)

Onder	Onder	Onder	K	K	K
		Boven	K	K	K
	Boven	Onder	K	G	G
		Boven	K	G	G
Boven	Onder	Onder	G	K	G
		Boven	G	K	G
	Boven	Onder	G	G	G
		Boven	G	G	G

2.9.6. Aangiftetechnisch

Vanaf aanslagjaar 2010 is in het aangifteformulier een vak ingevoerd (vak ‘grootte van de vennootschap – Inlichtingen ter beoordeling “kleine vennootschap”’, aangifte aanslagjaar 2022), waar een aantal vragen moeten worden beantwoord op basis waarvan de Administratie kan beoordelen of de vennootschap een grote dan wel een kleine vennootschap is in de zin van [artikel 1:24 WVV](#).

Zo wordt gevraagd aan te geven of de vennootschap ‘verbonden is met een of meerdere vennootschappen in de zin van het Wetboek van vennootschappen’. Alleen verbonden vennootschappen moeten antwoorden (met ‘ja’). Niet-verbonden vennootschappen hoeven niets in te vullen.

Verder moeten een aantal inlichtingen op niet-geconsolideerde basis worden ingevuld, tenzij de vennootschap verbonden is met een of meer andere vennootschappen, in welk geval de criteria op geconsolideerde basis moeten worden vermeld.

De fiscus heeft met de invoering van dit vak de bedoeling om op termijn automatisch te kunnen bepalen of een vennootschap voor een bepaald boekjaar groot of klein is.

2.10. Het begrip ‘microvennootschap’

2.10.1. Inleiding

De microvennootschappen vormen een subcategorie van de kleine vennootschappen, waardoor microvennootschappen automatisch in aanmerking komen voor de fiscale kmo-maatregelen.

Op boekhoudkundig vlak ligt het voornaamste voordeel in het feit dat deze ondernemingen de mogelijkheid hebben om hun jaarrekening in te dienen volgens een verkort schema vastgelegd bij KB (KB van 18.12.2015, BS 30.12.2015).

Daarnaast worden sommige fiscale voordelen voorbehouden voor microvennootschappen.

Advies CBN

De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft een advies gepubliceerd omtrent de grootte van een vennootschap met als titel ‘Beoordeling groottecriteria [artikel 1:24](#) en [1:25 WVV](#)’ ([CBN-advies 2016/3 van 13.04.2016, besproken door VAN DYCK, J., ‘Kan vennootschap die tot “consortium” behoort wel “microvennootschap” zijn?’, Fiscoloog 2016, nr. 1475, p. 13](#)). Het omvat een toelichting bij de alternatieve manier waarop de consolidatie van de criteria bij verbonden vennootschappen voortaan mag worden toegepast.

2.10.2. Belang begrip ‘microvennootschap’

Op fiscaal vlak berust het belang van het begrip ‘microvennootschap’ bij het feit dat bepaalde (verhogingen van) fiscale voordelen voorbehouden zijn aan microvennootschappen.

Dit is het geval bij:

- een belastingvermindering in het kader van taxshelter voor startende ondernemingen: 45 i.p.v. 30% (zie de gids Personenbelasting, [17. Federale belastingvermindering voor de verwerving van nieuwe aandelen van startende ondernemingen \(‘taxshelter-start-ups’\)](#));
- vrijstelling doorstorting bv in het kader van taxshelter voor startende ondernemingen: 20 i.p.v. 10% (zie [4.7.1. Winsten die voortkomen uit een vrijstelling van het doorstorten van bedrijfsvoorheffing](#)).

2.10.3. Definitie (artikel 1:25 WVV)

2.10.3.1. Cijfers

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.10.3.2. Verdragend effect

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.10.3.3. Geen consolidatie

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.10.3.4. Varia

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.11. Het begrip ‘middelgrote onderneming’

2.11.1. Situering

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.11.2. Wettelijke bepaling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.11.3. Het begrip ‘partneronderneming’, voor de omschrijving van ‘middelgrote onderneming’

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.11.4. Het begrip ‘verbonden onderneming’, voor de omschrijving van ‘middelgrote onderneming’

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.11.5. Het begrip ‘gemiddeld personeelsbestand’, voor de omschrijving van ‘middelgrote onderneming’

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.12. Het begrip ‘onderneming in moeilijkheden’

Onder onderneming in moeilijkheden wordt een onderneming verstaan ([artikel 2, § 1, 4°/2 WIB 92, zoals ingevoegd door de Wet van 11.02.2019 houdende fiscale fraudebestrijdende financiële en diverse bepalingen, zoals gewijzigd door de Wet van 27.06.2021 houdende diverse fiscale bepalingen ... - BS 30.06.2021; inwerkingtreding op 31.12.2021 en van toepassing op de tegemoetkomingen die vanaf 11.03.2020 worden betaald of toegekend](#)):

- waarvoor een aangifte of vordering tot faillietverklaring is ingesteld of waarvan op dat ogenblik het beheer van het actief geheel of ten dele is ontnomen zoals bepaald in de artikelen XX. 32 en XX. 100 van het Wetboek van economisch recht;
- waarvoor een procedure van gerechtelijke reorganisatie is geopend zoals bepaald in titel V van boek XX van het Wetboek van economisch recht;
- die een ontbonden vennootschap is en zich in staat van vereffening bevindt;
- waarvan ten gevolge van het geleden verlies het netto-actief ofwel negatief is geworden ofwel is gedaald tot beneden de helft van het deel van het eigen vermogen dat onbeschikbaar is krachtens de statuten of de wet die de onderneming beheerst;
- die steun heeft ontvangen die door de Europese Commissie geacht wordt verenigbaar te zijn met de richtsnoeren voor reddings- en herstructureringssteun aan niet-financiële ondernemingen in moeilijkheden van 31 juli 2014 (PB C 249) of met artikel 107, derde lid, b, van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie en die in het

geval van reddingssteun de lening nog niet heeft terugbetaald of de garantie nog niet heeft beëindigd of in het geval van herstructureringssteun zich nog steeds in de herstructureringsfase bevindt.

2.13. Het begrip ‘verbonden vennootschap’

2.13.1. Criteria

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.13.2. ‘Consortium’

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.13.3. Controle en controlebevoegdheid

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.13.4. Gezamenlijke controle

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.13.5. Op balansdatum

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.13.6. Voorbeelden – rechtspraak, rulings

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.14. Een vennootschap die anders boekhoudt dan per kalenderjaar – boekhouding te paard

De fiscale wet bepaalt niet wat moet worden begrepen onder ‘anders dan per kalenderjaar boekhouden’.

De gebruikte terminologie ‘per kalenderjaar boekhouden’ en ‘anders dan per kalenderjaar boekhouden’ is wel terug te vinden in de [artikelen 200](#) en [202 KB/WIB 92](#).

Uit de [artikelen 200](#), [201](#) en [202 KB/WIB 92](#) is af te leiden dat deze bepalingen onderscheid maken tussen drie gevallen:

- vennootschappen die niet boekhouden of boekhouden per kalenderjaar (artikel 200 KB/WIB 92);
- vennootschappen wier boekjaar langer of korter is dan 12 maanden doch afgesloten wordt op 31.12 (artikel 201 KB/WIB 92);
- vennootschappen die anders dan per kalenderjaar boekhouden (artikel 202 KB/WIB 92).

Uit deze bepalingen volgt dat het belastbaar tijdperk op eenzelfde wijze wordt bepaald voor de vennootschappen die per kalenderjaar boekhouden enerzijds, en voor de vennootschappen wier boekjaar langer of korter is dan 12 maanden maar ook afgesloten wordt op 31 december van een bepaald jaar anderzijds. Met andere woorden kan gesteld worden dat het al dan niet afsluiten van het boekjaar op 31 december doorslaggevend is om de wijze te bepalen waarop het belastbaar tijdperk moet worden bepaald.

‘Vennootschappen die anders dan per kalenderjaar boekhouden’ zijn dus vennootschappen waarvan het boekjaar langer of korter is dan 12 maanden maar waarvan de boekhouding afgesloten wordt op een andere datum dan 31.12 van een bepaald jaar.

Hieruit kan worden afgeleid dat een vennootschap waarvan het boekjaar begint op 01.09.2007 en afloopt op 31.12.2008 niet kan worden beschouwd als een vennootschap die anders dan per kalenderjaar boekhoudt ([Gent 04.12.2012, 2011/AR/2316](#)).

2.15. EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden

De EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden is een lijst van landen en rechtsgebieden die niet coöperatief zijn op belastinggebied, die door de Raad van de Europese Unie wordt vastgelegd en waarvan elke door de Raad vastgestelde wijziging wordt bekendgemaakt in het Publicatieblad van de Europese Unie (artikel 2, § 1, 19° WIB 92, *zoals ingevoegd door de wet van 20.12.2020 houdende dringende diverse fiscale en fraudebestrijdende bepalingen - BS 30.12.2020*).

Deze lijst wordt aangewend in de context van de aangifteplicht van betalingen aan belastingparadijzen (zie [4. Belastingparadijzen](#)).

2.16. ‘Alles of niets’-benadering

Eenmaal de rechtspersoon onderworpen is aan de vennootschapsbelasting, wordt geheel haar werkzaamheid als winstgevend beschouwd.

Dit alles of niets-karakter werd als onbillijk aangemerkt en er werd dan ook reeds voor gepleit om voor vzw's die deels een ideële activiteit ontplooiën en deels een economische activiteit, een gedeeltelijke toepassing van de rechtspersonenbelasting, respectievelijk vennootschapsbelasting mogelijk te maken (SAELENS, P. en VANHAECKE, T., 'Aangifte Vennootschapsbelasting 2021', Gompel&Svacina, p. 65, onder verwijzing naar Van Crombrugge, S., 'Naar een hervorming van het fiscale stelsel van VZW's?', in Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. dr. J.J. Couturier, Brussel, De Boeck & Larcier, 1999, p. 245-247, nrs. 24-26; PEETERS B., Pleidooi voor een meer functionele opdeling van het toepassingsgebied van de vennootschaps- en de rechtspersonenbelasting, in In het vennootschapsbelang. Liber Amicorum Herman Braeckmans, Antwerpen, Intersentia, 2017, p. 337-361).

3. Vennootschappen in oprichting – retroactiviteit

3.1. Retroactiviteit

3.1.1. Vennootschapsrechtelijk

Als principe geldt dat een retroactieve oprichting van een vennootschap juridisch niet mogelijk is. In een oprichtingsakte kan geen vroegere datum van ontstaan worden ingeschreven.

Wel laat [artikel 2:2 WVV](#) toe dat voor de oprichting van een vennootschap al handelingen worden gesteld in naam en voor rekening van een vennootschap in oprichting. Hierdoor kan een zekere retroactiviteit worden ingebouwd bij de oprichting van een vennootschap.

In dat geval wordt in de oprichtingsakte voorzien dat alle verrichtingen van de eenmanszaak van een bepaalde voorgaande periode overgenomen worden.

Deze periode mag niet langer duren dan twee jaar vanaf de datum waarop de vennootschap haar rechtspersoonlijkheid verkrijgt. De vennootschap moet ook deze handelingen bevestigen (door overname van de verbintenissen) binnen de twee maanden na het verwerven van de rechtspersoonlijkheid ([artikel 2:2 WVV](#)).

Het Wetboek van vennootschappen laat dus een retroactiviteit toe van twee jaar, maar door de fiscus wordt dat niet aanvaard.

3.1.2. Fiscaalrechtelijk

3.1.2.1. Wat betreft de onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting

Een vennootschap in oprichting kan met terugwerkende kracht onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting.

In beginsel is een retroactiviteitsclausule niet tegenstelbaar aan de fiscus (*Cass. 08.02.1995*).

De niet aanvaarding van de retroactiviteit is het gevolg van het realiteitsbeginsel en het openbare orde karakter van de fiscale wetgeving (zie de gids Procedure [1.2. Gevolgen](#)).

Tot de effectieve oprichting van de vennootschap moeten de inkomsten bij de natuurlijke persoon belast worden. Een in een vennootschapsakte opgenomen retroactiviteitsbeding kan niet tot gevolg hebben dat de bepalingen van de belastingwetten, die van openbare orde zijn, zouden worden ontdaan van hun kracht.

Per uitzondering aanvaardt de fiscus toch een retroactieve oprichting als:

- deze overeenstemt met de realiteit (bv. factureren in hoofde van een 'vennootschap in oprichting', inkomsten op een rekening in naam van de vennootschap in oprichting plaatsen ...);
- betrekking heeft op een korte periode, en
- de juiste toepassing van de belastingwetgeving niet in de weg staat ([Com.IB 340/82](#)).

Onder dat laatste verstaat men dat de oprichting en overdracht van verbintenissen binnen één fiscaal tijdperk dienen te gebeuren (bv. 01.01.X – 01.04.X: vennootschap in oprichting; 01.04.X: oprichting vennootschap; 02.05.X: overname verbintenissen van 'vennootschap in oprichting' door 'vennootschap').

Uit het voorgaande volgt dat de retroactiviteit best wordt beperkt tot enkele maanden.

In de rechtsleer wordt opgemerkt dat een operationeel en niet fiscaal geïnspireerde retroactiviteit doorgaans geen probleem oplevert, maar dat hoe groter het fiscaal voordeel dat de retroactiviteit oplevert (door verrekening van winsten en verliezen na een fusie), hoe relevanter en geloofwaardiger de operationele motieven moeten zijn en des te beperkter men de retroactiviteit moet houden (HAELTERMAN, A., 'Vennootschapsbelasting doorgelicht – Een inzichtelijk handboek', die Keure, 2020, randnummer 52).

Uit de rechtspraak (*zie voorbeelden, hierna*) blijkt dat wanneer de voorwaarden van de fiscus en die van de vennootschappenwet worden gerespecteerd, een fiscale retroactiviteit met succes kan worden toegepast.

De standaardformulering door de Rulingdienst (*zie [Voorafgaande beslissingen nr. 2011.244 van 28.06.2011](#), [800.055 van 08.04.2008](#), [600.407 van 19.12.2006](#), [600.477 van 16.01.2007](#), [2011.252 van 28.06.2011](#), [2010.085 van 23.03.2010](#), [800.030 van 16.09.2008](#), [800.458 van 20.10.2009](#)*) is de volgende:

'De aandacht wordt gevestigd op het feit dat het beding van boekhoudkundige retroactiviteit enkel kan worden aanvaard als het overeenstemt met de realiteit en betrekking heeft op een korte periode. Een beding van boekhoudkundige retroactiviteit van meer dan zeven maanden kan in normale omstandigheden niet worden beschouwd als betrekking hebbend op een korte periode.'

3.1.2.2. Opname van kosten en opbrengsten van voor de oprichting

De retroactiviteit heeft geen invloed op het belastbare tijdperk.

De kosten en opbrengsten die werden opgelopen vóór de oprichting, en die volgens de retroactiviteitsclausule geacht worden door de vennootschap te zijn verkregen, moeten in de boekhouding worden opgenomen op het moment van de oprichting van de vennootschap (*advies CBN 2018/23 van 12.09.2018, besproken door MASSET, E., 'Begin van het boekjaar: advies van de CBN', Taxwin, Praktische tips van 08.03.2019*).

3.1.2.3. Invloed op aftrek risicokapitaal

Er is gevonnist dat een vennootschap die met terugwerkende kracht werd opgericht, vanaf die retroactieve datum kon genieten van de notionele-intrestaftrek, en dat er geen beperking diende te worden toegepast rekening houdend met de formele oprichtingsdatum. Er dient opgemerkt dat het ging om een overbrenging van een al op de Bahama's bestaande vennootschap, wel met discontinuïteit van rechtspersoonlijkheid zodat het voor fiscale doeleinden een identiek regime als datgene dat voor nieuw opgerichte vennootschappen is voorzien. De fiscus gaat er van uit dat de vennootschap vanaf 01.01.2007 aan de Belgische vennootschapsbelasting diende te worden onderworpen. In die context de notionele-intrestaftrek niet toestaan vanaf 01.01.2007 zou niet consequent zijn, aldus de rechtbank (*Rb. Brugge 07.05.2014, 13/602/A, Fisc. Koer. 2014/16, noot NACHTERGAELE, M.; zie ook ENGELMANN, N. en BEGIAN, H., 'Een decennium aftrek voor risicokapitaal: fiscaal paradepaard onder strakke teugels', A.F.T. 2015/8-9, p. 24*).

3.1.2.4. Wat betreft de stopzettingsmeerwaarde

Zie gids Personenbelasting [1.9. Tijdstip van belastbaarheid – verkregen of vastgesteld – referentietijdstip](#).

3.1.3. Rechtspraak

3.1.3.1. Retroactiviteit niet aanvaard

Voorbeeld vennootschap in oprichting / retroactiviteit niet aanvaard

Als bewijs van overeenstemming met de realiteit moet kunnen worden aangetoond dat de verrichtingen die werden gedaan vóór het effectieve bestaan van de vennootschap gedaan werden in naam en voor rekening van de vennootschap in oprichting (facturen op naam van de vennootschap, betalingen op rekening van de vennootschap ...). Bij gebrek aan voldoende bewijs zullen de inkomsten nog belast worden in naam van de eenmanszaak. Het Antwerpse hof van beroep aanvaardt de in de oprichtingsakte opgenomen retroactiviteit niet in het geval van een tandarts die op 07.12.1995 een vennootschap oprichtte, met retroactieve inwerkingtreding op 01.01.1995. Uit getuigschriften bleek dat de oprichting effectief slechts vanaf 01.01.1996 een feit was.

Ook de balans van de vennootschap of het feit dat er voor de kwestieuze periode bestuurdersbezoldigingen werden uitgekeerd of dat door de vennootschap een aangifte in de vennootschapsbelasting werd ingediend, vormen geen bewijs van het feit dat de belastingplichtige in de periode vóór de oprichting al handelde voor de vennootschap in oprichting.

Het feit dat de belastingplichtige in een eigenhandig geschreven aanvraag voor getuigschriften voor verstrekte hulp stelt dat hij zijn praktijk zal onderbrengen in een bvba vanaf een datum die zich situeert na de oprichting van de vennootschap, zal in casu doorslaggevend zijn geweest om de retroactiviteit niet te aanvaarden ([Antwerpen 19.02.2008, 2006/AR/69](#)).

Voorbeeld vennootschap in oprichting / retroactiviteit niet aanvaard – kosten in retroactieve periode

Wanneer de retroactieve oprichting niet staat vermeld in de oprichtingsakte, maar deze wel is opgenomen in de overnameovereenkomst, wordt gevonnist dat de retroactiviteit terecht niet wordt aanvaard en dat de kosten in de retroactieve periode niet aftrekbaar zijn ([Rb. Gent 15.10.2013, 03/3267/A](#)).

Voorbeeld vennootschap in oprichting / overname en afschrijving borgstelling door vennootschap

De overname van een verbintenis, zoals in casu een borgstelling, door de vennootschap kan zonder bijzondere vormvereisten, zelfs stilzwijgend. Wel moet dit blijken uit de stukken. In casu werd de overname van de persoonlijke borgstelling, aangegaan door de bestuurder, aanvaard door de raad van bestuur, maar uit de feiten achteraf blijkt dat deze overname nooit effectief heeft plaatsgevonden. De natuurlijke persoon zelf werd uitgewonnen, de kredietdocumenten werden niet aangepast en het is de natuurlijke persoon zelf die overgaat de dagvaarding van een tegenpartij in het kader van de uitwinning van de borgstelling. De borgstelling werd geboekt als oprichtingskost, maar de afschrijving ervan wordt niet als beroepskost aanvaard ([Antwerpen 09.02.2010, 2007/AR/726](#)).

Voorbeeld vennootschap in oprichting / geen bewijs van retroactiviteit – uitgeschreven facturen

In casu bewijst de belastingplichtige op geen enkele manier dat hij in de zogenaamde periode van oprichting heeft gehandeld voor rekening en in naam van de vennootschap in oprichting. De facturen die werden opgemaakt in deze periode vermelden niet ‘voor de vennootschap in oprichting’ en/of ‘BlW-nummer in aanvraag’. De loutere vermelding van de retroactiviteitsclausule in de oprichtingsakte bewijst niet dat ze met de werkelijkheid overeenstemt. Het feit dat de omzet, de kosten en de aankopen in die periode werden doorgefactureerd en werden opgenomen in de boekhouding van de vennootschap, bewijst evenmin dat eiser voor rekening van de vennootschap in oprichting handelde. Uit de prestaties van de boekhouder blijkt dat eiser pas bij het begin van de periode heeft geïnformeerd betreffende de oprichting van een vennootschap, dat eiser tijdens de periode nog niet zeker was over de oprichting van een vennootschap en dat op het einde van de periode een advies werd verleend over de oprichting van een vennootschap. Het is dan ook onmogelijk dat eiser al vanaf het begin van de periode zou gewerkt hebben in naam en voor rekening van een vennootschap in oprichting ([Rb. Brugge 10.02.2014, 13/729/A](#)).

3.1.3.2. Retroactiviteit wel aanvaard

Voorbeeld vennootschap in oprichting / retroactiviteit wel aanvaard – uitgeschreven facturen

In het geval van een ingenieur die zijn professionele activiteit uitoefent als natuurlijk persoon, maar in 1985 besluit zijn activiteit onder te brengen in een vennootschap, daartoe een vennootschap opgericht op 26.06.1985 en een clause inzake retroactiviteit opneemt op 06.12.1985 die voorziet dat alle activiteiten vanaf 01.01.1985 voor rekening van de vennootschap zijn, wordt de retroactiviteit aanvaard. Nochtans zag het dossier er niet goed uit voor de belastingplichtige. De fiscus aanvaardde de retroactiviteit niet omdat zij elf maand niet aanvaardt als een korte periode. Daarenboven werden de facturen in de eerste helft van 1985 opgemaakt met de hoofding van de eenmanszaak en niet van de vennootschap in oprichting. Bovendien werd [artikel 60 W.Venn.](#) [nu artikel 2:2 WVV] geschonden, dat eist dat de verbintenissen aangegaan als vennootschap in oprichting moeten worden overgenomen door de opgerichte vennootschap binnen de twee maand na haar oprichting (i.c. 26.08.1985), terwijl dit slechts gebeurde op 06.12.1985. De fiscus belast de winst van de eenmanszaak tot 26.06.1985, dag waarop de vennootschap bij notariële akte werd opgericht, in de personenbelasting.

Het hof van beroep te Brussel (Brussel 20.09.2002) is het niet eens met de fiscus om reden dat:

- - de opmaak van de facturen is niet van doorslaggevend belang;
- - de overschrijding van de grens van twee maand (cf. [artikel 60 W.Venn.](#) (nu artikel 2:2 WVV)) is niet van doorslaggevend belang aangezien die regel niet van openbare orde is, waardoor de fiscus deze regel niet kan inroepen om te weigeren de overeenkomst te erkennen. De fiscus is immers geen derde bij het vestigen van de belasting;
- - de partijen wel degelijk de bedoeling hadden vanaf 01.01.1985 de activiteit onder te brengen in een vennootschap: dit blijkt uit de boekhouding, die vanaf 01.01.1985 werd gevoerd binnen de vennootschap, de schrapping van het btw-nummer van de eenmanszaak met terugwerkende kracht vanaf 01.01.1985, de afschrijvingen werden geboekt binnen de vennootschap, de werkend vennoot gaf bezoldigingen uit de vennootschap aan in zijn personenbelasting ...

Het hof vindt dat de fiscus de gevolgen van het retroactiviteitsartikel moet aanvaarden.

Voorbeeld vennootschap in oprichting / retroactiviteit wel aanvaard – uitgeschreven facturen

De rechtbank van eerste aanleg te Hasselt ([Rb. Hasselt 13.02.2002](#)) aanvaardt eveneens de tegenstelbaarheid aan de fiscus van de retroactieve werking van een inbreng in een vennootschap van meer dan 10 maanden, rekening houdend met volgende vaststellingen:

- - de retroactiviteitsclausule stemt ongetwijfeld overeen met de werkelijkheid (vanaf de aanvang werden er facturen opgemaakt met de vermelding ‘nv in wording’);
- - de oprichting van een vennootschap met inbreng van een eenmanszaak vraagt de nodige tijd (advisering, besprekingen, positionering, tussenkomst bedrijfsrevisor, notaris) en in casu kan geen abnormale vertraging worden vastgesteld;
- - de retroactiviteit is beperkt gebleven tot één belastingjaar, zodat de retroactiviteit een juiste toepassing van de belastingwet niet in de weg heeft gestaan.

3.2. Uitstel van oprichting – latere oprichtingsdatum

Sommige (gunstige) fiscale maatregelen zijn van toepassing op boekjaren die ten vroegste beginnen lopen vanaf een bepaalde datum (bv. de verlaging van de tarieven vennootschapsbelasting voor boekjaren die ten vroegste beginnen lopen vanaf 01.01.2018, cf. Wet van 25.12.2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting).

Naar verluidt zijn er vennootschappen opgericht in 2017 die in de oprichtingsakte stipuleren dat het eerste boekjaar begint te lopen vanaf 01.01.2018, om zo aanspraak te kunnen maken op het verminderde tarief.

De Administratie is van mening dat het boekjaar van een vennootschap start op de datum waarop ze haar rechtspersoonlijkheid verwerft. Vennootschappen verkrijgen hun rechtspersoonlijkheid vanaf de dag dat ze het uittreksel van hun oprichtingsakte neerleggen ter griffie van de rechtbank van koophandel van het rechtsgebied waarbinnen de vennootschap haar zetel heeft (*onder verwijzing naar CBN-advies 2018/23 – ‘Begin van het boekjaar’ van 12.09.2018*).

4. Zetelverplaatsing (emigratie en immigratie van een vennootschap)

Zie [DEEL 9 Reorganisaties – herstructureringen](#).

5. Tijdelijke onderwerping aan VenB van vzw-taxshelterproductievennootschap

5.1. Principe – 4 jaar vennootschapsbelasting

De in artikel 220 bedoelde verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen, die erkend zijn als in aanmerking komende productievennootschap of in aanmerking komende tussenpersoon als bedoeld in de artikelen 194*ter*, 194*ter*/1 en 194*ter*/3, zijn onderworpen aan de vennootschapsbelasting voor het aanslagjaar verbonden aan een belastbaar tijdperk waarin ze een raamovereenkomst op grond van artikel 194*ter*, 194*ter*/1 of 194*ter*/3 hebben gesloten en voor de drie daaropvolgende aanslagjaren ([artikel 179/1 WIB 92](#), zoals ingevoegd door artikel 2 van de Wet van 25.12.2016 (BS 17.01.2017); inwerkingtreding: van toepassing op de raamovereenkomsten ondertekend vanaf de eerste dag van de maand na deze publicatie; aangevuld door de Wet van 29.03.2019 tot uitbreiding van de taxshelter naar de gaming-industrie – BS 16.04.2019).

Wanneer in de periode van uitsluiting uit de rechtspersonenbelasting een nieuwe raamovereenkomst wordt gesloten, blijft de betreffende rechtspersoon onderworpen aan de vennootschapsbelasting tot het derde daaropvolgende aanslagjaar na de ondertekening van die raamovereenkomst (*mvt bij de voormelde Wet van 25.12.2016*).

5.2. Ratio legis

In de Kamercommissie bij de bespreking van de Wet van 25.12.2016 (BS 17.01.2017) wordt toelichting gegeven bij de reden waarom productievennootschappen verplicht onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting (*Parl.St. Kamer 2016-17, nr. 54-2205/002, besproken door VAN DYCK, J., “Kromme redenering” om VZW’s onder vennootschapsbelasting te krijgen, Fiscooloog 2016, nr. 1502, p. 4*).

De dwingende onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting heeft te maken met het feit dat de taxshelterregeling alleen gewag maakt van ‘productievennootschappen’. Om de producenten van de sector die onderworpen zijn aan de rpb niet uit te sluiten, is beslist hen onder te brengen in de vennootschapsbelasting, zodat zij ook kwalificeren als ‘vennootschap’.

VAN DYCK bekritiseert deze redenering door te stellen dat niet de (verplichte) onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting een vzw de fiscaalrechtelijke hoedanigheid van ‘vennootschap’ geeft. Dat laatste is krachtens de wet alleen maar het geval als aan de wettelijke voorwaarden voldaan is; met name, als zij *een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard* (cf. [artikel 2, § 1, 5° WIB 92](#)).

Een andere reden ligt in het budgettaire evenwicht (‘Indien men vzw’s zou toelaten om in het stelsel te treden, zonder dat zij onderworpen worden aan een belasting op hun winsten en op de ontvangen financiering, zou dit het evenwicht van het stelsel van de taxshelter kunnen verstoren, en het budgettaire evenwicht van de maatregel kunnen worden ondermijnd’) (zie ook *Pv nr. 1457 van de heer volksvertegenwoordiger Gautier Calonne van 03.02.2017, V&A, 2016-2017, nr. 54/130 van 11.09.2017, p. 308*).

5.3. Vennootschap in coproductie met vzw’s

In de rechtsleer wordt ingegaan op de onzekerheid die de onderwerping aan de vennootschapsbelasting met zich meebrengt in de sector.

Ook worden er alternatieven overlopen, zoals het oprichten van een vennootschap die zou optreden als producent, en die dan een beroep doet op vzw’s voor de coproductie.

Voor meer, zie OTTOY, A., ‘Producenten van tax shelter-podiumkunsten: knelpunten en suggesties’, *Fisc. Act. 2017/06*, p. 4-6.

Niet voor administratieve productievennootschappen

Ook de minister erkent dat het wettelijk gezien mogelijk is dat een vzw een vennootschap opricht die de erkende productievennootschap zou zijn. Het moet daarbij gaan om een vennootschap die als voornaamste doel de ontwikkeling en de productie van podiumwerken heeft, als kernactiviteit van de vennootschap. De ‘administratieve’ productievennootschappen (d.w.z. diegene waarvan de voornaamste activiteit de betaling van uitgaven is die aan haar werden gefactureerd) bijgevolg niet aan het begrip in aanmerking komende productievennootschap. Of nog, een vennootschap die alleen de uitgaven zou beheeren terwijl de werkelijke productie door de vzw zou worden gecoördineerd, kan geen erkenning krijgen als productievennootschap (*Pv nr. 1457 van de heer volksvertegenwoordiger Gautier Calonne van 03.02.2017, V&A, 2016-2017, nr. 54/130 van 11.09.2017, p. 308*).

5.4. Gevolgen op het vlak van het uitgeven van een prospectus

In de memorie van toelichting bij de Wet van 25.12.2016 (*BS 17.01.2017*) wordt er op gewezen dat, ingevolge het artikel 179/1 WIB 92, verenigingen zonder winstoogmerk onderworpen zijn aan de verplichting om een prospectus op te stellen als beoogd door de Wet van 16.06.2006, tenzij wanneer het openbaar aanbod is uitgegeven met het oog op het verwerven van de middelen die nodig zijn om hun niet-lucratieve doeleinden te verwezenlijken (zie artikel 16, § 1, 8 ° van de Wet van 16.06.2006). De bewijslast voor de toepassing van deze uitzondering rust in dit geval op de betrokken vereniging.

Nog in diezelfde memorie wordt benadrukt dat, zelfs in het hierboven bedoelde geval, het Koninklijk besluit van 25.04.2014 betreffende bepaalde informatieverplichtingen in geval van de commercialisering van financiële producten ten aanzien van niet-professionele cliënten moet worden nageleefd.

6. Beheersvennootschappen voor auteursrechten

Met ingang van 01.01.2015 worden de collectieve beheersvennootschappen van auteursrechten en naburige rechten op het vlak van de boekhouding en jaarrekening onderworpen aan het KB van 25.04.2014 (BS 27.06.2014).

Dat wil zeggen dat de gelden die worden beheerd voor de rechthebbenden afgesplitst zijn van het vermogen van de beheersvennootschap zelf.

Dat heeft tot gevolg dat bijzondere fiscale bepalingen van de vennootschapsbelasting niet van toepassing zijn op dit afgezonderd vermogen van de rechthebbenden, en dat bijvoorbeeld geen waardeverminderingen op aandelen of liberaliteiten die worden gerealiseerd met betrekking tot dit afgezonderd vermogen in verworpen uitgaven moeten worden opgenomen.

Met andere woorden, de bijzondere regels betreffende de boekhouding en de jaarrekening van die beheersvennootschappen, opgenomen in het KB van 25.04.2014, werken door op fiscaal vlak als de opbrengsten en de kosten met betrekking tot het afgezonderd vermogen geen invloed hebben op het resultaat van de beheersvennootschap.

7. Negeren van het bestaan van een vennootschap

Zie bespreking van de rechtspersoonlijkheid ([2.7. Rechtspersoonlijkheid](#)).

HOOFDSTUK 2 - In de regel uit het toepassingsveld van de vennootschapsbelasting gesloten rechtspersonen

1. Publiekrechtelijke rechtspersonen en vzw's (artikel 180 tot 182 WIB 92)

1.1. Wettelijke bepalingen

Uit het toepassingsveld van de vennootschapsbelasting worden gesloten ([artikel 180](#) t.e.m 182 WIB 92):

- de publiekrechtelijke rechtspersonen die onvoorwaardelijk uit de vennootschapsbelasting zijn gesloten ([artikel 180 WIB 92](#));
- verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven en die onder bepaalde voorwaarden uit de vennootschapsbelasting zijn gesloten ([artikel 181 WIB 92](#));
- verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven en die zich beperken tot bepaalde toegelaten verrichtingen ([artikel 182 WIB 92](#)).

Deze rechtspersonen worden onderworpen aan de rechtspersonenbelasting (rpb) ([artikel 220, 2° en 3° WIB 92](#)).

Merk op dat binnen de Federale Overheidsdienst Financiën met inwerkingtreding op 31.12.2002 een cel is opgericht die belast is met het uitwerken en het opvolgen van een actieplan om 'oneigenlijke' vzw's, dit wil zeggen vzw's die in feite (omwille van hun activiteit) niet voldoen aan de voorwaarden om onderworpen te zijn aan de rechtspersonenbelasting, daadwerkelijk te onderwerpen aan de vennootschapsbelasting ([artikel 31 van de Wet van 24.12.2002 – BS 31.12.2002](#)).

1.2. Publiekrechtelijke rechtspersonen (artikel 180 WIB 92)

1.2.1. Bedoelde belastingplichtigen

1.2.1.1. Overzicht

Sommige publiekrechtelijke rechtspersonen zijn onvoorwaardelijk uit het toepassingsveld van de vennootschapsbelasting gesloten.

Ter zake gaat het om volgende rechtspersonen (*cf.* [artikel 180, eerste lid WIB 92](#)):

- [bepaalde] intercommunales (zie hierna);
- [de uitsluiting van de havenbedrijven, opgenomen in [artikel 180, eerste lid, 2° WIB 92](#), werd opgeheven door de Wet van 29.05.2018 tot bepaling van de voorwaarden van overgang bij de onderwerping aan de vennootschapsbelasting van havenbedrijven – BS 11.06.2018; inwerkingtreding: vanaf het aanslagjaar verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste afsluit vanaf 01.01.2018; voor een commentaar op de opheffing van de uitsluiting, zie VANHECKE, J., ‘Vennootschapsbelasting voor Belgische havens vanaf 2018 – Havenbedrijven’, Fisc. Act. 2018/31, p. 11-14]);
- de Delcredere;
- de Belgische Maatschappij voor de Financiering van de Nijverheid;
- het Participatiefonds – Vlaanderen, het Participatiefonds – Wallonië en het Participatiefonds – Brussel;
- de Waalse vervoersoperator ‘Opérateur de Transport de Wallonie’;
- de Vlaamse Vervoermaatschappij en de autonome exploitatie-entiteiten binnen de Maatschappij;
- de Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer in Brussel;
- de waterzuiveringsmaatschappijen beheerst door de Wet van 26.03.1971;
- de vennootschap van publiek recht met sociaal oogmerk ‘Belgische Technische Coöperatie’.

Deze rechtspersonen worden onderworpen aan de rechtspersonenbelasting ([artikel 220](#) en volgende WIB 92).

1.2.1.2. Intercommunales

1.2.1.2.1. Vanaf aanslagjaar 2015: gewone regels inzake toepassing rpb/VenB

1.2.1.2.2. Uitsluiting uit VenB van intercommunales die ziekenhuizen uitbaten of andere specifieke activiteiten in hulpverlenende sector

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2.1.2.3. Voorwaarden van overgang naar vennootschapsbelasting van intercommunales

1.2.2. Belastbare grondslag

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.3. Verenigingen zonder winstoogmerk en andere (artikel 181 WIB 92)

1.4. Verenigingen of groeperingen zonder winstoogmerk die zich beperken tot bepaalde toegelaten handelingen (commerciële vzw's) (artikel 182 WIB 92)

2. Onderscheid VenB – rpb structureel problematisch

In de rechtsleer wordt het onderscheid tussen de VenB en de rpb zoals dit staat neergeschreven in het WIB 92 als structureel problematisch beschreven wegens de volgende redenen (*BONNE, T., ‘Wettelijke regeling voor overgang van rechtspersonenbelasting naar vennootschapsbelasting en omgekeerd is doekje voor het bloeden’, TFR, 2019/7, nr. 559, p. 303-307*):

- de rechtsonzekerheid die leidt tot ongelijke behandeling en willekeur door het gebruik van vage begrippen zoals ‘exploitatie van een onderneming’, ‘zich bezig houden met verrichtingen van winstgevende aard’ (cf. artikelen 2, § 1, 5°, a) jo. 179, 1° WIB 92) en ‘worden niet als verrichtingen van winstgevende aard aangemerkt, de verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd’;
- het alles-of-nietskarakter van het systeem (bv. een vzw die onderworpen is aan de VenB is belastbaar op al haar inkomsten, ook lidgelden, subsidies en giften).

Hierbij wordt verwezen naar het vaak terugkomend voorstel van Van Crombrugge waarbij vzw's maar in de Venn.B. worden belast in de mate dat zij een ‘economische activiteit’ (zoals geïnterpreteerd in de btw) uitoefenen. Dit systeem kan het probleem van de onduidelijke criteria oplossen en laat toe om te differentiëren op basis van de activiteit (*VAN CROMBRUGGE, S., ‘Naar een hervorming van het fiscale stelsel van VZW's?’, in B. PEETERS, ed, Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof.Dr. J.J. Couturier, Gent, Larcier, 1999, 236; F. VANISTENDAEL, ‘De hervorming voor de hervorming’, AFT 2013, afl. 6-7, 14*).

3. Beginselen van behoorlijk bestuur

Aangezien de onderworpenheid aan de vennootschapsbelasting dan wel aan de rechtspersonenbelasting in belangrijke mate een feitenkwestie is, kunnen de beginselen van behoorlijk bestuur spelen wanneer een voorgaande controle heeft plaatsgevonden. Voor meer (o.a. rechtspraak), zie de gids Procedure, [2.1.2. Vertrouwensbeginsel \(opgewekt vertrouwen\) – legaliteitsbeginsel](#).

4. Burgerlijke vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. De als landbouwonderneming erkende vennootschap (lv)

6. De CV erkend als sociale onderneming

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 3 - Vennootschappen in vereffening – in faling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 4 - Overgang vennootschapsbelasting naar rechtspersonenbelasting en vice versa

HOOFDSTUK 5 - Is een vennootschap fiscaal misbruik – frustratie artikel 32 WIB 92

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 3 - Inkomsten

HOOFDSTUK 1 - Belastbare inkomsten

HOOFDSTUK 2 - Vrijgestelde inkomsten

DEEL 4 - Beroepskosten

HOOFDSTUK 1 - Inleiding

HOOFDSTUK 2 - Algemene voorwaarden

HOOFDSTUK 3 - Huur en huurlasten

HOOFDSTUK 4 - Kosten verbonden aan vruchtgebruik

HOOFDSTUK 5 - Kosten van naakte eigendom

1. Kosten aan onroerend goed in naakte eigendom

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Afschrijving van naakte eigendom

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 6 - Andere met het gebruik van een onroerend goed verband houdende kosten

1. Kosten van onderhoud, verwarming, verlichting, verzekering enz.

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Privaat gebruik zonder invloed op aftrekbaarheid van de kosten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Onroerende voorheffing

HOOFDSTUK 7 - Intresten en ‘andere sommen’

1. Principieel aftrekbaar

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Artikel 49 WIB 92 van toepassing

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Intresten van leningen om aandelen of FVA te verwerven

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Intresten van leningen n.a.v. schuldgefinancierde EV-uitkeringen (kapitaalvermindering, dividenduitkering, ...)

5. Intresten van leningen om voorafbetalingen en belastingen te betalen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Combinatie aftrekbare intresten/renteloze debetstand rekening-courant/renteloos krediet

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7. Intrestaftrek in het kader van nia-constructies

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8. PPL (Profit Participating Loans) of hybride leningen

9. Bijzondere toepassing: circulaire transacties

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10. Aan het boekjaar toe te rekenen intresten en vooruitbetaalde intresten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

11. Aftrekbeperkingen

HOOFDSTUK 8 - Vergoedingen aan derden

1. De verplichting tot het opmaken van fiches

1.1. Algemeen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2. Opname btw in te vermelden bedrag

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.3. Te vermelden bedrag

1.4. Wie moet fiches opmaken?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.5. Theoretisch geen verplichting

Het WIB 92 bepaalt niet dat het opmaken van fiches verplicht is. De ficheverplichting geldt enkel voor de belastingplichtige die ervoor kiest de kost als beroepskost ten laste te nemen (*voor meer hieromtrent, zie DUBOIS, H., ‘Moet een ziekenhuis fiches opmaken voor de erelonen van zelfstandig werkende artsen?’*, TFR, 2018/19, nr. 551, p. 977-986).

In de personenbelasting is dit een relevant gegeven (zie de gids Personenbelasting [9.2.7. Ficheverplichting indien beroepskosten](#)), maar in de vennootschap is het zeer theoretisch.

1.6. Op wiens naam moet fiche worden opgemaakt – het begrip ‘verkrijger’

Uit de tekst van [artikel 57 WIB 92](#) blijkt dat de fiches moeten worden opgemaakt op naam van de ‘verkrijger’.

Het begrip ‘verkrijger’ wordt in het WIB 92 niet verder omschreven.

In de administratieve commentaar wordt het begrip ‘verkrijger’ als volgt omschreven: ‘indien de persoon louter als tussenpersoon optreedt, in naam en voor rekening van een derde aan wie hij de sommen doorstort, is deze persoon niet diegene die als verkrijger op de fiche vermeld moet worden, maar wel de derde’ ([Com.IB 57/70](#)).

In de rechtsleer wordt gesteld dat het begrip ‘werkelijke verkrijger’ juridisch moet worden geïnterpreteerd. Het is de persoon die in eigen naam de sommen heeft ontvangen, ook al stort hij de ontvangen sommen geheel of gedeeltelijk onder zijn verantwoordelijkheid en op eigen risico geheel of gedeeltelijk door aan derden. Er moet nagegaan worden of de ontvanger de volledige beschikkingsvrijheid heeft over de sommen die hij ontvangt. De personen die louter als tussenpersoon of doorgeefluik optreden, worden niet beschouwd als werkelijke verkrijger (Y. VERDINGH, ‘Aanslag geheime commissielonen: een nieuwe circulaire over een nieuwe regeling’, seminarie FHS 29 september 2015, slide 37).

Voor de ficheverplichting in geval van betaling door loutere lasthebber, zie de bespreking van wie fiches moet opmaken:

1.4. Wie moet fiches opmaken?

Voorbeeld ‘verkrijger’ – loutere lasthebber

Er is gevonnen dat wanneer uit de feiten blijkt dat de vermeende genietter van de inkomsten een loutere lasthebber is en dus bedragen heeft geïnd die hij moest doorstorten aan de uiteindelijke genietters, de vergoedingen voor de andere artiesten bedoeld om te worden doorgestort niet kunnen worden beschouwd ([Gent 18.10.2016, 2015/AR/2101](#)):

- - als een beroepsinkomen voor de appellant;
- - als beroepskosten waarvoor door de appellant fiches (en een samenvattende opgave) moesten worden opgesteld.

Het hoort aan de lastgever (i.c. Reader’s Digest) om de fiches 281.50 en de samenvattende opgave 325.50 op te maken voor alle overige artiesten.

Voorbeeld ‘verkrijger’ – financiële betekenis

Het Gentse hof van beroep heeft in een arrest met betrekking tot de aanslag geheime commissielonen het begrip ‘verkrijger’ in zijn financiële betekenis geïnterpreteerd. Het hof beschouwde de Nederlandse vennootschap aan wie de commissie werd betaald als de verkrijger omdat het bedrag van de commissie op de bankrekening van de vennootschap werd gestort en de vennootschap aldus over dit bedrag had kunnen beschikken. Het feit dat uit het dossier bleek dat de Nederlandse vennootschap de ontvangen som uiteindelijk aan derde partijen had doorgestort, was voor het hof geen beletsel om de vennootschap als ‘verkrijger’ te kwalificeren ([Gent 15.05.2018, 2017/AR/208](#), Fiscale koerier 2018/10, p. 1010-1013).

Voorbeeld ‘verkrijger’ – advocaat – derdenrekening

Er is beslist dat voor bedragen betaald op de derdenrekening van een advocaat fiches moeten worden opgemaakt in hoofde van de uiteindelijke genietter van de inkomsten indien die voor deze laatste beroepsinkomsten uitmaken (precedent 714.490 van 04.10.2018, niet gepubliceerd).

1.7. Praktische modaliteiten

1.7.1. Bericht van de Administratie

De Administratie heeft een bericht gepubliceerd met daarin het volgende (*Bericht van de FOD Financiën – BS d.d.12.06.2017*):

- De richtlijnen voor het bestellen, opstellen en indienen van de papieren fiches 281.50 en samenvattende opgaven 325.50 zijn beschikbaar op de website: <http://financien.belgium.be> (doorklikken op: Personeel en Loon > Bericht aan schuldenaars en daarna, onder de titel Bericht aan schuldenaars (aanslagjaar 2018), op: Commissies, makelaarslonen, restorno’s, vacatiegelden, erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard (Fiche 281.50 – opgave 325.50));
- De richtlijnen voor het indienen van die documenten langs elektronische weg (of op elektronische informatiedrager) zijn opgenomen in de brochure ‘Belcotax on web’. Die brochure kan eveneens op de bovenvermelde website worden geraadpleegd (‘Belcotax-On-Web’ ingeven in zoekbalk).

1.7.2. Waar indienen

De gegevens van de bevoegde Centra – Bedrijfsvoorheffing worden meegedeeld in een bericht van de Administratie (*Bericht van de FOD Financiën – BS d.d.12.06.2017*).

1.7.3. De elektronische indiening

De elektronische indiening van de fiches is vanaf 2009 verplicht (net zoals voor de fiches 281.10) en gebeurt via <http://www.belcotaxonweb.be>.

Een uitzondering is enkel mogelijk als de schuldenaar van de inkomsten ‘niet over de nodige geïnformatiseerde middelen beschikt om aan deze verplichting te voldoen’ (artikel 30, § 2 KB/WIB 92).

Bij elektronische indiening van de fiches 281.50 via ‘belcotaxonweb’ is de indiening van een 325.50 niet meer nodig. De Administratie distilleert automatisch de gegevens die zij voorheen putte uit een opgave 325, uit de ingediende fiches 281.50.

1.7.4. ‘Uitgeoefend beroep’

De rubriek ‘uitgeoefend beroep’ is opgenomen op de fiche om de genietter van de inkomsten te kunnen identificeren wanneer de woonplaats van deze laatste door de schuldenaar niet is gekend. In dat geval maakt een precieze vermelding van het beroep het normaal gezien mogelijk om de identiteit van de genietter vast te stellen, zodat de Administratie de

betrokken belastingplichtige(n) minder vaak moet raadplegen ([Circulaire nr. Ci.RH.243/548.324 \(AOIF 17/2002\) d.d. 05.06.2002](#)).

