

## Deel II

# Vennootschapsbelasting

1460

### Bibliografie

Naast de algemene bibliografie over inkomstenbelasting, verwijzen wij voor een diepgaande studie van deze stof naar de volgende werken:

- CENTRE D'ETUDES DES SOCIETES, *Le nouveau régime fiscal des sociétés*, Brussel, Imifi, 1964.
- CLAEYS-BOUUAERT, I., *Principes de l'imposition des sociétés en Belgique*, Brussel, Larcier, 1970, 259 p.
- MALHERBE, J., DE WOLF, M. en SCHOTTE, C., *Droit fiscal, l'impôt des sociétés*, Brussel, Larcier, 1997, 453 p.
- LAGAE, J.-P., *Vennootschapsbelasting*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 446 p.
- KIRKPATRICK, J. en GARABEDIAN D., *Le régime fiscal des sociétés en Belgique*, Brussel, Bruylant, 2003, 604 p.
- VAN CROMBRUGGE, S., *Beginselen van de vennootschapsbelasting*, Kalmthout, Biblo, 2008, 224 p.
- VERHOEVEN, R., *Praktijkboek voor vennootschappen*, deel II, Mechelen, Kluwer, 2009, 1074 p.
- COPPENS, P.-F., *L'entreprise face au droit fiscal belge. Volume I: règles communes à toutes les entreprises impôts des personnes physiques, fiscalité du dirigeant d'entreprise, procédure fiscale*, Brussel, Larcier, 2009, 807 p.
- BEGHIN, P., FLAMANT, K. en VAN DE WOESTEYNE, I., *Handboek vennootschapsbelasting 2010-2011*, Antwerpen, Intersentia, 2010, 471 p.
- CHERUY, C. en LAURENT, C., *Le régime fiscal des sociétés holdings en Belgique*, Brussel, Larcier, 2008, 1400 p.
- VERDINGH, Y., *Bestendig Handboek vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2010, losbl.
- CHEVALIER, C., *Vademecum Vennootschapsbelasting 2010*, Brussel, Larcier, 2010, 1654 p.
- VERHOEVEN, R., *Praktijkboek voor vennootschappen*, deel I, Mechelen, Kluwer, 2010, 950 p.
- VERDINGH, Y., *Aangiftegids vennootschapsbelasting*, Mechelen, Kluwer, 2010, 415 p.
- DEFOORT, J., DENYS, L., TIBERGHEN, A., VAN CROMBRUGGE, S., CLAEYS-BOUUAERT, L., e.a., *Vennootschap en belastingen*, Diegem, Kluwer (losbladig).
- MALHERBE, J. en P., "Examen de jurisprudence. Droit fiscal des sociétés (1974-1981)", *R.P.S.* 1983, 106-218.
- KIRKPATRICK, J., "Examen de jurisprudence, Les impôts sur les revenus et les sociétés (1968 à 1982)", deel 1: *R.C.J.B.* 1984, 671-745, deel 2: *R.C.J.B.* 1985, 619-694, deel 3: *R.C.J.B.* 1987, 271-329, deel 4: *R.C.J.B.* 1988, 603-703.
- KIRKPATRICK, J., en GARABEDIAN, D., "Examen de jurisprudence. Les impôts sur les revenus et les sociétés" (1983 à 1990), deel 1: *R.C.J.B.* 1992, 251-311, deel 2: *R.C.J.B.* 1994, 241-360, deel 3: *R.C.J.B.* 1996, 65-117, deel 4: *R.C.J.B.* 1997, 323-373, deel 5: *R.C.J.B.* 2001, 340-359.
- DESCHRIJVER, D., "Fiscaal recht voor vennootschappen", *T.R.V.* 2003, afl. 3, 345-413.
- KIRKPATRICK, J. en GARABEDIAN, D., "Examen de jurisprudence, Les impôts sur les revenus et les sociétés (1991 à 2007)", *R.C.J.B.* 2008, 251-337.

Hoofdstuk I  
**Algemeenheden**

Afdeling I.

**Stelsel van de vennootschapsbelasting**

**1461**

De vennootschapsbelasting treft de winst van de binnenlandse vennootschappen en van de gemeentespaarkassen, zoals vermeld in artikel 124 van de nieuwe gemeentewet.

- a. De fysieke personen zijn nooit aan vennootschapsbelasting onderworpen, zelfs niet indien tussen deze personen een vennootschap zonder rechtspersoonlijkheid bestaat.
- b. In België bestaat er inzake vennootschapsbelasting geen systeem van fiscale eenheid tussen de vennootschappen van een zelfde groep: elke vennootschap met eigen rechtspersoonlijkheid wordt dus belast zonder dat rekening wordt gehouden met de resultaten van de andere vennootschappen van de groep.

Bibliografie – VAN CROMBRUGGE, S., *Juridische en Fiscale Eenheidsbehandeling van vennootschapsgroepen*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, 547 p.

– BIRON, H. en DAUW, C. (eds.), *De fiscaalrechtelijke erkenning van vennootschapsgroepen*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1989, 353 p.

– DESTERBECQ H., HENNEMANNE, J. en MOULIGNEAU, P., *La fiscalité directe des sociétés et des groupes d'entreprises*, Brussel, Bruylant, 1992, 276 p.

– KIRKPATRICK, J., "Le régime fiscal des entreprises multinationales en Belgique", *J.D.F.* 1974, 5.

– MINNE, P. en VAN LIERDE, J., "L'imposition des résultats des groupes de sociétés d'après leurs comptes consolidés", *J.D.F.* 1984, 193-211.

– HAELTERMAN, A., "Fiscale consolidatie: de belasting van de vennootschappengroep naar de economische realiteit", *Fiskafoon* 1985, 209-230.

– Europees centrum van groepsondernemingen (ECCO), "Taxation of the Group", *Intertax* 1985, 39-47. Dit document bevat vergelijkende tabellen van verscheidene EEG-landen.

– MINNE, P. en BEINE, B., "La reconnaissance des groupes de sociétés en droit fiscal belge – évolutions récentes", *R.G.F.* 1993, 75-84.

- c. Ingeval de immigratie van een buitenlandse vennootschap, met name het overbrengen van de hoofdzetel van een buitenlandse vennootschap naar België, geschiedt conform de wetgeving van het land waaruit de zetel overgebracht werd en deze wetgeving tevens het voortbestaan van de vennootschap als rechtspersoon erkent, zal deze mutatie niet kwalificeren als een ontbinding van de kwestieuze vennootschap met wederoprichting in België. De vennootschap wordt door de overbrenging van de hoofdzetel onderworpen aan de Belgische fiscale en vennootschapsrechtelijke wetgeving.

Parl. vr. – Vr. nr. 234 DE CLIPPELE 22 september 1992, *Vr. & Antw.* Kamer 1992-1993, nr. 33, 2274.

– Vr. nr. 947 DUPRE 8 maart 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, 18 april 1994, 10462, *Bull. Bel.*, afl. 741, 2047

– Vr. nr. 996 DE CLIPPELE 29 maart 1994, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, 13 juni 1994, 11345.

– Vr. nr. 189 DUPRE 11 december 1995, *Vr. & Antw.* Kamer 1995-1996, 26 februari 1996, 2531.

– Vr. nr. 788 VERMEULEN 26 februari 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1996-1997, 14 april 1997, 10509.

- Bibliografie – LAGAE, J.P., “De migratie van vennootschappen en de Belgische inkomstenbelastingen”, in *Liber Amicorum Prof. Em. E. Krings*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1991, 1031- 1050.
- JOUK, L., “Zetelverplaatsing”, in MAECKELBERGH, W. (ed.), *Fiscaal Praktijkboek Directe belastingen 1995-1996*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 189-209.
  - VAN DER BRUGGEN, E., “Het fiscaal regime van naar België verplaatste vennootschappen”, *T.R.V.* 1994, 485.
  - PIOT, W., “Fiscale implicaties van zetelverplaatsing naar en van België”, *A.F.T.* 1997, 11.
  - VAN GILS, M., “Zetelverplaatsing voor en na de wet van 11 december 2008. Deel I Immigratie”, *T.F.R.* 2009, afl. 369, 823-836.

- d. De belastbare winst is het geheel van alle winsten samen, met inbegrip van de uitgekeerde winsten.

De uitgekeerde winsten zijn nochtans een tweede maal belastbaar in hoofde van de genietters. Maar bijzondere bepalingen beperken de dubbele belasting die uit dit systeem voortvloeit (zie randnrs. 1502 e.v.). Het belangrijkste onderscheid tussen de vennootschappen en de fysieke personen is dat alle inkomsten van de vennootschap beroepsinkomsten zijn: in tegenstelling met de fysieke persoon beschikt de vennootschap derhalve niet over private, niet-belastbare inkomsten, noch over diverse inkomsten. Zelfs het legaat dat de vennootschap ontvangt is een belastbare winst<sup>1</sup>. De regels die van toepassing zijn op ondernemingen die aan fysieke personen toebehoren vormen het algemene uitgangspunt voor de berekening van de belastbare winst. Er bestaan nochtans een reeks belangrijke uitzonderingen.

Afdeling II.

### **Aan de vennootschapsbelasting onderworpen entiteiten**

**1462**

**art. 179 WIB92**

Aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, de binnenlandse vennootschappen (incl. de vennootschappen met sociaal oogmerk), de gemeentespaarkassen zoals vermeld in artikel 124 van de nieuwe gemeentewet, alsook organismen voor de financiering van pensioenen (zogenaamde ‘OFP’) bedoeld in artikel 8 van de wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening (art. 179 WIB92).

#### **§ 1. BINNENLANDSE VENNOOTSCHAPPEN**

Onder ‘vennootschappen’ dient men de rechtspersonen te verstaan die een onderneming exploiteren of zich bezighouden met *verrichtingen van winstgevende aard*. Deze definitie omhelst meteen het belangrijkste criterium om te beoordelen of een rechtspersoon onderworpen is aan de vennootschapsbelasting dan wel aan de rechtspersonenbelasting<sup>2</sup>. Het hof van beroep van Gent besliste in 2002<sup>3</sup> dat een

<sup>1</sup> Luik 4 maart 1971, *Rec. gén. enr. not.* 1972, nr. 21596, 260, *T. Not.* 1972, 69.

<sup>2</sup> Gent 26 februari 2008, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. G 08/0206 en Antwerpen 8 april 2008, zoals besproken in S. VAN CROMBRUGGE, “Patrimoniumvennootschap is aan vennootschapsbelasting onderworpen”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1132, 12; G. POPPE, “Is het beheren van een privépatrimonium een handelsactiviteit?”, *Acc. & Fisc.* 2008, afl. 33.

vennootschap, die als statutair doel het louter beheer van haar patrimonium heeft, zich niet bezighoudt met een exploitatie of met verrichtingen van winstgevende aard, zodat zij aan de rechtspersonenbelasting is onderworpen. Dit arrest werd in Cassatie verbroken<sup>4</sup>, waarna het hof van beroep te Antwerpen in 2008 besliste dat dergelijke vennootschap onderworpen is aan de vennootschapsbelasting<sup>5</sup>. Het hof van beroep te Gent kwam in 2 arresten tot een zelfde besluit<sup>6</sup>.

De term ‘vennootschappen’ is misleidend. Vennootschappen in de zin van het WIB92 zijn niet alleen ‘vennootschappen’ in de burgerrechtelijke en vennootschapsrechtelijke zin. In haar fiscale betekenis is een *vennootschap* enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die regelmatig is opgericht, rechtspersoonlijkheid bezit en een onderneming exploiteert of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard.

Opdat de vennootschap belastbaar zou zijn in de vennootschapsbelasting, volstaat het in beginsel dat zij een onderneming exploiteert, of zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard. Aldus heeft de fiscale wet de kwestie van onderwerping aan de vennootschaps- dan wel de rechtspersonenbelasting geobjectiveerd. Het heeft geen belang of een lichaam als subjectieve ingesteldheid gedreven wordt zonder winst oogmerk (zie ook randnr. 1466). Het enige criterium is het feit een onderneming te exploiteren, of zich bezig te houden met verrichtingen van winstgevende aard.

Het woord “of” impliceert het één of het ander. Zij moeten niet samen vervuld zijn. In de doctrine<sup>7</sup> wordt gesteld dat er sprake is van een onderneming als er sprake is van een economisch doel, een organisatie, een strategie op termijn en rationele beheersmethoden gesteund op begrippen zoals kosten, opbrengsten en rentabiliteit.

In een enigszins bevreemdend vonnis heeft de rechtbank van eerste aanleg van Bergen eerst deze principes bevestigd (met vaststelling dat het rusthuis *in casu* niet in aanmerking komt voor de toepassing van de vennootschapsbelasting), maar besluit zij toch tot onderwerping aan de vennootschapsbelasting gezien de vzw een abnormaal stoffelijk voordeel heeft toegekend aan haar leden wat volgens de rechtbank duidt op een winst oogmerk. Dit zweemt naar de toepassing van het subjectieve criterium<sup>8</sup>.

art. 2 § 2 2° WIB92

Opdat een vennootschap onderworpen wordt aan de vennootschapsbelasting moet zij een binnenlandse vennootschap (art. 2 § 2 2° WIB92) zijn. Een binnenlandse vennootschap is een vennootschap die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft en niet van de vennootschapsbelasting is uitgesloten. De vennootschappen die in het buitenland zijn gevestigd, worden onderworpen aan de belasting der niet-inwoners.

Bibliografie – LEVY-MORELLE, J.P., “La résidence fiscale des sociétés”, in *Cahiers de droit fiscal international*, vol. LXXII a), Rapport belge, 231.  
– HINNEKENS, L., “De basis- en brievenbusvennootschap in het Belgisch belastingrecht”,

---

<sup>3</sup> Gent 29 januari 2002, *T.F.R.* 2002, afl. 227, 813.

<sup>4</sup> Cassatie 20 mei 2005, *F.J.F.*, No. 2005/257.

<sup>5</sup> Antwerpen 8 april 2008, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. A 08/0421, *Fiscoloog* 2008, afl. 1132, 12.

<sup>6</sup> Gent 26 februari 2008, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. G 08/0206, *Fiscoloog* 2008, afl. 1132, 12.

<sup>7</sup> S. VAN CROMBRUGGE, “noot onder Antwerpen 29 februari 1988”, *T.R.V.* 1988, 297.

<sup>8</sup> Rb. Bergen 7 mei 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 473, *Fiscoloog* 2003, afl. 899, 4.

- A.F.T. 1983, 85-98.
- VANDEN ABEELE, G. “Rulingcommissie over fiscaal stelsel vennootschap met sociaal oogmerk”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1173, 3-6.

## § 2. VENNOOTSCHAPPEN MET EEN SOCIAAL OOGMERK

- Bibliografie
- BRESCH, D. en COECKELBERGH, D., *De vennootschap met sociaal oogmerk – Juridische, sociale en managementaspecten*, Gent, Mys & Breesch, 1995, 110 p.
  - STOLLE, L., *Vennootschap met sociaal oogmerk*, Diegem, Ced.Samsom, 1995, 99 p.
  - DENEFF, M., “De vennootschap met een sociaal oogmerk: algemeen juridisch kader en fiscaal statuut”, *A.F.T.* 1996, 153.

**1462, 30**

Voor vennootschappen met een sociaal oogmerk bestaat geen afzonderlijk regime. Ze zijn onderworpen aan de gewone regels voor de bepaling van de toepassing van de vennootschaps- dan wel de rechtspersonenbelasting.

In een mededeling in het *Belgisch Staatsblad* heeft de fiscale administratie aangegeven dat de vennootschap met sociaal oogmerk in principe aan vennootschapsbelasting wordt onderworpen<sup>9</sup>.

Het fiscaal stelsel werd nader onderzocht in voorafgaande beslissing nr. 800.284 van 7 oktober 2008, wat de handhaving van het stelsel van de rechtspersonenbelasting betreft ter gelegenheid van de omzetting van een vzw in een vennootschap met sociaal oogmerk, en in beslissing nr. 900.036 van 7 april 2009, wat de toepassing van de vennootschapsbelasting betreft voor een vennootschap met sociaal oogmerk waarvan de meerderheid van de aandelen worden gehouden door een internationale vereniging zonder winstoogmerk.

## § 3. ORGANISMEN VOOR DE FINANCIERING VAN PENSIOENEN ( 'OFP' )

- Bibliografie
- <http://invest.belgium.be/60241/PensionsWEB>
  - DOYEN, P., *L'institution de retraite professionnelle, mémento des nouveaux fonds de pension*, Louvain-la-Neuve, Anthemis, 2007, 221 p.
  - VANDENDIJK, M. en HENDRICKX, C., *Aanvullende pensioenen. Een fiscaal-juridische analyse vanuit Belgisch en Europees perspectief*, Gent, Larcier, 2008, 210-233.
  - ROELS, P., “OFP vervangt vzw en ovv als pensioenvehikel”, *Life & Benefits* 2006, afl. 8, 1.
  - VAN GILS, M. en HINNEKENS, P., “Nieuw fiscaal regime voor pensioenfondsen”, *Life & Benefits* 2007, afl. 3, 3.
  - VAN ROBBROECK, N., “Het belastingregime van een OFP: het plaatje raakt ingevuld”, *Fisc. Act.* 2008, afl. 36, 6-13.

**1462, 50**

De wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorzieningen<sup>10</sup> voerde een nieuwe rechtsvorm in voor pensioenfondsen, het zogenaamde Organisme voor de Financiering van Pensioenen

<sup>9</sup> B.S. 13 juli 1996.

<sup>10</sup> B.S. 10 november 2006.

(‘OFP’).

Ingevolge artikel 179 van het WIB92 zijn OFP's aan de vennootschapsbelasting onderworpen. Zie ook randnr. 1482,50.

Afdeling III.

### **Niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen entiteiten**

#### **§ 1. LICHAMEN ZONDER FISCALE RECHTSPERSOONLIJKHEID**

1463

art. 29 WIB92

Lichamen met rechtspersoonlijkheid, die naar Belgisch recht zijn opgericht, maar voor de toepassing van de inkomstenbelastingen geacht worden *geen* rechtspersoonlijkheid te bezitten, worden niet als vennootschappen aangemerkt. Daartoe behoren onder meer de landbouwvennootschappen. De resultaten van deze vennootschappen worden in beginsel belast *c.q.* afgetrokken in hoofde van hun vennoten (art. 29 WIB92). Specifiek wat betreft de landbouwvennootschappen bestaat echter de mogelijkheid te opteren voor het stelsel van de vennootschapsbelasting, wanneer zij aan de voorwaarden voldoen, die zijn opgesomd in de artikelen 12 tot 16 van het KB/WIB92<sup>11</sup>.

Ook de verenigingen van mede-eigenaars, die krachtens artikel 577-5, § 1 van het BW onder bepaalde voorwaarden rechtspersoonlijkheid bezitten, worden fiscaal als verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid beschouwd<sup>12</sup>. Deze regel geldt voor zulke verenigingen die vanaf 1 augustus 1995 rechtspersoonlijkheid bezitten.

#### **§ 2. LICHAMEN ZONDER RECHTSPERSOONLIJKHEID**

1464

art. 29 WIB92

De vennootschappen en verenigingen, die louter feitelijk zijn, of fictief, of op onregelmatige wijze zijn opgericht, bestaan niet als een rechtspersoon, noch op burgerlijk noch op fiscaal gebied. Zij zullen dus ook niet als zodanig belast worden, doch de vennoten zullen belast worden op basis van hun aandeel in de winst waarop zij recht hebben krachtens de beginselen van gemeen recht (art. 29 WIB92).

art. 80 WIB92

Verliezen, geleden door dergelijke entiteiten, komen in beginsel in aftrek van het inkomen van de vennoten, ieder voor zijn aandeel. Bij gebrek aan voldoende inkomen, worden de verliezen overgedragen naar volgende belastbare tijdperken. Deze aftrek *c.q.* overdracht is slechts mogelijk in de mate dat de vennoten of leden van die vennootschappen of verenigingen zelf winsten of baten behalen en de daarop aan te rekenen verliezen uit een beroepswerkzaamheid van dezelfde aard voortspuiten, of indien de vennoten bewijzen dat de verrichtingen beantwoorden aan rechtmatige

---

<sup>11</sup> Zie ook Circ. nr. Ci.RH.421/311.175, 28 maart 1980, *Bull. Bel.*, afl. 584, 756; Vr. nr. 65 OLIVIER, Vr. & Antw. Kamer 1979-1980, 15 januari 1980, 1036; J. THILMANY, "Het fiscaal stelsel van de landbouwvennootschap", A.F.T. 1980, 206-223.

<sup>12</sup> Art. 29 § 2 5° WIB92.

financiële of economische behoeften (art. 80 WIB92).

Tot de hierboven bedoelde vennootschappen of verenigingen behoren ook de tijdelijke en de stille handelsvennootschap.

Voor *de fictieve vennootschappen* verwijzen we naar een arrest van het hof van beroep van Brussel van 26 april 1971<sup>13</sup> en een arrest van het Hof van Cassatie van 9 maart 1971<sup>14</sup>.

Maar het is wel te verstaan dat noch politieke organisaties, vakverenigingen, parochiale werken, jeugdbewegingen, verenigingen met vermaaksdoeleinden, culturele verenigingen, enz., zonder rechtspersoonlijkheid, die in stand worden gehouden d.m.v. toelagen of bijdragen, noch hun vennoten of leden, in principe belastbaar zijn op de ontvangsten-overschotten van die instellingen<sup>15</sup>. Het personeel van die instellingen is wel belastbaar op het ontvangen salaris<sup>16</sup>.

### § 3. VENNOOTSCHAPPEN UITGESLOTEN VAN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING

1465

art. 180 WIB92

Bepaalde vennootschappen worden uitdrukkelijk uitgesloten van de vennootschapsbelasting. Dat is het geval voor (art. 180 WIB92):

- intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986 betreffende de intercommunales, alsmede intercommunales beheerst door het decreet van het Waals Gewest van 5 december 1996 betreffende de Waalse intercommunales, samenwerkingsverbanden, met uitzondering van interlokale verenigingen, beheerst door het decreet van de Vlaamse Gemeenschap van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking, en de projectverenigingen beheerst door het decreet van het Waals Gewest van 19 juli 2006 tot wijziging van Boek V van het eerste deel van het Wetboek van de plaatselijke democratie en de centralisatie en betreffende de wijzen van samenwerking tussen gemeenten;
- de NV Waterwegen en Zeekanaal, de NV De Scheepvaart, de CVBA Autonome Haven “du Centre et de l’Ouest”, de Maatschappij der Brugse Zeevaartinrichtingen, de Haven van Brussel, de gemeentelijke autonome havenbedrijven van Antwerpen, Oostende en Gent en de autonome havens van Luik, Charleroi, Namen;
- de Nationale Delcrederedienst;
- de Belgische Maatschappij voor de Financiering van de Nijverheid;
- het Participatiefonds;
- de Waalse Regionale Maatschappij voor Openbaar Personenvervoer en de exploitatiemaatschappijen die eraan zijn verbonden;
- de Vlaamse Vervoermaatschappij en de autonome exploitatie-entiteiten binnen de Maatschappij;
- de Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel;
- waterzuiveringsmaatschappijen beheerst door de wet van 26 maart 1971;

<sup>13</sup> Brussel 26 april 1971, *J.D.F.* 1971, 119.

<sup>14</sup> Cass. 9 maart 1971, *J.D.F.* 1971, 79.

<sup>15</sup> Vr. nr. 189 VAN IN 5 oktober 1976, *Vr. & Antw. Senaat 1976-1977*, 2 november 1976, 124.

<sup>16</sup> A. TIBERGHIE, “De speciale behandeling voor de landbouw”, *A.F.T.* 1993, 265.

- de vennootschap van publiek recht met sociaal oogmerk Belgische technische Coöperatie;
- de NV van publiek recht Infrabel;
- de vennootschap van publiek recht met sociaal oogmerk APETRA.

Autonome gemeentebedrijven, die niet expliciet worden uitgesloten van de vennootschapsbelasting op grond van het artikel 180 van het WIB92, kunnen onderworpen worden aan de vennootschapsbelasting indien ze een onderneming exploiteren of een winstgevendende bezigheid verrichten<sup>17</sup>.

#### § 4. VERENIGINGEN

1466

art. 181 WIB92

Verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven zijn niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen (art. 181 WIB92):

1. wanneer de vereniging zich uitsluitend of hoofdzakelijk bezighoudt met het bestuderen, het beschermen en het bevorderen van de professionele of interprofessionele belangen van de leden;
2. wanneer ze, het verlengstuk zijnde van de onder a. vermelde verenigingen, uitsluitend of hoofdzakelijk tot doel hebben het vervullen, in naam en voor rekening van hun aangeslotenen, van alle of een deel van de sociale of fiscale verplichtingen, of het helpen van hun aangeslotenen bij het vervullen daarvan;
3. wanneer de vereniging belast is, ter uitvoering van de sociale wetgeving, met het innen, centraliseren, kapitaliseren en verdelen van de fondsen bestemd voor de toekenning van de voordelen bepaald in die wetgeving;
4. uitsluitend of hoofdzakelijk het verstrekken of het steunen van onderwijs tot doel heeft;
5. uitsluitend of hoofdzakelijk het organiseren van handelsbeurzen of tentoonstellingen tot doel heeft;
6. door de bevoegde gemeenschapsorganen erkend is als dienst voor gezins- en bejaardenhulp;
7. wanneer de vereniging is erkend voor de toepassing van artikel 104, lid 1, 3°, b, d, e, h tot l, 4° en 4°bis van het WIB92, of erkend zou zijn indien ze daartoe een aanvraag indiende;
8. wanneer ze opgericht zijn met toepassing van de wet van 27 juni 1921 betreffende de verenigingen zonder winstoogmerk, de internationale verenigingen zonder winstoogmerk en de stichtingen, voor zover hun activiteit louter bestaat in certificatie in de zin van de wet van 15 juli 1998 betreffende de certificatie van effecten uitgegeven door handelsvennootschappen en de door hun uitgegeven certificaten krachtens artikel 13, §1, eerste lid van dezelfde wet voor de toepassing van het WIB92 gelijkgesteld worden met de effecten waarop ze betrekking hebben (de zogenaamde 'stichtingen-administratiekantoor').

Casuïstiek – De uitbating van een bejaardentehuis zonder medische verzorging<sup>18</sup>, of van een

<sup>17</sup> M. VERVOORT, "Het autonoom gemeentebedrijf: een ware redder in nood?", A.F.T. 2004, 17.

<sup>18</sup> Gent 24 februari 1984, F.J.F., No. 84/106, 167.

kliniekinstelling<sup>19</sup>. Bepalend in deze is een arrest van het Hof van Cassatie van 3 mei 1983<sup>20</sup>;

- beroepsverenigingen<sup>21</sup>;
- vereniging ter verkondiging van het geloof<sup>22</sup>;
- vzw ter behartiging van de belangen van zelfstandigen<sup>23</sup>;
- vereniging ter bevordering van de paardensport<sup>24</sup>;
- vzw met fotokopiezaak, toegankelijk voor het publiek<sup>25</sup> of een vzw die zich bezighoudt met juridische, psychologische en medische consultaties<sup>26</sup>;
- (disco-)vzw met als doel de ontwikkeling van de jeugd en bevordering van de sociale contacten van de jeugd<sup>27</sup>.

- Bibliografie
- VAN DEN EECKHAUT, R., “Raakpunten vennootschapsbelasting-rechtspersonenbelasting”, in MAECKELBERGH, W. (ed.), *Fiscaal Praktijkboek – Directe belastingen 1995-1996*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 277-303.
  - GAILLIE, E., *La fiscalité des ASBL*, Brussel, Licap, 1997, 370 p.
  - DESCHRIJVER, D., *VZW & Belastingen*, Biblo, Kalmthout, 2008, 785 p.

art. 182 WIB92

Ten aanzien van verenigingen of rechtspersonen die niet onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting, worden, ingevolge artikel 182 van het WIB92, bovendien niet als verrichtingen van winstgevend aard aangemerkt:

- a. de alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen;
- b. de verrichtingen die bestaan in het beleggen van fondsen ingezameld in het kader van de statutaire opdracht;
- c. 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<sup>28</sup>. In de administratieve commentaar hanteert de fiscus twee criteria om na te gaan of de bedrijvigheid al of niet bijkomstig is: het ‘verwantschaps criterium’ en het ‘kwantitatief criterium’<sup>29</sup>. De fiscus neemt aan dat, indien voldaan is aan het verwantschaps criterium, het kwantitatief criterium niet moet worden getoetst. Dit blijkt ook uit de rechtspraak<sup>30</sup>. Beoordeling van het kwantitatief criterium is een feitenkwestie waarbij de wijze waarop reclame wordt gevoerd, de aangewende verkoop- en distributiemethode, de aard van de verkregen inkomsten, de aard van de cliënteel, het ingezette personeel en

<sup>19</sup> Antwerpen 25 november 1991, *F.J.F.*, No. 92/50, 102; Antwerpen 27 september 1994, *F.J.F.*, No. 95/65.

<sup>20</sup> Cass. 3 mei 1983, *R.G.F.* 1984, 41, *R.W.* 1983-84, 1152, *A.F.T.* 1983, 197, noot D. DESCHRIJVER, *Pas.* 1983, I, 988, *F.J.F.*, No. 84/47, 68.

<sup>21</sup> Gent 2 juni 1994, *F.J.F.*, No. 94/162.

<sup>22</sup> Bergen 17 mei 1996, *F.J.F.*, No. 96/200.

<sup>23</sup> Bergen 14 april 1995, *A.F.T.* 1995, 309, noot W. PIOT.

<sup>24</sup> Gent 24 maart 2009, *Fiscoloog*, afl. 1178, 13; Antwerpen 9 januari 1995, *F.J.F.*, No. 95/86.

<sup>25</sup> Luik 20 september 2000, *Act. fisc.* 2000, afl. 39, 5, *F.J.F.*, No. 2000/281, 748.

<sup>26</sup> Brussel 23 november 2000, *F.J.F.*, No. 2001/ 77.

<sup>27</sup> Rb. Antwerpen 22 december 2009, *Fisc. Act.* 2010, afl. 3, 5-11.

<sup>28</sup> Luik 13 maart 1996, *F.J.F.*, No. 96/14 8; Rb. Leuven 28 november 2003, *T.R.V.* 2004, 180, noot D. DESCHRIJVER; bevestigd door Brussel 21 juni 2006, *A.F.T.* 2006, afl. 12, 33-35, noot D. DESCHRIJVER.

<sup>29</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 182/11; zie D. DESCHRIJVER, *VZW & Belastingen*, Kalmthout, Biblo, 2000, 31-40.

<sup>30</sup> Rb. Bergen 30 juni 2005, *F.J.F.*, No 2006/190; Brussel 21 juni 2006, *Fisc. Koer.* 2006, 648, *A.F.T.* 2006, afl. 12, 33-34, noot D. DESCHRIJVER; Gent 15 februari 2008, *T.R.V.* 2008, afl. 1, 64-66.

de wijze waarop de verrichtingen worden gefinancierd elementen ter beoordeling kunnen zijn<sup>31</sup>.

## Hoofdstuk II Grondslag van de belasting

Afdeling I.

### Algemene beginselen

1470

Bibliografie – HUYSMAN, S., *Fiscale winst. Theorie en praktijk van het fiscaal winstbegrip in België*, Kalmthout, Biblo, 1994, 408 p.

1470, 50

De twee algemene beginselen die gelden voor het berekenen van de grondslag van de vennootschapsbelasting zijn de volgende:

1. Alle inkomsten van de vennootschap zijn belastbaar, ongeacht hun oorsprong of hun aard<sup>32</sup>;
2. Deze inkomsten worden alle beschouwd als beroepsinkomsten.

Zoals iedere bepaling in het fiscale recht, zijn er ook op deze twee algemene beginselen verschillende en belangrijke uitzonderingen.

### § 1. ALLE INKOMSTEN ZIJN BELASTBAAR

1471

De fysieke personen hebben belastbare inkomsten (van verschillende categorieën), maar ook onbelastbare inkomsten (o.a. deze die voortvloeien uit het normale beheer van een privaat vermogen). Voor de vennootschappen daarentegen zijn alle inkomsten belastbaar, zelfs wanneer het elementen betreft die in hoofde van een fysieke persoon niet belastbaar zouden zijn.

Er dient evenwel rekening gehouden te worden met het volgende:

- wanneer het door een opstalhouder opgerichte gebouw op het einde van de opstalovereenkomst om niet aan een opstalgever toekomt, maakt de waarde van dit gebouw geen eigenlijke waardevermeerdering uit van activa die voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid worden gebruikt, maar wel een toegevoegd activabestanddeel. Het feit dat elk actiefbestanddeel volgens het boekhoudrecht moet worden gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde, belet volgens het Hof van Cassatie niet dat de waarde van het gebouw deel uitmaakt van het exploitatieresultaat en als winst moet worden belast<sup>33</sup>;
- in het licht van deze cassatierechtspraak dient de aandacht gevestigd op het advies 126/17 uitgebracht door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen inzake de

<sup>31</sup> Rb. Bergen 30 juni 2005, *F.J.F.*, No. 2006/190.

<sup>32</sup> Cass. 13 juni 1967, *Bull. Bel.* 1968, afl. 455, 1541.

<sup>33</sup> Cass. 18 mei 2001, *F.J.F.*, No. 2001/219, *T.F.R.* 2001, afl. 209, 969 en Antwerpen 5 oktober 1999, *T.F.R.* 1999, afl. 182, 498.

verkrijging om niet van vermogensbestanddelen door vennootschappen<sup>34</sup>. Volgens dit advies dient een om niet gerealiseerde vermogenstoename te worden gewaardeerd tegen de werkelijke waarde, zijnde het bedrag waarvoor het verkregen actiefbestanddeel kan worden verhandeld tussen onafhankelijke partijen die uit vrije wil een transactie afsluiten. Het voorgaande impliceert dat de verkrijgende vennootschap op het ogenblik van de verkrijging een (uitzonderlijk) resultaat moet boeken;

- de rechtbank van eerste aanleg van Gent heeft in 2002 in een veel besproken zaak (Artwork Systems Group) gesteld dat in geval van de verwerving en de boeking van aandelen beneden de werkelijke waarde van deze aandelen, het verschil tussen de boekwaarde en de werkelijke waarde bij de belastbare winst moet worden gevoegd<sup>35</sup>. De waardering aan marktwaarde werd eveneens bevestigd door het hof van beroep van Antwerpen in 2006<sup>36</sup>;
- het hof van beroep te Brussel wees de toepassing van het CBN-advies 126/17 echter af in een arrest van 29 oktober 2008. Volgens het hof diende de waardering van om niet verkregen activa te gebeuren tegen aanschaffingswaarde<sup>37</sup>.
- Ook de rechtbank van eerste aanleg te Leuven was deze mening toegedaan en bevestigde dat alle activa gewaardeerd moeten worden in functie van de middelen die de vennootschap heeft moeten afstaan als tegenprestatie voor het verkrijgen van de activa. Hiermee distantieert de rechtbank zich dus uitdrukkelijk van het voormelde CBN-advies<sup>38</sup>.
- Het CBN-advies 126/17 werd daarentegen wel gevolgd door de rechtbank van eerste aanleg te Gent. In een vonnis van 13 januari 2009 oordeelde deze laatste dat de gratis verkrijging van gebouwen na beëindiging van het recht van opstal wel degelijk moet beschouwd worden als een aangroei van het netto-actief en dus een exploitatiewinst uitmaakt<sup>39</sup>.

### 1473

Omgekeerd kan de fysieke persoon slechts de bij de wet voorziene uitgaven van het belastbare inkomen aftrekken, terwijl de vennootschap alle uitgaven – mits inherent aan de beroepsactiviteit<sup>40</sup> – mag in mindering brengen, behalve deze die door de wet uitgesloten zijn<sup>41</sup>.

---

<sup>34</sup> CBN – advies, nr. 126/ 17.

<sup>35</sup> Rb. Gent 14 november 2002, *Fiscooloog* 2002, afl. 868, 1, *Fisc. Act.* 2002, afl. 41, 1, *T.F.R.* 2003, afl. 236, 169.

<sup>36</sup> Antwerpen 27 juni 2006, *Fisc. Act.* 2006, afl. 27, 1.

<sup>37</sup> Brussel 29 oktober 2008, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Bronnen, nr. B 08/1139, besproken door R. MINJAUW en T. SPAAS, "Verkrijging om niet en boeking aan werkelijke waarde.", *Fisc. Act.* 2008, afl. 40, 5-11; C. BUYSSE, "Gratis verkregen activa: CBN-advies faalt naar recht.", *Fiscooloog* 2008, afl. 1137, 11.

<sup>38</sup> Rb. Leuven 11 september 2009, besproken door G. POPPE, "Geen belastbaarheid bij kosteloze verkrijging van de opstallen bij afloop van het opstalrecht?", *Acc. Fisc.* 2009, afl. 44 en door S. VAN CROMBRUGGE, "Kosteloze verkrijging gebouwen bij beëindiging recht van opstal", *Fiscooloog*, afl. 1184, 7-8.

<sup>39</sup> Rb. Gent 13 januari 2009, *F.J.F.*, No. 2010/75; besproken door S. VAN CROMBRUGGE, "Kosteloze verkrijging gebouwen bij beëindiging recht van opstal", *Fiscooloog*, afl. 1209, 8-9.

<sup>40</sup> Zie nr. 1500 *in fine*.

<sup>41</sup> Cass. 17 maart 1964, *R.W.* 1963-1964, 2116 (de uitgaven zijn dus maar aftrekbaar voor zover zij een noodzakelijk verband hebben met de activiteit); Cass. 9 februari 1965, *J.D.F.* 1965, 223.

## § 2. ALLE INKOMSTEN ZIJN BEROEPSINKOMSTEN

1474

art. 183 WIB92

Artikel 183 van het WIB92 zegt dat, wat hun aard betreft, de inkomsten welke onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting of daarvan vrijgesteld zijn, dezelfde zijn als deze die in de personenbelasting worden beoogd. Hun bedrag wordt vastgesteld volgens de regels die van toepassing zijn op de winsten bedoeld in artikel 23, § 1, 1° van het WIB92, nl. de beroepsinkomsten van de eerste categorie<sup>42</sup>.

Toch zijn er een aantal bijzondere bepalingen, met name wat betreft de definitie van 'gestort kapitaal'. Vooreerst, voor wat de omschrijving betreft in het kader van reorganisatieverrichtingen, verwijzen we naar randnr. 1521,35 van dit Handboek.

Verder geldt dat, wanneer een Belgische inrichting in een binnenlandse vennootschap wordt ingebracht onder de voorwaarden voor toepassing van artikel 231, § 3 van het WIB92, het door die inbreng gestorte kapitaal gelijk is aan de fiscale nettowaarde die, op het ogenblik van de inbreng, de inrichting had bij de inbrenger, na aftrek van:

1° de voorheen belaste reserves,

2° de vrijgestelde reserves andere dan a) de in artikel 44 § 1, 1° van het WIB92 vermelde meerwaarden die waren vrijgesteld, b) de in artikel 48 van het WIB92 vermelde vrijgestelde waardeverminderingen en voorzieningen.

Wordt daarentegen (onverminderd de toepassing van art. 214 § 1 WIB92) niet als gestort kapitaal aangemerkt, het nettoactief vermeld in artikel 26sexies van de wet van 27 juni 1921 waarbij aan de verenigingen zonder winstgevend doel en aan de instellingen van openbaar nut, rechtspersoonlijkheid wordt verleend, dat het maatschappelijk kapitaal uitmaakt van een vennootschap met sociaal oogmerk of dat op een onbeschikbare reserverekening van die vennootschap wordt geboekt. Dat maatschappelijk kapitaal en die reserverekening worden slechts vrijgesteld voor zover is voldaan aan de voorwaarden vermeld in artikel 190 van het WIB92.

Wordt evenmin (onverminderd de toepassing van art. 210 §1 3° WIB92) als gestort kapitaal aangemerkt, het nettoactief vermeld in Hoofdstuk Vquinqies van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen, dat het maatschappelijk kapitaal van een handelsvennootschap uitmaakt of dat op een onbeschikbare reserverekening van die vennootschap wordt geboekt. Dat maatschappelijk kapitaal en die reserverekening worden slechts vrijgesteld voor zover voldaan is aan de voorwaarden van artikel 190 van het WIB92.

Afdeling II.

### **Belastinggrondslag**

1476

art. 185 WIB92

Alle aan de Belgische vennootschapsbelasting onderworpen vennootschappen zijn belastbaar op het totale bedrag van de winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen (art. 185 §1 WIB92).

---

<sup>42</sup> Brussel 22 juni 1995, A.F.T. 1996, 43-47, noot J.-S. VINCENT.

Volledigheidshalve stippen we aan dat tot de uitgekeerde dividenden ook kunnen behoren de interesten betaald op voorschotten verstrekt door een aandeelhouder-natuurlijk persoon, of door een bedrijfsleider-vennootschapsmandataris (en gelijkgestelden (art. 18 WIB92)). Deze gelijkstelling geldt echter slechts onder welbepaalde voorwaarden.

## § 1. NIET-UITGEKEERDE WINSTEN

1477

Onder niet-uitgekeerde, d.w.z. ‘gereserveerde winsten’, moet verstaan worden de globale verhoging gedurende het belastbare tijdperk, van het geheel van de belastbare reserves (zichtbaar of verdoken, andere dan vrijgestelde provisies en meerwaarden), d.w.z. het positieve verschil tussen het totaal van de belastbare reserves op het einde van het belastbare tijdperk en het totaal van de belastbare reserves op het einde van het onmiddellijk daaraan voorafgaande belastbare tijdperk. Die totale aangroei kan, wel te verstaan, het verschil zijn tussen het totaal van de verhogingen van sommige reserves en het totaal van de verminderingen van andere reserves.

Om het bedrag van de gereserveerde winst te kunnen vaststellen, houden de taxatiediensten een gedetailleerde opgave van de reserves (nr. 328R) bij, waarin ze, voor elk belastbaar tijdperk, het bedrag van iedere belastbare reserve op het einde van dat tijdperk inschrijven (d.w.z. het bedrag op het einde van het onmiddellijk voorafgaand belastbare tijdperk, verminderd met de opnemingen tijdens of op het einde van het belastbare tijdperk en verhoogd met de toewijzingen tijdens dat belastbare tijdperk of met de toewijzingen bij de verdeling van de winst van hetzelfde tijdperk), met dien verstande dat het over te brengen verlies in het rood (af te trekken) wordt ingeschreven<sup>43</sup>.

Bibliografie – COUTURIER, J.J., “De wettelijke reserve, het boekhoudrecht en het stelsel van de meerwaarden”, in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, 87-100.

## § 2. VERKAPTE DIVIDENDEN

1478

Handelingen die niet de vorm hebben van dividenduitkeringen, kunnen toch als dividenden worden belast, wanneer zij in werkelijkheid verkapte dividenden zijn.

Een eerste geval van vermomde dividenduitkering kan bestaan uit een vervreemding van een deelneming die de effectieve controle van een vennootschap verzekert, waarbij een min of meer belangrijke quotiteit van de bekomen prijs moet worden beschouwd als een uitkering van verkapte dividenden.

In het inmiddels klassiek geworden arrest van 5 juni 1970 inzake de NV “Laiterie de la Wiltz” heeft het hof van beroep te Luik inderdaad gevonnist dat wanneer blijkt dat de omvorming van een vennootschap, de uit die omvorming ontstane kapitaalverhoging van de vennootschap, de cessie door de aandeelhouders van hun effecten en de andere getroffen overeenkomsten geen ander doel hebben gehad dan, onder het mom van een verhoging van de prijs van de overgedragen effecten, de verdeling mogelijk te maken

---

<sup>43</sup> Com. IB. 1992, nr. 185/2 t.e.m. 185/5.

van de cessieopbrengst van de onstoffelijke bestanddelen van de vennootschap. Het verschil tussen de verkoopprijs van bovengenoemde effecten en de waarde van het maatschappelijk vermogen moet dan ook beschouwd worden als een verborgen en aan de aandeelhouders toegekend dividend<sup>44</sup>.

Een soortgelijke rechtspraak werd gevestigd door het hof van beroep te Gent in het arrest van 26 juni 1962 inzake NV "Chicorée F.C. Jacobs"<sup>45</sup>.

De rechtspraak vindt haar toepassing in de gevallen van cessie van (over het algemeen niet ter beurs genoteerde) aandelen waar uit de clausules zelf van de eventueel tussen partijen bedongen overeenkomst en/of uit de aan die cessie verbonden feitelijke gegevens kan worden afgeleid dat een persoon (of een in nauw verband handelende groep van personen), onder het mom van een afstand van aandelen van een handelsvennootschap, wederrechtelijk geheel of een deel vervreemd hebben van de tot het vermogen van die vennootschap behorende onlichamelijke bestanddelen zoals het handelsfonds, de cliëntèle, fabrieksmerken, enz. In die eventualiteit moet worden beschouwd dat de overlater of de overlaters gebruik hebben gemaakt van de machtspositie die zij bekleden in de vennootschap waarvan de aandelen werden overgelaten om de immateriële bestanddelen waarvan hoger sprake is, uit haar vermogen te doen verdwijnen met als gevolg dat die bestanddelen geen aanleiding meer kunnen geven tot het belasten van inkomsten, noch in de loop van de exploitatie, noch bij de vereffening van de vennootschap.

Dit zal, o.m. in de familiebedrijven, het geval zijn wanneer:

- de cessie van aandelen tot gevolg heeft dat de vennootschap waarvan de aandelen werden overgelaten, binnen een min of meer korte tijdsspanne haar activiteit geheel of gedeeltelijk stillegt of vermindert, of de aard van haar exploitatie fundamenteel wijzigt;
- de overlater of de overlaters zich persoonlijk ertoe verbonden hebben één of meer activiteiten te verzaken, zonder welke de vennootschap niet in staat is haar maatschappelijk voorwerp te verwezenlijken.

De bovenvermelde richtlijnen mogen enkel worden toegepast bij verrichtingen waarin de verkrijgers van de deelnemingen natuurlijke personen zijn, behoudens de gevallen als bedoeld in artikel 94 van het WIB92, waarin de bepalingen van artikel 90, 9° van het WIB92 van toepassing zijn. Wanneer de verkrijgers rechtspersonen zijn moet enkel worden onderzocht of de bepalingen van artikel 90, 9° van het WIB92 toepassing vinden<sup>46</sup>.

Een tweede geval van vermomde dividenduitkering blijkt zich volgens de rechtspraak te kunnen voordoen wanneer tijdens één en dezelfde algemene vergadering eerst overgegaan wordt tot een kapitaalvermindering door terugbetaling aan de aandeelhouders en onmiddellijk nadien het kapitaal wordt verhoogd met een zelfde bedrag door incorporatie van al belaste reserves<sup>47</sup>. Er is dan geen effectieve kapitaalvermindering gewild maar louter een herschikking van het maatschappelijk

---

<sup>44</sup> *Bull. Bel.*, afl. 488, 1557.

<sup>45</sup> *Bull. Bel.*, afl. 396, 911.

<sup>46</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 185/50; G. BOLLEN, "Fiscale gevolgen van de cessie door fysieke personen van een belangrijke participatie in een vennootschap", *A.F.T.* 1973, 75-79; J. MALHERBE, "Le traitement fiscal du changement de tous les associés d'une société", *R.P.S.* 1972, 181.

<sup>47</sup> Bergen 16 februari 1990, *Not. Fisc. M.* 1990, 123, noot I. BEHAEGHE.

kapitaal samen met een uitkering van dividenden. Deze interpretatie wordt echter niet altijd gevolgd in de rechtspraak<sup>48</sup>. In een geval, waar het kapitaal werd verminderd tot beneden het minimumkapitaal, en waarbij de aandeelhouders werden ontslagen van verdere volstorting van het eventuele kapitaal, gevolgd door een kapitaalverhoging via incorporatie van reserves, besloot het hof van beroep van Brussel eveneens tot dividenduitkering<sup>49</sup>.

In geval van kapitaalvermindering in hoofde van een vennootschap, waarvan het kapitaal eerder was verhoogd als gevolg van een belastingvrije fusieverrichting, moet met de precieze samenstelling van het kapitaal worden rekening gehouden<sup>50</sup>.

### § 3. WINSTCORRECTIES

51

1479

art. 185 § 2 WIB92

Met artikel 185, § 2 van het WIB92 werd het, op artikel 9 van het OESO-modelverdrag geïnspireerde, 'arm's length'-principe in het Belgische fiscaal recht omgezet. Volgens dit principe moeten de bij verrichtingen tussen verbonden vennootschappen toegepaste prijzen worden vastgesteld in vergelijking met de prijzen die worden toegepast tussen onafhankelijke ondernemingen.

De bepaling is uitsluitend van toepassing op vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep en met betrekking tot hun grensoverschrijdende relaties.

Artikel 185, §2, lid 1, a) van het WIB92 laat een verhoging toe van de winst van de binnenlandse vennootschap die deel uitmaakt van een multinationale groep indien voorwaarden zijn overeengekomen die afwijken van deze die tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen.

Anderzijds laat artikel 185, §2, lid 1, b) van het WIB92 het toe een negatieve winstcorrectie door te voeren op een 'passende wijze'. Hiervoor kan men een ruling aanvragen bij de dienst voorafgaande beslissingen<sup>52</sup>.

### § 4. BELEGGINGSVENNOOTSCHAPPEN, PRIVATE PRIVAK EN ORGANISMEN VOOR DE FINANCIERING VAN PENSIOENEN

1480

art. 185bis WIB92

Voor de bepaling van de belastbare grondslag van beleggingsvennootschappen, de

<sup>48</sup> Anders: Brussel 5 februari 1991, *J.T.* 1991, 254, noot J. BOUERS, *Fisc. Koer* 1991, 217; Cass. 14 november 1991, *J.D.F.* 1992, 107, noot.

<sup>49</sup> Brussel 25 juni 1993, *Fisc. Koer.* 1993, 588.

<sup>50</sup> Luik 24 november 1993, *F.J.F.*, No. 94/21.

<sup>51</sup> Zie in dit verband ook: P. CAUWENBERGH en A. GAUBLomme, "Financiële hulp in een multinationale groep - wel 'normaal' maar niet arm's length? Of toch...?", *T.F.R.*, afl. 384, 587.

<sup>52</sup> Zie Voorafg. Besliss. nr. 600.460, 30 januari 2007, nr. 700.075, 10 juli 2007 en nr. 2010.106, 20 april 2010.

private privak en de organismen voor de financiering van pensioenen verwijzen we naar randnr. 1544,50.

#### **§ 5. MEERWAARDEN MET BETREKKING TOT PERSONENAUTO'S EN GELIJKGESTELDE VOERTUIGEN**

**1481**

**art. 185ter WIB92**

Meerwaarden op in artikel 65 van het WIB92 bedoelde voertuigen, andere dan die vermeld in artikel 66, § 2 van het WIB92, worden slechts tot het overeenkomstig artikel 198bis, 2° van het WIB92 bepaalde tarief in aanmerking genomen.

#### **§ 6. UITKERING VAN VERMOGEN BIJ VERKRIJGING VAN EIGEN AANDELEN, EN BIJ GEHELE OF GEDEELTELIJKE VERDELING VAN HET VERMOGEN VAN EN VENNOOTSCHAP**

**1481,50 art. 186-188 WIB92**

De uitkering van vermogen door een vennootschap naar aanleiding van de verkrijging van eigen aandelen dan wel naar aanleiding van de gehele of gedeeltelijke verdeling van vermogen wordt als een uitkering van winsten aangezien.

#### **§ 7. COÖPERATIEVE VERBRUIKSVERENIGINGEN**

**1482**

**art. 189 WIB92**

Voor de 'coöperatieve verbruiksverenigingen', nl. zij die rechtstreeks aan de verbruiker verkopen, worden als winst aangemerkt de restorno's en voordelen die worden toegestaan aan de vennoten, voor zover die restorno's en voordelen voortkomen van door de belanghebbenden niet zelf gedane inkopen, of die worden toegestaan aan niet-vennoten.

De voordelen bestaan inzonderheid uit het verschil in min tussen de verkoopprijs en de inkoopprijs, verhoogd met het evenredige aandeel van de algemene kosten (art. 189 WIB92).

Vennoten zijn uitsluitend de leden die volledige maatschappelijke rechten hebben.

De volgende soorten coöperatieve vennootschappen zijn volgens de administratie niet als coöperatieve verbruiksverenigingen te beschouwen<sup>53</sup>:

- de *landbouwcoöperatief*: de coöperatie waarvan de meerderheid van de leden het beroep van landbouwer of tuinder uitoefent en die tot hoofddoel heeft een of meer economische belangen, in verband met landbouw, tuinbouw of veeteelt, te behartigen;
- de *productiecoöperatief*: de coöperatie die zelf door bemiddeling van derden, voor zichzelf of voor rekening van anderen, produceert of producten verwerkt, de verkoop ervan inbegrepen;
- de *distributiecoöperatief*: de coöperatie die tot doel heeft het geheel of gedeeltelijk

---

<sup>53</sup> Com. IB. 1992, nr. 189/3 en 189/4.

- leveren aan haar vennoten van producten bestemd voor de voortverkoop aan hun cliënteel, voor de uitrusting of de uitoefening van hun beroep;
- de *dienstencoöperatief*: de coöperatie waarvan het doel in hoofdzaak gericht is op het verlenen van dienstprestaties, in de economische zin van het woord, ten voordele van haar vennoten en derden<sup>54</sup>.

Tot uitvoering van de wet van 20 juli 1955, houdende instelling van een Nationale Raad voor de Coöperatie<sup>55</sup>, werden verschillende koninklijke besluiten getroffen tot vaststelling van de voorwaarden tot erkenning van coöperatieve vennootschappen en van nationale groeperingen van coöperatieve vennootschappen. In nr. 189/4 van de *Com. IB.* 1992 is een lijst opgenomen, van de hier bedoelde coöperatieve verbruiksverenigingen (voorafgegaan door hun erkenningsnummer) die zijn erkend in de Commissie van de Verbruikcoöperaties tot 31 mei 1990. De restorno's en voordelen worden ten name van de coöperatieve vereniging belast en worden bepaald zonder dat rekening wordt gehouden met de algemene uitslag van de onderneming.

## § 8. ORGANISMEN VOOR DE FINANCIERING VAN PENSIOENEN ( 'OFP' )

1482, 50

art. 185bis WIB92

De belastingheffing van OFP's wordt geregeld in artikel 185bis van het WIB92. De belastbare grondslag van OFP's bestaat uitsluitend uit de abnormale of goedgunstige voordelen die ze ontvangen en de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten (andere dan de waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen). OFP's kunnen niet genieten van de aftrekken voorzien in de artikel 202 t.e.m. 205 van het WIB92 (DBI-aftrek), hebben geen recht op FBB (art. 285 t.e.m. 289 WIB92) en kunnen geen onroerende voorheffing, fictieve onroerende voorheffing, roerende voorheffing en fictieve roerende voorheffing verrekenen.

Afdeling III.

### Vrijgestelde inkomsten

1483

Hierboven werd reeds vermeld (randnr. 1474) dat de winsten van vennootschappen in principe op dezelfde wijze berekend worden als die van winsten die aan fysieke personen toebehoren.

Er zijn nochtans verschillende regels die eigen zijn aan vennootschappen onderworpen aan de vennootschapsbelasting.

## § 1. MEERWAARDEN

1485

- Bibliografie
- MINNE, P. P., "De vrijstelling van meerwaarden verwezenlijkt tijdens en na de herstructurering van vennootschappen", *A.F.T.* 1988, 67-73.
  - D'HAESE, W., "De nieuwe regeling van de meerwaarden in de vennootschapsbelasting na de Wet van 22 december 1989", *A.F.T.* 1990, 143-152.
  - ELOY, M., "La réforme du régime fiscal des plus-values à l'I.P.P. et à l'I. Soc. dans la loi

---

<sup>54</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 189/3.

<sup>55</sup> *B.S.* 10 augustus 1955.

In de randnr. 1171 e.v. zagen wij in welke mate de meerwaarden belast worden. Al de regels die in dat nummer worden uiteengezet, zijn in de regel op de vennootschappen toepasselijk. Toch zijn er bijzondere regels die voor de vennootschappen gelden.

### 1. Vrijgestelde of voorlopig niet belaste meerwaarden

1486

art. 190 WIB92

Om de vrijstelling *c.q.* gespreide belastingheffing te verkrijgen en te behouden met betrekking tot de uitgedrukte meerwaarden (art. 44 § 1 en § 3 WIB92), de monetaire meerwaarden (art. 44 § 1 WIB92), de voorlopig vrijgestelde meerwaarden in het kader van reorganisatieverrichtingen (art. 45 en 46 § 1 2° WIB92), de verwezenlijkte meerwaarden op bedrijfsvoertuigen (art. 44bis WIB92), de verwezenlijkte meerwaarden op voor de commerciële vaart bestemde binnenschepen (art. 44ter WIB92) respectievelijk met betrekking tot de vrijwillig verwezenlijkte of gedwongen meerwaarden, (art. 47 WIB92), is het noodzakelijk ze op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief te boeken (bv. ook door overdracht via de rubriek 'inhouding op de vrijgestelde reserves'<sup>56</sup>), ze daar te behouden en ze niet te laten dienen tot grondslag voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of van enigerlei beloning of toekenning<sup>57</sup>. Indien en in de mate dat die laatste voorwaarden niet langer worden nageleefd tijdens enigerlei belastbaar tijdperk, worden de vroeger vrijgestelde of voorlopig niet belaste meerwaarden als winsten van dat belastbaar tijdperk beschouwd. Onder bepaalde omstandigheden leidt de annulering van een herwaarderingsmeerwaarde op aandelen niet tot belastingheffing<sup>58</sup>). Wanneer een bedrijfstak wordt ingebracht of een fusie door overneming plaatsvindt, kunnen problemen rijzen wat de toepassing van artikel 190 van het WIB92 betreft, wanneer de fiscale meerwaarde namelijk afwijkt van de boekhoudkundige meerwaarde<sup>59</sup>. Tenslotte kan nog melding worden gemaakt van een arrest van het Hof van Cassatie<sup>60</sup> waarbij geoordeeld werd dat, zelfs al wordt een meerwaarde aanvankelijk (en te goeder trouw) geboekt op een rekening 'beschikbare reserve', artikel 79 van de Vennootschappenwet geenszins uitsluit dat een algemene vergadering achteraf deze toestand regulariseert door de meerwaarde grotendeels over te brengen naar een afzonderlijke passiefrekening, alvorens de ministeriële beslissing inzake de wederbeleggingsmodaliteiten getroffen wordt<sup>61</sup>.

### 2. Meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen van

<sup>56</sup> Vr. nr. 458 HATRY 22 juli 1993, *Vr. & Antw. Senaat 1992-1993*, 14 september 1993, 3767.

<sup>57</sup> Brussel 27 november 1998, *T.F.R.*, afl. 366, noot F. MARCK.

<sup>58</sup> Vr. nr. 661 VAN KESSEL 6 december 1996, *Vr. & Antw. Kamer 1996-1997*, nr. 70, 9393.

<sup>59</sup> Vr. nr. 920 DUPRE 18 februari 1994, *Vr. & Antw. Kamer 1993-1994*, 13 juni 1994, 11340.

<sup>60</sup> Cass. 12 mei 1989, *A.F.T.* 1989, 305, noot G. JORION.

<sup>61</sup> Brussel 10 maart 1992, *T.R.V.* 1992, 251; Gent 31 maart 1992, *F.J.F.*, No. 92/179. *Contra* Cass. 17 december 1993, *F.J.F.*, No. 94/61; Bergen 29 november 1996, *F.J.F.*, No. 98/165 en Luik 11 maart 1998, *F.J.F.*, No. 98/166 (waaruit mag blijken dat de strengere houding van de administratie ter zake langzamerhand wordt gevolgd door de hoven van beroep).

## vennootschappen voor huisvesting

1486,30

art. 191 WIB92

De vennootschappen voor huisvesting, zoals opgesomd in artikel 216, 2°, b) van het WIB92, die aan een afzonderlijk aanslagstelsel zijn onderworpen, zijn van belasting vrijgesteld op de meerwaarden die zijn verwezenlijkt ter gelegenheid van een overdracht van in België gelegen ongebouwde onroerende goederen<sup>62</sup>.

De beperking van de aftrek van interesten van beroepsmatige leningen<sup>63</sup> is eveneens van toepassing op vennootschappen voor huisvesting<sup>64</sup>.

### 3. Meerwaarden op aandelen

1486,50

art. 192 WIB92

Conform artikel 192, § 1, lid 1 van het WIB92 zijn volledig van belasting vrijgesteld, de niet in artikel 45, § 1, lid 1 van het WIB92 bedoelde meerwaarden verwezenlijkt op aandelen waarvan de eventuele inkomsten in aanmerking komen om, overeenkomstig de bepalingen van artikel 202, § 1 en 203 van het WIB92, van de winst te worden afgetrokken.

De vrijstelling van de meerwaarden op aandelen geldt slechts voor zover het bedrag van de meerwaarden hoger is dan het totaal van de vroeger op de overgedragen aandelen aangenomen waardeverminderingen, verminderd met het totaal van de meerwaarden, die overeenkomstig artikel 24, lid 1, 3° van het WIB92, werden belast (art. 192 § 1 lid 2 WIB92)<sup>65</sup>.

De vrijstelling is onvoorwaardelijk in die zin dat niet vereist wordt dat de vrijgestelde meerwaarde op een afzonderlijke rekening wordt geboekt en blijft. De vrijstelling is daarenboven niet afhankelijk van enige minimumparticipatie, noch van een bepaalde bezitsduur van de aandelen of van enige wederbelegging.

Voor de berekening van de vrij te stellen meerwaarde wordt verwezen naar de bespreking van artikel 43 van het WIB92 (zie randnr. 1173).

Meerwaarden op deelbewijzen van een beleggingsfonds kunnen op grond van transparantie vrijgesteld worden krachtens artikel 192 van het WIB92<sup>66</sup>, alhoewel het in de praktijk vaak moeilijk is zich op de vrijstelling te beroepen.

Volgens bepaalde rechtsleer volstaat de naakte eigendom van aandelen om de meerwaarden vrijstelling op aandelen te kunnen invoeren<sup>67</sup>.

Merk op dat meerwaarden op aandelen, gerealiseerd n.a.v. bepaalde verrichtingen zoals swaps en cessie-retrocessies van aandelen, waarbij het financieel resultaat op voorhand vastligt, als belastbaar roerend inkomen worden gekwalificeerd<sup>68</sup>.

---

<sup>62</sup> Art. 191 WIB92.

<sup>63</sup> Art. 55 WIB92.

<sup>64</sup> Circ. nr. AFC/99-0390, 16 augustus 1999.

<sup>65</sup> Vr. nr. 1-41 HATRY 25 maart 1997, Vr. & Antw. Senaat 1996-1997, 2017, Bull. Bel., afl. 773, 1542-1545.

<sup>66</sup> Gent 18 september 2007, F.J.F., No. 2008/ 41; Brussel 9 oktober 2008, T.F.R. 2009, 505.

<sup>67</sup> W. HEYVAERT, "De behandeling in de vennootschapsbelasting van meerwaarden op de blote eigendom van aandelen", T.R.V. 2000, 496-499.

<sup>68</sup> Circ. nr. Ci.D.19/444.905, 29 augustus 1995, Bull. Bel. 1995, afl. 753, 2619 e.v.

Circulaires – Circ. nr. Ci.RH.421/439.105, 27 september 1993, *Bull. Bel.* 1993, afl. 732, 3103.

Bibliografie – VAN HEUVERSWIJN, P., “De fiscale behandeling van meerwaarden, waardeverminderingen en minderwaarden op deelvermogen, en van kosten in verband met deelnemingen”, *T.F.R.* 1994, 22.

Voormelde vrijstelling geldt eveneens ten aanzien van meerwaarden vastgesteld op aandelen van derden-vennootschappen in het bezit van een vennootschap die ingevolge een belastbare fusie of splitsing, als bedoeld in artikel 210, § 1, 1<sup>o</sup> van het WIB92 werd overgenomen of gesplitst<sup>69</sup>.

Voor meerwaarden op aandelen van private privak's bedoeld in artikel 119 van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles (en gelijkgestelde Europese beleggingsvennootschappen) geldt de vrijstelling van belasting indien de betrokken private privak's het geheel van hun activa beleggen in

art. 202 § 1 en 203 WIB92

- aandelen waarvan de inkomsten integraal in aanmerking komen voor de dbi-aftrek (art. 202 § 1 en 203 WIB92);
- aandelen van private privak's;

art. 192 § 3 en 4 WIB92

- in bijkomende of tijdelijke termijnbeleggingen, van maximaal 6 maanden, of liquiditeiten voor zover deze beleggingen per kalenderdag niet meer dan 10 % overschrijden van het balanstotaal op de eerste dag van het belastbaar tijdperk, vermeerderd of verminderd met de tot die kalenderdag geboekte toenames of afnames van gestort kapitaal, gerealiseerde meerwaarden of minderwaarden of uitgekeerde dividenden, en dit voor een periode die, per belastbaar tijdperk, ten minste gelijk is aan dat belastbaar tijdperk verminderd met zes maanden (art. 192 § 3 en § 4 WIB92).

#### **4. Ongebouwde onroerende goederen**

**1487**

**art. 193 WIB92**

In tegenstelling tot hetgeen geldt inzake personenbelasting, zijn de meerwaarden verwezenlijkt op ongebouwde onroerende goederen van landbouw- en tuinbouwondernemingen, niet van belasting vrijgesteld.

### **§ 2. ANDERE VRIJGESTELDE INKOMSTEN**

#### **1. 120 % aftrekbare kosten**

**1487,10**

**art. 190bis WIB92**

Om 120 % van de kosten bedoeld in artikel 64ter van het WIB92 en artikel 198bis, lid 1, 1<sup>o</sup>, a) (kosten voor gemeenschappelijk vervoer van personeelsleden<sup>70</sup>, kosten inzake beveiliging<sup>71</sup>, kosten verbonden aan het stimuleren van fietsgebruik voor personeelsleden

<sup>69</sup> Vr. nr. 202 HATRY 7 maart 1997, *Vr. & Antw. Senaat 1996-1997*, nr. 1-46, 2308.

<sup>70</sup> Circ. nr. Ci.RH.243/ 559.035 (AOIF nr. 41/2010), 18 mei 2010.

<sup>71</sup> Circ. nr. Ci.RH.242/596.157 (AOIF nr. 26/2009), 12 mei 2009.

en kosten in verband met voertuigen die een uitstoot hebben van 0 gram CO<sub>2</sub> per km.– zie randnr. 1169,10) in aftrek te kunnen brengen, moet de 20 % die bovenop de werkelijke kost in aftrek wordt gebracht geboekt worden conform de voorwaarden van artikel 190 van het WIB92 (zie randnr. 1486).

## **2. Vrijgestelde gewestelijke steunmaatregelen**

**1487,50**

**art. 193bis en 193ter WIB92**

Diverse gewestelijke steunmaatregelen genieten van een vrijstelling van vennootschapsbelasting in hoofde van de vennootschappen, genietters van de steunmaatregelen. Het betreft meer bepaald:

- gewestelijke tewerkstellingspremies en beroepsoverstappremies, die geen staatssteun uitmaken in de zin van verordening (EG) nr. 2204/2002 of die door de Europese Commissie worden of zijn aanvaard;
- gewestelijke kapitaal- en interestsubsidies, toegekend in het kader van de economische expansiewetgeving, om immateriële en materiële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen<sup>72</sup>;
- gewestelijke premies en kapitaal- of interestsubsidies op immateriële en materiële vaste activa, die aan vennootschappen worden toegekend in het raam van de steun aan onderzoek en ontwikkeling, met inachtneming van de Europese reglementering inzake staatssteun.

Voor de twee laatste vermelde types van premies en subsidies zal evenwel belasting verschuldigd worden indien de betrokken vaste activa vervreemd worden gedurende de eerste drie jaren na de investering. In voorkomend geval wordt het bedrag van de eerder vrijgestelde winst geacht winst te zijn van het belastbaar tijdperk waarin de vervreemding plaatsvond. Deze belastingheffing blijft echter achterwege indien de vervreemding voortvloeit uit een schadegeval, onteigening, opeising in eigendom of een andere gelijkaardige gebeurtenis

Indien een vennootschap de premies of subsidies die ze vroeger heeft ontvangen moet terugbetalen, komt het bedrag van deze terugbetaling niet in aanmerking voor aftrek als beroepskost<sup>73</sup>.

## **3. Investerings in ondernemingen die koolwaterstoffen ontginnen**

**1488**

**art. 194 WIB92**

Artikel 194 van het WIB92 staat aan de ondernemingen die in België afzettingen van vloeibare of gasachtige koolwaterstoffen ontginnen, het aanleggen van een provisie toe voor toekomstige investeringen. Deze provisie mag niet meer bedragen dan 50 % van de belastbare winsten uit de verkoop van de producten gewonnen uit in België ontgonnen lagen en deze provisie moet belegd worden binnen vijf jaar in beroepsimmobiliën en -

<sup>72</sup> Circ. nr. Ci.RH.421/597.225 (AOIF nr. 40/2009), 4 augustus 2009.

<sup>73</sup> Parl. St. Kamer 2005-2006, nr. 2128/012, 5.

uitrusting of in deelnemingen in binnenlandse vennootschappen.

#### 4. Technische voorzieningen van verzekeringsondernemingen

1488, 10

art. 194bis WIB92

De technische voorzieningen bedoeld in artikel 16, § 1 van de wet van 9 juli 1975 betreffende de controle der verzekeringsondernemingen worden van belasting vrijgesteld binnen de grenzen en onder de voorwaarden bepaald door de Koning (art. 194bis WIB92).

#### 5. Ondernemingen die investeren in een raamovereenkomst voor de promotie van een audiovisueel werk

Circulaires – Circ. nr. Ci.RH.421/566.524 (AOIF 42/2004 – AFZ 18/2004), 23 december 2004, add. 26 oktober 2009.

CBN-advies – CBN- advies 2010/7.

Bibliografie – HUGELIER, S., “De tax shelter voor de filmindustrie : een lucratieve toevlucht voor vennootschappen”, *Fiscaal praktijkboek Directe belastingen 2008-2009*, Mechelen, Kluwer, 2008, 365- 416.

– SPAAS, J. en ROELANDS, K., “Beleggen in de film-tax shelter“, *Tijdschrift Estate Planning* 2009, afl. 3, 179-190.

– VERMOESEN, B. en VERSCHULDEN, P., “De boekhoudkundige verwerking van tax shelter in een nieuw daglicht”, *Acc. Act.* 2010, afl. 17, 1.

– DECLERCK, R., “Addendum circulaire tax shelter: bevestiging van wat reeds was aanvaard?”, *Acc.&Fisc.* 2009, afl. 40.

– BOONEN, N., “Addendum preciseert enkele knelunten tax shelter”, *Fiscooloog* 2009, afl. 1183, 3-4.

1488, 15

art. 194ter WIB92

Ondernemingen die investeren in de productie van audiovisuele werken, kunnen hun belastbare winst vrijstellen ten belope van 150 % van de effectief betaalde sommen. Deze fiscale maatregel moet bijdragen tot een verbetering van het investeringsklimaat in de Belgische audiovisuele sector (art. 194ter WIB92)<sup>74</sup>. In de vroegere regeling kon alleen een Belgische vennootschap optreden als kwalificerende productievennootschap, vanaf 1 januari 2010 werd deze regeling echter uitgebreid en kan iedere Belgische inrichting van een buitenlandse productievennootschap van dit regime genieten.

De vrijstelling is ondermeer afhankelijk van het voldoen van volgende voorwaarden:

- de investering moet gebeuren door het verwerven van rechten verbonden aan de productie en de exploitatie of door het toestaan van leningen;
- er moet een raamovereenkomst afgesloten zijn voor de productie van een in

---

<sup>74</sup> Programmawet 2 augustus 2002, *B.S.* 29 augustus 2002; KB 3 mei 2003, *B.S.* 9 mei 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 14, 2, *Fiscooloog* 2003, afl. 891, 7.

aanmerking komend werk tussen een in aanmerking komende productievennootschap enerzijds en één of meerdere binnenlandse vennootschappen en/of meerder belastingplichtigen als bedoeld in artikel 227, 2° van het WIB92 anderzijds, voor de financiering van de productie;

- de vrijgestelde winst moet op een afzonderlijke rekening van het passief worden geboekt;
- de schuldvorderingen en de eigendomsrechten die werden verkregen, moeten in volle eigendom worden behouden gedurende een periode van 18 maanden;
- het totaal van de daadwerkelijk gestorte sommen mag niet meer bedragen dan 50 % (40 % in geval van leningen) van het totale budget.

Per boekjaar wordt ten name van de vennootschap die de toepassing van de vrijstelling verzoekt, de vrijstelling verleend voor een bedrag dat 50 % van de winst van het belastbaar tijdperk niet overschrijdt of niet meer bedraagt dan 750 000,00 EUR.

Kosten, verliezen, waardeverminderingen, voorzieningen en afschrijvingen met betrekking tot de schuldvorderingen of de eigendoms- en exploitatierechten zijn niet aftrekbaar.

## 6. Investeringsreserve

1488,20

art. 194quater WIB92

Vennootschappen, die als kleine vennootschap kwalificeren ingevolge artikel 15 van het W.Venn (zie randnr. 1547)<sup>75</sup>, kunnen, mits aan bepaalde voorwaarden is voldaan, met ingang van aanslagjaar 2004 een investeringsreserve aanleggen, met vrijstelling van belasting<sup>76</sup>. In het verleden werd bepaald dat de vennootschappen in kwestie in aanmerking moesten komen voor het verlaagd tarief, teneinde zich op de investeringsreserve te kunnen beroepen. De wetgever heeft nu – na o.a. een veroordeling door het Grondwettelijk Hof<sup>77</sup> – deze vereiste dus aangepast.

Het bedrag is gelijk aan 50 % van het gereserveerde belastbare resultaat (begrensd op 37 500,00 EUR) van het belastbaar tijdperk, en verminderd met a) de vrijgestelde meerwaarden op aandelen (zie randnr. 1486,50); b) het gedeelte van de meerwaarde op in artikel 66 van het WIB92 vermelde voertuigen dat niet in aanmerking wordt genomen krachtens artikel 24, lid 3 van het WIB92; c) de vermindering van het gestorte kapitaal (berekend als gewogen gemiddelde van het belastbaar tijdperk tegenover het vorig belastbaar tijdperk, waarin laatst het voordeel van het aanleggen van een

---

<sup>75</sup> Het Grondwettelijk Hof heeft op 19 december 2007 evenwel beslist dat aldus ten onrechte van de vrijstelling worden uitgesloten de vennootschappen, die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo, maar een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan hetgeen is toegelaten om van het verlaagd tarief te kunnen genieten: GwH 19 december 2007, nr. 163/2007, A.GrwH 2007, afl. 5, 2141, B.S. 12 februari 2008, ed. 1, 9247 en N.J.W. 2008, afl. 181, 355, noot S. DE RAEDT.

<sup>76</sup> Y. DEWAELE, en R. ROSOUX, "La réserve d'investissement: aspects pratiques", C.&F.P. 2004, afl. 1, 1.

<sup>77</sup> Het Grondwettelijk Hof heeft op 19 december 2007 beslist dat aldus ten onrechte van de vrijstelling worden uitgesloten de vennootschappen, die beantwoorden aan de kenmerken van een kmo, maar een belastbare winst behalen die meer bedraagt dan hetgeen is toegelaten om van het verlaagd tarief te kunnen genieten: GwH 19 december 2007, nr. 163/2007, A.GrwH 2007, afl. 5, 2141, B.S. 12 februari 2008, ed. 1, 9247 en N.J.W. 2008, afl. 181, 355, noot S. DE RAEDT.

investeringsreserve werd genoten, en d) de vermeerdering van de vorderingen van de vennootschap, berekend zoals *sub c)*, op bepaalde natuurlijke personen (zie art. 194quater § 2 lid 1 4° WIB92).

De aldus berekende investeringsreserve wordt slechts vrijgesteld indien en in zoverre de belaste reserves, voor aanleg van de investeringsreserve, op het einde van het belastbaar tijdperk hoger zijn dan de belaste reserves op het einde van het vorig belastbaar tijdperk, waarin laatst het voordeel van het aanleggen van een investeringsreserve werd genoten. Dit leidt ertoe dat verliezen die geleden zijn na een belastbaar tijdperk waarin de vrijgestelde investeringsreserve is aangelegd, eerst ingehaald moeten worden alvorens een nieuwe investeringsreserve vrijgesteld kan worden<sup>78</sup>.

De investeringsreserve wordt slechts vrijgesteld mits voldaan is aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde van artikel 190 van het WIB92, en mits de vennootschap binnen een termijn van drie jaar een bedrag, gelijk aan de investeringsreserve, belegt in afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa, die recht kunnen geven op de voordelen van de investeringsaftrek. Zo niet wordt de investeringsreserve in het jaar waarin de investeringstermijn verstrijkt, als winst aangemerkt.

Bij KB van 6 februari 2003 is vastgesteld hoe het stelsel van de investeringsreserve moet worden toegepast in geval van een belastingvrije inbreng, fusie of splitsing<sup>79</sup>.

Ingevolge artikel 205novies van het WIB92 is het niet mogelijk gelijktijdig te genieten van de vrijstelling van een investeringsreserve en de aftrek voor risicokapitaal (zie ook randnr. 1511,10 e.v.).

#### Afdeling IV.

### **Vaststelling van het nettobedrag van de belastbare inkomsten**

#### **§ 1. BEROEPSKOSTEN**

1500

De beroepskosten van de vennootschappen zijn in principe deze opgesomd in randnr. 1192 voor de bepaling van het beroepsinkomen van de natuurlijke personen. Voor vennootschappen gelden evenwel volgende speciale regels:

art. 195 WIB92

- a. Voor de toepassing van de bepalingen over de beroepskosten worden bedrijfsleiders met werknemers gelijkgesteld. Hun bezoldigingen en de ermee verband houdende sociale lasten vormen dus aftrekbare bedrijfslasten. Net zoals voor managementvergoedingen, moeten ook bij bestuurdersbezoldigingen de echtheid en het bedrag worden aangetoond teneinde ze als beroepskost te kunnen aftrekken<sup>80</sup>.

<sup>78</sup> *Contra*: P. SALENS, "Vrijgestelde investeringsreserve: nu ook voor KMO's fiscale spitstechnologie mogelijk", *Fisc. Act.* 2003, afl. 18, 1.

<sup>79</sup> KB 6 februari 2003 tot uitvoering van artikel 194quater, § 6, lid 1 van het WIB92 inzake de investeringsmodaliteiten in het kader van de investeringsreserve, in geval van inbreng van een tak van werkzaamheid of een bedrijfsafdeling of van een algemeenheid van goederen, of in geval van fusie of splitsing, *B.S.* 14 februari 2003; zie ook *Fiscoloog* 2003, afl. 879, 6, *Fisc. Act.* 2003, afl. 45, 1.

<sup>80</sup> De verantwoording kan gebeuren door middel van bewijsstukken, of indien dit onmogelijk is, door alle toegelaten bewijsmiddelen. Het ontbreken van een gedetailleerde factuur belet

Stortingen van sociale verzekering en voorzorg zijn slechts aftrekbaar indien zij betrekking hebben op bezoldigingen, die regelmatig en tenminste om de maand worden betaald of toegekend voor het einde van het belastbaar tijdperk waarin de ertoe aanleiding gevende prestaties werden geleverd en mits zij op de resultaten van dat tijdperk worden aangerekend door de vennootschap<sup>81</sup>.

Behalve indien de overeenkomsten enkel voorzien in voordelen bij overlijden, worden premies van levensverzekeringen betreffende overeenkomsten die in het voordeel van de onderneming zijn gesloten, met werkgeversbijdragen, als bedoeld in artikel 52, 3°, b van het WIB92 gelijkgesteld en zijn zij, onder dezelfde voorwaarden en binnen dezelfde grens, slechts aftrekbaar indien deze overeenkomsten werden gesloten op het hoofd van een bedrijfsleider als bedoeld in artikel 32, lid 1, 1° van het WIB92, en tewerkgesteld buiten een arbeidsovereenkomst<sup>82</sup>.

Om het aftrekbaar deel van deze premies te beoordelen komen uitsluitend de hoger vermelde bezoldigingen in aanmerking.

Parl. Vr. – Vr. nr. 674 CORTOIS 11 december 1990, *Vr. & Antw.* Kamer 1990-1991, 19 maart 1991, 12633 (premie betaald aan Nederlandse verzekeringsinstelling ten behoeve van een bestuurder).

Rechtspraak – Luik 20 januari 1999, *F.J.F.*, No. 99/134.

Bibliografie – VAN DEN BERG, G., “De aftrek van de bezoldigingen van bestuurders en werkende vennoten na de Wet van 22 december 1989”, *Fiskofoon* 1991, 55-59.

art. 196 § 1 WIB92

- b. Kosten betreffende autovoertuigen die ter beschikking van bedrijfsleiders en van leden van het directiepersoneel worden gesteld kunnen worden aangemerkt als kosten die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen. Criteria en normen kunnen daartoe worden vastgesteld bij in ministerraad overlegd koninklijk besluit.

art. 196 § 2 WIB92

- c. Voor vennootschappen, die op grond van de in artikel 15 van het Wetboek van Vennootschappen bepaalde criteria niet als kleine vennootschappen worden aangemerkt voor het aanslagjaar verbonden aan het belastbare tijdperk<sup>83</sup>, waarin een immaterieel of materieel vast actief werd aangeschaft of tot stand gebracht, wordt de eerste afschrijvingsannuïteit ten aanzien van tijdens het boekjaar verkregen of tot stand gebrachte vaste activa slechts als beroepskosten aangemerkt in verhouding tot het gedeelte van het boekjaar waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht. Voorts wordt, in afwijking van artikel 62 van het WIB92, het totale bedrag

---

volgens het hof van beroep te Brussel niet de aftrekbaarheid van de toegekende vergoeding (Brussel 1 oktober 2008, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Bronnen, nr. B 08/1161).

<sup>81</sup> Gewijzigd door wet 23 april 2003 betreffende de aanvullende pensioenen en het belastingstelsel van die pensioenen en van sommige aanvullende voordelen inzake sociale zekerheid, *B.S.* 14 november 2003.

<sup>82</sup> In de gevallen waarin een begunstigde enkel recht heeft op zijn spaargeld maar niet op enig risicokapitaal, houdt dit contract geen risico in voor de verzekeraar. Dit is een vorm van belegging en de aftrek van premies van een dergelijke bedrijfsleidersverzekering moeten geweigerd worden (Gent 10 maart 2009, *Fisc. Act.* 2009, afl. 37,14). De fiscus heeft onlangs wel zijn standpunt gewijzigd, maar niet voor gevallen van vóór 2004 (Antwerpen 3 maart 2009, besproken in K. JANSSENS, “Groeps- en bedrijfsleidersverzekeringen niet langer geherkwalificeerd in beleggingen”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 18, 9.)

<sup>83</sup> De CBN heeft omtrent de berekening van de criteria van artikel 15 W.Venn. een advies gepubliceerd (advies 19 mei 2010, nr. 2010/5).

van de bij de aankoop komende kosten op dezelfde wijze als de hoofdsom van de aanschaffings - of beleggingswaarde van de desbetreffende vaste activa afgeschreven.

art. 197 WIB92

d. Niet-verantwoorde kosten en verdoken meerwinsten (zie verder randnr. 1553), die ingevolge artikel 219 van het WIB92, aan de bijzondere afzonderlijke aanslag worden onderworpen, worden als beroepskosten aangemerkt.

art. 198 WIB92

e. Als beroepskosten worden echter niet aangemerkt:

- de vennootschapsbelasting, met uitzondering van de ingevolge artikel 219 van het WIB92 verschuldigde afzonderlijke aanslag, doch met inbegrip van de ingevolge artikel 219bis van het WIB92 verschuldigde afzonderlijke aanslagen (zie hoger, randnr. 1487), de in mindering van de vennootschapsbelasting gestorte sommen en de roerende voorheffing, die de schuldenaar van het inkomen met miskenning van artikel 261 van het WIB92 ter ontlasting van de verkrijger, heeft gedragen; deze niet- aftrekbaarheid geldt ook voor de belasting, die door een andere vennootschap, bijvoorbeeld de overnemende vennootschap, ten behoeve van een andere vennootschap, bijvoorbeeld de overgenomen vennootschap, betaald wordt<sup>84</sup>;
- de verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatigheidsinteressen met betrekking tot de vennootschapsbelasting en de voorheffingen (met uitzondering van de onroerende voorheffing);
- de jaarlijkse taks van 9,25 % op de winstdeelnemingen vermeld in artikel 183bis van het Wetboek der met het Zegel Gelijkgestelde Taksen<sup>85</sup>;
- de gewestelijke belastingen, heffingen en retributies andere dan deze bedoeld in artikel 3 van de Bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende de financiering van de gemeenschappen en de gewesten<sup>86</sup>, alsmede de verhogingen,

---

<sup>84</sup> Cass. 18 september 1975, *J.T.* 1975, 731; Brussel 26 februari 1985, *F.J.F.*, No. 86/29, 51.

<sup>85</sup> Circ. nr. Ci.D.19/444.905 (2de afl.), 8 januari 1993, *Bull. Bel.*, afl. 724, 280.

<sup>86</sup> Als gevolg daarvan komen de volgende gewestelijke belastingen nog steeds voor aftrek als beroepskost in aanmerking:

- de belasting op spelen en weddenschappen;
- de belasting op de automatische ontspanningstoestellen;
- de openingsbelasting op de slijterijen van gegiste drank;
- de onroerende voorheffing;
- het registratierecht van de overdrachten onder bezwarenden titel van in België gelegen onroerende goederen;
- het registratierecht op de vestiging van een hypotheek op een in België gelegen onroerend goed;
- het registratierecht op de gehele of gedeeltelijke verdeling van in België gelegen onroerende goederen;
- de verkeersbelasting op de autovoertuigen;
- de belasting op de inverkeersstelling;
- het eurovignet;
- het kijk- en luistergeld;  
(MvT, Parl. St. Kamer 2001-2002, nr. 1918/1, 42-43).

- vermeerderingen, kosten en nalatighedsinteressen met betrekking tot deze niet-aftrekbare belastingen, heffingen en retributies<sup>87</sup>;
- de bijzondere taks op kasbons in het bezit van de financiële tussenpersonen bedoeld in artikel 201<sup>3</sup> tot 201<sup>9</sup> van het Wetboek der met het Zegel Gelijkgestelde Taksen;
  - de uitzonderlijke taks op de stortingen bestemd voor het langetermijnsparen vermeld in artikel 183duodecies van het Wetboek der met het Zegel Gelijkgestelde Taksen<sup>88</sup>;
  - onverminderd de toepassing van artikel 219, de betalingen die rechtstreeks of onrechtstreeks zijn verricht naar Staten die in artikel 307, § 1, lid 3 zijn bedoeld, en die niet zijn aangegeven overeenkomstig genoemd artikel 307, § 1, lid 3, of, als ze toch aangegeven zijn, waarvoor de belastingplichtige niet door alle rechtsmiddelen bewijst dat zij in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen en die met personen andere dan artificiële constructies zijn verricht;
  - de waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen, behoudens de minderwaarden geleden naar aanleiding van de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van de emitterende vennootschap<sup>89</sup> tot ten hoogste het verlies aan gestort kapitaal<sup>90</sup> dat door de aandelen van die vennootschap wordt vertegenwoordigd<sup>91</sup>. In dit verband worden echter, in afwijking van artikel 184 van het WIB92, toch als gestort kapitaal aangemerkt, de verminderingen van gestort kapitaal die voorheen zijn gedaan om geleden verliezen boekhoudkundig aan te zuiveren of om een reserve tot dekking van een voorzienbaar verlies te vormen waarmede het geleden verlies boekhoudkundig is aangezuiverd. Vermits aandelen op boekhoudkundig vlak in de regel niet-monetaire activa vormen<sup>92</sup> dient elke waardevermindering op deze aandelen, die het gevolg is van een wisselkoersverlies, als een waardevermindering te worden geboekt. Een dergelijke waardevermindering is dan ook op fiscaal vlak niet aftrekbaar<sup>93</sup>.
- Over de boekhoudkundige verwerking van optiepremies bij aandelenopties en van dekkingsverrichtingen en gedekte posities in aandelen, kan men nuttig de adviezen 167/1 en 167/2 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen

<sup>87</sup> De rechtbank van eerste aanleg te Hasselt besliste dat de Vlaamse grindheffing - die verschuldigd is door de houders van vergunningen voor de exploitatie van grind - niet het karakter heeft van een rechtstreekse en proportionele tegenprestatie voor een dienstverlening die uitsluitend wordt verricht voor de belastingplichtige en zodoende het karakter van een niet aftrekbare 'autonome gewestelijke milieuheffing' heeft (Rb. Hasselt 2 september 2009, *Fiscoloog* 2010, afl. 1203, 12).

<sup>88</sup> Circ. nr. Ci.RH.421/439.105, 27 september 1993, *Bull. Bel.* 1993, afl. 732, 3103.

<sup>89</sup> Vr. nr. 332 DE SENY 26 maart 1993, *Vr. & Antw. Senaat 1992-1993*, 4 mei 1993, 2656 (lot van liquidatieverlies na eerdere boekhoudkundige waardevermindering); Vr. nr. 573 BREYNE 21 mei 1993, *Vr. & Antw. Kamer 1992-1993*, 5 juli 1993, 6136.

<sup>90</sup> De aftrekbaarheid van dergelijke minderwaarde op aandelen is volgens het Grondwettelijk Hof in dezelfde mate beperkt voor aandeelhouders die niet initieel hebben ingeschreven op de aandelen, maar deze later verworven hebben. Daarin ligt geen discriminatie vervat (GwH 20 oktober 2009, nr. 161/2009, *F.J.F.*, No. 2010/136 afl. 5, 553, *T.F.R.* 2010, afl. 375, 147, noot G. VAN NAMEN en T. LEEUWERCK).

<sup>91</sup> Circ. nr. Ci.RH.421/ 439.105, 27 september 1993, *Bull. Bel.* 1993, afl. 732, 3103.

<sup>92</sup> Adviezen nr. 152/1 en 152/4 Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

<sup>93</sup> Rb. Brussel 7 april 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 313, 16; Brussel 21 september 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 320, 308.

raadplegen<sup>94</sup>.

Een minderwaarde geleden op aandelen van een vennootschap, die failliet werd verklaard, komt eveneens voor aftrek in aanmerking (tot beloop van het verlies aan gestort kapitaal weliswaar), maar de belastingplichtige moet aantonen dat er werd overgegaan tot een daadwerkelijke vereffening van de activa, zodat een volledige verdeling van het maatschappelijk vermogen plaatsvond<sup>95</sup>.

In geval van een met fusie gelijkgestelde verrichting die niet verloopt overeenkomstig de Belgische vennootschapswetgeving, is het regime van de belastingvrije fusie niet van toepassing. De minderwaarde op de aandelen ten belope van het kapitaal is bijgevolg een aftrekbare kost bij toepassing van artikel 198, lid 1, 7° van het WIB92. *In casu* kan de minderwaarde niet groter zijn dan de aanschaffingswaarde van de aandelen, zodat het overige deel van de kost van de verrichting aftrekbaar is binnen de voorwaarden van artikel 49 van het WIB92<sup>96</sup>.

In een bekritiseerbaar arrest heeft de rechtbank van eerste aanleg te Brussel beslist dat een doorrekening van de kostprijs van een aandelenoptieplan door een buitenlandse moedervernootschap aan haar Belgische dochtervernootschap, in België niet aftrekbaar is ten belope van de minderwaarde gerealiseerd op de aandelen die zij onder haar aandelenoptieplan levert aan de werknemers van haar Belgische dochtervernootschap. Tegen dit vonnis werd intussen hoger beroep aangetekend<sup>97</sup>;

- onverminderd de toepassing van de artikelen 54 en 55 van het WIB92, de betaalde interesten van leningen wanneer de werkelijke verkrijger ervan niet onderworpen is aan een inkomstenbelasting of, voor die inkomsten, onderworpen is aan een aanzienlijk gunstigere aanslagregeling dan deze die voortvloeit uit de bepalingen van gemeen recht van toepassing in België en indien, en in de mate van die overschrijding, het totale bedrag van deze leningen, andere dan obligaties of andere gelijksoortige effecten uitgegeven door een openbaar beroep op het spaarwezen, hoger is dan zevenmaal de som van de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van dit tijdperk<sup>98</sup>;
- de deelnames in het kapitaal of in de winst, evenals de deelnames toegekend aan werknemers in het kader van een investeringsspaarplan overeenkomstig de bepalingen van de wet van 22 mei 2001 betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van vennootschappen;
- de vergoedingen voor ontbrekende coupon betaald of toegekend in uitvoering van zakelijke zekerheidsovereenkomsten of leningen met betrekking tot aandelen, tot een bedrag gelijk aan het verschil tussen enerzijds het totale bruto dividend

---

<sup>94</sup> Bull. C.B.N. 1992, afl. 29; P. TERMOTE, "Le régime fiscal des options", *R.G.F.* 1993, 37-49.

<sup>95</sup> Rb. Gent 18 april 2007, *T.F.R.* 2007, 328; Antwerpen 28 februari 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 313, 12; Rb. Bergen 15 juli 2005, *F.J.F.*, No. 2006/192, 617. De rechtbank van Namen neemt terzake een soepeler standpunt in: de aftrek kan gebeuren zodra het verlies vaststaat. Dat kan, al naargelang van de omstandigheden, het geval zijn op het moment van de aanvang van de vereffening- of faillissementsprocedure, dan wel later in de loop van de procedure: Rb. Namen 23 april 2008, *Fisc. Koer.* 2008, 667.

<sup>96</sup> Rb. Gent 2 december 2008, *F.J.F.*, No. 2009/ 285.

<sup>97</sup> Rb. Brussel 16 april 2010, *Fisc. Koer.* 2010, afl. 496, 496-499.

<sup>98</sup> Zie ook: C. DOCCLO, "La sous-capitalisation des sociétés", *R.G.F.* 1999, 215-224.

- betaald of toegekend voor de aandelen waar deze vergoedingen voor ontbrekende coupon betrekking op hebben en anderzijds het totale bruto bedrag als dividend ofwel daadwerkelijk verkregen ofwel met betrekking waartoe een vergoeding voor ontbrekende coupon werd verkregen met betrekking tot deze aandelen;
- het deel van de in de artikelen 193bis, § 1, lid 2, en 193ter, § 1 van het WIB92 vermelde premies, kapitaal- en interestsubsidies, dat voorheen definitief werd vrijgesteld en dat wordt terugbetaald ten gunste van het betrokken gewest.

art. 198bis WIB92

- f. Wat de aftrek van beroepskosten betreft met betrekking tot het gebruik van voertuigen alsmede van de op die voertuigen geleden minderwaarden, als bedoeld in artikel 66 van het WIB92, gelden volgende bijzondere regels<sup>99</sup>:
- het percentage van *de aftrekbaarheid van de beroepskosten* (in beginsel bepaald op 75 %) wordt, naargelang het geval, gebracht of verminderd tot:
    - a) voor de voertuigen met een dieselmotor:
      - 100 % indien ze een uitstoot hebben van minder dan 61 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
      - 90 % indien ze een uitstoot hebben van 61 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 105 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
      - 80 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 105 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 115 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
      - 75 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 115 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 145 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
      - 70 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 145 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 170 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
      - 60 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 170 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 195 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
      - 50 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 195 gram CO<sub>2</sub> per kilometer, of indien geen gegevens met betrekking tot de CO<sub>2</sub>-uitstootgehaltenes beschikbaar zijn bij de dienst voor inschrijving van de voertuigen;
    - b) voor de voertuigen met een benzinemotor:
      - 100 % indien ze een uitstoot hebben van minder dan 61 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
      - 90 % indien ze een uitstoot hebben van 61 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 105 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
      - 80 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 105 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 125 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
      - 75 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 125 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 155 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
      - 70 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 155 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 180 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;
      - 60 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 180 gram CO<sub>2</sub> per kilometer; tot maximaal 205 gram CO<sub>2</sub> per kilometer;

<sup>99</sup> De bijdrage die een vennootschap inhoudt voor het kosteloze privaatieve gebruik van een bedrijfswagen mag niet in mindering worden gebracht van de niet-aftrekbare autokosten (Antwerpen 24 november 2009, RABG 2010, afl. 9, 527).

- 50 % indien ze een uitstoot hebben van meer dan 205 gram CO<sub>2</sub> per kilometer, of indien geen gegevens met betrekking tot de CO<sub>2</sub>-uitstootgehaltenes beschikbaar zijn bij de dienst voor inschrijving van de voertuigen;
- er is ook een aftrek van 120 % voor voertuigen met een uitstoot van 0 gram CO<sub>2</sub> per kilometer (daarmee zijn elektrische auto's bedoeld);
- wat *de minderwaarden* betreft, wordt het tarief bepaald op het percentage dat gelijk is aan het percentage dat de som van de voor de verkoop fiscaal aangenomen afschrijvingen vertegenwoordigt in de som van de geboekte afschrijvingen voor de overeenstemmende belastbare tijdperken.

De omstandigheid dat een handelsvennootschap een rechtspersoon is die voor een winstgevende activiteit is opgericht, impliceert niet dat alle uitgaven van haar winst aftrekbaar zijn. Uitgaven van een handelsvennootschap vormen slechts aftrekbare beroepskosten wanneer zij inherent zijn aan de beroepsactiviteit. Dit betekent, volgens het Hof van Cassatie, dat ze noodzakelijk betrekking moeten hebben op de maatschappelijke activiteit<sup>100</sup>. Het feit, dat de statutaire doelomschrijving precieseert dat een vennootschap alle handelingen mag verrichten die rechtstreeks of onrechtstreeks verband houden met haar maatschappelijk doel wordt door bepaalde rechtspraak eerder als een stijlclausule afgedaan. Meer recent oordeelde het Hof van Cassatie echter dat, als een kost verband houdt met een in de statuten toegelaten verrichting, de belastingadministratie niet meer kan beweren dat de kost geen noodzakelijk verband houdt met de uitoefening van de maatschappelijke activiteit<sup>101</sup>.

## § 2. AFTREK VAN VRIJGESTELDE INKOMSTEN

### 1501

Van de belastbare winst worden verder afgetrokken de inkomsten, die, hoewel in eerste instantie gerekend tot de belastbare winst, krachtens het Wetboek der Inkomstenbelastingen of bijzondere wettelijke bepalingen zijn vrijgesteld.

Wat meer in het bijzonder de aftrek van giften, de vrijgestelde roerende inkomsten en de investeringsaftrek betreft, gelden evenwel de volgende bijzondere regels.

#### 1. Aftrek van giften

art. 199 WIB92

art. 104 WIB92

Ingevolge artikel 199 van het WIB92 kunnen giften, die in de personenbelasting kwalificeren als aftrekbare bestedingen (art. 104 WIB92), in de vennootschapsbelasting van de belastbare winst worden afgetrokken. Giften in de vorm van kunstwerken, als bedoeld in artikel 104, 5°, b) van het WIB92 zijn voor vennootschappen evenwel van de

<sup>100</sup> Cass. 18 januari 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 237; Cass. 3 mei 2001, *T.F.R.* 2001, 893, noot R. DEBLAUWE, "Ook Cassatie verwerpt de stellingkosten"; Luik 22 september 1999, *T.F.R.* 2000, 91, noot R. DEBLAUWE, "Optie prijs is geen aftrekbare kost", *A.F.T.* 2000, 194, *Act. Fisc.* 1999, afl. 43, 1, *F.J.F.*, No. 2000/50, *Fisc. Act.* 2000, afl. 2, 1, *Fisc. Koer.* 1999, 644; Gent 4 december 2002, *F.J.F.*, No. 2003/157; Gent 22 september 2009 en 27 oktober 2009, *Fisc. Act.* 2009, afl. 42, 5 ; GwH, nr. 191/2009, 26 november 2009, *Fisc. Act.*, 2009, afl. 42, 1.

<sup>101</sup> Cass. 4 januari 2008, *Fiscoloog* 2008, afl. 1104, 5.

vrijstelling uitgesloten. Het aftrekbaar bedrag van dergelijke giften is maximum gelijk aan 5 % van de winst van de vennootschap vóór aftrek van de giften, en met een (niet-indexeerbaar) maximum van 500 000,00 EUR.

## 2. Vrijgestelde roerende inkomsten

art. 21 en 199 WIB92

De vennootschappen zijn uitgesloten van de vrijstelling die geldt voor de eerste schijf van 1 250,00 EUR (te indexeren)<sup>102</sup> van inkomsten uit spaardeposito's, voor de eerste schijf van 125,00 EUR (te indexeren)<sup>103</sup> van dividenden van door de Nationale Raad van de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen en voor de eerste schijf van 125,00 EUR (te indexeren)<sup>104</sup> van de interesten of dividenden betaald of toegekend door vennootschappen met een sociaal oogmerk.

## 3. Investeringsaftrek

Het basispercentage van de investeringsaftrek bedraagt 0 %.

De eenmalige investeringsaftrek met betrekking tot octrooien, investeringen die worden gebruikt ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling in verband met het leefmilieu, investeringen die dienen voor een rationeler energieverbruik en diens meer, investeringen in een rookafzuigstelsel of een verluchtingssysteem en wat de investeringen gedaan in de jaren 2010 tot 2012 betreft, de oplaadstations voor elektrische voertuigen, bedraagt 10 %.

De investeringsaftrek met betrekking tot materiële vaste activa, die dienen voor de beveiliging van de beroepslokalen, bedraagt 17 %, maar geldt enkel voor die binnenlandse vennootschappen, waarvan de aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen, en voor de binnenlandse vennootschappen, die op grond van de in artikel 15, §1 van het Wetboek van Vennootschappen bepaalde criteria, als kleine vennootschappen worden aangemerkt voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbaar tijdperk waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht<sup>105</sup>.

Ondernemingen die op de eerste dag van het belastbaar tijdperk, waarin de activa zijn aangeschaft of tot stand gebracht, minder dan 20 werknemers tewerk stellen, kunnen opteren voor de gespreide investeringsaftrek. Deze is echter gelijk aan 0 %. De aftrek bedraagt echter 17 % wanneer de over de afschrijvingsperiode van de activa te spreiden investeringsaftrek betrekking heeft op vaste activa die worden gebruikt ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën die geen effect op het leefmilieu hebben of die het negatieve effect op het

---

<sup>102</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en aj. 2011: 1 730,00 EUR.

<sup>103</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en aj. 2011: 170,00 EUR.

<sup>104</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en aj. 2011: 170,00 EUR.

<sup>105</sup> Het bewijs dat de aandelen van de vennootschap voor meer dan de helft toebehoren aan natuurlijke personen, moet door de belastingplichtige worden geleverd (Circ. nr. Ci.D.19/444.905, 23 februari 1994, *Bull. Bel.*, afl. 737, 811; ook in deze zin Gent 4 april 2006, *F.J.F.*, No. 2007/137). Het toebehoren van aandelen in vruchtgebruik kan volstaan, eigendom is niet noodzakelijk (Bergen 9 januari 2008, *Fiscooloog* 2008, afl. 1100, 12).

leefmilieu zoveel mogelijk proberen te beperken.

Vennootschappen, die onherroepelijk hebben geopteerd voor het in artikel 289quater van het WIB92 vermelde belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling, kunnen niet meer genieten van de investeringsaftrek voor octrooien, noch van de investeringsaftrek voor vaste activa die worden gebruikt ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en toekomstgerichte technologieën die geen effect hebben op het leefmilieu of die beogen het negatieve effect op het leefmilieu zoveel als mogelijk te beperken, en evenmin van de gespreide investeringsaftrek. Bovendien wordt de over te dragen investeringsaftrek voor deze vennootschappen beperkt tot 310 000,00 EUR (te indexeren)<sup>106</sup> per belastbaar tijdperk, of, wanneer het totale bedrag van de overgedragen aftrek op het einde van het vorige belastbare tijdperk 1 240 000,00 EUR (te indexeren)<sup>107</sup> overtreft, 25 % van dat totale bedrag.

Hogervermelde aftrekken worden tenslotte niet toegestaan op het gedeelte van het resultaat van de vennootschap dat voortkomt van abnormale of goedgunstige voordelen (zoals vermeld in art. 79 WIB92), noch op verkregen financiële voordelen of voordelen van alle aard vermeld in art 54, 23° van het WIB92, noch op de grondslag van de bijzondere afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten of voordelen van alle aard, noch op het gedeelte van de winst dat bestemd is voor uitgaven bedoeld in artikel 198, lid 1, 12° van het WIB92, noch op het gedeelte van de winst uit de niet-naleving van artikel 194quater, § 2, lid 4 van het WIB92 en de toepassing van artikel 194quater, § 4 van het WIB92.

In geval van verwerving of van wijziging tijdens het belastbare tijdperk van de controle van een vennootschap die niet beantwoordt aan rechtmatige of economische behoeften, is de niet-verleende investeringsaftrek wegens geen of onvoldoende winst van de voorafgaande belastbare tijdperken, noch aftrekbaar van de winst van dat tijdperk, noch van deze van enig ander later belastbaar tijdperk. Het voorgaande is slechts van toepassing op 'vrijwillige' overdrachten van aandelen. Een wijziging die het gevolg is van een erfenis wordt bijgevolg niet beoogd<sup>108</sup>. De investeringsaftrek betreffende kwalificerende investeringen tijdens het belastbare tijdperk blijft behouden. Een voorafgaand schriftelijk akkoord kan worden verkregen over het feit of de verwerving of de wijziging van de controle beantwoordt aan rechtmatige of economische behoeften. Uit de beslissingen van de ruingcommissie blijkt volgens de administratie dat het rechtmatig financiële of economische karakter 'hoofdzakelijk moet vervuld zijn ten name van de vennootschap die de verwerving of de wijziging van de controle ondergaat'<sup>109</sup>.