1.8. Bewijslast inzake het indienen

Er is gevonnist dat de bewijslast dat tijdig de juiste fiche werd overgemaakt aan het bevoegde documentatiecentrum, bij de belastingplichtige ligt ([Rb. Antwerpen 06.06.2012, 10/4270/A](#)).

Wanneer een laattijdig voorgelegde samenvattende opgave geen enkele stempel of melding van ontvangst door de Administratie bevat, en deze ontkent dit stuk te hebben ontvangen, blijft de belastingplichtige in gebreke het bewijs van indiening te leveren (*Brussel 10.10.2012, 2006/AR/480*).

1.9. Indieningstermijn

De schuldenaars moeten de fiches en samenvattende opgave vóór 30 juni van het jaar na dat waarop deze documenten betrekking hebben, indienen bij de bevoegde dienst. ([artikel 30, § 3, KB/WIB 92](#); zie ook *Bericht van de FOD Financiën – BS d.d.12.06.2017*).

In beginsel volstaat een laattijdige indiening om de aftrekbaarheid van de kosten te verwerpen.

Wat betreft de indieningsdatum bestaat wel een tolerantie, rekening houdend met de praktijk dat de fiches pas worden opgesteld bij opmaak van de jaarrekening of de aangifte in de vennootschapsbelasting. Zolang de genietter van de erelonen nog kan worden belast, is de kans groot dat de fiscus tolerant is ([zie 1.20. Sanctie voor niet opmaken van fiches](#)).

Ook uit de administratieve commentaar volgt een tolerantie, daar waar wordt gesteld dat 'de aftrek van die bezoldigingen moet worden geweigerd als de fiches niet worden ingeleverd of als dit zo laattijdig gebeurt dat de Administratie de verkrijgers van de bezoldigingen niet meer binnen de wettelijke termijnen kan belasten' ([Com.IB 57/11](#)).

Verder wordt gesteld dat 'onverminderd de in artikel 445 WIB 92 voorziene sancties, (...) de aftrek van de betrokken kosten toch (kan) worden toegestaan wanneer de belastingplichtige laattijdig de vereiste rechtvaardigingsstukken overlegt, behoudens wanneer het laattijdig overleggen ervan tot gevolg zou hebben dat de Administratie de verkrijgers van die inkomsten niet meer binnen de wettelijke termijnen kan belasten.' ([Com.IB. nr. 57/69](#)).

Voor de tolerantie, zie ook [Luik 10.09.2010, 2008/RG/1236](#).

Er is gevonnist dat de aftrek niet kan worden verworpen louter omdat de fiches laattijdig zijn opgesteld. Er wordt hierbij verwezen naar Com.IB. nr. 57/69. De fiche werd een half jaar te laat opgesteld maar dat belet niet de belastingplichtige nog tijdig kon worden belast (omdat de inkomsten in de aangifte van de genietter waren opgenomen) ([Gent 17.05.2022, 2021/AR/299](#)).

Wat betreft de soepelheid bij laattijdige fiches en de bijzondere aanslag van artikel 219 WIB 92, zie [1.14.2.1. Wat betreft 'kosten – voordelen zonder fiche': soepelheid bij laattijdige fiches](#).

1.10. Materieel toepassingsgebied – wanneer zijn fiches verplicht

1.10.1. Algemeen

Administratieve praktijk

De ficheverplichting kan als volgt worden samengevat (cf. Com.IB 57/62, onder verwijzing naar Senaat, Zitting 1979-1980, Vers. Comm. Fin., stuk 483/9, p. 34; Pv nr. 1053 van mevrouw Pieters d.d. 26.09.1997):

- geen fiche 281.50: wanneer een factuur (in de zin van de btw-wetgeving) ontvangen wordt van iemand die aan de Boekhoudwet van 17.06.1975 is onderworpen;
- wel een fiche 281.50: als geen factuur ontvangen wordt van iemand die aan de boekhoudwetgeving is onderworpen of als een factuur wordt ontvangen van iemand die niet aan de boekhoudwetgeving is onderworpen.

Voor een overzicht van de vergoedingen die moeten worden opgenomen, kan worden verwezen naar het 'Bericht aan de schuldenaars van commissies, makelaarslonen, restorno's, vacatiegelden, erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard' dat elk jaar wordt gepubliceerd door de FOD Financiën ([financiën.belgium.be](#) > 'experten & partners' > 'sociale secretariaten en schuldenaars van inkomsten' > 'bericht aan schuldenaars').

Concreet gaat het om:

- commissies, makelaarslonen, handelsrestorno's enz.;
- erelonen of vacatiegelden;
- voordelen van alle aard;
- kosten gemaakt voor rekening van de verkrijger.

Voor een bespreking van voormelde posten, zie het bericht.

Wettelijke verankering

De voormelde administratieve praktijk is verankerd in het WIB 92 door de Wet van 21.01.2022, die de verplichting afschaft om een fiche 281.50 op te stellen wanneer een factuur of een document in de plaats ervan daadwerkelijk is uitgereikt door een belastingplichtige die op het grondgebied van de Europese Economische Ruimte is gevestigd (amendement bij het ontwerp van Wet 21.01.2022, Kamer, 2021-2022, DOC 55 2351/003). Daartoe wordt in artikel 57 WIB 92 het volgende ingeschreven:

Het eerste lid, 1° is niet van toepassing wanneer de er beoogde kosten verbonden zijn aan de leveringen van goederen of diensten verricht door een belastingplichtige gevestigd op het grondgebied van de Gemeenschap in de zin van artikel 1, § 2, 2°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde of in Noorwegen, IJsland of Liechtenstein, waarvoor overeenkomstig het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde of elke andere wettelijke of reglementaire bepaling toepasbaar op de belastingplichtige, een factuur of een document in de plaats ervan werd opgesteld ([artikel 57, derde lid WIB 92, zoals ingevoerd door de Wet van 21.01.2022 houdende diverse fiscale bepalingen – B.S. 28.01.2022](#)).

In afwijking van het eerste lid, 1° kan de Koning een drempel bepalen waaronder de er beoogde beroepskosten per jaar en per leverancier van goederen of dienstverrichter niet moeten worden verantwoord door de opmaak van een individuele fiche. De drempel mag niet meer dan 1.000 EUR bedragen ([artikel 57, vierde lid WIB 92, zoals gewijzigd door de Wet van 21.12.2022 houdende diverse fiscale bepalingen](#)).

Het voormelde bedrag van 1.000 EUR wordt niet geïndexeerd (*cf.* [artikel 178, § 5 WIB 92](#)).

Elke gegevensverwerking die rechtstreeks of onrechtstreeks verbonden is met de naleving van het eerste tot het vierde lid is een verwerking noodzakelijk voor de vervulling van een taak van algemeen belang in de zin van artikel 6 van de Verordening (EU) 2016/679 van 27 april 2016 betreffende de bescherming van natuurlijke personen in verband met de verwerking van persoonsgegevens en betreffende het vrije verkeer van die gegevens en tot intrekking van Richtlijn 95/46/EG. Het doel van die gegevensverwerking is verenigbaar met de doeleinden die de fiscale bevoegdheden omschreven in dit Wetboek nastreven. Dit Wetboek vormt de rechtsgrondslag in de zin van artikel 6, lid 3 van de voornoemde verordening voor de verwerking van de gegevens tijdens de uitoefening van de erin omschreven fiscale bevoegdheden. De uitoefening van die fiscale bevoegdheden vormt in het kader van gegevensverwerking een gewichtige reden van algemeen belang ([artikel 57, vijfde lid WIB 92, zoals ingevoerd door de Wet van 21.01.2022 houdende diverse fiscale bepalingen – B.S. 28.01.2022](#)).

Voor een administratieve commentaar op de wijziging van artikel 57 WIB 92 door de wet van 21.01.2022, zie de Circulaire 2022/C/96 van 26.09.2022 over de vermindering van de administratieve lasten inzake de fiches 281.50, besproken door VAN DYCK, J., Fiches 281.50: ook fiches vereist bij “leveringen van goederen”?, Fiscoloog 2022, nr. 1761, p. 1.

Balies van advocaten

De balies van advocaten worden er door de Administratie aan herinnerd dat zij (en niet de Ordes zelf) verplicht zijn voor de uitbetaalde staatsvergoedingen aan advocaten in het kader van juridische tweedelijnsbijstand (pro-Deovergoedingen) fiches 281.50 op te maken (Circulaire nr. Ci.RH.243/571.279 (AOIF 30/2007) d.d. 17.09.2007).

Zelfstandige sportbeoefenaars ...

Wanneer het in subrubriek 4, e) vermelde totale bedrag van commissielonen, vergoedingen enzovoort ook vergoedingen bevat die werden betaald aan zelfstandige sportbeoefenaars, of aan zelfstandige opleiders, trainers en begeleiders voor hun opleidende, omkaderende of ondersteunende activiteit ten behoeve van sportbeoefenaars voor hun sportieve

activiteiten, dan moeten deze vergoedingen nog eens apart worden vermeld in de subrubriek 4, f). Dit heeft te maken met de fiscale gunstregeling die deze personen onder bepaalde voorwaarden genieten.

1.10.2. Bedrag < 250 EUR – de minimis

In afwijking van het eerste lid, 1°, kan de Koning een drempel bepalen waaronder de er beoogde beroepskosten per jaar en per leverancier van goederen of dienstverrichter niet moeten worden verantwoord door de opmaak van een individuele fiche. De drempel mag niet meer dan 1.000 euro bedragen ([artikel 57, vierde lid WIB 92, gewijzigd door de Wet van 21.12.2022 houdende diverse fiscale bepalingen](#)).

Voor betaalde bedragen of verleende voordelen waarvan het totale bedrag of de totale waarde per genietster en per jaar 250 EUR niet overschrijdt (eventueel mag van voornoemde grens, in gemeenschappelijk overleg met de hoofdcontroleur, worden afgeweken) dient geen individuele fiches 281.50 en samenvattende opgaven 325.50 te worden opgesteld (*KB van 10.04.2022, BS 26.04.2022, geen datum van inwerkingtreding voorzien, dus tien dagen na publicatie, d.w.z. voor fiches die (moeten) worden opgemaakt vanaf die datum; bericht aan de schuldenaars van commissies, makelaarslonen, restorno's, vakantiegelden, erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard, www.fiscus.fgov.be; voormeld bericht maakt al toepassing van de verhoogde de minimis door te verwijzen naar het bedrag van 250 EUR (i.p.v. 125 EUR), waardoor de verhoging van toepassing zou zijn voor alle inkomsten van 2021*).

Het bedrag lag vast op 125 EUR tussen 1987 en 2022.

1.10.3. Handelsrestorno's

Voor handelsrestorno's die rechtstreeks in mindering worden gebracht op de facturen betreffende de leveringen waarop zij betrekking hebben voor zover die facturen, voor hun nettowaarde (d.w.z. na aftrek van bedoelde verminderingen), in de boekhouding worden ingeschreven dient geen individuele fiches 281.50 en samenvattende opgaven 325.50 te worden opgesteld (*Bericht aan de schuldenaars van commissies, makelaarslonen, restorno's, vakantiegelden, erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard, www.fiscus.fgov.be*).

Creditnota = factuur

Voor handelsrestorno's die niet rechtstreeks in mindering worden gebracht op de facturen betreffende de leveringen waarop zij betrekking hebben en die het voorwerp uitmaken van een creditnota, moet geen fiche 281.50 worden opgesteld. De bevestiging hiervan is te vinden in de administratieve circulaire ter zake, die een creditnota gelijkstelt met een factuur ([Circulaire 2022/C/96 van 26.09.2022 over de vermindering van de administratieve lasten inzake de fiches 281.50, randnr. 9](#)).

Als geen creditnota wordt opgemaakt, kan 'een document in plaats ervan' (*cf. artikel 57, tweede lid, in fine WIB 92*) worden opgesteld, of een fiche 281.50 (*zie hieromtrent, MASSET, E., 'Fiches 281.50: enkel voor dienstprestaties of ook voor restorno's op leveringen van goederen?', Taxwin, Fiscalyses van 09.12.2022*).

Er is beslist dat het prijsverschil tussen de faciale waarde en de betaalde prijs van telefoonkaarten niet als een handelsrestorno kan worden beschouwd; bijgevolg moeten de telecomoperatoren en de tussenhandelaars wel degelijk fiches 281.50 opmaken voor de commissie die zij aan een (volgende) tussenhandelaar betalen.

Voorbeeld opstellen fiches – gratis producten bij grote afname

Een farmaceutisch bedrijf had gratis producten bezorgd aan haar klanten (apothekers), op basis van hun bestellingen, en het hof had geoordeeld dat het wel degelijk ging om restorno's in de zin van artikel 57, 1° WIB 92 ([Brussel 13.06.2001, 1994/FR/17](#)).

Voorbeeld opstellen fiches/promotieartikelen

Wanneer bij grote bestellingen promotieartikelen worden meegeleverd, die manifest niet bedoeld zijn voor doorverkoop aan klanten, moet daarvoor geen fiche worden opgemaakt. Dit ongeacht of de klant een particulier is of een professioneel afnemer, en ongeacht of deze laatste onderworpen is aan de boekhoudwetgeving. In geval de professionele afnemer niet onderworpen is aan de boekhoudwetgeving wordt wel vereist dat ofwel de promotieartikelen vermeld staan op dezelfde factuur als de goederen ingevolge waarvan de promotieartikelen verkregen worden, hetzij op een afzonderlijke factuur maar met kruisverwijzing naar de factuur van de desbetreffende goederen ([Voorafgaande beslissing nr. 800.090 d.d. 10.06.2008](#)). De Rulingdienst past de volgende principes toe:

- geen fiche voor particuliere klant, aangezien [artikel 57, 1° WIB 92](#) stelt dat fiches enkel moeten worden opgemaakt als de kosten voor de verkrijgers belastbare beroepskosten zijn; dit is in casu niet het geval;*
- geen fiche voor klanten die onderworpen zijn aan boekhoudwet; als de genietsters van de voordelen (commissies, handelsrestorno's ...) rechtspersonen zijn, of natuurlijke personen zijn die handelen binnen hun beroepswerkzaamheid, moeten strikt genomen fiches worden opgesteld conform [artikel 57, 1° WIB 92](#). De goederen of promotieartikelen die ze bij de aankoop extra krijgen, vormen dan immers een belastbaar inkomen in hunnen hoofde. De administratieve commentaar stelt echter als algemene regel dat er, om praktische redenen, geen fiches moeten worden opgesteld wanneer de ontvangers van de commissies enz. natuurlijke of rechtspersonen zijn die onderworpen zijn aan de Boekhoudwet (Wet van 17.07.1975 betreffende de boekhouding en de jaarrekening*

van ondernemingen) en die krachtens het Btw-wetboek niet zijn vrijgesteld van de aflevering van facturen voor de geleverde prestaties ([Com.IB 57/62](#));

- - voor klanten niet onderworpen aan boekhoudwet (en dus niet kan genieten van voormelde vrijstelling);
- - in de situatie waarbij alles op een factuur staat vermeld, moet geen fiche worden opgemaakt ([Com.IB 57/64](#)), maar ook in de situatie waarin van twee facturen met kruisverwijzing staat de rulingdienst toe dat geen fiche wordt opgemaakt (zie de voormelde ruling).

Voor een andere ruling waarbij promotieartikelen werden geleverd in functie van de afname van handelsgoederen, en waarbij dat promotieartikel op factuur werd vermeld (erin opgenomen en tegelijk in mindering gebracht), zie [Voorafgaande beslissing nr. 2014.013 d.d. 18.03.2014](#) (X, 'Beroepskosten. Promotieartikelen', Fiscoloog 2015, nr. 1452, p. 12).

Voorbeeld opstellen fiches/handelsrestorno's

Er is beslist dat de door X NV toegestane handelsrestorno's in de vorm van een niet-aangerekend product in het kader van de voorgelegde '4 + 1'-actie niet moeten worden verantwoord door individuele fiches in de zin van [artikel 57 WIB 92](#), aangezien uit de aanvraag blijkt dat deze restorno's rechtstreeks in mindering zullen worden gebracht op de facturen betreffende de leveringen waarop ze betrekking hebben.

De aankoopprijs van het niet-aangerekende product vormt een aftrekbare beroepskost in de zin van [artikel 49 WIB 92](#) ([Voorafgaande beslissing nr. 2014.360 d.d. 02.09.2014](#)).

1.10.4. Enkel indien beroepsinkomsten voor geniet

1.10.4.1. Principe

Uit de bewoordingen van [artikel 57, eerste lid, 1° WIB 92](#) kan worden opgemaakt dat enkel fiches moeten worden opgemaakt wanneer de kwestieuze sommen voor de genietters 'beroepsinkomsten' zijn.

Er moet dan ook geen fiche worden opgemaakt als de betaling in hoofde van de ontvanger de aard heeft van een roerend, onroerend of divers inkomen (zie bv. *DUBOIS, H., 'Moet een ziekenhuis fiches opmaken voor de erelonen van zelfstandig werkende artsen?', TFR, 2018/19, nr. 551, p. 977-986*).

1.10.4.2. Quid bij twijfel

Wanneer bij de betaling van een inkomen dat een beroepsinkomen of een divers inkomen ('occasionele winst of baat') zou kunnen zijn in hoofde van de verkrijger, verwacht de fiscus dat de schuldenaar van het inkomen steeds een fiche opmaakt indien de schuldenaar bij de betaling niet met zekerheid de kwalificatie van het inkomen kan vaststellen. Het is volgens de fiscus dan aan de verkrijger om uit te maken of het inkomen in zijn hoofde een beroepsinkomen dan wel een divers inkomen uitmaakt. Dat kan immers afhankelijk zijn van de concrete situatie van de verkrijger (bv. occasionele vs. regelmatige prestaties) (zie bv. in die zin *VANDEWEYER, T. en BARTHELS, L., 'Premie voor aanbrengen nieuwe collega is niet noodzakelijk beroepsinkomen', Fisc. Act. nr. 2021/04, p. 4-8*).

1.10.4.3. Beroepsinkomsten tot bewijs van tegendeel bij AVA

Er is gevonnist dat wanneer de aanslag van ambtswege wordt gevestigd, de Administratie ervan mag uitgaan dat de inkomsten voor de genietters beroepsinkomsten zijn. Het is dan aan de BP om het tegendeel te bewijzen (*Luik 07.02.2017, 2015/RG/1456* (onder verwijzing naar [Brussel 16.02.2012, 2006/AR/2583](#)), bevestigd door Cass. 17.01.2019, F.17.0113.F).

1.10.4.4. Rechtspraak

Voorbeeld fiche 281.50 – beroepsinkomsten niet bewezen – buitenlandse geniet

Er is gevonnist dat wanneer (door de Administratie) niet wordt bewezen dat de uitgave een verband vertoont met de beroepsinkomsten van de genietter, de uitgave enkel kan worden opgenomen onder de verworpen uitgaven omdat niet is voldaan aan de voorwaarden van [artikel 49 WIB 92](#). De toepassing van [artikel 219 WIB 92](#) was onterecht. In casu ging het om betalingen aan een buitenlandse genietter (*Bergen 16.01.2013, 2011/1065*; zie ook *Rb. Bergen 24.10.2013, 11/3732/A*).

Voorbeeld fiche 281.50 – beroepsinkomsten niet bewezen – Miss Belgian Beauty

Er is gevonnist dat, in een casus waarin prijzen worden toegekend aan Miss Belgian Beauty 2007, de Administratie niet aantoont dat de prijzen in hoofde van de genietter beroepsinkomsten waren. De genietter was in casu student in de rechten en had op dat moment geen beroepswerkzaamheid. Er bestond dus geen enkele verplichting om voor de prijzen fiches op te maken (*Rb. Leuven 02.01.2015, 13/1408/A*).

Voorbeeld fiche 281.50 – beroepsinkomsten niet bewezen – vzw met vele kleine betalingen

De inkomsten moeten voor de genietter beroepsinkomsten zijn. De bewijslast hiervoor ligt bij de fiscus. Er is gevonnist, in het geval van een vzw die vele kleine bedragen uitkeerde zonder fiche, dat het gelet op het bedrag van die bedragen onwaarschijnlijk voorkomt dat die bedragen voor de genietters beroepsinkomsten zijn (*Brussel 16.02.2012, 2006/AR/2583*).

Voorbeeld fiche 281.50 – beroepsinkomsten wel bewezen – skimonitoren

Het Hof van Cassatie bevestigt het principe dat op de verstrekker van het voordeel slechts een verplichting tot verantwoording door individuele fiches en een samenvattende opgave rust indien het voordeel een beroepsinkomen is voor de ontvanger ervan. In casu werd dit bewijs genoegzaam geleverd (*Cass. 07.04.2016, F.14.0200.N*).

Zie ook het precedent, waarbij als standpunt wordt ingenomen dat prijzengelden toegekend aan niet-bezoldigde wielrenners (liefhebbers), die geen loon noch startgelden ontvangen, in principe als diverse inkomsten worden gekwalificeerd, waarvoor de opmaak van fiscale fiches niet verplicht is (precedent nr. 634.675 van 09.11.2015, niet gepubliceerd).

Voorbeeld fiche 281.50 – beroepsinkomsten niet bewezen – vrijwilligers in voetbalclub

Er is niet bewezen dat de vergoedingen voor vrijwilligers in een voetbalclub voor de genietters beroepsinkomsten zijn. Daardoor wordt ten onrechte geëist dat er fiches worden opgemaakt (Bergen 12.01.2022, 2020/AR/435).

Voorbeeld fiche 281.50 – beroepsinkomsten niet bewezen – commerciële tegemoetkomingen

Er is gevonst dat geen fiches moeten worden opgemaakt door een verzekeringsmakelaar voor de commerciële tegemoetkomingen die hij doet ten aanzien van klanten voor niet gedekte schade of wanneer de franchise hoger is dan de schade (Rb. Hasselt 24.11.2022, 21/1153/A).

1.10.5. Niet voor levering van goederen

1.10.5.1. Administratief standpunt

De Administratie is van mening dat het begrip ‘vergoeding’ van [artikel 57, 1° WIB 92](#) elke betaling van een geldsom vertegenwoordigt, ongeacht of die wordt betaald voor de levering van arbeid, een dienst of een verkoop. De Administratie ziet niet in waarom de betaling van een goed zou zijn uitgesloten. De Administratie verwijst hiervoor naar de voorbereidende werken van de Wet van 08.08.1980 die het oude artikel 47, § 1, 1° WIB heeft ingevoerd (het huidige artikel 57, 1° WIB 92). De bedoeling was een correlatie in te voeren tussen de aftrekbaarheid van kosten en de belastbaarheid van de opbrengsten, ongeacht de vorm die deze kosten en die opbrengsten aannemen. De regel die al van toepassing was voor bezoldigingen werd op die manier uitgebreid tot vergoedingen die voor de genietters winsten of baten zijn.

1.10.5.2. Rechtspraak

De tegenprestatie voor de kosten bedoeld in [artikel 57, 1° WIB 92](#) bestaat volgens de rechtspraak steeds uit een dienst, en niet uit de levering van goederen ([Gent 24.01.2012, 2010/AR/1827](#)) (zie ook [1.13. Materieel toepassingsgebied](#)).

Volgens de rechtspraak moet [artikel 57, 1° WIB 92](#) strikt worden geïnterpreteerd, en worden leveringen van goederen niet bedoeld. Het begrip ‘vergoedingen’ in deze bepaling viseert enkel geldsommen die dienen als tegenprestatie voor ‘een werk of een dienstprestatie’. De administratieve commentaar of de voorbereidende werken vermogen niet hieraan afbreuk te doen (zie in die zin [Luik 27.11.2015, 2013/RG/1840](#), *Fiscoloog 2015, nr. 1456, p. 10*).

Deze interpretatie is, bij afwezigheid van een specifieke fiscale definitie, gebaseerd op de betekenis in het dagelijkse taalgebruik van het begrip ‘vergoeding’ (‘vergoeding’: ‘bedrag in geld wegens gebrachte offers in tijd of geld voor bewezen diensten of geleden nadeel’, Van Dale; ‘rétribution’: ‘somme d’argent donnée en échange d’un travail, d’un service’, Petit Larousse 2010).

In de rechtsleer wordt opgemerkt dat de wetswijziging door de wet van 21.01.2022 ter zake onduidelijkheid heeft geschapen omdat in de uitzondering van artikel 57, derde lid WIB 92 ook wordt gesproken van ‘levering van goederen’. Wanneer in de uitzondering wordt gesproken van een ‘levering van goederen’, zou het eigenaardig zijn dat die levering niet zou zijn bedoeld volgens de algemene regel. Zo blijft het voor de auteur onduidelijk of een in België gevestigde kaasboer die een partij kazen aankoopt in Zwitserland (land buiten de EER), voor een totale waarde van meer dan 250 EUR op jaarbasis, de gemaakte aankoopkost al dan niet moet verantwoorden op een fiche 281.50 (*VAN DYCK, J., Fiches 281.50: ook fiches vereist bij “leveringen van goederen”?*, *Fiscoloog 2022, nr. 1761, p. 1*).

Er is ons geen strijdige rechtspraak bekend.

Voorbeeld opmaak fiches – niet voor goederen – afnemer van paletten

*Een vennootschap koopt tweedehandspaletten over van natuurlijke personen die deze thuis hebben liggen of ergens gevonden hebben. In de regel zal de vennootschap hiervoor geen fiches moeten opmaken gelet op het feit dat (Rb. Brugge 05.10.2009, FJF nr. 2010/230, *Fiscoloog 2011, nr. 1254, p. 10*):*

- - *krachtens rechtspraak (zie hiervoor) de tegenprestaties voor de kosten bedoeld in [artikel 57, 1° WIB 92](#) moeten bestaan uit een dienst, en niet uit de levering van goederen;*
 - - *de inkomsten voor de genietter beroepsinkomsten moeten zijn; de bewijslast hiervoor ligt bij de fiscus (zie rechtspraak hiervoor).*
- Dezelfde redenering kan worden toegepast in hoofde van een schroothandelaar die aankopen doet bij particulieren.*

Voorbeeld opmaak fiches – niet voor goederen – opkoper van schroot

Zie ook [Gent 24.01.2012, 2010/AR/1827](#), waar aankopen door een schroothandelaar van particulieren aan bod komen, besproken in [1.13.1.3. Enkel diensten, niet de levering van goederen](#).

1.10.6. Kosten eigen aan werkgever

Voor de opname van kosten eigen aan de werkgever op fiches, zie de gids Vennootschapsbelasting, [2.6. Opnemen op fiches](#).

1.10.7. Vrije beroepers

1.10.7.1. Principe

1.10.7.1.1. Tot 30.10.2018

In vak 3, rubriek b moeten opgenomen worden: de vacatiegelden, erelonen of vergoedingen die werden toegekend aan beoefenaars van vrije beroepen, ambten, posten of winstgevende bezigheden, die niet onderworpen zijn aan de boekhoudkundige verplichtingen van de ondernemingen bepaald in Boek III, Titel 3, Hoofdstuk 2 van het Wetboek van economisch recht, ongeacht of zij onderworpen zijn aan de btw of niet (bijvoorbeeld belastingconsulenten, landmeters-experten in onroerende goederen, architecten, raadgevende ingenieurs, veeartsen, notarissen, gerechtsdeurwaarders, advocaten, dokters, tandartsen, beoefenaars van een paramedisch beroep, artiesten en beroepssportlieden verbonden door een contract van dienstverhuring of van aanneming enz.).

In de praktijk moeten alle vergoedingen opgenomen worden die worden toegekend aan personen die een beroep of activiteit uitoefenen als bedoeld in artikel 27, eerste lid WIB 92 (zelfs als bijberoep), ongeacht of zij een factuur of ereloonnota hebben uitgereikt of niet (*Bericht aan de schuldenaars van commissies, makelaarslonen, restorno's, vacatiegelden, erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard*, www.fiscus.fgov.be, randnummer 11).

1.10.7.1.2. Vanaf 01.11.2018

1.10.7.1.2.1. Uitbreiding toepassingsgebied boekhoudverplichting

Ingevolge de hervorming van het ondernemingsrecht door de Wet van 15.04.2018, is vanaf 01.11.2018 de boekhoudplicht uitgebreid tot de meeste natuurlijke personen die in België zelfstandig een beroepsactiviteit uitoefenen.

Op het vlak van de opmaak van fiches heeft dit tot gevolg dat de erelonen, vacatiegelden of vergoedingen die vanaf 01.11.2018 worden toegekend aan natuurlijke personen die een vrij beroep, ambt, post of winstgevende bezigheid uitoefenen, zelfs als bijberoep, alleen nog in vak 3, b van de fiche moeten worden vermeld als de belastingplichtige van de verkrijger geen factuur, noch een bijzonder stuk in de zin van artikel 53, § 3 WBTW heeft ontvangen en ingeschreven (waarbij niet als 'factuur' worden aangemerkt, 'ontvangstbewijzen en andere gelijkaardige documenten') (zie bv. [PV nr. 255 van C. Leysen van 06.03.2020, Kamer, 2019-2020, QRVA 55 016](#)).

De richtlijnen voegen er in voetnoot aan toe dat als de verkrijger een "niet-inwoner" is die niet onderworpen is aan de Belgische boekhoudreglementering, er altijd een fiche 281.50 moet worden opgesteld, zelfs als u een factuur hebt ontvangen.

Zie ook X, 'Nieuw ondernemingsrecht: ook repercussies op fiches 281.50', Fiscoloog 2019, nr. 1615, p. 15.

1.10.7.1.2.2. Gevolg wat betreft de opmaak van fiches

De Administratie aanvaardt dat geen fiches moeten worden opgemaakt wanneer de verkrijger van de inkomsten aan de Belgische Boekhoudwet onderworpen is én hij door de btw-wetgeving gehouden is facturen uit te reiken ([Com.IB 57/62](#)).

Door de voormelde uitbreiding zal dus in meer gevallen geen verplichting ontstaan tot het opmaken van fiches.

Voor een bespreking van de stand van zaken anno 2019, zie ook BUYSSE, C., 'Ook voor (gepensioneerde) ambtenaar geldt: geen fiches, geen kostenaf trek', Fiscoloog 2019, nr. 1627, p. 12.

1.10.7.1.3. Impact btw-plicht vrije beroepers

In de praktijk stelt zich de vraag wat de impact is van de invoering van de btw-plicht voor vrije beroepers op de verplichting tot het opmaken van fiches.

Op zich verandert de btw-plicht voor die beroepsgroep niets inzake de ficheverplichting. Het beslissende criterium blijft of de beoefenaars van vrije beroepen onderworpen zijn aan de Boekhoudwet van 17.07.1975 (ondertussen opgenomen in het Wetboek Economisch Recht (WER)) of niet. Als niet moet in beginsel steeds een fiche worden opgemaakt (of zij nu onderworpen zijn aan btw (bv. notarissen, gerechtsdeurwaarders, advocaten) dan wel daaraan niet onderworpen zijn ingevolge de vrijstellingen bepaald in artikel 44 W.Btw – wat voorheen voor hen het geval was) (*cf. Bericht aan de schuldenaars van commissies, makelaarslonen, restorno's, vacatiegelden, erelonen, gratificaties, vergoedingen of*

voordelen van alle aard 2015, nr. 11, financiën.belgium.be > ‘experten & partners’ > ‘sociale secretariaten en schuldenaars van inkomsten’ > ‘bericht aan schuldenaars’).

In de rechtsleer wordt genuanceerd en gesteld dat de administratieve commentaar voorschrijft dat geen fiches moeten worden opgemaakt wanneer de verkrijger van de inkomsten aan de Belgische Boekhoudwet onderworpen is én hij door de btw-wetgeving gehouden is facturen uit te reiken ([Com. IB 57/62](#)).

Voor advocaten betekent dit dat altijd fiches moeten worden opgemaakt wanneer de erelonen betaald worden aan een advocaat/natuurlijke persoon, gelet op het feit dat die niet aan de Boekhoudwet onderworpen is. Een advocaat die werkt onder de vorm van een vennootschap met handelsvorm (bvba, nv ...), is wel onderworpen aan de Boekhoudwet. Wanneer die niet verplicht is om op basis van de btw-wetgeving facturen uit te reiken (deze laatste verplichting geldt enkel als de afnemer van de dienst (die de erelonen dus betaalt) de hoedanigheid heeft van een niet-vrijgestelde btw-plichtige of van een niet-btw-plichtige rechtspersoon ([artikel 53, § 2, lid 1, 1° W.Btw](#)), dan moet een fiche worden opgesteld, anders niet (*VAN DYCK, J., ‘Ook werknemers moeten “ficheverplichting” ter harte nemen’, Fiscoloog 2018, nr. 1564, p. 8*).

1.10.7.2. Vrije beroepers onder vennootschap

Omdat baten verkregen door een vennootschap fiscaal moeten worden aangemerkt als winsten (zie [4.1.10.5. Baten verkregen door een vennootschap](#)), en zij bijgevolg aan de boekhoudwetgeving onderworpen zijn, moeten voor ‘baten’ betaald aan een vennootschap, die voor het overige voldoet aan de voorwaarden opdat er geen fiches zouden moeten worden opgemaakt, geen fiches worden opgemaakt, voor zover voor de prestaties facturen worden uitgereikt.

Voorbeeld vrije beroeper (advocaat) onder vennootschap – geen ficheverplichting

Er is gevonnenist dat er geen fiches moeten worden opgemaakt voor betalingen gedaan aan een advocaat die werkt onder een burgerlijke vennootschap met de vorm van een bvba, en die werden betaald op de rekening van de voormelde bvba, die gehouden is aan de boekhoudkundige verplichtingen van de vennootschappen ([Brussel 21.04.2022, 2017/FR/1](#)).

1.10.8. Te activeren kosten – voorgeschoten kosten – 1 op 1 doorgerekende kosten

Uit de letterlijke lezing van artikel 57 WIB 92 (‘*de volgende kosten worden slechts als beroepskosten aangenomen*’) blijkt dat de ficheverplichting slechts geldt voor beroepskosten, zijnde kosten die fiscaal aftrekbaar zijn.

Volgens sommigen impliceert het voorgaande dat voor kosten die moeten worden geactiveerd geen fiches moeten worden opgemaakt (en dat bijgevolg de sanctie van artikel 219 WIB 92 ook niet van toepassing kan zijn).

Deze kwestie kwam aan bod voor de rechtbank van Gent. Die lijkt de voormelde visie niet tegen te spreken, maar spreekt er zich evenmin expliciet over uit aangezien het van oordeel was dat de kosten *in casu* niet te activeren waren ([Rb. Gent 19.10.2016, 14/3592/A](#)).

Uit een ruling kan worden afgeleid dat de Administratie van mening is dat wanneer voorgeschoten kosten via de balansrekeningen mogen worden verwerkt, er voor de betalingen geen fiches moeten worden opgemaakt.

Voorbeeld voorgeschoten kosten – voorschotten voor medische kosten betaald door rusthuis

*In casu is beslist dat de betalingen van dokters- en apothekerskosten die door de rusthuizen van de aanvrager aan de betrokken dienstverrichters worden gedaan bij wijze van voorschot ten behoeve van de bewoners van de rusthuizen, in hoofde van het rusthuis geen beroepskosten uitmaken in de zin van [artikel 57 WIB 92](#) en [artikel 219 WIB 92](#) in zoverre er steeds een volledige doorrekening van de kosten aan de bewoners op een strikte 1-op-1-basis wordt gehanteerd. De operatie wordt conform de boekhoudregels verwerkt via de balansrekeningen. De doorgerekende kosten maken bijgevolg geen deel uit van de omzet, waardoor de betalingen aan de dienstverrichters ook niet in de kosten van het ziekenhuis werden opgenomen, waardoor de ficheverplichting vervalst. Het rusthuis hoeft met andere woorden voor deze betalingen geen fiches op te maken ([Voorafgaande beslissing nr. 2013.306 d.d. 05.11.2013](#), besproken door VAN ROMPAEY, P. en HOLVOET, P. J., ‘Geen ficheverplichting voor voorgeschoten kosten’, *Fisc. Act. nr. 17, p. 3-6, 08.05.2014*). In dezelfde zin, [Voorafgaande beslissing nr. 2019.0111 d.d. 12.03.2019](#).*

1.10.9. Op rekening-courant geboekte voordelen van alle aard

Wanneer voordelen van alle aard onmiddellijk worden geboekt als een schuld van de genietster ten aanzien van de vennootschap, moeten deze voordelen niet op een fiche en opgave zoals voorzien in [artikel 57 WIB 92](#) worden opgenomen. Deze inboeking wordt immers aanzien als een eigen bijdrage in de zin van [artikel 18, § 4 KB/WIB 92](#), zodat er niet langer sprake is van een voordeel van alle aard (zie [5.5 Rekening-courant en voordelen van alle aard](#)).

1.10.10. Niet voor vaa toegekend aan vennootschappen?

In de administratieve commentaar is opgenomen dat artikel 25, 2° WIB 92 (‘voordelen van alle aard die de ondernemer behaalt uit hoofde of ter gelegenheid van het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid’) ‘geen toepassing vindt inzake

VenB' ([Com.IB 183/11](#)).

Hieruit wordt door sommigen afgeleid dat artikel 57, 1° WIB 92 (en dus ook in artikel 219 WIB 92) niet van toepassing zou zijn in het geval voordelen van alle aard worden toegekend aan vennootschappen.

Twee bemerkingen:

- Deze uitzondering heeft slechts een theoretisch belang ten aanzien van Belgische vennootschappen (omdat daarvoor sowieso geen fiches hoeven te worden opgemaakt), maar wel een praktisch belang ten aanzien van buitenlandse vennootschappen (in welk geval immers in principe wel fiches moeten worden opgemaakt).
- De conclusie lijkt ons twijfelachtig, gelet op het feit dat ze gebaseerd is op een eigenaardige bepaling in de administratieve commentaar, die geen steun vindt in de wet.

1.10.11. Quid bij retrocessie van bezoldiging?

In specifieke omstandigheden voorziet de Administratie in een vrijstelling van de verplichting tot opmaak van fiches in het geval van een cessie van bezoldigingen door een bedrijfsleider.

Voor meer daaromtrent, zie de gids Personenbelasting, [2.3.8. Retrocessie van bezoldigingen / 'afstand' van bezoldigingen door bedrijfsleiders](#)

1.11. Gegevens noodzakelijk met oog op identificatie

Volgens het 'Bericht aan de werkgevers' moet in het vak 8 het volgende worden vermeld met het oog op de identificatie van de genierter:

als de verkrijger van de inkomsten is gedomicilieerd in België:

- zijn inschrijvingsnummer in het rijksregister van de natuurlijke personen;
- bij gebrek hieraan, de geboortedatum, evenals de geboorteplaats zoals vermeld op officiële documenten (identiteitskaart, rijbewijs, paspoort enz.);

als de verkrijger van de inkomsten niet gedomicilieerd is in België:

- het Kruispuntbanknummer (alias het 'bisnummer') en het FIN toegekend door de EU-landen aan hun onderdanen
- bij gebrek hieraan, de geboortedatum, evenals de geboorteplaats zoals vermeld op officiële documenten (identiteitskaart, rijbewijs, paspoort enz.).

Voorbeeld identificatie genietters – Poolse personen – vermelding geboorteplaats en -datum – betalingsbewijzen

In een casus van genietters van Poolse nationaliteit, meestal zonder domicilie in België en zonder nationaal nummer of rijksregisternummer, wordt op de fiches niet het nationaal nummer vermeld, maar wel het KBO-nummer van de betrokkenen. Het fiscaal identificatienummer FIN kon niet worden ingevuld, aangezien Polen geen dergelijk nummer toekent. Slechts in 24 van de 39 gevallen werd de geboortedatum ingevuld op de fiche. De geboorteplaats werd zelden vermeld. Toch wordt op basis van de feiten geoordeeld dat de fiches de nodige gegevens bevatten die de Belastingadministratie moeten toelaten om de genietters te identificeren. Het feit dat de geboorteplaats en -datum niet op alle fiches werden vermeld in dezen niet impliceert dat niet aan de ficheverplichting van artikel 57 WIB 92 werd voldaan. Het voorleggen van betalingsbewijzen wordt niet vereist in de wet, het uitvoeringsbesluit of de richtlijnen van de Administratie ([Antwerpen 06.02.2018, 2016/AR/1270](#)).

1.12. Bijzondere toepassing – buitenlandse genietters

1.12.1. Wetgeving vóór 01.01.2006

Vroeger nam de fiscus de houding aan dat commissielonen enz. die uitgekeerd worden aan niet-inwoners, alleen op een fiche 281.50 en samenvattende opgave 325.50 moesten komen als ze werden uitgekeerd aan niet-inwoners die hun woonplaats of hun maatschappelijke zetel in een land hadden waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft dat in uitwisseling van informatie voorziet.

Maar door de gestage uitbreiding van het aantal verdragen eist de fiscus sinds een aantal jaren dat er een fiche en een samenvattende opgave wordt gemaakt voor erelonen, commissielonen enz. voor alle niet-inwoners, ongeacht of de genierter gevestigd is in een land waarmee we een dubbelbelastingverdrag hebben ([Pv 08.06.2004](#)).

Maar volgens het Hof van Cassatie volgt uit ‘de opzet van die bepalingen dat de daarin bedoelde kosten slechts gerechtvaardigd moeten worden als ze voor de verkrijgers ervan beroepsinkomsten vormen die aan de Belgische belasting onderworpen zijn’ ([Cass. 12.09.2003](#); zie ook *Brussel 22.04.2010*).

In de rechtspraak wordt geoordeeld dat vanaf 1999 er geen twijfel over kon bestaan dat er een ficheverplichting was, ook in het geval van buitenlandse genieters. Het hof oordeelt dat het arrest van het Hof van Cassatie van 12.09.2003 (*TFR, 2004, nr. 255, p. 121*) ter zake niet relevant is, omdat dit arrest betrekking heeft op aanslagjaar 1991, met andere woorden de periode waarin de Administratie zelf verwarring had gezaaid door haar administratieve richtlijnen ([Antwerpen 02.12.2014, 2013/AR/1295](#)).

1.12.2. Wetgeving vanaf 01.01.2006

1.12.2.1. ‘Al dan niet in België belastbare’

Als reactie hierop wordt [artikel 57, 1° WIB 92](#) herschreven, in die zin dat de woorden ‘al dan niet in België belastbare’ worden ingevoegd om duidelijk te maken dat ook individuele fiches 281.50 moeten worden opgemaakt voor commissielonen die worden toegekend aan een niet-inwoner zonder vaste inrichting in België (*artikel 42 en 46 van de Wet van 20.07.2006 – BS 28.07.2006*).

Deze verplichting treedt in werking voor de vergoedingen betaald vanaf 01.01.2006. Voor de vóór die datum betaalde vergoedingen blijft de controverse dus actueel.

De fiches opgemaakt op naam van niet-inwoners moeten worden ingediend op het Centraal Taxatiekantoor Brussel ‘Buitenland’ (*North Galaxy, Koning Albert II-laan 33 – bus 32, 1030 Brussel*).

Het onderscheid ‘niet-inwoner zonder vaste inrichting’ en ‘niet-inwoner met vaste inrichting’ houdt verband met het feit dat die laatsten onderworpen zijn aan de boekhoudwetgeving. Het Bericht aan de schuldenaars van de bv – fiche 281.50 verwoordt het als volgt: ‘er moet sowieso een fiche 281.50 worden opgemaakt, ‘ongeacht of het commissieloon, enz. het voorwerp heeft uitgemaakt van een factuur of niet’, ‘als de verkrijger een niet-inwoner is die niet aan boekhoudkundige verplichtingen van de ondernemingen, bepaald in voormeld onderdeel van het WER onderworpen is’.

1.12.2.2. Administratief standpunt: altijd fiches in geval van buitenlandse genieters, ook in geval factuur werd uitgereikt

De Administratie is van mening dat commissie- en erelonen die aan niet-inwoners worden betaald, in principe altijd gerapporteerd moeten worden op individuele fiches, en dat dus de uitzonderingen die gelden voor Belgische genieters niet van toepassing zijn ([Circulaire Ci.RH.243/581.810, AOIF nr. 7/2009 van 19.02.2009](#)).

Deze verplichting tot opmaak van fiches geldt ook voor genieters-niet inwoners zonder inrichting in België in situaties waar voor Belgische schuldenaars een algemene uitzondering geldt, met name voor bedragen die betaald worden aan natuurlijke personen en rechtspersonen die aan de Boekhoudwet van 17.07.1975 onderworpen zijn, en die er krachtens het Btw-wetboek toe gehouden zijn facturen uit te reiken voor de prestaties die zij leveren. De algemene uitzondering geldt niet omdat dergelijke niet-inwoners niet aan de voormelde Boekhoudwet onderworpen zijn.

In het nummer 5 van de voormelde circulaire staat te lezen ‘dat de schuldenaar van aan dergelijke niet-inwoners toegekende commissies, makelaarslonen, erelonen, enz., het bedrag van die commissies enz., altijd op een individuele fiche 281.50 en een samenvattende opgave 325.50 moet vermelden, ongeacht of de niet-inwoner in kwestie hem een factuur of ereloonnota heeft uitgereikt of niet’.

Voorbeeld ficheverplichting buitenlandse genierter – Andorra

Voor een voorbeeld waarbij de bijzondere aanslag van [artikel 219 WIB 92](#) wordt toegepast wegens het niet opmaken van fiches voor een betaling van een factuur afkomstig van een vennootschap gevestigd in Andorra, zie [Rb. Antwerpen 01.04.2011, 09-6037-A](#), bevestigd door [Antwerpen 23.10.2012, 2011/AR/1797](#), zaak *Tafco* (de bijzondere aanslag van artikel 219 WIB 92 werd behouden (geen bewijs van aangifte in buitenland), maar werd herleid tot 100%). In dezelfde zin, [Rb. Bergen 09.11.2010, 09/1201/A](#).

Voorbeeld ficheverplichting buitenlandse genierter – buitenlandse commissionair

Voor een voorbeeld waarbij volgens de rechtbank terecht de bijzondere aanslag wordt toegepast wegens gebrek aan fiches voor betalingen van facturen van buitenlandse commissionairs, zie [Rb. Hasselt 02.03.2012, 10/1649/A](#).

1.12.2.3. Schending vrij verkeer van diensten

1.12.2.3.1. Rechtsleer

In de rechtsleer wordt geopperd dat de onderscheiden behandeling, die tot gevolg heeft dat het voor Belgische vennootschappen minder aantrekkelijk is om een beroep te doen op een dienstverlener uit de Europese Unie die geen

vaste inrichting in België heeft, strijdig is met het vrije verkeer van diensten (*artikel 56 van het Verdrag betreffende de werking van de Europese Unie*) (bv. J. VAN DYCK en C. BUYSSSE, *De geheimecommissielonenaanslag, Antwerpen, Biblo, 2011, 144*).

In casu zijn de zwaardere verplichtingen die gelden voor dienstverleners/niet-inwoners hoegenaamd niet noodzakelijk voor het bereiken van het nagestreefde doel, a fortiori niet wanneer de buitenlandse dienstverlener onderworpen is aan een buitenlandse boekhoudwetgeving en overeenkomstig de btw-wetgeving een factuur uitreikt.

Daarnaast is het in casu opleggen van de aanslag geheime commissielonen disproportioneel als sanctie, omdat de ratio legis van de aanslag geheime commissielonen erin bestaat het verlies aan Belgische belastingen te compenseren. In geval van betaling aan een niet-inwoner is er in principe geen verlies aan Belgische belastingen waarvoor compensatie verschuldigd is.