### § 3. DEFINITIEF BELASTE INKOMSTEN

#### 1502

Circulaires – Circ. nr. Ci.RH.421/506.082, 4 september 2001, Bull. Bel., afl. 829, 2274.

<sup>106</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en aj. 2011: 429 160,00.

<sup>107</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en aj. 2011: 1 716 660,00.

<sup>108</sup> Circ. nr. Ci.RH.421/521.807, 15 december 2000, Bull. Bel., afl. 811, 121, punt 12.

<sup>109</sup> Circ. nr. Ci.RH.421/521.807, 15 december 2000, Bull. Bel., afl. 811, 121, punt 17.

- Circ. nr. AFZ/97.0060, 31 maart 2005, (AFZ 4/2005).
- Circ. nr. Ci.RH.421/506.082 (AOIF 22/2001), 31 mei 2006 (addendum aan Circ. 4 september 2001, zelfde nummer).
- Circ. nr. Ci.RH.421/506.082 (AOIF 22/2001), 2 juni 2009 (addendum 2 aan Circ. 4 september 2001, zelfde nummer).
- Circ. nr. Ci.RH.421/597.150(AOIF 32/2009), 23 juni 2009.
- Circ. nr. AFZ/INTERN.IB.2006/0549, 12 oktober 2009.
- Circ. nr. Ci.RH.421/597.150 (AOIF 32/2009), 12 oktober 2009 (addendum bij Circ. nr. Ci.RH.421/597.150 (AOIF 32/2009), 23 juni 2009).
- Circ. 19 mei 2010 (Addendum bij Circ. nr. Ci.RH.421/597.150 (AOIF 32/2009), 23 juni 2009).

#### Bibliografie

- BAX, A., DENYS, L.A., PEETERS, B., SPINCEMAILLE, L. en VERLINDEN, W., *Dividenden zonder grenzen, De moeder-dochterrichtlijn en haar uitvoering in België en de haar omringende landen*, Kalmthout, Biblo, 1991, 234 p.
- PEETERS, B., “De Belgische deelnemingsvrijstelling na de belastinghervorming”, in PEETERS, B. (ed.), *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Gent, Larcier, 2003, 135-165.
- CHERUY, C. en WILLEZ, O., “Les revenus définitivement taxés” in KIRKPATRICK, J. (ed.), *Le droit fiscal des entreprises en 2003. Législation et jurisprudence*, Brussel, Editions du jeune barreau de Bruxelles, 2003, 41-116.
- DOUENISAS, S. en VINCENT, J.-S., “De nieuwe regeling inzake definitief belaste inkomsten ingevolge het koninklijk besluit van 2 december 1996”, *A.F.T.* 1997, 48.
- KLEYNEN, G., “Les revenus définitivement taxés après l’arrêté royal du 20 décembre 1996”, *R.G.F.* 1997, 76.
- KLEYNEN, G., “La réforme des R.D.T.: une nouvelle attaque en règle contre le capital à risque”, *R.G.F.* 2003, afl. 4,3-10.
- KRINGS, M., “R.D.T. -Les conditions qualitatives – Etat de la question après la réforme 2002”, *R.G.F.* 2003, afl. 11, 2-11.
- LION, Ph., DELATTRE, M. en DOUENIAS, S., “Het nieuwe D.B.I.-regime”, *A.F.T.* 2003, 164-208.
- VANHULLE, H., “De wijzigingen aan het stelsel van de D.B.I.-aftrek”, *A.F.T.* 2003, Speciaal nummer: De langverwachte hervorming van de vennootschapsbelasting, 58-71.
- DIERCKX, F., “De D.B.I.-aftrek door een EU-bril”, *A.F.T.* 2004, 18-50.
- DEWAELE, Y., “Les immobilisations financières, les assurances et les autres”, *Act. Fisc.* 2009, afl. 24, 4.
- DIERCKX, F., “The Belgian participation exemption and the ECJ decision in Cobelfret”, *E.T.* 2009, afl. 6, 301.
- ISENBAERT, M. en BIELEN, P., “ECJ rules on Belgian participation exemption”, *Intertax* 2009, afl. 10, 593.
- ISENBAERT, M. en BIELEN, P., “Belgian circular issued on participation exemption”, *Intertax* 2009, afl. 10, 596.
- VAN DE WOESTEYNE, I., Overdracht DBI-overschotten: schending Fusierichtlijn”, *Fisc. Act.* 2010, afl. 09, 3

Wanneer een vennootschap aandeelhouder is in een andere vennootschap, kan zij een inkomen verkrijgen onder de vorm van dividenden of naar aanleiding van de inkoop van

aandelen, of de gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van de vennootschap, waarin ze aandelen bezit. Deze inkomsten zijn al belast in de vennootschapsbelasting en, eventueel (bij uitkering), in de roerende voorheffing.

Om de dubbele belasting van deze inkomsten te vermijden telkens als zij in de winst van een andere vennootschap voorkomen, voorziet artikel 202 van het WIB92 dat zij aftrekbaar zijn van die winst die belastbaar is in hoofde van de vennootschap-aandeelhouder. Laatstgenoemde zal dus belastbaar zijn op haar winst, verminderd met de inkomsten van haar deelnemingen. Deze aftrek wordt in de regel dbi-aftrek ('definitief belaste inkomsten') genoemd.

Maar de aftrek is niet volledig. Hij kan slechts gebeuren in de mate dat de inkomsten uit de participaties terug te vinden zijn in de nettowinst van de vennootschap-aandeelhouder. De aftrek is m.a.w. beperkt tot het bedrag van de winst van het belastbaar tijdperk, zoals die zich voordoet na toepassing van artikel 199 van het WIB92, verminderd met<sup>110</sup>:

- de niet als beroepskosten aftrekbare giften, met uitzondering van de giften die in toepassing van de artikelen 199 en 200 van het WIB92 van de winst worden afgetrokken;
- de niet-aftrekbare beroepskosten zoals vermeld in artikel 53, 6° tot 11°, 14° en 21° tot 24° van het WIB92;
- de interesten, retributies en bezoldigingen als bedoeld in artikel 54 van het WIB92;
- de niet-aftrekbare interesten als bedoeld in artikel 55 van het WIB92;
- de werkgeversbijdragen voor aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood en de ermee gelijkgestelde premies van bepaalde levensverzekeringen, in zoverre die bijdragen en premies niet voldoen aan de voorwaarden en de grens gesteld in de artikelen 59 en 195 van het WIB92, alsmede de pensioenen, renten of als zodanig geldende toelagen voor zover die sommen niet voldoen aan de voorwaarden en de grens gesteld in artikel 60 van het WIB92;
- het niet aftrekbaar gedeelte<sup>111</sup> van de kosten en de minderwaarden met betrekking tot het gebruik van in artikel 66 van het WIB92 vermelde personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, met uitzondering van de brandstofkosten;
- de als winst aan te merken restorno's zoals bedoeld in artikel 189, § 1 van het WIB92;
- de niet-aftrekbare taksen als bedoeld in artikel 198, lid 1, 4°, 8° en 9° van het WIB92.

Kritiek van de Europese Commissie heeft ertoe geleid dat het bovenvermelde verbod met ingang van het aanslagjaar 2005 werd opgeheven voor dividenden afkomstig van een dochteronderneming gevestigd in de Europese Unie<sup>112</sup>. Deze beperking werd echter enkel opgeheven voor 'gewone dividenden' afkomstig van dochterondernemingen zoals omschreven in de moeder-dochterrichtlijn en inkomsten uit preferente aandelen van de NMBS; de beperking geldt m.a.w. nog steeds voor inkoop en liquidatieboni<sup>113</sup>.

---

<sup>110</sup> E. WARSON, "Was de mogelijkheid om DBI's af te trekken van de belastbare inkomsten ingevolge art. 26 van het WIB92 een administratieve toegeving?", *A.F.T.* 1997, 307.

<sup>111</sup> Sinds aj. 2009 is er sprake van 'niet aftrekbaar gedeelte'.

<sup>112</sup> Wet 2 mei 2005, *B.S.* 31 mei 2005.

<sup>113</sup> Zie inzake de beperking tot de verworpen uitgaven bij 'gewone' dividenden in een puur Belgische situatie: *Rb. Antwerpen* 19 november 2004, *T.F.R.* 2005, afl. 279, 352, noot P. OP

art. 74 en 75 KB/WIB92

art. 205 § 1 WIB92

Bovendien vindt de voormelde aftrek geen toepassing wat betreft inkomsten uit activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt in inrichtingen, waarover de belastingplichtige in het buitenland beschikt en waarvan de winst, krachtens internationale overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting, al in een eerder stadium is vrijgesteld. Dit vloeit in beginsel voort uit het algemeen mechanisme van het bepalen van de belastbare grondslag (art. 74 en 75 KB/WIB92) doch werd eveneens specifiek in de wet voorzien (art. 205 § 1 WIB92).

## **1. Inkomsten die voor aftrek in aanmerking komen**

a. Dividenden

### **1503**

**art. 202 § 1 1° WIB92**

De dbi-aftrek is vooreerst toegestaan voor de eigenlijke dividenden (zijnde de dividenden als bepaald in artikel 18 van het WIB92)<sup>114</sup>.

b. Inkomsten verkregen n.a.v. de verkrijging door een vennootschap van haar eigen aandelen, of n.a.v. de gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van een vennootschap

### **1504**

**art. 202 § 1 2° WIB92**

Voor zover de bepalingen van de artikelen 186, 187 of 209 of gelijkaardige bepalingen naar buitenlands recht zijn toegepast, komt voor de aftrek eveneens in aanmerking een bedrag gelijk aan het verschil in meer tussen de sommen verkregen in de in die artikelen bedoelde gevallen of de waarde van de ontvangen bestanddelen en de aanschaffings- of beleggingsprijs van de aandelen die worden verkregen, terugbetaald of geruild door de vennootschap die ze had uitgegeven, eventueel verhoogd met desbetreffende, voorheen uitgedrukte en niet-vrijgestelde meerwaarden<sup>115</sup>.

Voor de dbi-aftrek volstaat het dat er een 'inkoop' is van eigen aandelen in de zin van artikel 186 van het WIB92. Niet vereist is dat de inkoopbonus ook al in hoofde van de inkoopende vennootschap als dividend is belast<sup>116</sup>.

---

DE BEECK en M. FRANCKEN. Zie eveneens: I. VAN DE WOESTEYNE, "Overdracht DBI-overschotten: schending Fusierichtlijn", *Fisc. Act.* 2010, afl. 9, 3.

<sup>114</sup> Inzake keuzedividenden, zie Brussel 24 februari 1995, *J.D.F.* 1995, afl. 5-6, 287-291, noot G. KLEYNEN. In circ. 4 april 2003 sloot de administratie zich aan bij het standpunt dat keuzedividenden steeds belastbaar zijn als dividend, ook indien deze afkomstig zijn van buitenlandse vennootschappen. Inzake een geval waarbij een vennootschap aandelen houdt terwijl een andere vennootschap het dividendrecht, zie: Rb. Brussel 27 april 2007, *T.F.R.* 2008, afl. 338, 300, noot P. OP DE BEECK.

<sup>115</sup> Inzake het samenspel tussen de artikelen 209 en 202 §1, 2° van het WIB92, zie: J. VERSTRAELEN, *T.F.R.* 2007, afl. 332, 1044.

<sup>116</sup> Vr. nr. 263 PIETERS 8 maart 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 48, 5639-5640; Vr. nr. 497 EERDEKENS 7 november 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 69, 7787-7788.

c. Inkomsten uit preferente aandelen NMBS

**1505**

**art. 202 § 1 3° WIB92**

Van de winst worden eveneens afgetrokken de inkomsten uit preferente aandelen van de Nationale Maatschappij der Belgische Spoorwegen.

d. Inkomsten uit openbare fondsen

**1506**

**art. 202 § 1 4° WIB92**

Van de winst wordt ook afgetrokken de interest uit Belgische openbare fondsen of leningen van voormalig Belgisch Kongo, die werden uitgegeven onder vrijstelling van Belgische zakelijke en personele belastingen, of van iedere belasting.

e. Inkomsten uit herfinancieringsleningen

**1507**

**art. 202 § 1 5° WIB92**

Ten slotte komen eveneens voor aftrek in aanmerking de inkomsten uit effecten van leningen tot herfinanciering van de leningen, gesloten door de Nationale Maatschappij voor de Huisvesting en de Nationale Landmaatschappij of door het Amortisatiefonds van de leningen voor de sociale huisvesting.

## **2. Voorwaarden voor de aftrek**

De inkomsten van de eerste twee categorieën, behoudens deze die voortkomen uit een 100 % moeder-dochter fusie, komen slechts voor dbi in aanmerking voor zover:

- de vennootschap aandeelhouder een kwalificerende deelneming houdt;
- de inkomsten betrekking hebben op een deelneming die gedurende een ononderbroken periode van één jaar in volle eigendom wordt of werd behouden (dit is de zogenaamde 'permanentievoorwaarde'); en
- de inkomsten betrekking hebben op een deelneming die de aard van 'financieel vast actief' heeft.

Deze voorwaarden vormen samen de kwantitatieve voorwaarden.

**art. 202 § 2 lid 4 WIB92**

Deze kwantitatieve voorwaarden gelden niet voor:

- inkomsten die worden verkregen door of worden verleend of toegekend door beleggingsvennootschappen (art. 202 § 2 lid 4 1° en 3° WIB92);
- inkomsten die worden verleend of toegekend door intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986 (art. 202 § 2 lid 4 2° WIB92).

Inkomsten die worden verkregen door kredietinstellingen, verzekeringsondernemingen en beursvennootschappen, dienen vanaf 1 januari 2010 aan alle kwantitatieve voorwaarden te voldoen.

Naast de kwantitatieve voorwaarden, dienen alle inkomsten van de eerste en tweede

categorie te voldoen aan een kwalitatieve voorwaarde; de zogenaamde ‘taxatievoorwaarde’.

Voor zogenaamde ‘effectenleningen’ gelden specifieke bepalingen.

a. Minimumdeelnemingsvoorwaarde

1508

art. 202 § 2 WIB92

De verkrijgende vennootschap moet op de datum van toekenning of betaalbaarstelling van de dividenden, in het kapitaal van de vennootschap, die de inkomsten uitkeert, een deelneming bezitten van ten minste 10 % of met een aanschaffingswaarde (zijnde de oorspronkelijke aanschaffingsprijs, voor toepassing van enige waardevermindering of herwaardering<sup>117</sup>) van ten minste 1,2 miljoen EUR vóór 1 januari 2010; tenminste 2,5 miljoen EUR vanaf 1 januari 2010<sup>118</sup>.

Voor de toepassing van de minimumdeelnemingsvoorwaarde worden de aandelen, voorwerp van een zogenaamde effectenlening geacht niet te zijn vervreemd<sup>119</sup>. Door de wet van 15 december 2004 (de zogenaamde ‘Collateral-Wet’) is deze bepaling niet meer van toepassing voor de zakelijke zekerheidsvereenkomsten en leningen betreffende financiële instrumenten afgesloten vanaf 1 februari 2005. Bij deze transacties mag voor de berekening van de minimumdeelneming in hoofde van de overdrager met de aandelen, die het voorwerp van een dergelijke overeenkomst vormen, geen rekening worden gehouden<sup>120</sup>.

In hoofde van de overnemer is er nooit sprake van DBI (art. 202 voorlaatste lid WIB92)<sup>121</sup>.

b. Permanentievoorwaarde – Volle eigendom

1508, 50

Met het oog op dbi-af trek moeten de aandelen gedurende een ononderbroken periode van tenminste één jaar in volle eigendom worden behouden. Deze voorwaarde inzake minimumbezitsduur wordt eveneens geacht te zijn vervuld wanneer de bezitsduur van tenminste één jaar nog niet is bereikt op het ogenblik van de toekenning of betaalbaarstelling van de inkomsten in de mate dat de aandelen in volle eigendom worden gehouden, gedurende een periode van tenminste één jaar vanaf de datum waarop

<sup>117</sup> Vr. nr. 551 DE CLIPPELE 3 mei 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, 14 juni 1993, 5805.

<sup>118</sup> Art. 202 § 2 lid 1 1° WIB92. Wat deze voorwaarde bij een inkoop eigen aandelen betreft: zie Voorafg. Besliss. nr. 600.233, besproken door P. SMET, *Fiscooloog* 2006, afl. 1045, 8.

<sup>119</sup> Art. 202 § 2 lid 1 WIB92, ingevoegd door art. 50 wet 10 maart 1999 inzake aandelenlening, B.S. 14 april 1999 en toepasselijk sedert 14 april 1999.

<sup>120</sup> Art 34 *juncto* 74 van de wet van 15 december 2004, B.S. 1 februari 2005.

<sup>121</sup> Zie hieromtrent P. SMET, “Collateral wet impact op verpanding aandelen?”, *Fiscooloog* 2005, afl. 974,1; Vr. nr. 3-2395 STEVERLYNCK 30 september 2005, Vr. & Antw. Senaat 2005-2006, nr. 3-65, 6321, waarin de minister van Financiën stelt dat de fictie van niet eigendomsoverdracht slechts van toepassing is op eigendomsoverdragende panden. Zie inzake de roerende voorheffing eveneens Voorafg. Besliss. nr. 600.064 van 2/3/2006, nr. 600.160, 30/5/2006; nr. 600.171, 13/6/06 en nr. 700.030, 3/ 4/ 2007.

ze werden verworven<sup>122</sup>.

Verder wordt vereist dat de aandelen, althans gedurende de referentieperiode van één jaar, in volle eigendom worden aangehouden. Na de uitspraak van het Hof van Justitie inzake *Les Vergers du Vieux Tauves*<sup>123</sup> mag worden aangenomen dat deze vereiste van volle eigendom conform is met de moeder- dochterrichtlijn.

In de memorie van toelichting bij de wet van 24 december 2002<sup>124</sup> wordt gesteld dat aan de voorwaarde van de minimumhoudtermijn per afzonderlijk aandeel moet zijn voldaan<sup>125</sup>. In de rechtsleer wordt echter op grond van het Europese recht geargumenteed dat de permanentievoorwaarde enkel kan slaan op de minimumparticipatie van 10 %<sup>126</sup>.

Verder wordt de bezitsduur niet geacht onderbroken te zijn ingeval van omruiling van aandelen ingevolge verrichtingen als vermeld in artikel 45 van het WIB92 of de vervreemding of verkrijging van aandelen ingevolge belastingneutrale verrichtingen zoals vermeld in artikel 46, § 1, lid 1, 2°, 211, 214, § 1 en 231, § 2 en 3 van het WIB92.

c. Financiële vaste activa

**1508, 55**

Met het oog op de toepassing van de dbi-aftrek moeten de aandelen bovendien kwalificeren als financiële vaste activa<sup>127</sup>. In de rechtsleer wordt betwijfeld of deze voorwaarde wel in overeenstemming is met de moeder- dochterrichtlijn<sup>128</sup>. Inmiddels heeft de Europese Commissie ook een inbreukprocedure opgestart<sup>129</sup>.

art. 73<sup>4</sup>ter 1° KB/WIB92

Ten name van *kredietinstellingen* zoals bedoeld in artikel 56, § 1 van het WIB92 worden aandelen geacht de aard van financiële vaste activa te hebben, voor zover het gaat om “de in de post VII financiële vaste activa te boeken aandelen, zoals die balanspost

---

<sup>122</sup> MvT, 46. Noteer overigens dat de rechtbank van Antwerpen op 4 mei 2005 heeft gesteld dat voor dividenden uitgekeerd voor aanslagjaar 2003, een vruchtgebruik volstaat (op dat moment voorzag de wet immers geen vereiste van volle eigendom): Rb. Antwerpen 4 mei 2005, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Rechtspraak Personen- en Vennootschapsbelasting, nr. A1 05/7. Zie inzake roerende voorheffing: Antwerpen 30 november 2004, *Fiscooloog* 2005, afl. 967, 7.

<sup>123</sup> HvJ 22 december 2008, zaak C-48/7. Voor een bespreking: T. SPAAS, “Hof van Justitie verwerpt ruime benadering deelnemingsbegrip”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 7, 3; M. ISENBAERT, “Aandelen in vruchtgebruik volstaan niet voor Moeder-dochterrichtlijn”, *Fiscooloog* 2009, afl. 1143, 10; G. DIERICKX, “Moeder-Dochterrichtlijn eist het aanhouden van aandelen in volle eigendom: vruchtgebruik op aandelen onvoldoende voor DBI-aftrek”, *A.F.T.* 2009, afl. 6-7, 53.

<sup>124</sup> B.S. 31 december 2002.

<sup>125</sup> *Parl. St. Kamer* 2001-02, nr. 1918/001, 46.

<sup>126</sup> B. PEETERS, “De Belgische deelnemingsvrijstelling na de belastinghervorming”, in B. PEETERS, *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Gent, Larcier, 2003, 139.

<sup>127</sup> Voor een bespreking van Voorafg. Besliss. nr. 2010.050, 9 maart 2010, zie M. DHAENE, “Financiële vaste activa: blijvende bron van rechtsonzekerheid”, *Fiscooloog* 2010, afl. 1220, 5.

<sup>128</sup> H. VANHULLE, “De wijzigingen aan het stelsel van de dbi-aftrek”, *A.F.T.* 2003, Speciaal nummer: De langverwachte hervorming van de vennootschapsbelasting, 63-64; PH. LION, M. DELATTRE en S. DOUENIAS, “Het nieuwe D.B.I.-regime”, *A.F.T.* 2003, 178. Voor een positieve beslissing in de rechtspraak zie Rb. Brussel 30 april 2010, besproken door Y. DEWAELE, “RDT et immobilisations financières”, *Act. Fisc.* 2010, afl. 20, 3.

<sup>129</sup> IP/09/1770 van 20 november 2009.

omschreven is in het KB van 23 september 1992 op de jaarrekening van de kredietinstellingen” (art. 73<sup>4</sup>ter 1° KB/WIB92).

Begin 2007 heeft de Raad van State de bepaling vernietigd die het begrip ‘financieel vast actief’ voor verzekeringsondernemingen invult (art. 73<sup>4</sup>ter 2° KB/WIB92)<sup>130</sup>. Voor verzekeringsondernemingen was die omschrijving immers restrictiever dan voor andere vennootschappen. Met retroactief effect vanaf aanslagjaar 2004<sup>131</sup> worden ten name van verzekeringsondernemingen zoals bedoeld in artikel 56, § 2, 2°, h) van het WIB92 volgende aandelen geacht de aard van financiële vaste activa te hebben:

- de in post C.II. ‘beleggingen in verbonden ondernemingen en deelnemingen’ van de balans te boeken aandelen en deelbewijzen;
- de in post C.III. ‘Overige financiële beleggingen’ van de balans te boeken aandelen en deelbewijzen voor zover die aandelen en deelbewijzen de aard hebben van ‘andere financiële vaste activa’, volgens rubriek IV.C.I van artikel 95 van het KB van 30 januari 2002 tot uitvoering van het Wetboek van Vennootschappen;

zoals die balansposten C.II en C.III omschreven worden in het KB van 17 november 1994 betreffende de jaarrekening van verzekeringsondernemingen’ (art. 73<sup>4</sup>ter 2° KB/WIB92).

*Beursvennootschappen* zoals bedoeld in artikel 47 van de wet van 6 april 1995 inzake de secundaire markten, vallen in principe ook niet onder de algemene boekhoudwetgeving. Tot nader order zijn ten aanzien van deze vennootschappen nog geen specifieke boekhoudregels vastgesteld. In afwachting hiervan passen zij, volgens het Verslag aan de Koning, het ‘gemeen boekhoudrecht’ toe. Voor de vaststelling van de aandelen die de aard van financiële vaste activa hebben, wordt dan ook naar het gemeen boekhoudrecht verwezen<sup>132</sup>.

d. Onderworpenheidsvoorwaarde

#### 1509

De inkomsten van de eerste twee categorieën (randnr. 1503 en 1504) zijn niet aftrekbaar, wanneer ze worden verleend of toegekend door:

1. een vennootschap, die niet aan de vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse belasting van gelijke aard als die belasting is onderworpen (daartoe behoren ook vennootschappen, waarvan de winsten belast worden in hoofde van hun leden<sup>133</sup>) of die gevestigd is in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België.

art. 203 § 2 lid 1 WIB92

Een uitzondering hierop vormen echter de dividenden, die worden verleend of toegekend door intercommunales beheerst door de wet van 22 december 1986. Deze

---

<sup>130</sup> RvS 29 januari 2007, *F.J.F.*, No. 2008/284, waarbij art. 73<sup>4</sup>ter KB/WIB92 (i.e. de bepaling die het begrip financieel vast actief voor verzekeringsvennootschappen uitlegt), werd vernietigd.

<sup>131</sup> KB 15 juni 2009, *B.S.* 22 juni 2009. Voor een bespreking zie C. COUDRON, “Verzekeringsmaatschappijen: werkt KB discriminatie volledig weg?”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1169, 4.

<sup>132</sup> Zie art. 734ter KB/WIB92.

<sup>133</sup> Vr. nr. 819 VERMEULEN 13 maart 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, 22 juli 1997, 12495.

uitzondering geldt weliswaar enkel voor ‘gewone’ dividenden, en niet voor inkoop- of liquidatieboni die afkomstig zijn van dergelijke intercommunales<sup>134</sup> (art. 203 § 2 lid 1 WIB92).

De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen worden geacht aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België wanneer in de gevallen bepaald door de Koning:

- hetzij, het gemeenrechtelijk nominaal tarief op de winsten van de vennootschap, lager is dan 15 %;
- hetzij, gemeenrechtelijk, het tarief dat met de werkelijke belastingdruk overeenstemt, lager is dan 15 %.

In het licht van deze criteria werd bij een in ministerraad overlegd KB een lijst opgesteld van landen waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen geacht worden aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België<sup>135</sup>. Het gaat om een *weerlegbaar vermoeden*: de belastingplichtige heeft in voorkomend geval het recht om te bewijzen dat een land dat op de lijst staat toch niet onder de uitsluitingscategorie van artikel 203, § 1, 1° van het WIB92 valt.

Binnen de rechtsleer riep de draagwijdte van de lijst vragen op. Meer bepaald rees de vraag of de administratie de uitsluiting van de dbi-aftrek ex artikel 203, § 1, 1° van het WIB92 (en meer bepaald op grond van de gemeenrechtelijke bepalingen van het betreffende land) kon inroepen voor dividenden afkomstig van landen die niet op de lijst voorkomen<sup>136</sup>. Althans heeft de minister van Financiën in een antwoord op een parlementaire vraag gesteld dat vermelde lijst niet exhaustief is<sup>137</sup>.

---

<sup>134</sup> Art. 36 wet 29 april 1999 betreffende de organisatie van de gasmarkt en het fiscaal statuut van de elektriciteitsproducenten, *B.S.* 11 mei 1999.

<sup>135</sup> KB 13 februari 2003, *B.S.* 21 februari 2003, gewijzigd bij KB 11 mei 2004, *B.S.* 27 mei 2004; M. DHAENE, “Nieuwe lijst belastingparadijzen en actualisatie DBI-landenlijst”, *Fiscoloog* 2010, afl. 1191, 1.

<sup>136</sup> Pro: B. PEETERS, “De Belgische deelnemingsvrijstelling na de belastinghervorming”, in *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, T.F.R., Gent, Larcier, 2003, 154; H. VANHULLE, “De wijzigingen aan het stelsel van de D.B.I.-aftrek”, *A.F.T.* 2003, speciaal nummer, 67. Contra: S. VAN CROMBRUGGE, *De hervorming van de vennootschapsbelasting in 2002*, Kalmthout, Biblo, 2003, 74; alsook: Ph. LION, M. DELATTRE EN S. DOUENIAS, “Het nieuwe D.B.I.-regime”, *A.F.T.* 2003, 186.

<sup>137</sup> Vr. nr. 1481 VAN DER MAELEN 22 november 2006, *Vr. & Antw. Kamer* 2006-2007, nr. 164, 32128- 32130.

De gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op vennootschappen gevestigd in een lidstaat van de Europese Unie worden ten slotte niet geacht aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België<sup>138</sup>. In een circulaire op het dubbelbelastingverdrag België – Hongkong, bevestigde de administratie dat de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen die van toepassing zijn op een vennootschap gevestigd in Hongkong niet aanzienlijk gunstiger zijn dan in België (de toepassing van het territorialiteitsbeginsel doet hier geen afbreuk aan)<sup>139</sup>.

2. financieringsvennootschappen, thesaurievennootschappen of beleggingsvennootschappen die, alhoewel ze in het land van hun fiscale woonplaats onderworpen zijn aan een sub 1° vermelde belasting, in dat land een belastingregeling genieten die afwijkt van het gemeen recht.

Dividenden van erkende coördinatiecentra worden hier niet geïsoleerd; zij mogen hun financiële werkzaamheden immers enkel ten voordele van groepsleden uitoefenen, en voldoen dus niet aan de definitie van ‘financieringsvennootschap’.

Een uitzondering hierop vormen de beleggingsvennootschappen<sup>140</sup>, waarvan de statuten de jaarlijkse uitkering voorzien van ten minste 90 % van de inkomsten, na aftrek van kosten, voor zover en in de mate dat die inkomsten voortkomen van dividenden die zelf behoren tot een van de categorieën vermeld sub 1°, 2° *supra* en 3° en 4° *infra*, of uit meerwaarden die ze hebben verwezenlijkt op aandelen die krachtens artikel 192 van het WIB92 voor vrijstelling in aanmerking komen<sup>141</sup>.

Een tweede uitzondering vormen de Private Privak en de ermee gelijkgestelde Europese beleggingsinstellingen in de mate dat de inkomsten voortkomen van kwalificerende meerwaarden op beleggingen of dividenden.

Een laatste uitzondering wordt hierna *sub* 5° vermeld. Het territoriale belastingstelsel zoals van toepassing in Hongkong vormt aldus de administratie geen stelsel dat van het gemeen recht afwijkt in de zin van artikel 203, § 1, lid 1, 2° van het WIB92<sup>142</sup>;

3. een vennootschap voor zover de inkomsten, die ze verkrijgt, niet zijnde dividenden, hun oorsprong vinden buiten het land van haar fiscale woonplaats en ze in het land van de fiscale woonplaats een afzonderlijke belastingregeling geniet die afwijkt van

---

<sup>138</sup> Art 203 § 1 *in fine* WIB92.

<sup>139</sup> Circ. nr. AFZ/97.0060 (AFZ 4/2005), 31 maart 2005; Rb. Brussel 23 april 2004, *T.F.R.* 2004, afl. 268, 861, noot L. DE BROE; Rb. Brussel 29 juli 2005 (inzake de verkoop van een deelneming in een Franse vennootschap dewelke op haar beurt een deelneming in een Hongkong vennootschap aanhoudt). Zie P. HINNEKENS, “Hong Kong of Macau als fiscale toegangspoort naar en vanuit het Verre Oosten? Een kritische analyse van de bilaterale verdragen met Hong Kong en Macau”, *T.F.R.* 2007, 315, 91. Zie ook Voorafg. Besliss. 600.411, 700.264 en 800.324, alsook het officiële standpunt van de rulingcommissie zoals gepubliceerd op [www.ruling.be](http://www.ruling.be). Zie eveneens in dit verband, alsook m.b.t. het begrip ‘beneficial owner’ of ‘uiteindelijk gerechtigde’, Beknopt verslag Kamercommissie Financiën, nr. COM 906 van 28 maart 2006, 8.

<sup>140</sup> Inzake de berekening van het deel van de meerwaarde die voor dbi in aanmerking komt: Zie Circ. nr. Ci.RH.421/506.082, 31 mei 2006 en 2 juni 2009. Zie tevens Voorafg. Besliss. nr. 600.315, 22 januari 2008 en nr. 900.307, 19 januari 2010. Voor dividenden van een Luxemburgse Sicar, zie: Voorafg. Besliss. nr. 2010.061, 30 maart 2010, besproken in P. DELACROIX en O. HERMAND, “Dividenden Luxemburgse Sicar: toepassing DBI-afterk”, *Fiscoloog* 2010, afl. 1221, 5 en C. COUDRON, “Luxemburgse Sicar met voldoende investeerders is beleggingsvennootschap”, *Fisc. Act.* 2010, afl. 39, 10-12.

<sup>141</sup> Een gedeeltelijke dbi-vrijstelling in handen van de beleggingsvennootschap volstaat voor de meerwaarde-vrijstelling in de zin van art. 192 WIB92 (meerwaarde op de participatie in de beleggingsvennootschap): Rb. Brussel 29 juni 2007, *F.J.F.*, No 2008/11.

<sup>142</sup> Circ. nr. AFZ/97.0060 (AFZ 4/2005). Zie ook Rb. Brussel 23 april 2004, *T.F.R.* 2004, afl. 268, 861, noot L. DE BROE. Zie eveneens de referenties hierboven vermeld.

het gemeen recht<sup>143</sup>;

Het territoriale belastingstelsel zoals van toepassing in Hongkong vormt geen stelsel dat van het gemeen recht afwijkt in de zin van artikel 203, § 1, lid 1, 3° van het WIB92<sup>144</sup>;

4. een vennootschap, voor zover ze winsten verwezenlijkt door tussenkomst van één of meer buitenlandse inrichtingen die globaal genomen aan een aanslageregeling zijn onderworpen die aanzienlijk gunstiger is dan in België.

Een uitzondering hierop geldt wanneer de daadwerkelijk geheven belasting globaal genomen op de winsten die voortkomen uit de buitenlandse inrichting ten minste 15 % bedraagt of wanneer de vennootschap en haar buitenlandse inrichting gevestigd zijn in lidstaten van de Europese Unie<sup>145</sup>;

5. een vennootschap, andere dan een beleggingsvennootschap, die dividenden wederuitkeert, die in toepassing van een van de vier hoger vermelde categorieën, zelf niet zouden kunnen worden afgetrokken ten belope van ten minste 90 %.

Enkel wederuitgekeerde dividenden worden geviseerd, en niet de dividenden die voortkomen uit de exploitatie-inkomsten van de tussenvennootschap zelf. De 90 % drempel dient enkel toegepast te worden bij de eerste tussenvennootschap, d.w.z. de tussenvennootschap waarvan aandelen gehouden worden door de vennootschap die aanspraak maakt op de dbi-aftrek.

Een uitzondering met betrekking tot categorie 2° en 5° geldt ten aanzien van de verkregen dividenden wegens een rechtstreekse of onrechtstreekse deelneming in een financieringsvennootschap, gelegen in een lidstaat van de Europese Unie die, voor de aandeelhouder, beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften, voor zover en in de mate dat de som van de belaste reserves bij het begin van het belastbare tijdperk en het gestorte kapitaal bij het einde van dit tijdperk van de financieringsvennootschap niet hoger is dan 33 % van de schulden<sup>146</sup>.

De vijfde categorie geldt niet wanneer de vennootschap, die wederuitkeert:

- a. een binnenlandse vennootschap is of een buitenlandse vennootschap gevestigd in een land, waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten en die er is onderworpen aan een gelijksoortige belasting als de vennootschapsbelasting zonder een belastingstelsel te genieten dat afwijkt van het gemeen recht, en waarvan de aandelen genoteerd staan op een beurs van een lidstaat van de Europese Unie, of van een beurs van een derde staat waarvan de wetgeving minstens gelijkwaardige toelatingsvoorwaarden voorziet<sup>147</sup>.
- b. een vennootschap is waarvan de verkregen inkomsten uitgesloten werden van het

---

<sup>143</sup> Vr. nr.1387 DIDDEN 26 mei 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 140, 19302-19304.

<sup>144</sup> Circ. nr. AFZ/97.0060 (AFZ 4/2005). Zie ook Rb. Brussel 23 april 2004, T.F.R. 2004, afl. 268, 861, noot L. DEBROE. Zie eveneens de referenties hierboven vermeld.

<sup>145</sup> Art. 203 § 2 lid 4 WIB92.

<sup>146</sup> Bij het begin van het belastbare tijdperk van de toekenning van de dividenden: Vr. nr. 133 EERDEKENS 20 augustus 2002, Vr. & Antw. Kamer 2001-2002, 22 januari 2002, Bull. Bel. 2003, afl. 833, 226. Zie eveneens Rb. Brussel 7 februari 2007, T.F.R. 2008, afl. 337, 226 inzake de visie van de fiscale administratie zoals uiteengezet in de circulaire van 4 september 2001 (toepassing op Ierse IFSC). Zie ook: L. DE BROE en N. BAMBENS, "DBI-aftrek: wat betekent 'voor zover en in de mate dat'?", *Fiscoloog* 2010, afl. 1210, 3.

<sup>147</sup> De bewijslast om deze gelijkwaardigheid aan te tonen rust voortaan bij de belastingplichtige die de dbi-aftrek wenst te genieten (*Gedr. St. Kamer 1998-99, nr. 1949/1, 8*).

recht op aftrek zoals dat in de Belgische fiscale wetgeving wordt geregeld of door een maatregel met gelijkwaardige uitwerking naar buitenlands recht.

De vergoeding voor de ontbrekende coupon die wordt gelijkgesteld met een dividend (effectenleningen afgesloten voor 1 februari 2005) is in beginsel niet aftrekbaar als definitief belast inkomen. Een uitzondering hierop vormen de situaties waarbij hetzij de uitgekeerde vergoeding als een uitgekeerd dividend belast is bij de schuldenaar van de ontbrekende coupon, hetzij de transactie wordt afgewikkeld via een speciaal daartoe erkend clearingsysteem<sup>148</sup>.

Voor leningen van aandelen afgesloten na 1 februari 2005 is het bovenvermelde niet meer van toepassing<sup>149</sup>. De vergoeding voor ontbrekende coupons wordt immers niet langer als een dividend aangemerkt.

Met betrekking tot hoger vermelde vereisten kan vooraf met de administratie een schriftelijk akkoord worden gesloten.

Als voorbeeld kan worden verwezen naar:

- Beslissing nr. Ci.COM/082, 11 juli 1994, *Bull. Bel.* 1999, afl. 789, 93 (vraag of dividenden die door een in *Sri Lanka* gevestigde vennootschap aan een Belgische vennootschap worden uitgekeerd beantwoorden aan de voorwaarden van aftrek als vermeld in artikel 203 van het WIB92 (ontkennend));
- Beslissing nr. Ci.COM/288, 17 november 1997, *Bull. Bel.* 1999, afl. 789, 102 (waarin wordt gesteld dat vennootschappen, gevestigd in een *Franse* “*zone d’entreprises*”, kunnen worden geacht een buitenlandse vennootschap te zijn die onderworpen is aan een belasting van gelijke aard als de vennootschapsbelasting);
- Beslissing nr. Ci.COM/444, 20 december 1999, *Bull. Bel.*, afl. 817, 1511 (met betrekking tot (1) het voldoen aan de taxatievoorwaarde bedoeld in artikel 203, § 1, lid 1, 1° van het WIB92 inzake dividenden van een *Nigeriaanse* vennootschap met het statuut van ‘*Pioneer Company*’ (positieve ruling), (2) het voldoen aan de taxatievoorwaarde bedoeld in artikel 203, § 1, lid 1, 5° van het WIB92 inzake dividenden van een *Nigeriaanse* vennootschap die een participatie houdt in de *Nigeriaanse* vennootschap met het statuut van ‘*Pioneer Company*’ (positieve ruling), en (3) het voldoen aan de taxatievoorwaarde bedoeld in artikel 203, § 1, lid 1, 5° van het WIB92 inzake dividenden van een *Ghanese* vennootschap die een participatie houdt in een andere *Ghanese* vennootschap, waarbij deze laatste vennootschap inkomsten verkrijgt uit een exportactiviteit, waarvan de inkomsten aan een voorkeurtarief worden belast (negatieve ruling));
- Voorafgaande beslissing nr. 700.334 (inzake voorkoming van belasting voor *Franse SCI* dividenden);
- Voorafgaande beslissing nr. 400.193, 17 april 2007 (inzake *Tunesische tax holiday*). Inzake Tunesië, zie eveneens evaluatierapport ruingcommissie over jaar 1998 (*Bull. Bel.*, afl. 809, 3024)<sup>150</sup> en evaluatierapport over het jaar 1999 (*Bull. Bel.*, afl. 810, 3472)<sup>151</sup>;
- Voorafgaande beslissing nr. 700.025, 13 maart 2007 en nr. 900.349, 17 november 2009 (inzake *Chinese tax holiday*);
- Voorafgaande beslissing nr. 800.029, 26 februari 2008 (inzake *Thaise tax holiday*);
- Voorafgaande beslissing nr. 700.383, 13 november 2007 (positieve ruling Panama);
- Voorafgaande beslissingen nr. 600.411, 7 november 2006; 700.264, 7 augustus 2007; 800.324,

---

<sup>148</sup> Art. 203 § 1 laatste lid en § 2 laatste lid WIB92.

<sup>149</sup> Art. 45 *juncto* 72 van de wet van december 2004, *B.S.* 1 februari 2005.

<sup>150</sup> Geen dbi-aftrek in het desbetreffende geval op basis van art. 203 § 1 3° WIB92.

<sup>151</sup> Geen dbi-aftrek omdat onvoldoende bewezen is dat er een belasting is gelijkaardig aan de Belgische vennootschapsbelasting.

### 3. Mate van aftrek

1510

De dbi-aftrek op de kwalificerende inkomsten wordt ten belope van 95 % toegepast. De wetgever beschouwt dus dat, indien 100 % van het inkomen behoort tot het krediet van de resultatenrekening, er zich op het debet, onder de algemene onkosten, een bedrag bevindt gelijk aan 5 % van het inkomen dat uitgegeven werd voor het beheer van de deelneming. Het inkomen bevindt zich dus in de nettowinst voor een bedrag van slechts 95 %.

De dbi-aftrek wordt pas na de zogenaamde ‘derde bewerking’ toegestaan. Dit wil zeggen dat de dbi-aftrek in principe slechts kan worden benut voor zover er na de ‘derde bewerking’ nog een positief fiscaal resultaat overblijft. Als gevolg van Europese rechtspraak (zaken *Cobelfret*<sup>152</sup>, *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV* en *KBC Bank NV*<sup>153,154</sup> waarin werd bevestigd dat de Belgische dbi-regeling op dit punt strijdig is met de moeder-dochterrichtlijn), werd het principe van de overdraagbaarheid van dbi-overschotten naar volgende belastbare tijdperken voor dividenden van Belgische en EU oorsprong uitdrukkelijk in de wet ingeschreven<sup>155</sup>. Noteer dat de fiscale administratie in haar circulaire van 23 juni 2009 verder gaat<sup>156</sup>.

### § 4. AFTREK VOOR OCTROOI-INKOMSTEN

1511

- Bibliografie
- SPAGNIOLI, K., “De belastingaftrek voor octrooi-inkomsten”, *Fiscaal Praktijkboek 2007-2008 – Directe Belastingen*, Mechelen, Kluwer, 2007, 29-44.
  - VAN CROMBRUGGE, S. en HUYSMAN, S., “De aftrek voor octrooi-inkomsten”, in *Actuele fiscale thema’s 2007*, Kalmthout, Biblo, 2008, 283 p.
  - SPRINGAEL, B., VAN ASBROEK, B. en VAN DE VELDEN, K., *Aftrek voor octrooi-inkomsten geanalyseerd en vergeleken*, Larcier, Gent, 2010, 264 p.
  - SPRINGAEL, B. en VANDERBEEKEN, P., “Intellectuele eigendomsrechten & royalty’s in de biotechsector”, *T.F.R.* 2007, afl. 330, 879-917 en afl. 331, 950.

152

HvJ 12 februari 2009, zaak C-138/07, *Fiscooloog* 2009, afl. 1148, 12, *R.G.F.* 2009, afl. 3, *A.F.T.* 2009, afl. 11, 26, 1. Zie tevens T. SPAAS en A. WEYN, “De cobelfret circulaire gewogen”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 25, len Ph. VERSWEYVELD, “DBI-regeling strijdig met moeder-dochterrichtlijn”, *Intern. Fisc. Act.* 2009, afl. 3, 1.

153

Prejudiciële vragen van Brussel 13 september 2007, *Fiscooloog* 2007, afl. 1083, 1.

154

N. BAMMERS, “KBC: onduidelijkheid blijft over DBI-overschotten bij niet-EU dividenden”, *Fiscooloog (I.)* 2009, afl. 307, 1. Zie tevens: T. WUSTENBERGHS, B. SOHIER, P. BIELEN, “Nieuwe EU-beslissing DBI-overschot: weinig bijkomende verduidelijking”, *Fiscooloog* 2009, afl. 1165, 1 en T. JANSEN, “Dbi-overschotten uit derde landen: Europees hof schuift concrete toetsing DBI-overdracht door naar Belgische rechtbanken”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 23, 1.

155

J. VAN DYCK, “Overdraagbaarheid DBI-overschotten wettelijk bevestigd”, *Fiscooloog* 2009, afl. 1186, 2

156

Circ. nr. Ci.RH.421/597.150, besproken in *Fiscooloog* 2009, afl. 1163, 3, afl. 1166, 6, afl. 1167, 11. Zie ook T. SPAAS en A. WEYN, “De Cobelfret-circulaire gewogen”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 25, 1; J. VAN DYCK, “Ook gelijkebehandelingsclausule kan DBI-overschot overdraagbaar maken”, *Fiscooloog* 2010, afl. 1181, 4.

- SPAGNOLI, K., “België op weg om fiscaal paradijs voor R&D-activiteiten te worden”, *Fisc. Act.* 2007, afl. 12, 8-11.
- RENS, Ph., “Aftrek octrooien: een Europese vergelijking”, *Intern. Fisc. Act.* 2007, afl. 8, 2.
- RENS, P. en VAN DEN BERGHE, P., “De Belgische octrooiaftrek”, *A.F.T.* 2008, afl. 11, 9-22.
- WARSON, E. en FORIERS, M., “The Belgian patent income deduction”, *E.T.* 2008, afl. 2, 70-77
- BUYSSE, C., “Aftrek voor octrooi-inkomsten, vermindering per octrooi toepassen”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1117, 9 (bespreking van FAQ-lijst zoals gepubliceerd op <http://fiscus.fgov.be>).
- VANWELKENHUYZEN, Th., “Toepassingsgebied aftrek voor octrooi-inkomsten verduidelijkt”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 28, 6-9.
- SPRINGAEL, B. en VAN DE VELDEN, K., “Aftrek voor Octrooi-inkomsten: nieuwe en verbeterde lijst van ‘FAQ’”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1170, 2.
- DEWILDE, H., “De aftrek voor octrooi-inkomsten: een aanzet tot analyse en interpretatie”, *IRDI* 2009, afl. 2, 110-121.
- ONKELINX, O. en RENS, Ph., “Eerste voorafgaande beslissingen inzake octrooiaftrek gepubliceerd”, *Fiscoloog* 2009, afl. 1180, 3
- SPRINGAEL, B., “Aftrek voor octrooi-inkomsten: Rulingcommissie komt KMO’s tegemoet”, *Fiscoloog* 2010, afl. 1198, 8.
- SPRINGAEL, B., “Werkelijke octrooi-inkomsten: waar is octrooibeschermt vereist”, *Fiscoloog* 2010, afl. 1202, 6.
- WARSON, E. en CLAES, R., “The Belgian patent income deduction”, *E.T.* 2010, afl. 7, 319-323.
- HENDRICKX, P., *Déduction pour revenus de brevets: état des lieux critique*”, *R.G.F.* 2010, afl. 8, 14 - 24.

#### 1511, 01

Om ondernemingen in België aan te zetten tot technische innovatie en om buitenlandse octrooi- en R&D-centra naar België te lokken, werd met ingang vanaf aanslagjaar 2008, de ‘aftrek voor octrooi-inkomsten’ ingevoerd.

#### 1511, 02

##### **1. Toepassingsgebied *ratione personae***

De aftrek voor octrooi-inkomsten is in beginsel van toepassing op alle vennootschappen belastbaar in de venootschapsbelasting en op in België gelegen vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen. Natuurlijke personen hebben geen toegang tot de aftrekregeling; evenmin rechtspersonen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting.

#### 1511, 03

## 2. Beoogde octrooien (toepassingsgebied *ratione materiae*)

Voor de toepassing van vermelde aftrek wordt verstaan onder ‘octrooien’:

- Zelf ontwikkelde octrooien: de octrooien of aanvullende beschermingscertificaten (ABC's) waarvan de vennootschap octrooihouder of certificaathouder is en die geheel of gedeeltelijk door de vennootschap werden ontwikkeld in onderzoekscentra die een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid vormen;
- Verworven octrooien: de door de vennootschap verworven octrooien, aanvullende beschermingscertificaten of licentierechten met betrekking tot octrooien of aanvullende beschermingscertificaten, op voorwaarde dat die geoctrooieerde producten of procédés geheel of gedeeltelijk door de vennootschap verder werden verbeterd<sup>157</sup> in onderzoekscentra die een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid<sup>158</sup> vormen ongeacht of deze verdere verbetering aanleiding heeft gegeven tot bijkomende octrooien.

In mei 2008 werd door de belastingadministratie een eerste commentaar over de aftrek gepubliceerd onder de vorm van een lijst ‘Frequently Asked Questions (FAQ)’<sup>159</sup>. Deze commentaar is ondertussen vervangen door een nieuwe lijst. Inzake het begrip ‘octrooi’ werd in de oorspronkelijke lijst verwezen naar de wet op de uitvindingoctrooien van 28 maart 1984. In de vervangende lijst wordt nu (bijkomend) verwezen naar een definitie van het begrip ‘uitvinding’.

Met ‘aanvullende beschermingscertificaten’ worden bedoeld het aanvullend beschermingscertificaat voor geneesmiddelen ingevoerd bij Europese verordening nr. 1768/92 van 18 juni 1992 en het aanvullend beschermingscertificaat voor gewasbeschermingsmiddelen ingevoerd bij Europese verordening nr. 1610/96.

De aftrek geldt zowel voor nationale octrooien als voor ‘Europese of internationale octrooien’; voor zover het octrooi effectief is toegekend (aanvragen en inkomsten die betrekking hebben op de periode tussen het indienen van de aanvraag en de effectieve toekenning zijn uitgesloten).

Andere intellectuele eigendomsrechten, zoals bv. knowhow, fabrieks-of handelsmerken, ontwerpen etc. worden *niet* beoogd. Inkomsten uit de commercialisatie van knowhow die inherent is aan of onlosmakelijk verbonden is met een *geoctrooieerd product of procédé* (i.e. inkomsten uit de verbetering van een geoctrooieerd product of procédé) komen, met verwijzing naar de FAQ, *wel* in aanmerking.

1511, 04

## 3. Beoogde inkomsten

Twee categorieën van inkomsten uit octrooien komen in aanmerking voor de aftrek:

- Werkelijke octrooi-inkomsten: de vergoedingen, van welke aard ook, voor licenties

---

<sup>157</sup> Voor een precisering van het begrip, zie de FAQ.

<sup>158</sup> Voor toepassingen zie Voorafg. Besliss. nr. 700.541, 4 november 2008; nr. 800.311, 12 mei 2009; nr. 900.360, 13 oktober 2009; nr. 900.296, 17 november 2009 en nr. 900.377, 1 december 2009.

<sup>159</sup> Te consulteren op <http://fiscus.fgov.be>.

die door de vennootschap zijn verleend op octrooien, in zover deze vergoedingen in het in België belastbare resultaat van het belastbaar tijdperk voorkomen en indien er bijzondere verhoudingen zijn tussen de schuldenaar van de vergoedingen en de ontvangende vennootschap, enkel in zover deze vergoedingen niet hoger zijn dan de vergoedingen die tussen onafhankelijke ondernemingen zouden zijn overeengekomen.

- Hypothetische octrooi-inkomsten (of vergoedingen begrepen in de verkoopprijs): de vergoedingen die aan de vennootschap voor het belastbaar tijdperk zouden verschuldigd zijn indien de goederen die door of voor rekening van de vennootschap worden geproduceerd of de diensten die door of voor rekening van de vennootschap worden geleverd, zouden worden geproduceerd of geleverd door een derde op grond van een licentie verleend door de vennootschap op octrooien en indien tussen de vennootschap en de derde zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen en in zover deze vergoedingen in het in België belastbare resultaat van het belastbaar tijdperk zouden voorkomen<sup>160</sup>.

Inzake de vraag waar in voorkomend geval de licentie moet zijn verleend en/of het octrooi moet zijn toegekend, kan worden verwezen naar de FAQ.

Ingeval de vergoedingen niet uitsluitend betrekking hebben op octrooien, komt in beginsel alleen het gedeelte dat betrekking heeft op de octrooien in aanmerking voor de aftrek voor octrooi-inkomsten. Een uitzondering vormt (zoals hoger gemeld) het inkomen uit de commercialisatie van knowhow die inherent is aan of onlosmakelijk verbonden met een *geoctrooieerd product of procédé*. (Uit de FAQ kan worden afgeleid dat de belastingadministratie ook op deze inkomsten de aftrek aanvaardt).

De fiscaal kwalificerende octrooi-inkomsten (vergoedingen voor licenties en vergoedingen begrepen in verkoopprijs) omvatten niet de bijdragen in de werkelijke kosten van onderzoek en ontwikkeling die door de vennootschap worden gedragen.

1511, 05

#### 4. Berekeningsgrondslag

Als de octrooien in licentie werden gegeven is de berekeningsgrondslag voor de aftrek voor octrooi-inkomsten in beginsel gelijk aan het bedrag van de hoger vermelde licentie-inkomsten (royalty's) voor een belastbaar tijdperk.

Om echter cascadeverrichtingen tegen te gaan dient, in geval van door de vennootschap of inrichting verworven octrooien, de basis voor de berekening van de octrooiaftrek te worden verminderd:

- met de vergoedingen, van welke aard ook, die zijn verschuldigd aan derden voor deze octrooien, in zover deze vergoedingen ten laste worden gelegd van het in België belastbare resultaat van hetzelfde belastbaar tijdperk; en
- met tijdens het belastbaar tijdperk toegepaste afschrijvingen op de aanschaffings- of beleggingswaarde van deze octrooien in zover deze afschrijvingen ten laste worden gelegd van het in België belastbare resultaat van hetzelfde belastbaar tijdperk.

---

<sup>160</sup> Voorafg. Besliss. nr. 700.541, 4 november 2008 en nr. 900.377, 1 december 2009.

- in geval de bedoelde vergoedingen en afschrijvingen niet uitsluitend betrekking hebben op octrooien, worden de in aanmerking te nemen octrooi-inkomsten alleen verminderd met het gedeelte dat betrekking heeft op octrooien.

Voor niet in licentie gegeven octrooien (of beter wanneer de Belgische vennootschap *c.g.* inrichting de octrooien bijvoorbeeld zelf gebruikt om te produceren of voor haar rekening te laten produceren), dient fictief te worden vastgesteld wat een marktconforme vergoeding zou zijn indien zij een licentie zou hebben toegestaan.

## 5. Berekening

### 1511,06

De aftrek voor octrooi-inkomsten bedraagt 80 % van de hoger vermelde octrooi-inkomsten (vergoedingen voor licenties of hypothetisch vastgestelde marktconforme vergoeding). Met een nominaal belastingtarief van 33,99 % betekent dit dat de reële belastingdruk op de desbetreffende inkomsten, drastisch gereduceerd wordt, met name tot een belasting van maximaal 6,789 % (i.e.  $20\% \times 33,99\%$ ).

Een belangrijke opmerking is dat de regeling enkel geldt voor ‘nieuwe octrooi-inkomsten’, namelijk inkomsten uit octrooien die vóór 1 januari 2007 nog geen verkopen van geoctrooieerde producten of diensten aan onafhankelijke derden door de Belgische vennootschap (of inrichting), een licentienemer of een verbonden onderneming tot gevolg hebben gehad.

Om het voordeel van de aftrek voor octrooi-inkomsten te rechtvaardigen moet de belastingplichtige bij zijn aangifte een opgave voegen voor het aanslagjaar waarvoor de aftrek voor octrooi-inkomsten wordt genoten.

De octrooi-aftrek vindt fiscaal technisch plaats na de dbi-aftrek en vóór de notionele interestaftrek, aftrek van vorige verliezen en de investeringsaftrek. De octrooiaftrek kan worden genoten in combinatie met vermelde aftrekken, doch niet benutte octrooiaftrek is evenwel niet overdraagbaar.

## § 5. AFTREK VOOR RISICOKAPITAAL

1511,10

- |              |  |
|--------------|--|
| Circulaires  | <ul style="list-style-type: none"> <li>– Circ. nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 3 april 2008.</li> <li>– Circ. nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 2 juni 2008</li> <li>– Circ. nr. Ci.RH.421/574.945 (AOIF 36/2008), 9 oktober 2008.</li> </ul>  |
| Bibliografie | <ul style="list-style-type: none"> <li>– MOREAU, P., <i>Belastingaftrek voor risicokapitaal, Notionele interestaftrek: een fiscale revolutie?</i>, in <i>Fiscale Dossiers Vandewinckele</i>, Mechelen, Kluwer, 2005, 139 p.</li> <li>– GOUBERT, J., VANLERBERGHE, P. en GRAZIOSI, S., “De wet tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal”, in <i>Fiscale praktijkstudies</i>, Mechelen, Kluwer, 2005, 195 p.</li> <li>– VANDAELE, M. en VAN LAERE, D., “De wet van 22 juni 2005: de notionele interestaftrek en compenserende maatregelen”, in <i>Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen 2005-2006</i>, Mechelen, Kluwer, 2005, 173-205.</li> </ul> |

- COLMANT, B., MINNE, P., VANWEKENHUYZEN, T., *Les intérêts notionnels, aspects juridiques, fiscaux et financiers de la déduction pour capital à risque*, Brussel, Larcier, 2006, 108 p.
- VANDENBERGHE, W., *De notionele interestaftrek, een denkbeeldige werkelijkheid*, Gent, Larcier, 2006, 113 p.
- SOETAERT, J., BOERAERVE, C., DEWAEEL, Y. en ROSOUX, R., *De notionele interesten, Praktische gids*, Kortenberg, EdiPro UHN, 2006, 107 p.
- DASSESSE, M., “Les intérêts notionnels à l’épreuve du droit communautaire. Le législateur a la mémoire bien courte”, in *Liber amicorum Jacques Autenne. Promenades sous la portique de la fiscalité*, Brussel, Bruylant, 2010, 231-243.
- HEYVAERT, W. en DESCHRIJVER, D., “Belgium stimulates equity financing”, *Intertax* 2005, 451.
- HUYGHE, A. en BOMBEKE, G., “Het jaar van de notionele interest”, *T.F.R.* 2005, afl. 292, 985.
- JADOT, M. en VANDERBORGHT, D., “Notional interests: a plus for the equity market in Belgium”, *Bank. Fin.* 2005, 278.
- COLMANT, B., “Intérêts notionnels et instruments financiers hybrides”, *Bank. Fin.* 2005, afl. 5, 302
- VERSTRAETE, H., “Teleurstellende regeling voor buitenlandse inrichtingen”, *Fiscoloog* 2005, afl. 998, 1.
- DIERCKX, F., “Finance centres and other companies using the notional interest deduction and Home- country CFC legislation”, *Bank. Fin.* 2005, afl. 5, 294.
- WARSON, E., en VAN ENDE, K., “The notional interest deduction: risks and opportunities”, *Bank. Fin.* 2005, 289.
- HAELTERMAN, A. en VERSTRAETE, H., “De aftrek voor risicokapitaal – Eerste bedenkingen”, *A.F.T.* 2005, afl. 12, 24.
- SAELENS, P., “De aftrek voor risicokapitaal”, *A.F.T.* 2006, afl. 2, 2.
- DERYCKE, H., “De aftrek voor risicokapitaal of de notionele interestaftrek: een eerste analyse met bedenkingen op het vlak van estate planning”, *T.E.P.* 2006, afl. 1, 8.
- PARENT, X., “La déduction pour capital à risque”, *Rev. de la faculté de droit de l’Université de Liège* 2006, afl. 1, 293.
- VAN KERCHOVE, W., “De notionele interestaftrek bekeken vanuit praktische invalshoek”, *A.F.T.* 2006, afl. 2, 29.
- BOMBEKE, G. en VON FRENCKELL, E., “Deduction allowed for notional interest: how the centre of Europe became an interesting tax location”, *D.F.I.* 2006, 167.
- LALEMAN, P. en VANEECKHAUTE S., “De impact van een beleggingsportefeuille op de aftrek voor risicokapitaal”, *T.E.P.* 2008, afl. 2, 140.
- HAELTERMAN, A. en VERSTRAETE, H., “The Notional Interest Deduction in Belgium”, *Bull. IBFD* 2008, 362.

**1511, 15**

**wet**

**22/06/2005**

**art. 205bis WIB92**

Om de ongelijke fiscale behandeling tussen financiering met vreemd en eigen vermogen weg te werken, – en aldus investeringen met eigen vermogen aan te moedigen – kunnen vennootschappen vanaf aanslagjaar 2007 van een fictieve interestaftrek genieten, i.e. de

‘notionele interestaftrek’ (in het kort ‘NIA’)<sup>161</sup>. Het toepassingsgebied, de berekeningsgrondslag, het tarief etc. worden door de administratie toegelicht in een circulaire van 9 oktober 2008<sup>162</sup>. De belangrijkste aspecten kunnen als volgt worden samengevat:

## 1. Toepassingsgebied

1511, 20

**art. 236 en 205ter § 8 WIB92**

De notionele interestaftrek is van toepassing op alle binnenlandse vennootschappen en in België gelegen vaste inrichtingen<sup>163</sup> van buitenlandse vennootschappen. Verder komen buitenlandse vennootschappen met onroerend goed in België voor de maatregel in aanmerking. En ook vzw’s en stichtingen die aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn, kunnen van de aftrek genieten.

Kmo-vennootschappen (in de zin van art. 215 lid 2 en 3 WIB92) kunnen kiezen: ofwel de investeringsreserve, ofwel de aftrek voor risicokapitaal<sup>164</sup>. Wie daarentegen kiest voor de investeringsreserve verliest voor het jaar zelf en voor de twee volgende belastbare tijdperken het recht om de notionele interestaftrek toe te passen<sup>165</sup>.

art. 205octies WIB92

De bestaande erkende coördinatiecentra<sup>166</sup>, reconversievennootschappen, beleggingsvennootschappen, coöperatieve participatievennootschappen en zeevaartvennootschappen zijn uitgesloten.

Om het voordeel van de aftrek voor risicokapitaal te rechtvaardigen moet de vennootschap bij haar aangifte in de vennootschapsbelasting een opgave voegen voor het aanslagjaar waarvoor de aftrek wordt genoten<sup>167</sup>.

## 2. Berekeningsgrondslag

1511, 30

**art. 205ter WIB92**

Het in aanmerking te nemen risicokapitaal stemt overeen met het *boekhoudkundig* eigen

---

<sup>161</sup> Wet 22 juni 2005 tot invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal, B.S. 30 juni 2005.

<sup>162</sup> Circ. nr. Ci.RH.421/574.945 (AOIF 36/2008), 9 oktober 2008.

<sup>163</sup> Zie Voorafg. Besliss. 700.036, 18 september 2006; Voorafg. Besliss. 600.102/600.103, 16 oktober 2007 (inzake geplaatst kapitaal).

<sup>164</sup> Art. 205nonies WIB92.

<sup>165</sup> Art. 205nonies WIB92, doch dit geldt pas sinds de notionele interestaftrek effectief in werking is getreden. De toepassing van de investeringsreserve voor aanslagjaar 2006 en vanaf aanslagjaar 2007 op de notionele interestaftrek werd door de minister bevestigd: Vr. nr. 1056 DEVLIES 10 januari 2006, Vr. en Antw. Kamer 2005-2006, nr. 114, 21929.

<sup>166</sup> Met dien verstande dat er geen uitsluiting is voor de vennootschappen die deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort. Zie: *Integraal Verslag*, Kamercommissie Financiën en Begroting, 28 november 2007, nr. 52, COM 36, 4.

<sup>167</sup> Formulier 275 C-2007 te raadplegen op [www.finform.fgov.be](http://www.finform.fgov.be).

vermogen<sup>168</sup> van de vennootschap aan het eind van het voorgaande belastbare tijdperk, verminderd met:

- de fiscale nettowaarde<sup>169</sup> aan het eind van het vorige belastbare tijdperk van de eigen aandelen, de financiële vaste activa (bestaande uit deelnemingen<sup>170</sup>) en de fiscale nettowaarde van de aandelen in beleggingsvennootschappen waarvan de dividenden in aanmerking komen voor de dbi-aftrek;
- het eigen vermogen dat toerekenbaar is aan een vaste inrichting in het buitenland, waarvan de inkomsten zijn vrijgesteld o.b.v. een dubbelbelastingverdrag<sup>171</sup>. In het buitenland gelegen onroerende goederen (of rechten m.b.t. zulke onroerende goederen) worden op dezelfde wijze uitgesloten<sup>172</sup>;
- de zogenaamde ‘onredelijke activa’. Dit zijn de activa die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen;
- de bestanddelen die als belegging<sup>173</sup> worden gehouden en door de aard ervan niet bestemd zijn om een belastbaar periodiek inkomen voort te brengen. Kapitalisatieaandelen waarvoor geen dividend wordt uitgegeven en aandelen in dbi-bevek’s dienen, aldus de minister van Financiën, steeds in mindering te worden gebracht<sup>174</sup>. In de rechtsleer werd daarentegen verdedigd dat een belang in een kapitalisatie-bevek uit zijn aard een belastbaar rendement oplevert en bijgevolg niet per definitie van de berekeningsgrondslag dient te worden uitgesloten. Ondertussen heeft de rulingcommissie bevestigd dat de posities die door een erkende beheersvennootschap van een ICB<sup>175</sup>, of centraal thesauriebeheer<sup>176</sup>, in kapitalisatiebeveks worden aangehouden, niet in mindering hoeven te worden gebracht van de berekeningsbasis. Tak 26-producten dienen eveneens niet in

---

<sup>168</sup> Voor een toepassing op een vennootschap in vereffening, zie: Vr. nr. 57 VAN DER MAELEN 8 december 2009, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 52-91, 721, besproken in J. VAN DYCK, “Ook notionele interest voor vennootschappen in vereffening”, *Fiscoloog* 2010, afl. 1192, 1.

<sup>169</sup> Waardeverminderingen op aandelen, die als verworpen uitgaven zijn belast, behoren niet tot de netto-waarde van een vennootschap, zie W. VANDENBERGHE, *De notionele interestaftrek, een denkbeeldige werkelijkheid*, Gent, Larcier, 2006, 36, met verwijzing naar Antwerpen 20 september 2005 (ook becommentarieerd door J. VERSTRAELEN in *T.F.R.* 2006, 523).

<sup>170</sup> Het risicokapitaal dient niet met een belang in een Deense partnership te worden verminderd omdat de deelname voor Belgische doeleinden als fiscaal transparant wordt behandeld en bijgevolg niet als financieel vast actief kan worden aangemerkt. Zie Voorafg. Besliss. nr. 700.439, 27 mei 2008.

<sup>171</sup> Art. 73<sup>quinquies</sup> KB/WIB92. Zie Voorafg. Besliss. nr. 900.049, 5 mei 2009 en nr. 800.195, 15 juli 2008 m.b.t. de winstverdeling tussen een Belgisch hoofdhuys en haar buitenlandse vaste inrichting.

<sup>172</sup> Op 19 februari 2009 deelde de Europese Commissie de Belgische regering mee dat de vermelde uitsluitingen Belgische vennootschappen er van kunnen weerhouden om een vaste inrichting in het buitenland aan te houden of een onroerend goed te verwerven in een land van de EER en derhalve een belemmering vormen voor de vrijheid van vestiging respectievelijk het vrij verkeer van kapitaal zoals gewaarborgd door het EG-verdrag. De Belgische regering besliste inmiddels om niets te veranderen aan het NIA-regime. Volgens de Belgische regering is er geen strijdigheid met de Europese regels (Mond. Vr. nr. 12754 en 12770 GOYVAERTS en VAN DER MAELEN 22 april 2009, Kamercommissie Financiën, Criv 52 Com 531, 31). Gelet op de budgettaire impact meent de regering dat het niet opportuun is om de notionele interestaftrek uit te breiden (Mond. Vr. nr. 4-1395 VAN DERMEERSCH 28 januari 2010, *Hand. Senaat* 2009-2010, nr. 4-110, 57-59).

<sup>173</sup> Omtrent het standpunt van de rulingcommissie inzake beleggingsportefeuilles: zie Voorafg. Besliss. nr. 600.023, 27 april 2006; nr. 700.063, 8 mei 2007; nr. 700.355, 30 oktober 2007; nr. 700.515, 18 december 2007 en nr. 2010.124, 20 april 2010.

<sup>174</sup> Zie Vr. nr. 10565 DEVLIES 24 februari 2006, *Beknopt verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 873, 7 maart 2006, 22-23, Vr. nr. 1059 DEVLIES 10 januari 2006, Vr. & Antw. Kamer 2005-2006, nr. 114, 21932-21933.

<sup>175</sup> Zie Voorafg. Besliss. nr. 800.098, 15 april 2008 en nr. 900.288, 20 oktober 2009.

<sup>176</sup> Zie Voorafg. Besliss. nr. 700.495, 15 april 2008 en nr. 2010.014, 9 februari 2010.

- mindering te worden gebracht van de berekeningsbasis<sup>177</sup>;
- onroerende goederen (of andere zakelijke rechten) voor privégebruik<sup>178</sup>. Gebruik volstaat, betaling of niet, maakt geen verschil aldus de rulingcommissie. Wanneer een onroerend goed gemengd wordt gebruikt, zijnde deels professioneel en deels privé, wettigt een afzonderlijke boeking de aftrek voor risicokapitaal<sup>179</sup>;
- uitgedrukte maar niet verwezenlijkte (herwaarderings)meerwaarden en kapitaalsubsidies<sup>180</sup>. Een fusiegoodwill telt eveneens niet mee voor notionele interestaftrek aldus de rulingcommissie<sup>181</sup>.

Indien tijdens het lopende belastbare tijdperk, de hierboven vermelde bestanddelen wijzigen, dient het ‘boekhoudkundig gecorrigeerde eigen vermogen’ naargelang het geval te worden vermeerderd of verminderd met het bedrag van deze wijzigingen berekend als gewogen gemiddelde<sup>182</sup> (waarbij de wijzigingen geacht worden te hebben plaatsgevonden de eerste dag van de kalendermaand volgend op die waarin ze zich hebben voorgedaan)<sup>183</sup>. Voor het eerste belastbare tijdperk van een vennootschap wordt het in aanmerking te nemen risicokapitaal als beginwaarde van dit belastbare tijdperk bepaald met inachtneming van de hoger vermelde bestanddelen, bij de oprichting van deze vennootschap<sup>184</sup>. Uiteraard zal men in een tweede fase ook rekening moeten houden met schommelingen in die bestanddelen na de oprichting.

### 3. Tarief

**1511,40**

**art. 205ter en 205quater WIB92**

Voor aanslagjaar 2010 bedraagt het NIA-tarief 4,473%. Voor de aanslagjaren 2011 en 2012 werd het NIA tarief ‘bevroren’ op 3,8 %. Kmo-vennootschappen (in de zin van art. 15 W.Venn.) genieten een toeslag op het ‘normale tarief’ van 0,5 %<sup>185</sup>.

art 73<sup>4</sup>sexies KB/WIB92

<sup>177</sup> Vr. nr. 1428 DEVLIES 16 oktober 2006, Vr. & Antw. Kamer 2006-2007, nr. 150, 29107- 29108.

<sup>178</sup> Zie Voorafg. Besliss. nr. 600.104, 4 mei 2006. Zie aangaande deze misbruikbepaling eveneens Voorafg. Besliss. nr. 600.245, 8 augustus 2006. Wanneer een onroerend goed gemengd wordt gebruikt, zijnde deels professioneel en deels privé, wettigt een afzonderlijke boeking de aftrek voor risicokapitaal.

<sup>179</sup> Mond. vr. nr. 13560 TOMMELEIN 10 januari 2007, *Beknopt verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 1152, 6-7. Inzake het geval waarbij enkel de bovenverdieping van een gebouw privé wordt gebruikt, zie: Mond. Vr. nrs. 15064 - 15066 GUSTIN 17 april 2007, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 1278, 17-18.

<sup>180</sup> Inzake kapitaalsubsidies: Vr. nr. 164 ROPPE 12 maart 2007, Vr. & Antw. Kamer 2006-2007, nr. 164, 32150- 32151; Circ. nr. Ci.RH.421/597.225 (AOIF 40/2009), 4 augustus 2009.

<sup>181</sup> Zie standpunt te raadplegen op <http://www.ruling.be>.

<sup>182</sup> Zie eveneens art. 74<sup>4</sup>quinquies KB/WIB92 inzake buitenlandse inrichtingen. Zie Voorafg. Besliss. nr. 700.039, 7 augustus 2007 voor een praktische berekening bij een kapitaalverhoging in een verkort boekjaar.

<sup>183</sup> Voor een toepassingsgeval m.b.t. een kapitaalverhoging in een verkort boekjaar, zie Voorafg. Besliss. nr. 700.039, 7 augustus 2007.

<sup>184</sup> Art. 73<sup>4</sup>sexies KB/WIB92.

<sup>185</sup> Omtrent de discussie hoe art. 15 W.Venn. geïnterpreteerd moet worden: zie Mond. Vr. nrs. 15064-15066 GUSTIN 17 april 2007, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 1278, 17-18. Zie eveneens Circ. nr. Ci.RH.421/574.945, 9 oktober 2008. Merk op dat met ingang vanaf aanslagjaar 2010 de verwijzing naar art. 15 § 1 W.Venn werd vervangen door de volledige tekst van art. 15 W.Venn.

Afhankelijk van de duurtijd van het boekjaar dient het tarief *prorata* te worden vastgesteld (het tarief moet worden vermenigvuldigd met een breuk waarvan de teller gelijk is aan het totaal aantal dagen van het belastbare tijdperk en de noemer gelijk is aan driehonderd vijfenzestig).

#### 4. Overdraagbaarheid

1511, 50

art. 205quinquies

Indien er voor een belastbaar tijdperk geen of onvoldoende winst is om de aftrek in mindering te brengen, wordt het niet-gebruikte deel van de aftrek achtereenvolgens overgedragen op de winst van de zeven volgende belastbare tijdperken<sup>186</sup>.

Indien een vennootschap echter vrijwillig verzaakt aan de notionele interestaftrek, is deze, aldus de minister van Financiën, niet overdraagbaar naar een volgend belastbaar tijdperk<sup>187</sup>. Indien er echter voor een belastbaar tijdperk geen of onvoldoende winst is, blijft artikel 205quinquies van toepassing op dat deel van de aftrek dat in ieder geval kon worden overgedragen zonder de vrijwillige verzaking<sup>188</sup>.

Op heden is er geen specifieke wettelijke bepaling ter zake de eventuele overdracht van notionele interestaftrek bij een vrijgestelde fusie<sup>189</sup>. Het feit dat dit niet is gebeurd, berust volgens de minister van Financiën op een vergetelheid en zal bij een wetgevend initiatief worden rechtgezet<sup>190</sup>. In hoofde van de overnemende vennootschap blijft de overgedragen aftrek voor risicokapitaal wegens geen of onvoldoende winst behouden<sup>191</sup>, tenzij de fusie aanleiding zou geven tot een controlewijziging in de zin van artikel 207, lid 3 van het WIB92 en niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften.

#### 5. Misbruikbepalingen

1511, 60

art. 207 WIB92

Met haar circulaire van 3 april 2008 heeft de administratie de bestaande anti-misbruikbepalingen in herinnering gebracht die kunnen worden aangewend om vooral zuiver artificiële structuren te doorprikken. Zo wordt in de circulaire herhaald dat de

<sup>186</sup> Inzake de volgorde van aanrekening, zie: Y. VERDINGH, "Notionele interestaftrek: volgorde van aftrek is nadelig", *Fisc. Act.* 2009, afl. 13, 9; X, "FIFI-methode voor overgedragen notionele interestaftrek", *Fisc. Act.* 2009, afl. 35, 6. Zie tevens Mond. Vr. nr. 663 DE CLERCQ 8 oktober 2009, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 85, 184.

<sup>187</sup> Mond. Vr. nr. 15065 GUSTIN 17 april 2007, Integraal Verslag Kamercommissie Financiën, 2006-2007, Criv 51, Com 1278, 28. Zie eveneens Voorafg. Besliss. nr. 700.306, 26 juli 2007, nr. 800.280, 7 oktober 2008 en nr. 800.202, 2 september 2008.

<sup>188</sup> Voorafg. Besliss. nr. 800.202, 2 september 2008.

<sup>189</sup> I. VAN DE WOESTEYNE, "Overdracht secundaire belasting-kenmerken bij herstructureringen", *Fisc. Act.* 2009, afl. 10, 1; P. SMET, "Gaat de overgedragen aftrek voor risicokapitaal ook over", *Fiscoloog* 2009, afl. 1155, 8.

<sup>190</sup> Mond. Vr. nr. 12355 LUK VAN BIESEN 1 april 2009, Kamercomm. Financiën, Criv 52, Com 518,14. Voor een toepassing, zie: Voorafg. Besliss. nr. 900.338, 24 november 2009.

<sup>191</sup> Art. 212 WIB92.

fiscale administratie zich bij belastingheffing op de werkelijk tussen partijen overeengekomen verrichtingen moet baseren en niet op gesimuleerde handelingen<sup>192</sup>. Daarnaast wordt gewezen op enkele specifieke bepalingen die via de wet van 22 juni 2005 m.b.t. de notionele interestaftrek werden ingevoerd. Tenslotte is er de algemene antimisbruikbepaling zoals opgenomen in artikel 344, § 1 van het WIB92 en het verlies aan overgedragen notionele interestaftrek bij controleverwerving of wijziging en de uitsluiting van notionele interestaftrek ten belope van abnormale of goedgunstige voordelen (art. 207 WIB92).

Inzake de toepassing van artikel 207 van het WIB92 op inbrengverrichtingen kan worden verwezen naar de voorafgaande beslissingen van de rulingcommissie, te raadplegen via [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be) of op [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be).

Verslaggeving van discussies<sup>193</sup> in het parlement rond de strijd tegen fraude met de notionele interestaftrek en de controle van misbruiken met de notionele interestaftrek kan geraadpleegd worden op de website van Kamer en Senaat.

## 6. Formaliteiten

1511, 80

Om de aftrek voor risicokapitaal te kunnen genieten, is de vennootschap verplicht de opgave 275C bij haar aangifte te voegen. Deze verplichting geldt volgens de belastingadministratie ook als de aftrek wegens onvoldoende winst niet kan worden verricht (en dus overgedragen wordt naar volgende jaren).

## § 6. VORIGE VERLIEZEN

1512

- Circulaires – Circ. nr. Ci.D.19/416.334 (24e afl.), 6 maart 1992, *Bull. Bel.*, afl. 715, 1172.  
– Circ. nr. Ci.D.19/416.334 (31ste afl.), 7 september 1992, *Bull. Bel.*, afl. 720, 2638.  
– Circ. nr. Ci.RH.421/521.807, 15 december 2000, *Bull. Bel.* 2001, afl. 811, 121 (wijziging van controle).
- Parl. Vr. – Vr. nr. 134 DIDDEN 16 april 1991, *Vr & Antw.* Senaat 1990-1991, 16 april 1991, 1175, (begrip ‘fiscale nettowaarde’).
- Bibliografie – BEHAEGHE, I., “Verrekening overdraagbare beroepsverliezen na splitsing van de vennootschap”, in MAECKELBERGH, W. (ed.), *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen 1995-1996*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 257-274.

<sup>192</sup> Zie Circ. nr. Ci.RH.840/592.613 (AOIF 14/2008), 2 juni 2008 voor een inventaris inzake simulatie. Inzake ‘double dip’- situatie en vrije keuze van de minst belaste weg, zie Vr. nr. 29 VAN DER MAELEN 14 januari 2009, *Vr. & Antw.* Kamer 2008-2009, nr. 52-46, 23.

<sup>193</sup> Bv: Mond. Vr. nr. P1256 VAN DER STRAETEN, nr. P1257 VAN DER MAELEN, nr. P1258 BROTCORNE en nr. P1259 HENRY, 2 juli 2009, CRIV 52 PLEN 106; Mond. Vr. nr. 1734 ARENA, integraal verslag plenaire vergadering 4 maart 2010; Mond. Vr. nr. 20146 GIKINET, nr. 20156 VAN BESIEEN en nr. 20248 VAN DER MAELEN, 10 maart 2010; Mond. Vr. BROTCORNE, voorlopig verslag commissievergadering justitie 24 maart 2010; Mond. Vr. nr. 21039 GIKINET en nr. 21141 VAN DER MAELEN, voorlopig verslag Commissievergadering Financien en Begroting 31 maart 2010; Mond. Vr. GOYVAERTS, voorlopig verslag Commissie voor Financiën en Begroting 10 november 2010.

- IFA, “Tax treatment of corporate losses”, in *CDFI*, Deventer, Kluwer, 1998, LXXXIIIa.
- DE BROE, L., “Belgische vennootschappen met vaste inrichtingen in verdragslanden”, *T.F.R.* 1972-1973, 233.
- GEMIS, G., “Wijzigingen inzake de verrekening van bedrijfsverliezen, Wet van 22 december 1989 houdende fiscale bepalingen”, *A.F.T.* 1990, 193-207.
- DILLEN, L. en JANSSENS, T., “De aftrek van vorige beroepsverliezen na belastingvrije fusies en splitsingen”, *T.F.R.* 1994, 217.
- HUYSMAN, S., “De toepassing van artikel 79 van het WIB92 op fusieverrichtingen”, *T.R.V.* 1994, 14.
- GARABEDIAN, D., “Développements récents à propos de la réduction des pertes antérieures des sociétés”, *R.G.F.* 1995, 233-251.
- COUGNON, I.M., “Recuperatie van verliezen van vorige boekjaren in geval van buitenlandse bedrijvigheid of vaste inrichting. Belgisch stelsel? Vergelijking met het Nederlandse stelsel”, *A.F.T.* 1996, 108-116.
- GEMIS, G., “De identiteitsvereiste inzake de verrekening van bedrijfsverliezen”, *A.F.T.* 1997, 209.
- DOCCLO, C., “Les pertes fiscales et le changement de contrôle en droit belge et en droit américain”, *R.G.F.* 1997, 250.
- DE WITTE, S. en GERARD, Ch., “Les pertes fiscales récupérables: état des lieux”, *C.&F.P.* 1997, 29.
- SCHOONVLIET, E., “Velasquez: Europees licht aan het einde van de lijdensweg?”, *T.F.R.* 2001, 5.
- RICHELLE, I., “Une nouvelle chance pour Velasquez?”, *R.G.F.* 2001, 244.
- PEETERS, B., “Velasquez-doctrine strijdig met Europees recht”, *T.F.R.* 2001, 218 (noot onder HvJ 14 december 2000).
- VANRYCKEGEM, P., “De Velasquez-doctrine in het licht van het OESO-modelverdrag en het EG-verdrag”, *T.F.R.* 2000, 835.
- VERSTRAELEN, J., “(Draconische) beperking van fiscaal overdraagbare verliezen bij belastingneutrale moeder-dochterfusie”, (noot onder Rb. Brussel 20 maart 2003), *T.F.R.* 2003, 77.
- VERSTRAELEN, J., “Een wiskundige interpretatie van artikel 206 §2 W.I.B. die kant nog wal raakt”, *T.F.R.* 2007, afl. 328, 790, (noot onder Antwerpen 7 november 2006).
- MESSIAEN, R., “Een decennium verbod van verliesverrekening na controlewijziging. Een stand van zaken”, *A.F.T.* 2007, afl. 11, 15-38.
- CAERS, W., “Belgische regels inzake aftrekbaarheid van buitenlandse verliezen na de wet van 11 december 2008”, *A.F.T.* 2009, afl. 8-9, 46.
- X, “Colloquium verliescompensatie in het Belgisch fiscaal recht”, *T.F.R.* 1996, 212 e.v.

## 1. Algemeen

1512, 10

Bedrijfsverliezen kunnen – in beginsel zonder tijdsbeperking – van toekomstige winsten in aftrek worden gebracht<sup>194</sup>. Het bewijs van tijdens vorige jaren geleden verliezen

---

<sup>194</sup> Inzake de afschaffing van de beperking van de aftrekbaarheid van vorige verliezen door de wet van 22 december 1989 en de werking in de tijd van deze wet, zie Antwerpen 19 december

vereist dat het bewijs wordt geleverd van verworven opbrengsten en gedane uitgaven<sup>195</sup>. Overgedragen verliezen zijn in de regel slechts recupereerbaar door de belastingplichtige die ze zelf heeft geleden. Het hof van beroep te Antwerpen besliste dat er geen sprake is van dezelfde belastingplichtige – en bijgevolg geen recuperatie van de overgedragen verliezen – indien de vennootschap haar naam verandert en haar activiteit als drukkerij wijzigt in een boekhoudactiviteit<sup>196</sup>.

art. 185 § 3 WIB92

Met de wet van 11 december 2008 zijn verliezen geleden in een buitenlandse inrichting of met betrekking tot activa geleden in een *verdragsland* aftrekbaar onder de volgende voorwaarden: (i) de vennootschap moet aantonen dat de verliezen niet in aftrek zijn gekomen van de winsten van de buitenlandse inrichting; en (ii) dat de verliezen niet verrekend werden met in België vrijgestelde winsten van andere buitenlandse inrichtingen van de vennootschap (art. 185 § 3 WIB92 van toepassing op verrichtingen of overbrengingen die plaatsvinden vanaf 12 januari 2009). Een ‘recapture’ wordt toegepast wanneer niet langer bewezen is dat de verliezen niet in aftrek werden genomen in het buitenland of wanneer de desbetreffende buitenlandse inrichting wordt overgedragen in het kader van een inbreng, een fusie, een splitsing of gelijkgestelde verrichting<sup>197</sup>.

## 2. Reorganisaties

1512, 12

art. 206 § 2 WIB92

Specifieke beperkingen worden voorzien voor die gevallen, waar verlieslatende en winstgevendende ondernemingen of bedrijfsafdelingen onder een regime van vrijstelling van belasting worden samengevoegd.

De beroepsverliezen, die de *overnemende of verkrijgende* (in geval van inbreng van een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid of van een algemeenheid van goederen, of bij fusie of splitsing) vennootschap voor die inbreng of die overneming heeft geleden zijn slechts definitief aftrekbaar naar verhouding tot het evenredige aandeel van de fiscale nettowaarde van de overnemende of verkrijgende vennootschap voor de verrichting in het totaal van de fiscale nettowaarden van die vennootschap en van de ingebrachte of overgenomen bestanddelen, eveneens voor de verrichting. De verkrijgende vennootschap wordt m.a.w. met een verliesbeperking geconfronteerd

---

2000, *Fisc. Koer.* 2001, 43. T.e.m. aanslagjaar 1997 gold een algemene aftrekbeperking. Over het niet-discriminerend karakter hiervan: Arbitragehof 3 april 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 908, 12.

<sup>195</sup> Cass. 18 oktober 2007, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Bronnen, C 07/2.

<sup>196</sup> Antwerpen 18 december 1995, *Fisc. Koer.* 1996, 188-190; Gent 1 juni 1999, *Fisc. Koer.* 1999, 525-530, noot I. BEHAEGE; Gent 1 juni 1999, *F.J.F.*, No. 99/25, A.F.T. 2000, 54, noot B. CARDOEN en S. LAES (inbreng van een vordering niet voor de nominale waarde maar voor een symbolische waarde). Voor een positieve uitspraak, zie: Rb. Hasselt 21 februari 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 803, 10; Rb. Luik 21 januari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 842, 11; Rb. Gent 30 september 2004, *Fiscoloog* 2004, afl. 958, 10.

<sup>197</sup> Voor meer info over deze nieuwe regels zie W. CAERS, “Belgische regels inzake aftrekbaarheid van buitenlandse verliezen na de wet van 11 december 2008”, *A.F.T.* 2009, afl. 8-9, 46- 82.

wanneer de verkrijging leidt tot een verhoging van de fiscale nettowaarde.

In geval van fusie met toepassing van artikel 211, § 1 van het WIB92 (zie verder randnr. 1531,50), zijn de beroepsverliezen die een *overgenomen vennootschap* vóór die fusie heeft geleden bij de overnemende vennootschap bij voortduur aftrekbaar naar verhouding tot het evenredige aandeel van de fiscale nettowaarde van de overgenomen bestanddelen van de eerstgenoemde vennootschap voor de fusie in het totaal van de fiscale nettowaarden, eveneens voor de fusie, van de overnemende vennootschap en van de overgenomen bestanddelen.

In geval van splitsing met toepassing van artikel 211, § 1 van het WIB92, geldt de voorstaande regel op het gedeelte van het beroepsverlies dat is bepaald naar verhouding van de fiscale nettowaarde van de overgenomen bestanddelen in de totale fiscale nettowaarde van de overgenomen vennootschap.

De bovenvermelde regels inzake verliezen gelden niet alleen voor Belgische verrichtingen maar ingevolge de wet van 11 december 2008 tot omzetting van de Europese fusierichtlijn ook voor grensoverschrijdende belastingneutrale fusies, splitsingen en inbrengen van bedrijfstak of algemeenheid van goederen, die plaatsvinden vanaf 12 januari 2009, met dien verstande dat de regels enkel gelden voor Belgische verliezen (buitenlandse verliezen kunnen niet naar België worden overgedragen)<sup>198</sup>.

Het concept 'fiscale nettowaarde' werd lange tijd niet gedefinieerd. In de praktijk werd voor de invulling van het begrip daarom in de regel verwezen naar de administratieve interpretatie<sup>199</sup>. Bij wet van 11 december 2008 tot omzetting van de Europese fusierichtlijn werd deze administratieve zienswijze in de wet ingeschreven. Daarbij geldt dat een fiscale nettowaarde niet lager kan zijn dan nul en dat een negatieve fiscale nettowaarde wordt gelijkgesteld met 'nul'<sup>200</sup>. Er kan m.a.w. geen beroepsverlies worden verrekend indien de fiscale nettowaarde van de overnemende, overgenomen vennootschap of bij splitsing betrokken vennootschap, gelijk is aan 'nul'<sup>201</sup>. Deze wetswijziging vormt een reactie op andersluidende rechtspraak<sup>202</sup> en geldt met terugwerkende kracht voor alle verliezen die nog niet werden gerecupereerd op het einde van het belastbaar tijdperk verbonden aan het aanslagjaar 2008<sup>203</sup>.

---

<sup>198</sup> Inzake fiscale verliezen bij een fiscaal neutrale 'filialisering', de overdracht van een Belgische inrichting in het kader van een belastingvrije verrichting tussen intra-europese vennootschappen, zetelverplaatsing van een binnenlandse Europese vennootschap of een Europese coöperatieve vennootschap naar een andere EU-lidstaat, zie P. SMET, Fusierichtlijn: "nieuwe fiscale regeling inzake verliesverrekening", *Fiscoloog* 2009, afl. 1141, 7.

<sup>199</sup> Com. IB. 1992, nr. 211/36

<sup>200</sup> Art. 184ter WIB92 *juncto* art. 206 §2 WIB92.

<sup>201</sup> Art. 206 §2 WIB92.

<sup>202</sup> Zie Antwerpen 7 november 2006, noot J. VERSTRAELEN, "Een wiskundige interpretatie van artikel 206 §2 W.I.B. die kant nog wal raakt", *T.F.R.* 2007, afl. 328, 790 en R. MESSIAEN, "Verliesverrekening na belastingvrije fusie: de dubbele negatieve fiscale nettowaarde legt de inconsistenties van de regelgeving bloot", *A.F.T.* 2007, afl. 11, 15-38.

<sup>203</sup> *Parl. St. Kamer* 2007-2008, nr. 52- 1398/001, 37.

### 3. Abnormaal of goedgunstige voordelen

1512, 30

De verliesaftrek<sup>204</sup> wordt niet toegestaan op het gedeelte van de winst dat voorkomt van abnormale of goedgunstige voordelen vermeld in artikel 79 van het WIB92<sup>205</sup>, noch op de grondslag van de bijzondere afzonderlijke aanslag op niet-verantwoorde kosten ingevolge artikel 219 van het WIB92<sup>206</sup> noch op het gedeelte van de winst dat bestemd is voor uitgaven voor de deelname in het kapitaal door werknemers, noch op het gedeelte van de winst uit de niet-naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde bij de toepassing van de investeringsreserve<sup>207</sup>.

Volgens de minister van Financiën leidt artikel 207 van het WIB92 ertoe dat het bedrag van een tijdens het belastbaar tijdperk verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel steeds het minimum is waaraan de belastbare grondslag van het belastbaar tijdperk gelijk moet zijn, en zulks ongeacht het resultaat van dat tijdperk<sup>208</sup>. Daarmee verwerpt de minister het standpunt van de rechtsleer<sup>209</sup>. Overigens werd door de minister van Financiën bevestigd dat een correlatieve aanpassing van artikel 185, § 2 van het WIB92 voorrang heeft op het aftrekverbod en het verbod van verliescompensatie van artikel 207, lid 2 van het WIB92.

Het Hof van Cassatie besliste dat een verlieslatende vennootschap, die een winstgevende vennootschap heeft opgeslorpt, haar vroegere verliezen niet kan aftrekken van de winsten, die zij na deze operatie verwezenlijkt. Volgens het Hof leidt de fusie door overneming in dergelijke omstandigheden tot de overdracht van een abnormaal of goedgunstig voordeel, zodat toepassing moet worden gemaakt van artikel 79 en 207 van het WIB92<sup>210</sup>.

De inbreng van onroerende goederen in een verliesvennootschap naar aanleiding van een splitsing is in bepaalde omstandigheden een abnormaal en goedgunstig voordeel gelijk aan de huurgelden die door de verlieslatende vennootschap ontvangen worden uit deze onroerende goederen. De huurgelden kunnen dan ook niet gecompenseerd worden met

---

<sup>204</sup> Overgedragen verliezen en vanaf 2002 eveneens de verliezen van het lopende boekjaar.

<sup>205</sup> Bij gebrek aan bewijs van wederzijdse afhankelijkheid is is niet voldaan aan één van de constitutieve toepassingsvoorwaarden van art. 79 WIB92. Zie Brussel 6 december 2007, *Fiscooloog* 2008, afl. 1128, 11.

<sup>206</sup> Zie o.m. Cass. 26 april 1966, *Bull. Bel.*, afl. 442, 1073 (na Luik 8 februari 1963, *R.G.F.* 1964, 214); Luik 17 februari 1993, *F.J.F.*, No. 93/141, 298; Brussel 28 april 1992, *F.J.F.*, No. 93/142, 301. Zie ook: S. HUYSMAN, "De toepassing van art. 79 van het WIB92 op fusieverrichtingen", *T.R.V.* 1994, 14; S. VAN CROMBRUGGE, "Overname bloeiende activiteit door verlieslatende vennootschap", *Fiscooloog* 1999, afl. 720, 8; Brussel 18 januari 2001, *T.F.R.* 2001, 477, noot C. CHEVALIER, *F.J.F.*, No. 2001/105.

<sup>207</sup> Vr. nr. 340 VAN CAMPENHOUT 2 april 2004, *Vr. & Antw. Kamer* 2003- 2004, nr. 40, 6204-6205, besproken in *Fisc. Act.* 2004, afl. 32, 1.

<sup>208</sup> Vr. nr. 340 VAN CAMPENHOUT 2 april 2004, *Vr. & Antw. Kamer* 2003-2004, nr. 40, 6204-6205; Vr. nr. 681 VAN CAMPENHOUT 7 maart 2005, *Vr. & Antw. Kamer* 2005- 2006, nr. 121, 23471.

<sup>209</sup> R. HEMELAER en N. DEMEYERE, "Ontvangen voordeel is minimum belastbare basis zegt Minister", *Fisc. Act.* 2004, afl. 32, 1; Ph. LION en L. MEEUS, "Het nieuwe artikel 207 lid 2: als de wetgever het noorden verliest", *Fiscooloog* 2004, afl. 952, 2.

<sup>210</sup> Cass. 23 februari 1995, *F.J.F.*, No. 95/63; arrest a quo: Luik 17 februari 1993, *F.J.F.*, No. 93/14.

vorige verliezen<sup>211</sup>.

In een arrest van 28 april 2009 bevestigde het hof van beroep te Antwerpen – met verwijzing naar het Cobelfret-arrest – dat dividenden die als dbi-aftrekbaar zijn toch in mindering kunnen worden gebracht van abnormale of goedgunstige voordelen<sup>212</sup>.

#### 4. Wijziging van controle

1512, 40

art. 207 WIB92

In geval van verwerving of van wijziging - tijdens het belastbare tijdperk - van de controle van een vennootschap die niet beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften<sup>213</sup>, zijn de vorige beroepsverliezen van deze vennootschap noch aftrekbaar van de winst van dat tijdperk, noch van deze van enig ander later belastbaar tijdperk (art. 207 lid 3 WIB92)<sup>214</sup>.

Aanvankelijk oordeelde lagere rechtpraak dat de rechtmatige financiële of economische behoeften dienden te worden beoordeeld in hoofde van de vennootschap die het voorwerp uitmaakte van de verwerving of van de wijziging van controle<sup>215</sup>. De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen<sup>216</sup> heeft zich daarentegen soepeler uitgesproken over de rechtmatige financiële of economische behoeften die voorhanden moeten zijn. Ook het hof van beroep te Gent sloot zich bij een soepele interpretatie aan<sup>217</sup>. Naar verluidt legt de belastingadministratie zich echter niet bij deze soepele rechtspraak neer<sup>218</sup>.

Ingeval de binnenlandse vennootschap deel uitmaakt van een consolidatie die in het buitenland volgens de Richtlijn nr. 83/349/EG werd uitgevoerd, dan wordt de wijziging in de controle verondersteld te voldoen aan 'rechtmatige financiële of economische behoeften'<sup>219</sup>.

Over de toepassing van artikel 207 van het WIB92 kan vooraf met de administratie een voorafgaand akkoord worden gesloten. Hierbij kan worden verwezen naar de voorafgaande beslissingen van de rulingcommissie, te raadplegen op [www.fisconet.fgov.be](http://www.fisconet.fgov.be) en op [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be).

---

<sup>211</sup> Circ. nr. Ci.RH.421/495.030, 12 juni 1997, *Bull. Bel.*, afl. 774, 1737; Brussel 2 april 2003, *T.F.R.* 2003, afl. 246, 747, met kritische noot D. JACQUES; Cass. 29 april 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 20, 1.

<sup>212</sup> Antwerpen 28 april 2009, besproken in J. VAN DYCK, "DBI-aftrek: ook op verkregen abnormale of goedgunstige voordelen?", *Fiscooloog* 2009, afl. 1160, 1.

<sup>213</sup> Voor positieve rulings zie bv. Voorafg. Besliss. nr. 800.349, 25 november 2008; nr. 800.408, 16 december 2008 en nr. 900.079, 31 maart 2009.

<sup>214</sup> Zie ook Circ. nr. Ci.RH.421/521 807, 15 december 2000, *Bull. Bel.* 2001, afl. 811, 121.

<sup>215</sup> Het volstaat niet dat de behoeften aanwezig zijn in hoofde van de nieuwe aandeelhouders, dit zowel rechtstreeks als onrechtstreeks: Rb. Brugge 28 februari 2006, *F.J.F.*, No. 2007/13; Rb. Brugge 7 maart 2006, *F.J.F.*, No. 2007/135.

<sup>216</sup> Rb. Antwerpen 31 maart 2008, *Fiscooloog* 2009, afl. 1145, 7.

<sup>217</sup> Gent 9 september 2008, *Fiscooloog* 2009, afl. 1141, 19 en afl. 1145, 7, *Fisc. Koer.* 2009, 644, *T.F.R.* 2009, afl. 356, 168.

<sup>218</sup> B. ENGELLEN, "Verliesverrekening na controlewijziging: fiscus gaat in cassatie tegen positieve rechtspraak", *Fisc. Act.* 2009, afl. 24, 4.

<sup>219</sup> Vr. nr. 1176 VAN HAESSENDONCK 5 januari 1998, *Vr. & Antw. Kamer* 1997-1998, nr. 119, 16423.

## § 7. VOLGORDE VAN BEREKENING VAN DE BELASTBARE WINSTEN

1513

art. 74-79

KB/WIB92

De artikelen 74 tot 79 van het KB/WIB92 regelen de methode van aanrekening van de vrijgestelde en aftrekbare inkomsten en van de vorige verliezen. Om tot de belastbare basis te komen moet men achtereenvolgens verschillende bewerkingen doorvoeren.

*Eerste bewerking*

1514

Zij bestaat erin de basiselementen samen te tellen:

- a. de gereserveerde winst;
- b. de verworpen uitgaven;
- c. de dividenden.

Men moet dus de belastbare vennootschapswinsten bepalen, in principe zonder rekening te houden met de vrijgestelde waardeverminderingen, provisies of meerwaarden die wegens hun aard of het specifiek gebruik ervan niet op de opgave der reserves (328 A) moeten worden vermeld samen met de andere reserves, maar afzonderlijk op een speciale opgave der reserves (328 S) moeten voorkomen.

*Tweede bewerking*

1515

Wanneer de vennootschap over buitenlandse inkomsten beschikt moet het totaalbedrag, bekomen in de eerste bewerking, gesplitst worden volgens de volgende indeling:

- a. Belgische winst;
- b. tegen een verminderd tarief belastbare winst (hoewel het verlaagd tarief voor in het buitenland behaalde en belaste winst met ingang vanaf aanslagjaar 2004 is afgeschaft);
- c. winst vrijgesteld door een dubbelbelastingverdrag.

art. 75

KB/WIB92

Verliezen, geleden in een land, dienen overeenkomstig artikel 75 lid 2 van het KB/WIB92 volgens de volgende aanrekeningsregels in aftrek te worden gebracht<sup>220</sup>:

- 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 tegen verlaagd tarief belastbare winst en ten slotte op de Belgische winst;
- verliezen geleden in een land waarvoor de winst *tegen verlaagd tarief belastbaar is*: eerst op de tegen verlaagd tarief belastbare<sup>221</sup> winst, daarna, indien die winst

---

<sup>220</sup> Inzake de Belgische regels inzake aftrekbaarheid van buitenlandse verliezen zie: L. DE BROE, "Belgische vennootschappen met vaste inrichtingen in verdragslanden", *T.F.R.* 1972-1973, 233; W. CAERS, "Belgische regels inzake aftrekbaarheid van buitenlandse verliezen na de wet van 11 december 2008", *A.F.T.* 2009, afl. 08-09, 3.

<sup>221</sup> Hoewel zoals hoger vermeld de belasting tegen verlaagd tarief sinds aanslagjaar 2004 is afgeschaft.

ontoreikend is, op de bij verdrag vrijgestelde winst en, ten slotte, op de Belgische winst;

- in *België geleden verliezen*: eerst op de Belgische winst, daarna, indien die winst ontoreikend is, op de tegen verlaagd tarief belastbare winst, en ten slotte, op de bij verdrag vrijgestelde winst.

De verplichte aanrekening van Belgische verliezen op bij verdrag vrijgestelde inkomsten leidt er toe dat vorige verliezen niet meer aftrekbaar zijn, als die verliezen volledig kunnen worden aangerekend op bij dubbelbelastingverdrag vrijgestelde winsten. Het Hof van Cassatie oordeelde in 1999 dat deze regel van verliesaanrekening niet in strijd is met het toepasselijke dubbelbelastingverdrag<sup>222</sup>. Dit is de zogenaamde ‘Velasquez-doctrine’. Het Hof van Justitie daarentegen beschouwde de aanrekeningsregels en de beperking van verliesverrekening als strijdig met de Europese regels inzake vrijheid van vestiging (artikel 43 -oud 52-) van het EG-verdrag<sup>223</sup>.

In antwoord op een parlementaire vraag heeft de minister van Financiën bevestigd dat de belastingadministratie in de praktijk rekening zal houden met het voornoemde arrest<sup>224</sup>. Tevens oordeelde het hof van beroep te Brussel dat ook een Belgische vennootschap met een vaste inrichting in een verdragsland *buiten de Europese Unie* met succes de Velasquez-doctrine kan bestrijden. Het hof vindt de Velasquez-doctrine strijdig met het grondwettelijk gelijkheidsbeginsel<sup>225</sup>.

Zoals hoger aangegeven (randnr. 1512,10) zijn de regels inzake verliesaanrekening van buitenlandse inrichtingen ingevolge de wet van 11 december 2008 tot omzetting van de fusierichtlijn grondig gewijzigd. Zo is de aftrek van vaste inrichtingsverliezen aan ‘banden’ gelegd en werd een internrechtelijke ‘recapture-regel’ ingevoerd.

#### *Derde bewerking*

1516

In dit stadium worden de volgende aftrekken verricht:

- a. aftrek van de winst die door dubbelbelastingverdrag vrijgesteld is; aftrek voor uitvoer, integrale kwaliteitszorg en stage in de onderneming;
- b. aftrek van de vrijgestelde giften en andere niet-belastbare bestanddelen.