1.12.2.3.2. Antwoord op pv biedt perspectief op verbetering?

In antwoord op een parlementaire vraag heeft de minister van Financiën laten weten, dat zijn Administratie momenteel onderzoekt 'in hoeverre de [voormelde] administratieve tolerantie moet worden herbekeken in het licht van een mogelijke belemmering van het vrij verkeer van diensten en de Europese richtlijn inzake uitwisseling van inlichtingen' (*Vr en Antw. Kamer 2014-2015, nr. 54-003, 168*). De mogelijke belemmering waarvan sprake bestaat erin, dat bij buitenlandse dienstverrichters (advocaten, adviseurs ...) altijd een fiche moet worden opgemaakt ook als zij een factuur uitreiken, terwijl dit bij binnenlandse dienstverrichters - gelet op de voormelde tolerantie - meer uitzondering dan regel is (*VAN DYCK, J., 'Bijzondere aanslag (nieuwe stijl): niet altijd enkel "vergoedend" van aard?', Fiscoloog 2015 nr. 1423, p. 5*).

Later stelt de minister dat het opstellen van fiches voor aankopen en diensten geleverd door niet-Belgische bedrijven wel degelijk zijn nut heeft, zelfs wanneer de inkomsten die erop vermeld staan niet in België aan de inkomstenbelasting onderworpen kunnen worden. Deze fiches worden immers gebruikt in het kader van de uitwisseling van inlichtingen met andere landen. Het is derhalve niet opportuun om op dat vlak wijzigingen aan te brengen ([Pv nr. 1602 van de heer volksvertegenwoordiger Van Biesen van 20.04.2017, V&A, 2016-2017, nr. 54/131 van 20.09.2017, p. 269](#)).

1.12.2.3.3. Prejudiciële vraag – arrest Hof van Justitie: discriminatie

Het Luikse hof van beroep heeft ter zake een prejudiciële vraag voorgelegd aan het Europees Hof van Justitie. Het hof wenst te vernemen of artikel 56 van het EU-Verdrag er zich tegen verzet tegen regelgeving die oplegt dat wanneer een Belgische vennootschap beroep doet op de diensten van een buitenlandse vennootschap, zij, om de afzonderlijke aanslag te vermijden, fiches moet opmaken, terwijl zij dit niet hoeft te doen wanneer zij beroep doet op een Belgische vennootschap ([Luik 04.12.2020, 2019/RG/532, kaderstukje in VAN DYCK, J., 'Volstaat de 'mogelijkheid' om te belasten, zelfs binnen twee dagen?', Fiscoloog 2021, nr. 1698, p. 7](#)).

Opnieuw, op 28.01.2021 verzocht het hof van beroep te Luik aan het Hof van Justitie van de Europese Unie om in twee zaken (C-52/21 en C-53/21) uitspraak te doen over de verenigbaarheid van de ficheverplichting (artikel 57 WIB 92) en de aanslag geheime commissielonen (artikel 219 WIB 92) met het vrij verkeer van diensten (artikel 56 VWEU) (*GEEROMS, M. en VAN DYCK, G, 'Verenigbaarheid van de ficheverplichting en de aanslag geheime commissielonen met het vrije verkeer van diensten', Taxwin, Dagelijkse commentaar, 30.04.2021*).

Het Europese Hof van Justitie heeft geoordeeld dat het feit dat fiches 281.50 moeten worden opgemaakt telkens de dienstverrichter in een andere EU-lidstaat gevestigd is, ook in gevallen waarin die ficheverplichting niet geldt als de dienstverrichter in België gevestigd is, volgens het Europees Hof strijdig is met het Europees recht (*HvJ nr. C-52/21 en C-53/21 van 24.02.2022, besproken door VAN DYCK, J., 'Fiches 281.50: EU-Hof kapittelt België wegens strijdigheid met EU-recht', Fiscoloog 2022, nr. 1737, p. 8; SMET, R. en KONINGS, J., 'Wanneer de administratie discrimineert: over ficheverplichtingen bij betalingen aan ondernemingen', T.F.R., 2022/14, nr. 626, p. 771-772*).

Door de nieuwe wettelijke regeling (zie hierna) heeft het arrest van het Europees Hof van Justitie van 24.02.2022 voor de toekomst geen belang, maar het blijft wel van belang ten aanzien van betwistingen die op het verleden betrekking hebben.

1.12.3. Wetgeving vanaf 01.01.2021: geen fiche bij facturatie aan buitenlandse btw-plichtige.

Het voormelde onder de hoofding 'Wetgeving vanaf 01.01.2006' blijft van toepassing, met dien verstande dat door de Wet van 21.01.2022 de ficheverplichting geschrapt is wanneer de beoogde kosten verbonden zijn aan leveringen of diensten verricht door een belastingplichtige gevestigd binnen de EER (EU, IJsland, Noorwegen en Liechtenstein), en voor die handelingen een wettelijke of reglementaire verplichting bestaat om een 'factuur of een document in de plaats ervan' op te stellen.

Het eerste lid, 1° is niet van toepassing wanneer de er beoogde kosten verbonden zijn aan de leveringen van goederen of diensten verricht door een belastingplichtige gevestigd op het grondgebied van de Gemeenschap in de zin van artikel 1, § 2, 2°, van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde of in Noorwegen, IJsland of Liechtenstein, waarvoor overeenkomstig het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, de Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde of elke andere wettelijke of reglementaire bepaling toepasbaar op de belastingplichtige, een factuur of een document in de plaats ervan werd opgesteld ([artikel 57, derde lid WIB 92](#), zoals ingevoerd door de Wet van 21.01.2022 houdende diverse fiscale bepalingen – B.S. 28.01.2022).

De wettelijke regeling geldt voor de vanaf 01.01.2021 betaalde commissielonen, erelonen, enz. Het arrest van het Europees Hof van Justitie van 24.02.2022 heeft dus voor de toekomst geen belang (meer), maar het blijft wel van belang ten aanzien van betwistingen die op het verleden betrekking hebben.

Opgelet: de uitzondering is enkel van toepassing wanneer de leverancier een ‘belastingplichtige’ is in zijn land. Dit betekent dat deze daadwerkelijk geregistreerd moet zijn bij de btw in zijn land en dat men, vooraleer gebruik te maken van deze nieuwe versie van art. 57 WIB 92, moet nagaan of de leverancier die u zijn btw-nr. heeft meegedeeld bij het uitreiken van zijn factuur of het document dat in de plaats ervan werd opgesteld, wel degelijk is ingeschreven bij de btw van zijn land ... en dit binnen de termijn voor het overleggen van de fiche 281.50.

1.13. Bijzondere toepassing: ficheverplichting voor buitenlandse schuldenaar

De ficheverplichting geldt ook voor aan de bni onderworpen buitenlandse schuldenaars.

Maar een buitenlandse vennootschap (*cf.* [artikel 2, § 1, 5°, c WIB 92](#)) die geen enkel in België belastbaar inkomen verkrijgt, heeft geen enkele verplichting om fiches 281.50 op te stellen voor de commissies, erelonen, enz. die zij aan rijksinwoners zou betalen ([Pv nr. 120 van de heer de Donnea d.d. 07.03.2013, Vr. en Antw. Kamer 2012-2013, nr. 53-129, 134](#)).

1.14. Bijzondere toepassing: betalingen aan een feitelijke vereniging – burgerlijke maatschap

1.14.1. Principe

Op de fiche 281.50 en de samenvattende opgave 325.50 moet de naam en voornaam of de benaming van de verkrijger worden vermeld.

Volgens de Administratie moet de verkrijger een ‘juridische persoon’ zijn, waardoor een burgerlijke maatschap niet in aanmerking zou komen. Immers, de [artikelen 57 WIB 92](#) en [30 tot 33 KB/WIB 92](#) voorzien niet in de mogelijkheid fiches op te maken op naam van ‘feitelijke verenigingen’.

Praktisch belet de afwezigheid van een ondernemingsnummer (de meeste burgerlijke maatschappen zouden niet over een ondernemingsnummer beschikken, hoewel ze er wel een kunnen vragen), de burgerlijke maatschap om op haar beurt fiche op te maken via Belcotax on Web (BOW), waardoor de praktische werking van de FOD Financiën wordt verstoord.

1.14.2. Bijzondere toepassing: problematiek van de ziekenhuisgeneesheren - artsenpools

De problematiek van de opmaak van fiches in een context van een feitelijke vereniging manifesteert zich bij de ziekenhuisgeneesheren, die geregeld hun diensten aan het ziekenhuis gezamenlijk aanbieden door middel van een feitelijke vereniging.

Hierover ondervraagd in die context, heeft de minister bevestigd dat het beginsel van de fiscale transparantie vervat in [artikel 29 WIB 92](#), op het vlak van de fiches als gevolg heeft dat wanneer een vergoeding aan een feitelijke vereniging wordt toegekend, er een fiche 281.50 moet worden opgesteld op naam van elk lid van de feitelijke vereniging ([Pv nr. 18902 van 28.06.2017, Integraal Verslag Kamercommissie Financiën, 28 juni 2017, nr. CRIV 54 COM 697, 17, besproken door PUTMAN, H., ‘Honoraria die ziekenhuizen betalen aan artsenpools: wat met de fiches?’, Fisc. Act. 2017/27, p. 1-4; Vandebergh, H., ‘Monsteraanslagen voor ziekenhuizen’, TFR, 2017/17, nr. 529, p. 743-744](#)).

Als de fiches 281.50 en de samenvattende opgave 325.50 ondanks alles toch zijn opgemaakt op naam van de feitelijke vereniging of van een vertegenwoordiger van zo’n vereniging en de Administratie er niet in slaagt de gegevens nodig voor de identificatie van de verkrijger van de gestorte bedragen te achterhalen binnen de termijnen waarover zij beschikt om die laatste te belasten, dan zijn die bedragen niet aftrekbaar als beroepskosten, onverminderd de eventuele toepassing van een afzonderlijke aanslag (*cf.* de voormelde pv).

Standpunt herhaald in [pv nr. 1872 van mevrouw Catherine Fonck d.d. 18.12.2017, Kamer, Vragen en Antwoorden, 2017-2018, QRVA 54/140 d.d. 18.12.2017, p. 334.](#)

In deze laatste pv deelt de minister wel mee dat de centrale diensten van de Algemene Administratie van de Fiscaliteit (AAFisc) momenteel onderzoeken of een wijziging aan de voormelde werkwijze opportuun is, en dat er in deze context al een overleg heeft plaatsgehad met de vertegenwoordigers van Zorgnet-Icuro, een organisatie die ziekenhuizen groepeert.

Brief van 01.03.2018 aan ziekenhuizen

Na overleg tussen de FOD Financiën en de FOD Volksgezondheid, heeft de FOD Volksgezondheid begin maart 2018 een brief met richtlijnen gestuurd naar de ziekenhuizen. Deze brief is mede ondertekend door de voorzitter van de FOD Financiën (*brief 01.03.2018 artsenpool – ziekenhuisgeneesheren – opmaak van fiches*).

Voor een bespreking in de rechtsleer, zie:

- PUTMAN, H. en BURSENS, E., 'Fiscale fiches voor erelonen betaald aan artsenpools: terug naar af?', Fisc. Act. 2018/;
- VAN DYCK, J., 'Maatschap ziekenhuisgeneesheren: halfslachtige oplossing voor fiches', Fiscooloog 2018, nr. 1561, p. 3;
- DUBOIS, H., 'Moet een ziekenhuis fiches opmaken voor de erelonen van zelfstandig werkende artsen?', TFR, 2018/19, nr. 551, p. 977-986.

De bijdrage van Dubois wordt op zijn beurt besproken door VAN DYCK, J. 'Moet ziekenhuis fiches opmaken voor erelonen zelfstandige artsen?', Fiscooloog 2018, nr. 1591, p. 12.

Deze richtlijnen zijn van toepassing voor de fiches die in 2018 moeten worden opgemaakt met betrekking tot 2017.

Er mag geen gezamenlijke fiche worden opgemaakt op het niveau van de pool of de maatschap. Er moeten individuele fiches worden opgesteld per lid of maat, voor hun respectievelijk deel in de inkomsten. Artsen die zich hebben verenigd in een pool of maatschap moeten de interne verdeelsleutel tijdig aan het ziekenhuis overmaken zodat het de fiches correct kan opstellen. De som van de aandelen van elke arts moet overeenstemmen met de som van de honoraria die het ziekenhuis na afdrachten aan de pool heeft overgemaakt. Het aandeel per lid of maat dat op de geïndividualiseerde fiche wordt opgenomen, is in hoofde van het lid een brutobedrag (na afdrachten) waarvan dat lid in zijn persoonlijke belastingaangifte, rekening houdend met de interne kostenafrekening binnen de pool, eventuele beroepskosten kan aftrekken.

Wanneer de verdeelsleutel binnen de pool of maatschap niet aan het ziekenhuis wordt overgemaakt, zullen de fiches door het ziekenhuis worden opgesteld op naam van de artsen op basis van de RIZIV/VI-gegevens, waarbij de aanrekeningsgegevens door de arts als basis gelden en er rekening wordt gehouden met de afdrachten. Het totaal van de op de fiches 281.50 vermelde bedragen moet overeenstemmen met het bedrag van de honoraria dat als zodanig als kost is geboekt door het ziekenhuis. Het ziekenhuis zal in dat geval niet verantwoordelijk worden gesteld voor een eventuele afwijking van de reële inkomsten van de maten versus de aangegeven bedragen als het schriftelijk aantoonde de nodige inspanningen te hebben geleverd om de vereiste informatie bij de pool of maatschap op te vragen.

Volgens voormelde auteurs biedt de brief geen structurele oplossing en suggereert als oplossing: (1) het doorbreken van de fiscale transparantie door de feitelijke vereniging als verkrijger in de zin van artikel 57 WIB 92 aan te merken en de mogelijkheid te bieden zelf fiches op te maken; (2) te werken met een vennootschap met rechtspersoonlijkheid (op wiens naam het ziekenhuis een fiche kan opmaken en die vervolgens zelf fiches opmaakt).

DUBOIS is zeer kritisch, en neemt het standpunt in dat het ziekenhuis überhaupt geen fiches moet opmaken (zie de bespreking van wie fiches moet opmaken: [1.4. Wie moet fiches opmaken?](#)).

Volgens DUBOIS ligt de oorzaak voor het feit dat de BBI toch eist dat door ziekenhuizen fiches moeten worden opgemaakt, in het boekhoud-KB inzake de minimumindeling van het algemene rekeningenstelsel voor de ziekenhuizen (MARZ; KB van 06.03.2007), dat oplegt dat de betalingen van de patiënten als omzet en de doorbetalingen aan de arts als kosten worden geboekt. Dit voorschrift sluit volgens Dubois niet aan bij de realiteit, die is dat het ziekenhuis louter een mandataris is. Volgens Dubois is het KB strijdig met de boekhoudwetgeving en met het gemeenrecht en mag het door de rechtbanken niet worden toegepast.

1.14.3. Officiële praktijk

Op naam van verantwoordelijke

Toch aanvaardt de Administratie dat wanneer een vergoeding toegekend wordt die voor verscheidene verkrijgers samen bestemd is (bv. aan een burgerlijke maatschap), er om pragmatische redenen mee kan worden ingestemd dat er in de plaats van individuele fiches op naam van elk lid van de feitelijke vereniging, een individuele fiche 281.50 wordt opgesteld op naam van de verantwoordelijke van de feitelijke vereniging.

In dat geval is het aangewezen om in de vrije commentaarzone in vak 5 van het fiche 281.50 te verduidelijken dat de verkrijger van de vergoeding niet de verantwoordelijke van de feitelijke vereniging persoonlijk is, maar de feitelijke vereniging in haar geheel.

De minister heeft zich van deze praktijk gedistantieerd.

Voor burgerlijke maatschappen met ondernemingsnummer

In beginsel heeft een maatschap geen ondernemingsnummer en kan deze bijgevolg geen fiches indienen. Toch zijn er maatschappen die een btw-nummer hebben aangevraagd, waardoor deze automatisch over een ondernemingsnummer beschikken. Op basis daarvan krijgen zij toegang tot Belcotax on Web en kunnen zij hun verplichtingen tot de opmaak van fiches nakomen (*PUTMAN, H. en BURSSSENS, E., 'Fiscale fiches voor erelonen betaald aan artsenpools: terug naar af?', Fisc. Act. 2018*).

1.14.4. Verschillen tussen uitbetaalde en ontvangen bedragen in geval van tussengeschoven feitelijke vereniging

Een parlementair kaart het probleem aan van ziekenhuizen en hun artsen. Tussen arts en ziekenhuis wordt veelal een individuele overeenkomst gesloten waarin bepaald wordt dat het ziekenhuis een beroep wenst te doen op de diensten van de arts. In dezelfde overeenkomst of in een bijlage wordt dan overeengekomen dat het ziekenhuis het ereloon, waarop de arts recht heeft, stort op de bankrekening van de maatschap of de associatie waarvan de arts deel uitmaakt. Binnen de maatschap of de associatie worden de gepoolde erelonen dan verdeeld volgens een overeengekomen verdeelsleutel. Als het ziekenhuis fiches moet opstellen op naam van de arts, bestaat het risico dat het op de fiche vermelde ereloon afwijkt van het belastbaar inkomen dat aan de arts is toegewezen, op grond van zijn associatiecontract of de statuten van zijn maatschap.

De parlementair vraagt of, met respect voor de wettelijke bepalingen, om pragmatische redenen niet mag worden aangenomen dat het ziekenhuis aan zijn verantwoordingsverplichting voldoet als het een fiche opstelt in overeenstemming met de financiële stroom van de gelden. Dat wil zeggen dat de fiche wordt opgesteld op naam van de associatie of van de maatschap, met vermelding van de vertegenwoordiger ervan – een arts-natuurlijk persoon of een vennootschap – en met opgave van alle betalingen die gedaan zijn op de bankrekening van de maatschap of associatie. Via de boekhouding van de maatschap of de associatie is de controle verzekerd van de inkomsten, die bij de leden van de associatie of maatschap belastbaar zijn.

Een bijkomende vraag is of een associatie of maatschap van artsen zich niet in alle gevallen moet registreren als btw-belastingplichtige en dan ook niet beschikt over een KBO-inschrijvingsnummer. Kan de minister bevestigen dat in dat geval de afwezigheid van dat nummer op de fiche 281.50 geen invloed heeft op de correctheid van de fiche?

Het antwoord van de minister herhaalt de van toepassing zijnde principes, maar biedt geen antwoord op de vraag of een oplossing voor het probleem ([Pv nr. 18902 van 28.06.2017, Integraal Verslag Kamercommissie Financiën, 28 juni 2017, nr. CRIV 54 COM 697, 17, besproken door PUTMAN, H., 'Honoraria die ziekenhuizen betalen aan artsenpools: wat met de fiches?', Fisc. Act. 2017/27, p. 1-4; Vandebergh, H., 'Monsteraanslagen voor ziekenhuizen', TFR, 2017/17, nr. 529, p. 743-744](#)).

Het ziekenhuis 'Zuidoost Limburg' is blijkbaar verwickeld in een fiscaal dispuut hieromtrent met de fiscus (De Tijd 11.08.2017).

1.14.5. Door ruling goedgekeurde oplossing: autonome artsenassociatie met rechtspersoonlijkheid

De hier besproken problematiek kan worden ontmijnd door de artsenassociatie rechtspersoonlijkheid te geven, de artsenassociatie vervolgens de betalingen vanwege het ziekenhuis te laten innen in eigen naam en voor eigen rekening, dus optredend als een 'autonome associatie' en niet optredend als een 'doorgeefluik', en de geassocieerde artsen of geassocieerde individuele artsenvennootschappen via erelonen te vergoeden vanuit de artsenassociatie, als vergoeding voor de door hun (de facto als 'onderaannemers') geleverde diensten aan de artsenassociatie.

Deze werkwijze is goedgekeurd door de DVB, die heeft bevestigd dat de bedragen die de associatie (die de vorm heeft van een CVBA) aan de artsen-aandeelhouders betaalt als honoraria, in hoofde van de associatie aftrekbare beroepskosten zijn. De DVB bevestigt dat het verschil tussen het bedrag dat een arts zou ontvangen op basis van de nomenclatuur en wat hij effectief ontvangt ingevolge de herverdeling via de associatie-rechtspersoon, geen abnormaal of goedgunstig voordeel uitmaakt, ondanks het feit dat er tussen de artsen de facto een verschuiving van vergoedingen plaatsvindt:

bepaalde artsen zullen een voordeel halen uit de herverdeling t.o.v. hun hypothetische vergoeding op basis van de nomenclatuur, andere artsen zullen een nadeel ondervinden (*Voorafgaande beslissing nr. 2020.1734 van 07.10.2020, besproken door Vandeweyer, T., 'Samenwerkingsverbanden in de medische sector: rechtspersoonlijkheid als oplossing voor fiscale issues', Fisc. Act. nr. 2021/31, p. 5-10*).

1.15. Bijzondere toepassing: negatieve commissies – ‘verlies op commissies’

Er is gevonnist dat verliezen op commissies (negatieve commissies) die worden toegepast door verzekeringsmaatschappijen ten aanzien van hun makelaars, kwalificeren als beroepskosten die enkel aftrekbaar zijn in het jaar waarin ze werden gedragen (*Rb. Waals Brabant 16.04.2018, 10/1047/A*).

1.16. Geen fiches als geheime commissielonen = dagelijkse praktijk (opgeheven)

Hoe het was

Van de hier besproken verplichte verantwoording kon vroeger worden afgeweken ([artikel 58 WIB 92](#)) ten gunste van ondernemingen waar het toekennen van geheime commissielonen (d.w.z. commissielonen en vergoedingen in het algemeen, waarvoor de hiervoor omschreven verantwoordingsstukken niet worden verstrekt) tot de dagelijkse praktijk behoort.

Hiervoor moest een voorafgaande aanvraag worden gericht aan de minister van Financiën die bij Ministeriële beslissing de aftrek als beroepskost van toegekende geheime commissielonen zal toelaten, voor zover aan de volgende 5 voorwaarden wordt voldaan:

1. Het toekennen van geheime commissielonen moet noodzakelijk zijn om de buitenlandse concurrentie te kunnen bestrijden; d.w.z. dat de aanvrager moet kunnen aantonen dat hij zonder het toekennen van geheime commissielonen tegenover buitenlandse concurrenten in een ongunstige toestand zou komen te staan.
2. Er moet bevonden zijn dat het toekennen van geheime commissielonen in de betrokken sector van de economie tot de dagelijkse praktijk behoort.
3. De belastingplichtige moet per jaar, waarin geheime commissielonen werden uitbetaald, een voorafgaande aanvraag tot het verkrijgen van het gunststelsel bij de minister van Financiën indienen.
4. Het toekennen van geheime commissielonen mag de normale grenzen niet overschrijden.
5. De belastingplichtige moet een forfaitair vastgestelde belasting van minimum 20% op die commissielonen betalen (vanaf aanslagjaar 1994 te verhogen met 3% aanvullende crisisbijdrage – [artikel 463bis, § 2, 1° WIB 92](#)).

Voornoemde afwijking mocht nochtans niet worden toegestaan voor het verwerven of behouden van overheidsopdrachten of van administratieve vergunningen ([artikel 58, tweede lid WIB 92, ingevoegd door artikel 7 van de Wet van 10.02.1999, betreffende de bestraffing van corruptie – BS 23.03.1999; van toepassing vanaf 02.04.1999](#)).

Regeling afgeschaft

Met ingang van 04.05.2007 wordt het [artikel 58 WIB 92](#) geschrapt (*artikel 9 van de Wet van 01.09.2006 tot aanpassing van de wetgeving inzake de bestrijding van omkoping – BS 04.05.2007*). Met andere woorden, het is niet langer mogelijk op een fiscaal verantwoorde manier geheime commissielonen te betalen, onder welke omstandigheden ook.

De bepalingen van de artikelen 58 en 463bis, § 2, 1°, zoals die bestonden vóór ze werden opgeheven, blijven van toepassing op de geheime commissielonen die tot de dagelijkse praktijk behoren, als ze werden betaald of toegekend vóór 08.06.2007 ([artikel 532 WIB 92, ingevoegd door de Wet houdende diverse bepalingen van 22.12.2008 – BS 29.12.2008](#)).

Er is gevonnist dat het niet zo is dat, omdat de restaurantkosten werden gedaan in het kader van een uitnodiging van openbare ambtenaren voor een restaurantbezoek, deze moeten worden aanzien als kosten gedaan in het kader van ‘omkoping’, waardoor deze kosten voor hun volledigheid niet aftrekbaar zouden zijn. Van corruptie is slechts sprake ‘als een persoon die een openbaar ambt uitoefent een voordeel van welke aard dan ook vraagt of aanneemt om een rechtmatige maar niet aan betaling onderworpen handeling van zijn ambt te verrichten’ (*artikel 246 en 247 Strafwetboek*). Er moet een ‘oorzakelijk verband bestaan tussen het ontvangen voordeel enerzijds en het verrichten van een bepaalde handeling anderzijds’. Volgens de rechtbank kan een restaurantbezoek beroepshalve gebeuren met vertegenwoordigers van een openbaar bestuur of bekleders van een openbaar ambt, zonder dat van hen verwacht wordt dat zij als tegenprestatie een bepaalde handeling stellen en zonder dat er sprake is van corruptie (*Rb. Leuven 09.12.2011, Fiscoloog 1284, p. 8*).

1.17. Ficheverplichting bij ‘self-billing’

Het systeem van self-billing ([artikel 53, § 2 W.Btw](#)), waarbij de factuur niet wordt opgemaakt door de leverancier of dienstverrichter zelf maar de medecontractant dit doet in zijn naam en voor zijn rekening, conform de voorgeschreven

procedure van voorafgaandelijke goedkeuring ([artikel 6 W.Btw/KB nr. 1](#)), valt binnen het toepassingsgebied van de ficheverplichting en de te rapporteren bedragen dienen te worden vermeld in de rubriek van de commissies, makelaarslonen, handelsrestorno's etc. (vak 4 rubriek a). Verder valt uit het bericht af te leiden dat ook de ficheverplichting rust op de schouders van de medecontractant (*Bericht aan de schuldenaars van commissies, makelaarslonen, restorno's, vacatiegelden, erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard, inkomsten van 2012, nr. 10, www.fiscus.fgov.be*).

1.18. Bemanning buitenlandse schepen

'Commissielonen betaald aan de bemanning van buitenlandse schepen die Belgische havens aandoen', worden geacht 'voldoende verantwoord' te zijn, als 'een lijst' wordt aangelegd met 'de naam van het schip (in plaats van de naam van de verkrijgers)', alsook 'de datum en het bedrag van de betaling' ([Com.IB 57/73](#)). De toepassing van dit gunstregime is succesvol afgedwongen door een belastingplichtige voor het Antwerpse hof van beroep (*Antwerpen 30.09.2008, 2499; zie ook de gids Procedure: [HOOFDSTUK 7 Administratieve geschriften – parlementaire stukken](#)*).

Per circulaire is deze administratieve tolerantie opgeheven voor commissielonen per 01.01.2009 betaald ([Circulaire van 17.02.2009, nr. Ci.RH.243/588.458, AOIF nr. 6/2009](#)). Vanaf die datum moeten ook deze commissies volgens de normale regels worden verantwoord.

Daarenboven waarschuwt de Administratie in haar circulaire voor de toepassing van [artikel 53, 24° WIB 92](#) (*betalingen in het kader van omkoping, zie [3.25. Kosten gedaan in het kader van omkoping](#)*).

1.19. Belastbaar tijdperk

Uit de samenlezing van de [artikelen 57, 1° en 49, tweede lid WIB 92](#), volgt dat de fiches 281.50 in principe moeten worden opgemaakt voor het belastbare tijdperk waarin de hiervoor bedoelde uitgaven als beroepskosten worden aangemerkt, m.a.w. voor het belastbare tijdperk waarin die kosten werkelijk zijn betaald of gedragen of het karakter van een zekere en vaststaande schuld hebben gekregen en als zodanig zijn geboekt.

Omdat de aan de beoefenaars van een vrij beroep, ambt of post, toegekende erelonen, slechts belastbaar zijn voor het jaar van ontvangst ervan, moet sinds het jaar 1995 een bijzondere rubriek worden ingevuld met het bedrag dat effectief tijdens het jaar waarop de fiche betrekking heeft, is uitbetaald. Aangezien de schuldenaar niet altijd weet of de genieter al dan niet belastbaar is op zijn werkelijk ontvangen inkomsten tijdens het belastbare tijdperk, moet de bijzondere rubriek steeds worden ingevuld, ook wanneer het gaat om winsten.

1.20. Sanctie voor niet opmaken van fiches

1.20.1. Niet-afrekbaarheid van de kosten – aanslag geheime commissielonen

1.20.1.1. Principe

De sanctie voor het niet opmaken van de hiervoor vermelde fiches in de vennootschapsbelasting is niet dezelfde als die in de personenbelasting.

In de personenbelasting bestaat de sanctie uit de niet-afrekbaarheid van de kwestieuze sommen (cf. de aanhef van [artikel 57, eerste lid WIB 92](#): 'De volgende kosten worden slechts als beroepskosten aangenomen [...]').

In de vennootschapsbelasting is dit minder evident (cf. combinatie artikel 57, 197, 198 en 219 WIB 92; voor een bespreking, zie [1. Afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten en verdoken meerwinsten \('geheime commissielonen'\)](#)).

Gelet op de verplichte elektronische indiening, worden in de praktijk de papieren opgaven en fiches geweigerd en teruggestuurd met het verzoek de fiches elektronisch in te dienen. Als hier vervolgens niet aan wordt voldaan, kan volgens de Administratie toepassing worden gemaakt van artikel 57 en/of 219 WIB 92.

Voor de sanctie in geval van de niet-opname van (vaste of variabele) vergoedingen voor kosten eigen aan de werkgever, zie [2.6. Opnemen op fiches](#).

1.20.1.2. Welk bedrag in VU in geval van 'voordelen alle aard'

Als voordelen van alle aard niet op fiche zijn gezet en dit tot de niet-afrekbaarheid ervan leidt, zijn het de kosten die het voordeel van alle aard genereren die in verworpen uitgaven moeten worden opgenomen (*bv. Luik 10.09.2018, 2016/RG/1136, p. 8*).

1.20.1.3. Onderscheid pb – venn.b. niet ongrondwettelijk

In de personenbelasting zijn de niet-verantwoorde uitgaven niet aftrekbaar, zelfs als het bedrag van de kosten begrepen is in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte.

In de vennootschapsbelasting zijn de niet-verantwoorde uitgaven wel aftrekbaar als ze begrepen zijn in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte ([artikel 219, zesde lid WIB 92 in combinatie met artikel 197, tweede lid WIB 92](#)).

Deze onderscheiden behandeling is niet discriminerend bevonden omdat ‘de wetgever de niet-aftrekbaarheid in de vennootschapsbelasting niet langer in alle omstandigheden noodzakelijk acht waarbij de mogelijkheid van verwarring tussen het private en professionele karakter van de inkomsten niet bestaat voor de vennootschappen, waarvan de inkomsten noodzakelijkerwijze verbonden zijn met de uitoefening van het maatschappelijke doel’ ([GwH 09.06.2016, 90/2016](#)).

1.20.1.4. ‘Niet-aftrekbaarheid, zelfs bij aangifte door genierter’ niet ongrondwettelijk

Uit rechtspraak van het Grondwettelijk hof blijkt dat ([GwH 29.11.2006, 182/2006](#)):

- [artikel 57 WIB 92](#) geen verband legt tussen de aftrek van beroepskosten en het al dan niet belasten ervan voor de verkrijgers;
- er geen frauduleuze intentie is vereist;
- aannemen dat de aangegeven beroepskosten niet zouden mogen worden verworpen wanneer de belastingplichtige de bijzondere verantwoordingsplicht niet heeft nageleefd maar waarbij die sommen toch door de verkrijger ervan spontaan werden aangegeven, zou de sanctie van de verwerping van de aftrek als beroepskosten haar slagkracht ontnemen en zou het ontradende effect wegnemen dat de wetgever heeft beoogd.

1.20.1.5. Tolerantie

De sanctie kan achterwege blijven wanneer de belastingplichtige laattijdig de vereiste rechtvaardigingsstukken overlegt, behoudens wanneer het laattijdig overleggen ervan tot gevolg zou hebben dat de Administratie de verkrijgers van die inkomsten niet meer binnen de wettelijke termijnen kan belasten (*Com.IB 57/69*).

Niet wanneer geen mogelijkheid tot taxatie

Als de inlichtingen omtrent de identiteit van de verkrijgers slechts worden verstrekt ter gelegenheid van het onderzoek van het bezwaarschrift van de belastingplichtige, en de aanslagtermijnen voor de verkrijgers al verstreken zijn, voldoen die inlichtingen niet aan de wettelijke vereisten (*Brussel, 08.05.1963, nv ‘Tannerie et Maroquinerie belges’, Bull. 409, p. 1501; Com.IB 57/69*).

Ook niet wanneer wél nog mogelijkheid tot taxatie

Er is gevonnist dat, zelfs wanneer de aanslagtermijnen voor de verkrijgers nog niet verstreken zijn, maar de BP maakt de fiches pas op naar aanleiding van de aankondiging van een controle, de tolerantie niet kan spelen. Voor de niet-aftrekbaarheid wordt verwezen naar het arrest van het Grondwettelijk Hof van 29.11.2006. Het hof voegt er nog aan toe dat de niet-aftrekbaarheid strookt met het vertrouwensbeginsel (*Brussel 03.01.2018, 2013/AF/151*).

1.20.1.6. Is de weigering van de aftrekbaarheid een strafsanctie

Voor meer hieromtrent, zie de gids Procedure, [HOOFDSTUK 1 Tegenover de belastingplichtige](#)

1.20.1.7. Is de weigering van de aftrekbaarheid een overdreven herstelmaatregel

Er wordt geargumenteed dat de niet-aftrekbaarheid een overdreven herstelmaatregel is, wanneer de Administratie geen schade heeft geleden omdat de kwestieuze sommen werden aangegeven in de personenbelasting. Het hof gaat daar niet op in. Voor de motivatie van het hof, zie het arrest (*Brussel 03.01.2018, 2013/AF/151*).

1.20.2. Administratieve boete

Het laattijdig opmaken van fiches is een overtreding van de bepalingen van het WIB en kan worden gesanctioneerd met een administratieve boete.

Deze problematiek maakt het voorwerp uit van een actie door de controlediensten, welke wordt verantwoord en ondersteund door de minister (zie [Mondelinge pv nr. 9316 van mevrouw Veerle Wouters, vraag nr. 9495 van mevrouw Leen Dierick en vraag nr. 9738 van de heer Luk Van Biesen d.d. 02.03.2016](#), Kamer, *Integraal verslag – Commissie voor de Financiën, 2015-2016, CRIV 54 COM 355 d.d. 02.03.2016, p. 43*).

1.21. Bewijskracht van fiches

Een fiche gebruikt tegen derden is een stuk uitgaande van een derde en vormt aldus een te verifiëren feit. Voor meer, zie de gids Procedure, [2.8.2. Fiches](#).

2. Vergoedingen aan informanten

Het gebeurt dat ondernemingen, banken, verzekeraars ... geldsommen aan de centrale directie van de federale politie moeten doorstorten om op die manier de premies voor informanten te betalen. Deze regeling kadert in de Wet van 06.01.2003 betreffende de bijzondere opsporingsmethoden en enige andere onderzoeksmethoden (*BS 12.05.2003*) en het KB van 26.03.2003 tot bepaling van de werkingsregels van de nationale en lokale informantenbeheerders en van de contactambtenaren (*BS 12.05.2003*).

Sommen die in dergelijke omstandigheden worden gestort, mogen door deze instellingen als aftrekbare beroepskosten worden ingebracht, zelfs al worden geen fiches opgemaakt in hoofde van de genietters ([Pv 28.12.2006](#)).

De betalingen moeten worden afgetoetst aan de voorwaarden van artikel 49 WIB 92. Een door de politiedienst afgeleverd attest kan nuttig zijn bij de bewijsvoering. Dit vermeldt, naast de context waarin de sommen werden gestort, ook de volledige identiteit van de uitbetalende onderneming, het bedrag en de datum van de uitgevoerde betaling.

3. Vergoedingen aan ‘Captive Insurance Company’s’ (‘in huis’ of verbonden verzekeringsmaatschappijen)

4. Bedrijfsvoorheffing op betalingen naar het buitenland – vangnetbepaling

Zie [9.12. Bedrijfsvoorheffing op betalingen naar het buitenland – vangnetbepaling \(catch-allbepaling\)](#).

5. Opmaak fiche op zich niet voldoende voor aftrekbaarheid

De opmaak van een fiche is een noodzakelijke maar op zich onvoldoende voorwaarde voor de aftrekbaarheid van commissielonen.

Zo is bijvoorbeeld gevonnis dat het voorleggen van een fiche 281.50 niet volstaat om de aftrek als beroepskosten te verantwoorden, wanneer de belastingplichtige de realiteit van de betaling aan de schuldenaar van het inkomen niet kan verantwoorden (geen bewijs van betaling, geen kwitantie of ontvangstbewijs). Ook een precieze lijst met de zogenaamd betaalde commissielonen, een overeenkomst tussen de partijen of een bewijs van de tussenkomst van de zogenaamde begunstigde kon niet worden bijgebracht ([Bergen 18.12.2015, 2013/RG/16](#)).

HOOFDSTUK 9 - Afschrijvingen

1. Boekhoudkundige omschrijving

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Fiscale omschrijving

3. Onderscheid ‘afschrijving’ versus ‘waardevermindering’ – niet-afschrijfbaar activa

4. ‘Beroepsactiva’ – voor de beroepswerkzaamheid aangeschafte activa

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Grondslag

6. Werkelijke waardevermindering

7. Verkort of verlengd boekjaar

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8. Activa in leasing
9. Afschrijvingspercentages/afschrijvingstermijnen
10. Afschrijving op immateriële vaste activa
11. Variabele aankoopprijs/gespreide betaling ('earn out')
12. Afschrijving van investeringen i.v.m. gehuurde activa – activa niet in eigendom
13. Afschrijvingen en vruchtgebruik/opstal/erfpacht
14. Afschrijving op blote eigendom/naakte eigendom
15. Afschrijving in jaar van aanschaf of totstandkoming
16. Vanaf wanneer afschrijven? – Tijdstip van eigendomsoverdracht – vooruitbetalingen – voorschotten – tijdstip van verkrijging
17. Afschrijving in het jaar van vervreemding
18. Activa in aanbouw – zelf tot stand gebrachte activa

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

19. Bijkomende kosten, onrechtstreekse productiekosten en oprichtingskosten
20. Beperking van de afschrijving op personenauto's

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

21. Overdreven afschrijvingen ('afschrijvingsexcedenten')
22. Afschrijvingstekorten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

23. Degressief afschrijvingsstelsel
24. Verdubbeling van het lineair afschrijvingspercentage

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

25. Afschrijving i.v.m. gemeenschappelijk vervoer (opgeheven met ingang van aanslagjaar 2021)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

26. Afschrijvingen ten belope van 200 of 150% voor laadstations en -palen voor elektrische wagens die publiek toegankelijk zijn (2021-2024)
27. Afwijkingen 'vast plan' – Versnelde of uitzonderlijke of aanvullende afschrijvingen
28. Kunstwerken – antiek
29. Overboeking vaste activa bestemd voor verkoop naar voorraad?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

30. Terugneming van afschrijvingen
31. Combinatie 'abnormaal of goedgunstig voordeel' en 'verwerping afschrijving'

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

32. Gedeeltelijk ten behoeve van vennootschap aangewende activa: volledig afschrijfbaar?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 10 - Bezoldigingen van het personeel

1. De eigenlijke bezoldiging en aanverwanten

1.1. Algemeen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2. Eindejaarspremie

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.3. Vakantiegeld

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Kosten eigen aan de werkgever (kewg) – kosten eigen aan de vennootschap

2.1. Omschrijving van het begrip

Kosten eigen aan de werkgever zijn kosten die normaal ten laste vallen van de werkgever maar die om een of andere reden door de werknemer werden voorgesloten (*Chevalier, C., 'Vademecum vennootschapsbelasting 2011', Gent, Larcier, 2011, p. 195*).

Cassatie definieert het begrip als 'uitgaven [die] geen bedrijfsuitgaven zijn van de bediende maar van de werkgever, die ze acht voor zijn rekening en te zijnen voordele te zijn gedaan en op wie de verplichting rust het bestaan en het bedrag ervan te bewijzen alsmede het feit dat het bedrijfsuitgaven zijn' (Cass. 30.10.1986, Arr. Cass. 1986-87, 289).

Deze omschrijving volgt ook uit de opsomming van wat onder meer moet worden verstaan onder bezoldigingen van werknemers in [artikel 31, tweede lid, 1° WIB 92](#): *wedden, lonen, commissies, gratificaties, premies, vergoedingen en alle andere soortgelijke beloningen, met inbegrip van fooien en toelagen die, zelfs toevallig, uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid op enige andere wijze worden verkregen dan als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever*. De klassieke voorbeelden zijn de kilometer- en de reisvergoedingen die de werknemer ontvangt voor zijn dienstverplaatsingen.

Niettegenstaande alles wat een rechtstreeks of onrechtstreeks, hoofdzakelijk of bijkomstig inkomen van in dienst van een werkgever verrichte arbeid vertegenwoordigt, een belastbare bezoldiging is, wordt niettemin door [artikel 31, tweede lid, 1°, in fine WIB 92](#), van die regel afgeweken voor de vergoedingen die worden verkregen als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever ([Com.IB 31/30](#)).

De vraag of kosten eigen zijn aan de werkgever of aan de werknemer is een feitenkwestie en hangt af van de omstandigheden van elk geval afzonderlijk.

In de praktijk doen zich geen moeilijkheden voor betreffende bepaalde kosten die steeds normaal ten laste van de werknemer vallen; dat is echter niet het geval met andere kosten (reis-, verblijf- en andere kosten gedaan tijdens de uitoefening zelf van de beroepswerkzaamheid) waarvoor in elk geval afzonderlijk moet worden bepaald tot welke categorie ze behoren ([Com.IB 31/34](#)).

De categorie 'eigen kosten van de werkgever' vindt haar oorsprong in artikel 20, 1° van de Arbeidsovereenkomstenwet. In dat artikel wordt verwoord dat de werkgever de verplichting heeft om aan de werknemer de voor de uitvoering van het werk nodige hulp, hulpmiddelen en materialen ter beschikking te stellen. De werkgever heeft immers de verplichting om de werknemer te doen arbeiden op de wijze, tijd en plaats zoals die overeengekomen is. De kosten die gemaakt moeten worden om de werknemer tewerk te stellen op de wijze, tijd en plaats zoals overeengekomen, berusten bijgevolg bij de werkgever.

De verwijzing naar artikel 20, 1° van de Arbeidsovereenkomstenwet wordt bevestigd in [Com.IB 31/31](#), waarin een aantal arresten worden besproken die de draagwijdte van de 'eigen kosten van de werkgever' nader hebben beschreven. Meer bepaald wordt in [Com.IB 31/31, 10°](#) verwezen naar Luik, 11.6.1997, A.B. en C.G. (Fiscale Jurisprudentie, 97/276): 'Slechts de kosten vermeld in artikel 20, 1° Wet van 03.07.1978 betreffende de arbeidsovereenkomsten zijn kosten eigen aan de werkgever'.

2.2. Vermoeden van niet-belastbaarheid

2.2.1. Principe

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2.2. Gevolg: bewijslast van belastbaarheid bij Administratie

2.2.3. Rechtspraak

2.3. Aftrekbaarheid in hoofde van de werkgever

2.3.1. Algemene voorwaarden

Wat de vergoedingen of gedeelten van vergoedingen betreft waarvoor de twee hoger bedoelde bewijzen zijn geleverd, moet de dienstchef van de taxatiedienst van de werkgever zich ertoe beperken in voorkomend geval de kosten te verwerpen die geen beroepsaard hebben en in de overeenstemmende mate belastbaar zijn ten name van de werkgever ([Com.IB 31/35 in fine](#)).

Als het bedrag van dergelijke eigen kosten van de werkgever forfaitair wordt berekend, verliezen die kosten daardoor niet de aard van werkelijke kosten, mits het bedrag daarvan wordt vastgesteld overeenkomstig bepaalde normen die het resultaat zijn van herhaalde waarnemingen en steekproeven (Com.IB 31/36, *eerste lid*; zie ook *hierna*).

Geen vermoeden van aftrekbaarheid

Terwijl de genietter zich kan beroepen op het vermoeden van niet-belastbaarheid (zie hiervoor), bestaat er geen vermoeden van aftrekbaarheid in hoofde van de verstrekker. Deze laatste moet voldoen aan de bewijsregels van artikel 49 WIB 92 om deze vergoedingen als beroepskosten te kunnen aftrekken. De bewijslast ligt dan ook bij de verstrekker en niet bij de fiscus (zie bv. in die zin Rb. Leuven 07.10.2022, 20/1809/A).

2.3.2. Aftrekbeperking

2.3.2.1. Principe

Krachtens de [artikel 53, 11° WIB 92](#) worden toekenningen die eiseres betaalt aan derden ter vergoeding van kosten als vermeld in de [artikelen 53, 7° tot 10° WIB 92](#) niet als beroepskosten aangemerkt, in zover die kosten zelf niet als beroepskosten worden aangemerkt.

In beginsel ondergaan de vergoedingen voor kosten eigen aan de werkgever de aftrekbeperking zoals die van toepassing is op de kosten die worden vergoed (bv. [Rb. Antwerpen 11.06.2014, 13/1677/A](#)).

In dezelfde zin, zie [Rb. Antwerpen 10.06.2015, 12/1588/A](#).

Wat de autokosten betreft, zie [3.3.9. Aan derden terugbetaalde autokosten](#).

De kosten eigen aan de werkgever die betrekking hebben op kosten waarop een aftrekbeperking van toepassing is ((*secundaire*) autokosten, *representatievergoedingen* ...), mogen niet volledig als beroepskosten worden aangemerkt ten name van de vennootschap en bijgevolg dient het niet-aftrekbare gedeelte te worden opgenomen in de respectievelijke rubriek van de verworpen uitgaven van de aangifte in de vennootschapsbelasting (bv. [Voorafgaande beslissing nr. 900.486 d.d. 21.12.2010](#)).

Voorbeeld combinatie forfaitaire dagvergoeding - werkelijke beroepskosten

In dezelfde zin is gevonnen dat, aangezien de belastingplichtige voor zowel zijn activiteit als zelfstandige in Nederland als voor zijn activiteit als bedrijfsleider in België werkelijke kosten inbracht, geen forfaitaire dagvergoeding kan worden genoten. De vergoedingen werden terecht belast als verdoken bezoldigingen ([Rb. Antwerpen 21.03.2016, 15/1191/A](#)).

2.3.2.2. Forfaitaire onkostenvergoedingen

Dagvergoeding

Voor de aftrekbeperking van toepassing op de dagvergoedingen voor dienstreizen, zie [2.16. Dagvergoedingen voor dienstreizen](#).

Maandelijks forfaitaire onkostenvergoeding

Een forfaitaire onkostenvergoeding is in hoofde van de vennootschap volledig aftrekbaar. Het gaat immers om een forfaitair bedrag waarvan er niet gedetailleerd gezegd kan worden welke onkosten er die maand precies vergoed werden.

Zelfs wanneer bij het onderbouwen van het forfaitaire bedrag restaurantkosten werden opgenomen, blijft de 100%-aftrekbaarheid van toepassing. Het forfait impliceert immers niet dat er elke maand restaurantkosten zouden zijn, laat staan voor welk bedrag.

2.4. Wijze van vaststelling

De vergoeding voor kosten eigen aan de werkgever kan gebaseerd zijn op:

- effectieve stukken waaruit de kosten blijken;
- forfaitaire bedragen, aanvaard door de Administratie; deze zijn beschikbaar onder de vorm van een kilometervergoeding en van dagvergoedingen voor verblijfskosten (*zie hierna*);
- voorafgaande beslissingen (rulings); deze hebben weliswaar geen algemene waarde en gelden dus enkel voor de belastingplichtige die om de beslissing vroeg, maar in de administratieve commentaar wordt, in het kader van de raming van beroepskosten op grond van [artikel 50, § 1 WIB 92](#), gesteld dat de 'raming op een redelijk bedrag

inzonderheid kan steunen op een feitelijk vermoeden getrokken uit een vergelijking met de beroepskosten van dezelfde aard gedaan door een of meer soortgelijke belastingplichtigen, maar ook op om het even welke andere feitelijke vermoedens bedoeld in [artikel 340 WIB 92 \(Com.IB 50/13\)](#); misschien kan een gelijkaardige redenering opgaan voor kosten eigen aan de werkgever ...

2.5. Digitalisering – elektronische verwerking – bewaring onkostennota's

Inzake de elektronische verwerking en bewaring van onkostennota's kan worden verwezen naar de gids Procedure, [2.9. Wijze van bewaring en voorlegging van documenten](#).

2.6. Opnemen op fiches

2.6.1. Principe

De vaste (forfaitaire) onkostenvergoedingen moeten worden vermeld op de loonfiche van de genietster ([artikel 57, 3° WIB 92](#)).

2.6.2. Sanctie wegens het niet opnemen op fiche

2.6.2.1. Vaste vergoedingen: aanslag geheime commissielonen én verworpen uitgaven

Het niet-opnemen op fiche wordt bestraft met de aanslag geheime commissielonen ([artikel 219 WIB 92](#), zie [1. Afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten en verdoken meerwinsten \('geheime commissielonen'\)](#))).

We wijzen erop dat, naast de afzonderlijke aanslag geheime commissielonen, ook de kosten zelf in verworpen uitgaven moeten worden opgenomen (cf. artikel 197 WIB 92, zoals gewijzigd door de wet van 20.11.2022). Voor meer, zie [1. Afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten en verdoken meerwinsten \('geheime commissielonen'\)](#)

2.6.2.2. Geen sanctie wegens 'vergoedend karakter'?

Er is rechtspraak die stelt dat, wanneer een forfaitaire vergoeding van (daadwerkelijke) kosten eigen aan de werkgever niet op de individuele loonfiches wordt vermeld, de afzonderlijke aanslag geheime commissielonen niet van toepassing kan zijn, dit wegens het vergoedende karakter van de voormelde afzonderlijke aanslag. Aangezien het gaat om een vergoeding die in principe vrij is van belasting, is er geen 'verlies' aan belastingen en hoeft er bijgevolg niets te worden vergoed. Bijgevolg kan de afzonderlijke aanslag een toepassing vinden.

2.6.2.3. Variabele vergoedingen voor kosten eigen aan de werkgever

2.6.2.3.1. Verworpen uitgaven

De terugbetalingen op basis van bewijsstukken (cf. [artikel 57, tweede lid WIB 92](#)) worden bij het niet-respecteren van de ficheplicht niet gevisieerd door [artikel 219 WIB 92](#). In die laatste wetsbepaling wordt immers uitdrukkelijk verwezen naar artikel 57, eerste lid WIB 92.

Dit heeft tot gevolg dat deze vergoedingen enkel op te nemen zijn onder de verworpen uitgaven.

In de rechtsleer wordt de vraag opgeworpen of deze onderscheiden behandeling tussen vaste en variabele vergoedingen de toets aan het gelijkheidsbeginsel door het Grondwettelijk Hof kan doorstaan (VAN DYCK, J., *'Kostenvergoeding niet op fiche vermeld: nooit bijzondere aanslag?'*, *Fiscoloog* 2022, nr. 1771, p. 9).

2.6.2.3.2. ... of enkel administratieve boete?

Omdat [artikel 57, tweede lid WIB 92](#), dat gaat over de opmaak van fiches voor variabele vergoedingen, niet de bewoordingen bevat van de aanhef van artikel 57, eerste lid WIB 92, die leiden tot de niet-aftrekbaarheid bij niet-opname van de vergoedingen op de fiches, wordt er in de rechtsleer van uitgegaan dat de niet-opname van variabele vergoedingen niet kan leiden tot de verwerping als beroepskost, maar enkel tot een administratieve boete (*Parl.St. Kamer 2020-21, nr. 55-1993/001, 21*; VAN DYCK, J., *'Fiscale 'potpourri'-wet viseert 'variabele' kostenvergoedingen'*, *Fiscoloog* 2021, nr. 1694, p. 1; VAN DYCK, J., *"Variabele" kostenvergoedingen : wat moet wel of niet op fiche?'*, *Fiscoloog* 2022, nr. 1748, p. 1).

VAN DYCK wijst erop dat het voorgaande niet wil zeggen dat bv. de bijzondere aanslag nooit kan worden toegepast. Die kan wel worden opgelegd wanneer bv. blijkt dat een zogenaamde kostenvergoeding in feite een verdoken bezoldiging uitmaakt. De sanctie van de bijzondere aanslag geldt dan omdat een verdoken bezoldiging wordt uitgekeerd, maar niet omdat de 'variabele' kostenvergoeding niet op de fiches werd vermeld. Maar als een 'variabele' kostenvergoeding niet op de loonfiche wordt vermeld, en die bij nader inzien ook effectief een (niet-belastbare) vergoeding van eigen kosten van

de werkgever of vennootschap blijkt te zijn, kan voor die nalatigheid dus enkel een administratieve boete zijn verschuldigd.

2.6.3. Vaste en variabele onkostenvergoedingen

2.6.3.1. Tot 31.12.2021: alleen vaste onkostenvergoedingen

Tot 31.12.2021: Krachtens [artikel 57, 3° WIB 92](#) moeten alleen de vaste onkostenvergoedingen worden opgenomen op fiche.

Het begrip ‘vaste’ moet hier gelezen worden als ‘forfaitair’, zoals het ook in de Franse vertaling staat (‘indemnités forfaitaires’).

Er is gevonnist dat wanneer het geen vaste of forfaitaire vergoedingen betreft, maar vergoedingen op basis van voorgelegde stukken, er geen ficheverplichting is op grond van [artikel 57, 3° WIB 92](#) en bijgevolg de afzonderlijke aanslag van [artikel 219 WIB 92](#) ten onrechte werd opgelegd ([Antwerpen 22.12.2015, 2014/AR/1060](#)).

Er is beslist dat de terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever op basis van bewijsstukken (dus niet forfaitair) niet onder artikel 57 WIB 92 valt en er in de gegeven omstandigheden voor die kosten dus ook geen rapporteringsverplichting bestaat via de fiche op basis van artikel 57, 3° WIB 92. Bijgevolg kan de huidige fiscale wetgeving de werkgever niet verplichten om enkel voor eigen kosten van de werkgever, terugbetaald op basis van bewijsstukken, een fiche op te maken.

Andersom is gevonnist dat ook de vaste vergoedingen die aan het personeel worden toegekend als terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever, op fiches moeten worden vermeld ([artikel 57, 3° WIB 92](#)). De Administratie heeft derhalve terecht enkel de vaste vergoedingen die op fiches werden vermeld als aftrekbare kosten aanvaard ([Antwerpen 02.02.2016, 2014/AR/2275](#)).

2.6.3.2. Vanaf 01.01.2022: ook variabele vergoedingen – ‘catch-all’

2.6.3.2.1. Principe

Variabele vergoedingen toegekend aan de leden van het personeel als terugbetaling van werkelijke eigen kosten van de werkgever moeten worden verantwoord door individuele fiches die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt ([artikel 57, tweede lid WIB 92, zoals gewijzigd door de Wet van 21.12.2022 houdende diverse fiscale bepalingen](#)).

Dit wil zeggen dat voor de terugbetaling (evt. via rekening-courant) van door een bedrijfsleider voorgesloten kosten ook fiches moeten worden opgemaakt.

2.6.3.2.2. Administratieve tolerantie: niet indien louter betaling voorgesloten kosten

Op basis van een letterlijke interpretatie van de wet moeten alle ‘variabele’ kostenvergoedingen effectief op de loonfiches worden vermeld.

Uit het antwoord van de minister op een parlementaire vraag blijkt dat, wanneer de vennootschap of werkgever een zaak aanschaft of een uitgave doet en de werknemer of bedrijfsleider zich beperkt tot het voorschieten van de betaling, deze kosten niet moeten worden opgenomen op fiche ([PV nr. 924 van de heer volksvertegenwoordiger Christian Leysen van 09.03.2022, QROVA 2021-2022, 55/082, besproken door VAN DYCK, J., ‘Variabele’ kostenvergoedingen: wat moet wel of niet op fiche?’, Fiscoloog 2022, nr. 1748, p. 1](#)).

Het voormelde wordt bevestigd en verder toegelicht in een circulaire. De Administratie bevestigt dat er geen ficheverplichting is wanneer van meet af aan duidelijk is dat de aankoopverrichting gebeurt door de vennootschap of werkgever en het verantwoordingsstuk op basis waarvan de vennootschap of werkgever deze kost als beroepskost in aanmerking neemt, de identiteit van de vennootschap of werkgever bevat. In de regel gaat het dan om een rechtsgeldige factuur, op naam van de vennootschap of werkgever ([Circulaire 2022/C/62 van 29.06.2022 over de verantwoording van vergoedingen tot terugbetaling van eigen kosten van de werkgever, besproken door VAN DYCK, J., “Variabele” kostenvergoedingen: ook steeds werkelijk betaald bedrag vermelden’, Fiscoloog 2022, nr. 1753, p. 4](#)).

2.6.4. Aard van de vermelding (bedrag of ‘ja- ernstige normen’)

2.6.4.1. Tot inkomstenjaar 2021: enkel bedrag indien niet volgens ‘ernstige normen’

De manier waarop de onkostenvergoeding moet worden opgenomen op de fiche hangt af van de aard van de vergoeding (zie ‘Bericht aan de werkgevers – fiche 281.10’,

<http://www.fiscus.fgov.be/interfaoifnl/werkgevers/fichesopgaven/fichesopgaven.htm>).

In de praktijk wordt een onderscheid gemaakt tussen drie types van kosten eigen aan de werkgever:

- terugbetaling werkelijk gemaakte kosten via onkostennota met bewijsstukken;
- forfaitaire kostenvergoedingen bepaald volgens ernstige normen;
- vaste kostenvergoedingen niet bepaald volgens ernstige normen.

Betreft het een terugbetaling met bewijsstukken, dan volstaat de vermelding 'Ja – bewijsstukken', zonder een bedrag. Noteer dat er in Belcotax sprake is van de term 'verantwoording' in plaats van 'bewijsstukken', wat voor verwarring kan zorgen.

Is de terugbetaling forfaitair volgens ernstige normen (voor dit begrip, zie hierna), dan volstaat de vermelding 'Ja – ernstige normen', zonder een bedrag.

Is de terugbetaling forfaitair en niet volgens ernstige normen, dan moet het terugbetaald bedrag worden vermeld.

Wanneer enkel de vermelding 'ja' en dus niet het bedrag zelf wordt vermeld, volstaat dit opdat de afzonderlijke aanslag niet zou kunnen worden toegepast.

Wanneer de onkostenvergoedingen gebaseerd zijn op ernstige normen (*zie hierna*), volstaat de vermelding 'ja' op de fiche, zonder vermelding van het bedrag. Dit volstaat om de aanslag geheime commissielonen te vermijden.

Enkel wanneer er vergoedingen worden toegekend zoals een vergoeding voor het gebruik van een bureau thuis e.d., moet het exacte bedrag op de loonfiche worden vermeld.

2.6.4.2. Vanaf inkomstenjaar 2022: altijd totale bedrag vermelden op fiche

Gelet op het belang van de niet-belastbare terugbetaling van eigen kosten van de werkgever in het kader van thuiswerk, zal vanaf het inkomstenjaar 2022, naast de reeds gevraagde vermeldingen, steeds het totale bedrag van de vergoedingen moeten worden vermeld in het vak 'diverse inlichtingen' van de fiche nr. 281.10. Dat principe zal in algemene zin vanaf het inkomstenjaar 2022 worden toegepast voor alle terugbetalingen van eigen kosten van de werkgever en worden uitgebreid voor de fiche nr. 281.20 ([Circulaire 2021/C/20 van 26.02.2021 over tussenkomsten van de werkgever voor thuiswerk](#); [Circulaire 2022/C/62 van 29.06.2022 over de verantwoording van vergoedingen tot terugbetaling van eigen kosten van de werkgever](#)).

Met de totale vergoeding wordt zowel de forfaitaire vergoeding als de variabele vergoeding bedoeld, i.e. de kostenvergoeding ten belope van het bedrag van de werkelijk gemaakte kosten bewezen aan de hand van bewijsstukken (*zie [Circulaire 2022/C/62 van 29.06.2022](#), randnr. 20; zie ook POPOVIC, M., 'Nieuwe vermeldingsregels kosten eigen aan de werkgever/vennootschap', Acc.&Fisc. van 30.09.2021*).

Dienst Voorafgaande Beslissingen op ander spoor?

In de rechtsleer wordt opgemerkt dat de rulingcommissie (DVB) niet op dezelfde lijn zit. Verschillende onlangs gepubliceerde rulings betreffen forfaitaire kostenvergoedingen waarvan de Rulingcommissie aanvaardt dat zij overeenkomstig 'ernstige normen' zijn vastgesteld. Volgens die rulings volstaat de vermelding 'JA – ernstige normen' op de individuele loonfiches, zonder dat ook het bedrag moet worden vermeld (*zie, bv. [Voorafgaande beslissing nr. 2022.0388 van 20.09.2022](#), randnr. 10.7; zie in dezelfde zin ook de [Voorafgaande beslissingen nrs. 2022.0389, 2022.0387](#) enz.; VAN DYCK, J., 'Kostenvergoeding niet op fiche vermeld: nooit bijzondere aanslag?', *Fiscoloog 2022*, nr. 1771, p. 9*).

Merk op dat, volgens de administratieve richtlijnen, ook bij 'variabele' kostenvergoedingen steeds 'het bedrag' op de fiche moet worden vermeld (*cf. de voormelde circulaire, randnr. 20, dat ook voor 'vergoedingen op basis van bewijsstukken' de vermelding voorschrijft van het 'effectief terugbetaalde bedrag'*).

2.6.5. Aanslag geheime commissielonen op in vaa geherkwalificeerde kosten eigen aan de werkgever

In de praktijk stelt zich de vraag of de aanslag geheime commissielonen wel kan worden toegepast op een in een voordeel van alle aard geherkwalificeerde kost eigen aan de werkgever (kewg), wanneer deze laatste op een fiche is opgenomen.

Een ruime interpretatie zou zijn dat de toepassing wel mogelijk is omdat er weliswaar een fiche is, maar dat deze foutief is. Een letterlijke gecombineerde lezing van [artikel 219](#) en [57 WIB 92](#) zou evenwel kunnen leiden tot de conclusie dat niet

voldaan is aan de toepassingsvoorwaarden voor de afzonderlijke aanslag.

Uit de voorbereidende werkzaamheden van de Wet van 08.08.1980 moet worden afgeleid dat, wanneer de werkgever ten onrechte een bedrag vermeld heeft onder de rubriek van artikel 57, 3° WIB 92 (vaste vergoeding als terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever) in plaats van het te vermelden onder een van de andere rubrieken, de sanctie enkel moet worden toegepast als de werkgever dit gedaan heeft met de bedoeling de werknemers in staat te stellen de personenbelasting te omzeilen. Dit onderscheid gaat niet in tegen de tekst van artikel 57 WIB 92, maar is een toepassing van het algemeen rechtsbeginsel *fraus omnia corrumpit*. *In casu* is het hof van oordeel dat de aanslag ten onrechte werd opgelegd, en de aanslag wordt vernietigd ([Gent 21.10.2003, 1993/FR/4384](#)).

Voor voorbeelden, zie [1.17. Voorbeelden – rechtspraak](#).

2.7. Personeel toepassingsgebied: wel voor bedrijfsleiders, niet voor zelfstandigen en kostenbewijzers

2.7.1. Niet voor zelfstandigen

2.7.1.1. Administratief standpunt

Noteer dat het begrip ‘kosten eigen aan de werkgever’ ([artikel 31, tweede lid, 1°, in fine WIB 92](#)) of ‘eigen kosten aan de vennootschap’ ([artikel 32, tweede lid, 1°, in fine WIB 92](#)) enkel van toepassing is voor loontrekkers en bedrijfsleiders, en dus niet kan worden toegepast op zelfstandigen die winsten en baten bedoeld in de artikelen 24 en 27 WIB 92, ontvangen.

De richtlijnen in de circulaire met betrekking tot dienstreizen zijn alleen van toepassing voor belastingplichtigen die bezoldigingen krijgen als werknemer of als bedrijfsleider (*cf nr. 5 van Circulaire AAFisc Nr. 16/2014 (nr. Ci.RH.241/633.018) d.d. 18.04.2014*).

Het concept ‘kosten eigen aan de werkgever’ en ‘zelfstandigen’

Kosten die gepaard gaan met een opdracht die een opdrachtgever geeft aan een zelfstandige, zijn geen kosten eigen aan de opdrachtgever maar aan de zelfstandige. Er moet van worden uitgegaan dat een zelfstandige die een opdracht aanvaardt, alle kosten die daarmee gepaard gaan, moet dragen. Het zijn dan ook kosten eigen aan de zelfstandige, en niet eigen aan de opdrachtgever (*zie bv. Gent 06.06.2017, 2016/AR/270*).

Zelfstandigen mogen niet naar de forfaitaire dagvergoedingen verwijzen om hun aftrekbare beroepskosten te bepalen met betrekking tot buitenlandse dienstreizen. De Administratie baseert zich hiervoor op het feit dat de bewoordingen ‘kosten eigen aan de werkgever’ de toepassing op zelfstandigen uitsluit ([Pv nr. 705 van mevrouw Muylle d.d. 22.03.2005](#)).

Dus een zelfstandige die zich dagelijks moet verplaatsen om op verschillende plaatsen prestaties te verrichten van in totaal meer dan vijf uur, kan, wat de restauratiekosten betreft, geen aanspraak maken op niet-belastbare vergoedingen, zoals de vergoedingen die door de ondernemingen worden toegekend als terugbetaling van de verblijfskosten voor hun personeelsleden die dienstverplaatsingen maken ([Pv 11.03.2008](#)).

In dezelfde zin, zie ook randnr. 29 van de [Circulaire 2018/C/8 van 22.01.2018 betreffende de vergoedingen van de personeelsleden van het federaal openbaar ambt](#).

2.7.1.2. Kritiek

Nochtans zou kunnen worden verdedigd dat een zelfstandige de dagforfaits toepast door deze bedragen af te trekken als raming van zijn werkelijke kosten. [Artikel 50, § 1 WIB 92](#) bepaalt immers dat ‘de kosten waarvan het bedrag niet is verantwoord op een vast bedrag mogen worden bepaald’. Dit houdt in dat de kosten mogen worden geraamd en het zou niet onlogisch zijn dit te doen aan de hand van de bedragen die de staat zelf hanteert.

2.7.2. Niet voor kostenbewijzer

De bedragen van de forfaitaire vergoedingen voor kosten eigen aan de werkgever (inzonderheid deze van verblijfskosten) mogen door de belastingplichtige niet worden aangewend voor het bewijzen van zijn gelijkaardige beroepskosten ([Parlementaire vraag nr. 328 van 03.10.1997 – Bulletin vragen en antwoorden nr. 1-58 van 12.11.1997 – Senaat, zitting 1997-1998, p. 2968](#)).

2.7.3. Rechtspraak

Voorbeeld forfaitaire onkostenvergoeding – zelfstandig piloot

Voor een vonnis conform het administratieve standpunt, waarbij een zelfstandige piloot dergelijke vergoedingen kreeg van zijn opdrachtgever, en ze onterecht beschouwde als belastingvrije vergoedingen, zie [Rb. Luik 24.05.2012, 09/5580/A](#).

Voorbeeld forfaitaire onkostenvergoeding – zelfstandig fotomodel

Voor een vonnis conform het administratieve standpunt, waarbij een zelfstandig fotomodel tevergeefs forfaitaire onkostenvergoedingen in mindering wenste te brengen, omdat zij er niet in slaagt aan te tonen dat zij kosten opliep, zie [Rb. Antwerpen 04.01.2017, 15/2012/A](#).

Voorbeeld forfaitaire onkostenvergoeding – geen toepassing artikel 50, § 1 WIB 92

Er is gevonnist dat de dagvergoeding niet van toepassing is voor zelfstandigen. Artikel 50, § 1 WIB 92 kan geen toepassing vinden omdat de echtheid van de gemaakte kosten niet wordt aangetoond en niet blijkt dat er geen bewijsstukken kunnen worden voorgelegd (Antwerpen, 04.10.2022, 2021/AR/1196).

2.7.4. Niet voor bni?

Er is beslist dat het uit overweging van gelijke behandeling zonder belang is of een belastingplichtige inwoner is of niet, en dat bijgevolg, zolang het land waarvan hij inwoner is niet gelijk is aan het land waar de prestaties worden verricht, de circulaire ook van toepassing is op niet-inwoners, hierbij indachtig dat een en ander maar zin heeft voor zover de inkomsten in België belastbaar zijn (*precedent nr. 633.151 van 01.09.2014, niet gepubliceerd*).

Zodra de genierter inwoner wordt van het land waar de prestaties worden verricht, stopt de mogelijkheid van het toekennen van belastingvrije vergoedingen ([cf. nr. 8 van Circulaire nr. Ci.RH.241/609.972 \(AGFisc 38/2013\) d.d. 10.10.2013](#)).

2.8. Onbezoldigd bedrijfsleider en terugbetaling kosten eigen aan de werkgever

De niet-belastbaarheid van de kosten eigen aan de werkgever (vennootschap) vloeit voort uit de bewoordingen van [artikel 32, tweede lid, 1°, in fine WIB 92](#). Hier is geen voorwaarde opgenomen dat een terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever alleen mogelijk is wanneer ook een loon wordt toegekend.

Dus hoewel dit eigenaardig kan voorkomen, lijkt het ons wettelijk niet uitgesloten dat een bedrijfsleider zonder loon geniet van een terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever.

2.9. Vrije keuze van uitbetaling

Er is niets expliciet voorzien wat betreft de manier waarop een kost eigen aan de werkgever moet worden vergoed. De uitbetaling kan dus plaatsvinden onder de vorm van de toekenning van een maaltijdcheque, zonder dat het fiscaal regime van een kost eigen aan de werkgever verloren gaat ([Pv 09.12.1992](#)).

Wel moet worden bewezen dat de betrokken maaltijdcheques:

1. bestemd zijn voor de vergoeding van kosten eigen aan de werkgever; en
2. deze ook daadwerkelijk aan de kosten eigen aan de werkgever dienen te zijn besteed.

Dit tweede bewijs is niet gemakkelijk te leveren en moet met enige mate van redelijkheid benaderd worden. Als deze bedragen met enige mate van redelijkheid vastgesteld zijn, is dit bewijs afdoende geleverd ([Pv nr. 440 van de heer Vandeurzen, 17.08.2000](#)). Voor een vonnis waarin niet voldaan werd aan de bewijslast, zie Rb. Brussel 30.06.2010, 2008/3583/A.

Zo heeft het Antwerpse hof van beroep geoordeeld dat onder bepaalde omstandigheden de kosten voor maaltijdcheques aftrekbaar zijn als kost eigen aan de werkgever op basis van [artikel 49 WIB 92](#) (zie [3.6.3.5. Maaltijdcheques](#)).

Voorbeeld kosten eigen aan de werkgever: rechtsbijstand

Kosteloze rechtsbijstand vanwege de werkgever aan de werknemer of bedrijfsleider in geval van een burgerlijke of strafrechtelijke vordering wegens een eventuele fout begaan in de uitoefening van de functie, zijn een (niet te belasten) kost eigen aan de werkgever ([Pv 11.01.2006](#)).

2.10. Dubbel gebruik vermijden met bewezen kosten

In hoofde van de werkgever zal de fiscus toezien dat de ten laste genomen ‘kosten eigen aan de werkgever’ geen dubbel gebruik uitmaken met andere ten laste genomen beroepskosten (bv. restaurantkosten, parkeerkosten ...).

Zo wordt in rulings m.b.t. kosten eigen aan de werkgever doorgaans als voorwaarde opgenomen dat de genietters van de forfaitaire vergoedingen verplicht zijn, in geval zij hun werkelijke beroepskosten zouden bewijzen in hun aangifte in de personenbelasting, deze forfaitaire vergoedingen in mindering te brengen van hun bewezen beroepskosten en dit in de mate dat deze vergoedingen op hun bewezen beroepskosten betrekking hebben (bv. [Voorafgaande beslissing nr. 900.486 d.d. 21.12.2010](#)).

2.11. Invloed cao

Het feit dat bepaalde onkostenvergoedingen of premies opgenomen zijn in een cao is zonder invloed op de fiscale behandeling van deze vergoedingen of premies, ongeacht of deze cao op sectoraal dan wel op ondernemingsniveau is afgesloten (*instructie 21.01.2011 bindende kracht CAO – brief FOD WASO*).

Krachtens de Wet van 05.12.1968 moet een cao weliswaar de hogere rechtsnormen naleven (zoals de fiscale en sociale reglementering), maar dat wil niet zeggen dat de registratie van een cao mag worden gezien als een beoordeling van het feit dat deze cao al dan niet in overeenstemming is met de voormelde hogere rechtsnormen.

2.12. Globale forfaitaire maandelijkse kostenvergoeding – ‘ernstige normen’

2.12.1. Algemeen

Hoewel het bedrag van sommige eigen kosten van de werkgever forfaitair door de werkgever berekend wordt, verliezen ze hierdoor niet de aard van werkelijke kosten wanneer hun bedrag bepaald is overeenkomstig bepaalde normen die het resultaat zijn van herhaalde waarnemingen en steekproeven ([Com.IB 32/36](#)).

Dit zijn de zogenaamde ‘ernstige normen’.

De principes met betrekking tot de ‘overeenkomstig ernstige normen vastgestelde forfaitaire vergoedingen’ zijn vastgelegd in de administratieve commentaar ([Com.IB 31/36](#)).

Wat betreft de ficheverplichting, zie hiervoor.

Inzake RSZ geldt dat de werkgever de echtheid van de kosten moet aantonen, en dat kleine kosten die moeilijk met documenten kunnen worden aangetoond, forfaitair mogen worden geschat. Teneinde excessen te vermijden heeft de RSZ een gedetailleerde lijst gepubliceerd van de verschillende posten waarvoor een forfaitaire schatting wordt aanvaard, en tevens de bedragen en de voorwaarden waarin die toegepast mogen worden.

2.12.2. Forfaitaire onkostenvergoedingen van de overheid = ernstige norm

Wanneer voor forfaitaire onkostenvergoedingen dezelfde tarieven worden gebruikt als deze die de overheid hanteert (bv. kilometervergoedingen voor het gebruik van de eigen auto ten voordele van de vennootschap, vaste dagvergoedingen voor dienstreizen in België of in het buitenland enz.) dan zijn die ‘automatisch’ gebaseerd op ‘ernstige normen’.

Liever regionaal dan federaal

Gelet op het feit dat de forfaitaire vergoedingen die de overheid hanteert in 2017 werden gecentraliseerd in één KB maar tegelijk ook ernstig teruggeschoefd werden, wordt er in de rechtsleer geopperd dat niets verhindert om een beroep te doen op andere ernstige normen, zoals de vergoedingen die de regionale overheden toekennen aan hun eigen ambtenaren en die veel hoger zullen zijn (*MASSET, E., ‘Vergoedingen voor federale ambtenaren vanaf 01.01.2017 en ernstige fiscale normen’, Fiscalnet, Wekelijkse berichten van 16.09.2017*).

2.12.3. Collectief akkoord voor categorie van personeel – bedrijfsleiders

2.12.3.1. Bij wie aanvragen?

2.12.3.2. RSZ niet gebonden door beslissing inzake inkomstenbelastingen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.12.3.3. Aftrekbeperking

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.12.3.4. Bedragen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.12.3.5. Interactie met forfaitaire onkostenvergoeding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.12.3.6. Prorateren bij deeltijds werken

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.12.3.7. Niet prorateren bij salary split

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.12.3.8. Andere rulings – voorbeelden

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.12.3.9. Verwijzing naar vergoeding van ambtenaren van financiën

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.12.3.10. Rechtspraak

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.13. Kilometervergoeding auto, motorfiets en bromfiets – verhuur – tenlasteneming bepaalde kosten

2.14. Kilometervergoeding dienstverplaatsing per fiets

2.15. Gebruik van het gemeenschappelijk openbaar vervoer voor dienstreizen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.16. Dagvergoedingen voor dienstreizen

2.17. Mobiliteitsvergoeding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.18. Dagvergoeding van piloten en ander boordpersoneel van internationale luchtvaartmaatschappijen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.19. Woon-werkvergoeding ingevolge verhuis werkgever

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.20. Diverse vergoedingen die in de transportsector worden toegekend aan chauffeurs die internationale verplaatsingen maken (internationale vrachtwagenchauffeurs)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.21. Diverse vergoedingen die in de autocarsector worden toegekend aan chauffeurs die internationale verplaatsingen maken

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.22. Vergoedingen voor onderhoud lichte vrachtwagen en werkkleding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.23. Scheidingsvergoeding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.24. Huur verblijfplaats – verhuiskosten werknemer in nabijheid werk

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.25. Tussenkost werkgever in aankoop tablet, pc, gsm, mobile device

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.26. Tussenkost in kader van telewerk – thuiswerk – huisarbeid

2.27. Kosten van internationale school

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.28. Kosten van outplacement

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.29. Huur parking in de stad van tewerkstelling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.30. Vergoeding voor garage (autostaanplaats) – carwash – parking aan genieter van bedrijfswagen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.31. Tussenkost in de lidgelden van beroepsvereniging

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.32. Nederlandse 30%-regeling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.33. Regeling houdende invoering van een bijzonder belastingstelsel voor ingekomen belastingplichtigen (BBIB) en ingekomen onderzoekers (BBIO)

3. Innovatiepremie

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Kosten van door de werkgever georganiseerd gemeenschappelijk vervoer (opgeheven met ingang van aanslagjaar 2021)

5. Woon-werkvergoedingen

6. Kosten voor collectieve voorziening voor kinderopvang

7. Kosten in verband met bedrijfsfiets: 120% aftrekbaar (opgeheven met ingang van aanslagjaar 2021)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8. Sociale lasten

9. Bedrijfsvoorheffing

10. Aanvullende verzekeringen

11. Bijdragen voor collectieve pensioentoezegging

12. Bijdragen voor individuele pensioentoezegging (IPT)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

13. Aftrek van andere extralegale pensioenen – gratis pensioen – onderhandse pensioenbelofte tweede pensioenpijler

14. Opleidingskosten

14.1. Opleidingskosten binnen een vennootschap

14.2. Bedrijfsleiders van (professionele) vennootschappen

14.3. Uitgaven voor het bijwonen van buitenlandse seminars

14.4. Bijzondere toepassing: kosten van deelname aan een wetenschappelijke manifestatie in de farmaceutische sector – Mdeon

14.5. Bijzondere toepassing: kosten van opleidingsseminaries voor verzekeringstussenpersonen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

14.6. Opleidingscheques

15. Sociaal passief

De kosten van een sociaal passief zijn enkel aftrekbaar als deze worden verantwoord op fiches zoals bedoeld in artikel 57 WIB 92. *In casu* blijven de curatoren in gebreke de wettelijk vereiste verantwoordingsstukken met betrekking tot het aangevoerde sociaal passief voor het betrokken aanslagjaar voor te leggen, zodat de kosten terecht werden verworpen. De curatoren laten ook na te bewijzen dat het hen wettelijk niet toegelaten was de met het aangevoerde sociaal passief van het aanslagjaar overeenstemmende verantwoordingsstukken tijdens het kwestieuze aanslagjaar op te stellen en aan de betrokken werknemers te overhandigen. Tot slot merkt het Antwerpse hof op dat in de neerleggingsbalans geen voorziening voor sociaal passief is opgenomen en dat het sociaal passief evenmin is opgenomen in de schuldenrekeningen ([Antwerpen 06.09.2011, 2010/AR/962](#)).

Wat betreft het aanleggen van een voorziening in deze context, zie 1.2.13.1 Voorziening voor ontslagvergoedingen.

16. Vakbondspremie

In veel sectoren is het zo dat het lidgeld of een deel ervan door bedrijven wordt betaald. Vaak beloven de bonden in ruil sociale vrede. In de praktijk betalen bedrijven een zogenaamde vakbondspremie, die dan dient als korting op het lidgeld van de aangesloten werknemers.

Deze premie is in hoofde van de werkgever fiscaal aftrekbaar.

In hoofde van de werknemer vormen deze vakbondspremies belastbare inkomsten ([Pv nr. 85 van mevrouw Colen d.d. 20.09.1995, Bull. Bel. nr. 757, p. 256](#)).

Wel is het zo dat uit het antwoord blijkt dat ‘reeds vanaf 1971 door één van mijn voorgangers om praktische redenen aan de vakbonden toelating is verleend om de vakbondspremies niet aan de bedrijfsvoorheffing te onderwerpen en niet op individuele fiches 281.10 en samenvattende opgaven 325.10 te vermelden’.

17. Fiches

17.1. Algemeen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

17.2. Termijn voor het indienen van fiches

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

17.3. Tijdstip van opmaken van fiches – verbonden jaar

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

17.4. In het buitenland belastbare inkomsten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

17.5. Bezoldigingen of voordelen toegekend aan personeelsleden van derden

17.6. Bezoldigingen toegekend door interimkantoren (uitzendkantoren)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

17.7. Stagevergoedingen – opleidingsvergoedingen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 11 - Bezoldigingen en sociale lasten van bedrijfsleiders (artikel 195 WIB 92)

1. Bezoldigingen en tantièmes
2. Stortingen voor sociale verzekering en aanvullende pensioenopbouw
3. Ten laste genomen sociale bijdragen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Verzekering bestuurdersaansprakelijkheid

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 12 - Kosten van diensten van beveiligingsfirma's (opgeheven met ingang van aanslagjaar 2021)

1. 120% aftrekbaar

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Toepassingsgebied ratione materiae

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Toepassingsgebied ratione personae

De maatregel is van toepassing met betrekking tot de binnenlandse vennootschappen die op grond van [artikel 1:24, §§ 1 tot 6 van het WVV](#) als kleine vennootschappen worden aangemerkt voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbaar tijdperk waarin de kosten zijn gedaan of gedragen ([artikel 185quater WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet 17.03.2019 tot aanpassing van bepaalde federale fiscale bepalingen aan het nieuwe WVV en opgeheven door de Wet van 30.07.2018 houdende diverse bepalingen inzake inkomstenbelastingen; in werking op 01.01.2020 en van toepassing vanaf aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt vanaf 01.01.2020 wegens niet langer relevant).

HOOFDSTUK 13 - Jaarlijkse sociale bijdrage ten laste van vennootschappen – ‘vennootschapsbijdrage’ (‘vennootschapsbijdrage’)

1. Algemeen

Aanvankelijk ingevoerd als een eenmalige bijdrage voor 1992, is een vennootschap met ingang van 01.01.1993 een jaarlijkse bijdrage ten laste van vennootschappen verschuldigd (*artikel 91 van de Wet van 30.12.1992, gewijzigd door artikel 279 van de Programmawet van 22.12.1993*).

De vennootschap moet zich hiertoe aansluiten bij een sociaal verzekeringsfonds binnen de drie maanden na de oprichting.

2. Belasting of sociale bijdrage

2.1. Standpunt Grondwettelijk Hof

Volgens het Grondwettelijk Hof is de vennootschapsbijdrage een ‘belasting’ in de zin van de artikelen 170 en 172 van de Grondwet ([GwH 16.12.2010, 142/2010](#)).

Zij vormt immers ‘een heffing die gezagshalve door de Staat wordt opgelegd en is niet de tegenprestatie voor een dienst die door de overheid wordt geleverd ten voordele van de afzonderlijk beschouwde heffingsplichtige’.

Dat ‘de opbrengst van die bijdrage voor de financiering van het stelsel van de sociale zekerheid der zelfstandigen is bestemd’, doet daar volgens het Hof geen afbreuk aan.

2.2. Gevolgen

2.2.1. Op het vlak van de verschuldigheid

De arbeidsrechtbank in Brussel, die moest oordelen over het verzet van een vennootschap tegen een bevel tot betaling van de voormelde jaarlijkse bijdrage, stelde ‘slechts de vaststelling te kunnen bekrachtigen die gedaan werd door het Grondwettelijk Hof dat de bijdrage geen socialezekerheidsbijdrage was maar een belasting’ en dat de wijze van inning van de kwestieuze bijdrage ‘inderdaad niet beantwoordt aan de verschillende nauwkeurige en strenge voorschriften ter zake’, alvorens het verzet tegen het dwangbevel ontvankelijk en gegrond te verklaren (*Arbeidsrechtbank Brussel 29.09.2014, R.G. nr. 09/12.058 A – 09/12.059/A*)

Op grond van die rechtspraak vraagt een aantal vennootschappen dat onderworpen was aan de bepalingen van de Wet van 30.12.1992 aan hun sociale verzekeringskas de terugbetaling van de betaalde bijdragen, in het merendeel van de gevallen vergezeld van een gelijkaardige brief ‘ten bewarende titel’ gericht aan de gewestelijke directeur van de belastingen en teneinde de tienjarige verjaringstermijn die geldt in het gemeen recht te schorsen in afwachting van een definitieve beslissing ter zake (*aangezien de R.S.V.Z. ondertussen hoger beroep heeft ingesteld tegen het voormelde vonnis van de arbeidsrechtbank*).

Niet-ontvankelijke bezwaarschriften

Volgens een instructie moeten dergelijke ‘bezwaarschriften’ als niet-ontvankelijk worden aangemerkt. De bezwaarschriften waarin ten bewarende titel terugbetaling wordt gevraagd van de sommen die als jaarlijkse bijdrage ten laste van de vennootschappen zijn betaald krachtens de voormelde wetgeving, moeten niet-ontvankelijk worden verklaard. De directeur van de belastingen beoogd in [artikel 366 WIB 92](#) en [376 WIB 92](#) is niet bevoegd om te beslissen over beroepen die gericht zijn tegen sommen die niet aan het belastingbestuur werden betaald.

Bovendien is de directeur van de belastingen alleen bevoegd om kennis te nemen van beroepen gericht tegen het bedrag van de belastingen beoogd in het WIB 92 en het WIGB, met inbegrip van de opcentiemen, belastingverhogingen en boeten.

2.2.2. Op het vlak van de aftrekbaarheid

De kwalificatie als belasting heeft geen invloed op de aftrekbaarheid. De niet-aftrekbare belastingen staan immers limitatief in het WIB 92 opgesomd, en de vennootschapsbijdrage staat daar niet bij. Overigens blijkt uit de voorbereidende werken van de wetgeving die de vennootschapsbijdrage heeft ingevoerd, dat de vennootschapsbijdrage dezelfde aard heeft als de bijdragen die verschuldigd zijn ter uitvoering van de sociale wetgeving. De uitspraak van het Grondwettelijk Hof verandert daar niets aan (*Pv nr. 465 van de heer volksvertegenwoordiger Josy Arens van 13.07.2011*).

3. Tarief

De ‘jaarlijkse bijdrage ten laste van de vennootschappen voor het sociaal statuut van de zelfstandigen’ (de vennootschapsbijdrage) bedraagt voor bijdragejaar xxxx:

- xxx EUR als de vennootschap in ‘het voorlaatste afgesloten boekjaar’ (i.c. balanstotaal van xxxx) een balanstotaal had van meer dan xxx EUR; of
- xxx EUR als uw vennootschap een balanstotaal had dat kleiner dan of gelijk was aan het voormelde bedrag.

Voor de beoordeling van ‘het voorlaatste afgesloten boekjaar’ wordt 01.01 van het bijdragejaar in aanmerking genomen.

Voor een kritiek op het feit dat de bijdrage varieert in functie van het balanstotaal, wat een niet-relevante indicator is van ‘welvaart’ (de vennootschap kan een groot balanstotaal hebben, maar beladen zijn met schulden), zie MASSET, E., ‘Jaarlijkse bijdrage ten laste van de vennootschappen moeten betalen die bestemd is voor het sociaal statuut der zelfstandigen’, Taxwin, FISCanalyses van 17.05.2019.

De bedragen zijn de volgende (laatste bedrag: KB van 18.03.2021 – BS 06.04.2021):

	‘Grote’ vennootschap	‘Kleine’ vennootschap
Bijdragejaar 2011	852,50 EUR	347,50 EUR
Bijdragejaar 2012	868 EUR	347,50 EUR
Bijdragejaar 2013	868 EUR	347,50 EUR
Bijdragejaar 2014	868 EUR	347,50 EUR
Bijdragejaar 2015	868 EUR	347,50 EUR
Bijdragejaar 2016	868 EUR	347,50 EUR
Bijdragejaar 2017	868 EUR	347,50 EUR
Bijdragejaar 2018	868 EUR	347,50 EUR
Bijdragejaar 2019	868 EUR	347,50 EUR
Bijdragejaar 2020	868 EUR	347,50 EUR
Bijdragejaar 2021	868 EUR	347,50 EUR

Voorlaatste afgesloten boekjaar	Balanstotaal
2012 (cf. bijdragejaar 2014)	646.787,86 EUR
2013 (cf. bijdragejaar 2015)	646.787,86 EUR
2014 (cf. bijdragejaar 2016)	655.873,63 EUR
2015 (cf. bijdragejaar 2017)	667.529,12 EUR

2016 (cf. bijdragejaar 2018)	681.341,33 EUR
2017 (cf. bijdragejaar 2019)	700.247,09 EUR
2018 (cf. bijdragejaar 2020)	702.954,47 EUR
2019 (cf. bijdragejaar 2021)	706.579,60 EUR

4. Vrijstellingen

Noteer dat vennootschappen, ondanks een gebeurlijke vrijstelling, verzekeringsplichtig zijn of blijven. Zij moeten zich met andere woorden aansluiten bij een sociaal verzekeringsfonds, ook al genieten zij van een vrijstelling.

4.1. Toestand van vereffening, faillissement of concordaat

Van bij de invoering van de bijdrage kunnen vennootschappen die zich in een toestand van vereffening, faillissement of concordaat bevinden, van de bijdrage worden vrijgesteld (*artikel 94, 8°, Wet 30.12.1992*).

Deze vrijstelling is door het Grondwettelijk Hof niet ongrondwettelijke bevonden ([GwH 16.06.2011, 103/2011](#)).

Vanaf 01.04.2009

Sinds 01.04.2009 zijn de vennootschappen die zich in een van de hierna vermelde situaties bevinden de jaarlijkse vennootschapsbijdrage niet verschuldigd en dit voor elk bijdragejaar in de loop waarvan ze zich, gedurende het hele jaar of een deel ervan, in die situatie bevinden (*KB van 10.06.2014 tot wijziging van het KB van 15.03.1993 tot uitvoering van hoofdstuk II van titel III van de Wet van 30.12.1992 houdende sociale en diverse bepalingen, met betrekking tot de invoering van een jaarlijkse bijdrage ten laste van de vennootschappen bestemd voor het sociaal statuut der zelfstandigen (BS 25.06.2014)*):

- ze werden bij vonnis van de rechtbank van koophandel failliet verklaard;
- ze maken het voorwerp uit van een procedure van gerechtelijke reorganisatie door een minnelijk akkoord, door een collectief akkoord of door overdracht onder gerechtelijk gezag, die door de bevoegde rechtbank bij vonnis geopend werd;
- ze bevinden zich in een toestand van vereffening en het uittreksel uit de akte die de manier van vereffening bepaalt, werd gepubliceerd in de bijlagen bij het Belgisch Staatsblad.

Het voormelde KB preciseert dat de bijdrage niet verschuldigd is voor elk bijdragejaar in de loop waarvan de vennootschap zich in een van de drie voormelde situaties bevindt, ook al is dat maar ‘gedurende een deel’ van het bijdragejaar het geval.

4.2. Nieuwe personenvennootschappen

Personenvennootschappen (vof, gcv, cv en bvba) zijn vrijgesteld van de bijdrage gedurende de eerste drie jaar na hun oprichting.

De vennootschap moet wel een handelsactiviteit hebben, zodat burgerlijke vennootschappen zoals die van vrije beroepers uitgesloten zijn.

Deze vrijstelling kan slechts worden toegekend wanneer de zaakvoerders en de meerderheid van de werkende vennoten die geen zaakvoerder zijn, in de tien jaar voorafgaand aan de oprichting van de vennootschap, ten hoogste drie jaar aan het sociaal statuut van de zelfstandigen onderworpen waren.

We vermelden dat deze vrijstelling door het grondwettelijk hof is afgeschoten omdat ze werd ingevoerd per KB, en de Koning hiertoe geen bevoegdheid had ([GwH 16.06.2011, 103/2011](#)). Om dit te regulariseren werd de vrijstelling ingeschreven in de wet.

4.3. Vennootschappen zonder activiteit – slapende vennootschap

4.3.1. Beginsel

Sinds 1999 zijn vennootschappen zonder enige handels of burgerrechtelijke activiteit gedurende een of meerdere volledige kalenderjaren (inzake de jaarlijkse bijdrage) van de bijdrage vrijgesteld. De Administratie der Directe Belastingen is ertoe gehouden omtrent die afwezigheid van handels- of burgerrechtelijke activiteit een attest uit te reiken aan iedere belanghebbende (*artikel 201 tot 203 Wet 25.01.1999*).

Op 04.01.2006 werd hieromtrent een administratieve instructie uitgebracht. De inhoud van deze instructie is beschikbaar op <http://www.fiscus.fgov.be>. We geven hierna de krachtlijnen weer.

Een dergelijk attest kan slechts worden afgeleverd nadat de Administratie de ‘afwezigheid van elke activiteit’ heeft kunnen vaststellen. De beoordeling gebeurt aan de hand van eenvoudige objectieve criteria, zoals een nulomzet (*Parl. St., Kamer, zitting 1997-1998, 1722/17*).

Patrimoniumvennootschappen

Patrimoniumvennootschappen zijn niet uitgesloten uit het toepassingsgebied van de vennootschapsbijdrage, omdat het beheer van een portefeuille voor die vennootschappen een activiteit is waarmee zij hun maatschappelijke doel realiseren (*Memorie van Toelichting van de Wet 25.01.1999 houdende sociale bepalingen, Parl. Stukken, Kamer, zitting 1997-1998, nr. 1722/1, p. 77*).

4.3.2. Het attest

Artikel 202 van de Wet van 25.01.1999 houdende sociale bepalingen (*BS 06.02.1999*) voerde voor de Administratie der Directe Belastingen de verplichtingen in tot aflevering van attesten ingeval van non-activiteit van de betrokken vennootschap teneinde een vrijstelling van betaling van de vennootschapsbijdrage te krijgen.

Het betreft het zogenaamde attest 276 C1.

4.3.3. Inhoud attest

De betwistingen vloeien dikwijls voort uit het feit dat de attesten niet voldoende uitdrukkelijk zijn wat hun inhoud betreft en vermeldingen bevatten die op verschillende wijze kunnen worden geïnterpreteerd door de socialeverzekeringskassen waarvoor ze bestemd zijn.

Het attest attesteert enkel ‘de afwezigheid van elke commerciële of burgerlijke activiteit’ in hoofde van de desbetreffende vennootschap gedurende het betrokken kalenderjaar, zonder meer.