#### *Vierde bewerking*

1517

In dit stadium worden de al belaste inkomsten afgetrokken (randnr. 1502 inzake dbi-

---

<sup>222</sup> Cass. 29 juni 1984, *F.J.F.*, No. 84/164; Gent 13 april 1999, *F.J.F.*, No. 2000/ 52.

<sup>223</sup> HvJ 14 december 2000, *T.F.R.* 2001, 213, noot B. PEETERS, *R.W.* 2001-2002, 394, 11, noot T. WUSTENBERGHS, *A.F.T.* 2001, 139, noot J. VAN STEENWINCKEL en J. VAN VAECK, *Fisc. Act.* 2001, afl. 1, 1.

<sup>224</sup> Vr. nr. 141 EERDEKENS 22 oktober 2002, *Bull. Bel.* 2003, afl. 835, 643.

<sup>225</sup> Brussel 17 september 2009, besproken door T. SPAAS en H. BRANDS, “Velasquez doctrine is ongrondwettig, ook in niet-EU situaties”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 36, 1; Rb. Brussel 26 oktober 2007, besproken door L. DE BROE en N. BAMMENS, *Fiscoloog (I.)* 2007, afl. 289, 1. Zie ook L. DE BROE en N. BAMMENS, “Afwijzing Velasquez-doctrine in niet-EU situatie bevestigd in beroep”, *Fiscoloog (I.)* 2010, afl. 313, 4.

af trek)<sup>226</sup>.

De beperking van deze aftrek tot de fiscale restwinst die overblijft na de derde bewerking is volgens het Hof van Justitie strijdig met de Europese Moederdochterrichtlijn<sup>227</sup> (zie hoger: randnr. 1510 e.v. in de zaken Cobelfret, KBC Bank NV (C-439/07) en Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV (C-499/07)).

*Vijfde bewerking*

**1518**

In een vijfde bewerking wordt de octrooiaftrek in mindering gebracht. De octrooiaftrek vindt m.a.w. plaats *na* de dbi-aftrek en *vóór* de notionele interestaftrek.

*Zesde bewerking*

**1518, 50**

In dit stadium wordt de notionele interestaftrek afgetrokken (zie randnr. 1511,10 e.v.).

*Zevende bewerking*

**1519**

In dit stadium worden de vorige verliezen afgetrokken (randnr. 1512 e.v.).

*Achtste bewerking*

**1519, 10**

In dit stadium wordt de investeringsaftrek afgetrokken (randnr. 1501).

Afdeling V.

### **Reorganisaties**

**1520**

Het huidige fiscaal regime met betrekking tot de verkrijging door een vennootschap van haar eigen aandelen en de gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen dat werd ingevoerd door de wet van 22 december 1989, werd ondermeer gewijzigd door de wet van 6 augustus 1993<sup>228</sup>, de wet van 24 december 2002<sup>229</sup>, en de wet van 11 december 2008<sup>230</sup>.

De volgende standaardwerken over reorganisaties in het algemeen kunnen nuttig worden geraadpleegd:

- DE MUYNCK, M., DE NEEF, G. en AMAND, C., *Overdracht van ondernemingen. Fiscaal-juridische aspecten*, Gent, De Boeck & Larcier, 2004, 560 p.
- ERNST, Ph. en VERSTRAELEN, J., *Reorganisatie van vennootschappen*, in *Fiscale*

---

<sup>226</sup> Luik 20 juni 2002, T.F.R. 2003, 44, noot C. CHEVALIER.

<sup>227</sup> HvJ 12 februari 2009, zaak C-138/07, Cobelfret *Jur.* I-00731; Beschikking HvJ 4 juni 2009, zaak C-439/07, KBC Bank NV en zaak C-499/07, Beleggen, Risicokapitaal, Beheer NV.

<sup>228</sup> B.S. 31 augustus 1993.

<sup>229</sup> B.S. 31 december 2002.

<sup>230</sup> B.S. 12 januari 2009.

- praktijkstudies*, nr. 24, Diegem, Ced.Samsom, 2002, 767 p.
- BLOCKERYE, Th., *Aquisitions et fusions*, Brussel, Bruylant, 2004, 396 p.
  - VANDENBERGHE, W., *Van ontbinding tot fusie. Fiscale aspecten*, Mechelen, Kluwer, 2007, 849 p.

Door de wet van 11 december 2008 werd, in uitvoering van de (fiscale) fusierichtlijn<sup>231</sup>, het regime uitgewerkt voor grensoverschrijdende (in hoofdzaak ‘intra-Europese’) herstructureringen.

## § 1. TERUGBETALING VAN GESTORT KAPITAAL

### 1521

- Bibliografie
- DE BAENST, E., *Le remboursement de capital*, Brussel, Etablissements Emile Bruylant, 1976, 132 p.
  - VAN DE VIJVER, A., “Vennootschapsbelasting – De kapitaalvermindering door terugbetaling aan de aandeelhouders”, in *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen 2001-2002*, Diegem, Ced.Samsom, 2001, 263-297.
  - KLEYNEN, G., “La notion de capital en droit fiscal”, *J.D.F.* 1993, 65 (deel 1) en 340 (deel 2).
  - HUBAUX, B., “Le remboursement de capital social”, *R.G.F.* 1994, 356.
  - VAN CROMBRUGGE, S., “C.B.N. over terugbetaling van kapitaal en uitkering van reserves”, *Fiscoloog* 1995, afl. 518, 7.
  - VAN CROMBRUGGE, S., “Fiscaal stelsel van terugbetalingen in kapitaal”, *Fiscoloog* 1999, afl. 689, 7.
  - HUYSMAN, S., “Het fiscaal kapitaalbegrip na de Wet van 22 december 1998”, *T.R.V.* 2000, 3-25.
  - CULOT, H., “La prime d’émission”, *R.P.S.* 2006, afl. 6960, 455.
  - PHILIPPE, D.-E., “Le régime d’une décision irrégulière de réduction du capital libéré par remboursement des actionnaires”, *J.D.F.* 2006, 65-87.
  - DESCHRIJVER, D., “Gevolgen in de personen- en de vennootschapsbelasting van een onregelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal”, *T.R.V.* 2008, afl. 1, 17-31.
  - HELSEN, Q., “Standpunt: de uitgiftepremie bij oprichting: een kwestie van evenwicht”, *T.R.V.* 2009, afl. 7, 603-610.
  - JOURDAN, S., “La réduction de capital par remboursement aux actionnaires: un état des lieux”, *R.G.F.* 2009, afl. 6, 3-12.

1521, 35

art. 18 lid 1 2° WIB92

Terugbetaling van gestort kapitaal wordt niet als een dividend aangemerkt indien de terugbetaling gebeurt ter uitvoering van een regelmatige beslissing tot vermindering van het maatschappelijk kapitaal overeenkomstig de voorschriften van het Wetboek van Vennootschappen (art. 18 lid 1 2° WIB92).

<sup>231</sup> Richtlijn 90/434/EEG, 23 juli 1990, gewijzigd door Richtlijn 2005/19/EG, 17 februari 2005.

Bij een kapitaalvermindering door een buitenlandse vennootschap, dient de vereiste van naleving van het vennootschapsrecht te worden beoordeeld volgens de lokaal toepasselijke wetgeving<sup>232</sup>.

Een opneming op het gestort kapitaal om een boekverlies te dekken, wordt beschouwd als een definitief verlies van het gestorte kapitaal dat belastingvrij kan worden terugbetaald<sup>233</sup>. Een dergelijke formele kapitaalvermindering blijft enkel zonder gevolg voor het fiscaal gestorte kapitaal voor de toepassing van artikel 198, 7° van het WIB92 (aftrekbaarheid van een liquidatieverlies tot beloop van het 'verlies aan gestort kapitaal').

art. 184 WIB92

Als gestort kapitaal wordt aangemerkt (art. 184 WIB92):

- het gedeelte van het kapitaal dat werkelijk is gestort, in zoverre geen verminderingen of terugbetalingen hebben plaatsgevonden;
- de uitgiftepremies, op voorwaarde dat zij van in het begin<sup>234</sup> even onbeschikbaar zijn gemaakt als het kapitaal, d.w.z. geboekt zijn op het passief van de balans onder het eigen vermogen, op een rekening die zoals het maatschappelijk kapitaal, de waarborg van derden vormt en alleen kan worden verminderd ter uitvoering van een regelmatige beslissing van de algemene vergadering, getroffen met inachtneming van de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen die van toepassing zijn op statutenwijzigingen;
- de bedragen waarop wordt ingeschreven ter gelegenheid van een uitgifte van winstbewijzen, onder dezelfde voorwaarden van 'onbeschikbaarheid'.

art. 184bis § 1 lid 1 WIB92

Bij een (binnenlandse) inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen met vrijstelling van belasting (art. 46 § 1 2° WIB92) is het door de inbreng gestort kapitaal gelijk aan de fiscale nettowaarde die de inbreng vanuit fiscaal oogpunt had bij de inbrenger (art. 184bis § 1 lid 1 WIB92).

art. 184bis § 1 lid 2 WIB92

Bij een (binnenlandse) inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen die niet belastingneutraal verloopt omdat de verrichting de antimisbruiktest van artikel 183bis van het WIB92 niet doorstaat (d.w.z. indien belastingfraude of belastingontwijking het hoofddoel of één van de hoofddoelen van de verrichting vormt), geeft de inbreng in hoofde van de verkrijgende vennootschap aanleiding tot de vorming van gestort kapitaal tot beloop van de werkelijke waarde van de verrichte inbreng (art. 184bis § 1 lid 2 WIB92).

---

<sup>232</sup> G. LOWAGIE, "Terugbetaling van kapitaal", in *Vennootschap en belastingen*, deel XIV, Mechelen, Kluwer, losbl.; Vr. nr. 620 VERMEULEN, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, nr. 61, 8140 en *Bull. Bel.*, afl. 769, 499.

<sup>233</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 184/21; Vr. nr. 903 LANGENDRIES 7 februari 1994, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, nr. 103, 10618, *Bull. Bel.*, afl. 743, 3081; Vr. nr. 1085 HATRY 15 mei 1998, Vr. & Antw. Senaat 1997-1998, 4046, *Bull. Bel.*, afl. 787, 2520; Vr. nr. 1615 DELCROIX 24 februari 1999, Vr. & Antw. Senaat 1998-1999, 5249, *Bull. Bel.* 1999, afl. 797, 3106. *Contra*: S. HUYSMAN, "Het fiscaal kapitaalbegrip na de wet van 22 december 1998", *T.R.V.* 2000, 6.

<sup>234</sup> *Com. IB.* 1992, nr.184/ 31.

art. 184bis § 2 WIB92

Wanneer een binnenlandse vennootschap de inbreng verkrijgt van een Belgische inrichting onder toepassing van artikel 231, §2 of 231, §3 van het WIB92, is het door die inbreng gestorte kapitaal gelijk aan de fiscale nettowaarde van de ingebrachte inrichting, onder aftrek van haar belaste en vrijgestelde reserves (art. 184bis §2 WIB92).

art. 184bis § 3 WIB92

Indien een binnenlandse vennootschap in het kader van een inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of van een algemeenheid van goederen vanwege een buitenlandse vennootschap de inbreng verkrijgt van een buitenlandse inrichting of van in het buitenland gelegen bestanddelen, dan wordt het gestorte kapitaal van de inbrengverwikkende vennootschap verhoogd tot beloop van de netto boekwaarde van de verkregen inrichting of bestanddelen (art. 184bis §3 WIB92).

art. 212 lid 1 en 213 lid 1 WIB92

Bij een (binnenlandse) belastingneutrale fusie wordt het gestorte kapitaal van de overgenomen vennootschap bij de overnemende vennootschap in aanmerking genomen alsof de fusie niet had plaatsgevonden (art. 212 lid 1 WIB92). In de hypothese van een (partiële) splitsing wordt het gestorte kapitaal van de gesplitste vennootschap evenredig met de fiscale nettowaarde van de verkregen bestanddelen toegewezen aan de verwikkende vennootschappen (art. 213 lid 1 WIB92).

art. 210 § 4 WIB92

Bij een belaste (binnenlandse) fusie of (partiële) splitsing, uitgevoerd volgens het Wetboek van Vennootschappen is het ingebrachte kapitaal gelijk aan de werkelijke waarde van het ingebrachte vermogen (art. 210 § 4 WIB92).

art. 184bis, § 4 WIB92

Indien een binnenlandse vennootschap een intra-Europese vennootschap door fusie overneemt, stemt het ten gevolge van die verrichting in hoofde van de binnenlandse vennootschap gestorte kapitaal overeen met het statutaire kapitaal van de overgenomen intra- Europese vennootschap, verhoogd met de uitgiftepremies en de bedragen waarop is ingeschreven ter gelegenheid van de uitgifte van winstbewijzen, voor zover deze bedragen voldoen aan de voorwaarden die artikel 184 van het WIB92 oplegt om als gestort kapitaal te kunnen worden aangemerkt ten name van een binnenlandse vennootschap. Bij (partiële) splitsing van een intra-Europese vennootschap wordt het aldus bepaalde gestorte kapitaal verdeeld in verhouding tot de totale fiscale nettowaarde van de verkregen bestanddelen.

art. 2 § 2 WIB92

Wanneer het kapitaal geheel of gedeeltelijk vóór 1950 werd gestort, kan het gerevalueerd worden (art. 2 § 2 WIB92).

In het geval van een reële kapitaalvermindering met uitkering aan een vennootschap-aandeelhouder, verloopt de kapitaalvermindering in de visie van de administratie in hoofde van de vennootschap-aandeelhouder slechts neutraal op voorwaarde dat (a) de

kapitaalvermindering integraal wordt aangerekend op het gestort kapitaal, (b) het bedrag van de kapitaaluitkering lager is dan de fiscale waarde van de participatie ten name van de vennootschap- aandeelhouder, en (c) de kapitaalvermindering integraal wordt aangerekend op de fiscale waarde van de participatie<sup>235</sup>.

## § 2. VERKRIJGING DOOR EEN VENNOOTSCHAP VAN HAAR EIGEN AANDELEN EN GEDEELTELIJKE VERDELING VAN VERMOGEN

1521, 50

- Circulaire – Circ. nr. D.19/416.334, 10 augustus 1992, *Bull. Bel.*, afl. 720, 2566.
- Voorafg. besliss. – Voorafg. besliss. nr. 600.223, 20 juni 2006 (verrekening van de roerende voorheffing).  
– Voorafg. besliss. nr. 600.208, 27 juni 2006 (dbi – verrekening van de roerende voorheffing).
- Parl. Vr. – Vr. nr. 706 DE CLIPPELE 22 september 1993, *Vr. & Antw.* Kamer 1993-1994, 22 november 1993 (herkwalificatie in dividenden).  
– Vr. nr. 7 DESIMPEL 30 juli 1999, *Vr. & Antw.* Kamer 1999-2000, 25 oktober 1999 (herkwalificatie in dividenden).
- Rechtspraak – Cass. 4 november 2005, *T.F.R.* 2006, afl. 304, 558 (disproportionele inkoop – geen herkwalificatie).  
– Gent 19 september 2006, *Fiscoloog* 2007, afl. 1062, 11 (kapitaalvermindering in een BVBA tot nul, onder opschortende voorwaarde van kapitaalverhoging: gedeeltelijke verdeling?).  
– Rb. Antwerpen 26 oktober 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 824, 1, *A.F.T.* 2002, 37 en *Fisc. Koer.* 2002, 217 (herkwalificatie in dividenden).  
– Rb. Hasselt 9 januari 2002, *A.F.T.* 2002, afl. 06-07, 283 en *Fisc. Koer.* 2002, 217 (herkwalificatie in dividenden).  
– Rb. Brugge 5 mei 2003, *A.F.T.* 2003, afl. 248, 863, noot VANHEESWIJCK, L.  
– Rb. Bergen 8 mei 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 893, 1 en *T.F.R.* 2003, afl. 85, noot VANHEESWIJCK, L.  
– Rb. Antwerpen 13 juni 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 899, 7.  
– Rb. Brugge 3 november 2003, *T.F.R.* 2004, afl. 254, 77, noot VANHEESWIJCK, L.  
– Rb. Brugge 23 december 2003, *Fiscoloog* 2004, afl. 931, 10.
- Bibliografie
1. Oud regime
    - VERBANCK, P., *Inkoop van eigen aandelen*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1988, 121 p.
    - GARABEDIAN, D., “L’acquisition de parts propres en droit des sociétés”, in *Le régime fiscal des sociétés en Belgique depuis les lois des 7 décembre 1988, 22 décembre 1989 et 22 février 1990*, Brussel, Ed. du Jeune Barreau, 1990, 269 p.
    - COUGNON, J., “Inkoop van aandelen”, *A.F.T.* 1988, 74-79.
  2. Na de wetten van 22 december 1989, 6 augustus 1993 en 24 december 2002.

---

<sup>235</sup> Vr. nr. 859 DIEGENANT 27 september 1994, *Bull. Bel.*, afl. 747, 905.

- VANDENBERGHE, W., “De roerende voorheffing op liquidatie- en inkoopboni”, in PEETERS, B. (ed.), *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Brussel, Larcier, 2003, 51- 131.
- DE BEULE, N., *Roerende voorheffing en herstructurering – praktische benadering van de 10 % heffing*, in *Fiscale Praktijkstudies*, nr. 27, Mechelen, Kluwer, 2003, 177 p.
- MALHERBE, J. en DE LA SERNA, M., “Bonis de liquidation et de rachat d’actions propres”, in *Le droit fiscal des entreprises en 2003, Editions du jeune barreau de Bruxelles*, Brussel, Bruylant, 2003, 117-139.
- VANHULLE, H. m.m.v. LIPPENS, N., “Praktische beschouwingen n.a.v. de invoering van de 10 % heffing bij inkoop van eigen aandelen en liquidatie van vennootschappen”, in *Liber Amicorum Jean-Pierre De Bandt*, Brussel, Bruylant, 2004, 657-696.
- VERBANCK, P., “De invloed van de Wet van 22 december 1989 op de verkrijging van eigen aandelen. Is de roerende voorheffing wel verschuldigd gezien de huidige wettekst?”, *Fiskofoon* 1991, 7-33.
- GHYSELS, R., “Régime fiscal des dissolutions, liquidation, partage partiel d’avoir social et rachat d’actions de sociétés belges, 1962-1990 », *Rev. D. Compt.* 1991, afl. 2, 3-19.
- STURTEVANT, P.J., “Les rachats d’actions en droit fiscal belge et en droit fiscal américain”, *R.G.F.* 1992, 189-194.
- VERBANCK, P., “Verkrijging van eigen aandelen: interessant maar gevaarlijk fiscaal speelgoed”, *Fiskoloog* 1992, afl. 369, 9-16.
- POPPE, G., “De inkoop van eigen aandelen: een interessant instrument?”, *Not. Fisc. M.* 1993, afl. 11, 229.
- PARAS, S., “L’acquisition d’actions propres par une société belge: aspects de droit des sociétés et régime fiscal”, *J.D.F.* 1994, 65.
- SERVAIS, T., “Verkrijging van eigen aandelen”, *A.F.T.* 1994, 308.
- LONAY, B. en ROME, N., “Les aspects comptables, fiscaux et juridiques du régime relatif au rachat d’actions propres”, *Comptabilité et Fiscalité pratiques* 1995, afl. 28, 5-14.
- BLOCKERYE, Th., “Les implications fiscales apportées par la loi du 13 avril 1995 sur le rachat d’actions propres”, *R.G.F.* 1996, 343.
- SMET, P., “Fiscale aspecten van de verkrijging van eigen aandelen na de Reparatielwet van 13 april 1995”, *V. & F.* 1997, 186.
- MERCIER, S., “Rachat d’actions propres”, *C.&F.P.* 1998, 91.
- KLEYNEN, G., “Réflexions sur le rachat d’actions propres”, *L’Echo* 18 januari 2000.
- GRAZIOSI, S., “Rachats d’actions propres et disposition anti-abus: deux jugements récents”, *R.G.F.* 2001, 221.
- VAN DE VIJVER, A., “DBI-af trek en inkoop eigen aandelen: wanneer en voor welk bedrag?”, *Fiscoloog* 2001, afl. 799, 6.
- SMET, P., “Inkoop- en liquidatieboni: moeilijkheden en ongewilde effecten”, *Fiscoloog* 2002, afl. 856, 3.
- VAN DER HEYDEN, G. en DEMEYERE, N., “Overzicht van de rechtspraak over de algemene antimisbruikbepaling”, *Fisc. Act.* 2003, afl. 27, 9.
- SCHELLEKENS, K., “Fiscale transparantie en gemeenschappelijke beleggingsfondsen

- tussen droom en daad staat een onoverkomelijk bewijsprobleem” (noot onder Rb. Brussel 12 september 2002), *T.F.R.* 2003, afl. 241, 438.
- DE BEULE, N., WILLEMSE, K. en BISSCHOP, N., “Roerende voorheffing bij verdeling van het vermogen en bij inkoop van eigen aandelen – een grondige analyse”, *A.F.T.* 2003, afl. 6, 283.
  - SMET, P., “Verrekening RV en DBI bij inkoop eigen aandelen: onzekerheid blijft”, *Fiscoloog* 2006, afl. 1045, 7.
  - SMET, P., “Inkoop zonder onmiddellijke vernietiging: geen inhouding RV?”, *Fiscoloog* 2007, afl. 7.
  - LAURENT, C., “L’achat d’actions propres: status questionis”, *R.G.F.* 2007, 3-19.

## 1522

Fiscaal wordt *de verkrijging van eigen aandelen* (zowel deze die plaatsvinden onder de voorwaarden gesteld in het Wetboek van Vennootschappen als deze daarbuiten) ten dele gelijkgesteld met de toekenning van een dividend. Die gelijkstelling heeft betrekking op het verschil in meer tussen de verkrijgingsprijs of, bij ontstentenis daarvan, de waarde van de aandelen en het gedeelte van het gevaloriseerde gestorte kapitaal dat door de verkregen aandelen wordt vertegenwoordigd.

Nochtans, wanneer de aandelen, voor de ontbinding of invereffeningstelling van de vennootschap, worden verkregen onder de voorwaarden opgenomen in de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen<sup>236</sup> is de gelijkstelling aan een dividend slechts van toepassing wanneer<sup>237</sup>:

- er op de verkregen aandelen waardeverminderingen worden geboekt<sup>238</sup>;
- de aandelen worden vervreemd;
- de aandelen worden vernietigd of van rechtswege nietig worden;
- de vennootschap wordt ontbonden of in vereffening wordt gesteld.

De inkoopbonus (m.n. het verschil tussen de verkrijgingsprijs en het gestorte kapitaal) is in principe onderworpen aan 10 % roerende voorheffing. In hoofde van de verkopende vennootschap komt de inkoopmeerwaarde voor dbi-aftrek in aanmerking. Het bedrag dat voor de dbi-aftrek in aanmerking komt, is niet noodzakelijk het ‘geassimileerd dividend’ bij de uitkerende vennootschap<sup>239</sup>.

## 1523

Wanneer het maatschappelijk vermogen van een vennootschap gedeeltelijk wordt verdeeld tengevolge van overlijden, uittreding of uitsluiting van een vennoot, wordt als een uitgekeerde winst aangemerkt het verschil in meer tussen de uitkeringen en

<sup>236</sup> F. HELLEMANS en R. TAS, “Inkoop en inpandneming van eigen effecten - kruisparticipaties”, in *De nieuwe vennootschapswetten van 7 en 13 april 1995*, Jan Ronse Instituut (ed.), Kalmthout, Biblo, 1995, 125-174.

<sup>237</sup> Vr. nr. 399 EERDEKENS 20 juni 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, 16 oktober 2000, 5701; Vr. nr. 497 EERDEKENS 7 november 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 69, 26 maart 2001, 7787.

<sup>238</sup> Waarop het aftrekverbod van artikel 198, 7° van het WIB92 inzake minderwaarden op aandelen evenwel niet van toepassing is: Vr. nr. 138 HATRY 18 september 1992, *Vr. & Antw. Senaat* 1992-1993, 27 oktober 1992, 1180.

<sup>239</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 61; Zie ook Vr. nr. 399 EERDEKENS 20 juni 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 48, 5701 en Vr. nr. 497 EERDEKENS 7 november 2000, *Vr. & Antw. Kamer* 2000-2001, nr. 69, 7787, zoals besproken door A. VAN DE VIJVER, “DBI-aftrek en inkoop eigen aandelen: wanneer en voor welk bedrag?”, *Fiscoloog* 2001, afl. 799, 6.

toekenningen in geld, in effecten of in enige andere vorm aan de belanghebbende of zijn rechthebbenden en zijn aandeel in de gevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal.

1523, 50

Zowel wanneer een vennootschap *eigen aandelen verwerft* als wanneer het *vermogen gedeeltelijk wordt verdeeld*, wordt het gestorte kapitaal verminderd met het deel daarvan dat door de verkregen aandelen wordt vertegenwoordigd of met het aandeel in het kapitaal van de overleden, uitgetreden of uitgesloten vennoot.

Wanneer de verkrijging van eigen aandelen of de gedeeltelijke verdeling van het vermogen zou hebben plaatsgevonden door opneming van winsten van het boekjaar of gereserveerde winsten, die al aan de vennootschapsbelasting werden onderworpen, dan blijft deze opneming zonder invloed op de vaststelling van de ten name van de vennootschap vastgestelde winst ten belope van de hiervoor bedoelde vermindering van het gestorte kapitaal, die geen aanleiding heeft gegeven tot een werkelijke vermindering van het kapitaal. De opneming leidt wel tot effectieve belastingheffing voor zover belastingvrije reserves worden aangewend.

### § 3. ONTBINDING EN VEREFFENING VAN VENNOOTSCHAPPEN

1524

- Circulaire – Circ. nr. Ci.RH.233/439.182, 22 april 1993, *Bull. Bel.*, afl. 728, 1555.
- Rechtspraak – Brussel 31 januari 2001, *F.J.F.*, No. 2002/131, 396 (oud regime).  
– Brussel 17 mei 2001, *F.J.F.*, No. 2002/17, 48 (werking in tijd wet 22 december 1989 – oud regime).  
– Antwerpen 6 september 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 547, *T.F.R.* 2006, afl. 296, noot VERSTRAELEN, J., “Rechtmatige financiële of economische behoeften: richtlijn conforme interpretatie? Liquidatieregime: 15 jaar na de invoering ervan zijn er nog steeds interpretatieproblemen?” (belaste splitsing – aanrekening vrijgestelde reserves op overgedragen verliezen – onaantastbaarheidsvoorwaarde).  
– Gent 17 oktober 2006, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. G 06/107, *T.F.R.net* 2007/N64 (art. 209 WIB92 heeft enkel betrekking op de *gehele* verdeling van het maatschappelijk vermogen – prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof over een mogelijke schending van (opgeheven) art. 264 2° WIB92).  
– Brussel 4 oktober 2007, *Fisc. Koer.* 2007, 671, *F.J.F.*, No. 2008/165 (de naar aanleiding van de toedeling in natura verwezenlijkte of vastgestelde meerwaarde in het kader van een vereffening, dient te worden berekend op basis van de werkelijke waarde).  
– Rb. Gent 24 oktober 2002, *T.F.R.* 2003, afl. 55 (aansprakelijkheid vereffenaar voor niet betaalde belastingschulden).  
– Rb. Nijvel 13 maart 2007, *T.F.R.* 2007, afl. 332, 1043, noot VERSTRAELEN, J. (behandeling liquidatiebonus in hoofde van de aandeelhouder/vennootschap – art. 202 2° c.q. art. 192 WIB92?).
- Bibliografie – JOUK, L. en DE MUNCK, M., “Liquidatie van een vennootschap: een fiscale en vennootschapsrechtelijke benadering”, in *Fiscaal Praktijkboek – Directe Belastingen 1993-1994*, Diegem, Kluwer Rechtswetenschappen, 1994, 183.  
– DILLEN, L., “Vennootschapsontbinding met vereffening in het inkomstenbelastingrecht”,

- in *Liber Amicorum J.J. Couturier*, Brussel, De Boeck & Larcier, 1999, 161-196.
- VANDENBERGHE, W., “De roerende voorheffing op liquidatie- en inkoopboni”, in *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, PEETERS, B. (ed.), Brussel, Larcier, 2002, 51-131.
  - DE BEULE, N., *Roerende voorheffing en herstructurering – praktische benadering van de 10 % heffing*, *Fiscale Praktijkstudies*, nr. 27, Mechelen, Kluwer, 2003, 177 p.
  - DE MAEYER, J., “Liquidatie van vennootschappen in het kader van de hervorming van de vennootschapsbelasting”, *N.F.M.* 1991, 29-41.
  - VERSTAPPEN, J., “Le nouveau régime de taxation des sociétés dissoutes. Ses incidences sur le partage de l’*avoir social*”, *Rev. Not. B.* 1991, 166-179.
  - GHYSELS, R., “Le régime fiscal des dissolutions, liquidation, partage partiel d’*avoir fiscal* et rachats d’actions de sociétés belges, 1962-1990”, *Rev. D. Compt.* 1991, afl. 2, 3-19.
  - PARAS, S., “La liquidation de sociétés belges: aspect de droit des sociétés et régime fiscal”, *C.&F.P.* 1994, 40.
  - KONING, F., “Essai sur la déduction des moins-values sur actions en cas de partage total de l’*avoir social* (art. 198 7) CIR92”, *R.G.F.* 2001, 33.
  - DEBLAUWE, R., “De nieuwe liquidatiebelasting”, *A.F.T.* 2003, speciale uitgave, 72 e.v.
  - LEEUWERCK, T., “Inkoop van aandelen en vereffening van vennootschap: de onmogelijke hervorming”, *T.F.R.* 2003, afl. 240, 351.
  - VERSTRAELEN, J., “Het samenspel tussen de artikelen 209 en 202 §1, 2° van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992”, *T.F.R.* 2007, afl. 33, 1044.
  - DILLEN, L., “Berekening van het fiscaal resultaat bij verdeling van het maatschappelijk vermogen van de ontbonden en vereffende vennootschap – Over het fiscale lot van de vrijgestelde en negatieve belaste reserves”, *A.F.T.* 2010, afl. 8-9, 3.

Vennootschappen in vereffening blijven aan de vennootschapsbelasting<sup>240</sup> en aangifteplicht onderworpen.

Aanvankelijk moest een aangifte worden ingediend enerzijds voor het belastbare tijdperk dat loopt vanaf de eerste dag na het vorige belastbare tijdperk tot de datum van ontbinding en anderzijds ook voor het tijdperk dat loopt vanaf de eerste dag na de ontbinding tot op de datum van afsluiting van de vereffening<sup>241</sup>. Onder druk van de rechtspraak<sup>242</sup> aanvaardt de administratie dat geen aangifte meer wordt ingediend voor de eerste dag na het vorige belastbare tijdperk tot op de datum van ontbinding<sup>243</sup>.

Het belastbare resultaat van een vennootschap in vereffening wordt bepaald volgens de gewone regels die gelden terzake van de vennootschapsbelasting. De winst van een in vereffening gestelde vennootschap bevat bovendien de meerwaarden die worden verwezenlijkt of vastgesteld naar aanleiding van de verdeling van het vermogen. Meerwaarden, die worden vastgesteld ten name van een vennootschap in vereffening bij

<sup>240</sup> Rb. Gent 15 november 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 831, 4 (voorzetting geliquideerde vennootschap en simulatie).

<sup>241</sup> Circ. nr. Ci.RH.233/439.182, 22 april 1993, *Bull. Bel.*, afl. 728,1562 en *Com. IB.* 1992, nr. 208/9.

<sup>242</sup> Rb. Antwerpen 11 december 2002, *Fiscoloog* 2003, 6; Rb. Luik 22 oktober 2002, *T.F.R.* 2003, afl. 238, 282, noot W. VANDENBERGHE.

<sup>243</sup> Circ. nr. Ci.RH.81/557.698 (AOIF 32/ 2003), 10 december 2003, *Fiscoloog* 2004, afl. 924, 6.

een uitkering in natura van aandelen, vallen zo onder de toepassing van de vrijstelling voor meerwaarden op aandelen<sup>244</sup>.

#### 1525

Vindt er een verdeling van het vermogen plaats (ten gevolge van ontbinding of om enige andere reden), dan wordt als een uitgekeerd dividend aangemerkt, het verschil in meer tussen de uitkeringen in geld, in effecten of in enige andere vorm, en de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal. Deze liquidatiebonus is in principe onderworpen aan 10 % roerende voorheffing<sup>245</sup>. Indien de liquidatie-uitkering geheel of gedeeltelijk in natura gebeurt, dient het bedrag van de belastbare roerende inkomsten in hoofde van de aandeelhouder-natuurlijke persoon te worden bepaald met inachtneming van de *verkoopwaarde* van de uitgekeerde goederen op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling. Indien de vereffenaar, bij toekenning of betaalbaarstelling van goederen in natura, de roerende voorheffing niet kan inhouden, dient hij zich het bedrag van de verschuldigde roerende voorheffing te doen overhandigen<sup>246</sup>.

art. 18 2<sup>o</sup>ter WIB92

In hoofde van de aandeelhouder-natuurlijke persoon kwalificeert de liquidatiebonus als een dividend (art. 18 2<sup>o</sup>ter WIB92). De hogervermelde 10 % roerende voorheffing is in hoofde van de privé-investeerder in principe bevrijdend, waardoor de liquidatiebonus bijgevolg niet meer dient te worden aangegeven<sup>247</sup>.

In hoofde van de aandeelhouder-vennootschap, komt het verschil tussen de verkregen sommen of de waarde van de ontvangen bestanddelen en de aanschaffings- of beleggingsprijs van de aandelen die worden terugbetaald door de vennootschap die ze had uitgeven (eventueel verhoogd met uitgedrukte en niet-vrijgestelde meerwaarden) in aanmerking voor DBI- aftrek<sup>248</sup>. Volgens sommige (lagere) rechtspraak dient de DBI-aftrek desgevallend te worden beperkt tot het bedrag dat in hoofde van de geliquideerde vennootschap op grond van artikel 209 van het WIB92 als een uitgekeerd dividend wordt aangemerkt<sup>249</sup>.

Een liquidatieverlies in hoofde van een aandeelhouder-vennootschap naar aanleiding van de gehele verdeling van het maatschappelijke vermogen is aftrekbaar ten belope van het

---

<sup>244</sup> Art. 192 WIB92; Vr. nr. 49 DUPRE 9 september 1995, Vr. & Antw. Kamer 1995, 2 oktober 1995, 309, *Bull. Bel.*, afl. 755, 3233.

<sup>245</sup> P. SMET, "Belasting inkoop- en liquidatieboni: vanaf 1 januari 2002", *Fiscoloog* 2002, afl. 844, 1; P. SMET, "Inkoop- en liquidatieboni: moeilijkheden en ongewilde effecten", *Fiscoloog* 2002, afl. 856, 3; X, "Hervorming vennootschapsbelasting zo goed als rond", *Fiscoloog* 2002, afl. 872, 1.

<sup>246</sup> Art. 20bis en art. 261 lid 5 WIB92, ingevoerd door de wet van 25 april 2006 houdende diverse fiscale bepalingen inzake roerende inkomsten, B.S. 28 april 2006 (ed. 2).

<sup>247</sup> Bij gebrek aan inhouding van de RV (bv. bij rechtstreeks inning in het buitenland) is er wel een aangifteplicht.

<sup>248</sup> Art. 202 2<sup>o</sup> WIB92 voor de bepaling van het gedeelte van de liquidatiebonus dat in aanmerking komt voor de dbi- aftrek wordt de aanschaffings- of beleggingsprijs niet verminderd met vroeger op die effecten aangenomen waardeverminderingen. Circ. nr. Ci.D.19/416.334 32e afl., 9 september 1992, *Bull. Bel.*, afl. 720, 2676 en *Bull. Bel.*, afl. 732, 3112.

<sup>249</sup> Rb. Nijvel 13 maart 2007, T.F.R. 2007, afl. 332, 1043, noot J. VERSTRAELEN. In de hypothese dat de liquidatie-uitkering kleiner is dan het gestort kapitaal, betekent dit dat de liquidatiebonus in hoofde van de vennootschap-aandeelhouder niet voor de dbi-aftrek in aanmerking zou komen, maar integraal als een vrijgestelde meerwaarde op aandelen (art. 192 WIB92) aangemerkt zou dienen te worden.

verlies aan gestort kapitaal (zie randnr. 1500).

1529

Uitkeringen worden achtereenvolgens geacht voort te komen:

1. eerst uit de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal;
2. vervolgens uit voorheen gereserveerde winsten die al aan de vennootschapsbelasting werden onderworpen, inbegrepen de meerwaarden die worden verwezenlijkt of vastgesteld naar aanleiding van de verdeling van het vermogen;
3. en ten slotte uit de voorheen vrijgestelde winsten.

Wanneer, ingevolge overgedragen boekhoudkundige verliezen, de positieve vermogensbestanddelen het bedrag van de uitkeringen overtreft, dient het (niet-uitgekeerde) saldo van deze vermogensbestanddelen volgens het hof van beroep te Antwerpen te worden geacht aangewend te zijn tot aanzuivering van de overgedragen verliezen. In de mate dat hierdoor vrijgestelde reserves aangewend worden tot aanzuivering van verliezen, zouden deze vrijgestelde reserves niet meer voldoen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde, en bijgevolg belastbaar worden<sup>250</sup>.

art. 209 lid 3 WIB92

Wanneer de verdeling trapsgewijs plaatsvindt, wordt het voormelde slechts toegepast telkens wanneer een verdeling het verschil overtreft tussen enerzijds, het bedrag van het bij de ontbinding gestorte kapitaal, gerevaloriseerd volgens de coëfficiënten van toepassing op de datum van die verdeling, en, anderzijds, de vroegere verdelingen na revalorisatie daarvan volgens de coëfficiënten die op diezelfde datum van toepassing zijn voor de jaren waarin die verdelingen hebben plaatsgehad (art. 209 lid 3 WIB92).

### 1530

De voormelde bepalingen met betrekking tot de ontbinding en vereffening zijn in beginsel ook van toepassing:

1. bij fusie door overneming of door oprichting van een nieuwe vennootschap of bij splitsing door overneming of oprichting van nieuwe vennootschappen. Deze verrichtingen kunnen onder bepaalde voorwaarden in aanmerking komen voor de toepassing van het belastingneutrale regime (zie verder nr. 1531,50);
2. bij met fusie of splitsing gelijkgestelde verrichtingen ('partiële splitsing');
3. bij ontbinding zonder verdeling van het maatschappelijk vermogen, anders dan in gevallen als vermeld onder 1. (bv. door de vereniging van alle aandelen in handen van één natuurlijke persoon);
4. bij het aannemen van een andere rechtsvorm, behalve in gevallen als bedoeld in artikel 165 tot 174 van de gecoördineerde wetten op de handelsvennootschappen. Voorwaarde is wel dat de waardering van de activa- en passivabestanddelen, met inbegrip van het kapitaal en de reserves, geen wijziging ondergaat naar aanleiding van de omvorming, en de omvorming evenmin geschiedt in een landbouwvennootschap, die niet voor de heffing van de vennootschapsbelasting heeft gekozen;

---

<sup>250</sup> Antwerpen 6 september 2005, T.F.R. 2006, afl. 296, noot J. VERSTRAELEN, "Rechtmatige financiële of economische behoeften: richtlijnconforme interpretatie? Liquidatieregime: 15 jaar na de invoering ervan zijn er nog steeds interpretatieproblemen?".

5. bij het overbrengen van de maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer naar het buitenland;
6. bij de erkenning door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen als vennootschap met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet-genoteerde aandelen.

In deze gevallen wordt de werkelijke waarde van het maatschappelijk vermogen op de datum waarop de bedoelde verrichtingen plaatsvinden, gelijkgesteld met de in geval van verdeling van dat vermogen uitgekeerde som (met dien verstande dat bij partiële splitsing uitsluitend de werkelijke waarde van het afgesplitste vermogen geacht wordt te zijn uitgekeerd)<sup>251</sup>.

#### § 4. BELASTE INBRENGVERRICHTINGEN

##### 1530, 10

Rechtspraak – Antwerpen 27 juni 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 328, 799, noot VANDENBERGHE, W.

Bibliografie – Advies CBN nr. 126/18, *Bull. CBN* 2002, afl. 4.  
 – VAN CROMBRUGGE, S., “Waarde bij inbreng in natura: belangrijk nieuw inzicht”, *Fiscoloog* 1995, afl. 697, 6.  
 – MUYLDERMANS, J. en DE HAEN, K., “Wat bedoelt de CBN met ‘werkelijke waarde’ in haar advies 126/18 inzake de aanschaffingswaarde bij inbreng in natura?”, *A.F.T.* 2002, afl. 3, 43.

##### 1530, 20

**art. 46 WIB92**

**art. 81**

**KB/Venn.**

Volgens de administratieve commentaren heeft het vrijstellingsstelsel van artikel 46 van het WIB92 een facultatief karakter<sup>252</sup>. Een verzaking aan de belastingneutraliteit staat echter op gespannen voet met de verplichte boekhoudkundige continuïteit van de verrichting, indien deze vennootschapsrechtelijk kwalificeert als een inbreng van een bedrijfsafdeling of een algemeenheid van goederen (art. 81 KB/Venn.) en lijkt door de fusiewet van 11 december 2008 impliciet te zijn afgeschaft (art. 184bis § 1 lid 2 WIB92)<sup>253</sup>.

art. 46 en 63 WIB92

<sup>251</sup> Art. 210 § 2 lid 1 en art. 210 § 3 lid 2 WIB92.

<sup>252</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 46/42.

<sup>253</sup> Over de vraag of het vrijstellingsregime vóór de fusiewet van 11 december 2008 nog een facultatief karakter had, zie P. SMET, “Nieuw uitvoeringsbesluit: verrassende fiscale gevolgen”, *Fiscoloog* 2001, afl. 790, 5; G. GEMIS, “Is de optie nog die optie? Speelt de continuïteitsgedachte bij inbreng een rol? De codificatie van het vennootschapsrecht en het jaarrekeningenrecht gezien door een fiscale bril.”, *A.F.T.* 2002, 4; W. VANDENBERGHE, “Inbreng van bedrijfstak of algemeenheid: het fiscaal wedervaren van de boekhoudkundige (dis)continuïteit”, *T.F.R.* 2002, afl. 214, 55. Over het impact van de fusiewet van 11 december 2008, zie W. VANDENBERGHE, “De omzetting van de fusierichtlijn. Duiding bij een labyrint van bepalingen inzake inbrengen van een bedrijfstak of algemeenheid, fusies en splitsingen”, *A.F.T.* 2009, afl. 4, (4) 27.

Indien de ingebrachte activa *niet* kwalificeren als een ‘algemeenheid van goederen’ of een ‘bedrijfstuk’, dienen de ingebrachte bestanddelen bij de verkrijgende vennootschap te worden geboekt aan de conventionele waarde. Deze waarde komt integraal als gestort kapitaal in aanmerking bij de verkrijgende vennootschap. De eventuele goodwill waarmee de inbreng gepaard gaat, kan door de verkrijgende vennootschap worden afgeschreven (art. 63 WIB92). In tegenstelling tot bij een belastingvrije inbreng (art. 46 WIB92) is er bij een belaste inbreng in beginsel geen beperking op de fiscaal overgedragen verliezen. In uitzonderlijke gevallen wordt in de rechtspraak aangenomen dat de inbreng van een winstgevende activiteit in een vennootschap met fiscale verliezen als een abnormaal of goedgunstig voordeel kan worden aangemerkt, met alle gevolgen vandiën op het vlak van de verliesrecuperatie. Inzake de fiscale verliezen, zie randnr. 1512.

art. 41 § 1 KB/Venn.

Ten name van de inbrengende vennootschap dienen de in ruil voor de inbreng verkregen aandelen te worden geboekt aan de conventionele waarde van de ingebrachte activa of de hogere marktwaarde (art. 41 §1 KB/Venn.). Volgens de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (advies nr. 126/18) zou (behoudens in de hypothese van een ‘verdoken schenking’) zowel de aanschaffingswaarde van de ingebrachte goederen (in hoofde van de inbrengverrijgende vennootschap) als de aanschaffingswaarde van de in ruil verkregen aandelen (in hoofde van de inbrengende vennootschap) overeenstemmen met de waarde die tussen partijen overeengekomen is met het oog op de vaststelling van de ruilverhouding. Volgens het hof van beroep te Antwerpen is deze zienswijze echter strijdig met artikel 41, § 1 van het KB/Venn., en verwijst het begrip ‘hogere marktwaarde’ naar de objectieve marktwaarde, die niet noodzakelijk gelijk is aan de conventioneel bepaalde waarde die tot grondslag heeft gediend voor de vaststelling van de ruilverhouding. Aangezien de casus die aan het hof werd voorgelegd een inbreng betrof naar aanleiding van de oprichting van de inbrengverrijgende vennootschap, en de inbrengende vennootschap de quasi totaliteit van de aandelen van deze vennootschap verwierf, achtte het hof het niet nodig te verduidelijken of de ‘hogere marktwaarde’, bedoeld in artikel 41, § 1 van het KB/Venn., verwijst naar de werkelijke waarde van de ingebrachte bestanddelen, dan wel van de in ruil ontvangen aandelen<sup>254</sup>.

## § 5. BELASTINGNEUTRALE INBRENGVERRICHTINGEN

1530, 50

De inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van een algemeenheid van goederen in een binnenlandse of intra-Europese vennootschap verloopt in beginsel belastingneutraal in toepassing van artikel 46 van het WIB92. Voor een bespreking van deze bepaling kan worden verwezen naar randnrs. 1182 e.v.

Specifiek voor de toepassing van artikel 46 van het WIB92 in de sfeer van de vennootschapsbelasting dient te worden opgemerkt dat de neutraliteit afhankelijk is van de voorwaarde dat de verrichting wordt verwezenlijkt overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen (en, indien de inbrengverrijgende vennootschap een

---

<sup>254</sup> Antwerpen 27 juni 2006, T.F.R. 2007, afl. 328, 799, noot W. VANDENBERGHE.

intra-Europese vennootschap is, conform de vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard in de lidstaat van de inbrengverkrijgende vennootschap).

## § 6. FUSIES EN SPLITSINGEN VAN VENNOOTSCHAPPEN

1531

- Circulaires – Circ. nr. Ci.D.19/416.334, 6 december 1993, *Bull. Bel.*, afl. 734, 34.  
– Circ. nr. Ci.RH.421/461.318, 19 januari 1995, *Bull. Bel.*, afl. 747, 764.
- Adviezen CBN – Advies nr. 2009/6 (binnenlandse fusies), *Bull. CBN* 2010, afl. 53.  
– Advies nr. 2009/7 (grensoverschrijdende fusies), *Bull. CBN* 2010, afl. 53.  
– Advies nr. 2009/8 (splittingsen), *Bull. CBN* 2010, afl. 53.  
– Advies nr. 2009/11 (partiële splitsingen), *Bull. CBN* 2010, afl. 53.
- Rechtspraak – HvJ 17 juli 1997, zaak C-28/95, Leur-Bloem, *Jur.* I-4161.  
– HvJ 5 juli 2007, zaak C-321/05, Kofoed, *Jur.* I-5795.  
– HvJ 11 december 2008, zaak C-285/07, A.T., *Jur.* I-09329.  
– HvJ 20 mei 2010, zaak C-352/08, Zwijnenburg.  
– Cass. 13 december 2007, *T.F.R.* 2008, afl. 340, 404 en *F.J.F.*, No. 2008/135 (rechtmatige economische behoeften – richtlijnconforme interpretatie).  
– Gent 27 januari 2009, *T.F.R.* 2009, afl. 365, 617, noot VERSTRAELEN, J. (rechtmatige economische behoeften – richtlijnconforme interpretatie).  
– Rb. Brugge 16 februari 2009, *T.F.R.* 2009, afl. 364, 563, noot VAN BORTEL, D. (rechtstreekse werking van de fusierichtlijn), bevestigd door Gent 21 september 2010 (nog niet gepubliceerd).  
– Rb. Brugge 17 juni 2009, *Fisc. Koer.* 2009, afl. 12, 564, noot VAN KEIRSBILCK, M. (verdeling van de vrijgestelde gespreid te belasten meerwaarden over de verkrijgende vennootschappen).  
– Rb. Antwerpen 12 oktober 2009, *T.F.R.* 2010, afl. 386, 698, noot VAN BORTEL, D. (rechtstreekse werking van de fusierichtlijn).

### Bibliografie

#### 1. Algemene werken

- TILQUIN, T., *Traité des fusions et scissions*, Brussel, Kluwer, 1993, 659 p.
- ERNST, P. en VERSTRAELEN, J., *Reorganisatie van vennootschappen. Fusie, (partiële) splitsing, inbreng van bedrijfstak of algemeenheid*, in *Fiscale Praktijkstudies*, nr. 24, Diegem, Ced.Samsom, 2002, 767 p.
- DE MUYNCK, M., DE NEEF, G. en AMAND, C., *Overdracht van ondernemingen*, Brussel, Larcier, 2004, 381.
- BLOCKERYE, T., “Acquisition et fusions”, Brussel, Bruylant, 2004, 560 p.
- VANDENBERGHE, W., *Van ontbinding tot fusie, Fiscale aspecten. 2007-2008*, Mechelen, Kluwer, 2007, 849 p.
- VANDENBERGHE, W., VANDE VELDE, I., VAN DE WOESTYNE, I., VERSTRAELEN, J. en VYNCKE, K., *Handboek fiscale aspecten van vennootschapsherstructureringen*, Mechelen, Kluwer, 2010, 256 p.

#### 2. Inzake binnenlandse verrichtingen:

- LIEVENS, J., DE BROE, L. en MASELIS, P., *Fusies & splitsingen, Juridisch, fiscaal*,

*draaiboeken en modellen*, Gent, Mys & Breesch, 1993, 200 p.

- VAN OMMESLAGHE, P., *Les fusions et scissions internes de sociétés en droit commercial et en droit fiscal*, Brussel, Éditions du jeune barreau de Bruxelles, 1993, 314 p.
- TAHON, M., “Het verdwenen vermogen bij een moeder-dochter fusie”, in *Recht zonder omwegen. Fiscale opstellen aangeboden aan Prof. dr. J.J. Couturier ter gelegenheid van zijn 75<sup>ste</sup> verjaardag*, Brussel, De Boeck & Larcier, 1999, 197-232.
- WYCKAERT, M., “De boekhoudkundige verwerking van vennootschapsrechtelijke herstructureringen: getrouw of ontrouw beeld?”, in Jan Ronse Instituut (ed.), *Knelpunten van 30 jaar vennootschapsrecht*, Kalmthout, Biblo, 1999, 73.
- VAN DE WOESTEYNE, I., *Fusie en splitsing van vennootschappen in de inkomstenbelasting*, Antwerpen, Intersentia, 2000, 565 p.
- VERSTRAELEN, J. en VAN DE WOESTEYNE, I., “Belastingneutrale fusies na de fusiewet van 11 december 2008: Een stand van zaken”, in DE CNIJF, H., MAES, L. en DE BROECK, L., *Fiscaal Praktijkboek Directe Belastingen 2009-2010*, Mechelen, Kluwer, 2009, 141-228.
- COUGNON, J., “Het nieuwe regime van fusies en opslorpingen van vennootschap – een ommekeer”, *A.F.T.* 1990, 107-122.
- KLEYNEN, G., “Le nouveau régime fiscal des liquidation, fusions et scissions, ainsi que des rachats d’actions et partages partiels de l’avoir social”, *J.D.F.* 1990, 65-96 en 129-151.
- KLEYNEN, G. en DASSESSE, M., “Le nouveau régime fiscal des fusions de sociétés à l’épreuve du droit communautaire”, *J.T.* 1990, 449-451.
- LYCOPS, J., “Interimverslag over de diverse reorganisatiemethoden van Belgische naamloze vennootschappen”, *A.F.T.* 1990, afl. 12bis, 30 p.
- VANISTENDAEL, F., “De belasting van grensoverschrijdende fusies”, *A.F.T.* 1991, 150- 158.
- DILLEN, L. en JANSSENS, T., “De overdracht van vermogen bij een belastingvrije splitsing van een vennootschap – een fiscaal imbroglio”, *T.F.R.* 1993, 278.
- VAN CROMBRUGGE, S., “Fusies en splitsingen in het inkomstenbelastingenrecht anno 1993”, *T.R.V.* 1993, 359.
- KLEYNEN, G., “Le droit fiscal belge au regard de la directive européenne sur les fusions et apports transfrontaliers: état des lieux au 1<sup>er</sup> janvier 1993”, *R.G.F.* 1993, 50.
- KLEYNEN, G., “Les incidences comptables et fiscales des fusions et scissions sans liquidation”, *J.D.F.* 1993, 275.
- DE VIRON, A. en DE STREEL, Y., “Le traitement fiscal des différences de consolidation”, *R.G.F.* 1994, 208.
- DILLEN, L., en JANSSENS, T., “De aftrek van vorige beroepsverliezen na belastingvrije fusies en splitsingen”, *T.F.R.* 1994, afl. 128, 217-227.
- KLEYNEN, G., “Le régime fiscal des fusions, scissions et apports de branches d’activité ou d’universalité de biens au regard des directives européennes ainsi que de l’article 10 de la constitution (1<sup>re</sup> partie)”, *J.D.F.* 1996, afl. 5-6, 129-162.
- KLEYNEN, G., “Le régime fiscal des fusions, scissions et apports de branches d’activité ou d’universalité de biens au regard des directives européennes ainsi que de l’article 10 de la constitution (2<sup>e</sup> partie)”, *J.D.F.* 1996, 258.
- TAHON, M., “Reorganisatieverrichtingen en verliesverrekening”, *T.F.R.* 1996, afl.