4.3.4. Criteria ter beoordeling van de non-activiteit

De non-activiteit dient te worden beoordeeld aan de hand van eenvoudige objectieve criteria. Vanzelfsprekend dienen deze criteria in het licht van de feitelijke omstandigheden eigen aan ieder geval te worden beoordeeld.

Zo is het duidelijk dat het criterium dat door de minister werd gegeven bij wijze van voorbeeld, namelijk de nulomzet, toelaat de afwezigheid van commerciële activiteit van een vennootschap vast te stellen, maar er zijn ook andere elementen die bij de beoordeling een rol spelen, onder meer de afwezigheid van burgerlijke activiteiten in hoofde van die vennootschap.

In dat verband is het perfect mogelijk dat een vennootschap die aan haar commerciële activiteiten -definitief of voor het desbetreffende jaar- een einde heeft gemaakt toch nog burgerlijke activiteiten uitoefent bijvoorbeeld eigenaar is van een onroerend goed dat verhuurd wordt.

In de beoordeling van de al dan niet ‘non-activiteit’ van een bepaalde vennootschap kunnen sommige elementen zoals het voortbestaan van activa op de balans (materiële vaste activa, aandelen of deelnemingen, voorraden, openstaande vordering op zaakvoerder enz.) of de boeking van exploitatiekosten (telefoon-, auto-, reis-, verplaatsingskosten) in de resultatenrekening ter zake een nuttige aanwijzing zijn.

Hoe dan ook kan men als niet-actief beschouwen: de vennootschappen die er zich toe beperken hun wettelijke verplichtingen (bv. neerlegging van de jaarlijkse rekeningen, enz.) en fiscale verplichtingen (bv. neerlegging aangiften in

ven.b of BNI-ven., btw enz.) na te leven en de hiermede gepaard gaande onkosten (publicatiekosten, honoraria) te boeken.

Overigens wordt erop gewezen dat het behoud van de hoedanigheid van de btw-belastingplichtige in hoofde van een vennootschap op zichzelf niet determinerend is om te stellen dat die vennootschap actief is. Een vennootschap kan immers deze hoedanigheid voorlopig zo lang behouden als redelijk kan worden aanvaard, rekening houdend met de feitelijke omstandigheden van de zaak, dat er nog een intentie bestaat om in de toekomst op regelmatige basis belastbare handelingen te stellen. De al dan niet aflevering van het attest dient echter te worden beoordeeld aan het licht van de feiten of andere elementen die al dan niet wijzen op een handels- of burgerlijke activiteit in hoofde van de betrokken vennootschap voor het desbetreffende jaar.

4.3.5. Periode

Artikel 203 van de voormelde Wet van 25.1.1999 bepaalt dat het attest afgeleverd door de Administratie der Directe Belastingen de betrokken vennootschappen moet toelaten te bewijzen dat zij geen handels- of burgerrechtelijke activiteit hebben uitgeoefend gedurende een of meerdere volledige kalenderjaren.

Bij de beoordeling van de toestand van vennootschappen waarvan het boekjaar niet overeenstemt met het kalenderjaar, dient derhalve, in zoverre de gegevens van het dossier het toelaten, rekening te worden gehouden met dit annaliteitsbeginsel.

Bij vennootschappen die in de loop van het jaar zijn opgericht en waarvan het eerste belastbaar tijdperk meer dan een kalenderjaar bedraagt, moet geen attest van non-activiteit worden afgeleverd voor het kalenderjaar van de oprichting (bv. vennootschap opgericht op 01.11.2002, waarvan het eerste boekjaar afgesloten wordt op 31.12.2003: geen attest afleveren voor het kalenderjaar 2002).

4.3.6. Geen inlichtingen voorhanden

Er wordt geen attest afgeleverd voor een kalenderjaar waarvoor de taxatiedienst ter zake over geen enkele inlichting beschikt omdat de desbetreffende aangifte van de vennootschap niet werd ingediend (aangiftetermijn nog niet verstreken, aangiftetermijn verstreken doch geen aangifte ingediend, enz.).

4.3.7. Kennisgeving aan de vennootschap

Als geen attest van non-activiteit kan worden afgeleverd, wordt dit aan de vennootschap meegedeeld, met uiteenzetting van de motieven voor de weigering.

4.3.8. Beroepsmogelijkheden

Voormelde administratieve instructie maakt geen melding van de verhaalmogelijkheden tegen een weigering het gevraagde attest af te leveren.

Er dient vastgesteld dat geen administratieve verhaalprocedure is voorzien tegen een weigering voor het afleveren van een attest (zoals de bezwaarprocedure tegen een aanslag).

Verzet tegen een weigering kan bijgevolg rechtstreeks worden voorgelegd aan een rechtbank.

Aangezien het niet gaat om een betwisting betreffende de toepassing van een belastingwet, dient de zaak te worden voorgelegd aan een burgerlijke rechtbank.

Voorbeeld betwisting niet-aflevering attest van niet-activiteit – arbeidsrechtbank

Er is beslist dat een betwisting van de beslissing tot weigering van de afgifte van een attest van niet-activiteit de betwisting van een socialezekerheidsbijdrage betreft, en dus moet worden ingediend bij de arbeidsrechtbank (toepassing artikel 581, 8° Ger.W) ([Rb. Brussel 21.04.2017, 16/7539/A](#)).

HOOFDSTUK 14 - Kosten van verzekeringen

1. Algemeen

De verzekeringspremies i.v.m. auto-, rijtuigen-, brand-, hagelslag-, vorst-, vee-, glas- en diefstalverzekeringen, alsmede de verzekeringsbijdragen tot dekking van materiële schade en burgerlijke aansprakelijkheid, kunnen als beroepskost worden aanvaard.

Wat betreft de verzekeringen die verband houden met personeel, zie [10. Aanvullende verzekeringen](#) of [2. Stortingen voor sociale verzekering en aanvullende pensioenopbouw](#).

2. Omzetverzekering

2.1. Omschrijving en doelstelling

In de praktijk blijken eenmansvennootschappen een ‘omzetverzekering’ te kunnen afsluiten in hoofde van de bedrijfsleider of ‘keymannen’ met een looptijd tot aan de 65-jarige leeftijd van de verzekerden, waarbij de rechtspersonen als begunstigden zijn aangeduid.

De bedoeling hiervan is de nadelige effecten van een uit fiscale overwegingen bewust laag gehouden bezoldiging in geval arbeidsongeschiktheid op te vangen. De arbeidsongeschiktheidsuitkering wordt immers berekend op basis van uw eigen loon. Met een laag gehouden loon krijgt u in geval van arbeidsongeschiktheid dus ook een lage uitkering.

Een omzetverzekering vangt dit ongemak op door (een deel van) de omzet van de vennootschap te verzekeren.

Met een omzetverzekering kan tot 60% van de omzet of van de ontvangsten worden verzekerd, zoals dat zakencijfer blijkt uit de twee laatst neergelegde jaarrekeningen. Veelal wordt rekening gehouden met het gewaarborgd inkomen van de bedrijfsleider van de vennootschap.

Bij vereffening van die eenmansvennootschappen worden de toekomstige uitkeringen gestort onder de vorm van een kapitaal.

Zowel de rente als de verzekeringspremies blijven gedurende de volledige looptijd van de omzetpolissen ongewijzigd.

De waarborg van dergelijke contracten voorziet dus enkel in een uitkering bij arbeidsongeschiktheid bij ziekte of ongeval van de verzekerde bedrijfsleiders of key-mannen.

2.2. Fiscale gevolgen

De premies van een omzetverzekering die wordt onderschreven door een vennootschap die ook als enige begunstigde van de uitgekeerde renten en/of kapitalen wordt aangemerkt, zijn overeenkomstig artikel 49 WIB 92 bij de vennootschap in de regel als een aftrekbare beroepskost aan te merken (*Pv 23.12.2009*).

De renten en/of kapitalen die in voorkomend geval aan de vennootschap worden uitgekeerd, behoren tot haar belastbaar resultaat.

3. Collectieve verkoopsverzekering – verzekering ‘merkgetrouwheid’

3.1. Omschrijving

Sommige fabrikanten van een bepaald product sluiten ten voordele van hun klanten (groot- of kleinhandelaars) levensverzekeringen af waarvan het verzekerde kapitaal wordt vastgesteld in verhouding tot de tijdens het vorige jaar verwezenlijkte omzet (‘verkoopsverzekering’). De verzekerde kapitalen worden betaald, ofwel bij overlijden, ofwel bij leven op een vooraf bepaald tijdstip. De klanten kennen de verzekerde bedragen en zij ontvangen de in hun voordeel opgemaakte polissen. In het bijzonder geval van de gemengde verzekering verliest de klant zijn rechten als hij de leverancier niet trouw blijft gedurende de ganse duur van het contract, en, in die eventualiteit, wordt de al verkregen terugkoopwaarde gestort ten bate van de fabrikant die de verzekering sloot.

Zo sluit een groothandelaar in farmacologische producten een verzekering ‘merkgetrouwheid’, waarbij verzekeringspremies worden gestort ten gunste van zijn apothekers-detailhandelaren. Deze premies zijn in principe aftrekbaar krachtens [artikel 49 WIB 92](#). De apothekers-detailhandelaren worden in het kader van deze verzekering ‘merkgetrouwheid’ slechts belast op het geïnde kapitaal op de einddatum van de overeenkomst ([Voorafgaande beslissing nr. 2011.363 d.d. 27.09.2011](#)).

3.2. Fiscale gevolgen

Premies

De verzekeringspremies die de fabrikant contractueel stort, ter uitvoering van die verzekeringspolissen, zijn als beroepskosten aftrekbaar van de belastbare winst ([Com.IB 52/192](#)).

Uitkeringen

De uitkeringen uit hoofde van die contracten ten voordele van de groot- of kleinhandelaars zijn belastbaar als gewone exploitatiewinst (*artikel 23, § 1, 1° 24 en 25 WIB 92*) wanneer deze tijdens de uitoefening van de beroepswerkzaamheid worden verworven, en als winst ‘van een vorige beroepswerkzaamheid’ (*artikel 23, § 1, 3° en 28 WIB 92*) wanneer ze na de stopzetting van die werkzaamheid worden verkregen ([Com.IB 23/409](#)). In dat laatste geval zijn de uitkeringen afzonderlijk belastbaar tegen de gemiddelde aanslagvoet met betrekking tot het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad ([artikel 171, 5° WIB 92](#)). Wanneer het inkomen wordt genoten door een vennootschap is het verkregen kapitaal belastbaar in de vennootschapsbelasting.

De terugkoopwaarden van hiervoor bedoelde contracten welke worden teruggestort aan de fabrikant, die dergelijke contracten sluit ten bate van zijn klanten zijn eveneens belastbaar overeenkomstig de hierboven uiteengezette regel ([Com.IB 23/410](#)).

Voorgaande principes werden bevestigd in https://expert.taxwin.be/nl/tw_src_off_fisc/document/ruling20090922-900119-nl en https://expert.taxwin.be/nl/tw_src_off_fisc/document/ruling20090922-900119-nl.

In de ruling m.b.t. de apothekers ([Voorafgaande beslissing nr. 2011.363 d.d. 27.09.2011](#)) is beslist dat:

- de premies aftrekbaar zijn;
- de voordelen ingevolge de betaling van de verzekeringspremies niet leiden tot de verkrijging van een inkomen in hoofde van de begunstigten;
- het verlies van de rechten van een deelnemende apotheker (ingevolge het niet langer voldoen aan de voorwaarden) leidt tot de verkrijging van een belastbaar inkomen in hoofde van de groothandelaar gelijk aan de afkoopwaarde van het contract;
- de uitkeringen belastbare inkomsten zijn in hoofde van de apothekers (onderscheid pb – ven.b, zie hiervoor).

Deze fiscale gevolgen zijn gebaseerd op het afwezig zijn van zeker en vaststaande schuldvordering vóór het einde van het contract.

3.3. Ook voor dienstenberoepen

De Dienst Voorafgaande Beslissingen heeft de hypothese waarin een ‘collectieve verkoopsverzekering’ wordt aangeboden aan een advocatenkantoor dat haar zelfstandige medewerkers (advocaten, e.a.), die geen bedrijfsleiders zijn van het advocatenkantoor en ook niet het statuut van werknemers hebben, wil binden.

De karakteristieken van de verzekering zijn analoog het hiervoor geschetste, evenals de fiscale aspecten ([Voorafgaande beslissing nr. 900.119 d.d. 22.09.2009](#)).

4. Bedrijfsleidersverzekering uitsluitend bij overlijden – ‘keymanverzekering’

Een bedrijfsleidersverzekering (of keymanverzekering) strekt ertoe de vennootschap in te dekken tegen de financiële gevolgen van het wegvallen van een bedrijfsleider, en wordt daarom ook ‘keymanverzekering’ genoemd.

Typevoorbeeld is een schuldsaldoverzekering die de vennootschap sluit op het hoofd van een bedrijfsleider en die gebruikt wordt als indekking voor een door de vennootschap aangegane lening.

Dergelijke bedrijfsleidersverzekering financiert geen onderhandse pensioenovereenkomst.

De premies van deze verzekering zijn fiscaal aftrekbaar.

In feite gaat het om een verzekering in de zin van [artikel 195, § 2 WIB 92](#), die enkel voorziet in voordelen bij overlijden.

Er is gevonnist dat een gemengde levensverzekering die afgesloten is op het hoofd van de bedrijfsleider in het voordeel van de vennootschap en die onmiddellijk door de laatstgenoemde beleend werd, niet kan worden gelijkgeschakeld met een verzekering die uitsluitend voorziet in voordelen bij overlijden. De premies van dergelijke verzekering zijn dan ook niet aftrekbaar als niet voldaan is aan de voorwaarden van [artikel 195 WIB 92](#), in het bijzonder de bezoldigingsvoorwaarde (*Rb. Gent 18.02.2014, 06/2398/A*).

Wanneer deze contracten werden gesloten in het onmiddellijke voordeel van de bedrijfsleider, vormen de premies een voordeel van alle aard ([Com.IB 195/23](#)).

Zie ook [2.3.2. Voorwaarden](#).

Zie ook [Pv nr. 150 van mevrouw Pieters d.d. 20.11.2003](#).

5. Verzekering voor fiscale procedures

Verzekeringen voor de kosten van fiscale procedures (genre Omnifisc) zijn fiscaal aftrekbaar.

6. Verzekering of belegging

Betreffende de vraag of premies van bepaalde groeps- en bedrijfsleidersverzekeringen kwalificeren als een belegging eerder dan als een aftrekbare verzekeringspremie, zie [2.9. Levensverzekering of belegging?](#).

HOOFDSTUK 15 - Reclame- en publiciteitskosten

1. Algemeen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Onderscheid publiciteit/gift

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Onderscheid publiciteit/receptiekosten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Kosten van sponsoring – circulaire

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 16 - Verliezen als gevolg van diefstal of verduistering, beschadiging of vernieling van activa, afpersing (losgeld)

De verliezen die voortspuiten uit diefstal of verduistering van voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid gebruikte activa (met inbegrip van voorraden en bestellingen in uitvoering), zijn aftrekbaar als beroepskosten ([Com.IB 52/214](#), onder verwijzing naar *Cass. 25.4.1950, Mary, Pas. I, 1950, 587*).

Verder stipuleert de commentaar dat die verliezen slechts mogen worden afgetrokken zodra ze een zeker en vaststaand karakter hebben verkregen ([Com.IB 49/6 tot 10](#)). Of het verlies als zeker en vaststaand mag worden beschouwd, hangt af van de feitelijke en juridische omstandigheden die aan ieder bijzonder geval eigen zijn (uitslagen van het politieonderzoek, mogelijkheid van schadeloosstelling door verzekeringsondernemingen, bedrag en tijdstip van de schadevergoeding enz.).

Wat betreft het zeker en vaststaand karakter en de door verzekering gedekte schade, zie [1.2.6. Door verzekering gedekte schade: niet zeker en vaststaand](#).

Voorbeeld verlies ingevolge diefstal – onvoldoende bewezen

Er is gevonnis dat de kosten van een diefstal uit een Argenta-kantoor, waarvoor de verzekering niet wilde tussenkomen en die de kantoorhouder in mindering wou brengen als beroepskost, niet aftrekbaar zijn omdat de gerechtelijk onderzoeker onvoldoende bezwaren aan het licht blijkt te hebben gebracht voor verdere strafrechtelijke vervolging van eender wie en dat het feit zelf van de diefstal dan ook alleen blijkt te berusten op een verklaring van de bedrijfsleider. In die omstandigheden moet worden besloten dat de diefstal niet bewezen is en niet voldoende aannemelijk wordt gemaakt om aan te nemen dat het bedrag waarvan de bedrijfsleider beweert dat het gestolen werd, een bedrijfsuitgave of verlies in de zin van [artikel 49 WIB 92](#) zou zijn ([Brussel 29.04.2014, 2011/AR/296](#)).

Voorbeeld verlies ingevolge diefstal – onvoldoende bewezen

Er is gevonnis dat een waardevermindering van de voorraad wegens een beweerde diefstal principieel aftrekbaar is, maar dat de diefstal krachtens artikel 49 WIB 92 moet worden bewezen. In casu slaagt de belastingplichtige daar niet in o.m. omdat de aangifte slechts werd gedaan na de fiscale controle enz. (voor meer, zie het vonnis) ([Rb. Antwerpen 21.12.2015, 14/4739/A](#)).

Voorbeeld verlies – aftrek ten belope van de veroordeling

Er is gevonnis dat het niet noodzakelijk is dat de verliezen blijken uit een veroordeling, maar wanneer een belastingplichtige maar wordt veroordeeld tot 6.500 EUR zal de aftrek tot dat bedrag worden beperkt (in plaats van de geclaimde 25.000 EUR) ([Rb. Brussel 17.02.2015, 2013/9177/A](#)).

Voorbeeld verlies – voldoende bewezen

Er is gevonnist dat het verlies dat een krantenwinkel heeft geleden ingevolge de diefstal van krasbiljetten afdoende is bewezen door een gedetailleerde opgave door de Nationale Loterij (Bergen 01.06.2022, 2021/RG/261).

Voorbeeld verlies ingevolge diefstal – onvoldoende bewezen

Er is gevonnist dat het verlies van wijn tijdens een transport naar Frankrijk onvoldoende is bewezen en bijgevolg niet aftrekbaar is op basis van artikel 49 WIB 92. Voor de feitelijke elementen, zie het arrest (Bergen 30.03.2018, 2017/RG/150).

Voorbeeld afpersing – hackers – betaald losgeld – cybercriminaliteit – cyberaanvallen

De minister heeft geantwoord dat als een bedrijf slachtoffer is van een cyberaanval en aan hackers losgeld moet betalen om zijn datasystemen te bevrijden, die uitgave als een aftrekbare beroepskost kan worden beschouwd, ongeacht de betalingswijze. Daarvoor gelden twee voorwaarden: het bedrijf kan aantonen dat het die uitgave heeft gedaan om belastbare beroepsinkomsten te verkrijgen of te behouden en het kan de echtheid en het bedrag verantwoorden door middel van bewijsstukken of, indien dat niet mogelijk is, door middel van alle bewijsstukken toegelaten door het gemene recht, met uitzondering van de eed. Een voorafgaande beslissing hierover kan bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken worden verkregen en bindt de FOD Financiën voor de toekomst, uiteraard voor zover aan de wettelijke voorwaarden is voldaan (Mondelinge Pv nr. 55022895C van Steven Matheï van 24.11.2021, Integraal verslag, Commissie voor Financiën en Begroting, CRIV 55 COM 55 629; schriftelijk versie van dezelfde vraag: [PV nr. 711 van de heer volksvertegenwoordiger Steven Matheï van 08.11.2021](#), V&A, 2021/2022, QRVA 55 071).

HOOFDSTUK 17 - Terugbetaling van verboden staatssteun

Er is beslist dat de terugbetaling van de verboden staatssteun die erin bestaat dat de financiering van de BSE-testen voor meer dan 40 EUR per test werden vergoed, als beroepskosten aftrekbaar is mits aan de voorwaarden van dat artikel is voldaan.

Voor een bespreking van de terugbetalingen in het kader van de excess profit rulings, zie [6.7.12. Stelsel dat voorziet in de terugvordering van staatssteun die betrekking heeft op de belasting van de in artikel 185, § 2, b WIB 92 bedoelde overwinst](#).

HOOFDSTUK 18 - Kosten van financiële garanties – borgstelling – borgstellingsvergoeding

1. Principieel aftrekbaar

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Onderscheid impliciete steun ('passive association') versus expliciete steun

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Rechtspraak – rulings

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 5 - Vaststelling van het fiscale resultaat ('reserves + vu + dividenden')

HOOFDSTUK 1 - Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 2 - Reserves

HOOFDSTUK 3 - Verworpen uitgaven

HOOFDSTUK 4 - Dividenden

1. Derde winstbestanddeel – wettelijke omschrijving

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Soorten dividenden – omschrijving van het begrip

3. Roerende voorheffing

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Belastbaar bedrag aan dividenden – wijze van decretering

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Vrijgestelde dividenden

6. Gedecreteerde maar niet betaalbaar gestelde dividenden en tantièmes

7. Fiscale behandeling van de dividenden in hoofde van de genietters

8. Aangifte

DEEL 6 - Vaststelling van het belastbaar resultaat ('de veertien bewerkingen')

HOOFDSTUK 1 - Inleiding

Het fiscale resultaat van een vennootschap – zoals dit tijdens de eerste bewerking werd vastgesteld (*zie [DEEL 5 Vaststelling van het fiscale resultaat \('reserves + vu + dividenden'\)](#)*) – wordt in opeenvolgende bijkomende bewerkingen omgedeeld en verminderd in een door het KB/WIB 92 bepaalde volgorde (*artikelen 74 tot 79 KB/WIB 92*).

Deze bewerkingen, die leiden tot het belastbaar resultaat, worden hierna uitvoerig toegelicht.

De bespreking van het resultaat van een vennootschap met buitenlandse inrichtingen zal afzonderlijk gebeuren in '*Belastbaar resultaat van vennootschappen met inrichtingen in het buitenland*').

Tot en met aanslagjaar 2006 was er maar sprake van zes bewerkingen.

Met ingang van aanslagjaar 2007 wordt, na de aftrek van definitief belaste inkomsten (*dbi*) en vóór de aftrek van vorige verliezen en de investeringsaftrek, een nieuwe bewerking, zijnde de aftrek voor risicokapitaal of de zogenaamde notionele-intrestaftrek, ingevoerd.

Met ingang van aanslagjaar 2008 wordt nog een bewerking toegevoegd, met name de aftrek voor inkomsten uit octrooien. Deze wordt ingevoegd na de aftrek van definitief belaste inkomsten (*dbi*) en vóór de aftrek voor risicokapitaal of de zogenaamde notionele-intrestaftrek.

Met ingang van aanslagjaar 2013 is er een negende bewerking, voor de toepassing van de overgangsregeling voor de overdraagbare aftrek voor risicokapitaal.

Na de Wet van 25.12.2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting is er sprake van veertien bewerkingen.

Voor de toepassing van deze aftrekken kan gebruik worden gemaakt van Vak 'uiteenzetting van de winst' van het aangifteformulier 275.1.

HOOFDSTUK 2 - Opsplitsing van het resultaat (tweede bewerking)

1. Afsplitsing van winsten uit de zeescheepvaart

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Afsplitsing van bestanddelen waarop geen aftrek mag worden toegepast

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Omdeling van het resultaat naar oorsprong (Belgisch – buitenlands)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 3 - Aftrekken van het fiscaal resultaat (tax-attributen)

1. Overzichtsschema van de aftrekken, aftrekvolgorde en de beperkingen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Aftrekvolgorde
3. Niet-belastbare bestanddelen (derde bewerking)
4. Definitief belaste inkomsten (dbi) (vierde bewerking, dbi van het jaar zelf)
5. Aftrek voor inkomsten uit octrooien (tot 01.07.2016) ('octrooiaftrek') (vijfde bewerking)
6. Aftrek voor innovatie-inkomsten (zesde bewerking, van het jaar zelf)
7. Investeringsaftrek (zevende bewerking) (jaar zelf en overgedragen)
8. Aftrek van de groepsbijdrage (fiscale consolidatie) (achtste bewerking)
9. Aftrek voor risicokapitaal (alias 'notionele-intrestaftrek') (te beperken korf) (negende bewerking) (opgeheven vanaf 01.01.2023)
10. Overgedragen dbi (tiende bewerking) (te beperken korf)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

11. Overgedragen aftrek innovatie-inkomsten (elfde bewerking) (te beperken korf)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

12. Aftrek van verliezen (te beperken korf) (twaalfde bewerking)
13. Overdraagbare aftrek voor risicokapitaal (dertiede en veertiende bewerking) (te beperken korf)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

14. Beperking of verlies van de aftrekken (tax-attributen) die in mindering komen van het fiscaal resultaat
15. Voorwaarde 'achtereenvolgens in mindering brengen'
16. Aanrekening van de aftrekken op grondslagen belastbaar tegen verschillend tarief

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 7 - Belastbaar resultaat van vennootschappen met inrichtingen in het buitenland

HOOFDSTUK 1 - Opdeling van het resultaat naar oorsprong

1. Inleiding – territorialiteitsbeginsel

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Principes – uitsplitsing van het resultaat
3. Afschaffing verlaagd tarief voor winsten uit landen zonder verdrag

Tot en met aanslagjaar 2003 werden de inkomsten behaald of verkregen door de buitenlandse inrichtingen gelegen in een land waarmee België geen dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten, onderworpen aan een verlaagd tarief. Dit tarief was gelijk aan $\frac{1}{4}^{\text{de}}$ van het gewone tarief (*oud artikel 217 WIB 92*).

Dit verlaagd tarief werd met ingang van aanslagjaar 2004 afgeschaft ([Wet 24.12.2002](#) – BS 31.12.2002).

De reden voor deze afschaffing is dat het voor de Belgische Administratie zo goed als onmogelijk was het voorgehouden resultaat uit een land zonder verdrag te controleren omdat er geen mogelijk is tot het uitwisselen van inlichtingen met een land zonder verdrag (mvt bij de voormelde wet van 2002).

De Belgische winsten en de winsten uit een land zonder verdrag zijn dus zonder onderscheid belastbaar aan het volle tarief.

Toch blijft ook na de afschaffing van het verlaagde tarief de aangifte vennootschapsbelasting (aangifte aanslagjaar 2022) een onderscheid maken tussen de Belgische winsten en de winsten behaald in een land zonder verdrag. Dit is nodig omdat bepaalde bewerkingen in de vennootschapsbelasting enkel toepasbaar zijn op Belgische winsten.

4. Vaste inrichting – Belgische inrichting

4.1. Het begrip 'vaste inrichting' '

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.2. Het begrip ‘Belgische inrichting’

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Winstallocatie – bepaling van winst van vaste inrichting

5.1. Algemeen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.2. Het begrip ‘buitenlandse inkomsten

De in het buitenland behaalde inkomsten zijn deze die zijn behaald of verkregen door de buitenlandse vestigingen van Belgische vennootschappen, te weten:

- a. de inkomsten en de opbrengsten van in het buitenland gelegen onroerende goederen, zelfs als die inkomsten in België worden opgetrokken of in het buitenland van belasting zijn vrijgesteld (*artikel 6 Belgisch modelverdrag*);
- b. de in het buitenland behaalde en belaste winsten, die door middel van een buitenlandse inrichting, waarover de Belgische vennootschap aldaar beschikt, zijn behaald of verkregen (*artikel 7 Belgisch modelverdrag*).

Deze buitenlandse winsten omvatten eveneens de inkomsten en de opbrengsten van roerende goederen en kapitalen die door de buitenlandse inrichting worden beheerd alsmede de inkomsten van de in het buitenland gelegen onroerende goederen die in die inrichting zijn belegd.

De inkomsten van roerende goederen en kapitalen, waarvan de schuldenaar in het buitenland is gevestigd, worden niet als hier bedoelde inkomsten van buitenlandse oorsprong beschouwd als de bestanddelen die ze opbrengen alhier in de Belgische vennootschap (of in een Belgische inrichting ervan) worden beheerd. In dit geval wordt een dubbele taxatie (eenmaal in het buitenland en eenmaal in België) gemilderd door het verlenen van de verrekening van een forfaitair deel van de buitenlandse belasting (fbb) voor andere inkomsten dan inkomsten van aandelen (zie [9. Forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting \(‘fbb’\)](#)) of van een aftrek als DBI voor inkomsten van aandelen (zie [4.1. Definitief belaste inkomsten \(dbi\)](#)).

De winsten die voortkomen uit verrichtingen die de belastingplichtige zelf leidt vanuit zijn Belgische zetel, centrum van waaruit alle onderrichtingen vertrekken en waar alle resultaten samenvloeien, zonder bemoeienis van de agenten of vaste inrichtingen gevestigd in het buitenland, zijn Belgische winsten.

5.3. Afzonderlijke rekeningen

Gelet op het feit dat de bewijslast om aan te tonen welke winst wordt behaald door de vaste inrichting en dus kan worden vrijgesteld bij de belastingplichtige ligt, zal het in de praktijk aangewezen zijn dat voor de vaste inrichting(en) afzonderlijke rekeningen worden gehouden, wat neerkomt op het voeren van een afzonderlijke boekhouding.

Toewijzing van activa – aandelenparticipatie

De toewijzing van activa, en dus ook van de inkomsten die daaruit voortvloeien, aan een buitenlandse vaste inrichting gebeurt door de opname van deze activa in de boekhouding van die vaste inrichting (en gaat dus niet gepaard met een verkoop aangezien het actief binnen dezelfde rechtspersoon blijft) (*SCHOONVLIET, E., Handboek internationaal fiscaal recht 1996, nr. 148*).

In dezelfde zin, omtrent de allocatie van een aandelenparticipatie aan een vaste inrichting, met verwijzing naar het in 2010 aangepaste OESO-rapport ‘Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments’, zie [Voorafgaande beslissing nr. 2013.174 d.d. 11.06.2013](#).

Meer in het algemeen moet ter zake rekening worden gehouden met het vrij verkeer van vestiging onder het Europese recht, zoals geïnterpreteerd door het Europese Hof van Justitie en de Belgische rechtspraak. Zelfs als de allocatie louter zou zijn ingegeven door fiscale redenen is dit toelaatbaar tenzij er sprake is van een ‘loutere kunstmatige constructie’ ([HvJ 12.09.2006, Cadbury Schweppes C-196/04](#)).

Voorbeeld allocatie aandelen aan vaste inrichting

Voor een voorbeeld van een allocatie van aandelen aan een vaste inrichting van een Belgische vennootschap in Luxemburg, zie [Rb. Brussel 25.05.2011, 2010/1033/A](#), geen beroep ingesteld. Wat betreft een participatie gaat de rechtsleer ervan uit dat de participatie een voldoende bedrijfseconomische band moet hebben met de vaste inrichting, wat wil zeggen dat deze participatie vanuit het buitenland

moet worden beheerd (Commentaar op het OESO-modelverdrag 2010 tot het vermijden van dubbele belasting op het inkomen en het vermogen, artikel 10-³²).

Voorbeeld allocatie aandelen aan vaste inrichting

In dezelfde zin gaat een ruling, waarin wordt beslist dat de dividenden toegekend aan de Belgische vennootschap nv A door de vennootschappen B en C, gelegen in de staat X, worden beschouwd als winsten van de vaste inrichting D van de nv A, ook gelegen in de staat X, voor zover de aandelen die deze dividenden opleveren, daadwerkelijk aan de vaste inrichting D zijn verbonden. Dat is het geval wanneer de genoemde aandelen voorkomen in de boekhouding van de vaste inrichting D en beheerd worden vanuit de staat X. De overdracht van aandelen, tegen hun boekwaarde, vanuit de hoofdzetel van de nv A in België naar de vaste inrichting ervan in de staat X, alsook de gelijkwaardige dotatie in kapitaal, heeft geen boekhoudkundige en/of fiscale gevolgen. In de afwezigheid van een juridische eigendomsoverdracht levert de verrichting geen meerwaarde op in hoofde van de nv A, in de zin van [artikel 24 WIB 92 \(Voorafgaande beslissing nr. 600.524 d.d. 19.12.2006\)](#).

5.4. ‘Attractiebeginsel’ van de vaste inrichting – principe van ‘aantrekkingskracht’ – antifrfragmentatieregeling – ‘globale benadering’ – gemengde vaste inrichting

In de praktijk stelt zich de vraag of er met betrekking tot de vaste inrichting een soort ‘attractiebeginsel’ of beginsel van ‘aantrekkingskracht’ (‘force of attraction’) geldt, t.t.z. wanneer er een vaste inrichting aanwezig is in een bepaalde staat of dan alle andere inkomsten die in diezelfde staat worden behaald, ‘toerekenbaar’ zijn aan die vaste inrichting en dus in die staat belastbaar.

Standpunt ‘attractiebeginsel’

In bepaalde rechtsleer wordt gesteld dat het niet noodzakelijk is dat al de inkomsten in een bepaald land gebeuren door middel van de vaste inrichting. Het volstaat dat de activiteit gedeeltelijk door de vaste inrichting wordt behaald opdat alle in dat land behaalde winst in dat land belastbaar is (*WUSTENBERGHS, T., ‘Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten – De vaste inrichting op de helling’, Larcier, 2005, Bruxelles, p. 75*).

Ook de Administratie stelt in een circulaire dat:

‘Wanneer de winst werd verkregen met behulp van een in de partnerstaat gelegen vaste inrichting, wordt de winst van die vaste inrichting in zijn geheel in beschouwing genomen. Wanneer een deel van de winst van de vaste inrichting vrijgesteld wordt en een deel daadwerkelijk belast wordt, moet er dus van uitgegaan worden dat de winst van de vaste inrichting in zijn geheel daadwerkelijk belast is’ ([Circulaire AFZ nr. 4/2010 van 06.04.2010, addendum bij de Circulaire AOIF nr. Ci.R9.Div/577.956 d.d. 11.05.2006](#)).

De globale benadering, zoals aanvaard door de Circulaire AFZ nr. 4/2010 van 06.04.2010, heeft dus volgende karakteristieken:

- enkel van toepassing wanneer het DBV vereist dat een inkomen ‘daadwerkelijk belast’ is in de bronstaat conform de DBV-bepalingen om vrijgesteld te worden in de woonstaat van de gerechtigde;
- enkel van toepassing op winsten verkregen met behulp van een in de bronstaat gelegen vaste inrichting;
- laat toe een deel van de winst verkregen met behulp van een in de bronstaat gelegen vaste inrichting te beschouwen als ‘daadwerkelijk belast’, wanneer dit niet het geval is, mits de dubbele voorwaarde:
 - dit deel werd niettemin ‘belast’ in de zin van de SIDRO-rechtspraak, t.t.z. het heeft een belastingregeling ondergaan die er in die staat gewoonlijk van toepassing op is; deze regeling kan bestaan uit een vrijstelling;
 - en een ander deel van de winst werd ‘daadwerkelijk belast’.

De circulaire maakt wel een uitzondering voor kunstmatige constructies, en stelt dat:

‘Het inkomen dat mag worden toegerekend aan een vaste inrichting (een vaste bedrijfsinrichting die binnen een aardrijkskundig begrensd gebied gevestigd is) [wordt] echter niet in zijn geheel in beschouwing genomen wanneer de activiteit die het gedeelte van het inkomen voortbrengt dat niet is vrijgesteld in Staat X, op kunstmatige wijze met de vaste inrichting verbonden is. Er mag met name van uitgegaan worden dat het om een kunstmatige constructie gaat wanneer de activiteit die het gedeelte van het inkomen voortbrengt dat niet vrijgesteld is in Staat X:

- verwaarloosbaar is ten opzichte van de activiteit die het aldaar wel vrijgestelde gedeelte van het inkomen voortbrengt, of
- geen daadwerkelijke economische activiteit is, rekening houdend met de lokalen, het personeel en de uitrusting die voor de uitoefening van die activiteit gebruikt worden.’

Standpunt ‘geen attractiebeginsel’

Volgens de ‘Authorized OECD Approach’ (AOA) van de OESO gaat het attractiebeginsel, op basis waarvan alle inkomsten die in een vi-land behaald worden, ook in dat land belastbaar zijn, te ver. Winsten zijn enkel belastbaar in een vi-land voor zover die resultaten ook met behulp van de vi zelf neergezet zijn.

Bij meerdere bronnen van winst in één land zouden de diverse bronnen van winst die de onderneming uit dat land behaalt één voor één in aanmerking moeten worden genomen en op elk daarvan het criterium van de vaste inrichting worden toegepast onder voorbehoud van de eventuele toepassing van de andere artikelen van het Verdrag (*zie bv. X, ‘Toepassing van DBV’s – presentatie’, FOD Financiën, 13.06.2019, slide 62*).

De Circulaire 2020/C/35 van 25.02.2020 betreffende richtlijnen inzake verrekenprijzen voor multinationale ondernemingen en belastingadministraties zegt niets hieromtrent, maar de publiek gemaakte ontwerpversie van die circulaire wél. Die stelt het volgende:

‘Het attractiebeginsel of het principe van de ‘force of attraction’ gaat ervan uit dat de inkomsten die in een bepaalde overeenkomstsluitende staat worden gerealiseerd, steeds worden toegewezen aan de vaste inrichting van de onderneming die zich in die staat bevindt. Aangezien aan een vaste inrichting enkel die winst kan worden toegerekend die zij geacht wordt op basis van haar activiteiten te hebben behaald, is het niet voldoende te stellen dat de winst die een onderneming behaalt uit de staat waar de vaste inrichting zich bevindt, automatisch aan die vaste inrichting kan worden toegekend. Dit zogenaamde ‘force of attraction’ principe is immers strijdig met de benadering van de afzonderlijke en onafhankelijke onderneming.’

Voorbeeld geen attractiebeginsel – force of attraction – Belgische vaste inrichting – intresten op bankrekening

Er is gevonnen dat wanneer een Nederlands hoofdhuis overtollige liquiditeiten van een Belgische vast inrichting (PE) belegt op een Belgische bankrekening, de intrest niet toerekenbaar is aan de Belgische vaste inrichting. In casu ging het om een Nederlandse vennootschap-projectontwikkelaar die wordt geacht over een vaste inrichting op Belgisch grondgebied te beschikken enkel en alleen door het feit dat zij als onroerendgoedvennootschap in België over twee onroerende goederen beschikt waarvan de opbrengsten in België belastbaar zijn. Deze huuropbrengsten komen toe aan de Nederlandse vennootschap die voor het overige autonoom beslist vanuit Nederland welke bestemming aan deze inkomsten moet worden gegeven (aanschaf nieuwe activa, betaling van schulden, belegging in Nederland, plaatsing op een Belgische rekening, enz.). Het door de Nederlandse vennootschap genoten interestinkomen op deze belegde huurgelden is geen bedrijfsinkomen van de vaste inrichting, doch een uit België afkomstig roerend inkomen waarvoor België slechts maximaal een bronheffing van 10% kan inhouden (Gent 01.04.2003, 1995/FR/59, FJF, nr. 2004/42; nog MORTIER, F. in Fiscale Koerier 2003/15, p. 576-582).

Anti-fragmentatieregel

In het OESO-modelverdrag 2017 is een anti-fragmentatieregel opgenomen, die inhoudt dat er geen kwalificatie als ‘negatief geval’ mogelijk is indien dezelfde of een verbonden onderneming reeds een vi in de bronstaat heeft of indien de combinatie van de activiteiten in de bronstaat niet meer als voorbereidende of hulpwerkzaamheid te beschouwen is (artikel 5, § 4.1 OESO-modelverdrag).

Een verdere bespreking behoort tot de internationale fiscaliteit en valt bijgevolg buiten het bestek van dit werk.

5.5. Verrekenprijzen

In de context van de allocatie van winsten in een internationale context kunnen we niet om de problematiek van de verrekenprijzen (transferpricing) heen. De verrekenprijzen zijn de prijzen die intra groep worden gehanteerd voor de aan- en verkoop van grondstoffen en half of volledig afgewerkte producten. Deze zijn bepalend voor de grootte van de winst van elke inrichting.

Zie het 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, “Authorised OECD approach” (AOA).

Voor een bespreking van deze problematiek: zie [3.9.16. Verrekenprijzen \(transfer pricing\)](#).

In deze context moet ook worden verwezen naar de correlatieve winstaanpassing van [artikel 185, § 2 WIB 92](#) (*zie 6. Correlatieve winstaanpassing – arm’s-lengthprincipe (ALP) – zakelijkheidsbeginsel*).

5.6. Gecorrigeerd nettoboekresultaat na belastingen – Belgische fiscale soevereiniteit

5.6.1. Basis = nettoboekresultaat

Om de belastbare winst of het verlies van elke inrichting vast te stellen wordt uitgegaan van het nettoboekresultaat van elke inrichting zoals dit blijkt uit de door haar gehouden geschriften, waarbij wordt aangestipt dat buitenlandse inkomsten in aanmerking komen voor hun nettobedrag na aftrek van o.m. de in het land van oorsprong betaalde belastingen.

Het nettoboekresultaat wordt vervolgens in voorkomend geval verbeterd door (cf. [Com.IB, nr. 199/14](#)):

- a. van de winst (of aan het verlies) van de buitenlandse inrichtingen de algemene kosten af te trekken (toe te voegen) die onbetwistbaar ten laste van die inrichtingen vallen, als zij ten onrechte door de Belgische maatschappelijke zetel ten laste werden genomen. Dit zou bv. het geval kunnen zijn met de door de Belgische maatschappelijke zetel ten laste genomen publiciteitskosten voor reclame die gevoerd werd in verschillende landen, niet alleen ten bate van de Belgische inrichting, maar tevens ten bate van de buitenlandse inrichtingen;
- b. van de winst (of aan het verlies) van de Belgische maatschappelijke zetel de algemene bestuurskosten met beroepskarakter af te trekken (toe te voegen) die ten onrechte door de buitenlandse inrichting geheel of ten dele ten laste werden genomen. Immers, de algemene administratiekosten m.b.t. het hoger bestuur van de onderneming worden geacht volledig lastens Belgische winst te zijn bekostigd, behoudens als krachtens enig dubbelbelastingverdrag een deel van die kosten moet worden aangerekend op de winst van de buitenlandse inrichting, in welk geval de schifting van bedoelde kosten moet gebeuren in gemeen overleg tussen de belastingplichtige en de Administratie, rekening houdende met de bijzonderheden eigen aan de onderneming, d.w.z., door naargelang van het geval, als maatstaaf te nemen, hetzij de nettowinst, hetzij de brutowinst, hetzij het omzetcijfer, hetzij zelfs de waarde van de vastliggende goederen.

Worden steeds als kosten van de Belgische maatschappelijke zetel beschouwd:

- a. de bezoldigingen van bedrijfsleiders en de erop betrekking hebbende sociale bijdragen, met uitzondering evenwel van het gedeelte ervan dat de vergelding uitmaakt van een werkzaamheid die de genietters ten behoeve van de buitenlandse inrichting uitoefenen (dit laatste gedeelte moet worden aangerekend op de winsten van die inrichtingen) ([artikel 195 WIB 92](#));
- b. de als beroepskosten aftrekbare Belgische belastingen;
- c. de aan banken betaalde financiële kosten, alsmede de intresten van obligatieleningen en andere leningen, behoudens het gedeelte van die uitgaven dat inzonderheid werd gedragen ten bate van de buitenlandse inrichting(en); laatstbedoeld gedeelte wordt als eigen beroepskosten van die inrichting aangemerkt en moet als dusdanig worden aangerekend op de resultaten van die buitenlandse inrichting(en) (bv. intresten van een lening aangegaan door een buitenlandse inrichting ten behoeve van die inrichting). Hetzelfde geldt voor het gedeelte van dergelijke uitgaven dat in toepassing van enig dubbelbelastingverdrag moet worden aangerekend op de resultaten van de buitenlandse inrichting.

Om de onderverdeling in Belgische en buitenlandse winst te doen, moet men eerst het totale in beginsel belastbare resultaat of het verlies van elke inrichting vaststellen ([Com.IB, nr. 199/13, eerste lid](#)).

Het bedrag hiervan wordt, voor elke inrichting, gevormd door ([Com.IB, nr. 199/13, tweede lid](#)):

- a. het nettoboekresultaat van die inrichting, na eventuele rechtzetting (inzonderheid rekening houdend met wat is uiteengezet sub 199/14) en na uitsluiting van de in dat resultaat begrepen bestanddelen die bij de winstverdeling een niet-belastbare bestemming hebben gekregen (bv. toekenningen aan bestuurders, vrijgestelde dividenden);
- b. de voor balans in de inrichting aangelegde (zichtbare of verdoken) reserves, eventueel verminderd met de opnemingen van reserves, welke in die inrichting zijn geschied;
- c. het niet-vrijgestelde gedeelte van de waardeverminderingen of voorzieningen;
- d. de door de inrichting gedragen verworpen uitgaven;
- e. de eventueel voor balans in de rekeningen van de inrichting geboekte belastbare dividenden.

5.6.2. Na buitenlandse belastingen - verband tussen VU en vrij te stellen bedrag

5.6.2.1. Niet-opname buitenlandse belasting in VU – vrijstelling netto buitenlands resultaat

Zoals al vermeld is het vrij te stellen bedrag het bedrag na aftrek van buitenlandse belastingen.

De buitenlandse belastingen zijn niet op te nemen in de verworpen uitgaven.

Verband vu – vrij te stellen

Er moet wel overeenstemming zijn tussen de niet-opname van de buitenlandse belasting in de verworpen uitgaven en het feit dat het bedrag waarvoor vrijstelling wordt gevraagd in de derde bewerking exclusief de buitenlandse belasting is. De juiste werkwijze is dat het bedrag van buitenlandse winst waarvoor vrijstelling wordt gevraagd het nettobedrag is, met name exclusief de buitenlandse belasting. In dat geval moet de buitenlandse belasting niet in de verworpen uitgaven worden opgenomen.

Wanneer evenwel de buitenlandse belasting niet in de vu wordt opgenomen en er wordt een vrijstelling gevraagd van het bruto buitenlands resultaat, inclusief buitenlandse belasting, dan is er sprake van een dubbele aftrek.

Cijfervoorbeeld van dat laatste

Veronderstel het globale resultaat van een vennootschap is 30. Het resultaat splitst zich op in een Belgisch resultaat van 20 en een Nederlands resultaat van 10. In België is 5 belasting verschuldigd en in Nederland 2. De 'gewenste' belastbare grondslag is gelijk aan 20.

Aangiftetechnisch wordt die als volgt bereikt. De 'belastbare gereserveerde winst' (aangroei van de reserves) bedraagt 23 (15 + 8).

Hypothese 1: de buitenlandse belasting wordt niet in de verworpen uitgaven opgenomen. De verworpen uitgaven bedragen in dat geval 5. Het 'resultaat van het belastbaar tijdperk' is 28.

De bij verdrag vrijgestelde winst bedraagt in dat geval 8 (netto buitenlands resultaat), zodat een resterende Belgische winst overblijft van 20.

Hypothese 2: de buitenlandse belasting wordt wel in verworpen uitgaven opgenomen. De verworpen uitgaven bedragen in dat geval 7. Het 'resultaat van het belastbaar tijdperk' is 30.

De bij verdrag vrijgestelde winst bedraagt in dat geval 10 (bruto buitenlands resultaat), zodat een resterende Belgische winst overblijft van 20.

5.6.2.2. Opname buitenlandse VU en de invloed op Belgische belastbare resultaat

VI gelegen in verdragsland

De opname van buitenlandse VU verbonden aan een vaste inrichting gelegen in een land met verdrag, is uiteindelijk zonder invloed op het Belgische belastbare resultaat.