144, 219-227.

- KLEYNEN, G., “Réflexions concernant la remise en question d’un principe fondamental en matière de fusion et de scission”, *J.D.F.* 1998, 5.
- COLART, M. en DOUÉNIAS, S., “La loi du 22 décembre 1998: quelques modifications apportées en matière de liquidations, fusions, scissions et apports”, *J.D.F.* 1999, 5-34.
- VANDENBERGHE, W., “De moeder-dochterfusie na de fusie-reparatiewet”, *T.R.V.* 1999, 53-81.
- VERSTRAELEN, J., “De herstructeringsbepalingen in de wet van 22 december 1998”, *T.F.R.* 2000, afl. 176, 151.
- COUGNON, J.M., “Les réserves taxées négatives: une notion dangereuse?”, *C.&F.P.* 2000, 77.
- VAN DE WOESTEYNE, I. “De negatief belaste reserve in het kapitaal en de interferentie met de reserve ‘overgedragen verlies’”, *A.F.T.* 2004, afl. 8-9, 12 (deel 1) en afl. 10, 8 (deel 2).
- MESSIAEN, R., “Verliesverrekening na belastingvrije fusie: de dubbele negatieve fiscale nettowaarde legt de inconsistenties van de regelgeving bloot”, *T.F.R.* 2008, afl. 4, 39.
- VANDENBERGHE, W., “Aftrek voor risicokapitaal – de lijdensweg van de fusie-inbrengmeerwaarden ten einde?”, *A.F.T.* 2008, afl. 4, 4.
- VAN BORTEL, D., “Belastingneutrale Moeder-dochterfusie op grond van rechtstreekse werking van artikel 5 van de fusierichtlijn”, *T.F.R.* 2009, afl. 364, 565 (noot bij Rb. Brugge 16 februari 2009).
- VAN DE WOESTEYNE, I., “Het begrip ‘fiscale nettowaarde’ wettelijk gedefinieerd”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 4, 3.
- VAN DE WOESTEYNE, I., “Fusiewet regelt overdracht notionele interestaftrek”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 10, 1.
- VERSTRAELEN, J. en VAN DE WOESTEYNE, I., “Fiscaal-technische verwerking van belastingneutrale moeder-dochterfusies tussen binnenlandse vennootschappen na de fusiewet van 11 december 2008”, *T.F.R.* 2009, afl. 365, 597.

### 3. Inzake grensoverschrijdende verrichtingen

- SASS, G., “Problèmes de la transposition de la C.E. directive fiscale ‘fusions’ en droit belge”, in *Liber Amicorum Willy Maeckelbergh*, Brussel, Fiscale Hogeschool, 1993, 367-372.
- HUYGE, A. en ISENBAERT, M., “De fusierichtlijn en bedrijfsreorganisaties naar Belgisch recht: leidt de Europese draad van Ariadne de belastingplichtige uit het Belgische labyrint?”, in PEETERS, B. (ed.), *Europees belastingrecht*, Gent, Larcier, 2005, 415-497.
- HUYGHE, A. en ISENBAERT, M., “De gewijzigde fusierichtlijn en de Belgische struisvogelpolitiek”, *A.F.T.* 2005, afl. 12, 4.
- TAHON, M., “Belgische reorganisaties eindelijk op Europese leest”, *Int. Fisc. Act.* 2008, afl. 8, 4.
- VANDE VELDE I., “Eindelijk fiscale neutraliteit voor grensoverschrijdende herstructurerings”, *Fisc. Act.* 2008, afl. 34, 1 (deel 1) en *Fisc. Act.* 2009, afl. 2, 3 (deel 2).

- CAERS, W. en TAHON, M., “The Belgian Implementation of the EC Merger Directive and Associated Tax Law Amendments”, *E.T.* 2009, 67.
- LAMON, H., SPANOGHE, G. en GILLET, D., “Réorganisations transfrontalières d’entreprises: Transposition de la Directive fusion en droit fiscal belge”, *C. & F.P.* 2009, afl. 4, 99.
- VANDENBERGHE, W., “De omzetting van de fusierichtlijn. Duiding bij een labyrint van bepalingen inzake inbrengen van een bedrijfstak of algemeenheid, fusies en splitsingen”, *A.F.T.* 2009, afl. 4, 4.
- VANDERMEERSCHE, C., “Intra-Europese fusies: uiteindelijk fiscale neutraliteit”, *N.N.K.* 2009, afl. 4, 167.
- VAN GILS, N. en CLAES, S., “(Further) Implementation of the EU Merger Directive in Belgian domestic tax legislation opens new opportunities for tax neutral cross-border corporate reorganizations”, *Intertax*, vol. 37, afl. 10, 553.
- VANHULLE, H. en BOUVERET, N., “Le nouveau régime fiscal des fusions et scissions transfrontalières”, *R.G.F.* 2009, afl. 1, 27.
- VANHULLE, H., “Het nieuwe fiscaal regime inzake (grensoverschrijdende) fusies”, in *Grensoverschrijdende fusies zijn een feit*, Vormingsinstituut Nederlandse Orde Advocaten Balie Brussel, 2009, 123-176.
- VERSWYVELD, Ph., “Zijn de Belgische fiscale regels betreffende grensoverschrijdende reorganisaties strijdig met het Europese recht?”, *A.F.T.* 2009, afl. 10, 2.
- VANDE VELDE, I., “Grensoverschrijdende fusies en (partiële) splitsingen voortaan fiscaal neutraal binnen de Europese Unie - Een analyse van de wet van 11 december 2008 tot omzetting van de Fusierichtlijn”, *T.R.V.* 2010, afl. 1, 3.

#### 4. Inzake de antimisbruikbepaling

- VAN DE VIJVER, A., “Belastingfraude of -ontwijking volgens de fusierichtlijn” (noot onder Amsterdam 30 januari 2002), *T.F.R.* 2003, afl. 235, 133.
- VAN KEIRSBILCK, M., noot bij Antwerpen 6 september 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 547-566 (rechtmatige economische behoeften – richtlijnconforme interpretatie).
- GARABEDIAN, D., “Nieuwe ‘antimisbruikbepaling’: nauwelijks wijzigingen ten gronde”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1132, 1.
- HAELTERMAN, A., “Fusies: fiscus moet afwezigheid rechtmatige behoeften aantonen”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1101, 1.
- VAN KEIRSBILCK, M., ‘noot bij Cassatie 13 december 2007’, *Fisc. Koer.* 2008, 358-371 (rechtmatige economische behoeften – richtlijnconforme interpretatie).
- VERSTRAELEN, J., “Wie moet wat bewijzen met betrekking tot de specifieke antirechtsmisbruikbepalingen in de artikelen 46 §1 en 211 §1 WIB92: het Hof van Cassatie stelt terug orde op zaken”, *T.F.R.* 2008, afl. 340, 412 (noot bij Cass. 13 december 2007).
- VAN KEIRSBILCK, M., ‘noot bij Gent 27 januari 2009’, *Fisc. Koer.* 2009, 343 (rechtmatige economische behoeften – richtlijnconforme interpretatie).

1531, 50

#### art. 211 WIB92

De fusie of de splitsing (door één, respectievelijk meerdere vennootschappen over te nemen of op te richten) en de met fusie gelijkgestelde verrichting maken in principe

ontbindingen en vereffeningen uit die als dividend belastbaar zijn. Dergelijke fusie- of splitsingverrichting geniet evenwel een fiscaal neutrale behandeling indien wordt voldaan aan de voorwaarden opgesomd in artikel 211 van het WIB92. Het neutraliteitsregime is aldus automatisch van toepassing (zonder mogelijkheid tot verzaking) indien:

- a. de overnemende of verkrijgende vennootschap een binnenlandse vennootschap of een intra-Europese vennootschap is;
- b. de verrichting wordt verwezenlijkt overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek van Vennootschappen en, desgevallend, conform de vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard die van toepassing zijn op de overnemende of verkrijgende intra-Europese vennootschap;
- c. de verrichting niet als hoofddoel of één der hoofddoelen belastingfraude of –ontwijking heeft. Wanneer de verrichting niet plaatsvindt op grond van zakelijke overwegingen zoals herstructurering of rationalisering van de activiteiten van de bij de verrichting betrokken vennootschappen, kan dit doen vermoeden, behalve het bewijs van het tegendeel, dat die verrichting als hoofddoel of één van de hoofddoelen belastingfraude of belastingontwijking heeft (art. 183bis WIB92) (antimisbruikbepaling).

De voorafgaande akkoorden en voorafgaande beslissingen (zowel deze onder de oude als onder de nieuwe rulingprocedure) over de ‘oude’ antimisbruikbepaling (‘rechtmatige financiële of economische behoeften’) en de nieuwe (richtlijnconforme) antimisbruikbepaling, ingevoerd door de fusiewet van 11 december 2008 (‘belastingfraude of belastingontwijking – zakelijke overwegingen’) kunnen geconsulteerd worden op de website van de FOD Financiën (<http://www.fisconet.fgov.be>) en op [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be).

De dienst voorafgaande beslissingen heeft een ontwerp standpunt over de draagwijdte van de nieuwe antimisbruikbepaling gepubliceerd op haar website (<http://www.ruling.be>).

## **1. Binnenlandse fusies en splitsingen**

**1531, 60**

In geval de fusie- of splitsingverrichting wordt verwezenlijkt conform het Wetboek van Vennootschappen, doch de antimisbruiktoets (art. 183bis WIB92) niet doorstaat, dan zal deze verrichting belast worden, ondanks de neutraliteit ervan vanuit boekhoudkundig perspectief.

art. 210 § 4 WIB92

Vanuit fiscaal oogpunt wordt aldus afgeweken van de boekhoudkundige neutraliteit door enerzijds te voorzien dat het door de inbreng gestorte kapitaal geacht wordt overeen te stemmen met de werkelijke waarde van het maatschappelijke vermogen van de overgenomen vennootschap of (bij (partiële) splitsing) van het verkregen vermogen (art. 210 § 4 WIB92). Het negatieve verschil tussen het boekhoudkundig kapitaal en het gestort kapitaal wordt rechtgezet door de opname van een negatief belaste reserve in

kapitaal<sup>255</sup>. Bovendien wordt afgeweken van de boekhoudkundige neutraliteit door te stellen dat de aanschaffingswaarde van de ingebrachte bestanddelen geacht wordt overeen te stemmen met de werkelijke waarde ervan bij de overgenomen of gesplitste vennootschap. Dit betekent dat fiscale afschrijvingen kunnen berekend worden, rekening houdende met een opgewaardeerde basis ('step-up'), die als zodanig niet in de boekhouding van de overnemende vennootschap tot uitdrukking is gebracht.

Inzake de gevolgen van een 'belaste' verrichting in hoofde van de overgenomen vennootschap en de aandeelhouders, zie randnr. 1525.

1531, 70

Het belastingneutrale karakter van de verrichtingen die voldoen aan de hoger vernoemde voorwaarden, blijkt uit de volgende regels:

1. De volgende bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen (gesplitste) vennootschap worden steeds vrijgesteld:
  - de op het ogenblik van de verrichting vrijgestelde, uitgedrukte niet-verwezenlijkte meerwaarden, als bedoeld in artikel 44, § 1, 1<sup>o</sup> van het WIB92;
  - de op het ogenblik van de verrichting vrijgestelde, gespreid te belasten meerwaarde, als bedoeld in artikel 47 van het WIB92;
  - de kapitaalsubsidies zoals vermeld in artikel 362 van het WIB92 die op het ogenblik van de verrichting nog niet als winst werden aangemerkt;
  - de meerwaarden die naar aanleiding van de verrichting worden verwezenlijkt of vastgesteld.
2. Voor het overige blijft de gelijkstelling met een dividenduitkering afwezig in de mate dat de inbrengen worden vergoed door nieuwe aandelen die ter vergoeding van de inbreng worden uitgegeven of – in de hypothese dat de overnemende (verkrijgende) vennootschap vóór de verrichting aandelen houdt in de overgenomen (gesplitste) vennootschap – in de mate dat de overnemende (verkrijgende) vennootschap de (andere dan *sub* 1. bedoelde) vrijgestelde reserves overneemt. De inbreng naar aanleiding van een fusie of splitsing wordt niet volledig vergoed door nieuwe aandelen wanneer:
  - een opleg in geld wordt betaald;
  - de overgenomen vennootschap eigen aandelen bezit;
  - de overnemende vennootschap aandelen aanhoudt in de overgenomen of gesplitste vennootschap.

De overneming van de vrijgestelde reserves kan gebeuren *hetzij* door een zichtbare (boekhoudkundige) vrijgestelde reserve aan te leggen via het debet van de resultatenrekening, *hetzij* door de vrijgestelde reserve op te nemen in een aparte subrekening van het kapitaal (waarbij tot beloop van hetzelfde bedrag tevens een negatieve reserve wordt opgenomen in het kapitaal)<sup>256</sup>.

Deze fiscale 'overneming' van de ('andere') (sub 2 vermelde) vrijgestelde reserves in de hypothese van een 'moeder-dochter fusie' is facultatief, waardoor er een optie bestaat

---

<sup>255</sup> Voor een uitgewerkt voorbeeld: J. VERSTRAELEN, "De herstructureringsbepalingen in de wet van 22 december 1998", *T.R.V.* 2000, 167; I. VAN DE WOESTEYNE, "De negatief belaste reserve in het kapitaal en de interferentie met de reserve overgedragen verlies", *A.F.T.* 2004, afl. 8-9, 12 (deel 1) en afl. 10, 8 (deel 2).

<sup>256</sup> MvT fusiewet van 11 december 2008, Kamer 2007-2008, Doc 52, 1398/001, 39-40.

om de betrokken reserves geheel of gedeeltelijk het (belaste) liquidatieregime te laten ondergaan.

Voormelde regels zijn niet van toepassing op verrichtingen waaraan een door de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen erkende vennootschap met vast kapitaal voor belegging in onroerende goederen of in niet-genoteerde aandelen deelneemt<sup>257</sup>.

De bij de overnemende of verkrijgende vennootschappen in aanmerking te nemen afschrijvingen<sup>258</sup>, investeringsaftrekken<sup>259</sup>, belastingkredieten voor onderzoek en ontwikkeling, aftrekken voor risicokapitaal, kapitaalsubsidies, minderwaarden of meerwaarden op de bij hen ingebrachte bestanddelen, en het gestorte kapitaal, worden bepaald alsof de fusie of de splitsing niet had plaatsgevonden.

## 1532

### art. 212 WIB92

Verder blijven, na een belastingneutrale fusie of (partiële) splitsing, de bepalingen van het Wetboek Inkomstenbelastingen van toepassing met betrekking tot de waardeverminderingen, voorzieningen, onder- en overwaarderingen, subsidies, vorderingen, meerwaarden en reserves die bij de overgenomen/gesplitste vennootschappen bestonden, voor zover die bestanddelen worden teruggevonden in de activa van de overnemende/verkrijgende vennootschappen. De fusie/splitsing mag niet tot gevolg hebben dat de termijn die oorspronkelijk voor de wederbelegging van de aan die voorwaarden onderworpen meerwaarden was gesteld, wordt verlengd.

De hierboven bedoelde meerwaarden (zie randnr. 1531,70) die naar aanleiding van de verrichting worden verwezenlijkt of vastgesteld, worden geacht niet te zijn verwezenlijkt (art. 212 WIB92). Voor zover deze meerwaarden in het kader van een moeder-dochter fusie worden uitgedrukt, worden zij aangemerkt als in artikel 44, §1, 1° WIB92 bedoelde uitgedrukte, niet-verwezenlijkte meerwaarden<sup>260</sup>.

Bij splitsing wordt het maatschappelijk kapitaal en de voorheen gereserveerde winst van de gesplitste vennootschap vastgesteld in de veronderstelling dat elk van de verkrijgende vennootschappen het gestorte kapitaal, de belaste reserves en de vrijgestelde reserves van de gesplitste vennootschap heeft overgenomen en dit evenredig met de fiscale nettowaarde van de respectievelijke inbrengen<sup>261</sup>. Volgens bepaalde rechtspraak kan de verdeling in evenredigheid met de fiscale nettowaarde plaatsvinden voor de (belaste en

---

<sup>257</sup> Zie ook M. DE MUNTER, "Private privak op de valreep door het parlement goedgekeurd", *Fiscoloog* 2003, afl. 887, 3.

<sup>258</sup> Vr. nr. 152 HATRY 13 december 1996, *Vr. & Antw. Senaat* 1996-1997, 14 januari 1997, 1773.

<sup>259</sup> Vr. nr. 37 DECLERCK 4 juli 1988, *Vr. & Antw. Senaat*, 13 september 1988, 824,

<sup>260</sup> De kwalificatie van de fusiemeerwaarde als een 'uitgedrukte, niet-gerealiseerde meerwaarde' in de zin van artikel 44 §1 1° van het WIB92 werd bevestigd door de fusiewet van 11 december 2008 (art. 212 lid 3 WIB92). Hiermee werd tevens het standpunt bevestigd dat de dienst voorafgaande beslissingen voorheen reeds had ingenomen, met name dat deze meerwaarde - als 'uitgedrukte, niet-gerealiseerde meerwaarde' - in toepassing van art. 205ter, §5 WIB92 in mindering moet worden gebracht van de berekeningsgrondslag voor de 'aftrek risicokapitaal' (standpunt gepubliceerd op <http://www.ruling.be>).

<sup>261</sup> Inzake de investeringsreserve bij inbreng, fusie of splitsing: *Fiscoloog* 2003, afl. 879, 6. Inzake gespreid belaste meerwaarden in toepassing van artikel 47 van het WIB92: Voorafg. Besliss. nr. 700.513, 8 januari 2008 en Rb. Brugge 17 juni 2009, *Fisc. Koer.* 2009, 564.

vrijgestelde) reserves *in globo*<sup>262</sup>.

1533

art. 211 § 2 WIB92

Gezien het belastingvrije fusie- en splitsingsregime slechts geldt voor zover de verrichting wordt vergoed door uitgifte van nieuwe aandelen, gelden bijzondere aanrekeningregels in die gevallen waar de inbreng niet volledig vergoed wordt door daartoe uitgegeven nieuwe aandelen (art. 211 § 2 WIB92)<sup>263</sup>. Deze aanrekeningregels zijn ook van toepassing bij splitsingen.

art. 202 § 2 en 204 2° WIB92

Indien in het kader van een moeder-dochterfusie een positief fusieresultaat ontstaat naar aanleiding van de intrekking van de aandelen in de overgenomen dochtervennootschap, komt dit resultaat ten name van de moedervernootschap in aanmerking voor een DBI-aftrek *ad* 100 %. De dbi-participatievoorwaarden van artikel 202 § 2 lid 1 van het WIB92 (deelneming van ten minste 10 % of 2 500 000,00 EUR; financieel vast actief; behoud gedurende één jaar in volle eigendom) gelden in deze hypothese niet.

## 2. Buitenwaartse ('outbound') fusies en splitsingen

1533, 10

Het belastingneutrale regime werd door de fusiewet van 11 december 2008 uitgebreid tot fusies waarbij een binnenlandse vennootschap wordt overgenomen door een intra-Europese vennootschap (en tot splitsingen van een binnenlandse vennootschap waarbij bestanddelen worden verkregen door een intra-Europese vennootschap).

art. 2 § 2 5° b)bis WIB92

Als 'intra-Europese vennootschap' wordt aangemerkt, een vennootschap die (i) geen binnenlandse vennootschap is, (ii) een rechtsvorm heeft die opgesomd is in de bijlage bij de fusierichtlijn, (iii) geacht wordt fiscaal inwoner te zijn van een lidstaat (andere dan België), zonder te worden geacht fiscaal buiten de Europese Unie te zijn gevestigd op grond van een met een derde Staat gesloten dubbelbelastingverdrag, en (iv) onderworpen is aan een belasting die gelijkaardig is aan de vennootschapsbelasting en opgenomen is in artikel 3, c) van de fusierichtlijn, en dit zonder keuzemogelijkheid en zonder vrijstelling.

Indien de overnemende of verkrijgende vennootschap (geen binnenlandse maar) een intra-Europese vennootschap is, dient de verrichting niet enkel te worden verwezenlijkt overeenkomstig de bepalingen van het Wetboek vennootschappen, maar tevens conform de vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard in de lidstaat van de overnemende of verkrijgende vennootschap.

Indien de overnemende of verkrijgende vennootschap een intra-Europese vennootschap is, geldt de fiscaal neutrale behandeling in toepassing van artikel 211 van het WIB92 bovendien (enkel) met betrekking tot:

<sup>262</sup> Rb. Brugge 17 juni 2009, *Fisc. Koer.* 2009, 564, noot M. VAN KEIRSBILCK.

<sup>263</sup> J.P. LAGAE, *Vennootschapsbelasting*, Diegem, Ced.Samsom, 1998, 339-353; C. MATTELIN, "Wijzigingen inzake reorganisaties", *Fisc. Act.* 1999, afl. 3, 2.

- de naar aanleiding van de verrichting verkregen bestanddelen die als gevolg van de verrichting worden aangewend (en behouden) binnen een Belgische inrichting (in de zin van art. 229 § 1 WIB92) waarover de overnemende of verkrijgende intra-Europese vennootschap (al dan niet ten gevolge van de verrichting) beschikt, en die bijdragen tot de resultaten van deze inrichting;
- de vrijgestelde reserves van de overgenomen of gesplitste vennootschap (andere dan die welke verbonden zijn aan een buitenlandse inrichting) die teruggevonden worden binnen het eigen vermogen van deze inrichting (art. 211 § 1 lid 5 WIB92).

De belastingneutraliteit in toepassing van artikel 211 van het WIB92 speelt dus niet volledig indien de in het kader van de verrichting overgenomen of verkregen bestanddelen niet volledig worden opgenomen in de Belgische inrichting. Een onvolledige overneming van het netto actief in de Belgische inrichting doet zich voor indien in het kader van de verrichting bepaalde bestanddelen worden overgebracht naar de buitenlandse hoofdzetel van de overnemende (verkrijgende) vennootschap, of nog indien de overgenomen of gesplitste binnenlandse vennootschap vóór de verrichting over een buitenlandse inrichting beschikt.

Zoals in het kader van een binnenlandse verrichting, kunnen de vrijgestelde reserves in het kader van een ‘intra-Europese’ moeder-dochter fusie fiscaal worden overgenomen. In casu gebeurt deze overname in het eigen vermogen van de Belgische inrichting<sup>264</sup>.

Op grond van artikel 240bis, § 1, 2<sup>o</sup> van het WIB92 worden de fiscale verliezen van de overgenomen (gesplitste) binnenlandse vennootschap in het kader van de verrichting (proportioneel) overgedragen naar de Belgische inrichting van de overnemende (verkrijgende) intra-Europese vennootschap.

### **3. Binnenwaartse (‘inbound’) fusies en splitsingen**

#### **1533,20**

Inzake de bepaling van het fiscaal gestort kapitaal van een binnenlandse vennootschap na overneming van een intra-Europese vennootschap (of na verkrijging van bestanddelen in het kader van een (partiële) splitsing van een intra-Europese vennootschap), zie randnr. 1521,35.

art. 184bis § 4 lid 2 WIB92

De andere bestanddelen van het eigen vermogen van de overgenomen (gesplitste) intra-Europese vennootschap verkrijgen bij de overnemende (verkrijgende) binnenlandse vennootschap in principe de kwalificatie ‘belaste reserve’. Een uitzondering wordt echter gemaakt voor de vrijgestelde reserves die verbonden zijn aan een (vóór de verrichting bestaande) Belgische inrichting van de overgenomen (gesplitste) vennootschap (art. 184bis § 4 lid 2 WIB92).

art. 184ter § 2 lid 1 WIB92

Bij latere realisatie door de binnenlandse vennootschap van de bestanddelen die zij in het kader van de binnenwaartse fusie of splitsing heeft verkregen, worden de

---

<sup>264</sup> Het ‘eigen vermogen’ van een Belgische inrichting wordt omschreven in art. 229 § 4 WIB92, en bestaat uit vrijgestelde reserves, belaste reserves en de kapitaaldotatie.

gerealiseerde meerwaarden of minderwaarden vastgesteld op basis van de boekwaarde van deze activa op het ogenblik van de fusie of splitsing, en dit ongeacht of de overgenomen (gesplitste) buitenlandse vennootschap een intra-Europese vennootschap is (art. 184ter § 2 lid 1 WIB92).

art. 184ter § 2 lid 6 WIB92

De afschrijvingen met betrekking tot de op het moment van de verrichting in het buitenland gelegen bestanddelen, worden slechts fiscaal aanvaard voor zover deze leiden tot een netto boekwaarde<sup>265</sup> die lager is dan de boekwaarde van de bestanddelen op het ogenblik van de verrichting, verminderd met de geboekte herwaarderingen, voor zover deze vóór de verrichting niet belast werden (art. 184ter § 2 lid 6 WIB92) (en zulks ongeacht of de overgenomen (gesplitste) buitenlandse vennootschap een intra-Europese vennootschap is).

Het positieve fusieresultaat dat in het kader van een binnenwaartse moeder-dochter fusie ontstaat naar aanleiding van de intrekking van de aandelen in de overgenomen dochtervennootschap, wordt aangemerkt als een 100 % aftrekbare DBI (art. 204 2° WIB92), op voorwaarde dat de overgenomen dochtervennootschap een intra-Europese vennootschap is, en dat de verrichting in de lidstaat van de overgenomen (gesplitste) vennootschap fiscale neutraliteit geniet in toepassing van een bepaling met gelijkaardig effect als artikel 211 WIB92. Deze 100 % DBI is niet afhankelijk van de participatievoorwaarden van artikel 202, § 2, 1° lid van het WIB92 (deelneming van ten minste 10 % of 1 200 000,00 EUR; financieel vast actief; behoud gedurende één jaar in volle eigendom).

#### **4. Boekhoudkundige regeling inzake fusies en splitsingen**

1533, 30

De boekhoudkundige regels ter zake zijn terug te vinden in een koninklijk besluit van 3 december 1993<sup>266</sup>. De voornaamste krachtlijnen worden tevens door de Commissie voor Boekhoudkundige Normen geschetst in Advies nr. 2009/6 van 1 april 2009 (binnenlandse fusies), Advies nr. 2009/7 van 15 juli 2009 (grensoverschrijdende fusies) en Advies nr. 2009/8 van 15 juli 2009 (binnenlandse splitsingen). Eerstgenoemd advies vervangt het eerdere Advies nr. 166/1 (*Bull. CBN* 1994, afl. 32).

#### **§ 7. DE PARTIËLE SPLITSING**

1533, 50

- Rechtspraak – Rb. Brugge 17 juni 2009, *Fisc. Koer.* 2009, 564, noot M. VAN KEIRSBILCK.
- Bibliografie – DE BEULE, N., RAPOYE, C. en CALUWE, B., *Splitsingen en partiële splitsingen*, in *Bibliotheek Fiscaal Recht Larcier*, Gent, Larcier, 2009, 612 p.
- COUTURIER, J.J., “De partiële splitsing belastingvrij”, *A.F.T.* 2001, 365.

<sup>265</sup> Art. 184ter § 2 lid 6 WIB92 verwijst (verwarrend) naar de ‘fiscale nettowaarde’. In de memorie van toelichting (Doc 52, 1398/001, 33) wordt verwezen naar de ‘boekwaarde’.

<sup>266</sup> B.S. 23 december 1993.

- KLEYNEN, G., “L’embrouillamini des scissions sans dissolution”, *L’Echo* 18 december 2001.
- LAMON, H. en CHALOT, M., “Spin-Offs: New Alternative for Corporate Restructuring Under Belgian Law”, *Tax Planning International Review* 2001, Vol. 28, afl. 10, 1.
- BLOCKERYE, Th., VANGINDERTAEL, H. en MERTENS, L., “La scission partielle et la loi du 16 juillet 2001 instaurant le régime fiscal des opérations assimilées aux fusions et scissions: la dernière pierre à l’édifice?”, *C. & F.P.* 2002, 171.
- KLEYNEN, G., “A propos des scissions partielles”, *L’Echo* 18 juni 2002.
- VANDENBERGHE, W., “Partiële splitsing. Waarom nog splitsen als men partieel kan splitsen?”, *T.F.R.* 2002, afl. 217, 239.
- VAN DE WOESTEYNE, I. en VERSTRAELEN, J., “De volledig belastingvrije partiële splitsing in de inkomstenbelastingen”, *T.F.R.* 2002, afl. 220, 391.
- WAUTERS, M., “Delen om te krijgen. Continuïteit bij de met splitsing gelijkgestelde verrichting”, *T.R.V.* 2002, 277-305.
- VAN DE WOESTEYNE, I. en VERSTRAELEN, J., “Over de boekhoudkundige verwerking van de partiële splitsing en de gedeeltelijk belaste partiële splitsing in de inkomstenbelastingen”, *T.F.R.* 2004, afl. 264, 599.
- VERSTRAELEN, J. en VAN DE WOESTEYNE, I., “De volledig belaste partiële splitsing in de inkomstenbelastingen”, *T.F.R.* 2004, afl. 270, 951.
- VAN GILS, M., “Wat met gespreid te belasten meerwaarden na (partiële) splitsing?”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1107, 7.
- VANDE VELDE, I., “Ruling over gespreide belasting van meerwaarden na (partiële) splitsing”, *Fisc. Act.* 2008, afl. 16, 8.
- VAN KEIRSBILCK, M., noot bij Rb. Brugge 17 juni 2009, *Fisc. Koer.* 2009, 564 (splitsing – verdeling van gespreid te belasten meerwaarden).

De wet van 16 juli 2001<sup>267</sup> regelt het fiscaal regime van de partiële splitsing. Deze verrichting wordt beschouwd als een variant op de klassieke splitsing, waarbij deze fiscale regimes zo veel als mogelijk analoog van toepassing werden gemaakt, zowel voor binnenlandse als voor grensoverschrijdende verrichtingen.

#### **1533, 60**

Volgens de Commissie voor Boekhoudkundige Normen dient de partiële fusie of splitsing boekhoudkundig neutraal te worden verwerkt zoals de traditionele fusie of splitsing<sup>268</sup>.

### **§ 8. OMZETTING VAN VENNOOTSCHAPPEN**

#### **1534**

##### **art. 210 3° WIB92**

De liquidatieaanslag is van toepassing op vennootschappen die een andere rechtsvorm aannemen, behalve indien de omzetting is gebeurd volgens de procedure uit het Wetboek

<sup>267</sup> B.S. 20 juli 2001, 24689.

<sup>268</sup> Advies nr. 166/2, *Bull. CBN* 2002, afl. 47, 42; zie ook A. VAN DE VIJVER, “C.B.N. spreekt zich uit voor neutrale behandeling afsplitsing”, *Fiscoloog* 2002, afl. 852, 3; Advies nr. 2009/11, *Bull. CBN* 2010, afl. 53.

van Vennootschappen (art. 210 3° WIB92)<sup>269</sup>.

art. 214 WIB92

Echter, zelfs indien de procedure van het Wetboek van Vennootschappen niet wordt nageleefd, is de liquidatieaanslag (behoudens wanneer de vennootschap wordt omgezet in een landbouwvennootschap) niet van toepassing wanneer de omzetting enkel een verandering van rechtspersoon impliceert. De liquidatieaanslag blijft dus achterwege wanneer de waardering van de activa- en passivabestanddelen, met inbegrip van het kapitaal en de reserves, geen wijzigingen ondergaat naar aanleiding van de verrichting (art. 214 WIB92). Het is niet vereist dat het gestort kapitaal en de eventueel in het kapitaal geïncorporeerde reserves afzonderlijk in de balans van de 'nieuwe vennootschap' voorkomen<sup>270</sup>.

Op de aldus omgezette vennootschap blijven de afschrijvingen, investeringsaftrekken, enz. van toepassing alsof de omzetting niet had plaatsgevonden.

Zie Brussel 3 februari 1982<sup>271</sup> inzake de niet-vrijstelling van de omvorming van een vennootschap in een organisme dat geen rechtspersoonlijkheid bezit.

Overeenkomstig artikel 45 van het WIB92 zijn de meerwaarden op aandelen in binnenlandse vennootschappen of in vennootschappen die hun maatschappelijke zetel of werkelijke leiding in een andere lidstaat van de Europese Unie hebben, vrijgesteld wanneer die meerwaarden zijn verkregen naar aanleiding van het aannemen van een andere rechtsvorm in toepassing van hetzij artikel 211, § 1, 1° of 214, § 1 van het WIB92 voor zover de verrichting wordt vergoed met nieuwe aandelen, hetzij van de bepalingen van gelijke aard in de andere staat.

## § 9. ZETELVERPLAATSINGEN

1536

- Rechtspraak – Antwerpen 1 april 2008, *T.F.R.* 2009, afl. 360, 359 (vóór de zetelverplaatsing uitgedrukte meerwaarden op aandelen – vrijstelling na zetelverplaatsing niet onderworpen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde).
- Bibliografie – LAGAE, J.-P., “De migratie van vennootschappen en de Belgische inkomstenbelastingen”, in *Liber Amicorum E. KRINGS*, Brussel, Story, 1991, 1031 p.
- VAN DER BRUGGEN, E., “Het fiscaal regime van naar België verplaatste vennootschappen”, *T.R.V.* 1994, 485.
- PIOT, W., “Fiscale implicaties van zetelverplaatsing naar en vanuit België”, *A.F.T.* 1997, 11.
- LAMON, H., “Emigration ou immigration de sociétés sous l’angle juridique belge et communautaire: tout est-il permis ?”, *R.G.F.* 2005, afl. 5, 2 (deel 1), afl. 6-7, 2 (deel 2).
- MESSIAEN, R., “Internationale zetelverplaatsing en de emigratiebelasting ex artikel 210 § 1, 4° WIB92: is de exit-tax verenigbaar met hogere normen?”, *T.F.R.* 2005, afl. 287, 731.
- BRONSELAER, K., “Landinwaartse zetelverplaatsing en voorheen uitgedrukte

<sup>269</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 210/19 en 211/133.

<sup>270</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 211/ 131.

<sup>271</sup> *J.T.* 1983, 324.

meerwaarden op aandelen: de fiscus vangt achter het net”, *T.F.R.* 2009, afl. 360, 366 (noot bij Antwerpen 1 april 2008).

– VAN GILS, M., “Zetelverplaatsing voor en na de Wet van 11 december 2008”, *T.F.R.* 2009, afl. 369, 839.

## **1. Buitenwaartse ('outbound') zetelverplaatsingen**

1538

art. 208–209 WIB92

art. 214bis WIB92

art. 240bis WIB92

In de huidige stand van de wetgeving zijn de liquidatieregels vervat in artikel 208 en 209 van het WIB92 in beginsel mede van toepassing naar aanleiding van een overbrenging van de maatschappelijke zetel, de voornaamste inrichting of de zetel van bestuur of beheer naar het buitenland. De emigratie wordt bijgevolg bij fictie gelijkgesteld met een liquidatie. Een uitzondering wordt echter gemaakt voor de emigratie van een Europese vennootschap of een Europese coöperatieve vennootschap naar een andere lidstaat van de Europese Unie.

In deze hypothese zijn de fiscale liquidatieregels niet van toepassing:

- met betrekking tot de bestanddelen die blijvend aangewend worden binnen een Belgische inrichting (in de zin van art. 229 §1 WIB92) waarover de vennootschap na de zetelverplaatsing beschikt, en die bijdragen tot de resultaten van deze inrichting;
- voor zover de vrijgestelde reserves van de Europese (coöperatieve) vennootschap (die niet verbonden zijn aan een buitenlandse inrichting) teruggevonden worden binnen het eigen vermogen van deze inrichting (art. 214bis WIB92).

In geval van intra-Europese zetelverplaatsing door een Europese (coöperatieve) vennootschap met behoud van een Belgische inrichting blijven de vóór de zetelverplaatsing geleden fiscale verliezen aftrekbaar binnen de inrichting (art. 240bis, §2 WIB92).

## **2. Binnenwaartse ('inbound') zetelverplaatsingen**

1540

art. 184bis § 5 en 184ter § 2 WIB92

De hoger vermelde bepaling inzake de samenstelling van het eigen vermogen in het kader van een binnenwaartse ('inbound') fusie of (partiële) splitsing (art. 184bis § 4 WIB92) is *mutatis mutandis* van toepassing op binnenwaartse zetelverplaatsingen (art. 184bis § 5 WIB92), met dien verstande dat de bepaling inzake binnenwaartse zetelverplaatsingen niet beperkt is tot intra-Europese verplaatsingen. Er is echter een antimisbruik bepaling voorzien in de hypothese van verplaatsing van de zetel van een vennootschap die bedoeld is in artikel 203 § 1 lid 1 1° van het WIB92 (vennootschap die niet onderworpen is aan een belasting van gelijke aard als de vennootschapsbelasting, of die gevestigd is in een land waar de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België). Deze antimisbruik bepaling geldt echter niet

indien de vennootschap vóór de verplaatsing van haar zetel gevestigd was in een lidstaat van de Europese Unie en aldaar aan de gemeenrechtelijke bepalingen inzake belastingen onderworpen was. In de geïllustreerde gevallen wordt het gedeelte van het eigen vermogen dat het ‘gestorte kapitaal’ overtreft, aangemerkt als ‘vrijgestelde reserve’.

De principes inzake de fiscale waarde van de bestanddelen die worden overgenomen (verkregen) in het kader van een binnenwaartse fusie (art. 184ter § 2 WIB92) zijn *mutatis mutandis* van toepassing op binnenwaartse zetelverplaatsingen, met dien verstande dat ook hier (behoudens indien de vennootschap vóór de verplaatsing gevestigd was in een andere EU- lidstaat en aldaar onderworpen was aan het gemeenrechtelijke regime) een antimisbruik bepaling voorzien is in de hypothese van zetelverplaatsing door een vennootschap die bedoeld in artikel 203 § 1 lid 1 1° van het WIB92).

## Afdeling VI.

### **Bijzondere regimes**

#### **§ 1. COÖRDINATIECENTRA**

##### **1542**

- Wetgeving
- Art. 29 wet 11 april 1983 houdende fiscale en begrotingsbepalingen, *B.S.* 16 april 1983.
  - Art. 29 en 30 wet 24 december 2002 tot wijziging van de vennootschapsregeling inzake inkomstenbelastingen en tot instelling van een systeem van voorafgaande beslissingen in fiscale zaken, *B.S.* 31 december 2002, ed. 2, 58823-58825.
  - KB nr. 187 30 december 1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra, *B.S.* 13 januari 1983.
  - KB 3 november 1986 tot vaststelling van de criteria betreffende het multinationale karakter van de groep waarvan een coördinatiecentrum deel uitmaakt, *B.S.* 20 november 1986.
  - KB 5 augustus 1991 tot uitvoering van artikel 1, derde lid van het koninklijk besluit nr. 187 van 30 december 1982 betreffende de oprichting van coördinatiecentra, *B.S.* 7 september 1991.
- Circulaires
- Circ. nr. Ci.RH.421/368.883, 31 juli 1987, *Bull. Bel.*, afl. 664, 1778.
  - Circ. nr. Ci.RH.421/439.244, 29 november 1993, *Bull. Bel.*, afl. 733, 3350.
- Bibliografie
- CALLAERT, M., *T-zones en coördinatiecentra: Bakermat voor fiscale innovatie.*, Brussel, Ced. Samsom, 1985, nr. 3, 93 p.
  - KEYMEULEN, G., *Belastingvrije coördinatiecentra*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1985, 90 p.
  - TULKENS, C., *Les centres de coordination. Groupes d'entreprises et avantages fiscaux*, Brussel, CRISP, 1998, 56 p.
  - CHEVALIER, C., “De hervorming van de vennootschapsbelasting anno. 2002”, in PEETERS, B. (ed.), *Hervorming van de vennootschapsbelasting*, Brussel, De Boeck & Larcier, 2003, 35-43.
  - GHEYSEN, S., “De toepasselijkheid van de dubbelbelastingverdragen op de coördinatiecentra”, *A.F.T.* 1985, 103.
  - HINNEKENS, L., “De coördinatiecentra na de Wet van 4 augustus 1986”, *A.F.T.* 1987,

3-19.

- JACQMAIN, B., “Les centres de coordination”, *Documentatieblad* 1990, 1989.
- HINNEKENS, L., “Pending tax issues raised by Belgian coordination centers”, *Intertax* 1990, 358-365.
- NELISSEN, G., “Coördinatiecentra: het neusje van de fiscale zalm”, *De Gids* 1990, 999-1008.
- CLAREBOUT, X. en VANHAUTE, P., “De coördinatiecentra en ‘The US tax Reform Act’”, *Fiskofoon* 1990, 241-261.
- VAN HOOGENBEMPT, H., “La condition d’emploi dans les centres de coordination”, *J.T.* 1991, 305-313.
- X, Hernieuwing modaliteiten erkenning, *Fiskoloog* 1993, afl. 432, 7.
- LAGAE, J.-P. en DOCCLO, C., “Le régime fiscal des centres de coordination”, *J.D.F.* 1995, afl. 9-10, 257-283.
- BRACEWELL – MILNESS, B., “Tax Competition: Harmful or Beneficial?”, *Intertax* 1999, 86.
- HUYGHE, A., “Nieuwe regeling coördinatiecentra komt Europa tegemoet”, *Fiscoloog* 2002, afl. 858, 1-4.

**1543**

Belangrijke (wereldwijde omzet en eigen vermogen van 240 000 000,00 EUR respectievelijk 24 000 000,00 EUR) multinationale groepen kunnen in België een vennootschap of een vaste inrichting oprichten met het oog op de centralisatie van bepaalde activiteiten ten voordele van de groep.

Deze activiteiten omvatten: publiciteit, informatieverlening en verzameling, verzekering en herverzekering, wetenschappelijk onderzoek, betrekkingen met de nationale en internationale autoriteiten, centralisering van de werkzaamheden op het gebied van de boekhouding, administratie en informatica, centralisering van de financiële handelingen en van het dekken van de risico’s voortvloeiend uit de schommelingen van de wisselkoers, alsmede alle werkzaamheden die een voorbereidend of hulpverlenend karakter hebben voor de vennootschappen van de groep. Bij KB van 5 augustus 1991, in uitvoering van de wet van 28 december 1990, werd verder bepaald wanneer het aanhouden van sommen als geldbeleggingen niet tot de toegelaten activiteiten behoort.

Aan de Dienst voorafgaande beslissingen werd de volgende casus voorgelegd: het hoofdhuis van een vennootschapsgroep wil een tijdelijke opdracht (3 tot 6 maanden) geven aan een werknemer van het Belgisch coördinatiecentrum dat deel uitmaakt van de groep. Daardoor zal deze werknemer, naast zijn functies voor het coördinatiecentrum, activiteiten voor een groepslid uitoefenen die niet toegelaten zijn voor een erkend coördinatiecentrum. Gelet op het tijdelijk karakter van de opdracht bevestigde de FOD Financiën dat dit de erkenning van het coördinatiecentrum niet in gevaar brengt, mits de eraan verbonden kosten zonder winststopslag zullen worden doorgerekend aan het betreffende groepslid<sup>272</sup>.

Indien het centrum erkend wordt, bij koninklijk besluit voor een hernieuwbare periode van 10 jaar, en tenminste tien voltijdse werknemers in dienst neemt na verloop van twee jaar sinds de aanvang van de activiteiten, wordt het belastbare inkomen van het centrum op forfaitaire wijze vastgesteld. De vaststelling van het belastbaar inkomen geschiedt namelijk op basis van de uitgaven en werkingskosten, met uitsluiting van de personeels-

---

<sup>272</sup> Besliss. nr. E.T. 300.071, 27 mei 2003.

en de financiële kosten. Evenwel mag het aldus vastgestelde belastbaar inkomen niet lager zijn dan het bedrag gevormd door het totaal van:

- a. de niet als bedrijfsuitgave aftrekbare uitgaven en lasten;
- b. de andere tantièmes dan die bedoeld in artikel 108 van het WIB92;
- c. de abnormale of goedgunstige voordelen die aan het centrum worden verleend.

Met betrekking tot de draagwijdte van de ‘niet als bedrijfsuitgave aftrekbare uitgaven en lasten’, bestond er een controverse. De belastingadministratie stelde dat de vennootschapsbelasting, verschuldigd door een coördinatiecentrum, deel uit maakt van de minimale grondslag waarop coördinatiecentra worden belast. Bij arrest van 16 maart 2007 heeft het Hof van Cassatie de belastingadministratie echter in het ongelijk gesteld<sup>273</sup>. De administratie heeft zich hierbij neergelegd<sup>274</sup>.

Op 27 februari 2002 heeft de Europese Commissie een brief aan de Belgische Regering gericht waarin zij een grondig onderzoek aankondigt om na te gaan of het Belgische regime geen verboden staatssteun uitmaakt in de zin van artikel 88 van het EG-verdrag<sup>275</sup>.

Bij ‘Beschikking’ van 17 februari 2003 besliste de Europese Commissie dat het bijzonder fiscaal stelsel voor coördinatiecentra niet verenigbaar is met de regels inzake staatssteun en België daarom het stelsel moet intrekken of wijzigen.

De Commissie stond de coördinatiecentra voorlopig toe hun activiteiten voort te zetten tot de periode van hun erkenning als coördinatiecentrum verliep, en uiterlijk tot 31 december 2010. Zij verbood wel iedere verlenging van erkenning. België stelde tegen deze beschikking een annulatieverzoek in bij het Hof van Justitie. In afwachting van het oordeel ten gronde, besliste de Voorzitter van het Hof op 26 juni 2003 tot schorsing van de beschikking, voor zover deze verbiedt het stelsel te verlengen voor de centra waarvan de erkenning na 17 februari 2003 verloopt.

Volgens een persbericht van de Commissie van 16 juli 2003 laat de redenering van de Voorzitter en de formulering van het dictum toe te vermoeden dat de steun die aan coördinatiecentra op basis van de schorsing wordt verleend definitief is verworven, zelfs al zou het Hof later in haar beslissing ten gronde de vordering van België afwijzen. Uit hetzelfde persbericht blijkt nog dat de Commissie een annulatieverzoek heeft ingediend tegen de beslissing van de Europese Raad van 16 juli 2003 die België toestaat voor bepaalde coördinatiecentra het stelsel te verlengen tot eind 2005.

Het Europees Hof van Justitie verklaarde de Beschikking van de Europese Commissie vervolgens nietig voor zover zij niet voorziet in overgangsmaatregelen voor die centra waarvan de aanvraag tot verlenging van de erkenning hangende was op de datum van de kennisgeving van de bestreden beslissing<sup>276</sup>.

---

<sup>273</sup> Cass. 16 maart 2007, *T.F.R.* 2007, afl. 325, 608.

<sup>274</sup> T. DE WIT en G. HARDAT, “Strijd over vaststelling belastbare basis lijkt gestreden”, *Fisc. Act.*, afl. 37, 8-9.

<sup>275</sup> *Pb.C.* 20 juni 2002, afl. 147, 2.

<sup>276</sup> HvJ 22 juni 2006, *F.J.F.*, No. 2007/38, 111.

Als gevolg hiervan wijzigde de Europese Commissie haar eerdere beschikking<sup>277</sup> en formuleerde haar standpunt als volgt:

- voor coördinatiecentra, waarvan het statuut verliep uiterlijk op 21 december 2005, kan geen verlenging van hun statuut meer worden toegestaan,
- voor centra, waarvan het statuut verstrijkt na 2005, blijft de overgangperiode gelden tot het verstrijken van hun lopende erkenning, maar in elk geval uiterlijk tot einde 2010.

Ingevolge deze evolutie voorziet het KB nr. 187 nu expliciet dat het bijzonder regime voor coördinatiecentra eindigt op 31 december 2010<sup>278</sup>.

## **§ 2. BELEGGINGSVENNOOTSCHAPPEN EN ORGANISMEN VOOR DE FINANCIERING VAN PENSIOENEN**

**1544, 50**

- Wetgeving
- Wet 4 december 1990 op de financiële transacties en de financiële markten, *B.S.* 22 december 1990, o.m. gewijzigd door artikel 10 wet 16 april 1997 houdende diverse fiscale bepalingen, *B.S.* 23 mei 1997.
  - Wet 22 april 2003 inzake de private privak, *B.S.* 9 mei 2003, ed. 2.
  - Wet 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, *B.S.* 9 maart 2005.
  - Wet 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening, *B.S.* 10 november 2006.
  - KB 14 oktober 1991 tot wijziging van het KB/WIB op het stuk van de roerende voorheffing, *B.S.* 23 oktober 1991.
  - KB 14 november 1991 tot wijziging van het KB/WIB, op het stuk van de roerende voorheffing, *B.S.* 26 november 1991.
  - KB 3 juni 1994, *B.S.* 12 juli 1994.
  - Artikelen 99 tot en met 106 wet 21 december 1994 houdende sociale en diverse bepalingen, *B.S.* 23 december 1994.
  - KB 10 april 1995 met betrekking tot vastgoedbevak's, *B.S.* 23 mei 1995.
  - KB 18 april 1997 met betrekking tot de instellingen van belegging in niet-genoteerde vennootschappen en in groei-bedrijven, *B.S.* 24 juni 1997.
  - KB 15 mei 2003 inzake de private privak, *B.S.* 22 mei 2003, en vervolgens opnieuw gepubliceerd in *B.S.* 12 juni 2003.
- Omzendbrieven
- Omzendbrief AOIF 28/2007 7 september 2007 inzake organismen voor de financiering van pensioenen.
- Bibliografie
- LAENENS, F., "Fiscale aspecten van bevek's / (Vastgoed)bevak's", in MAECKELBERGH, W. (ed.), *Fiscaal Praktijkboek – Directe Belastingen 1999-2000*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 453- 482.
  - BLOCKERYE, T., BONNEFOY, P.H., GOOSSENS, N., e.a., "Vastgoedbevak's - Sicafs immobilières. Tien jaar K.B. 10 april 1995 – Dix ans d'application de l'A.R. du 10 avril

<sup>277</sup> *Fiskoloog* 2007, afl. 1092, 1.

<sup>278</sup> Art. 7bis KB nr. 187, 30 december 1982, ingevoegd door art. 297 wet 27 december 2006 houdende diverse bepalingen, *B.S.* 28 december 2006.

1995”, in *Vastgoed Cahiers Immobiliers*, Gent, Larcier, 2005, 394.

- POPPE, G., “De fiscale aspecten van de beleggingsinstellingen na de hervorming van de financiële markten”, *Fiskofoon* 1991, 184-201.
- VALENDUC, C., “Het fiscaal stelsel van de bevek’s. Hoe het concurrentievermogen verzoenen met een doeltreffende en billijke belastingregeling?”, *A.F.T.* 1991, 69-75.
- KLEYNEN, G., “Le point sur le régime fiscal des sociétés d’investissement (sicav, sicaf, sicafi)”, *R.G.F.* 1995, 79-92.
- DE VIRON, A. en MALVAUX, B., “La Sicafi. Un nouveau véhicule à l’usage des investisseurs immobiliers”, *R.G.F.* 1995, 252-261.
- PARAMORE, J.E., “La Sicaf immobilière (SICAFI) – Aspects juridiques et fiscaux”, *Bank. Fin.* 1996, afl. 2, 84-98.
- GHERET, D., “La fiscalité des placements collectifs (Sicav, SIC, Sicafi, Pricav)”, *R.G.F.* 2000, afl. 5, 143-177.
- LAMON, H. en CHALOT, M., “La pricaf privée: solution belge pour le capital à risque”, *R.G.F.* 2003, afl. 8, 12-20.
- DE MUNTER, M., “Nu ook ‘institutionele BEVAK’ met aantrekkelijk fiscaal statuut”, *Fiscoloog* 2008, afl. 1141, 5-7.

Beleggingsvennootschappen (als bedoeld in de artikelen 14, 19, 24, 99, 102, 106 en 119 van de wet van 20 juli 2004) en organismen voor de financiering van pensioenen zijn slechts belastbaar op het totaal van de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen (men spreekt ook over de ‘vrijwillige’ voordelen) en van de niet als bedrijfskosten aftrekbare uitgaven en kosten, andere dan waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen. In voorkomend geval is eveneens een aanslag geheime commissielonen verschuldigd.