Om het cijfermatig te illustreren, het volgende: Veronderstel een Belgische vennootschap met een vaste inrichting in Zwitserland. Het belastbare resultaat van het Belgische hoofdhuis bedraagt 100, dat van de Zwitserse inrichting 50. Door de Zwitserse VI worden autokosten gedragen, die in toepassing van de Belgische wetgeving aanleiding zouden geven tot een verworpen uitgave van 20. Die 20 moet worden opgenomen in de verworpen uitgaven ([Com.IB 199/13, tweede lid](#)), maar dit heeft geen invloed op het belastbaar resultaat. Op basis van het beginsel van de 'Belgische fiscale soevereiniteit' moet de vrij te stellen winst van een buitenlandse inrichting worden berekend op basis van de Belgische fiscale wetgeving. Hierdoor verhoogt de opname in de VU weliswaar het globale belastbare resultaat van 150 tot 170, maar de vrij te stellen verdragswinst stijgt eveneens van 50 tot 70. Per saldo is het in België belastbare resultaat ongewijzigd op 100; dus geen invloed.

Hetzelfde doet zich voor in het geval van verdragsverliezen. Veronderstel het belastbare resultaat van het Belgische hoofdhuis bedraagt 100, dat van de Zwitserse inrichting -30. Het in België belastbare resultaat is 100 (enkel definitieve verliezen mogen worden aangerekend). Door de opname van de VU stijgt het globale resultaat van 70 tot 90, en het in België belastbare resultaat van het verdragresultaat blijft ongewijzigd op 100 en het verdragsverlies gaat van -30 naar -10; dus ook hier geen invloed.

VI gelegen in land zonder verdrag

Anders is het wanneer de vaste inrichting is gelegen in een land zonder verdrag. In dat geval is het duidelijk dat er wel een invloed is op het Belgische belastbare resultaat.

5.6.3. In een verdragssituatie – artikel 7 OESO-modelverdrag

De verdeling van het resultaat tussen het hoofdhuis en de vaste inrichting gebeurt op basis van artikel 7 OESO-modelverdrag.

Op basis van artikel 7 mag een onderneming die in een ander land geen vi heeft, in dat andere land niet belast worden. Daarnaast hoeft een onderneming die in een ander land wel een vi heeft in dat land enkel belasting te betalen over de nettowinst die aan die vi toewijsbaar is.

Een bespreking van artikel 7 van het OESO-modelverdrag behoort tot de internationale fiscaliteit, wat als dusdanig geen deel uitmaakt van dit werk.

We beperken ons tot de krachtlijnen van de 'Authorized OECD Approach' (AOA), die de volgende zijn:

- De OESO opteert voor de ‘functionally separate entity approach’ (‘afzonderlijke en onafhankelijke onderneming’-benadering), waardoor ook louter interne verrichtingen aanleiding kunnen geven tot een nettowinst.
- De R&D-kosten die tot een immaterieel vast actief (iva) aanleiding gegeven hebben en de algemene administratieve kosten worden in principe verdeeld op een pro-ratabasis tussen het hoofdhuis en haar vi(‘s). Specifieke diensten worden daarentegen wel verrekend tegen marktprijs met de eigenlijke gebruiker.
- De economische eigendom van een iva kan ter beschikking worden gesteld aan een vi van dezelfde rechtspersoon. Die vi kan dan ‘interne royalty’s’ aanrekenen.
- Zelfs als de rechtspersoon geen externe leningen op de balans heeft, kunnen ‘interne intresten’ worden aangerekend.
- Het attractiebeginsel op basis waarvan alle inkomsten die in een vi-land behaald worden, ook in dat land belastbaar zijn, gaat voor de OESO te ver. Winsten zijn enkel belastbaar in een vi-land voor zover die resultaten ook met behulp van de vi zelf neergezet zijn.

5.6.4. Toerekening naar geografische oorsprong volgens bronregels

De winst is van buitenlandse oorsprong wanneer ze **door bemiddeling van** een buitenlandse inrichting wordt voortgebracht. Een schuld is toe te rekenen aan de buitenlandse inrichting als ze door bemiddeling van deze inrichting ten behoeve van de inrichting is aangegaan of als ze verbonden is aan de financiering van deze buitenlandse inrichting (HAELTERMAN, A., *‘Venootschapsbelasting doorgelicht – Een inzichtelijk handboek’*, die Keure, 2018, randnummer 346).

5.6.5. Belgische fiscale soevereiniteit – interactie met buitenlandse administratie

Op basis van het beginsel van de ‘Belgische fiscale soevereiniteit’ moet de vrij te stellen winst van een buitenlandse inrichting worden berekend op basis van de Belgische fiscale wetgeving.

Zo staat in randnummer 39 van het commentaar op artikel 23A en B van het OESO Modelverdrag 2017 te lezen: “The amount of income to be exempted from tax by the State of residence is the amount which, but for the Convention, would be subjected to domestic income tax according to the domestic laws governing such tax. It may, therefore, differ from the amount of income subjected to tax by the State of source according to its domestic laws” (noot Fiscale Koerier 2021/11 bij Cass. 30.04.2021, F.19.0161.N, onder verwijzing naar Gent 06.10.2020, Fisc.Koer. 2021/216 en DE BROE, L., en BOSSUYT, J., ‘Artikel 3. Algemene bepalingen’ in Het Belgisch standaardmodel van dubbelbelastingverdragen: Een artikelsgewijze commentaar, JANSSENS, S., en BIELEN, P., (eds.), Larcier, Brussel, 2018, nr. 50).

De toepassing van de Belgische fiscale wetgeving voor de bepaling van de vrij te stellen inrichtingswinst kan er bijgevolg in de praktijk toe leiden dat het in België vrij te stellen bedrag grondig verschilt van het resultaat dat in het buitenland belastbaar is (VERDINGH, Y., *‘Jaarboek vennootschapsbelasting 2001’*, Mys & Breesch 2001, 391; JOSEPH, G. en MALHERBE, J. en HINNEKENS, L., *‘Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling – Nieuwe wegen voor het Belgisch internationaal belastingrecht?’*, Antwerpen, Kluwer, 1993, 371-373).

Ook Haelterman sluit zich bij het voorgaande aan en wijst erop dat de toepassing van dit principe kan leiden tot een verschillend fiscaal resultaat van de buitenlandse inrichting naargelang het wordt vastgesteld volgens het buitenlands belastingrecht (met het oog op de fiscale verplichtingen in het buitenland), dan wel volgens het Belgisch belastingrecht (met het oog op de verplichtingen van het Belgisch belastingrecht), wat kan leiden tot dubbele belastingheffing of afwezigheid van belasting. Haelterman merkt wel op dat deze basisregel niet altijd wordt toegepast omwille van de eraan verbonden bewijsproblemen (zie Haelterman, A., *‘Venootschapsbelasting doorgelicht – Een inzichtelijk handboek’*, die Keure, 2018, p. 283).

Uit het voorgaande volgt dat op basis van de berekeningswijze die wordt weergegeven in de administratieve commentaar en op basis van het beginsel van fiscale soevereiniteit moet worden besloten dat bij het bepalen van het bedrag van de bij verdrag vrijgestelde winst voor de Belgische aangifte alleen rekening mag worden gehouden met de Belgische fiscale regelgeving en bijgevolg niet met de eventuele fiscale correcties die tijdens een belastingcontrole in het buitenland naar het buitenlandse fiscale recht zijn doorgevoerd.

Dat het op die manier mogelijk is dat er door verschillen in boekhoudkundige en fiscale regels in België en het partnerland verschillen bestaan in de belastbare resultaten en dat dus een negatief resultaat voor Belgische doeleinden zou bestaan terwijl het resultaat voor Nederlandse fiscale doeleinden positief is, wordt bevestigd door de rechtsleer (W. CAERS en M. TAHON, *‘Belgische regels inzake aftrekbaarheid van buitenlandse verliezen na de wet van 11.12.2008’*, AFT 2009, nr. 8).

5.7. Rechtspraak

5.7.1. Met betrekking tot bewijsvoering

Voorbeeld winstvaststelling buitenlandse VI – functionele analyse – onvoldoende bewijs

Er is gevonnis dat de belastingplichtige de bewijslast draagt wat betreft de winsttoewijzing aan een VI. Door eenvoudigweg aan de VI de winst toe te wijzen van de contracten die door middel van die vaste inrichting werden behaald en daarvan enkel de directe kosten met betrekking tot die VI van af te trekken, houdt de BP onterecht geen rekening met de algemene kosten die op het hoofdhuis worden gemaakt ten gunste van de VI. De rechtbank stelt vast dat de winstbepaling gebeurt **op basis van een functionele analyse en niet op basis van een punctuele boekhouding**. In die omstandigheden brengt de BP niet het bewijs bij van de winst toewijsbaar aan de VI ([Rb. Brussel 24.02.2021, 16/6178/A](#), p. 17 e.v.).

Voorbeeld winstvaststelling buitenlandse VI – onvoldoende bewijs

Er is gevonnis dat de belastingplichtige de bewijslast draagt wat betreft de winsttoewijzing aan de VI en daar in gebreke blijft. Door aan te nemen dat het geheel van de inkomsten voortkomend uit contracten van technische bijstand toewijsbaar zijn aan de VI, wordt de winst van het Belgische hoofdhuis onderschat. Voor meer, zie het arrest (Brussel 31.10.2019, 2014/AF/258).

5.7.2. Met betrekking tot Belgische soevereiniteit

Voorbeeld winstvaststelling buitenlandse VI – Belgische soevereiniteit – conform Belgische fiscale wetgeving

In eerste aanleg is strijdig met de voormelde theorie gevonnis dat een herziening van de verliezen van een Nederlandse inrichting door de Nederlandse fiscus leidt tot een aanpassing van het fiscale resultaat van de Belgische vennootschap. De rechtbank oordeelt dat er bezwaarlijk in Nederland kan worden belast op een positieve grondslag en er tegelijk in België een Nederlands verlies in mindering kan worden gebracht ([Rb. Antwerpen 23.09.2013, 11/7751/A](#), inzake *Decathlon, verbroken (zie hierna)*).

Het voormelde vonnis werd evenwel verbroken in beroep. Het hof is van oordeel dat het resultaat van een buitenlandse inrichting van een in België gevestigde vennootschap bepaald moet worden volgens de beginselen van het Belgische fiscale recht. De krachtens [artikel 75 KB/WIB 92](#) (nu [artikel 206/4 WIB 92](#)) in mindering te brengen verliezen van de buitenlandse vaste inrichtingen moeten dan ook in overeenstemming zijn met de voorschriften van het Belgische WIB, wat in casu niet werd aangetoond. Er moet dan ook geen rekening worden gehouden met een minnelijke regeling, waarin door de Belgische belastingplichtige uitdrukkelijk voorbehoud wordt gemaakt dat hij niet akkoord is, maar dat de regeling wordt afgesloten om een einde te maken aan de betwisting ([Antwerpen 17.01.2017, 2014/AR/2701](#), geen voorziening in cassatie ingesteld).

Dezelfde vennootschap was in een ander aanslagjaar belast in een andere jurisdictie, met name Bergen. Het hof van beroep van Bergen heeft in dezelfde problematiek in dezelfde zin geoordeeld ([Bergen 16.05.2016, 2014/RG/921](#), geen voorziening in cassatie ingesteld).

Voorbeeld winstvaststelling buitenlandse VI – Belgische soevereiniteit – conform Belgische fiscale wetgeving

Er is gevonnis dat omdat een buitenlands verlies een invloed kan hebben op de Belgische belastbare grondslag, het de Belgische Administratie geoorloofd is het buitenlandse verlies te corrigeren met een afschrijvingsexcedent wanneer in het buitenland overdreven afschrijvingen worden geboekt ([Rb. Gent 21.12.2010, nr. 02/483/A](#), bevestigd door [Gent 04.12.2012, 2011/AR/1844](#)).

Voorbeeld winstvaststelling buitenlandse VI – Belgische soevereiniteit – conform Belgische fiscale wetgeving – buitenlands forfait, Belgisch verlies

Er is gevonnis dat het feit dat in het buitenland de winst op een forfaitaire manier wordt vastgesteld (het betreft een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid actief in de sector van het agriturismo en agricultura, meer in het bijzonder een wijngaard in Italië), niet belet dat in België de (werkelijke) buitenlandse verliezen in rekening worden gebracht in toepassing van artikel 80 WIB 92 ([Rb. Gent 03.05.2019, 16/4758/A](#), verbroken door [Gent 13.04.2021, 2019/AR/1181](#), p. 12, maar niet wat dit aspect betreft).

Voorbeeld winstvaststelling buitenlandse VI – Belgische soevereiniteit – conform Belgische fiscale wetgeving – Belgisch forfaitaire minimumwinsten

Er is gevonnis dat de winst toerekenbaar aan een vaste inrichting in Nederland, maar waarvoor geen bewijskrachtige boekhouding kan worden voorgelegd, mag worden bepaald op grond van de forfaitaire minimumwinsten ([Antwerpen 04.05.2021, 2020/AR/51](#)).

Voorbeeld winstvaststelling buitenlandse VI – Belgische soevereiniteit – conform Belgische fiscale wetgeving – verlies uit Spaanse villa – toetsing artikel 49 WIB 92

Er is gevonnis dat de bepaling van het fiscaal resultaat van elke inrichting wordt bepaald door het Belgisch fiscaal recht. Het dubbelbelastingverdrag bepaalt de heffingsbevoegdheid over het inkomen door deze toe te wijzen aan een van de verdragsstaten, en heeft in beginsel niet tot doel het Belgisch intern fiscaal recht te wijzigen. Zelfs al zou er sprake zijn van een vaste inrichting, verhindert dit niet de toepassing van artikel 183 en 49 WIB 92 om het fiscaal resultaat vast te stellen. Na het bepalen van het belastbaar resultaat of verlies van elke inrichting, kunnen desgevallend eventuele verliezen aangerekend worden zoals voorzien in het hier nog toepasselijke (oude) artikel 75 KB/WIB 92. In casu wenst de vennootschap het verlies van de exploitatie van een villa in Spanje in mindering te brengen. Dit wordt geweigerd omdat de kosten in verband met het onroerend goed niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 49 WIB 92 ([Gent 21.12.2021, 2020/AR/1663](#)).

6. Aanrekening van verliezen

6.1. Principes m.b.t. de mogelijkheid van aanrekening

Tot 31.12.2019 is het principieel mogelijk verliezen van buitenlandse inrichtingen (zowel die gelegen in een land met verdrag als die gelegen in een land zonder verdrag, zie hierna) aan te rekenen op Belgische winsten, behoudens uitzonderingen.

Vanaf 01.01.2020 geldt het omgekeerde en is het principieel niet meer mogelijk verliezen van een inrichting gelegen in een land met verdrag aan te zuiveren op Belgische winsten.

Voor meer over dat laatste, zie hierna [6.7.2. Maatregelen ter vermijding van dubbele verliesaftrek](#).

6.2. Principes m.b.t. de volgorde van aanrekening (vanaf aanslagjaar 2021)

6.2.1. Inleiding

Het is mogelijk dat sommige van de inrichtingen van de Belgische vennootschap verlieslatend zijn. Deze verliezen worden, in voorkomend geval, afgetrokken van de winst van de andere inrichtingen in een welbepaalde volgorde die is weergegeven in de hiernavolgende tabel.

Door het KB van 09.12.2019 tot aanpassing van de bepalingen van het KB/WIB 92 betreffende de vaststelling van het belastbare inkomen inzake vennootschapsbelasting wordt rekening gehouden met (1) de Siat-rechtspraak; (2) de opheffing van het verlaagd tarief voor winsten behaald in een land zonder verdrag.

Voor een bespreking in de rechtsleer van de situatie voor en na voormeld KB, zie GOMMERS, S. en WILLEMS, W., ‘Nieuwe aanrekeningsregels voor (buitenlandse) verliezen’, Fiscoloog 2020, nr. 1647, p. 3.

Voor een omstandige studie van de stand van zaken anno 2021, met overzicht van mogelijke knelpunten en tekortkomingen, zie ook:

- PEETERS, B., ‘Verliesverrekening: algemene doelstellingen middels pittige techniciteit’ in Liber Amicorum Stefaan Van Crombrugge, Schoten, Roularta Media Group, 2020, 341-363;
- WILLEMS, W. en BETTENS, D., ‘Grensoverschrijdende verliesverrekening in België anno 2021 Belgische keuzes onder Europese invloed’, A.F.T. 2021/15, p. 33.

6.2.2. Wettelijke bepaling en overzichtstabel

Alvorens die onderverdeling wordt gedaan, worden de verliezen van het belastbare tijdperk die in een land worden geleden, achtereenvolgens op het totale bedrag van de winst uit andere landen aangerekend in de hierna aangegeven volgorde ([artikel 206/4, tweede lid, WIB 92](#)):

- a. verliezen geleden in een land waarvoor de winst bij verdrag vrijgesteld is: eerst op de bij verdrag vrijgestelde winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de niet bij verdrag vrijgestelde winst en, tenslotte, op de Belgische winst;
- b. verliezen geleden in een land waarvoor de winst niet bij verdrag vrijgesteld is: eerst op de niet bij verdrag vrijgestelde winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de Belgische winst;
- c. in België geleden verliezen: eerst op de Belgische winst, daarna, indien die winst ontoereikend is, op de niet bij verdrag vrijgestelde winst.

Schematisch gaat dit als volgt. De afkorting mv betekent ‘met verdrag’ en de afkorting zv betekent ‘zonder verdrag’.

Verlies is geleden: 1	Het in kolom 1 bedoelde verlies wordt afgetrokken van de sub 1, hieronder, aangeduide winst en, zo deze ontoereikend is, van de sub 2 aangeduide winst enz. 2
In een inrichting gelegen in een land bij verdrag vrijgesteld (tweede lid, a))	1. de bij verdrag vrijgestelde winst 2. niet bij verdrag vrijgestelde winst 3. Belgische winst
In een inrichting gelegen in een land niet bij verdrag vrijgesteld (tweede lid, b))	1. niet bij verdrag vrijgestelde winst 2. Belgische winst
In een inrichting gelegen in België (tweede lid, c))	1. Belgische winst 2. niet bij verdrag vrijgestelde winst

6.2.3. 'Niet bij verdrag vrijgestelde winst', maar door internationale verdragen verminderde belasting

In uitzonderlijke gevallen wordt de Belgische belasting op buitenlandse winst op grond van een dubbelbelastingverdrag 'verminderd' (zie [2.2. Niet-vrijgestelde verdragswinsten = 'niet bij verdrag vrijgestelde winst' – gedeeltelijk vrijgestelde verdragswinst](#)).

Indien op basis van de internationale verdragen de winst van een buitenlandse vaste inrichting in België niet is vrijgesteld, dient deze winst te worden opgenomen in de categorie 'niet bij verdrag vrijgestelde winst' ([artikel 206/4, derde lid, WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet van 21.01.2022 houdende diverse fiscale bepalingen – B.S. 28.01.2022).

Keuze inzake verliesaanrekening in geval van 'in toepassing van verdrag verminderde winst'

Door de Wet van 21.01.2022 wordt aan vennootschappen de mogelijkheid geboden om zich te verzetten tegen de aanrekening van 'Belgische' verliezen of verliezen uit 'niet-verdragslanden' op buitenlandse winst waarvoor de Belgische belasting op grond van een dubbelbelastingverdrag wordt 'verminderd'. Er is met andere woorden een keuzemogelijkheid. In het geval in de categorie 'niet bij verdrag vrijgestelde winst', winst is begrepen waarvan de belasting op die winst bij toepassing van de internationale verdragen wordt verminderd, worden bij de toepassing van het tweede lid ([artikel 206/4, vierde lid, WIB 92](#)):

- ofwel de verliezen eerst aangerekend op de overige niet bij verdrag vrijgestelde winst, alvorens te worden aangerekend op de winst waarvan de belasting bij toepassing van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting wordt verminderd;
- ofwel wanneer de belastingplichtige hier in zijn aangifte op onherroepelijke wijze om verzoekt, de verliezen enkel aangerekend op de overige niet bij verdrag vrijgestelde winst, zonder te worden aangerekend op de winst waarvan de belasting bij toepassing van een overeenkomst tot voorkoming van dubbele belasting wordt verminderd.

Deze keuze (cf. voormeld 'verzoek') kan per belastbaar tijdperk opnieuw worden gemaakt en heeft tot gevolg dat de Belgische verliezen of verliezen uit niet-verdragslanden naar een volgend belastbaar tijdperk worden overgedragen; de winst waarvoor de Belgische belasting op grond van een dubbelbelastingverdrag wordt verminderd, zal dus daadwerkelijk worden belast, ondanks de aanwezigheid van deze verliezen (Parl.St. Kamer 2021-22, nr. 55-2351/001, 14).

Aangifte

De vennootschap dient voormelde keuze uit te drukken in de aangifte VenB, in het vak 'Buitenlandse winst die geniet van een verminderde belasting' (code 1340, aangifte aanslagjaar 2022).

Voor meer over de aangifte-technische aspecten van (overdraagbare) buitenlandse verliezen, zie ook GOMMERS, S. en SIMONS, N., 'Aangifte-technische verwerking buitenlandse verliezen', Fiscoloog 2022, nr. 1757, p. 10.

6.2.4. Aanrekening op Belgische winst enkel met rapportering

Zie de bespreking van de definitieve verliezen, hierna (zie [6.7.2.2.2. Vanaf aanslagjaar 2021](#)).

Als na uitvoering van deze aanrekeningen van de verliezen geleden in de ene inrichting op de winsten behaald in de andere inrichtingen, uiteindelijk een negatief saldo overblijft, dan vormt dit saldo een overdraagbaar verlies, als bedoeld in [artikel 206 WIB 92](#) (zie [12. Aftrek van verliezen \(te beperken korf\) \(twaalfde bewerking\)](#)).

6.3. Aanrekening verliezen uit land zonder verdrag - zinledig artikel 75, tweede lid, b), KB/WIB 92 (toestand tot en met aanslagjaar 2020)

6.3.1. Probleemstelling

Na de afschaffing van het verlaagde tarief in de vennootschapsbelasting voor winsten afkomstig uit een land zonder verdrag ([artikel 217 WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet van 24.12.2002), zouden de artikel 75 tot 78 KB/WIB 92 worden herschreven. Dat is tot op heden niet gebeurd.

Bij gebrek aan duidelijke (geactualiseerde) teksten in het KB rijzen er vragen over hoe een en ander moet worden geïnterpreteerd:

- kunnen verliezen van een vaste inrichting gevestigd in een land zonder verdrag worden aangerekend op Belgische winsten?

- zo ja, moeten, in het voorkomende geval, de verliezen van een vaste inrichting gevestigd in een land zonder verdrag bij voorrang worden aangerekend op winsten van een vaste inrichting gelegen in een land met verdrag?

6.3.2. Mogelijkheid tot aanrekening op Belgische winsten

6.3.2.1. Standpunt ‘geen verrekening meer mogelijk’ (aanvankelijk administratief standpunt; wordt niet langer verdedigd)

Sommigen zijn van mening dat na de afschaffing van het verlaagde tarief de categorie van de inkomsten uit landen zonder verdrag verdwenen is en er daarom geen mogelijkheid meer bestaat om verliezen uit landen zonder verdrag aan te rekenen op Belgische winsten.

Uit de fiscale praktijk blijkt dit (soms) het administratieve standpunt te zijn.

Naar verluidt is dit standpunt nu definitief opgegeven, ten voordele van het hierna vermelde standpunt.

6.3.2.2. Standpunt ‘verrekening wel nog mogelijk’

Anderen stellen dat door de afschaffing van het verlaagde tarief de winsten uit een land zonder verdrag op voet van gelijkheid staan met Belgische winsten en dat hetzelfde geldt voor de verliezen. Daarom zouden de verliezen uit landen zonder verdrag moeten kunnen worden aangerekend op Belgische winsten.

In die context wordt opgemerkt dat het beletten van de aanrekening van een verlies uit een land zonder verdrag op de Belgische winst leidt tot een artificiële verhoging van het belastbare resultaat. Dat blijkt uit volgende tabel:

	Belgisch resultaat voor integratie	Resultaat inrichting in land zv	Globaal resultaat	Belastbare basis in België	Belastbare basis in land zv	Globale belastbare basis
Jaar 1	20	-5	15	20	0	20
Jaar 2	10	5	15	15	0	15
Totaal	30	0	30	35	0	35

6.3.3. Voorrangsregel: aanrekening bij voorrang op Belgische winsten of op winsten uit landen met verdrag

6.3.3.1. Probleemstelling

In de hypothese dat verliezen uit landen zonder verdrag voor aanzuivering in aanmerking komen, rijst de vraag:

- of de verliezen uit een land zonder verdrag bij voorrang moeten worden aangerekend op winsten uit een land met verdrag en vervolgens slechts op Belgische winsten,
- of dat ze bij voorrang mogen worden aangerekend op Belgische winsten.

6.3.3.2. Administratief standpunt

Volgens het niet-aangepaste [artikel 75, b\) KB/WIB 92](#) is het verlies uit een land zonder verdrag bij voorrang aan te rekenen op winst uit een land met verdrag en vervolgens op Belgische winst.

Aanvankelijk was de Administratie van mening dat dit zo bleef na de opheffing van het verlaagde tarief, maar naar verluidt heeft zij dit standpunt opgegeven en aanvaardt zij dat verliezen uit een land zonder verdrag gelijk te stellen zijn met Belgische verliezen en bijgevolg bij voorrang aanrekenbaar op Belgische winsten.

6.3.3.3. Standpunt contra administratief standpunt

6.3.3.3.1. Geen wettelijk onderscheid tussen Belgische resultaten en resultaten in een land zonder verdrag

Anderen stellen dat de algemene beginselen zijn dat de inkomsten van Belgische vennootschappen in België belastbaar zijn, zelfs als die in het buitenland zijn verkregen (artikel 5 juncto 183 WIB 92).

Bijgevolg zijn ook de buitenlandse verliezen van buitenlandse vaste inrichtingen in landen waarmee geen dubbelbelastingverdrag bestaat volledig in België aftrekbaar (vgl. CAERS, W., ‘Belgische regels inzake aftrekbaarheid van buitenlandse verliezen na de Wet van 11.12.2008’, AFT 2009, p. 47 en 50).

Bij gebrek aan een specifieke wettelijke regeling komt het de rechtbank niet toe enige andere regeling van buitenlandse verliezen in deze situatie tot te passen.

Een belasting of een belastingvrijstelling moet immers een wettelijke grondslag hebben (artikel 170, § 1 en 172, alinea 2 GW).

De bedoeling van de afschaffing van het verlaagde tarief was ook de inkomsten uit een land zonder verdrag op voet van gelijkheid te stellen met de Belgische inkomsten. Dat doen op het vlak van winsten maar niet op het vlak van verliezen zou niet consequent zijn.

6.3.3.2. Schending grondwettelijk gelijkheidsbeginsel

De Administratie heeft zich neergelegd bij de Siat-rechtspraak, die inhoudt dat het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel wordt geschonden wanneer in een niet EU-context Belgische verliezen worden aangerekend op vrijgestelde winsten behaald in een land met verdrag, omdat, wanneer dat toegelaten zou zijn, een vennootschap met winsten in dat geval gelijk behandeld wordt als een vennootschap zonder winsten (zie [6.6.3. En voor niet EU-situaties: ook ongrondwettelijk volgens rechtspraak \(administratief\)](#)).

O.i. is de voorliggende situatie gelijkaardig.

Wanneer de aanrekening van verliezen uit een land zonder verdrag bij voorrang wordt uitgevoerd op winsten uit een land met verdrag, wordt eveneens het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel geschonden.

Immers, op die manier worden Belgische vennootschappen met een winstgevende vaste inrichting in een verdragsland en een vaste inrichting in een land zonder verdrag, op dezelfde manier belast (dezelfde belastbare grondslag), ongeacht of de vaste inrichting in het land zonder verdrag winst maakt of verlies lijdt.

Veronderstel het volgende voorbeeld:

	Belgisch hoofdhuis	Buitenlandse VI – met verdrag	Buitenlandse VI – land zonder verdrag	Totale winst	Belastbare winst
Jaar 1	0	500	0	600	0
Jaar 2	400	400	200	1000	600
totaal	400	900	300	1600	600

Laat ons veronderstellen dat het hoofdhuis een verlies maakt van 200:

	Belgisch hoofdhuis	Buitenlandse VI	Buitenlandse VI – land zonder verdrag	Totale winst	Belastbare winst
Jaar 1	0	500	-100	400	0
Jaar 2	400	400	200	1000	600

totaal	400	900	100	1400	600

Uit de voorgaande tabel blijkt dat het verlies in het land zonder verdrag de belastbare winst ongemoeid laat.

Bijgevolg worden vennootschappen die zich bevinden in verschillende omstandigheden gelijk belast, wat een schending uitmaakt van het gelijkheidsbeginsel.

6.3.4. Rechtspraak

Voorbeeld verliesaanrekening land zonder verdrag – aanrekening mogelijk + bij voorrang op Belgische winst
Op principieel vlak is er gevonnist ([Rb. Brussel 28.10.2013, 2012/5531/A](#) en [Rb. Brussel 17.12.2013, 2012/AR/9372](#) (dezelfde belastingplichtige, verschillend aanslagjaar) inzake *Nokia Siemens resp. 094-04-08/101729 en 002-04-09/071631*) dat:

- na de afschaffing van het tot een vierde verlaagde tarief zoals dat tot aanslagjaar 2003 was opgenomen in [artikel 217 WIB 92](#), is [artikel 75, alinea 2, b\) KB/WIB 92](#) zinledig is geworden;
- dit tot gevolg heeft dat bij gebrek aan specifieke bepalingen de algemene bepalingen van toepassing zijn. Dit wil volgens de rechtbank zeggen dat, aangezien de wereldwijde winst belastbaar is, ook de wereldwijde verliezen aftrekbaar zijn. Dus de verliezen uit het land zonder verdrag zijn bij voorrang aanrekenbaar op de Belgische winsten, veeleer dan op winsten uit landen met verdrag. De belastingplichtige krijgt in de voormelde casussen op het principiële vlak gelijk van de rechtbank, maar uiteindelijk wordt de verliesaftrek toch geweigerd omdat noch het bestaan van de vaste inrichtingen noch het bestaan van de verliezen wordt bewezen.

6.4. Verliezen conform Belgische berekeningswijze inzake winstvaststelling

Wanneer buitenlands verlies wordt afgetrokken van het Belgische resultaat, moet dit buitenlandse verlies worden herberekend conform de Belgische regels inzake winstvaststelling (cf. [Pv nr. 245 van de heer van Biesen van 23.03.2015](#)).

Dit wordt bevestigd in de rechtsleer (WILLEMS, W. en BETTENS, D., ‘Grensoverschrijdende verliesverrekening in België anno 2021 Belgische keuzes onder Europese invloed’, A.F.T. 2021/15, p. 21 ‘bepaling van de omvang van het verlies’).

6.5. Vaststelling belastbare grondslag vaste inrichting bij aanrekening verliezen – Belgische fiscale soevereiniteit

Zie [5.6. Gecorrigeerd nettoboekresultaat na belastingen – Belgische fiscale soevereiniteit](#).

6.6. Dubbele belasting door aanrekeningsregels (Velasquez-doctrine)

6.6.1. Probleemstelling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6.6.2. Aanpassing voor EU-situaties ingevolge Europese rechtspraak (administratief)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6.6.3. En voor niet EU-situaties: ook ongrondwettelijk volgens rechtspraak (administratief)

6.6.4. (Gedeeltelijk) opgelost met ingang van 01.01.2020 in VenB (wettelijk)

6.7. Dubbele verliescompensatie – recapture – principieel aftrekverbod voor verliezen afkomstig uit verdragsland

6.8. Geen recapture noodzakelijk in relatie met land zonder verdrag

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6.9. Geen verliescompensatie tussen moeder en dochter

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6.10. Vaste inrichting of dochter – werken met ‘te liquideren dochtervennootschap’

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6.11. Verrekening verliezen buitenlandse vaste inrichting en Europese vrijheden

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 2 - Vrijstelling bij verdrag vrijgestelde winsten

1. Vrijstelling van de winsten behaald in land met verdrag

1.1. Principe

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2. (on)voorwaardelijke vrijstelling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.3. Bewijslast

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Hybride mismatch: correctie voor vrijstelbare en niet-belaste winsten van vaste inrichting gelegen in EU

2.1. Principe

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2. Aangifte

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Reductie normaal tarief in toepassing van verdrag

Sommige verdragen voorzien in een reductie van het normale tarief van de vennootschapsbelasting in plaats van een volledige vrijstelling. De reden hiervoor is dat het tarief van de vennootschapsbelasting in het bronland onaanvaardbaar laag is om een volledige vrijstelling in België te verantwoorden.

Verdrag België-Tunesië

Zo voorziet het verdrag België-Tunesië in de herleiding tot een vierde van het normale tarief. In artikel 23 van dat verdrag is immers opgenomen dat wanneer een inwoner van België winst verkrijgt waarvan de heffingsbevoegdheid overeenkomstig de bepalingen van artikel 7 van de Overeenkomst is toegekend aan Tunesië maar die in Tunesië krachtens speciale maatregelen ter bevordering van investeringen tijdelijk van belasting is vrijgesteld, is, niettegenstaande de bepalingen van het voorgaande lid, de vrijstelling waarin het voorgaande lid voorziet in België niet van toepassing op de winst die kan worden toegerekend aan de in Tunesië gelegen vaste inrichting, maar wordt de Belgische belasting die evenredig betrekking heeft op die winst verminderd, naar het geval, tot een vierde van de vennootschapsbelasting of tot de helft van de personenbelasting die zou zijn geheven als deze winst in België zou zijn behaald. Deze bepaling is van toepassing gedurende een periode van 17 opeenvolgende kalenderjaren vanaf de datum van inwerkingtreding van de overeenkomst.

Verdrag België-Eiland Man en België-Seychellen

Naar aanleiding van het voorontwerp van wet ter ratificering van de verdragen met het Eiland Man en de Seychellen is in het parlement het volgende aan bod gekomen (*Mondelinge Pv nr. 3030 van 25.03.2015, Commissie voor de Financiën de begroting, Integraal Verslag, CRIV 54 COM 129*).

Wat de overeenkomst met het eiland Man betreft, stelt België de het nettobedrag van de inkomsten niet vrij maar vermindert het de Belgische vennootschapsbelasting die verhoudingsgewijs overeenstemt met die inkomsten tot een derde als de vennootschapsbelasting van het eiland Man minder dan 10% bedraagt. In de praktijk zal dit altijd het geval zijn aangezien het Eiland Man geen inkomstenbelasting kent.

Wat de overeenkomst met de Seychellen betreft: als de Seychelse belasting op de winst minder bedraagt dan 15% van het nettobedrag van de inkomsten, stelt België die inkomsten niet vrij maar vermindert het de Belgische belasting die verhoudingsgewijs overeenstemt met die inkomsten tot de helft.

4. Antimisbruikbepaling in DBV - ‘Multilateraal Instrument’ – ‘Multilaterale overeenkomst’

In de strijd tegen het misbruik van dubbelbelastingverdragen probeert België enerzijds systematisch een algemene antimisbruikbepaling in te voeren in de dubbelbelastingverdragen die het onderhandelt.

Anderzijds wordt misbruik bestreden door het MI (het Multilateraal instrument of MLI), d.i. de antimisbruikbepaling met algemene draagwijdte.

Voor meer daaromtrent, zie de gids Procedure, [HOOFDSTUK 3 Specifieke bewijsmiddelen van het fiscaal recht](#).

HOOFDSTUK 3 - Bepalen van het belastbaar resultaat

1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Aftrekbare bestedingen (derde bewerking)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Dbi- en vri-aftrek (vierde bewerking)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Aftrek voor inkomsten uit octrooien (overgangsregeling tot 30.06.2021) (vijfde bewerking)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Aftrek voor innovatie-inkomsten (zesde bewerking)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Investeringsaftrek (zevende bewerking)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7. Aftrek van de groepsbijdrage (achtste bewerking)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8. Aftrek voor risicokapitaal (negende bewerking)

De aftrek voor risicokapitaal (notionele-intrestaftrek) wordt toegepast tot het bedrag van de restwinst na toepassing van de dbi-aftrek (artikel 207/7, eerste lid, WIB 92).

9. Overgedragen dbi-aftrek (tiende bewerking)

Zie hiervoor, vierde bewerking.

10. Overgedragen aftrek voor innovatie-inkomsten (elfde bewerking)

Zie hiervoor, zesde bewerking.

11. Vorige verliezen (twaalfde bewerking)

Bij het vaststellen van de belastbare winst of het geleden verlies van elke inrichting en de aanrekening op de winst uit de ene inrichting van het verlies geleden in de andere inrichting, werd uiteindelijk de oorsprong bepaald van het eventueel overdraagbare verlies dat op de winsten van latere belastbare tijdperken mag worden aangerekend.

Die aanrekening gebeurt in dezelfde volgorde als weergegeven in de hiervoor weergegeven tabel (zie [6. Aanrekening van verliezen](#)). Met dien verstande dat de vorige verliezen, die geleden zijn door inrichtingen gelegen in landen mv, slechts van de latere winsten uit landen zv aftrekbaar zijn in de mate dat ze de bij verdrag vrijgestelde winst van het belastbaar tijdperk overtreffen ([artikel 206/4 WIB 92](#)).

De logica moet gezocht worden in het feit dat de winst uit een land mv al in de derde bewerking uit het fiscaal resultaat werd verwijderd.

Geen opsplitsing gemaakt

In de praktijk stelt zich de vraag wat de sanctie is wanneer binnen- en buitenlandse verliezen in de Belgische aangifte op een hoopje worden gegooid, zonder onderscheid naargelang oorsprong.

Voor de Administratie is het oncontroleerbaar van waar de verliezen komen, en dus niet te verifiëren of aan de voorwaarde van [artikel 206, § 1, tweede lid WIB 92](#) is voldaan. Deze bepaling stelt dat voor buitenlandse verliezen moet worden aangetoond dat ze in het buitenland niet in aftrek werden genomen. Bij gebrek aan afzondering is die controle niet mogelijk, net zoals de controle op de recapturemaatregel, en zou de logische conclusie kunnen zijn dat de Administratie de totaliteit van de verliezen verwerpt.

12. Overgedragen aftrek voor risicokapitaal (dertiede en veertiende bewerking)

Zie hiervoor, negende bewerking.

HOOFDSTUK 4 - CFC- of FIF-wetgeving

Voor een bespreking van de Belgische CFC-wetgeving, zie [4.18. Belastbare inkomsten ingevolge CFC-wetgeving \(vanaf 01.01.2019\)](#).

HOOFDSTUK 5 - Toepasselijk verdrag

1. Principe

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Vaste inrichting bepaalt toepasselijk DBV

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 6 - Aangifteformulier

Voor het vaststellen van de belastbare grondslag van Belgische vennootschappen met zowel inkomsten uit Belgische als uit buitenlandse inrichtingen dienden de juiste codes in Vak ‘uiteenzetting van de winst’ van het aangifteformulier te worden ingevuld (aangifte aanslagjaar 2022).

Dit vak is opgesteld, rekening houdend met het feit dat de belastbare inkomsten van de voornoemde vennootschappen moeten worden gesplitst volgens hun oorsprong (tweede bewerking) en dat de aftrekken ressorterend onder de volgende bewerkingen in een bepaalde wettelijke volgorde van aanrekening moeten worden uitgevoerd.

DEEL 8 - Berekening van de verschuldigde vennootschapsbelasting

HOOFDSTUK 1 - Gewoon aanslagstelsel

HOOFDSTUK 2 - Afzonderlijke aanslagen

HOOFDSTUK 3 - Verrekenbare bestanddelen

HOOFDSTUK 4 - Belastingverhogingen en administratieve boetes

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

DEEL 9 - Reorganisaties – herstructureringen

HOOFDSTUK 1 - Kapitaal – eigen vermogensbestanddelen

HOOFDSTUK 2 - Antimisbruikbepaling bij belastingvrije reorganisaties

HOOFDSTUK 3 - De fiscale nettowaarde

HOOFDSTUK 4 Overname activa en passiva = overname rechten en verplichtingen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 5 - Inkoop eigen aandelen

HOOFDSTUK 6 - Gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen (partiële liquidatie)

HOOFDSTUK 7 - Ontbinding en vereffening – liquidatie van vennootschappen – verdeling maatschappelijk vermogen

HOOFDSTUK 8 - Fusie en splitsing

HOOFDSTUK 9 - Inbreng van een algemeenheid van goederen of van een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid

HOOFDSTUK 10 - Zetelverplaatsing (emigratie – immigratie)

HOOFDSTUK 11 - Verschuiving van activa of vestiging van of inbreng in een buitenlands bijkantoor (vaste inrichting) in internationale context (‘internal dealings’)

HOOFDSTUK 12 - Aannemen van een andere rechtsvorm

HOOFDSTUK 13 - Overgang van vennootschap naar eenmanszaak

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 14 - Overdracht fiscale schuldvordering cf. fiscale betwisting in kader van reorganisaties

DEEL 10 - Fiscale gunstregimes

HOOFDSTUK 1 - Innovatie-, reconversievennootschappen en vennootschappen gevestigd in een tewerkstellingszone

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 2 - Coöperatieve verbruiksverenigingen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 3 - Coördinatiecentra

HOOFDSTUK 4 - Distributiecentrum

HOOFDSTUK 5 - Dienstencentrum

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 6 - CV's erkend als 'sociale onderneming'

HOOFDSTUK 7 - De coöperatieve participatievennootschap – financiële werknemersparticipatie

1. Financiële werknemersparticipatie (werknemersparticipatie in het kapitaal van de vennootschappen en winstpremie voor de werknemers)
2. De coöperatieve participatievennootschap (cpv)

HOOFDSTUK 8 - Vennootschappen actief in de zeescheepvaart (tonnagetaks ...)

1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. In aanmerking komende activiteiten
3. Cumulatie – combinatie met andere activiteiten dan zeescheepvaart – afzonderlijke rekeningen
4. Forfaitaire vaststelling van de winst op basis van de tonnage van de schepen
5. Bijzonder keuzestelsel van afschrijving inzake zeeschepen
6. Vrijstelling meerwaarden op zeeschepen
7. Investeringsaftrek van 30%
8. Vermindering van het registratierecht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

9. Bevrijdende voorheffing voor bezoldigingen van niet-inwonende zeelieden

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

10. Tonnagetaks en de catchallbepaling (artikel 228, § 3 WIB 92)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

11. Heffingsbevoegdheid over bezoldigingen in internationaal vervoer – artikel 15, § 3, DBV

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

12. Combineerbaar met BK onderzoek en ontwikkeling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 9 - Fiscaal gunstregime voor investeringen in de audiovisuele sector ('taxshelter')

Aangezien het hier niet gaat om een bijzonder aanslagregime maar wel om een bijzondere vrijstelling die eender welke vennootschap die een welbepaalde investering doet in de audiovisuele sector, kan genieten, wordt dit gunstregime als een vrijgesteld inkomen besproken (*zie* [4. Taxshelter filmindustrie \('audiovisuele werken'\)](#))).

HOOFDSTUK 10 - Instellingen voor collectieve belegging ('ICB's) (beleggingsvennootschappen) en organismen voor de financiering van pensioenen (OFP)

1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Bedoelde vennootschappen

2.1. Wettelijke bepaling

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2. Omschrijving beleggingsvennootschap

Een ‘beleggingsvennootschap’ is ‘enigerlei vennootschap die het gemeenschappelijk beleggen van kapitaal tot doel heeft’ ([artikel 2, § 1, 5° f\) WIB 92](#)).

In de praktijk stelt zich de vraag hoe een beleggingsvennootschap kan worden herkend.

Noch de wet noch de administratieve commentaar geven verdere duiding bij wat moet worden verstaan onder ‘het gemeenschappelijk beleggen van kapitaal’.

De verhandelbare beleggingsvennootschappen zijn herkenbaar aan hun ISIN-code. Ook publiceert de FSMA lijsten van beleggingsvennootschappen (<https://www.fsma.be/nl/instellingen-voor-collectieve-belegging-icb>, *laatst geraadpleegd 04.08.2022*).

Maar er zijn ook ‘officieuze’ beleggingsvennootschappen, die de kwalificatie verwerven op grond van een beoordeling van de feitelijke omstandigheden.

Hieromtrent kan een voorafgaande beslissing worden aangevraagd (bv. [Voorafgaande beslissing nr. 2013.554 d.d. 24.12.2013](#); *deze ruling geeft een overzicht van alle specifieke fiscale regelingen waarvoor een beleggingsvennootschap in aanmerking komt*).

Uit de rulingpraktijk kan worden opgemaakt dat een ‘beleggingsvennootschap’ minstens aan de volgende criteria moet voldoen: een pluraliteit aan beleggers (investeerders), een pluraliteit aan beleggingen en de afwezigheid van de intentie om een groep te vormen. Wat ook vaak wordt vermeld is het gegeven dat de beleggingsvennootschap enkel en alleen activa aanhoudt in het kader van haar beleggingsactiviteit.

Ook wordt het begrip ‘beleggingsvennootschap’ in de rulingpraktijk uitgelegd door het te contrasteren met het begrip ‘holdingvennootschap’. Het oogmerk van een beleggingsvennootschap is om ten voordele van de aandeelhouders een meerwaarde te creëren op korte termijn. Het oogmerk van een holdingvennootschap is daarentegen eerder om voor haar dochtervennootschappen een (meer)waarde op langere termijn te creëren door het vormen van een groep.

In de rulingpraktijk worden private privaks systematisch erkend als beleggingsvennootschappen.

Voor meer hieromtrent in de rechtsleer, zie VAN DER MAST, A. en COUDRON, C., ‘De beleggingsvennootschap: autonoom fiscaal begrip of echo uit het financieel recht’, Tijdschrift voor Beleggingsfiscaliteit.

2.3. Vennootschap voor belegging in schuldvorderingen

Vennootschappen voor belegging in schuldvorderingen worden beoogd in [artikel 185bis WIB 92](#) (*cf. artikel 106 van de Wet van 20.07.2004*).

2.4. (gereguleerde) vastgoedbevaks – gereguleerde vastgoedvennootschap (‘gvv’) – privaks – gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen (‘gvbf’) – sociale gereguleerde vastgoedvennootschap (‘SGVV’)

2.4.1. Overzicht

Als vastgoedbeleggingsvehikels onderscheiden we:

- klassieke vastgoedbevaks,
- gereguleerde vastgoedbevaks,
- gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen.

Voor een bespreking van de gevolgen bij de omvorming van een vennootschap in een vastgoedbevak, zie [3.17. Exittaks – exitheffing](#).

Voor een bespreking van de gevolgen bij de omvorming van een vennootschap in een privak, zie [3.17. Exitaks – exitheffing](#).

2.4.2. Vastgoedbevak

De vastgoedbeleggingsvennootschap met vast kapitaal (de vastgoedbevak of vbevak) is omschreven in het KB van 07.12.2010 met betrekking tot vastgoedbevaks (*BS 28.12.2010, tweede editie*), dat komt ter vervanging van het [KB van 10.04.1995 \(BS 23.05.1995\)](#).

Artikel 7 eerste lid, 5° *juncto* 10 van de Wet van 20.07.2004 laat een bevak toe om te beleggen in vastgoed.

De vastgoedbevak is in principe hetzelfde als een andere erkende beleggingsvennootschap.

2.4.3. Gereglementeerde vastgoedbevak – vastgoedvennootschap

De gereglementeerde vastgoedbevak (alias gvv (gereglementeerde vastgoedvennootschap), ‘B-REIT’ of Belgian Real Estate Investment Trust) (*Wet van 12.05.2014 – BS 30.06.2014 houdende gereglementeerde vastgoedvennootschappen*) behoudt de fiscale kenmerken van de niet-gereglementeerde vastgoedbevak (*LIEVENS, K. en VAN DEN BRUEL, T., ‘B-REIT brengt alternatief voor vastgoedbevak’, Fisc. Act. nr. 16, p. 6-8, 24.04.2014; zie ook DE MUNTER, M., “Nieuwe gereglementeerde vastgoedvennootschappen met fiscaal gunststatuut”, Fiscoloog nr. 1387, p. 6*).

2.4.4. Gespecialiseerd vastgoedbeleggingsfonds

Het ‘gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfonds’ (‘gvbf’) is in het leven geroepen door het KB van 09.11.2016 (BS 18.11.2016, tweede editie; erratum in BS 24.11.2016, tweede editie). Anders dan wat de naam ‘vastgoedbeleggingsfonds’ kan doen vermoeden, kan die enkel als een beleggingsvennootschap met vast kapitaal worden opgericht.

Het gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfonds geniet hetzelfde fiscaal stelsel als de gvv’s en vastgoedbevaks.

Voor een bespreking in de rechtsleer, zie:

- DE MUNTER, M., ‘Nieuw “gespecialiseerd vastgoedbeleggingsfonds” met fiscaal gunststatuut’, Fiscoloog 2016, nr. 1499, p. 4;
- VAN DEN BRUEL, T en CAPIAU, K., “Gespecialiseerd vastgoedbeleggingsfonds’ krijgt gunststatuut’, Fisc. Act. 2016/43, p. 8-11;
- SABLON, S. e.a., ‘Fiscaal Jaaroverzicht 2016 – Fiscaal regime gespecialiseerde vastgoedbeleggingsfondsen’, Fiscale Koerier, 2017/75.

‘Hamsterhuren’

Voor een bespreking van het ‘hamsterhuren’ en de rol van een GVBF daarin, zie Kempeneers, C., ‘Is hamsterhuren ook fiscaal interessant?’, T.F.R., 2020/14, nr. 586, p. 685-700.

2.4.5. Sociale gereglementeerde vastgoedvennootschap

De sociale gereglementeerde vastgoedvennootschap (of ‘SGVV’) wordt ingevoerd door de Wet tot wijziging van de wet van 12.05.2014 betreffende de gereglementeerde vastgoedvennootschappen – BS 09.11.2017.

Ze zal zich toeleggen op de voor de sociale sector en de opvang van personen vereiste vastgoedinfrastructuur.

Op fiscaal vlak zal de SGVV hetzelfde (gunstig) fiscaal stelsel genieten als de andere gereglementeerde vastgoedvennootschappen (of ‘GVV’).

Voor een bespreking, zie:

- DE MUNTER, M., ‘Nieuwe “sociale” GVV met fiscaal gunststatuut in de steigers’, Fiscoloog 2017, nr. 1535, p. 6;
- VANNESTE, L., ‘Nieuwe GVV-wet versoepelt regels, introduceert sociale GVV’, Fisc. Act. 2018/17, p. 7-11 (incl. overzicht van de aspecten van het fiscale gunstregime van een gereglementeerde vastgoedvennootschap).

2.5. Europese langetermijnbeleggingsinstellingen – European Long Term Investment Fund (ELTIF)

2.5.1. Inleiding

De fiscale bepalingen inzake rv en dbi werden aangepast aan de invoering van de zogenaamde ‘Europese langetermijnbeleggingsinstellingen’ (European Long Term Investment Fund of afgekort ELTIF) door de Wet van 21.01.2022 ‘houdende diverse fiscale bepalingen’ (BS 28.01.2022).

Het komt erop neer dat het bestaande fiscaal stelsel van de gereguleerde beleggingsvennootschappen wordt uitgebreid tot de ELTIF’s, maar met wel enkele belangrijke verschillen betreffende het vermijden van economische dubbele belasting voor de ingezeten investeerdersvennootschap (DBI) en de niet-ingezeten investeerdersvennootschap (rv).

Voor de memorie van toelichting, zie amendement nr. 3 bij het ontwerp van de Wet van 21.01.2022, Parl.St. Kamer 2021-22, nr. 55-2351/003, 53.

Voor een bespreking in de rechtsleer, zie HERMAND, O. e.a., ‘Specifiek fiscaal stelsel voor “Europese langetermijnbeleggingsinstellingen”’, Fiscooloog 2022, nr. 1734, p. 10.

KB van 05.07.2022: uitbreiding verzakingen aan roerende voorheffing

Met het KB van 05.07.2022 wordt het specifiek fiscaal stelsel voor de ELTIF aangevuld met een reeks van verzakingen aan de inning van roerende voorheffing, ten voordele van de ELTIF’s en hun investeerders. Voor een bespreking van dit KB, zie PROTIN, M., HERMAND, O, ‘Fiscaal stelsel “ELTIF’s” vervolledigd met verruimde verzaking aan RV’, Fiscooloog 2022, nr. 1756, p. 3.

2.5.2. Definitie ‘ELTIF’

Een Europese langetermijnbeleggingsinstelling wordt in het WIB 92 gedefinieerd als:

‘elke alternatieve instelling voor collectieve belegging die bij statuten is geregeld en die opgericht is in de vorm van een vennootschap naar Belgisch recht met rechtspersoonlijkheid en die vóór de aanvang van haar werkzaamheden door de FSMA is erkend overeenkomstig Verordening (EU) 2015/760 van het Europees Parlement en de Raad van 29 april 2015 betreffende Europese langetermijnbeleggingsinstellingen.’ ([artikel 2, § 1, 5°, i\) WIB 92](#), zoals ingevoegd door de Wet van 21.01.2022 houdende diverse fiscale bepalingen – B.S. 28.01.2022).

3. Fiscale aspecten

3.1. Ratio legis - fiscale transparantie

De in [artikel 185bis WIB 92](#) opgesomde vennootschappen (*zie hiervoor*) genieten van een soort ‘fiscale transparantie’: de opbrengsten vloeien omzeggens belastingvrij door naar de beleggers of de spaarders. De fiscale bepalingen die leiden tot een belastbare grondslag, zijn eigenlijk niet meer dan antimisbruikbepalingen.

Deze fiscale transparantie is ingevoerd omdat de beleggingsvennootschappen slechts optreden als tussenschakel tussen een houder van deelbewijzen en de gefinancierde vennootschap.

De doelstelling is de schepping van ‘semibelastingneutrale poolingorganismen’, waardoor België een aantrekkelijke vestigingsplaats kan zijn voor dergelijke ondernemingen.

Door de beleggingsvennootschappen (theoretisch) aan vennootschapsbelasting te onderwerpen, zijn ze wel belastingplichtige inwoners en kunnen ze bv. dubbelbelastingverdragen inroepen.

3.2. Belastbare grondslag

3.2.1. Omschrijving

De hiervoor bedoelde vennootschappen zijn slechts belastbaar op ([artikel 185bis WIB 92](#), zoals gewijzigd door de Wet van 28.04.2019 houdende diverse fiscale bepalingen):

- het totaal van de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen;
- de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten andere dan waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen en het in artikel 198/1 bedoelde ook niet als beroepskosten aangemerkte financieringskostensurplus;
- de in artikel 219 bedoelde bijzondere bijdrage blijft verschuldigd.

De beleggingsvennootschappen blijven de in artikel 219 bedoelde bijzondere ‘bijdrage verschuldigd’ (sic) ([artikel 185bis, § 1, in fine WIB 92](#)).

Uit het voorgaande volgt dat de eigenlijke winst buiten beschouwing wordt gelaten. Wanneer een in artikel 185*bis* bedoelde vennootschap geen abnormale of goedgunstige voordelen ontvangt, noch fiscaal niet-aftrekbare kosten (andere dan waardeverminderingen of minderwaarden op aandelen) draagt, noch niet verantwoorde uitgaven doet in de zin van artikel 219 WIB 92, betaalt zij geen vennootschapsbelasting.

Noteer dat het feit dat de in bepaalde gevallen niet verrekenbare roerende voorheffing (zie [3.5. Verrekening van voorheffingen](#)) op deze manier, via de verworpen uitgaven, ook in de belastbare grondslag moet worden opgenomen.

3.2.2. Tax-on-tax – toepassing artikel 198, § 1, 1° WIB 92

3.2.2.1. Vennootschapsbelasting en roerende voorheffing (andere dan gedragen door collectieve beleggingsvennootschappen)

3.2.2.1.1. Situering

Dat de opname van de vennootschapsbelasting in de belastbare grondslag, zonder dat daar een afname van de belastbare reserves tegenover staat, leidt tot een (weliswaar afnemende en ongeveer 11 jaar durende) cascade aan belasting op belasting ('sneeuwbaaleffect'), is gemeld in een parlementaire vraag, maar er werd niets aan gedaan ([Pv nr. 631 van de heer Goyvaerts d.d. 31.01.2005](#)).

3.2.2.1.2. Rechtsleer: vennootschapsbelasting geen VU

In de rechtsleer (*bv. M. DE MUNTER, 'Vastgoedbevaks: belasting op belasting?', Fiscoloog nr. 1025, 03.05.2006, p. 7*) wordt dit bekritiseerd omdat dit standpunt aanleiding geeft tot een situatie waarbij belastingen op belastingen worden betaald.

Daar waar het toevoegen van de belastingen bij het netto boekhoudkundige resultaat bij een vennootschap waarbij de belastbare grondslag wordt vastgesteld vertrekkende van het netto boekhoudkundige resultaat, logisch is omdat de belastingen moeten worden berekend op het resultaat vóór belastingen, zou deze logica zoek zijn in het geval van beleggingsvennootschappen omdat in dat geval er geen enkel verband is tussen het (netto) boekhoudkundig resultaat en de belastbare basis. Immers, de belastbare basis van dergelijke vennootschappen wordt op alternatieve basis vastgesteld, waardoor de aftrek van de vennootschapsbelasting op boekhoudkundig vlak, fiscaal geen enkel gevolg heeft en waardoor een correctie in de zin van [artikel 198, § 1, 10° WIB 92](#) dan ook zinloos is.

Of, anders gesteld, door toevoeging van de vennootschapsbelasting aan de belastbare basis van beleggingsvennootschappen, zou voor dergelijke vennootschappen belasting geheven worden op de verschuldigde belasting ('tax-on-tax'-principe), resulterend in een sneeuwbaaleffect en een de facto verhoogd effectief belastingtarief. Bij normaal belaste vennootschappen heeft deze toevoeging een corrigerende werking op een vorige aftrek, waardoor het 'tax-on-tax'-principe zich niet zal voordoen.

Het voorgaande illustreert dat het 'tax-on-tax'-principe niet inherent aanwezig is in [artikel 198, § 1, 1° WIB 92](#) en niet speelt voor alle vennootschappen, doch wel uitsluitend voor beleggingsvennootschappen wanneer de vennootschapsbelasting aan de verworpen uitgaven zou worden toegevoegd, wat bijgevolg niet gewenst is.

Verwijzing naar coördinatiecentra

In deze context is het nuttig te verwijzen naar de voormalige coördinatiecentra, waar zich een gelijkaardig probleem stelde en waar het hof van cassatie heeft beslist dat de toevoeging van de vennootschapsbelasting aan het belastbaar resultaat niet nodig was ([Cass. 16.03.2007, F.04.0055.N](#) en de *wetswijziging in die context*; zie ook [HOOFDSTUK 3 Coördinatiecentra](#)).

Het Hof van Cassatie heeft haar visie herhaalt in 2017, door in de context van een coördinatiecentrum te stellen dat 'wanneer de vennootschapsbelasting van een vorig aanslagjaar wordt opgenomen in de berekeningsgrondslag van de coördinatiecentra in een volgend aanslagjaar, zulks leidt tot dubbele belasting in de zin van artikel 376, § 1 WIB 92 aangezien aldus het met de vennootschapsbelasting overeenstemmend deel van de winst van het vorig aanslagjaar een tweede maal wordt belast, terwijl de belastingwet daarin niet voorziet' ([Cass. 20.01.2017, F.15.0197.N](#), BUYSSE, C., 'Coördinatiecentra en belasting op Venn.B.: ontheffing van ambtswege', *Fiscoloog* 2017, nr. 1511, p. 10).

Uit het verwijzingsarrest na cassatie blijkt dat de Administratie zich bij het oordeel van cassatie neerlegt, zowel wat het procedurele als het inhoudelijke aspect betreft ([Antwerpen 20.06.2017, 2017/AR/900](#)).

Uit het voormelde cassatiearrest blijkt dat de *ratio legis* is dat de wetgever met de toevoeging van 'niet als bedrijfsuitgaven aftrekbare uitgaven en lasten' beoogde misbruiken te voorkomen, meer bepaald verschuivingen van niet of slechts gedeeltelijk aftrekbare kosten naar het coördinatiecentrum. Het risico dat er misbruik wordt gepleegd door het doorsluizen van niet-aftrekbare vennootschapsbelasting naar een coördinatiecentrum is per definitie onbestaande. De toevoeging van de niet-aftrekbare belastingen aan het resultaat zou dus strijdig zijn met de *ratio legis*.

3.2.2.1.3. Prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof: geen discriminatie indien venn.b. = vu

De rechtbank van Antwerpen heeft ter zake de volgende prejudiciële vraag gesteld aan het Grondwettelijk Hof ([Rb. Antwerpen 12.06.2015, 14/3313/A](#)):

Schenden artikel 185bis WIB 92 juncto artikel 198 § 1, 1° WIB 92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet, wanneer deze bepalingen, in die zin worden geïnterpreteerd dat de vennootschapsbelasting ressorteert onder de notie ‘niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten’ en aldus deel uitmaakt van de belastbare grondslag van de in deze bepaling bedoelde beleggingsvennootschappen, waardoor deze beleggingsvennootschappen ten aanzien van artikel 198 § 1, 1° WIB 92 op een gelijke manier worden behandeld als de gewone aan de vennootschapsbelasting onderworpen belastingplichtigen, terwijl beide categorieën belastingplichtigen zich ten aanzien van deze bepaling in een totaal verschillende situatie bevinden aangezien voor de gewone vennootschappen de belastbare basis wordt vastgesteld uitgaand van hun boekhoudkundig resultaat na belastingen, terwijl de bepaling van de belastbare basis van beleggingsvennootschappen totaal losstaat van het boekhoudkundig resultaat?

Het Grondwettelijk Hof heeft hierop negatief geantwoord. De kwalificatie van de vennootschapsbelasting als een niet-aftrekbare uitgave in hoofde van beleggingsvennootschappen maakt geen schending uit van de artikelen 10 en 11 van de Grondwet ([GwH 20.10.2016, 135/2016](#), besproken door VAN DYCK, J., ‘Vastgoedvennootschappen: “belasting op belasting” is niet discriminerend’, *Fiscoloog* 2016, nr. 1496, p. 8; VANNESTE, L., ‘Grondwettelijk Hof: betaalde vennootschapsbelasting behoort tot belastbare grondslag gereguleerde vastgoedvennootschappen’, *Fisc. Act.* 2017/05, p. 7-9).

3.2.2.1.4. Rechtspraak

Voorbeeld tax-on-tax – beleggingsvennootschap – VenB wel in vu

Een belastingplichtige beleggingsvennootschap is van mening dat artikel 198, § 1, 1° WIB 92 op haar niet van toepassing is omdat [artikel 185bis WIB 92](#) (specifiek voor beleggingsvennootschappen) niet verwijst naar [artikel 198, § 1, 1° WIB 92](#) (dat vennootschapsbelasting uitsluit als beroepskost).

De Administratie, hierin gevolgd door de rechtbank van eerste aanleg, is het daarmee niet eens. Er wordt geconcludeerd dat [artikel 198, § 1, 1° WIB 92](#) ook van toepassing is op beleggingsvennootschappen. De vennootschapsbelasting en de door de vennootschap ten laste genomen rv moet worden toegevoegd aan het belastbare resultaat ([Rb. Antwerpen 07.04.2014, 12/6485/A](#) inzake Intervest Offices & Warehouses, wat dit aspect betreft bevestigd door [Antwerpen 13.06.2017, 2014/AR/1296](#), besproken door VAN DYCK, J., ‘Gereguleerde vastgoedvennootschap: ook recht op investeringsaftrek’, *Fiscoloog* 2017, nr. 1528, p. 3; Gommers, S. en Van Gils, M., ‘Tax-on-tax: dan toch niet dood en begraven?’, *TFR*, 2018/6, nr. 538, p. 293-299; cassatieberoep verworpen door [Cass., 19.09.2019, F.17.0119.N](#)).

Het voormelde vonnis van 07.04.2014 (en het arrest van 13.06.2017) heeft zowel betrekking op de vennootschapsbelasting als op de voorheffingen.

De argumentatie van het hof van beroep kan als volgt worden samengevat:

- Het hof baseert haar oordeel op een letterlijke lezing van artikel 198, § 1 WIB 92, dat niet voorziet in een afzonderlijke regeling voor vennootschappen zoals bedoeld in artikel 185bis WIB 92.
- Artikel 185bis WIB 92 spreekt net zoals artikel 198, § 1 WIB 92 van ‘niet als bedrijfskosten aftrekbare uitgaven en kosten’, zodat daaraan dezelfde invulling kan worden gegeven.
- Wat betreft de bedoeling van de wetgever grijpt het hof terug naar de voorbereidende werken, waar het leest dat het de bedoeling was beleggingsvennootschappen te belasten op de verkregen abnormale of goedgunstige voordelen en de verworpen uitgaven. Er mag van worden uitgegaan dat de ‘verworpen uitgaven’ gelijk te stellen zijn met ‘niet als bedrijfskosten aftrekbare uitgaven en kosten’. Uit de voorbereidende werken kan niet worden afgeleid dat het de bedoeling zou zijn de vennootschapsbelasting uit te sluiten uit de belastbare grondslag.
- Er blijkt ook niet uit dat het belastingregime van beleggingsvennootschappen zou zijn geïnspireerd op het fiscale regime van de coördinatiecentra of tewerkstellingszones.
- Het feit dat de vennootschapsbelasting in de belastbare grondslag begrepen is, is in overeenstemming met de tekst van de wet en met de wil van de wetgever.
- Het feit dat het cascade-effect (dat doorgaat gedurende ongeveer 11 jaar) een schending van het ‘non bis in idem’-beginsel zou uitmaken, wordt niet gevolgd. Het is niet dezelfde belastbare grondslag die een tweede keer wordt belast.
- Wat betreft de roerende voorheffing is het hof van oordeel dat dit een ‘in mindering van de vennootschapsbelasting gestorte som’ is in de zin van artikel 198, § 1, 1° WIB 92, en dat die dus behoort tot de verworpen uitgaven; vóór de Wet van 30.07.2013 was de roerende voorheffing ook voor beleggingsvennootschappen immers een verrekenbaar bedrag).

Voor een kritische bespreking van het vonnis, zie DE MUNTER, M., ‘Vastgoedbevaks: toch belasting op belasting?’, Fiscoloog 2014, nr. 1397, p. 3.

Voorbeeld tax-on-tax – beleggingsvennootschap – VenB wel in vu

In dezelfde zin, Rb. Brussel 25.09.2019, 17/6195/A.

3.2.2.2. Roerende voorheffing in hoofde van collectieve beleggingsvennootschappen

3.2.2.2.1. Administratief standpunt

De Administratie heeft haar standpunt met betrekking tot collectieve beleggingsvennootschappen kenbaar gemaakt met [Circulaire AAFisc Nr. 25/2014 \(nr. Ci.RH.421/630.783\) d.d. 23.06.2014](#).

Tot en met aanslagjaar 2013: in belastbare grondslag

De belastbare grondslag van gereguleerde beleggingsvennootschappen wordt overeenkomstig [artikel 185bis WIB 92](#), gevormd door de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen en de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten (vu) andere dan waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen.

Uit de tekst van [artikel 185bis § 1 WIB 92](#) volgt dat de belastbare grondslag van gereguleerde beleggingsvennootschappen ook wordt gevormd door de vu volgens dezelfde principes inzake vennootschapsbelasting.

Overeenkomstig de [artikel 185bis § 2 WIB 92](#) (zoals dat bestond voor de wijziging door artikel 53 van de voormelde Wet van 30.07.2013) en [artikel 304, § 2, tweede lid WIB 92](#) is de aan de bron ingehouden rv op dividenden die zijn verkregen door de voormelde beleggingsvennootschappen, verrekenbaar met de eventueel verschuldigde vennootschapsbelasting en wordt het saldo teruggegeven (als het ten minste 2,50 EUR bedraagt).

Overeenkomstig het [artikel 198, § 1, 1° WIB 92](#) worden de in mindering van de vennootschapsbelasting gestorte sommen niet als beroepskosten aangemerkt.

Gelet op wat voorafgaat, kan de rv met betrekking tot de dividenden die zijn verkregen en die als som in mindering wordt gebracht van de belasting, niet als een aftrekbare beroepskost worden beschouwd en maakt die rv deel uit van de vu die begrepen zijn in de belastbare grondslag van de beleggingsvennootschappen overeenkomstig [artikel 185bis WIB 92](#).

Vanaf aanslagjaar 2014: niet in belastbare grondslag

Door een wijziging aan [artikel 185bis, § 2, tweede lid WIB 92](#) is de rv met betrekking tot dividenden van Belgische oorsprong die zijn verkregen door gereguleerde beleggingsvennootschappen, de Europese langetermijnbeleggingsinstellingen en gereguleerde vastgoedvennootschappen niet meer verrekenbaar met de eventueel verschuldigde vennootschapsbelasting en niet meer terugbetaalbaar.

Aangezien die rv geen gestorte som meer is die in mindering wordt gebracht van de bedoelde belasting zoals bedoeld in [artikel 198, § 1, 1° WIB 92](#), draagt zij niet meer bij tot de vaststelling van de belastbare grondslag van gereguleerde beleggingsvennootschappen zoals voorgeschreven door [artikel 185bis WIB 92](#) (wat wil zeggen dat deze niet langer als verworpen uitgave aan het belastbaar resultaat moet worden toegevoegd).

Let op: het hierna vermelde geldt dus niet voor andere vennootschappen dan beleggingsvennootschappen onderworpen aan artikel 185bis, § 2 WIB 92 (bv. organismen voor de financiering van pensioenen), aangezien die nog altijd de rv kunnen verrekenen¹.

¹ DE MUNTER, M., ‘Vastgoedbevaks: toch belasting op belasting?’, Fiscoloog nr. 1397, p. 3.

3.2.2.2.2. De rechtsleer

Noteer dat vanaf aanslagjaar 2014 er dus geen ‘probleem’ meer is omdat de Administratie ervan uitgaat dat de rv niet moet worden toegevoegd aan het belastbaar resultaat (zie hiervoor).

Volgens de belastingplichtige moet de roerende voorheffing gedragen door een vastgoedbevak niet worden toegevoegd aan het belastbare resultaat omdat de toevoeging is gebaseerd op [artikel 37, derde lid WIB 92](#), en dus uitgaat van de veronderstelling dat het roerend inkomen deel uitmaakt van de belastbare grondslag, wat bij een vastgoedbevak niet het geval is.

In de rechtsleer is men van mening dat de niet-verrekenbaarheid (sinds aanslagjaar 2014) van de rv m.b.t. Belgische dividenden leidt tot een verhoging van de belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting, omdat deze niet-verrekenbare rv nu ook in de belastbare grondslag van de beleggingsvennootschap valt en dus onderworpen wordt aan 33,99% vennootschapsbelasting. De auteur voegt eraan toe dat dit niet de bedoeling van de wetgever kan zijn (*DE MUNTER, M, 'RV is voortaan eindbelasting voor alle collectieve beleggingsvennootschappen', Fiscoloog nr. 1349, p. 10*).

Activeren van de rv of niet?

Merk in dat verband op dat de beslissing tot het al dan niet activeren van de roerende voorheffing een impact kan hebben op het belastbare resultaat. Stel een beleggingsvennootschap activeert de roerende voorheffing die werd inhouden op door haar ontvangen roerende inkomsten, omdat ze deze bij gebrek aan belastbare grondslag sowieso zal kunnen terugvorderen. Door deze beslissing verdwijnt de roerende voorheffing uit de kosten en moet deze niet meer worden opgenomen in de vu. Bij een vennootschap met een volgens de normale regels vastgestelde belastbare grondslag maakt dat geen verschil uit wat betreft de belastbare grondslag. Bij een vennootschap waarbij de belastbare grondslag wordt vastgesteld op grond van [artikel 185bis WIB 92](#) des te meer. Bij activering is de rv niet terug te vinden in de belastbare grondslag en bij niet activering wel (althans volgens de interpretatie van de Administratie, zie hiervoor). Als gevolg van het feit dat de roerende voorheffing met betrekking tot Belgische dividenden niet langer verrekenbaar is, speelt de voormelde keuzeproblematiek niet langer voor dividenden. De keuze om te activeren is er immers niet langer. Ook inzake de andere inkomsten is het geen kwestie in mate deze kunnen genieten van een vrijstelling van rv, wat doorgaans het geval is.

3.2.2.3. tax on tax is geen dubbele belasting

Een tax-on-taxsituatie kwalificeert niet als een dubbele belasting in de zin van [artikel 376 WIB 92](#) (zie de *Gids Procedure*, [7.3.6. Rechtspraak](#)).

3.2.3. Bijzonderheid mbt organisme voor de financiering van pensioenen

Wat betreft de abnormale of goedgunstige voordelen van ofp's moet het volgende worden opgemerkt:

- wegens het strikte reglementaire kader van de ofp's lijkt het weinig waarschijnlijk dat deze abnormale of goedgunstige voordelen ontvangen;
- de gratis diensten die de bijdragende onderneming levert (personeel dat uitvoerende taken verricht of zetelt in de organen van de ofp, ter beschikking stelling van computers e.d. ...) wordt niet beschouwd als een verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel omdat dit zich onmiddellijk vertaalt in lagere werkingskosten die de ofp zal aanrekenen aan de bijdragende onderneming; er is geen voordeel wanneer er een evenwaardig wederkerig voordeel is; wel is het opletten wanneer er verschillende bijdragende ondernemingen zijn, want als deze ongelijk bijdragen, verleent de éne onderneming de facto een voordeel aan de andere, waarbij artikel 26 en/of 207 WIB 92 van toepassing kunnen zijn.

We vermelden nog dat inzake ofp's men spreekt over het EET-principe (Exemption-Exemption-Taxation): dit wil zeggen dat zowel de bijdragen van de bijdragende ondernemingen die de ofp binnenstromen als de opbrengsten uit de beleggingen van de bijdragen in hoofde van de ofp vrijgesteld zijn van belasting.

3.2.4. Bijzonderheid m.b.t. private privak

Voor de private privak is de toepassing van het gunstregime evenwel voorwaardelijk ([artikel 185bis, § 3 WIB 92](#)). Het gunstregime vervalt:

- wanneer de private privak statutaire regels die volgen uit het specifiek karakter van deze vennootschap als beleggingsinstelling niet naleeft;
- wanneer de private privak haar activa niet meer volledig bestemt voor de beleggingen zoals bedoeld in [artikel 192, § 3 WIB 92](#), (*Wet van 27.12.2006 – BS 28.12.2006*).

3.3. Kosten aftrekbaar? – creatie van verliezen mogelijk?

In de praktijk stelt zich de vraag of de forfaitair vastgestelde belastbare grondslag kan worden verminderd met fiscaal aftrekbare kosten.

Sommigen gaan ervan uit dat de kosten moeten worden afgezet tegen een fictieve, volgens de normale regels vastgestelde winst. Alleen wanneer de kosten deze winst overstijgen, zouden deze nog in mindering kunnen worden gebracht van de verkregen abnormale of goedgunstige voordelen en verworpen uitgaven, wat eventueel tot een fiscaal

verliespositie zou kunnen leiden. Anderen gaan ervan uit dat de forfaitair vastgestelde belastbare grondslag een brutobasis is, waarvan nog kosten mogen worden afgetrokken.

Andere rechtsleer is van mening dat deze analyse eerder theoretisch is, en indruist tegen de logica van het afwijkend fiscaal stelsel (bv. K. SCHELLEKENS, *Beleggingsvennootschappen naar Belgisch en Luxemburgs recht*, Brussel, Larcier, 2002, 17-18, randnr. 17; VAN DE VELDEN, K., 'Is de 'fairness tax' van toepassing op (vastgoed)bevaks?', *Fiscoloog* nr. 1354 p. 9).

3.4. Fiscale aftrekken

3.4.1. Dbi-aftrek

De organismen voor de financiering van pensioenen kunnen niet genieten van dbi-aftrek ([artikel 185bis, § 2, eerste lid WIB 92](#)), niet zomin als de in § 1 bedoelde beleggingsvennootschappen, de Europese langetermijnbeleggingsinstellingen en gereglementeerde vastgoedvennootschappen ([artikel 185bis, § 2, tweede lid WIB 92, gewijzigd door de Wet van 20.11.2022](#)). Dit is logisch omdat de ontvangen dividenden in toepassing van § 1 van [artikel 185bis WIB 92](#) geen deel uitmaken van de belastbare basis.

3.4.2. Notionele-intrestaftrek

Ook van de notionele-intrestaftrek zijn beleggingsvennootschappen uitgesloten ([artikel 205octies WIB 92](#)).

3.4.3. Vrijgestelde inkomsten (bv. investeringsaftrek)

Inzake de investeringsaftrek is wettelijk niets bepaald, zodat deze niet uitdrukkelijk wordt uitgesloten. Op die manier is er minstens een overtuigend tekstueel argument ten voordele van de toepassing van de investeringsaftrek ¹.

In de rechtsleer wordt [artikel 185bis WIB 92](#) gezien als een alternatieve vaststelling van de belastbare grondslag, waarna de normale regels voor de berekening van de vennootschapsbelasting ten volle spelen ².

De Administratie is van mening dat de 'aftrek van vrijgestelde inkomsten' van [artikelen 109 en 201 WIB 92](#) (giften en investeringsaftrek) niet van toepassing is voor collectieve beleggingsvennootschappen wiens belastbare basis bepaald wordt door [artikel 185bis WIB 92](#), en die dus niet op basis van de winst belastbaar zijn. De uitsluiting van de investeringsaftrek volgt dan uit de bewoordingen van [artikel 199 WIB 92](#): 'bij het bepalen van de belastbare inkomen worden vrijgestelde inkomsten die begrepen zijn in de winst van het belastbare tijdperk, **van die winst** afgetrokken'. Hier wordt dezelfde logica gevolgd als in de uitsluitingen van [artikel 185bis § 2 WIB 92](#). In het bijzonder worden middels de investeringsaftrek onder de voorwaarden bepaald in [artikel 202 WIB 92](#), inkomsten vrijgesteld die voortvloeien uit exploitatie van de betrokken activa en die begrepen zijn **in de winst** van het belastbare tijdperk.

Aangezien deze winst niet begrepen is in de belastbare grondslag van een beleggingsvennootschap, kan zij ook niet worden vrijgesteld.

Voorbeeld beleggingsvennootschap – wel investeringsaftrek

*Er is gevonnis dat een beleggingsvennootschap niet kan genieten van de investeringsaftrek omdat volgens de rechtbank een investeringsaftrek niet kan worden toegepast op winst, uitgesloten van belasting op grond van [artikel 185bis § 1 WIB 92](#) (dus op niet-belastbare winst). Het vonnis wordt in beroep verbroken ([Rb. Antwerpen 07.04.2014, 12/6485/A](#) inzake Intervest Offices & Warehouses, besproken door DE MUNTER, M., 'Vastgoedbevaks: toch belasting op belasting?', *Fiscoloog* nr. 1397, p. 3; wat het aspect 'investeringsaftrek' betreft verbroken door [Antwerpen 13.06.2017, 2014/AR/1296](#), besproken door VAN DYCK, J., 'Gereglementeerde vastgoedvennootschap: ook recht op investeringsaftrek', *Fiscoloog* 2017, nr. 1528, p. 3; cassatieberoep verworpen door [Cass., 19.09.2019, F.17.0119.N](#), waar deze had geen betrekking op het aspect van de investeringsaftrek).*

Het hof van beroep stelt vast dat noch artikel 185bis WIB 92 noch de voorbereidende werkzaamheden iets bijzonders bepalen met betrekking tot de investeringsaftrek. Ook de tekst van artikel 199 WIB 92 ('... worden van die winst afgetrokken') sluit de toepassing van de investeringsaftrek niet uit. De investeringsaftrek kan dus worden toegepast.

¹ DE MUNTER, M., 'Vastgoedbevaks: toch belasting op belasting?', *Fiscoloog* nr. 1397, p. 3.

² GEMIS, G., 'Effectisering als strategische oplossing bij externe collectivisering van onroerend goed – Een fiscale analyse', in DIERCKX, F. *Onroerend goed als beleggingsinstrument*, Larcier, 2003, n° 228; VAN CROMBRUGGE, S., 'De Programmawet van 28 december 1990 – Inkomstenbelastingen', in *Fiscale Programmawetten 1990, Roerende inkomsten, Bevek en Bevak, Biblo-dossier Fiscaliteit – 14*, Kalmthout, Bib10, 1991, 1-78.

3.4.4. Overdraagbare verliezen

Ook inzake de overdraagbare verliezen is wettelijk niets bepaald, zodat die niet uitdrukkelijk wordt uitgesloten. Ook hier is er dus minstens een overtuigend tekstueel argument ten voordele van de toepassing van de aftrek van overdraagbare verliezen.

De Administratie is op basis van dezelfde redenering als diegene die geldt inzake investeringsaftrek van mening dat de aftrek van overdraagbare verliezen niet mogelijk is.

Noteer dat de kwestie hier eerder theoretisch is, gelet op het feit dat overdraagbare verliezen moeilijk kunnen ontstaan ingevolge de bijzondere manier van vaststellen van de belastbare grondslag.

In een casus was het verlies ontstaan ingevolge technische handelingen op de aangifte.

3.5. Verrekening van voorheffingen

3.5.1. Organismen voor de financiering van pensioenen ('pensioenfondsen')

De in § 1 bedoelde organismen voor de financiering van pensioenen kunnen roerende voorheffing verrekenen, en deze is ook terugbetaalbaar, niettegenstaande de roerende inkomsten niet opgenomen zijn in een belastbare basis, zoals artikel 123 KB/WIB dit vereist. [Artikel 123 KB/WIB](#) wordt expliciet niet van toepassing verklaard op voormelde vennootschappen ([artikel 185bis, § 2, eerste lid WIB 92, zoals gewijzigd door de Wet van 30.07.2013 houdende diverse bepalingen \(BS 01.08.2013\); inwerkingtreding vanaf aanslagjaar 2014](#)). De roerende voorheffing is slechts op te nemen als een verworpen uitgave in de mate dat deze dient ter voorfinanciering van de vennootschapsbelasting. Het overtollige kan worden geboekt als een vordering.

Wat ofp's betreft blijft er dus een discriminatie tussen binnenlandse ofp's en buitenlandse gelijkaardige instellingen, in die zin dat deze laatsten een eventueel ingehouden bronheffing niet kunnen verrekenen (*PEETERS, B., 'Veroordeelde rv op dividenden: zijn de aanpassingen te beperkt?', Fisc. Int., 2014, nr. 362, p. 7*).

3.5.2. Beleggingsvennootschappen

Om de discriminatie tussen Belgische en buitenlandse beleggingsvennootschappen weg te werken (zie [5. Inhouding bronheffing die niet kan worden verrekend in buitenland: schending vrij verkeer van kapitaal?](#)), worden beleggingsvennootschappen (dus ook Belgische) uitgesloten van verrekening en terugbetaling van de roerende voorheffing voor Belgische dividenden.

Deze onmogelijkheid tot verrekening en terugbetaling wordt geconcretiseerd doordat [artikel 185bis, § 2, tweede lid WIB 92](#) het [artikel 279](#) wat Belgische dividenden betreft niet van toepassing verklaart voor beleggingsvennootschappen, de Europese langetermijnbeleggingsinstellingen en gereguleerde vastgoedvennootschappen als bedoeld in § 1 ([artikel 185bis, § 2, tweede lid WIB 92, zoals gewijzigd door de Wet van 20.11.2022](#)).

Voor een bespreking in de rechtsleer, zie VEKEMAN, M. en COUDRON, M., 'RV-vrijstelling geconformeerd aan EU-recht en geactualiseerd – maar niet volledig', Fisc. Act. 2016/04, p. 3-7.

De uitdrukkelijke bepaling die stelt dat [artikel 123 KB/WIB 92](#) niet van toepassing is (*cf. artikel 185bis, § 2, eerste lid WIB 92*) wat de beleggingsvennootschappen betreft is dus niet meer noodzakelijk en wordt geschrapt.

Voor een kritische beschouwing bij de schrapping van de verwijzing naar [artikel 123 KB/WIB 92](#), zie VEKEMAN, M. en COUDRON, M., 'RV-vrijstelling geconformeerd aan EU-recht en geactualiseerd – maar niet volledig', Fisc. Act. 2016/04, p. 3-7. Volgens hen zijn de auteurs van het gewijzigde artikel 185bis in hun enthousiasme toen uit het oog verloren dat het niet alleen gaat om binnenlandse dividenden, maar dat de verrekenbaarheid van Belgische rv voor Belgische beleggingsvennootschappen wel nog relevant kan zijn voor buitenlandse dividenden en voor rente-inkomsten van (bv.) een bevek. De eventuele op die inkomsten ingehouden rv zou door de voormelde schrapping niet kunnen worden verrekend.

Alleen wanneer de deelbewijzen van een compartiment van een in het tweede lid bedoelde beleggingsvennootschap uitsluitend worden aangehouden door in het eerste lid bedoelde organismen voor de financiering van pensioenen zijn de bepalingen van het eerste lid voor de beleggingsvennootschap van toepassing met betrekking tot dit compartiment ([artikel 185bis, § 2, derde lid WIB 92, zoals ingevoegd door de Wet van 30.07.2013 houdende diverse bepalingen \(BS 01.08.2013\); inwerkingtreding vanaf aanslagjaar 2014](#)). Of, anders gezegd, er is wel verrekening van rv voor compartimenten die uitsluitend door een pensioenfonds worden aangehouden.

3.5.3. Fbb

De organismen voor de financiering van pensioenen kunnen niet genieten van de verrekening van de fbb ([artikel 185bis, § 2, eerste lid WIB 92](#)), net zomin als de in § 1 bedoelde beleggingsvennootschappen, de Europese langetermijnbeleggingsinstellingen en gereguleerde vastgoedvennootschappen ([artikel 185bis, § 2, tweede lid WIB 92, zoals gewijzigd door de Wet van 20.11.2022](#)).

De mogelijkheid tot verrekening van een fbb op dividenden wordt doorgeschoven naar de aandeelhouder. Als afwijking op het algemene beginsel dat dividenden geen recht geven op de verrekening van een fbb, bepaalt [artikel 285, tweede lid WIB 92](#) immers dat dividenden toegekend of toegewezen door erkende beleggingsvennootschappen recht geven op de verrekening van het fbb (*zie ook* [9. Forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting \('fbb'\)](#)).

3.6. Tarief

De hier besproken vennootschappen zijn onderworpen aan het normale vennootschapsbelastingtarief van 33,99% (uitgesloten van het verlaagd tarief door [artikel 215, derde lid, 6° WIB 92](#)), en zijn onderworpen aan een vermeerdering bij onvoldoende voorafbetalingen ([artikel 218 WIB 92](#)).

De afzonderlijke aanslag op geheime commissielonen is ook van toepassing (*artikel 185bis, § 1, in fine WIB 92*).

Door deze principiële onderwerping aan de vennootschapsbelasting kunnen de betrokken vennootschappen de door België afgesloten dubbelbelastingverdragen inroepen, wat hen onder meer zal toelaten de beperkingen of vrijstellingen van buitenlandse bronheffingen te genieten.

3.7. Ontvangen roerende inkomsten

3.7.1. Beleggingsvennootschappen – ELTIF's

3.7.1.1. Roerende inkomsten (andere dan Belgische dividenden)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.7.1.2. Belgische dividenden

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.7.2. Organisme voor financiering van pensioenen (ofp)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.8. Uitgekeerde dividenden – inkoopboni

3.9. Uitgekeerde intresten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.10. Meerwaarden op aandelen van een beleggingsvennootschap

3.11. Minderwaarden op aandelen van een beleggingsvennootschap

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.12. Overzicht fiscale behandeling meer- en minderwaarden

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.13. Inkoop eigen aandelen en vereffening

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.14. Toepassing dubbelbelastingverdragen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.15. Quid bij afloop erkenning – gunstregime

3.16. Belastingheffing in hoofde van aandeelhouder-natuurlijke persoon

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3.17. Exittaks – exitheffing

3.18. 'Master-feeder'-structuur

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 11 - Gemeenschappelijke beleggingsfondsen

1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Begripsomschrijving

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Statuut uitgekeerde inkomsten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Geen exploitatie van een onderneming

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5. Ventilatieplicht

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Fiscale transparantie

7. Omvorming beleggingsfonds in beleggingsvennootschap

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8. Onderscheid gbf versus bevek: ‘vastgesteld probleem’ volgens DVB

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 12 - Sector van de diamant

1. Forfaitaire grondslag van aanslag – fiscaal plan – diamantplan (tot aanslagjaar 2016)

1.1. Situering

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

1.2. Fiscaal Plan

2. Voorraadherwaardering in de diamantsector (Wet van 26.11.2006)

2.1. Algemeen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2. Personeel toepassingsgebied

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.3. Materieel toepassingsgebied

2.4. Toepasselijk tarief

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.5. Toepassingsvoorwaarden

2.6. Niet in aanmerking voor aftrek risicokapitaal

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.7. Aangiftetechnisch

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Erkende diamantvennootschappen / boekhouding in US-dollar

In beginsel moet een jaarrekening in EUR worden opgesteld ([artikel 3:174 KB/WVV](#)). Erkende diamantvennootschappen hebben, bij toepassing van [artikel 3:42 WVV](#) een sectorale afwijking verkregen en mogen hun jaarrekening opstellen in US-dollar.

Voor meer, zie [2.2. Boekhouding in vreemde munt](#).

4. Stelsel tot forfaitaire vaststelling van het belastbaar resultaat uit diamanthandel op basis van de omzet (‘Diamant Stelsel’, ‘karaattaks’) (vanaf aanslagjaar 2017)

4.1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.2. Definities

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.3. Personeel toepassingsgebied

4.4. Forfaitaire vaststelling brutomarge

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.5. Vaststelling belastbare grondslag

4.6. Toepassing fiscale aftrekken

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.7. Fiscaaltechnische/aangiftetechnische verwerking

4.8. Antimisbruikbepaling – uitsluiting voor niet oprechte of ongebruikelijke diamanthandel

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.9. Quid bij inactiviteit

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.10. NIA bij gemengde activiteit

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4.11. Interactie met ATAD-interestaftrekbepierking

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 13 - Opname oude belastingvrije reserves

1. Algemeen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Niet altijd voordelig – facultatief - optioneel?

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Temporeel toepassingsgebied

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Materieel toepassingsgebied

5. Begrip ‘belastbare opneming’

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Invloed opname op verlaagd tarief (artikel 215, tweede lid WIB 92)

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7. Gunsttarief

8. Kenmerken van de belasting

9. Praktisch – aangiftetechnisch

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 14 - Vrijstelling van de meerwaarden gerealiseerd op binnenschepen

1. Algemeen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Anciënniteitsvoorwaarde / gedwongen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. ‘Binnenschepen voor commerciële vaart’

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

4. Herbeleggingsactiva

5. Herbeleggingstermijn

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

6. Overzichtstabel

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

7. Formaliteit

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

8. Sanctie bij niet-herbelegging

HOOFDSTUK 15 - Fiscaal statuut van de elektriciteitsproducenten

1. Bedoelde belastingplichtigen

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Fiscaal statuut van de elektriciteitsproducenten

HOOFDSTUK 16 - Inschakelingsbedrijven

1. Inleiding

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2. Bedoelde bedrijven

3. Fiscale vrijstelling

DEEL 11 - Topics

HOOFDSTUK 1 - De rekening-courant

1. Inleiding

Bij wijze van topic bundelen we hier de fiscale aspecten van de rekening-courant.

De motivatie voor deze bundeling is het feit dat de rekening-courant, naast de verworpen uitgaven, een van de favoriete zaken is die de controleur van de vennootschap aan een onderzoek onderwerpt.

Vandaar de overtuiging dat een gecentraliseerde bespreking van alle fiscale aspecten van de rekening-courant de praktische bruikbaarheid van deze commentaar aanzienlijk verhoogt.

2. Omschrijving van de rekening-courant

De rekening-courant is een staat waarop de wederzijdse schulden en vorderingen vermeld worden tussen de bedrijfsleider en de vennootschap waarvan hij het bestuur waarneemt.

Overeenkomsten van rekening-courant zijn onbenoemde *sui-generis*contracten tussen twee partijen die stipuleren dat de schulden die ontstaan uit hun onderlinge transacties op één enkele rekening worden geboekt waarvan de balans zal worden betaald bij beëindiging van de overeenkomst. Een rekening-courant is een wederzijds en wederkerig contract. De schulden die in rekening-courant geboekt worden verliezen hun individuele aard en worden deel van de rekening-courant, waarbij andere rechten en verplichtingen hun plaats innemen. De boeking van een schuld in rekening-courant impliceert de betaling en de volledige ontheffing van de schuldenaar.

Door deze overeenkomst worden alle wederzijdse schuldvorderingen die uit de betrekkingen voortkomen, op voorwaarde dat ze zeker, vaststaand en geoorloofd zijn en slaan op onderling vervangbare zaken, opgenomen in één rekening, waarbij in het algemeen wordt aangenomen dat de rekening-courant een algehele compensatie kan teweegbrengen tussen alle debet- en creditposten van de rekening (HOUBEN, R., Schuldvergelijking, Antwerpen, Intersentia, 2010).

De aanduiding ‘debet’ of ‘credit’ moet worden verstaan vanuit degene die de boekhouding voert. Credit is een verplichting van de vennootschap, dus een positief saldo voor de rekeninghouder-vennoot. Debet is een vordering van de vennootschap, dus een negatief saldo voor de rekeninghouder-vennoot.

Op de creditzijde registreert men de voorschotten gedaan door de bedrijfsleider aan de vennootschap (stortingen in geld ter ondersteuning van de vennootschap, maar bijvoorbeeld ook door de bedrijfsleider met persoonlijke gelden betaalde facturen van leveranciers), of de door de vennootschap aan de bedrijfsleider te betalen bedragen waarvoor uitstel van betaling is verkregen (bezoldigingen, inbreng *in natura*, huurgelden, intresten op creditsaldo ...).

De debetzijde registreert o.a. de opnemingen in contanten door de bedrijfsleider, door de vennootschap betaalde private uitgaven van de bedrijfsleiders, intresten op debetsaldo.

Juridisch bekeken ontstaat er een wettelijke compensatie tussen de schulden en de vorderingen zodat enkel het saldo de positie weergeeft van de rekening-courant: debetsaldo = vordering van de vennootschap op de vennoten, creditsaldo = schuld van de vennootschap t.o.v. de vennoten.

3. Overname – overdracht van de rekening-courant

3.1. Overeenkomst is bepalend

Bij de overname van een vennootschap is de overname van rekening-courant afhankelijk van wat bij de overname werd overeengekomen.

In principe is de rekening-courant gekoppeld aan een persoon en niet aan een functie, en blijft de rekening-courant dus van de overlater. Hij kan dus overgaan tot opeising van een debetstand van de rc, ook al zou hij ondertussen als zaakvoerder ontslagen zijn.

In de praktijk kan worden afgesproken dat de rekening-courant wordt aangezuiverd voor de overname, of dat dit mogelijk blijft voor de overlater na de overname of dat deze mee wordt overgenomen door de overnemer.

Bij overname van de rekening-courant door de overnemer moet er een schriftelijk akkoord zijn tussen de overlater en de overnemer, en moet de vennootschap op de hoogte worden gebracht van die rekening-courantoverdracht (artikel 1690 en 1725 BW).