Doordat bedoelde beleggingsvennootschappen en organismen eigenlijk niet echt belastbaar zijn op de door hen genoten inkomsten, gelden ook niet de regels inzake aftrek van definitief belaste inkomsten, noch inzake verrekening van een buitenlands belastingkrediet. Om te vermijden dat de bijzondere belastbare basis tot gevolg zou hebben dat sommige voorheffingen onverrekenbaar zouden worden, werd bepaald dat artikel 123 van het KB/WIB92 niet van toepassing is. Dit artikel bepaalt immers dat de roerende voorheffing enkel verrekend mag worden in de mate en voor zover zij betrekking heeft op inkomsten die in de belastbare grondslag van de vennootschapsbelasting zijn opgenomen.

Tenslotte kunnen de beleggingsvennootschappen en organismen niet genieten van het verlaagd tarief inzake vennootschapsbelasting.

Een bijzondere vorm van beleggingsinstellingen vormen het Prifonds en de (openbare) privak, zijnde het Belgische fonds respectievelijk de Belgische vennootschap voor belegging in niet-genoteerde vennootschappen en in groei-bedrijven, die als uitsluitend doel heeft de collectieve belegging in toegelaten financiële instrumenten uitgegeven door niet-genoteerde vennootschappen en groei vennootschappen. Het reglementaire kader werd gecreëerd door het koninklijk besluit van 18 april 1997. De fiscale aspecten zijn terug te vinden in de wet van 16 april 1997 houdende diverse fiscale bepalingen. Een openbare privak moet door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen worden erkend en is verplicht haar aandelen op de beurs te verhandelen.

Bij wet van 22 april 2003 werd de private privak in het leven geroepen; dit is een niet-beursgenoteerde ('private') vennootschap met als doel het aanmoedigen van beleggingen in risicodragend kapitaal door private beleggers. Een private privak moet bij de FOD Financiën haar inschrijving aanvragen en wordt opgericht voor maximum twaalf jaar.

Net zoals alle andere erkende collectieve beleggingsvennootschappen wordt de private privak op forfaitaire basis belast. Zij is enkel belastbaar op (i) de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen, (ii) de niet als bedrijfskosten aftrekbare uitgaven en kosten (andere dan waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen) en de vergoedingen voor ontbrekende coupon in zake aandelenleningen.

De bijzondere forfaitaire belastbare basis wordt buiten spel gezet voor het belastbaar tijdperk waarin een private privak bepaalde verplichtingen niet meer nakomt. Alsdan wordt de private privak onderworpen aan het gemeenrechtelijk regime vennootschapsbelasting. Reserves die voordien onder het specifieke regime werden gevormd worden dan beschouwd als belaste reserves in de mate dat ze voorkomen uit gerealiseerde meerwaarden of ontvangen dividenden, en als vrijgestelde reserves indien het reserves zijn die op een afzonderlijke passiefrekening geboekt zijn en die geen grondslag vormen voor de winstberekening van het belastbare tijdperk indien en in zover deze voorwaarden niet langer nageleefd worden.

Hoewel de private privak onderworpen is aan vennootschapsbelasting, is het fiscale regime toepasselijk op de private privak zodanig georganiseerd dat het vehikel in de praktijk de facto als fiscaal transparant kan worden beschouwd, meer bepaald door de toekenning of organisatie van een aantal bijzondere fiscale regels die voor de private privak resulteren in een passende fiscale behandeling<sup>279</sup>:

- het bijzonder regime van vennootschapsbelasting voor de beleggingsinstelling zelf;
- het feit dat er geen deelnemingsvereiste noch immobiliseringsvereiste is voor inkomsten die worden verkregen, verleend of toegekend door de private privak;
- vrijstelling van de gerealiseerde meerwaarden op aandelen voor investeringen door en in de private privak;
- voor de inkomsten die de private privak zelf uitkeert wordt ongeacht de verkrijger afgezien van de inning van roerende voorheffing op het gedeelte van de uitgekeerde inkomsten dat afkomstig is van verwezenlijkte meerwaarden op aandelen;

art. 21 2° WIB92

- uitsluiting van de heffing van roerende voorheffing op de liquidatieboni en inkoopboni (art. 21 2° WIB92).

### § 3. FISCALE STEUNMAATREGELEN VOOR DE ZEESCHEEPVAART

#### 1544, 53

- Wetgeving
- Programmawet 2 augustus 2002, *B.S.* 29 augustus 2002.
  - Programmawet 27 december 2004, *B.S.* 31 december 2004, ed. 2.
  - KB 7 mei 2003, *B.S.* 9 mei 2003, ed. 2.
  - Mededeling Commissie C (2004) 43 - Communautaire richtsnoeren betreffende

---

<sup>279</sup> Cf. M. TAEYMANS en C. DOUTREMONT, "De private privak", *T.R.V.* 2004, afl. 3, 194-218, *err. T.R.V.* 2004, afl. 4, 264.

- Bibliografie – VAN ROMPAEY, P., “Fiscale behandeling van de winsten uit zeescheepvaartactiviteiten: een aantrekkelijk stelsel?”, *A.F.T.* 2007, afl. 10, 19-42.

**1544, 54**

De programmawet van 2 augustus 2002 voerde een zogenaamde tonnagebelasting in voor winst uit zeescheepvaart. De tonnagebelasting is een forfaitaire vaststelling van de belastbare grondslag aan de hand van de tonnage van de zeeschepen.

Met het oog op de toepassing van de regeling inzake tonnagebelasting, wordt winst uit zeescheepvaart als volgt omschreven:

- de winst uit de exploitatie van een zeeschip varend onder de vlag van een lidstaat van de Europese Unie voor het vervoer van goederen of personen alsmede alle activiteiten die direct samenhangen met deze exploitatie op internationale zeeroutes, op routes van en naar installaties op zee bestemd voor de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen. Van de voorwaarde te varen onder de vlag van een lidstaat van de Europese Unie wordt echter afgezien mits aan de voorwaarden van de communautaire richtsnoeren betreffende de staatssteun voor het zeevervoer is voldaan;
- de winst uit de exploitatie van een zeeschip varend onder Belgische vlag voor het vervoer van opgebaggerd materiaal over volle zee uit de exploratie of exploitatie van natuurlijke rijkdommen op zee wanneer de werkzaamheden van dat zeeschip voor meer dan 50 % van de bedrijfstijd tijdens het belastbaar tijdperk bestaat uit het vervoer van zulk opgebaggerd materiaal over volle zee;
- de winst uit de exploitatie van een zeeschip varend onder Belgische vlag wanneer meer dan 50 % van de door dat zeeschip werkelijk verrichte activiteit tijdens het belastbaar tijdperk bestaat uit het verrichten van sleepvaart op volle zee die als zeevervoer kan worden aangemerkt.

Er is exploitatie van een zeeschip indien:

- de belastingplichtige eigenaar is, mede-eigenaar of rompbevrachter van een zeeschip dat in belangrijke mate in België wordt beheerd, en dat hij zelf niet in rompbevrachting heeft gegeven; of
- de belastingplichtige in België hoofdzakelijk het commerciële beheer van een zeeschip verricht voor een andere belastingplichtige, mits het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen waarvoor hij dit commerciële beheer verricht niet meer bedraagt dan driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die hij beheert op een wijze als bedoeld in lid a, waarbij zeeschepen in mede-eigendom voor hun volledige tonnenmaat meetellen indien die mede-eigendom minstens 5 % belooft; of
- de belastingplichtige in België een zeeschip in tijd- of reischarter houdt, mits het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die hij in tijd- of reischarter houdt niet meer bedraagt dan driemaal het jaartotaal van de netto dagtonnages van de zeeschepen die hij beheert op een wijze als bedoeld in lid a, waarbij zeeschepen in mede-eigendom voor hun volledige tonnenmaat meetellen indien die mede-eigendom minstens 5 % belooft.

Alleen Belgische vennootschappen of Belgische vaste inrichtingen van buitenlandse

vennootschappen kunnen de toepassing van deze tonnagebelasting vragen, zelfs voor een apart gecreëerde divisie zeescheepvaart<sup>280</sup>. Zij moeten daartoe een verzoek indienen bij de belastingadministratie, die hierover een beslissing neemt binnen een termijn van drie maanden. Bij inwilliging zal het forfaitair stelsel gelden voor een periode van 10 jaar die volgt op het jaar waarin het verzoek is ingediend. Deze periode kan verlengd worden met telkens 10 jaar.

Per schip, per dag en per 100 nettoton wordt de winst van het belastbaar tijdperk uit de zeescheepvaart als volgt vastgesteld:

- 1,00 EUR voor de schijf tot 1 000 nettoton;
- 0,60 EUR voor de schijf van 1 000 tot 10 000 nettoton;
- 0,40 EUR voor de schijf van 10 000 tot 20 000 nettoton;
- 0,20 EUR voor de schijf van 20 000 tot 40 000 nettoton;
- 0,05 EUR voor de schijf boven 40 000 nettoton.

Het tarief van 0,05 % per 100 ton boven de 40 000 nettoton is slechts van toepassing:

- ofwel op zeeschepen die in nieuwe staat zijn verkregen;
- ofwel op zeeschepen met een ouderdom van minder dan vijf jaar die vanaf de oplevering gedurende de gehele periode die onmiddellijk voorafgaat aan het belastbaar tijdperk waarin voor het eerst de in België belastbare winst overeenkomstig het eerste lid op forfaitaire wijze wordt vastgesteld, onder de vlag van een land dat geen lidstaat is van de Europese Unie zijn geregistreerd;
- ofwel op zeeschepen met een ouderdom van tenminste vijf jaar die gedurende de vijf jaar die onmiddellijk voorafgaan aan het belastbaar tijdperk waarin voor het eerst de in België belastbare winst overeenkomstig het eerste lid op forfaitaire wijze wordt vastgesteld, onder de vlag van een land dat geen lidstaat is van de Europese Unie zijn geregistreerd.

De tonnagebelasting geldt ook (op verzoek) voor de belastbare winst die men verkrijgt uit het beheer van zeeschepen voor rekening van derden, op voorwaarde dat de belastingplichtige het volledige bemannings- en technisch beheer van het zeeschip voor rekening van derden verzekert, en de volle verantwoordelijkheid van de eigenaar overneemt voor de exploitatie van het zeeschip en alle aan de eigenaar opgelegde verplichtingen inzake veiligheid en voorkoming van verontreiniging.

Meerwaarden en minderwaarden op zeeschepen die onderworpen zijn aan de regeling zoals omschreven in deze afdeling worden geacht begrepen te zijn in de forfaitair vastgestelde winst.

Voor de toepassing van artikel 47 van het WIB92 op een vóór de inwerkingtreding van het tonnagebelastingstelsel verwezenlijke meerwaarde, wordt het jaarlijks te belasten gedeelte geacht begrepen te zijn in de forfaitair vastgestelde winst bepaald onder het tonnagebelastingstelsel wanneer de herbelegging gebeurt in een activum dat gebruikt wordt voor de zeescheepvaartactiviteiten<sup>281</sup>.

---

<sup>280</sup> Voor een voorbeeld: Voorafg. Besliss. nr. 500.278, 27 april 2006.

<sup>281</sup> Voorafg. Besliss. nr. 500.011, 16 juni 2005, besproken in R. WILLEMS, "De 124 nieuwste rulings in vogelvlucht", *Fisc. Act.* 2005, afl. 44, 17.

Verliezen en investeringaftrekken van de zeescheepvaartdivisie van vorige belastbare tijdperken (d.w.z. van vóór de periode van de forfaitaire tonnagebelasting) kunnen niet worden afgetrokken van de winst die in de daaropvolgende jaren onder toepassing van de tonnagebelasting wordt vastgesteld. Wel kunnen deze aftrekken worden aangewend om eventuele winsten die buiten het tonnagebelastingstelsel vallen te neutraliseren<sup>282</sup>. Als dergelijke winsten er niet zijn, kunnen de nog niet gebruikte vorige verliezen en investeringsaftrekken pas na afloop van de periode van de forfaitaire belasting met latere winsten verrekend worden.

De dividenden die de vennootschap (die valt onder het tonnagebelastingstelsel) uitkeert aan haar Belgische aandeelhouder(s), kunnen in aanmerking komen voor de DBI-aftrek voorzien in artikel 202, § 1, 1° van het WIB92, op voorwaarde dat aan de voorwaarden zoals vermeld in artikel 202, § 2, 1° en 2° voldaan is. Eventuele meerwaarden, die worden verwezenlijkt op de aandelen van deze vennootschap, kunnen worden vrijgesteld op grond van artikel 192 van het WIB92<sup>283</sup>.

De artikelen 26, 79, 185, § 2, a) en 207, lid 2 van het WIB92 kunnen niet worden toegepast in hoofde van een vennootschap die valt onder het tonnagebelastingstelsel<sup>284</sup>.

Voor wie *niet opteert* voor de tonnagebelasting gelden de volgende bijzondere fiscale maatregelen:

- bijzondere afschrijvingsregels voor investeringen in nieuwe zeeschepen, delen in mede- eigendom van nieuwe zeeschepen en zogenaamde scheepsaandelen in nieuwe zeeschepen (20 % voor het boekjaar van ingebruikneming, 15 % voor ieder van de volgende twee boekjaren en 10 % per boekjaar tot volledige afschrijving); dezelfde afschrijvingsregels kunnen worden toegepast voor zeeschepen die niet in nieuwe staat zijn verkregen wanneer deze schepen voor het eerst in het bezit van een Belgische belastingplichtige komen; het stelsel van de bijzondere afschrijvingsregels geldt enkel voor schepen die uitsluitend gebruikt worden voor zeescheepvaart-activiteiten;
- de meer- en minderwaarden op zeeschepen die aan de tonnagebelasting onderworpen zijn, worden geacht begrepen te zijn in de forfaitaire winst. Om andere belastingplichtigen niet te discrimineren voorziet de wet onder de volgende voorwaarden dat de meerwaarden op zeeschepen vrijgesteld zijn: (1) de vervreemde zeeschepen moeten sedert meer dan vijf jaar de aard van vaste activa hebben; (2) de verkoopwaarde moet herbelegd worden in zeeschepen, delen in mede-eigendom in zeeschepen, in scheepsaandelen of in aandelen van een vennootschap/scheepsexploitant met zetel in de Europese Unie; (3) de herbelegging moet gebeuren uiterlijk bij de stopzetting van de beroepswerkzaamheid en binnen vijf jaar te rekenen vanaf de eerste dag van het belastbaar tijdperk waarin de meerwaarde is verwezenlijkt of vanaf de eerste dag van het voorlaatste belastbaar tijdperk dat de verwezenlijking van de meerwaarde voorafgaat; (4) de onaantastbaarheidsvoorwaarde moet worden nageleefd; (5) bij de belastingaangifte

---

<sup>282</sup> Voorafg. Besliss. nr. 500.011, 16 juni 2005.

<sup>283</sup> Voorafg. Besliss. nr. 500.011, 16 juni 2005.

<sup>284</sup> Voorafg. Besliss. nr. 600.017, 16 mei 2006 en nr. 700.546, 24 juni 2008.

- moet een speciale opgave worden gevoegd;
- een investeringsaftrek van 30 % van de aanschaffingsprijs bij de aanschaf van nieuwe zeeschepen of tweedehandse zeeschepen die voor het eerste in het bezit komen van een Belgische belastingplichtige.

## Hoofdstuk III **Berekening van de belasting**

### Afdeling I. **Gewoon stelsel**

**1545**

**art. 215–218 WIB92**

Het gewone stelsel van aanslag wordt geregeld door de artikelen 215 tot 218 WIB92. Met de vennootschapsbelasting berekend overeenkomstig de hierna vermelde regels, worden een aantal voorheffingen verrekend (roerende voorheffing, forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting, ...).

#### **§ 1. BASISTARIEF**

**1546**

**art. 215 WIB92**

Bibliografie – VERBANCK, P., “De nieuwe tariefstructuur”, in *De langverwachte hervorming van de vennootschapsbelasting*, A.F.T. 2003, Speciale uitgave, 4-38.

Het tarief van de vennootschapsbelasting bedraagt 33 % (exclusief aanvullende crisisbijdrage).

**1547**

**art. 215 WIB92**

Wanneer het belastbaar inkomen niet meer bedraagt dan 322 500,00 EUR, wordt de belasting als volgt vastgesteld:

- op de schijf van 0,00 EUR tot 25 000,00 EUR: 24,25 % (exclusief aanvullende crisisbijdrage);
- op de schijf van 25 000,00 EUR tot 90 000,00 EUR: 31 % (idem);
- op de schijf van 90 000,00 EUR tot 322 500,00 EUR: 34,50 % (idem).

Dit verminderd tarief geldt echter niet:

- voor vennootschappen waarvan de aandelen ten minste voor de helft in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen (deze uitzondering geldt niet voor de coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie erkend werden); het is de administratie die moet bewijzen dat de vennootschap zich in die toestand bevindt.

Het bezit van minstens de helft van de aandelen wil zeggen dat het om de helft van het aantal moet gaan<sup>285</sup>.

Indien echter geen zekerheid kan worden bekomen omtrent het feit of de bewijzen van deelgerechtigdheid van een vennootschap ten minste voor de helft in het bezit van andere vennootschappen zijn, mag om die reden het verminderde tarief inzake Ven.B. niet zonder meer worden geweigerd.

De taxatieambtenaren dienen echter de toepassing van het verminderde aanslagtarief bondig te verantwoorden. Dit kan gebeuren door middel van een in het aanslagdossier te rangschikken nota waarin wordt aangetoond dat de hier boven voorgeschreven navorsingen met de nodige ernst werden verricht.

Een 'Familienstiftung' die onder het Liechtensteins recht valt is geen vennootschap en de aandelen die zij in een Belgische vennootschap bezit, maken bijgevolg geen deel uit van de aandelen die in het bezit zijn 'van één of meer andere vennootschappen'<sup>286</sup>. Indien de aandelen werden gecertificeerd, d.w.z. dat de aandeelhouder de eigendom van zijn aandelen heeft overgedragen aan een rechtspersoon – een administratiekantoor – in ruil voor certificaten, dan dient, aldus de minister van Financiën, rekening te worden gehouden met de hoedanigheid van de certificaathouders en niet met die van de houders van de onderliggende aandelen (het administratiekantoor). Dit blijkt uit het Beknopt Verslag Kamercommissie Financiën en Begroting van 12 maart 2003<sup>287</sup>.

Een vennootschap met een sociaal oogmerk waarvan de aandelen voor meer dan 50 % gehouden worden door een aan de rechtspersonenbelasting onderworpen vzw kan ook genieten van het stelsel van de verlaagde opklimmende tarieven<sup>288</sup>;

- voor zgn. 'financiële vennootschappen', andere dan door de Nationale Raad van de coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die aandelen<sup>289</sup> bezitten waarvan de beleggingswaarde meer bedraagt dan 50 %, hetzij van de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal, hetzij van het gestorte kapitaal verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden. Waar deze regel vroeger over de waarde van 'deelnemingen' sprak en er aldus een inhoudelijke onzekerheid bestond<sup>290</sup> bracht de

---

<sup>285</sup> Vr. nr. 320 DALEM, Vr. & Antw. Senaat 1984-1985, 25 juni 1985, 1809.

<sup>286</sup> Brussel 28 februari 1985, F.J.F., No. 85/181, 299, A.F.T. 1985, 166, noot P. VANHAUTE, J.D.F. 1985, 177.

<sup>287</sup> COM. 1012, 9

<sup>288</sup> Vr. nr. 1179 VISEUR 7 januari 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 123, 16994, Bull. Bel., afl. 784, 1592.

<sup>289</sup> Daartoe behoren ook de aandelen van gemeenschappelijke beleggingsfondsen: Vr. nr. 683 DE CLIPPELE 13 september 1993, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, 7635.

<sup>290</sup> Antwerpen 12 juni 1995, F.J.F., No. 95/184 (verwijzing ter zake naar de boekhoudwetgeving); Antwerpen 21 oktober 1997, F.J.F., No. 98/48 (verwijzing naar de aandelen die werden geboekt onder de rubriek 'financiële vaste activa'); Rb. Antwerpen 9 mei 2008, T.F.R. 2009, afl. 361.

wetgever met ingang van aanslagjaar 1999 duidelijkheid door louter te verwijzen naar de indicatieve waarden van de ‘aandelen’, waardoor zowel de financiële vaste activa als de geldbeleggingen in aanmerking dienen te worden genomen<sup>291</sup>. De waarde van de aandelen en het bedrag van het gestorte kapitaal, de reserves en de meerwaarden moeten worden genomen de dag waarop de vennootschap, die de aandelen bezit, haar jaarrekening heeft opgesteld. Om te bepalen of de grens van 50 % overschreden is, worden de aandelen, die minstens 75 % vertegenwoordigen van het gestorte kapitaal van de emitterende vennootschap, niet in aanmerking genomen;

- voor vennootschappen, waarvan de dividenduitkering meer dan 13 % van het gestorte kapitaal bedragen bij het begin van het belastbaar tijdperk<sup>292</sup>. Daar waar de geherkwalificeerde interesten van rentegevende voorschotten als dividenden bij de uitgekeerde winst worden meegerekend, blijven de kwalificerende rentegevende voorschotten zelf buiten de basis waarop de 13 %-grens wordt berekend<sup>293</sup>;

art. 215 lid 3 4° WIB92

- voor vennootschappen, andere dan door de Nationale Raad voor de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen, die ten laste van het resultaat van het belastbaar tijdperk niet aan ten minste één van hun bedrijfsleiders een bezoldiging hebben toegekend die gelijk is aan of hoger dan het belastbaar inkomen van de vennootschap, wanneer die bezoldiging minder bedraagt dan 36 000,00 EUR. Er bestaat controverse in de rechtspraak met betrekking tot de vraag of deze bepaling enkel kan gelden t.a.v. natuurlijke personen, dan wel ook voor bestuurders-vennootschappen<sup>294</sup>. Voor de kwalificatie als bedrijfsleider als bedoeld in artikel 32 van het WIB92 komen niettemin alleen natuurlijke personen in aanmerking. Ingeval van statuutwisseling (van werknemer naar bedrijfsleider, e.o.) binnen hetzelfde jaar, worden voorts enkel de bezoldigingen die worden toegekend aan bedrijfsleiders weerhouden ter berekening van de grens van 36 000,00 EUR<sup>295</sup>.

art. 31 en 32 WIB92

Maar onder de ‘bezoldiging’ van een bedrijfsleider moeten niet enkel de eigenlijke bedrijfsleidersbezoldigingen (art. 32 WIB92) worden begrepen. Ook de werknemersbezoldigingen (art. 31 WIB92) vallen er onder, die een persoon ontvangt, die in de vennootschap tegelijkertijd een onbezoldigd mandaat als bestuurder

---

<sup>291</sup> Circ. nr. AFZ/99-0390, 16 augustus 1999, nr. 40; X, “Verlaagd tarief en deelnemingen: uitstel”, *Fiscooloog* 1999, afl. 693, 3.

<sup>292</sup> Wat onder gestorte kapitaal dient te worden verstaan ingeval van kapitaalvermindering na een belastingvrije reorganisatie, blijkt uit Brussel 24 december 1991, *A.F.T.* 1992, 184, noot G. JORION, *F.J.F.*, No. 92/139, 262. Zie ook: Brussel 14 mei 1991, *Bull. Bel.*, afl. 721, 2986. Het arrest van Brussel van 24 december 1991 werd vernietigd door Cass. 10 december 1992, *J.D.F.* 1993, 33, *A.F.T.* 1993, 217, noot R. BELTJENS.

<sup>293</sup> Deze werkwijze houdt volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) geen schending van het gelijkheidsbeginsel in: Arbitragehof 29 maart 2000, *F.J.F.*, No. 2000/165.

<sup>294</sup> Gent 28 september 2000, *T.F.R.* 2001, afl. 193, 34, noot W. DEFOOR; Brussel 20 juni 2003, *Fiscooloog* 2003, afl. 908, 11; Gent 18 december 2007, *A.F.T.* 2008, afl. 4, 9; *Contra*: Antwerpen 13 april 1999, *F.J.F.*, No. 99/69; Antwerpen 11 februari 2003, *Fisc. Act.* 2003, afl. 14, 5-6, *Fiscooloog* 2003, afl. 886, 9 (het hof van beroep van Antwerpen maakt geen onderscheid tussen bestuurders-natuurlijke personen en bestuurders-vennootschappen).

<sup>295</sup> Vr. nr. 16 VAN DE CASTEELE 1 september 1999, Vr. & Antw. Kamer 1999-2000, nr. 4, 25 oktober 1999, 362, *Bull. Bel.*, afl. 799, 3946; X, “statuutwissel en de 1 miljoen F-regel: welke inkomsten?”, *Fiscooloog* 1999, afl. 729, 8.

bekleedt<sup>296</sup>. En zelfs de baten, die een persoon ontvangt van de vennootschap, waarin hij tevens bestuurder is, ressorteren daaronder<sup>297</sup>. Daarentegen komen de betalingen die de bedrijfsleider ontvangt van zijn vennootschap en die in zijn hoofde winsten uitmaken volgens de rechtbank van eerste aanleg te Gent niet in aanmerking<sup>298</sup>. Dat standpunt lijkt evenwel niet volledig in overeenstemming met de visie van het Grondwettelijk Hof<sup>299</sup>.

Tenslotte wordt soms de vraag gesteld of men rekening mag houden met een bezoldiging die de algemene vergadering heeft beslist toe te kennen, doch waarvan het daadwerkelijke tijdstip van betaling door de algemene vergadering nog niet werd vastgesteld. De rechtbank van eerste aanleg te Hasselt beantwoordde de vraag positief<sup>300</sup>.

- voor vennootschappen die deel uitmaken van een groep waartoe een coördinatiecentrum behoort.
- voor de beleggingsvennootschappen bedoeld in artikel 6 wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, alsmede voor de organismen voor de financiering van pensioenen, bedoeld in artikel 8 wet van 27 oktober 2006 betreffende het toezicht op de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening, in de mate dat artikel 185bis § 1 van het WIB92, toepassing vindt.

## § 2. GUNSTTARIEF VOOR OPNEMING VAN VRIJGESTELDE RESERVES

1547, 40

art. 519ter WIB92

Voor de aanslagjaren 2008 tot 2010 wordt het tarief van de vennootschapsbelasting verlaagd tot 16,5 % (aanslagjaar 2008), 20,75 % (2009) of 25 % (2010).

Dit gunsttarief is van toepassing op alle belastbare opnemingen van vrijgestelderreserves die betrekking hebben op vrijgestelde verwezenlijkte meerwaarden waarvoor de onaantastbaarheidsvoorwaarde is nageleefd en die niet hoger zijn dan het totale bedrag van die meerwaarden die bestonden op het einde van het belastbaar tijdperk dat aan het aanslagjaar 2004 is verbonden. Het verlaagd tarief geldt ook voor de belastbare opnemings van de investeringsreserve, die voor het aanslagjaar 1982 is aangelegd.

Er is bovendien een verdere verlaging van het tarief vennootschapsbelasting tot 10 % (2008), 12 % (2009) of 14 % (2010), indien en in de mate dat de vennootschap tijdens één van de betrokken aanslagjaren bepaalde investeringen doet.

---

<sup>296</sup> Arbitragehof 16 februari 2005 (prejudiciële vraag), A.A. 2005, afl. 1, 411, B.S. 8 april 2005, 14793, *F.J.F.*, No. 2005/ 166, 602.

<sup>297</sup> Arbitragehof 22 november 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 321, 362.

<sup>298</sup> Rb. Gent 27 november 2008, *Fisc. Act.* 2009, afl. 2, 13.

<sup>299</sup> J. VAN DYCK, "Minimumbezoldiging bedrijfsleider: tellen 'winsten' niet mee?", *Fiscooloog* 2009, afl. 1151, 6-7.

<sup>300</sup> Rb. Hasselt 23 november 2005, *T.F.R.* 2006, 614; I. VAN DE WOESTEYNE, "noot onder Brussel 26 oktober 2005", *T.F.R.* 2006, 617.

### § 3. BELASTINGKREDIET VOOR ONDERZOEK EN ONTWIKKELING

1547,50

art. 289quater- 289novies, 292bis en

530 WIB92

Vanaf aanslagjaar 2007 kan een belastingkrediet worden genoten voor milieuvriendelijke investeringen in onderzoek en ontwikkeling en voor octrooien<sup>301</sup>. De activa die ook recht geven op de verhoogde investeringsaftrek, komen daarvoor in aanmerking (zie RN 1274 e.v.).

De vennootschap dient evenwel te kiezen voor hetzij het belastingkrediet, hetzij de verhoogde investeringsaftrek. Die keuze is onherroepelijk vanaf het belastbaar tijdperk waarin ze gemaakt wordt. De keuze voor het belastingkrediet heeft tot gevolg dat de gebruikelijke grensbedragen voor de overdraagbaarheid van de nog niet genoten investeringsaftrek, met name 620 000,00 EUR<sup>302</sup> en 2 480 000,00 EUR<sup>303</sup> (zie art. 72 lid 2 WIB92) verlaagd worden tot respectievelijk 310 000,00 EUR<sup>304</sup> en 1 240 000,00 EUR<sup>305</sup> (te indexeren<sup>306</sup>). Daarnaast dient men rekening te houden met de overgangsbepalingen van artikel 530 van het WIB92, die desgevallend voorzien in de omzetting van de investeringsaftrek in een belastingkrediet.

Een *eenmalig* belastingkrediet kan met de vennootschapsbelasting worden verrekend voor milieuvriendelijke investeringen in onderzoek en ontwikkeling en octrooien. Dit eenmalig belastingkrediet beloopt 33,99 % van een deel<sup>307</sup> van de aanschaffings- of beleggingswaarde van de materiële vaste activa die in nieuwe staat zijn verkregen of tot stand gebracht en van de nieuwe immateriële vaste activa, indien die vaste activa in België voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt.

Een *gespreid* belastingkrediet kan worden genoten voor milieuvriendelijke investeringen in onderzoek en ontwikkeling (doch niet voor octrooien). Dat houdt in dat gedurende de afschrijvingsduur van die activa, een belastingkrediet wordt verrekend met de vennootschapsbelasting gelijk aan 33,99 % van de aanvaarde afschrijving, vermenigvuldigd met een bepaald percentage<sup>308</sup>.

Als bij de overdracht of buitengebruikstelling van een vast actief het totaal van de verrekende gespreide belastingkredieten voor onderzoek en ontwikkeling lager is dan het eenmalig belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling dat had kunnen worden verrekend, wordt voor het verschil een aanvullend belastingkrediet verleend.

Het belastingkrediet komt niet in aanmerking voor het bepalen van de latere

---

<sup>301</sup> Art. 289quater WIB92, ingevoerd door de wet van 23 december 2005 betreffende het generatiepact, B.S. 30 december 2005, van toepassing vanaf aj. 2007. Elke wijziging die vanaf 18 november 2005 aan de afsluitdatum van de jaarrekening wordt gebracht, is zonder uitwerking.

<sup>302</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 858 330,00 EUR.

<sup>303</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 3 433 310,00 EUR.

<sup>304</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 429 160,00 EUR.

<sup>305</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 1 716 660,00 EUR.

<sup>306</sup> Art. 201, laatste lid WIB92.

<sup>307</sup> Het deel is gelijk aan het in art. 69, § 1 lid 1 2° voorziene percentage.

<sup>308</sup> Het percentage is het in art. 70 lid 2 WIB92, voorziene percentage.

meerwaarden of minderwaarden op de vaste activa waarvoor het is verleend. Uit die bepaling volgt inzonderheid dat, ten name van belastingplichtigen die het eenmalig belastingkrediet hebben verkregen, dit belastingkrediet niet moet worden herzien bij overdracht of buitengebruikstelling van de vaste activa waarop het belastingkrediet betrekking had<sup>309</sup>.

Materiële vaste activa en van derden verkregen immateriële vaste activa (andere dan octrooien) die worden gebruikt om het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe producten en van toekomstgerichte technologieën te bevorderen en waarvoor op grond van dat gebruik het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling is verkregen, moeten gedurende de gehele afschrijvingsduur van die activa voor dat gebruik aangewend blijven door de vennootschap die het belastingkrediet heeft verkregen of door de vennootschap die deze activa verworven heeft ingevolge een belastingvrije herstructurering. Gebeurt dat niet, dan dient een gedeelte van het verleende belastingkrediet terugbetaald te worden (zie art. 82 KB/ WIB92).

Indien een bepaald aanslagjaar geen of onvoldoende belasting oplevert om het belastingkrediet volledig te verrekenen, wordt het overschot overgedragen naar de 4 volgende aanslagjaren. Wel mag de verrekening van het overgedragen belastingkrediet per aanslagjaar niet meer bedragen dan 105 400,00 EUR (te indexeren)<sup>310</sup> of, wanneer het totale bedrag van het overgedragen belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling op het einde van het vorig aanslagjaar 421 600,00 EUR (te indexeren)<sup>311</sup> overtreft, 25 % van het totaal. Het saldo van overgedragen belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling van het oudste aanslagjaar wordt het eerst verrekend.

Indien er voor een bepaald aanslagjaar, na verrekening met de belasting van vijf achtereenvolgende aanslagjaren, een gedeelte van het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling dat verband houdt met dat aanslagjaar niet kan worden verrekend, wordt dit gedeelte terugbetaald.

Bijzondere bepalingen zijn van toepassing als de controle van een vennootschap, die beschikt over een overgedragen belastingkrediet, wordt verworven of overgedragen. Hetzelfde geldt in gevallen van bedrijfsreorganisatie (inbreng bedrijfsafdeling of tak van werkzaamheid of algemeenheid van goederen, fusie of splitsing)<sup>312</sup>.

Om recht te hebben op het belastingkrediet, moeten een aantal formaliteiten worden nageleefd (zie art. 81 en 81bis KB/WIB92).

#### **§ 4. BIJZONDERE TARIEVEN**

##### **1548**

De belastingvoet is vastgesteld op:

1° 21,5 % (exclusief crisisbijdrage) voor de Belgische dienst voor bedrijfsleven en

---

<sup>309</sup> *Parl. St. Kamer, 2005-2006, nr. 51-2128/3, 21.*

<sup>310</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 145 920,00 EUR.

<sup>311</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 583 660,00 EUR.

<sup>312</sup> Art. 292bis § 2 en 3 WIB92.

landbouw;

art. 210 § 1 5°, 211 § 1 lid 3 WIB92

2° 16, 5 % (idem) voor wat de belastbare bedragen betreft bij een in de artikel 210, § 1, 5° en 211, § 1, lid 3 van het WIB92 bedoelde verrichting, te weten a) de erkenning van een vennootschap als vastgoedbeleggingsvennootschap met vast kapitaal door de Commissie voor het Bank- en Financiewezen (art. 210 § 1 5° WIB92); en b) een fusie, een splitsing of een met fusie gelijkgestelde verrichtingen, waaraan een erkende vastgoedbeleggingsvennootschap met vast kapitaal deelneemt (art. 211 § 1 lid 3 WIB92).

3° 5 % (idem) voor:

- de plaatselijke handelsvennootschappen en de gewestelijke of beroepsverenigingen van die vennootschappen die tot uitvoering van het statuut van de NV Beroepskrediet krediet voor ambachtsoutillage mogen verstrekken;
- de vennootschappen voor huisvesting als vermeld in artikel 216, 2°, b) van het WIB92;

4° 5 % (zonder bijkomende crisisbijdrage) onder voorwaarden voor gewestelijke kapitaal- en interestsubsidies in de landbouw die toegekend worden tijdens de jaren 2008 tot 2010, voor zover ze ten vroegste op 1 januari 2008 betekend zijn<sup>313</sup>.

## **§ 5. VERMEERDERING INGEVAL GEEN OF ONTOEREIKENDE VOORAFBETALINGEN GEDAAN ZIJN**

1550

art. 218 § 1 WIB92

De belasting die, berekend werd volgens de hoger vermelde regels, wordt vermeerderd op dezelfde wijze als de personenbelasting wanneer er geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan (art. 218 § 1 WIB92). Evenwel wordt de herleiding van de debet- en creditinteressen naar 90 % van hun bedrag i.v.m. niet-verantwoorde kosten hier niet toegepast.

Evenmin wordt de belasting naar 106 % verhoogd. Door invoering van een aanvullende crisisbijdrage wordt de berekeningsgrondslag evenwel verhoogd tot 103 % van de rijksbelasting. Op de belasting, verschuldigd m.b.t. vergoedingen, ontvangen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst, wordt evenwel geen vermeerdering toegepast<sup>314</sup>.

art. 218 § 2 WIB92

Vennootschappen die in aanmerking komen voor het verlaagd opklimmend tarief van artikel 215, lid 2 van het WIB92 zijn geen vermeerdering verschuldigd gedurende de eerste drie boekjaren vanaf de oprichting ervan (art. 218 § 2 WIB92).

Afdeling II.

---

<sup>313</sup> Voor meer uitleg zie X, "Ook steunmaatregelen voor landbouw in programmawet", *Fisc. Act.* 2009, afl. 43, 6.

<sup>314</sup> Brussel 6 januari 1997, *F.J.F.*, No. 97/286 en *Fisc. Koer.* 1997, 257, noot I. BEHAEGHE.

## Afzonderlijke aanslag geheime commissielonen

- Circulaires – Circ. nr. Ci.RH.421/466.455, 30 januari 1995, *Bull. Bel.*, afl. 748, 995.
- Bibliografie – VAN GOMPEL, J., “De afzonderlijke aanslag op de geheime commissielonen anno 2000”, *T.F.R.* 2000, 546-563.

1553

art. 219 WIB92

art. 198 lid 1 1° WIB92

art. 206 KB/ WIB92

Een afzonderlijke aanslag wordt gevestigd op kosten zoals bedoeld in artikel 57 van het WIB92 en voordelen van alle aard zoals bedoeld in de artikelen 31, lid 2, 2° van het WIB92 en 32, lid 2, 2° van het WIB92, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave. Een afzonderlijke aanslag wordt daarenboven gevestigd op de verdoken meerwinsten die niet onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden (met uitzondering van de meerwaarden en overwaarderings zoals bedoeld in art. 24, lid 1, 2° tot 4° WIB92) en op de in artikel 53, 24° van het WIB92 bedoelde financiële voordelen of voordelen van alle aard (kosten in verband met omkoping<sup>315</sup>). Het tarief van deze afzonderlijke aanslag is vastgesteld op 300 % (te verhogen met de crisisbijdrage). Met uitzondering van de kosten in verband met omkoping, blijven deze kosten wel aftrekbaar in de vennootschapsbelasting<sup>316</sup>. Ook de afzonderlijke aanslag zelf is steeds aftrekbaar. Het aanslagjaar waarvoor de bijzondere aanslag moet worden gevestigd, is het aanslagjaar waarin de niet verantwoorde kost als beroepskost wordt aangenomen (art. 206 KB/ WIB92)<sup>317</sup>.

Met deze afzonderlijke aanslag worden geen voorheffingen verrekend.

art. 444 WIB92

Op deze afzonderlijke aanslag kan geen belastingverhoging worden opgelegd. Artikel 444 WIB92 bepaalt dat het totaal van de op het niet-aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen en belastingverhogingen niet hoger mag zijn dan het bedrag van de niet-aangegeven inkomsten. Vermits de verschuldigde belastingen reeds 300 % (te verhogen met de crisisbijdrage) uitmaken van de inkomsten, zou een belastingverhoging in elk geval niet meer kunnen worden toegepast, zelfs indien de geheime commissielonen als niet-aangegeven inkomsten zouden beschouwd kunnen worden<sup>318</sup>.

Uit de wettekst blijkt duidelijk dat de aanslag geheime commissielonen veronderstelt dat de betreffende commissielonen, erelonen, enz. in hoofde van de genierter als beroepsinkomen belastbaar zijn. Sinds de wetwijziging in 2006<sup>319</sup> (van toepassing voor de vanaf 1 januari 2006 betaalde of toegekende commissies, makelaarslonen, ...) is het

<sup>315</sup> *Fiscoloog* 2006, afl. 1042, 1.

<sup>316</sup> Art. 197 WIB92.

<sup>317</sup> Rb. Antwerpen 16 juni 2006, *Fiscoloog* 2007, afl. 1056, 12.

<sup>318</sup> J. VAN GOMPEL, “De aanslag geheime commissielonen anno 2000”, *T.F.R.* 2000, afl. 183, 560.

<sup>319</sup> Nieuw art. 57 1° WIB92 zoals aangepast door art. 42 wet 20 juli 2006 houdende diverse bepalingen, *B.S.* 28 juli 2006.

van geen belang of deze beroepsinkomsten in België dan wel in het buitenland belastbaar zijn.

Wat de voordelen van alle aard betreft, aanvaardt de administratie dat de verstrekker van het voordeel de kostprijs van het voordeel (btw inbegrepen) op de fiche vermeldt. In het verleden bestond er controverse<sup>320</sup> over het feit of een voordeel van alle aard aan de afzonderlijke aanslag kon onderworpen worden als zij geen daadwerkelijke uitgave of last betekent voor de toekennende vennootschap. Door een wetwijziging van 2006<sup>321</sup> wordt in artikel 219 van het WIB92 nu ook expliciet verwezen naar voordelen van alle aard, wat aan deze controverse een einde maakte<sup>322</sup>.

Wat betreft de kosten, vermeld in artikel 57 van het WIB92 of de voordelen van alle aard, vermeld in de artikelen 31, lid 2, 2<sup>o</sup>, en 32, lid 2, 2<sup>o</sup> van het WIB92 is de bijzondere aanslag niet van toepassing indien de vennootschap aantoont dat het bedrag van de kosten of de voordelen van alle aard begrepen is in een door de genietter regelmatig ingediende aangifte<sup>323</sup>. Volgens het antwoord van de staatssecretaris voor Financiën op een mondelinge parlementaire vraag, is de regeling 'ingevolge administratieve soepelheid', ook van toepassing in de rechtspersonenbelasting<sup>324</sup>.

In de commentaar op het WIB92 staat de administratie toe dat geen individuele fiches en samenvattende opgaven moeten worden opgemaakt in een aantal gevallen<sup>325</sup>:

- wanneer de genietter van de betaling onderworpen is aan de boekhoudwet (wet 17 juli 1975) en hij krachtens de btw-wetgeving verplicht is (regelmatige<sup>326</sup>) facturen uit te reiken;
- bedragen of voordelen waarvan het totaalbedrag per jaar en per verkrijger niet meer bedraagt dan 125,00 EUR;
- handelsristorno's die rechtstreeks in mindering worden gebracht op de facturen betreffende de leveringen waarop de ristorno's betrekking hebben wanneer die facturen, met deze verminderingen, in de boeken worden ingeschreven. In dit verband moet worden aangestipt dat het hof van beroep te Brussel bij arrest van 13 juni 2001<sup>327</sup> oordeelde dat de formaliteiten van artikel 57 van het WIB92 moeten worden vervuld door een groothandelaar in geneesmiddelen die handelsristorno's toekent in de vorm van gratis producten. De tolerantie voorzien door *Com. IB. 1992, nrs. 57/62 e.v.* is, aldus het hof, enkel relevant voor handelsristorno's in geld en niet voor handelsristorno's onder de vorm van gratis producten;

---

<sup>320</sup> Antwerpen 10 november 1998, *F.J.F.*, No. 99/76; Rb. Antwerpen 30 mei 2003, *T.F.R.* 2004, 123; Gent 16 maart 2004, *F.J.F.*, No. 2005/165; Rb. Antwerpen 21 oktober 2005, *Fiscoloog*, afl. 1013, 12; Rb. Antwerpen 4 november 2005, *F.J.F.* No. 2006/224; Rb. Brussel 16 september 2005, *Fisc. Koer.* 2006, 413.

<sup>321</sup> Art. 19 en 20 programmawet I 27 december 2006, *B.S.* 28 december 2006.

<sup>322</sup> T. JANSEN, "Programmawet geeft fiscus meer armslag", *Fisc. Act.* 2006, afl. 39, 5, *Fiscoloog* 2006, afl. 1050, 2; G. POPPE, "Naar een nieuwe uitbreiding van de toepassingsfeer van de aanslag voor geheime commissielonen?", *Fiscalnet, Weekoverzicht* 3 februari 2007.

<sup>323</sup> Voor een geval waarin de fiscus meende dat hieraan niet was voldaan ingevolge verkeerde wijze van aangifte van een inkomen, zie: Rb. Bergen 18 februari 2010, *Act. Fisc.* 2010, afl. 16, 5.

<sup>324</sup> Beknopt Verslag Kamercommissie Financiën 13 juni 2006, COM 996, 2.

<sup>325</sup> *Com. IB. 1992, nr. 57/62, e.v.*

<sup>326</sup> Gent 12 juni 2007, *Fiscoloog*, afl. 1089, 12.

<sup>327</sup> Brussel 13 juni 2001, *F.J.F.*, No. 2001/195.

- bepaalde vergoedingen die betaald of toegekend worden aan niet-inwoners en bovendien niet worden verkregen door een inrichting waarover deze personen in België beschikken (hier is dan individuele fiche 281.30 en samenvattende opgave 325.30 vereist).

Dat de aanslag geheime commissielonen geen onderscheid maakt al naar gelang de bijzondere verantwoordingsplicht al dan niet opzettelijk niet wordt nageleefd, is volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) niet in strijd met het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel<sup>328</sup>. Toch besliste de rechtbank van eerste aanleg van Brussel op 19 april 2006 dat aan een belastingplichtige die het slachtoffer geworden is van een verduistering van kasgelden door leden van zijn personeel, geen bijzondere aanslag kan worden opgelegd aangezien de bedragen niet vrijwillig waren betaald of toegekend<sup>329</sup>.

De bijzondere aanvullende aanslag is bij de wet van 4 mei 1999 ook van toepassing verklaard op de 'verdoken meerwinsten'. De administratie definieert verdoken meerwinsten als "de door de administratie vastgestelde winsten die niet zijn begrepen in het boekhoudkundig resultaat van de vennootschap en daarom evenmin onder de bestanddelen van het vermogen van de vennootschap worden teruggevonden"<sup>330</sup>. De toepassing van de bijzondere aanslag op de verdoken meerwinsten neutraliseert een belangrijke rechtspraak waar steeds werd geoordeeld dat de aanslag op geheime commissielonen niet van toepassing was, wanneer de administratie niet kan bewijzen dat de inkomsten het vermogen van de vennootschap hebben verlaten of het voorwerp zijn geweest van uitgaven, als bedoeld in artikel 57 van het WIB92<sup>331</sup>. De bijzondere aanvullende aanslag wordt evenwel niet toegepast indien de vennootschap kan aantonen dat die winsten werkelijk in haar vermogen zijn gebleven en zij zo nodig haar boekhouding dienovereenkomstig aanpast<sup>332</sup>. Evenmin wordt de bijzondere aanslag toegepast als de meerwinst met het akkoord van de betrokken bedrijfsleiders als beroepsinkomsten in hun hoofde wordt belast<sup>333</sup>. Indien de belastingplichtige wil opteren voor één van deze uitwegen is het aangewezen dat te doen vooraleer een rechter hierover wordt gevat. Volgens het hof van beroep van Antwerpen is dergelijke correctie tijdens de gerechtelijke fase immers niet mogelijk<sup>334</sup>.

Op grond van de vernietiging van de bepalingen over de retroactieve inwerkingtreding van deze wet<sup>335</sup> kon worden verwacht dat de toepassing van de bijzondere aanslag op verdoken meerwinsten enkel voor de toekomst zou gelden en niet voor het verleden. In het arrest van 16 oktober 2003<sup>336</sup> oordeelde het Hof van Cassatie echter dat verdoken

---

<sup>328</sup> Arbitragehof 19 februari 2003, nr. 28/2003, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. ARB 03/10.

<sup>329</sup> Rb. Brussel 19 april 2006, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. 13106/ 271.

<sup>330</sup> Vr. nr. 15 VAN DE CASTEELE 1 september 1999, Vr. & Antw. Kamer 1999-2000, nr. 16, 1772-1775.

<sup>331</sup> Antwerpen 7 december 1999, T.F.R. 2000, afl. 179, 350, noot S. BULS.

<sup>332</sup> Vr. nr. 15 VAN DE CASTEELE 1 september 1999, Vr. & Antw. Kamer 1999-2000, nr. 16, 1772-1775.

<sup>333</sup> Com. IB 1992, nr. 219/3.

<sup>334</sup> Antwerpen 26 september 2000, *Fiscooloog*, afl. 771, 7.

<sup>335</sup> Arbitragehof 18 april 2001, nr. 45/2001, B.S. 4 mei 2001.

<sup>336</sup> Cass. 16 oktober 2003, *Fiscooloog*, afl. 913, 6.

meerwinsten ook voor het verleden onder de toepassing van de aanslag geheime commissielonen vallen, op voorwaarde dat het dubbele bewijs wordt geleverd van (1) het bestaan van de verdoken meerwinsten en (2) dat de verdoken meerwinsten de vennootschap onder de vorm van bezoldigingen of beloningen verlaten hebben. Volgens bepaalde rechtspraak<sup>337</sup> is het onmogelijk om het bewijs van beide toepassingsvoorwaarden te leveren aan de hand van vermoedens. Bij gebreke van afwijkende fiscale bepalingen moeten de vermoedens aan de vereisten van het burgerlijk recht voldoen<sup>338</sup>. Een vermoeden moet met name steunen op een bekend feit. Het feit dat wordt aangetoond met een vermoeden is zelf geen bekend feit. Een opeenstapeling van vermoedens is op die manier onmogelijk. Met andere woorden, hoewel de taxatiediensten de belastbare winst correct kunnen bepalen aan de hand van vermoedens, kunnen ze deze niet onderwerpen aan de aanslag geheime commissielonen als er geen bekend feit voorhanden is dat toelaat te vermoeden dat deze winst de vennootschap heeft verlaten. Afleiden dat de totale winst van een vennootschap was verdeeld, louter en alleen uit het feit dat een vennootschap haar jaarrekening niet had neergelegd, is volgens de rechtbank van eerste aanleg te Brussel willekeurig<sup>339</sup>.

Door het hof van beroep te Brussel werd aan het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) de vraag voorgelegd of artikel 219 van het WIB92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet schendt in de uitlegging dat een bijzondere afzonderlijke aanslag van 300 % op de kosten vermeld in artikel 57 van het WIB92, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave, ongemilderd moeten worden gevestigd, zonder dat de rechter kan nagaan of door de belastingplichtige onweerlegbaar wordt aangetoond dat zowel de belastingplichtige als de genietter van de inkomsten deze erelonen regelmatig in hun respectieve boekhouding hebben opgenomen en niet wordt betwist dat de belasting werd betaald door de genietter van de inkomsten, zodat vaststaat dat de Schatkist geen enkel nadeel heeft geleden van deze nalatigheid. Deze vraag werd gesteld in het kader van een rechtszaak met betrekking tot het aanslagjaar 1995. Het antwoord van het Hof<sup>340</sup> op deze prejudiciële vraag gesteld door het hof van beroep te Brussel is ontkennend. Er is volgens het Hof geen discriminatie vast te stellen. Het lijkt bijgevolg mogelijk, ook na de wetwijziging van 27 november 2002 (die erin voorziet dat vennootschappen de afzonderlijke aanslag kunnen ontlopen, wanneer kan worden aangetoond dat de niet verantwoorde uitgaven door de genietters zijn aangegeven), dat de desbetreffende bedragen zowel bij de vennootschap als bij de verkrijger worden belast, namelijk indien de verkrijger het bedrag niet in zijn aangifte heeft opgenomen, maar de belastingadministratie zijn identiteit toch achterhaalt en het bedrag binnen de aanslagtermijn kan belasten. De rechtbank van Luik oordeelde in 2009 evenwel anders: zij stelde dat de afzonderlijke aanslag niet kan worden verantwoord als de genietter binnen de wettelijke termijn belast is<sup>341</sup>.

Het Grondwettelijk Hof besliste in 2007 dat er geen discriminatie bestaat tussen

---

<sup>337</sup> Rb. Luik 8 augustus 2006, *Fiscoloog*, afl. 1049, 13-14; Rb. Hasselt 27 juni 2007, *Fisc. Koer.* 2007, 587-591.

<sup>338</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 340/55.

<sup>339</sup> Rb. Brussel 31 augustus 2006, *R.G.C.F.* 2006, afl. 6, 364.

<sup>340</sup> Arbitragehof 5 mei 2004, nr. 72/2004, *A.A.* 2004, afl. 2, 815, *B.S.* 30 augustus 2004, 63685, *R.G.C.F.* 2004, afl. 5, 39.

<sup>341</sup> Rb. Luik 18 mei 2009, *Fisc. Koer.* 2009, 539- 542.

belastingplichtigen in de personenbelasting en belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting, hoewel enkel deze laatste groep de bijzondere aanslag geheime commissielonen kan verschuldigd zijn<sup>342</sup>. Het Hof deed uitspraak over de aanslagjaren 1993 en 1994 (tarief 200 %).