Voor een (o.i. te pessimistische) analyse van de overdracht van de aandelen van een vennootschap inclusief een creditstand rc, zie MASSET, E., 'Een onderneming overkopen inclusief een rekening-courant credit', Fiscalnet, Praktische tips van 19.07.2017.

Voorbeeld overname creditstand rc – geen belastbaar inkomen in jaar van verkrijging/overdracht

Er is gevonnist dat de overname van creditstand rc geen aanleiding geeft tot een belastbaar divers inkomen in dat jaar. Immers neemt de Belgische Staat daarbij verrichtingen in aanmerking die liggen buiten het belastbaar tijdperk van het hier bedoelde. Niet alleen is geen 'inkomen' door de overname van de bestaande vordering bewezen in 2005, doch het zou afbreuk doen aan het grondwettelijk annaliteitsbeginsel gebeurtenissen en verrichtingen van ook al ver na dat tijdperk, te weten het belastbaar tijdperk in de personenbelasting voor de eerste appellant verbonden aan het inkomstenjaar 2008, in aanmerking te nemen om belastbare verrichtingen en inkomsten te ontwaren reeds behaald in 2005. Geen wettelijke bepaling laat toe inkomsten te belasten bedoeld in artikel 90,1 WIB92 in een belastbaar tijdperk waarin deze niet behaald zijn, ook al blijkt achteraf en dus post factum dat eerste appellant in een later belastbaar tijdperk mogelijk een groot geldelijk voordeel kon behalen door de bewuste overname gedaan in 2005, nadat hij de daarbij aan hem overgedragen vordering door inbreng in natura inbracht in de bewuste vennootschap in ruil voor aandelen ([Brussel 02.03.2021, 2016/AF/172](#), noot DE CONINCK, L. in Fiscale Koerier 2021/10, p. 232-236).

3.2. Schenking principeel mogelijk

Stel een zaakvoerder heeft een aanzienlijke vordering op zijn vennootschap, maar in de vennootschap zijn geen middelen aanwezig om die terug te betalen. Toch wil de zaakvoerder van de vordering af omdat de opvolging zich aandient.

Hij zou graag de rekening-courant overdragen aan zijn kind.

Een overdracht van de rekening-courant kan door een schenking, niet door een handgift.

Omdat een rekening-courant een 'vordering' is en dus een 'onlichamelijk' goed, kan de zaakvoerder hiervan geen handgift doen, maar enkel een notariële schenking.

De reguliere schenkingsrechten zijn hierover verschuldigd.

3.3. Fiscale aspecten van de overdracht rekening-courant

Geen dividenduitkering

Wanneer in het kader van een aandelenoverdracht (verkoop) van een vennootschap de vordering die een aandeelhouder op de vennootschap heeft via de rekening-courant, wordt overgedragen aan de nieuwe aandeelhouders, kan de overnemer deze rekening-courant belastingvrij opnemen. Het feit dat geen specifieke prijs wordt betaald voor de vordering, en dat er enkel bij de vaststelling van de overnameprijs voor de aandelen met deze vordering rekening wordt gehouden, doet niet ter zake. Een taxatie waarbij deze opname als een dividenduitkering wordt belast, houdt geen stand ([Gent 06.12.2005, 2004/AR/1519](#)).

Een bezoldiging als onvoldoende gedocumenteerd

Uit rechtspraak blijkt dat wanneer niet kan worden aangetoond dat de overdracht van de rekening-courant het gevolg is van de verrekening van wederzijdse vorderingen en schulden tussen private partijen, er wordt besloten dat de vennootschap de toekenning heeft gedaan en dat het gaat om een belastbare toekenning.

Zo is gevonnist dat wanneer niet uit de overeenkomst van overdracht van de aandelen noch uit de overnameprijs blijkt dat de rekening-courant wordt overgedragen aan de nieuwe aandeelhouder, de creatie van de rekening-courantschuld ten aanzien van de nieuwe aandeelhouder moet worden beschouwd als een belastbare toekenning of bezoldiging van bedrijfsleider ([Rb. Brugge 29.06.2011, 10/1623/A, bevestigd door Gent 28.05.2013, 2012/AR/580, bevestigd door Cass. 05.11.2015, F.14.0072](#)).

3.4. Invloed overdracht op mogelijkheid tot taxatie voordeel alle aard – fictieve debetintresten

Voor de invloed van de overdracht van een rekening-courant door schenking, vererving of in het kader van de verkoop van aandelen op de mogelijkheid tot taxatie van een voordeel van alle aard, zie de gids Personenbelasting, [3.10.10. Niet-hypothecaire leningen zonder vaste looptijd \(debetstand rekening-courant; fictieve debetintresten\)](#).

4. Omzetting rc-schuld in kapitaal

De Administratie aanvaardt dat de aandelen die voortkomen uit de omzetting van een schuldvordering (ongeacht de vorm ervan, dus ook een rekening-courant) worden aangemerkt als aandelen ter vertegenwoordiging van een inbreng in geld, behalve als deze schuldvordering haar oorsprong vindt in een inbreng in natura ([Circulaire nr. Ci.RH.233/463.721 d.d. 18.02.1997, nr. 65 en Com.IB 261/103](#)).

5. Fiscale aspecten van de rekening-courant

5.1. Rekening-courant en intresten

5.1.1. Debetintresten

Bij een debetstand van de rekening-courant kan de bedrijfsleider beschikken over gelden van de vennootschap.

Wanneer dat kosteloos gebeurt geeft dat aanleiding tot een belastbaar voordeel van alle aard ('fictieve debetintresten').

Dit voordeel wordt forfaitair geraamd in het KB/WIB 92 ([artikel 18, § 3 KB/WIB 92](#)).

Voor een bespreking, zie [3.10.10. Niet-hypothecaire leningen zonder vaste looptijd \(debetstand rekening-courant; fictieve debetintresten\)](#).

Een debetstand kan worden weggewerkt door:

- een terugbetaling;
- een kapitaalvermindering;
- een uitkering van reserves in de vorm van een dividend, tantième of bijkomend loon;
- een inkoop van eigen aandelen;
- private goederen te verkopen aan de vennootschap;
- een vooruitbetaling van huur;
- ontbinding en vereffening van de vennootschap.

5.1.2. Creditintresten

Bij een creditstand van de rekening-courant kan de vennootschap intresten toekennen aan de bedrijfsleider.

Het toekennen van intresten op de rc laat toe op een belastingvriendelijke wijze fondsen uit de vennootschap te halen. De intresten zijn immers aftrekbaar voor de vennootschap en onderworpen aan een roerende voorheffing van 25%.

De aftrek is wel wettelijk begrensd. Zodra de grenzen overschreden zijn, worden de intresten geherkwalificeerd in dividenden.

Voor een uitgebreide bespreking, zie [2.5. Tot dividenden geherkwalificeerde intresten van rentegevende voorschotten](#).

Voor het overige zijn er geen bepalingen die beletten dat een vennootschap intresten betaalt op een rekening-courant ten gunste van een aandeelhouder of bedrijfsleider, terwijl zij over voldoende financiële middelen beschikt om het creditsaldo terug te betalen.

Het is aannemelijk dat de berekening van de intresten gebeurt op jaarbasis wanneer er weinig of geen schommelingen zijn op de rc, maar als dat laatste wél het geval is (bv. een grote inschrijving op het einde van het jaar), is de berekening op dagbasis de enige correcte ([Rb. Brugge 13.03.2013, 11/2459/A](#)).

5.1.3. Compensatie tussen debet- en creditintresten

Inzake debet- en creditinteressen wordt compensatie toegestaan wanneer deze betrekking hebben op één en dezelfde rekening (DE COCK, B. en VAN SANDE, K., 'Circulaire bevestigt fiscale behandeling van "negatieve interesten", Fiscoloog 2021, nr. 1706, p. 6, onder verwijzing naar SMET, P., Handboek roerende voorheffing, Kalmthout, Biblo, 2003, 285; H. BROUNS, H., 'De roerende voorheffing' in X. (ed.), Vennootschap en belastingen, Antwerpen, Kluwer, 2002, 290).

5.2. Rekening-courant en roerende voorheffing

Op de debetintresten die worden betaald door de bedrijfsleider aan zijn vennootschap is geen roerende voorheffing verschuldigd op grond van [artikel 107, § 2, 9° KB/WIB 92](#), met name intresten betaald aan beroepsbeleggers. Het begrip 'beroepsbeleggers' wordt gespecificeerd in [artikel 105, 3° KB/WIB 92](#).

Op de creditintresten die door de vennootschap worden betaald aan de bedrijfsleider is wel roerende voorheffing verschuldigd.

5.3. Rekening-courant en de toekenning van bezoldigingen – kosten; definitief karakter van inboeking

5.3.1. Definitief karakter

Bezoldigingen van bedrijfsleiders worden soms niet onmiddellijk betaald maar wel ingeboekt in de rekening-courant.

De inschrijving op een rekening-courant geldt als een betaling (*Cass. 17.02.1970, Pas. I, 535*) en heeft dus wettelijk tot gevolg dat de eigendom van de ingeschreven sommen naar het patrimonium van de genietter wordt overgedragen (*vergelijk Cass. 03.12.1957, Arr. Cass. 1958,204*). Vanaf de inschrijving beschikt de titularis van de rekening-courant voor de ingeschreven bedragen over een vordering en kan hij over de tegenwaarde beschikken (*vergelijk Cass. 08.03.2007, F.06.0040.F*).

Een rekening-courant is dus een wederzijds en wederkerig contract. De schulden die in rekening-courant geboekt worden verliezen hun individuele aard en worden deel van de rekening-courant waarbij andere rechten en verplichtingen hun plaats innemen. De boeking van een schuld in rekening-courant impliceert daarom de betaling en de volledige ontheffing van de schuldenaar (*vergelijk Antwerpen 11.06.2013, Fisc. Koer., nr. 12,535*).

De inschrijving op het credit van de rekening-courant met akkoord van de zaakvoerder (die de jaarrekeningen goedkeurde), heeft immers tot gevolg dat de sommen die het voorwerp uitmaken van de boeking, definitief naar het vermogen van de begunstigde zijn overgedragen. Vanaf de inschrijving beschikt de titularis van de rekening-courant voor de ingeschreven bedragen over een vordering en kan hij over de tegenwaarde beschikken (*Cass. 08.03.2007, F.06.0040.F, FJF 2007, afl. 9, 813, JLMB 2007, afl. 31, 1322, Pas. 2007, afl. 3, 481*).

Voor een vonnis met verwijzing naar de recentere cassatierechtspraak ter zake, zie *Rb. Hasselt 17.11.2022, rolnr. 21/540/A*.

Wanneer uit geen enkel gegeven blijkt dat er enig voorbehoud werd gemaakt over de betaalbaarstelling van de bezoldiging, beschikt de titularis van de rekening-courant vanaf de inschrijving voor de ingeschreven bedragen over een vordering en kan hij over de tegenwaarde beschikken.

5.3.2. Gevolg voor belastbaarheid van de toekenning

De inboeking van een toegekende bezoldiging in de rekening-courant geeft aanleiding tot belastbaarheid van de bezoldiging in de personenbelasting. Een loutere opname van de rekening-courant niet.

Het feit dat de boekhouding van de vennootschap later werd rechtgezet kan de draagwijdte van de boekingen niet ongedaan maken ([Antwerpen 11.06.2013, 2012/AR/1590](#)).

Er is gevonnist dat wanneer de algemene vergadering beslist om de rekening-courantschuld ten aanzien van een vennoot om te zetten in een bezoldiging en de betrokken aandeelhouder is regelmatig opgeroepen tot die algemene vergadering, dan heeft de omzetting volle uitwerking en is de vennoot belastbaar op die omgezette bezoldiging ([Rb. Luik 14.11.2013, 11/2024/A](#)).

Voor een uitgebreide bespreking, zie [HOOFDSTUK 11 Bezoldigingen en sociale lasten van bedrijfsleiders \(artikel 195 WIB 92\)](#).

5.3.3. Gevolg voor aftrekbaarheid van de kost

Omgekeerd leidt de inboeking tot de aftrekbaarheid van de kost in hoofde van de vennootschap (*bv., voor een vooruitbetaalde huur die wordt ingeboekt, zie Bergen 12.09.2018, 2017/RG/281*).

5.4. Tenlasteneming van verliezen via de rekening-courant

Bedrijfsleiders kunnen onder voorwaarden verliezen geleden door de vennootschap ten laste nemen ([artikel 53, 15° WIB 92](#)).

Eén van de voorwaarden is dat de tenlasteneming moet gebeuren door een onherroepelijke en onvoorwaardelijke storting van een som geld.

Deze voorwaarde belet dat de afboeking van de verliezen via het debet van de lopende rekening van de bedrijfsleider, een aftrek kan rechtvaardigen.

Voor een bespreking van artikel 53, 15°, WIB 92, zie [2.3.6. Ten laste genomen verliezen van de vennootschap](#).

5.5. Rekening-courant en voordelen van alle aard

5.5.1. Inboeking principieel aanvaard

Voordelen van alle aard zijn belastbaar in de personenbelasting.

De voordelen mogen echter ook worden afgekocht via de rekening-courant (inboeking debet rekening-courant). Deze inboeking wordt beschouwd als een 'eigen bijdrage' die het voordeel neutraliseert ([artikel 18, § 4 KB/WIB 92](#)).

5.5.2. Ook voor regularisaties?

5.5.2.1. Principieel niet toegestaan

De voormelde keuzevrijheid geldt niet voor een regularisatie van een voordeel van alle aard, dit wil zeggen de rechtzetting van een onregelmatigheid die wordt vastgesteld naar aanleiding van een controle. Hieromtrent stelt de minister van Financiën dat *a posteriori* regularisaties van voordelen van alle aard via rekening-courant niet zijn toegestaan. Een inboeking kan bij een regularisatie alleen maar worden gebruikt om de waarde van te goeder trouw aangegeven voordelen van alle aard bij te stellen ([Pv 01.09.1999](#)). Zie ook [1. Afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten en verdoken meerwinsten \('geheime commissielonen'\)](#).

In dat geval zal het voordeel worden onderworpen aan de personenbelasting, of aan het afzonderlijke tarief van 300% van artikel 219 WIB 92 (*voor dat laatste, zie 1. Afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten en verdoken meerwinsten ('geheime commissielonen')*).

5.5.2.2. Boekingen en inschrijvingen op reservetabel bij regularisatie

Bij een regularisatie wordt er eigenlijk van uit gegaan dat het voordeel geen loon betreft maar een lening van de vennootschap aan de genierter. Deze lening moet ooit met private gelden worden terugbetaald.

We illustreren de boekingen en de inschrijvingen op de reservetabel die met een regularisatie gepaard gaan aan de hand van een voorbeeld waarbij een kost resp. een investering van 1.000 EUR + 210 EUR btw door de vennootschap ten laste

werd genomen. In het geval van de investering wordt afgeschreven over vijf jaar, en heeft er op het moment van de controle al een afschrijving plaatsgevonden. In X vindt een controle plaats van aanslagjaar X-1 (boekjaar X-2, waarbij wordt verzocht het voordeel te regulariseren via rekening-courant. De volgende verrichtingen vinden plaats:

- als het gaat om een kost, of een investering en er wordt aanvaard dat de vennootschap verder afschrijft:
 - In aanslagjaar X-1 wordt een onderschatting van de rekening-courant belast door inschrijving van 1.210 EUR op de reservetabel 328R (aangroei reserves).
 - In X (het jaar van de controle) wordt aan de vennootschap gevraagd de volgende boekingen te doen:
 - debet 'rekening-courant' 1.210 EUR
à credit 'uitzonderlijke opbrengst' 1.210 EUR;
 - De volgende boeking zal plaatsvinden naar aanleiding van de regularisatie van de btw:
 - debet 6 '...btw' 210 EUR
à credit 4 'verschuldigde btw' 210 EUR.
 - In X (aanslagjaar X+1) wordt op de reservetabel 328R het bedrag van 1.210 EUR terug op nul gebracht (afname van de reserves).
- als het gaat om een investering, en er wordt niet aanvaard dat de vennootschap hierop verder afschrijft:
 - In aanslagjaar X-1 worden een onderschatting van de rekening-courant en de afschrijving belast via de tabel 328R (inschrijving 1.210 + 200 EUR).
 - Aan de vennootschap wordt gevraagd in X (aanslagjaar X+1) de volgende boekingen te doen:
 - 4 'rekening-courant' 1.210 EUR
 - 2...9 Afschrijving 200 EUR
à 2...0 Investering 1.000 EUR

à 7 'uitzonderlijke opbrengst' 410 EUR;
 - Het bedrag van 410 EUR is samengesteld uit de teruggenomen afschrijving en de btw.
 - De volgende boeking zal plaatsvinden naar aanleiding van de regularisatie van de btw:
 - 6 btw 210 EUR
à 4... verschuldigde btw 210 EUR
 - in aanslagjaar X+1 worden op de tabel 328R de onderschatting en de afschrijving terug op nul gebracht (afname van de reserves, ter compensatie van de inboeking in resultaat).

5.5.3. Verkieselijk?

Of het verkieselijk is een voordeel in te boeken op de rekening-courant dan wel aan te geven als voordeel van alle aard, moet geval per geval worden beoordeeld en hangt af van de stand van de rekening-courant (credit of debet, cf. fictieve debetintresten) en de grootte van het loon dat al opgenomen werd (cf. verlaagd tarief en de 80%-grens van uw groepsverzekering of individuele pensioentoezegging).

Het laten belasten vereist een uitgave op het vlak van belastingen en sociale bijdragen, maar de inboeking op rekening-courant moet ook ooit worden aangezuiverd met private (belaste) middelen. Daarenboven geeft een debetstand van de rekening-courant aanleiding tot een belastbaar voordeel van alle aard gelijk aan de fictieve debetintresten, die dan gewoonlijk op hun beurt ingeboekt worden op de rekening-courant, waardoor een sneeuwbaaleffect kan ontstaan ...

Zie ook de Gids Personenbelasting, [DEEL 15 Beroepsinkomsten van bedrijfsleiders](#).

5.6. Rekening-courant en aanvullende pensioenopbouw

De in artikel 52, 3°, *b*), WIB 92 bedoelde bijdragen worden als vrijgesteld inkomen aangemerkt (en dus niet als belastbaar voordeel van alle aard), wanneer die bijdragen betrekking hebben op bezoldigingen die regelmatig en tenminste om de maand worden betaald of toegekend vóór het einde van het belastbare tijdperk waarin de ertoe aanleiding gevende bezoldigde werkzaamheden zijn verricht en mits zij op de resultaten van dat tijdperk worden aangerekend ([artikel 38, § 1, eerste lid, 19° WIB 92](#)).

Voor een uitgebreide bespreking, zie de Gids Personenbelasting, [5.9. Bezoldigingen van het personeel](#).

Wat betreft die 'toekenning' is het vermelde onder 'Rekening-courant en toekenning bezoldigingen' van belang.

5.7. Rekening-courant en het verlaagde tarief inzake vennootschapsbelasting

Om te kunnen genieten van het verlaagde tarief inzake vennootschapsbelasting, moet de vennootschap een minimale bezoldiging toekennen aan een ‘bedrijfsleider’.

Een loutere opname langs het debet van de rekening-courant die enkel de aard heeft van een voorschot en die niet drukt op het resultaat van de vennootschap, komt niet in aanmerking als ‘bezoldiging’.

Voor een uitgebreide bespreking, zie [1.2. Verlaagd tarief](#).

5.8. Rekening-courant en abnormale of goedgunstige voordelen

5.8.1. Verleende abnormale of goedgunstige voordelen

Een renteloze lening toegestaan aan een belastingplichtige waarmee geen beroepsband bestaat (stille vennoot, aandeelhouder ...), kan geen aanleiding geven tot een voordeel van alle aard, maar wel tot een in verworpen uitgaven op te nemen voordeel van alle aard ([artikel 26 WIB 92](#)).

Voor een uitgebreide bespreking, zie [3.9. Abnormale of goedgunstige voordelen](#).

5.8.2. Verkregen abnormale of goedgunstige voordelen

Het niet aanrekenen van intresten op de creditstand van de rekening-courant aangehouden door een ‘verbonden onderneming’ genereert een (verkregen) abnormaal of goedgunstig voordeel waarop geen aftrekken mogen worden toegepast ([artikel 79 en artikel 207, tweede lid WIB 92](#)).

Voor een uitgebreide bespreking, zie [3.9. Abnormale of goedgunstige voordelen](#).

5.9. Rekening-courant en de (niet-)aftrekbare beroepskosten

5.9.1. Invloed op de verworpen uitgaven

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.9.2. Invloed op de aftrekbare intresten

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.10. Rekening-courant en de aftrek voor risicokapitaal (notionele-intrestaftrek)

5.10.1. Debetstand

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.10.2. Creditstand

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.11. Rekening-courant en de afzonderlijke aanslag geheime commissielonen

De bijzondere aanslag voor niet verantwoorde kosten op verdoken meerwinsten kan worden vermeden door met de taxatieagent in der minne overeen te komen de omzetverhoging in te boeken op de rekening-courant (debet rc bedrijfsleider à credit omzet).

Voor meer details, zie [1. Afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten en verdoken meerwinsten \(‘geheime commissielonen’\)](#).

5.12. Problematiek van het bewijs van de creditstand van de rekening-courant (of afboeking debetstand)

5.12.1. Vermomde bezoldiging

5.12.2. Overschatting passief

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

5.12.3. Invloed van zevenjarige bewaartermijn

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

HOOFDSTUK 2 - De holding

1. Inleiding

In deze topic geven we een aantal basics mee in verband met holdingvennootschappen. Het is niet de bedoeling een exhaustieve bespreking te wijden aan holdings. Daarvoor bestaat gespecialiseerde literatuur (C. Cheruy en C. Laurent, *Le régime fiscal des sociétés holdings en Belgique*, Larcier, 2008, 1400 p).

Een holding (de minder courante Nederlandstalige term is ‘houdstervenootschap’) is een vennootschap die tot doel heeft het aanhouden van aandelenparticipaties in andere vennootschappen.

De holding wordt veelal aangeduid met de term ‘moeder’, terwijl de vennootschappen waarin participaties worden gehouden worden aangeduid met de term ‘dochters’.

Voor een bespreking van de invloed van de hervorming van de vennootschapsbelasting van eind 2017 op het holdingregime in België, zie X, ‘Welke gevolgen heeft de hervorming van de vennootschapsbelasting voor uw holding?’, Ondernemingsdatabank, Indicator, advies toegevoegd op 04.09.2018.

2. Gunstig fiscaal klimaat

2.1. Geen specifiek gunstregime

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.2. Implementatie Moeder-dochterrichtlijn / opstromen van dividenden (‘upstreaming’)

2.3. Implementatie Intrest- en royaltyrichtlijn

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

2.4. Overige gunstige kenmerken

Inhoud nog niet geladen (scroll naar het als je wilt om het te krijgen)...

3. Nadelen van een holding

3.1. Extra kosten

Een holdingvennootschap brengt extra kosten met zich mee. De holdingvennootschap moet worden opgericht en in stand gehouden.

Wel kunnen de kosten worden beperkt door de oprichting van de holding als een ‘goedkope’ vennootschapsvorm (bv. gewone commanditaire vennootschap, comm.v).

3.2. Verlies van verlaagd tarief

De dochtervennootschappen verliezen het recht op het verlaagde tarief in de vennootschapsbelasting ([artikel 215, tweede lid WIB 92](#), voor een bespreking zie [1.2. Verlaagd tarief](#)). De aandelen zijn immers voor meer dan 50% in handen van een andere vennootschap.

3.3. Beperkte nuttige levensduur / liquidatiebelasting bij vereffening van de holding

Wanneer de rol van de holding (bv. als overnamevehikel) is uitgespeeld (bv. wanneer de prijs van de aandelen van de exploitatievennootschap volledig is afgelost), heeft het belastingvrij opstromen van dividenden nog weinig nut.

Immers, de door de dochters aan de holdingvennootschap uitgekeerde dividenden kunnen niet meer worden gebruiken voor de aflossing van de rekening-courant. Opdat zij de aandeelhouders zouden bereiken, moeten zij door de holdingvennootschap worden uitgekeerd met inhouding van roerende voorheffing.

De holding is dus overbodig geworden, en kost alleen nog geld (Administratie, geen notionele-intrestaftrek, beletsel voor verlaagd tarief werkvennootschap ...).

Bij de vereffening van de holdingvennootschap:

- zijn de vastgestelde meerwaarden op de aandelen vrijgesteld ([artikel 192 WIB 92](#));

- is de liquidatiebonus (i.c. de waarde van de aandelen minus de waarde van het gestort kapitaal) onderworpen aan een roerende voorheffing van 10%.

Noteer dat de liquidatiebonus kort na de oprichting van de holding beperkt zal zijn, omdat de waarde van de ingebrachte aandelenparticipaties begrepen is in het gestort kapitaal van de holding.

4. Toepassingen

4.1. De holding als overnamevehikel

4.1.1. Principe

Bij de overname van een vennootschap door de aankoop van de aandelen duikt de vraag op van de optimale financiering van de overname.

Dit probleem stelt zich scherp wanneer in de over te nemen vennootschap een grote hoeveelheid opgepote reserves aanwezig zijn.

Het ‘verlichten’ van de vennootschap door een uitkering van deze reserves in de vorm van een dividend kost 25% roerende voorheffing.

Bij een rechtstreeks verkoop van de aandelen (zonder een voorafgaande dividenduitkering), ondergaan de aandeelhouders geen belasting, maar hebben de overnemers een financieringsprobleem. Zij moeten immers al de reserves mee overnemen en betalen.

De oplossing is in dit geval te werken met een holding die wordt opgericht door de overnemers.

De holding zal de aandelen aankopen en:

- de intresten op de financiering fiscaal in mindering brengen;
- managementfees aanrekenen of tantièmes ontvangen waarop de intresten kunnen worden aangerekend;
- fiscaal neutraal de opgepote reserves als een ‘superdividend’ ontvangen (zie hiervoor, ‘upstreaming’); met dit superdividend kan de holding een stuk van de aandelen betalen aan de overlater.

4.1.2. Superdividend / minimale houdperiode

4.1.2.1. Probleemstelling

Zowel de dbi-af trek als de vrijstelling van roerende voorheffing is onderworpen aan een minimale houdperiode. Dit betekent dat de vrijstellingen slechts worden verworven wanneer de holding de aandelen in de dochter minimaal een jaar in bezit heeft.

De nuance is dat de dbi-af trek onmiddellijk mag worden toegepast in afwachting van de vervulling van de houdtermijn. Wanneer later blijkt dat aan de minimale houdtermijn niet wordt voldaan, dan wordt de dbi-af trek gecorrigeerd.

De vrijstelling van de roerende voorheffing mag ook onmiddellijk worden toegepast, maar wel met een belangrijke nuance. De dochter die het dividend uitkeert moet een bedrag gelijk aan de roerende voorheffing voorlopig inhouden. Wanneer de minimale houdperiode niet wordt gehaald, dan moet de roerende voorheffing op dat moment alsnog worden doorgestort. Wanneer de minimale houdperiode wel wordt vervuld, dan wordt het bedrag toegekend aan de moedervernootschap, zij het dus mogelijks met een jaar vertraging ([artikel 117, § 15 KB/WIB 92](#)).

In de praktijk kan dit een probleem stellen in verband met de betaling van de overnameprijs (25% van het superdividend is niet onmiddellijk beschikbaar), wat kan worden opgelost met een overbruggingskrediet.

4.1.2.2. Een nettodecretering biedt de oplossing

Het voormelde probleem kan worden opgelost, zonder een overbruggingskrediet, door een nettodecretering van het ‘superdividend’.

Een nettodecretering houdt in dat schuldenaar van het dividend de roerende voorheffing ten laste neemt. Bijvoorbeeld: er wordt een dividend van 100 netto gedecreteerd, dan wil dit zeggen dat de aandeelhouder 100 ontvangt en dat de schuldenaar van de dividenden 33 rv ten laste neemt en doorstort aan de schatkist.

In ons verhaal betekent dit dat de uitkerende vennootschap het dividend uitkeert met de modaliteit dat zij de roerende voorheffing zelf zal ten laste nemen (bovenop het nettodividend) als deze ooit verschuldigd zou worden.

De nettodecretering heeft zodoende financieel geen impact, noch voor de overgenomen vennootschap, noch voor de overnemende. De volledige reserve kan ‘opstromen’, zonder dat moet worden gewacht of er een beroep moet worden gedaan op een overbruggingskrediet.

4.1.3. Verplaatsing groepsverzekering

Noteer dat bij de verplaatsing van de ‘patriarch’ naar de holdingvennootschap, in het kader van een overname van de werkvennootschap door de volgende generatie, de overdracht van een pensioentoezegging van de dochter naar de holding volledig fiscaal neutraal kan gebeuren. De Dienst voorafgaande beslissingen van de Belastingadministratie heeft hierover een ruling afgeleverd ([Ruling 600.116 van 06.02.2007](#)).

4.1.4. Alternatieven voor holding als overnamevehikel

4.1.4.1. Voor een overname: kapitaalvrij lenen in combinatie met groepsverzekering

Een alternatief voor de financiering van de overname van een vennootschap via een holdingvennootschap, is het aangaan van een krediet in persoonlijke naam, gekoppeld aan een groepsverzekering.

De werkwijze is de volgende:

- aankoop van de aandelen ten privaten titel;
- ontlening van de aankoopprijs bij de bank in de vorm van een lening zonder kapitaalaflissingen (een bulletkrediet); er worden dus enkel intresten betaald;
- de lening wordt terugbetaald met het kapitaal van de groepsverzekering dat op 60- of 65-jarige leeftijd wordt uitbetaald.

Het voordeel is dat het volledige bedrag van de intresten aftrekbaar is van de periodieke bezoldigingen die uit de vennootschap worden opgenomen ([artikel 52, 11° WIB 92](#)).

4.1.4.2. Omzetting bvba in cvba

Een alternatief om de over te nemen vennootschap belastingvrij te ontvetten, is de omzetting van de nv of bvba naar een cvba.

De overnemers (bv. de kinderen) volstorten het vaste kapitaal van de cvba. Het kapitaal en de reserves van de nv of bvba worden omgezet in variabel kapitaal. De aandelen die dat variabele kapitaal vertegenwoordigen zijn dus in handen van de ‘overlaters’. Vervolgens treedt de overlater uit door een vermindering van het variabele kapitaal.

De belaste reserves die begrepen zijn in dit variabele kapitaal worden beschouwd als een liquidatiebonus, die onderworpen is aan een roerende voorheffing van 10%.

De heffing is bijgevolg beperkt en de kosten van een holding worden vermeden.

Ook de problematiek van de interne meerwaarden (*zie de gids Personenbelasting, 13.1.2. ‘Interne’ meerwaarden*) komt in deze constructie niet aan de orde.

4.2. ‘Langs de kassa passeren’ door oprichting familiale holding

Door de oprichting van een familiale holding en de daaropvolgende inbreng van de aandelen van de exploitatievennootschap, kunnen de aandeelhouders van de exploitatievennootschap hun ‘latente’ meerwaarden realiseren.

Wanneer de inbreng kwalificeert als een normale verrichting van beheer van een privévermogen (Cf. de problematiek van de ‘interne meerwaarden’: belastingheffing van de bij de inbreng gerealiseerde meerwaarden op grond van artikel 90, 9°, eerste gedachtestreepje WIB 92. De meerwaarde gerealiseerd bij de inbreng wordt belast aan 33% als de verrichting niet kwalificeert als een normale verrichting van beheer van een privévermogen (*voor een bespreking zie de gids Personenbelasting, 13.1.2. ‘Interne’ meerwaarden*)), gebeurt de inbreng belastingvrij. Bij een rechtstreekse uitkering van de reserves, zou roerende voorheffing verschuldigd zijn.

4.3. Wegwerken debetstand rc

De inbreng van de aandelen van een exploitatievennootschap in een holding kan ook worden aangewend voor de aanzuivering van een debetstand van de rekening-courant.

De aanzuivering van de rc gebeurt door schuldcompensatie. De vordering die de aandeelhouder heeft op de holding (nl. de nog niet betaalde verkoopprijs) wordt overgedragen aan de werkvennootschap, die daarvoor betaalt met een vermindering van de debetstand van de rekening-courant van de aandeelhouder in de werkvennootschap.

De schuld van de aandeelhouder aan de werkvennootschap is verdwenen, en daardoor ook de problematiek van de cumulerende fictieve debetintresten.

De schuld van de holding aan de werkvennootschap kan worden afgelost met dividenden die zij ontvangt van de werkvennootschap.

4.4. Optimalisatie aftrek voor risicokapitaal

De financiering van een investering via een holding kan het voordeel opleveren van een zogenaamde 'double dip' in het kader van de aftrek voor risicokapitaal (intrestaftrek in hoofde van de holding én aftrek voor risicokapitaal in hoofde van de holdingvennootschap). Voor een bespreking, zie [9.5.3. 'Double dip' \(intresten en nia\) geen probleem?](#).

4.5. Anticipatie op veralgemening aanmerkelijk belangheffing

De 'aanmerkelijk belangheffing' in zijn huidige vorm houdt in dat een privépersoon wordt belast op de meerwaarden op zijn aandelenparticipaties wanneer deze behoort tot een deelneming met een aanmerkelijk belang, en wanneer hij deze onder bezwarende titel overdraagt aan een niet-EER vennootschap. Het tarief bedraagt 16,5% + gemeentebelastingen ([artikel 90, 9°, tweede lid WIB 92](#)).

Hier is ruimte voor uitbreiding, bijvoorbeeld onder druk van een begrotingscontrole.

De aanmerkelijke belangheffing zou kunnen worden veralgemeend tot alle overdrachten (binnen België, binnen Europa of buiten Europa), al dan niet in combinatie met een verhoging van het tarief tot 33%.

Bij de overdracht van de aandelen zou deze dan kunnen worden geheven, ongeacht of de overdracht plaatsvindt rechtstreeks aan de koper of via een holding.

De toekomstige veralgemeende aanmerkelijk belangheffing kan worden vermeden door de meerwaarde nu te realiseren door de aandelen over te dragen aan een holding. Wanneer deze inbreng kadert binnen het normaal beheer van privévermogen, is de overdracht belastingvrij.

Later kunnen de aandelen door de holding fiscaal neutraal worden verhandeld, en kan de aandeelhouder van de holding zijn aandelen zonder meerwaarde te gelde maken.

Noteer dat ook de roerende voorheffing die bij een reguliere dividenduitkering verschuldigd zou zijn, op deze manier wordt vermeden. Immers, de aandelen van de exploitatievennootschap vormen kapitaal naar werkelijke waarde in hoofde van de holding, waardoor de belaste reserves van de exploitatievennootschap in de holding in de vorm van kapitaal aanwezig zijn. Vanuit de holding kunnen deze reserves in de vorm van een kapitaalvermindering worden uitgekeerd aan de aandeelhouder van de holding, dus zonder roerende voorheffing.

HOOFDSTUK 3 - Aandelencertificatie

1. Principe van certificatie

De certificering van aandelen wordt geregeld door de Wet van 15.07.1998 'betreffende de certificatie van effecten uitgegeven door handelsvennootschappen' (*BS 05.09.1998*).

De certificatie van aandelen is een techniek die wordt gebruikt om de eigendom van aandelen op te splitsen in vermogens- en controlerechten.

De certificatie is een contract waarin een rechtspersoon, ‘emittent’ genoemd, zich ertoe verbindt om aan een andere persoon, de ‘houder’, alle opbrengsten en inkomsten uit de effecten (aandelen) over te dragen (onder aftrek van bepaalde kosten). In een akte, certificaat genoemd, wordt de schuldvordering van de houder op de emittent vastgelegd.

De emittent van de certificaten beschikt juridisch gezien over alle eigendomsattributen, maar hij heeft zich contractueel ertoe verbonden alle economische opbrengsten van de effecten (opbrengsten en latente meerwaarden) over te dragen aan de certificaathouder.

De emittent oefent het stemrecht uit, zonder dat hij de economische gevolgen daarvan ondergaat. Hij loopt dus geen economisch risico op de effecten.

De Wet van 15 juli 1998 kent een grote contractuele vrijheid toe aan de betrokken partijen. Op voorgaande essentiële kenmerken na, kunnen ze zelf de draagwijdte van hun wederzijdse rechten en verplichtingen vaststellen: bijvoorbeeld, of en in welke mate de certificaathouders kunnen of moeten geraadpleegd worden bij de uitoefening van het stemrecht en in welke mate de emittent gebonden is door instructies van de certificaathouder op dit vlak. De wet laat de partijen ook vrij om de betaling aan de certificaathouders van de inkomsten uit de effecten te regelen, de periode voor omwisseling van certificaten tegen effecten in tijd te beperken, de overdraagbaarheid van de effecten te regelen, enz.

2. Stichting – Stichting Administratiekantoor

De private stichting werd in het leven geroepen door de Wet betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen van 02.05.2002 – BS 11.12.2002. Een stichting is onderworpen aan de rechtspersonenbelasting.

Voor meer over de fiscale aspecten van een stichting, zie VAN BOVEN, R., ‘De Belgische stichting’, Gent, Uitgeverij Larcier, 2011, inzonderheid Hoofdstuk XI Fiscale verplichtingen, p. 177.

Een stichting wordt gebruikt om een onderneming op een fiscaalvriendelijke manier door te geven aan de volgende generatie, op een manier waarbij de ouders de controle blijven behouden en de nodige schikkingen kunnen treffen met betrekking tot hun opvolging.

Daartoe wordt de eigendom van de aandelen opgesplitst in vermogens- en controlerechten door de certificatie van de aandelen.

Deze opsplitsing gebeurt door de inbreng van de aandelen in een stichting die in ruil certificaten geeft van deze aandelen. Die certificaten vertegenwoordigen enkel de vermogensrechten, waardoor de certificaathouder economische eigenaar is van het aandeel waaraan het certificaat is verbonden en dus de dividenden die eventueel worden uitgekeerd kan innen. De stichting oefent via haar bestuurders de controlerechten en dus het stemrecht in de algemene vergadering uit.

Rechtspersonenbelasting indien certificeringsvehikel

De stichting die uitsluitend als certificeringsvehikel fungeert komt in aanmerking voor de vrijstelling in de vennootschapsbelasting en zal dan aan de rechtspersonenbelasting onderworpen zijn (VAN BOVEN, R., ‘De Belgische Stichting’, Gent, Uitgeverij Larcier, 2011, p. 181, randnummer 526).

Fiscaal transparant wat betreft certificeringsoperaties

De Belgische stichting is in België onder bepaalde voorwaarden fiscaal transparant wat betreft certificeringsoperaties. Dit betekent dat dividenden die worden uitgekeerd door de vennootschap wiens aandelen werden gecertificeerd, niet belastbaar zijn in hoofde van de stichting (administratiekantoor) op voorwaarde dat zij ‘onmiddellijk’ worden doorgestort aan de certificaathouders (VAN BOVEN, R., ‘De Belgische Stichting’, Gent, Uitgeverij Larcier, 2011, p. 12, randnummer 32). De Belgische administratie hanteert dezelfde fiscale transparantie ten aanzien van de Nederlandse stichting wanneer de voorwaarden daartoe zijn vervuld (*ibidem*).

3. Burgerlijke maatschap

In deze context vermelden we nog even de maatschap, die in de praktijk wordt aangewend als alternatief voor de stichting.

Een maatschap is een vennootschapsvorm zonder rechtspersoonlijkheid. De leden van de maatschap bezitten dan ook in feite het vermogen van de maatschap in onverdeeldheid en dit in verhouding tot hun inbreng in de maatschap. Ook op fiscaal vlak is een burgerlijke maatschap transparant. Er is noch vennootschapsbelasting noch rechtspersonenbelasting van toepassing. Het belastingregime is dat van de particulieren die achter de burgerlijke maatschap zitten.

Een maatschap kan worden opgericht per onderhandse akte, en er zijn geen boekhoudkundige verplichtingen.

Een maatschap wordt doorgaans gebruikt om bv. een effectenportefeuille of de aandelen van een vennootschap in onder te brengen. Op die manier is het immers mogelijk om als zaakvoerder van de maatschap de touwtjes in handen te houden met betrekking tot de portefeuille (bv. beslissingen over de beleggingen) en ook de inkomsten te behouden, zonder dat u ook nog eigenaar hoeft te zijn van wat de maatschap bezit, behoudens bv. 1%. Een maatschap kan echter ook perfect gebruikt worden om onroerend vermogen in onder te brengen.

Ook voor buitenlandse vennootschappen

Er is beslist dat op grond van het Europees recht de fiscaal transparante certificatie ook moet worden erkend voor vennootschappen gevestigd in de EU als voldaan is aan de voorwaarden van de Wet van 15.07.1998, met name de doorstortingsverplichting. *In casu* ging het om aandelen gecertificeerd door middel van een Stichting-administratiekantoor ([Voorafgaande beslissing nr. 2013.097 d.d. 20.08.2013](#)).

4. Fiscale aspecten

De fiscale aspecten van het certificeren van aandelen zijn opgenomen in de Wet van 15.07.1998 ‘betreffende de certificatie van effecten uitgegeven door handelsvennootschappen’ (*BS 05.09.1998*).

Deze wet stelt uitdrukkelijk dat voor de toepassing van het WIB 92, ‘de houder van de certificaten, en niet de emittent van die certificaten in ieder opzicht beschouwd [wordt] als aandeelhouder of vennoot en als rechtstreekse rechthebbende op dividenden en andere uitkeringen en toedelingen’, en dat de certificaten ‘gelijkgesteld [worden] met de effecten waarop zij betrekking hebben’ (*artikel 13, § 1, eerste lid, van de Wet van 15.07.1998*).

De fiscale aspecten van de certificatie van aandelen komen verspreid in dit naslagwerk aan bod.

We lijsten ze hier ter informatie op:

- wie is de genietster van de dividenden van aandelen die gecertificeerd zijn (zie [2.6. Dividenden toegekend aan certificaathouders](#));
- wie geniet van de dbi-aftrek (zie [4.1.3. Materieel toepassingsgebied – Inkomsten die voor dbi in aanmerking komen](#));
- de aandelen in bezit van de certificaathouders tellen mee voor het bepalen van het tarief van de vennootschapsbelasting (zie [1.2.3.3. Vennootschappen waarvan de aandelen voor ten minste de helft in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen](#));
- de meerwaarden naar aanleiding van certificatie (zie [4.2.7.7.21. Meerwaarden op aandelen naar aanleiding van de certificering](#));
- de belastingvermindering in het kader van de taxshelter voor startende ondernemingen (zie de Gids Personenbelasting, [17. Federale belastingvermindering voor de verwerving van nieuwe aandelen van startende ondernemingen](#) (‘taxshelter-start-ups’)).

Voor een bespreking van de fiscale aspecten van certificering en de vergelijking met GDR's, zie COOSEMANS, P. en VAN DOORN, S.: 'Over DBI-beveks en Global Depositary Receipts', A.F.T. 2020/11, p.29.

Decertificering – decertificatie

Er werd beslist dat de decertificering van de aandelen X en de ontbinding van de Stak T ingevolge de wettelijke transparantie voorzien in artikel 13 van de Certificeringswet van 15 juli 1998 geen fiscale gevolgen heeft ([Voorafgaande beslissing nr. 2015.538 d.d. 22.12.2015](#); [Voorafgaande beslissing nr. 2017.150 d.d. 28.03.2017](#)).

HOOFDSTUK 4 - Global Depositary Receipts ('GDR')

1. Inleiding – omschrijving

GDR's zijn financiële instrumenten die ertoe dienen om aandelen eenvoudiger op een buitenlandse markt te kunnen verhandelen. Het zijn bankcertificaten die onderliggende aandelen vertegenwoordigen. Het klassieke voorbeeld hiervan is een American Depositary Receipt, of ADR, uitgegeven op de Amerikaanse beurs. Voor andere depositary receipts hanteert men doorgaans het begrip 'GDR'.

Voor een bespreking in de rechtsleer (met een vergelijking tussen certificering en GDR's), naar aanleiding van twee rulings ([Voorafgaande.Beslissing. nr. 2020.0009 van 28.04.2020 en Voorafgaande beslissingen nr. 2018.1032 van 22.01.2019](#)), zie COOSEMANS, P. en VAN DOORN, S.' Over DBI-beveks en Global Depositary Receipts', A.F.T. 2020/11, p. 7-41.

2. Fiscaal transparant

De rechtsleer is van oordeel dat GDR's als fiscaal transparant moeten worden behandeld (COOSEMANS, P. en VAN DOORN, S.' Over DBI-beveks en Global Depositary Receipts', A.F.T. 2020/11, p. 32).

De auteurs ontleden de fiscale gevolgen:

- door de fiscale transparantie worden de GDR-houders geacht rechtstreeks de aandelen aan te houden en de dividenden te ontvangen. Het inkomen dat de GDR-houder ontvangt, wordt gelijkgesteld met een dividend. De inkomsten denatureren niet (zie [Voorafgaande Beslissing nr. 2020.0009 van 28.04.2020, randnr. 90.5 en 93](#));
- de voorwaarden inzake vrijstellingen inzake rv en de dbi-aftrek moeten in hoofdte van de GDR-houder worden beoordeeld;
- de vrijstelling of het verminderd tarief onder een dubbelbelastingverdrag is evenzeer afhankelijk van de GDR-houder. Die is immers de beneficial owner door de fiscale transparantie.

Komen verder aan bod:

- de gevolgen van de fiscale transparantie bij uitgifte van de GDR's;
 - (geen) omruiling van aandelen voor GDR's of creatie GDR's;
 - de plaatsing van de GDR's bij de GDR-houders;
- de gevolgen van de fiscale transparantie bij omwisseling van de GDR;
- de gevolgen van de fiscale transparantie bij de verhandeling van GDR.

In bepaalde omstandigheden wordt ingeroepen dat de vennootschap geen intentie heeft om iets te doen, omdat de handelingen die worden gesteld louter een uitvoering zijn van een beslissing van de aandeelhouders op de algemene vergadering, en dat de vennootschap dit enkel maar ondergaat.

Situaties waaraan concreet kan worden gedacht zijn:

- de aanwas van het vruchtgebruik bij de naakte eigenaar door de vereffening van de vennootschap; de Administratie heeft de neiging om een liberaliteit te taxeren omdat de naakte eigenaar wordt bevoordeeld;
- de aftrek van intresten van een lening om een dividenduitkering te financieren; de Administratie heeft de neiging om de intrestaftrek te verwerpen omdat die niet worden betaald om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

Door het Hof van Cassatie wordt deze benadering niet aanvaard.

Het Hof is van mening dat de algemene vergadering die hiertoe beslist als orgaan van de vennootschap handelt zodat deze handeling aan de vennootschap zelf toegerekend moet worden (*Cass. 10.11.1964, Pas. 1965, I, 251-254 tegen Brussel 31.01.1962, aangehaald door GNEDASJ, S., 'Negentig jaar cassatierechtspraak inzake kostenafrek', AFT 2016/1*).

Voorbeeld handelingen van AV = handeling van de vennootschap

Er is gevonnis dat een belastingplichtige niet kan stellen dat de beslissingen van een bijzondere algemene vergadering geen handelingen zijn uitgaande van hemzelf maar van zijn aandeelhouders, om op die manier te ontkrachten dat de vennootschap zich zou

hebben bezondigd aan 'fiscaal misbruik'. Vennootschappen kunnen slechts beslissingen nemen door middel van hun organen. De uitvoering van rechtsgeldig door de AV genomen beslissingen zijn rechtshandelingen uitgaande van de vennootschap zelf ([Gent 24.11.2020, 2019/AR/758](#), randnummer 4.3.2.1).