De rechtbank van eerste aanleg te Namen vonniste dat de afzonderlijke aanslag van 300 % als een administratieve boete te beschouwen is. De rechtbank koppelde daaraan dat zij het recht heeft deze aanslag te beoordelen op zijn wettelijkheid, opportuniteit en evenredigheid. In casu oordeelde de rechtbank dat het tarief van 300 % niet in verhouding stond tot het relatief beperkte bedrag waarop de aanslag werd toegepast<sup>343</sup>. Het hof van beroep te Brussel oordeelde dan weer dat de rechter geen beoordelingsbevoegdheid heeft om de afzonderlijke aanslag te verminderen of kwijt te schelden<sup>344</sup>. Het is hierbij belangrijk eraan te herinneren dat volgens het Hof van Cassatie de rechter louter op grond van opportuniteit en tegen wettelijke regels in geen administratieve boete kan verminderen of kwijtschelden. De rechter mag wel nagaan of de straf niet onevenredig is met de inbreuk<sup>345</sup>.

Begin 2006 oordeelde het hof van beroep te Luik<sup>346</sup> dat de aanslag geen strafrechtelijk karakter had (weliswaar sprak het hof zich uit over de aanslag aan het vroegere tarief van 200 %) aangezien zij enkel de bedoeling heeft de gederfde belasting te compenseren. De bepalingen van het Europees Verdrag van de Rechten van de Mens en het Internationaal Verdrag inzake Burgerrechten met betrekking tot het recht op een dubbele aanleg en de redelijke termijn werden dan ook niet van toepassing geacht. Het is niet uit te sluiten dat het hof nu, gezien het huidige tarief, anders zou oordelen.

De bijzondere aanvullende aanslag is niet van toepassing op:

- de sociale voordelen die ten name van de verkrijgers zijn vrijgesteld;
- de in artikel 53, 9° van het WIB92, bedoelde kosten met betwistbaar bedrijfskarakter (jacht, visvangst, enz.) wanneer het niet mogelijk is de werkelijke genietters van die uitgaven te identificeren;
- de geringe giften, bestaande uit foaien<sup>347</sup>, geschenken, enz., verleend aan personen die geen deel uitmaken van het personeel van de onderneming;
- de toekenningen (met inbegrip van de voordelen van alle aard) waaromtrent de vennootschap de identiteit van de verkrijger en het bedrag per verkrijger aan de administratie heeft medegedeeld doch welke de vennootschap weigert op de vereiste wijze te verantwoorden omdat die toekenningen volgens haar ten name van de

---

<sup>342</sup> Grondwettelijk Hof 11 juni 2007, A.F.T. 2007, afl. 10, 12.

<sup>343</sup> Rb. Namen 7 februari 2007, F.J.F., No. 2008/1, Fisc. Act. 2007, afl.17, 1; zie ook Rb. Namen 24 februari 2010, *Fiscoloog* 2010, afl. 1203, 13 en J. KRAM, "Le juge peut-il réduire le taux de la cotisation spéciale sur commissions secrètes ou ne pas appliquer celle-ci?", Act. Fisc. 2010, afl. 23, 1.

<sup>344</sup> Brussel 20 september 2007, AR 1998/FR/246, www.monKEY.be, Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. B 07/0748.

<sup>345</sup> Cass. 16 februari 2007, www.monKEY.be, Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. C 07/1.

<sup>346</sup> Luik 13 januari 2006, F.J.F., No. 2007/ 112.

<sup>347</sup> Het 'extra' dat klanten van een horecabedrijf betalen middels kredietkaart is drinkgeld, ontvangen door de werkgever met als last deze te betalen aan de betrokken werknemers waarvan de identificatie mogelijk is. Het drinkgeld verhoogt de vergoeding van de betrokken werknemer en moet bijgevolg opgenomen worden in de fiches 281.10 en samenvattende opgaven 325.10. Bij gebreke daarvan kan een aanslag geheime commissielonen gevestigd worden (Rb. Brussel 8 oktober 2008, F.J.F., No. 2010/105).

- verkrijger geen beroepsinkomsten zijn;
- de kosten waarvan de echtheid en het bedrag verantwoord (zie commentaar op art. 49 van het WIB92) zijn, maar die, bijvoorbeeld wegens hun overdreven karakter, in een bepaalde mate niet als beroepskost worden aanvaard en evenmin aanleiding geven tot het belasten van een voordeel van alle aard ten name van de verkrijgers<sup>348</sup>;
- onderwaarderingen van de goederenvoorraad en ten onrechte als vrijgesteld geboekte en in het huidige of een vroeger belastbaar tijdperk niet belaste voorzieningen<sup>349</sup>;
- niet-fictieve leveringen van goederen<sup>350</sup>.

De afzonderlijke aanslag is principe van toepassing als de verplichtingen inzake het indienen van individuele fiches en samenvattende opgaven niet tijdig worden nageleefd. Toch legt de administratie meestal een zekere soepelheid aan de dag wanneer ze in staat is de verkrijgers van de inkomsten tijdig te belasten<sup>351</sup>. De minister van Financiën bevestigt deze tolerantie voor zover de belastingplichtige om redenen onafhankelijk van zijn wil niet bij machte was de opgelegde termijnen te respecteren. Een korte vertraging zou aldus geen aanleiding geven tot het toepassen van de afzonderlijke aanslag voor zover die vertraging:

1. geen systematisch of vrijwillig karakter heeft;
2. niet voortvloeit uit een intentie om zich aan belastbare materie te onttrekken;
3. niet verhindert om, binnen de context van de technische voorschriften, tot de taxatie van de inkomsten ten name van de verkrijgers over te gaan;
4. die taxatie niet ingewikkelder maakt zonder dat bijzondere feitelijke omstandigheden dat op feitelijk vlak rechtvaardigen<sup>352</sup>.

De rechtspraak past de wet strikter toe<sup>353</sup>.

**1557**

**art. 54 WIB92**

De aanslag geheime commissielonen is niet van toepassing als de betreffende uitgaven verworpen worden op grond van artikel 54 van het WIB92<sup>354</sup>.

## Deel III Rechtspersonenbelasting

**1570**

Zoals vaak gebeurt in de fiscale wetgeving, is de benaming ‘rechtspersonenbelasting’ slecht gekozen. Zij kan immers aanleiding geven tot verwarring: inderdaad, de vennootschapsbelasting treft eveneens rechtspersonen. Het essentiële onderscheid tussen

<sup>348</sup> Com. IB. 1992, nr. 219/3.

<sup>349</sup> Vr. nr. 296 VAN DE CASTEELE 29 maart 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, 16 oktober 2000, 5645

<sup>350</sup> Rb. Brugge 5 oktober 2009, Fisc. Koer. 2009, 651.

<sup>351</sup> Com. IB. 1992, nr. 57/11 en 57/69.

<sup>352</sup> Vr. nr. 814 EERDEKENS 26 oktober 2001, Vr. & Antw. Kamer, 2002-2003, nr. 151, 19273, Bull. Bel., afl. 842, 2934-2937.

<sup>353</sup> Cass. 7 juni 1985, R.W. 1985-1986, 1381; Cass. 29 november 1985, F.J.F., No. 86/102; Brussel 15 oktober 1991, A.F.T. 1992, 148.

<sup>354</sup> Antwerpen 29 december 1981, F.J.F., No. 82/51, 83 en Antwerpen 24 december 1984, F.J.F., No. 85/157, 263.

de Venn.B. en de RPB bestaat hierin dat de Venn.B. de winsten treft van rechtspersonen die een onderneming exploiteren of die zich met winstgevende verrichtingen inlaten, terwijl de RPB de inkomsten treft van rechtspersonen die zich niet inlaten met verrichtingen met winstgevend karakter.

1570, 50

- Circulaires – Circ. nr. Ci.RH.51/423.818, 16 april 1991, *Bull. Bel.*, afl. 706, 1320.  
– Circ. nr. Ci.RH.51/467.793, 3 april 1995, *Bull. Bel.*, afl. 749, 1219.
- Bibliografie – VAN DEN EECKHAUT, R., “Raakpunten vennootschapsbelasting Rechtspersonenbelasting”, in MAECKELBERGH, W. (ed.), *Fiscaal Praktijkboek 1995-1996 – Directe belastingen*, Diegem, Ced.Samsom, 1996, 277-303.  
– KESTEMONT-SOUMERYN, M. en DEBOECK, K., *A.S.B.L. Vademecum des associations sans but lucratif avec commentaire des dispositions fiscales*, Brussel, Créadif, 1996, 235 p.  
– GAILLY, E., *La fiscalité des A.S.B.L.*, Brussel, Licap, 1997, 370 p.  
– MOHR, M. en VAN DUYSE, K., *Fiscaliteit voor pensioenfondsen en gelijkaardige instellingen*, Brussel, Larcier, 2000, 308 p.  
– DEBLAUWE, R. en PEETERS, Br., *Fiscaliteit van de liefdadigheid. Belasting, vrijgevigheid en vrijwilligheid*, Gent, Larcier, 2002, 442 p.  
– DE SCHRIJVER, D., “De rol van de vzw in het fiscaal recht”, in Jura Falconis (ed.), *De vzw naar huidig en komend recht*, Brussel, Larcier, 2000, 245 p.  
– DESCHRIJVER, D., *VZW & belastingen*, Kalmthout, Biblio, 2005, 785 p.  
– VANDERSTICHELEN, B. (ed.), *La fiscalité des ASBL*, Ateliers Fucam, 2007, 273 p.  
– VAN MUYLDER, A. en VERSTAPPEN, J., “Fusies en splitsingen als structuurwijzigingen van vzw’s: civielrechtelijke, fiscale, notariële en administratiefrechtelijke aspecten”, *Z.W.* 1990, 42-51 en 119-128.  
– DE JONGHE, P. en VANHERSTRAETEN, O., “De internationale vereniging, onbekend maar niet onbemind”, *T.R.V.* 1992, afl. 9, 1, 3.  
– VAN MERRIS, P., “De diverse inkomsten van roerende aard en de roerende inkomsten in de rechtspersonenbelasting”, *A.F.T.* 1992, 208.  
– VAN MERRIS, P., “Fiscaalvriendelijk beleggen in een vzw: groei versus inkomen”, *Z. Winst* 1995, 66-86.  
– DESCHRIJVER, D., “Belastbare grondslagen en tarieven in de rechtspersonenbelasting. Enkele recente wettelijke evoluties”, *A.F.T.* 1997, 201.  
– BEELE, B., “De Stichting”, *Nieuwsbrief Notariaat* 2002, afl. 11-12, 1  
– DENEFF, M. en DE SCHRIJVER, D., “Juridische vormgeving en fiscaliteit van vzw en stichting na de Wet van 2/5/2002”, *A.F.T.* 2003, 247.  
– DE GROOTE, E. en DEMEYERE, N., “Rechtspersonenbelasting aj. 2004. Overzicht van de nieuwigheden”, *Fisc. Act.* 2004, afl. 35, 5-8.  
– PUTZEYS, W., “Rechtspersonenbelasting: rechtspraakoverzicht 2000-2005”, *A.F.T.* 2006, afl. 7-8, 33-51.  
– DEMEYERE, N., “Jaaroverzicht RPB aj. 2006”, *Fisc. Act.* 2006, afl. 35, 8-11.  
– VERSWEYVELD, P., “Jaaroverzicht RPB aj. 2008”, *Fisc. Act.* 2008, afl. 31, 5-10.  
– COIPEL, M. en MAREE, M., “ASBL et activités marchandes”, *Les dossiers d’ASBL Actualités* 2009, afl. 8.  
– FISCHER, C., “La pseudo-fusion d’ASBL par apport gratuit d’universalité”, *C.&F.P.*

Hoofdstuk I  
**Onderworpen rechtspersonen**

1571

**art. 220 WIB92**

Aan de RPB zijn volgende drie categorieën belastingplichtigen onderworpen:

1. de Staat, de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, de openbare kerkelijke instellingen en – met ingang vanaf aanslagjaar 2011 – de Polders en Wateringen<sup>355</sup>.

Met de Staat worden onder meer gelijkgesteld het Fonds tot vergoeding van de in geval van sluiting van ondernemingen ontslagen werknemers<sup>356</sup> en de Commissie voor het Bank- en Financieuzen<sup>357</sup>;

2. de rechtspersonen die, ingevolge artikel 180 van het WIB92 (zie randnr. 1465), niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen;
3. de rechtspersonen die in België hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer hebben en geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden<sup>358</sup> of ingevolge artikel 181 en 182 van het WIB92 (zie randnr. 1466) niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen. Onder deze categorie horen de autonome gemeentebedrijven die geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden<sup>359</sup>.

Het hof van beroep te Gent velde op 29 januari 2002<sup>360</sup> een druk becommentarieerd arrest, op grond waarvan een naamloze vennootschap, waarvan de activiteit bestond uit het beheer van een onroerend familiepatrimonium, niet geacht werd een onderneming te exploiteren noch zich in te laten met verrichtingen van winstgevende aard. De betrokken naamloze vennootschap diende volgens het hof bijgevolg te worden belast in de rechtspersonenbelasting. Tot eenzelfde conclusie kwam ook de rechtbank van Brugge op 5 maart 2002<sup>361</sup> in het geval van een burgerlijke vennootschap, die de rechtsvorm van een naamloze vennootschap had aangenomen.

Een vzw, die een licentie heeft voor het verzorgen van lokale radio-uitzendingen als niet-openbare omroep, is aan de rechtspersonenbelasting onderworpen, ook al ontvangt zij – weliswaar in bijkomende orde – een vergoeding voor het uitzenden van

---

<sup>355</sup> Wet 21 februari 2010, *B.S.* 5 maart 2010.

<sup>356</sup> Art. 31 wet 26 juni 2002 betreffende de sluiting van ondernemingen, *B.S.* 9 augustus 2002.

<sup>357</sup> Art. 58 wet 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, *B.S.* 4 september 2002.

<sup>358</sup> Zie bv. Gent 22 oktober 1998, *T.F.R.* 1999, 200, noot R. VAN DEN EECKHAUT, *A.F.T.* 1999, noot N. VANDERVELDEN, *Not. Fisc. M.* 1999, 228, noot D. DESCHRIJVER.

<sup>359</sup> M. VERVOORT, "Het autonoom gemeentebedrijf: een ware redder in nood?", *A.F.T.* 2004, 17.

<sup>360</sup> Gent 29 januari 2002, *T.F.R.* 2002, afl. 227, 813, *F.J.F.*, No. 2002/282, 845.

<sup>361</sup> Rb. Brugge 5 maart 2002, *Fisc. Koer.* 2002, 372.

reclameboodschappen voor derden<sup>362</sup>. Hetzelfde geldt voor een vzw die als statutair doel heeft het verrichten en organiseren van taalopleidingen, ook al gaat het om onderwijs georganiseerd in de private sector<sup>363</sup>.

Volgende beslissingen van de dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken kunnen ook nuttig worden geraadpleegd:

- Voorafgaande beslissing nr. 800.248, 7 oktober 2008.
- Voorafgaande beslissing nr. 900.036, 7 april 2009.
- Voorafgaande beslissing nr. 900.189, 7 juli 2009 (stichting – trustee naar Belgisch recht).
- Voorafgaande beslissing nr. 900.082, 17 november 2009 (private stichting die haar statutair belangeloos doel verwezenlijkt door het verlenen van steun aan vzw's of stichtingen, die één of meer van de belangeloze doelen concreet verwezenlijken).
- Voorafgaande beslissing nr. 900.381, 1 december 2009 (vzw, werkzaam in één van de bevoorrechte gebieden van artikel 181, 7° van het WIB92, die alle aandelen verwerft van een vennootschap, die één onroerend goed bezit).
- Voorafgaande beslissing nr. 900.208, 8 december 2009 (vzw die een eenmalige activiteit organiseert ter ondersteuning van haar belangeloos doel).

## Hoofdstuk II **Grondslag van de belasting**

1572

De verschillende soorten belastbare inkomsten vormen een ingewikkelde lijst die het voorwerp is van artikel 221 e.v. van het WIB92.

Afdeling I.

### **Ten aanzien van alle aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen**

1573

Alle in randnr. 1571 bedoelde rechtspersonen zijn belastbaar inzake:

- het kadastraal inkomen van hun in België gelegen onroerende eigendommen, wanneer dit kadastraal inkomen niet vrijgesteld is van onroerende voorheffing krachtens artikel 253 van het WIB92 of krachtens bijzondere wettelijke bepalingen;
- de inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen (randnr. 1048) en de in artikel 90, 5° tot 7° en 11° bedoelde diverse inkomsten (randnrs. 1308 en 1312). De beperkte vrijstellingen inzake interesten en dividenden, verleend bij toepassing van artikel 21, 5°, 21, 6° (zie respectievelijk randnrs. 1059 en 1050) en 21, 10° van het WIB92 (inzake een eerste schijf van interesten of dividenden, betaald door vennootschappen met een sociaal oogmerk), gelden niet voor de aan de RPB

---

<sup>362</sup> Gent 10 september 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 869, 10.

<sup>363</sup> Antwerpen 21 oktober 2008, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Bronnen, nr. A 08/1265.

onderworpen rechtspersonen.

art. 90 5°

WIB92

Wat de inkomsten uit onderverhuring betreft, stelt artikel 90, 5° van het WIB92 dat het dient te gaan om inkomsten, verkregen buiten elke beroepswerkzaamheid. Dit laatste wijst er op, niet dat de inkomsten uit onderverhuring dienen te kaderen binnen het maatschappelijk doel van de betrokken rechtspersoon, wel dat het verwerven van deze inkomsten op zich niet als een beroepswerkzaamheid mag kwalificeren. Zo niet zou de betreffende rechtspersoon aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen, en niet aan de rechtspersonenbelasting<sup>364</sup>.

Afdeling II.

### **Ten aanzien van rechtspersonen van de derde categorie**

1574

art. 222 WIB92

De rechtspersonen van de derde categorie (zie randnr. 1571, punt 3), zijn eveneens belastbaar inzake:

- a. de inkomsten van hun in het buitenland gelegen onroerende goederen, behalve indien het onroerende goederen betreft waarvan het kadastraal inkomen zou vrijgesteld zijn van onroerende voorheffing indien die goederen in België gelegen waren; het belastbare bedrag van die inkomsten wordt vastgesteld overeenkomstig de artikelen 7 tot 11 en 13 van het WIB92;
- b. het deel van het nettobedrag van de huurprijs en de huurvoordelen van in België gelegen onroerende goederen dat meer bedraagt dan het kadastraal inkomen van die goederen, behoudens indien het betreft:
  - goederen verhuurd aan een natuurlijke persoon die die goederen noch geheel noch gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid;
  - goederen verhuurd overeenkomstig de pachtwetgeving en die door de huurder voor land- of tuinbouw worden gebruikt;
  - andere goederen mits de huurder geen winstoogmerken nastreeft en die goederen worden gebruikt voor een van de bestemmingen vermeld in artikel 12, § 1 van het WIB92;het belastbare bedrag van die inkomsten wordt eveneens vastgelegd overeenkomstig de artikelen 7 tot 11 en 13 van het WIB92;
- c. de bedragen verkregen bij vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten betreffende een in België of in het buitenland gelegen onroerend goed, behoudens de uitzonderingen hierboven vermeld in b.; het belastbare bedrag van die sommen wordt eveneens vastgesteld overeenkomstig de artikelen 7 tot 11 en 13 van het WIB92;
- d. de meerwaarden op in België gelegen ongebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot zulke onroerende goederen die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel als vermeld in artikel 90, 8° van het

---

<sup>364</sup> Brussel 13 december 2001, *F.J.F.*, No. 2002/133, 403.

- WIB92 worden verwezenlijkt; het belastbare bedrag van die meerwaarden wordt vastgesteld overeenkomstig de artikelen 101 en 103, § 2 van het WIB92;
- e. de meerwaarden op belangrijke deelnemingen die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel vermeld in artikel 90, 9°, tweede streepje van het WIB92 worden verwezenlijkt; het belastbare bedrag van die meerwaarden wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 102 van het WIB92;
  - f. de meerwaarden op in België gelegen gebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot zulke onroerende goederen die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel als vermeld in artikel 90, 10° van het WIB92 worden verwezenlijkt; het belastbare bedrag van die meerwaarden wordt dan vastgesteld overeenkomstig de artikelen 101, § 2 en 3 en 103, § 3 van het WIB92.

#### Afdeling III.

##### **Ten aanzien van rechtspersonen van de tweede en de derde categorie**

1576

###### **art. 223 WIB92**

De twee categorieën van belastingplichtige rechtspersonen, onderworpen aan de RPB, zoals vermeld in randnr. 1571, 2° en 3° van dit handboek, zijn eveneens belastbaar inzake:

- a. de kosten als vermeld in de artikelen 57 en 195, § 1, lid 1 van het WIB92 en voordelen van alle aard als bedoeld in de artikelen 31, lid 2, 2° en 32, lid 2, 2° van het WIB92, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave;
- b. de bijdragen en premies bedoeld in artikel 52, 3°, b, en 195, § 2 van het WIB92, in zover zij niet voldoen, ofwel aan de grens bedoeld in artikel 53, 22° van het WIB92, ofwel aan de voorwaarden van en de grens bedoeld in artikel 59 van het WIB92 en, wat de in artikel 195, § 2 van het WIB92, bedoelde premies betreft, aan de voorwaarden van regelmatigheid bedoeld in artikel 195, § 1, lid 2 van het WIB92; de pensioenen, renten en andere als zodanig geldende toelagen bedoeld in artikel 52, 5° van het WIB92, in zover zij niet voldoen aan de voorwaarden van en de grens bedoeld in artikel 59 en de in artikel 53, 23° van het WIB92, bedoelde kapitalen;
- c. de in artikel 53, 24° van het WIB92 bedoelde financiële voordelen of voordelen van alle aard.

De in artikel 32 van het WIB92 bedoelde bedrijfsleiders worden voor de toepassing van a. tot c. met werknemers gelijkgesteld.

#### Afdeling IV.

##### **Ten aanzien van de intercommunale verenigingen**

1577

###### **art. 224 WIB92**

De in artikel 180, 1° van het WIB92 bedoelde intercommunales, samenwerkingsverbanden en projectverenigingen zijn eveneens belastbaar op het totaal

bedrag van de sommen toegekend als dividenden, aan om het even welke vennootschap of andere rechtspersoon met uitzondering van die toegekend aan de Staat, de gemeenschappen, de gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de gemeenten en de openbare centra voor maatschappelijk welzijn, alsmede aan andere hierboven beschreven intercommunales, samenwerkingsverbanden of projectverenigingen.

De vorige paragraaf geldt evenwel niet voor wat betreft de door de betrokken intercommunales, samenwerkingsverbanden of projectverenigingen toegekende dividenden met betrekking tot activiteiten die verband houden met de openbare verdeling van elektriciteit.

### Hoofdstuk III

## Berekening van de belasting

1578

art. 225 WIB92

De belasting m.b.t. de inkomsten, belastbaar in hoofde van alle rechtspersonen zonder onderscheid (zie randnr. 1573 hiervoor), is gelijk aan de onroerende en roerende voorheffingen.

De belasting wordt berekend:

- a. tegen het tarief van 20 % op inkomsten vermeld in artikel 222, 1° tot 3° van het WIB92;
- b. tegen het tarief van 33 % of van 16,5 % op in artikel 222, 4° van het WIB92, vermelde meerwaarden, volgens het onderscheid in artikel 171, 1°, b) van het WIB92 en 171, 4°, d) van het WIB92.
- c. De meerwaarden op belangrijke deelnemingen en op gebouwde onroerende goederen (zie randnr. 1574) zijn belastbaar tegen het tarief van 16,5 %.
- d. De belasting m.b.t. de niet-verantwoorde kosten (zie randnr. 1576, a.) en bepaalde financiële voordelen of voordelen van alle aard (zie randnr. 1576, c.), bedraagt 300 %<sup>365</sup>. Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) heeft op 6 april 2000 geoordeeld dat deze aanslag discriminatoir is wanneer hij wordt toegepast op belastingplichtigen die de afzonderlijke aanslag niet als bedrijfslast kunnen aftrekken, en van wie de nalatigheid het de administratie niet onmogelijk heeft gemaakt om over te gaan tot het belasten van de inkomsten bij de verkrijgers.
- e. De onder randnr. 1576, b. vermelde bijdragen, pensioenen, renten en toelagen en de onder randnr. 1576, c. vermelde financiële voordelen of voordelen van alle aard, worden belast aan 33 %.

art. 226 WIB92

- f. De dividenden, toegekend door intercommunales (zie randnr. 1577) zijn onderworpen aan het tarief van 15 %. Deze belasting wordt vermeerderd, zoals bepaald in artikel 218 van het WIB92, ingeval geen of ontoereikende voorafbetalingen zijn gedaan.

---

<sup>365</sup> Zie evenwel voor een administratieve toegeving in bepaalde gevallen randnr. 1553.

## Deel IV

# Belasting van niet-inwoners

1580

- Bibliografie
- HINNEKENS, L., “De territorialiteit van de Belgische belastingen in het algemeen en op de inkomsten in het bijzonder”, *Fiscale Monografieën*, Diegem, Ced.Samsom, 1985, afl. 2, 200 p.
  - HINNEKENS, P., *Belasting van niet-inwoners*, Kalmthout, Biblo, 1994, 153 p.
  - MALHERBE, J., *Droit fiscal international*, Brussel, Larcier, 1994, 910 p.
  - PIERON, A., *L'impôt des non-résidents: analyse et commentaires, collection fiscale de l'école de commerce Solvay*, Brussel, Larcier, 2005, 197 p.
  - JORION, G., *Le non-résident ou la société étrangère face à l'impôt belge*, Brussel, Larcier, 2006, 608 p.
  - VAN ROMPAY, P., *Internationaal Fiscaal Zakboekje*, Mechelen, Kluwer, 2010, 25-73.
  
  - DE BROE, L. e.a., “Kroniek Internationaal Belastingrecht”, *T.R.V.* 1990, 241-260, *T.R.V.* 1991, 265-280, *T.R.V.* 1992, 411-425, *T.R.V.* 1993, 381-396, *T.R.V.* 1994, 504-519, *T.R.V.* 1995, 550-570, *T.R.V.* 1996, 532-556, *T.R.V.* 1997, 470-488, *T.R.V.* 1998, 492-515, *T.R.V.* 1999, 490-516, *T.R.V.* 2000, 418-455, *T.R.V.* 2001, 563-593, *T.R.V.* 2002, 604-642, *T.R.V.* 2003, 565-594, *T.R.V.* 2004, 641-685, *T.R.V.* 2007, 504-547, *T.R.V.* 2009, 115-155.
  - SCHOONVLIET, E., “BNI-wetgeving: commentaar op de Wet van 30 januari 1996. Een actuele situatieschets”, *A.F.T.* 1997, 426-448.

1580, 50

De belasting van niet-inwoners (BNI) betreft belastingplichtigen wiens fiscale woonplaats in het buitenland is gevestigd. Daar waar inwoners belastbaar zijn op hun wereldwijd inkomen, zijn niet-inwoners alleen belastbaar op hun inkomsten van Belgische oorsprong.

De dubbelbelastingovereenkomsten beïnvloeden de BNI in sterke mate, onder meer omdat ze de belastingheffing in de bronstaat kunnen beperken (zie randnrs. 9201 e.v.). Bovendien kunnen nationale bepalingen die discriminatoir zijn ten aanzien van niet-inwoners, onder bepaalde voorwaarden, op grond van het Europees recht worden bestreden (zie randnrs. 9410 e.v.).

### Hoofdstuk I

## Onderworpen niet-inwoners

1581

art. 4 en 227 WIB92

Er zijn drie categorieën van niet-inwoners:

- a. natuurlijke personen niet-inwoners, met inbegrip van welbepaalde personen met een bijzonder statuut (onder meer het diplomatieke korps van vreemde staten);
- b. buitenlandse vennootschappen (met rechtspersoonlijkheid) alsook buitenlandse entiteiten (zonder rechtspersoonlijkheid) die zijn opgericht in een rechtsvorm

vergelijkbaar met de rechtsvorm van een vennootschap naar Belgisch recht en die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben;

- c. vreemde Staten, staatkundige onderdelen en plaatselijke gemeenschappen daarvan, alsmede alle rechtspersonen die hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer niet in België hebben, en die geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevendende aard bezighouden.

art. 3 en 2 § 1 1° WIB92

Of iemand als inwoner of als niet-inwoner aanzien dient te worden, is in pincipe afhankelijk van een geheel van feitelijke omstandigheden. Wat *natuurlijke personen* (categorie a) betreft, geldt evenwel een weerlegbaar vermoeden van Belgisch inwonerschap op grond van de inschrijving in het Rijksregister van de natuurlijke personen. In dat geval wordt de bewijslast omgekeerd, zodat de betrokken persoon zelf moet aantonen geen Belgisch inwoner te zijn. Bovendien wordt de belastingwoonplaats voor gehuwden, die fiscaal niet als alleenstaanden worden aangemerkt, bepaald door de plaats waar het gezin is gevestigd. Naar intern recht is het dus uitgesloten dat de ene echtgenoot inwoner en de andere echtgenoot niet-inwoner zou zijn<sup>366</sup>. In een circulaire van 12 juli 2007<sup>367</sup> geeft de belastingadministratie praktische richtlijnen om de hoedanigheid van inwoner of niet-inwoner vast te stellen. Voor belastingplichtigen die hun gezin naar het buitenland meenemen, is de *duurzaamheid van het verblijf* in het buitenland doorslaggevend. Om als niet-inwoner in aanmerking te komen zou er volgens de belastingadministratie een minimumtermijn gelden van 24 maanden verblijf *op een vaste plaats* in het buitenland. Bij een verblijf in meerdere landen, zelfs bij een periode van meer dan 24 maanden, blijft men rijksinwoner. Er is immers in dat geval geen sprake van een verblijfplaats die gekenmerkt wordt door bestendigheid of continuïteit<sup>368</sup>. Anderzijds is er ook rechtspraak die de minimumtermijn van 24 maanden naast zich neerlegt wegens gebrek aan wettelijke basis<sup>369</sup>.

Verder valt nog op te merken dat de fiscus verscherpt toezicht uitoefent om fictieve verhuizingen te kunnen aanpakken.

Het Hof van Cassatie oordeelde dat de gronden van belastbaarheid in de BNI voor een niet- inwoner wegvallen wanneer die niet-rijksinwoner geen inkomsten in België meer verkrijgt noch bezoldigingen ontvangt die gerelateerd zijn aan in België uitgeoefende werkzaamheden<sup>370</sup>. De fiscus was evenwel van mening dat de gronden van belastbaarheid niet wegvallen als een niet-inwoner België verlaat vóór 31 december van het inkomstenjaar, aangezien de belastingplichtige dan nog steeds een niet-inwoner is.

---

<sup>366</sup> Voor de toepassing van een dubbelbelastingovereenkomst is een afzonderlijke fiscale woonplaats voor gehuwden nog mogelijk: Circ. 3 januari 1996, *Bull. Bel.*, afl. 757, 212; Luik 26 oktober 1994, *F.J.F.*, No. 96/83.

<sup>367</sup> Circ. nr. Ci.RH.241/585.607, 12 juli 2007.

<sup>368</sup> Gent 7 juni 2001, *FiscoLoog*, afl. 810, 9.

<sup>369</sup> Rb. Luik 8 september 2005, Ehsal-FHS Seminars, *Belasting Niet-inwoners (Natuurlijke personen)*, 20 oktober 2009, slides 2.

<sup>370</sup> Cass. 20 mei 2010, AR F.09.0025.N, [www.cass.be](http://www.cass.be) (bevestigd Gent 30 september 2008, *Fisc. Act.* 2009, afl. 36, 13).

Volgens de administratie zijn de gronden van belastbaarheid bijgevolg alleen afhankelijk van het al dan niet rijksinwoner zijn. Het Hof sluit zich hier terecht niet bij aan. Daar het WIB92 niet in een definitie van het begrip ‘gronden van belastbaarheid’ voorziet, moet volgens het Hof uitgegaan worden van de gebruikelijke betekenis voor de interpretatie hiervan. Er zijn dus geen gronden van belastbaarheid meer wanneer een niet-rijksinwoner geen inkomsten in België of uit Belgische bron verkrijgt. Het louter ‘niet-inwoner’ zijn, zonder verder enige link met België te hebben, is dus niet voldoende om als grond van belastbaarheid aanzien te worden. Het is logisch dat het Hof de stelling van de administratie verwerpt. Deze zou immers impliceren dat iedereen die als niet-inwoner aanzien dient te worden, aangifteplicht zou hebben in België. *In casu* was de invulling van dit begrip van belang voor de bepaling van het toe te passen aanslagjaar (cf. gewone aangifte versus aangifte ‘speciaal’ BNI).

Wat *buitenlandse entiteiten* betreft, geldt er een onderscheid naargelang ze al dan niet winstgevende activiteiten uitoefenen. Winstgevende entiteiten (categorie b) zijn als zodanig belastingplichtig indien ze rechtspersoonlijkheid hebben (met name buitenlandse vennootschappen) of indien ze geen rechtspersoonlijkheid hebben maar zijn opgericht in een rechtsvorm vergelijkbaar met die van een vennootschap naar Belgisch recht. Niet-winstgevende entiteiten (categorie c) zijn enkel aan de BNI onderworpen indien ze rechtspersoonlijkheid hebben.

Volgens het Hof van Cassatie wordt het al dan niet winstgevend karakter van de activiteit van een in het buitenland gevestigde vennootschap niet alleen beoordeeld op grond van haar activiteit in België, maar ook volgens de activiteit die zij in het buitenland uitoefent<sup>371</sup>. Het winstgevend karakter van de ondernemingsactiviteit kan o.m. worden afgeleid uit het feit dat de vennootschap eigenaar is van onroerende goederen in België die worden verhuurd, wanneer het beleggen het enig maatschappelijk doel van de vennootschap is<sup>372</sup>.

Om uit te maken of een Luxemburgse ‘société civile immobilière’, die de vorm heeft aangenomen van een handelsvennootschap naar Luxemburgs recht, onder het toepassingsgebied van de BNI-vennootschappen of de BNI-rechtspersonen valt, moet worden onderzocht of zij zich bezighoudt met een exploitatie of met verrichtingen van winstgevende aard. Daartoe moet de werkelijke situatie en de werkelijke activiteit worden onderzocht. Volgens het Hof van Beroep te Gent kan het doen opbrengen van zijn vermogen door de verhuur van een onroerend goed, niet worden gelijkgesteld met het nastreven van een winst oogmerk of met de exploitatie van een onderneming, laat staan met verrichtingen van winstgevende aard, nu deze inkomsten op niet-commerciële wijze werden bekomen. Daarvoor is integendeel een infrastructuur vereist die bestaat uit een bedrijf met kantoren, personeel, machines, aan- en verkoopadministratie, publiciteit en contacteren van potentiële klanten<sup>373</sup>.

Bij dit arrest kunnen vraagtekens worden geplaatst. Volgens een constante rechtspraak

---

<sup>371</sup> Cass. 23 september 1993, *Bull. Bel.*, afl. 743, 3053 en *F.J.F.*, No. 95/109; Cass. 19 januari 1995, *Bull. Bel.*, afl. 764, 1924, *R.W.* 1995-1996 (verkort), 97.

<sup>372</sup> Cass. 19 januari 1995, *R.W.* 1995, 97 en *Bull. Bel.*, afl. 764, 1924.

<sup>373</sup> Gent 8 januari 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 650, 9, *F.J.F.*, No. 98/440, *N.F.M.* 2001, 144 en *T.F.R.* 1999, 55. *Contra*: Brussel 17 september 1999, *T.F.R.* 2000, 120; Gent 9 oktober 2001, besproken door L. DE BROE, *T.V.R.* 2002, 604; Brussel 12 juni 2003, *F.J.F.*, No. 2005/41 en Gent 18 januari 2005, *Fisc. Koer.* 2005, 311.

van het Hof van Cassatie zijn vennootschappen uitsluitend opgericht om winstgevende activiteiten uit te oefenen. Al wat zij verkrijgen buiten het voor de exploitatie bijeengebrachte kapitaal en buiten hun leningen en kredieten, is een opbrengst van hun bedrijfsactiviteit en bijgevolg, na aftrek van kosten, een aan de vennootschapsbelasting onderworpen ondernemingswinst. Het feit dat de enige activiteit van de vennootschap erin zou bestaan één enkel onroerend goed te beheren, doet daaraan geen afbreuk<sup>374</sup>.

De rechtbank van eerste aanleg te Brussel oordeelde dat een buitenlandse stichting met als doelstelling het beheer van een familievermogen en het genereren van indirecte vermogensrechtelijke voordelen voor de begunstigden, daardoor nog niet met winstoogmerk handelt. Het is aan de administratie de aanwezigheid van een winstoogmerk *in concreto* aan te tonen<sup>375</sup>.

## Hoofdstuk II Belastbare inkomsten

### 1582

#### art. 228 § 1 WIB92

Niet-inwoners zijn uitsluitend aan belasting onderworpen op grond van de in België behaalde of verkregen inkomsten. Het WIB92 onderscheidt de volgende categorieën van belastbare inkomsten:

#### Afdeling I.

#### Inkomsten uit onroerende goederen

### 1583

- Bibliografie
- LAGAE, J.P., “De belastingheffing van inkomsten uit onroerende goederen van buitenlandse lichamen”, in *Liber Amicorum Albert Tiberghien*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1984, 257.
  - DEFOORT, J., “De inkomstenbelasting van de Belgische vastgoedverrichtingen van niet-verblijfhouders”, *Not. Fisc. M.* 1991, afl. 2, 42.
  - COUTURIER, J.J., “Onroerende meerwaarden verwezenlijkt door niet-inwoners”, *A.F.T.* 2004, afl. 8-9, 3-12.

### 1584

#### art. 228 § 2 1° WIB92

De inkomsten van in België gelegen onroerende goederen zijn belastbaar. Zijn hier niet bedoeld: de inkomsten van in België gelegen onroerende goederen die als beroepsinkomsten of als diverse inkomsten belastbaar zijn.

#### art. 231 § 1 1° WIB92

Op voorwaarde van wederkerigheid zijn vrijgesteld, de inkomsten van onroerende goederen die een vreemde Staat heeft bestemd voor de huisvesting van zijn diplomatieke of consulaire zendingen of van culturele instellingen die zich niet met verrichtingen van

---

<sup>374</sup> Cass. 9 september 1958, *Pas.* 1959, I, 20.

<sup>375</sup> Rb. Brussel 16 mei 2008, *Fisc. Koer.* 2008, afl. 19-20, 758.

winstgevende aard bezighouden.

Meerwaarden op onroerende goederen kunnen, in voorkomend geval, alleen belastbaar zijn als beroepsinkomsten of nog als diverse inkomsten.

Afdeling II.

### **Inkomsten van roerende goederen en kapitalen**

**1585**

**art. 228 § 2 2° WIB92**

Zijn belastbaar, wanneer ze zijn behaald of verkregen in België, de inkomsten uit kapitalen en roerende goederen waarvan de schuldenaar onderworpen is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners.

art. 17 § 1 5° en art. 228 § 2 2° WIB92

Met ingang van aanslagjaar 2009 worden inkomsten uit auteursrechten tot een bruto bedrag van 37 500 EUR (te indexerem)<sup>376</sup> niet meer aangemerkt als bezoldigingen maar als inkomsten van roerende goederen en kapitalen. De Belgische schuldenaar zal verplicht zijn 15 % roerende voorheffing in te houden (zie inzake PB: randnr. 1066 e.v.).

Zijn echter vrijgesteld:

art. 230 lid 1 1° WIB92

- a. de inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, andere dan dividenden alsmede de vergoeding voor ontbrekende coupon, wanneer zij worden toegerekend op de resultaten van een inrichting waarover de schuldenaar onderworpen aan de personen-, vennootschaps- of rechtspersonenbelasting in het buitenland beschikt en door de verkrijger niet in België zijn verkregen;

art. 230 lid 1 2° WIB92

- b. op voorwaarde dat de verkrijger van de hieronder vermelde roerende inkomsten een attest verstrekt aan de Belgische tussenpersoon bij uitbetaling zoals vermeld in artikel 230, lid 2, b) en c) WIB92, of rechtstreeks aan de schuldenaar van de roerende inkomsten, waarin hij bevestigt dat hij onderworpen is aan de BNI, hij de kapitalen of financiële instrumenten die de inkomsten voortbrengen, niet heeft aangewend voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid in België, en hij de volle eigenaar of vruchtgebruiker is van de kapitalen of financiële instrumenten die de inkomsten voortbrengen. Het betreft volgende roerende inkomsten:

art. 230 lid 2 WIB92

- de inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, andere dan dividenden alsmede de vergoeding voor ontbrekende coupon, wanneer zij worden toegerekend op de resultaten van een inrichting waarover de schuldenaar onderworpen aan de personen-, vennootschaps- of rechtspersonenbelasting in het buitenland beschikt en aan de verkrijger worden betaald door bemiddeling van een in België gevestigde financiële instelling (art. 230 lid 1 2° a) en art. 230 lid 2 b) WIB92)

---

<sup>376</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 51 920,00 EUR.

- (‘vrijstelling custody-activiteiten’<sup>377</sup>);
- de inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, andere dan inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen, alsmede de vergoeding voor ontbrekende coupon, waarvan de schuldenaar onderworpen is aan de BNI, die de bedoelde inkomsten niet heeft toegerekend op de resultaten van zijn Belgische inrichting. Als voorwaarde is gesteld dat de inkomsten worden betaald aan de verkrijger door bemiddeling van een in België gevestigde financiële instelling, of, wanneer het interesten betreft, door bemiddeling van een in België gevestigde intra-groep financieringsonderneming, wanneer de verkrijger, schuldenaar en de in België gevestigde financiële onderneming verbonden vennootschappen zijn (art. 230 lid 1 2° b) en art. 230, lid 2, c) WIB92); artikel 230, lid 3 van het WIB92, legt de voorwaarden op waaraan de intra-groep financieringsonderneming moet voldoen;
  - de inkomsten verkregen in uitvoering van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of van een lening met betrekking tot buitenlandse financiële instrumenten waarvan de schuldenaar onderworpen is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting van niet-inwoners op voorwaarde dat in het laatste geval de inkomsten zijn toegerekend op de resultaten van de inrichting waarover hij in België beschikt (art. 230 lid 2 c) WIB92).

### Afdeling III.

#### **Winst**

1586

- Bibliografie
- DENYS, L.A., “Transfert d’actifs vers et hors d’une juridiction fiscale”, in IFA (New York), *Cahiers de droit fiscal international*, Deventer, Kluwer, 1986, 550 p.
  - DEBLAUWE, R., *Het Belgisch internationaal belastingrecht in ontwikkeling*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1993, 243-282.
  - BIHAIN, M. en MOHR, M., *Permanent establishments of banks, insurance companies and other financial institutions*, in IFA (Geneva), *Cahier de droit fiscal international*, Den Haag, Kluwer Law International, 1996, 844 p.
  - GOETHALS, A., “Vaste en Belgische inrichtingen”, in *Fiscale Wenken*, Diegem, Ced.Samsom, 1997, 145 p.
  - WUSTENBERGHS, T., *Heffingsbevoegdheid bij grensoverschrijdende ondernemingswinsten: de vaste inrichting op de helling*, Brussel, Larcier, 2005, 725 p.
  - VAN CROMBRUGGE, S., “De winstbepaling van Belgische en vaste inrichtingen in het internationaal fiscaal recht”, *T.R.V.* 1988, afl. 6, 397.
  - SCHOONVLIET, E., “BNI-wetgeving: commentaar op de Wet van 30 januari 1996 en actuele situatieschets”, *A.F.T.* 1997, 426-448.

---

<sup>377</sup> P. SMET, “Custody-activiteiten: versterking Belgische financiële sector”, *Fiscaloog*, afl. 1021, 9.

## § 1. WINST VERWEZENLIJKT DOOR BELGISCHE INRICHTINGEN

### 1. Toe te rekenen winst

1588

art. 229 § 1 en 2 WIB92

Buitenlandse vennootschappen (met rechtspersoonlijkheid) en gelijkgestelde entiteiten (zonder rechtspersoonlijkheid) (zie randnr. 1581) zijn normaliter niet belastbaar op de winsten die zij in België verwezenlijken. Zo is een buitenlandse onderneming die naar België uitvoert, in principe niet belastbaar op de winst die zij op deze uitvoer behaalt. Er bestaat echter een uitzondering op deze algemene regel, met name ingeval de betrokken vennootschap, vereniging enz. in België winst behaalt door bemiddeling van een in België gevestigde 'inrichting'. Zo zullen de meerwaarden en de huuropbrengsten, opgebracht door een Belgische inrichting, in België als winst belastbaar zijn. De interesten die voortkomen uit de belegging van huuropbrengsten van een Belgische inrichting zijn evenwel niet zonder meer toerekenbaar aan deze inrichting<sup>378</sup>.

Dit veronderstelt dat de globale winst die door de buitenlandse zetel en de Belgische inrichting op een bepaalde verrichting wordt behaald, wordt verdeeld. Wanneer een Duitse vennootschap bijvoorbeeld een machine levert die door haar Belgische inrichting wordt gemonteerd, dan is de winst op de levering Duits en de winst op de montage Belgisch<sup>379</sup>. In bepaalde gevallen kan op basis van de cost- plus methode worden vastgesteld of bijvoorbeeld de vergoeding voor diensten, geleverd middels een Belgische inrichting, marktconform is.

art. 228 § 1 3°bis en 229 § 4 lid 1 WIB92

Meerwaarden op bestanddelen van de Belgische inrichting die worden vastgesteld naar aanleiding van hun onttrekking door de maatschappelijke zetel uit het vermogen van de inrichting, worden aangemerkt als 'gerealiseerde' meerwaarden, en worden als zodanig geacht te zijn 'opgebracht door' de inrichting. Minderwaarden die bij dergelijke 'onttrekking' worden vastgesteld, worden aangemerkt als 'gerealiseerde' minderwaarden.

art. 229 § 4

lid 1 WIB92

Het eigen vermogen van de Belgische inrichting bestaat uit:

- de vrijgestelde reserves;
- de belaste reserves;
- de door de buitenlandse vennootschap aan de inrichting ter beschikking gestelde kapitaalsdotatie.

art. 228 § 2 3bis WIB92

Iedere afname of vermindering van het bedrag van de vrijgestelde reserves van de inrichting wordt aangemerkt als 'winst opgebracht door bemiddeling van 'de inrichting', en wordt als dusdanig toegevoegd aan de belastbare grondslag van de inrichting. Dit

---

<sup>378</sup> Gent 1 april 2003, *F.J.F.*, No. 2004/42, *Fiscooloog (I.)* 2003, afl. 237, 4.

<sup>379</sup> *Vr. & Antw. Kamer*, 3 juli 1979, 874.

geldt ook voor het bedrag van de vrijgestelde reserves die in een Belgische inrichting aanwezig waren voor de zetelverplaatsing naar België, van de vennootschap die eigenaar was van de Belgische inrichting, in die mate dat de Belgisch geworden vennootschap de voorheen in de inrichting vrijgestelde reserves niet overneemt.

## 2. Definitie van een Belgische inrichting

1589

art. 229 WIB92

De uitdrukking 'Belgische inrichting' betekent elke *vaste inrichting* met behulp waarvan de beroepswerkzaamheden van een buitenlandse onderneming geheel of gedeeltelijk in België worden uitgeoefend. Een Belgische inrichting vormt in het bijzonder: een plaats waar leiding wordt gegeven, een filiaal, een kantoor, een fabriek, een werkplaats, een agentschap, een mijn, een steengroeve of enige andere plaats waar natuurlijke rijkdommen worden gewonnen, een bouw- of constructiewerk waarvan de duur een ononderbroken periode van 30 dagen overschrijdt, een opslagplaats en een goederenvoorraad<sup>380</sup>. Ook een in België gelegen onroerend goed van een buitenlandse vennootschap geeft aanleiding tot een Belgische inrichting<sup>381</sup>. Het feit dat een Belgische inrichting tot stand komt, impliceert niet dat er ook een vaste inrichting in de zin van het toepasselijke dubbelbelastingverdrag tot stand komt. Dit betekent dat de winsten toerekenbaar aan een Belgische inrichting niet in België belast mogen worden, wanneer géén vaste inrichting in België ontstaat volgens het dubbelbelastingverdrag<sup>382</sup>.

De Dienst Voorafgaande Beslissingen oordeelde dat de permanente werknemer van een buitenlandse vennootschap een vaste inrichting vormt in België, omdat hij op een 'quasi permanente' basis over een kantoor bij de Belgische onderaannemers van de buitenlandse onderneming beschikt. Wat de aanwezigheid van tijdelijke werknemers van de buitenlandse vennootschap betreft, is de DVB van oordeel dat zij niet tot een vaste inrichting aanleiding geven, omdat er geen specifiek geografisch aanknooppunt voor de activiteiten in België zou bestaan<sup>383</sup>. De doctrine plaatst echter vraagtekens bij deze beslissing<sup>384</sup>.

Een Belgische inrichting is eveneens de *vertegenwoordiger*, andere dan een onafhankelijke tussenhandelaar, optredend in het normale kader van zijn activiteit, die in België werkzaam is voor een niet-inwoner, zelfs wanneer de vertegenwoordiger geen machtiging bezit om namens die niet-inwoner overeenkomsten te sluiten.

*Iedere vennoot of lid van een burgerlijke vennootschap of vereniging zonder rechtspersoonlijkheid die in België is gevestigd of die in België belastbare winsten of baten behaalt of verkrijgt, wordt geacht, naargelang het winsten of baten betreft, over een Belgische inrichting te beschikken of persoonlijk in België werkzaamheden uit te*

---

<sup>380</sup> Gent 16 januari 2007, *Fisc. Koer.* 2007, afl. 10, 487.

<sup>381</sup> Cass. 19 januari 1995, *R.W.* 1995-1996, 97; Gent 9 oktober 2001, *Fiscoloog (I.)* 2002, afl. 218, 6.

<sup>382</sup> Gent 16 januari 2007, *Fisc. Koer.* 2007, afl. 10, 487

<sup>383</sup> Voorafg. Besliss. nr. 800.028, 1 april 2008.

<sup>384</sup> T. WUSTENBERGHS en A. STRAGIER, "Tijdelijke tewerkstelling van werknemers: (g)een vaste inrichting?" *Fiscoloog (I.)* 2009, afl. 311, 3-8.

oefenen. Zo worden de vennoten, niet-inwoners, van een Belgische onderneming zonder rechtspersoonlijkheid dus geacht over een Belgische inrichting te beschikken.

### 3. Vrijgestelde winst

1590

art. 231 § 1 3° WIB92

Zijn vrijgesteld in de BNI op voorwaarde van wederkerigheid, de winst die een buitenlandse onderneming, andere dan een buitenlandse verzekeraar die in België gewoonlijk andere contracten dan herverzekeringscontracten inzamelt, in België verkrijgt uit verrichtingen door bemiddeling van een vertegenwoordiger die er enkel de bestellingen van de cliënteel inzamelt en ze aan de onderneming doet toekomen zonder deze te verbinden, of uit de exploitatie van schepen of vliegtuigen waarvan zij eigenares of bevrachtster is en die België aandoen (art. 231 § 1 3° WIB92).

art. 231 § 2 WIB92

Er geldt een belastingneutrale behandeling op het niveau van een Belgische inrichting indien deze behoort tot de goederen die door een binnenlandse of intra-Europese vennootschap worden verworven vanwege een intra-Europese vennootschap in het kader van een fusie, (partiële) splitsing of inbreng van een bedrijfstak of algemeenheid, en indien deze verrichting in de lidstaat van de overgenomen, (partieel) gesplitste of inbrengende vennootschap plaatsvindt met toepassing van de vrijstelling voorzien door de fusierichtlijn. De belastingneutraliteit is o.m. afhankelijk van de voorwaarden dat de verrichting (i) wordt verwezenlijkt in overeenstemming met het W.Venn. en de vennootschapsrechtelijke bepalingen van gelijke aard in de lidstaat van de overnemende of verkrijgende vennootschap, en (ii) voldoet aan de antimisbruiktest van artikel 183bis van het WIB92. Er is 'misbruik' in de zin van artikel 183bis van het WIB92 indien het (een) hoofddoel van de verrichting bestaat uit belastingfraude of -ontwijking (zie inzake VenB: randnr. 1531,50).

art. 231 § 3 WIB92

Een fiscaal neutrale behandeling is eveneens voorzien indien een Belgische inrichting wordt ingebracht in een binnenlandse vennootschap (zgn. 'filialisering').

### § 2. WINST ZONDER BELGISCHE INRICHTING

1591

art. 228 § 2 3° a tot e WIB92

Het betreft de winst die voortvloeit:

- a. uit de vervreemding of verhuring van in België gelegen onroerende goederen of uit de vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten;
- b. uit in België gedane verrichtingen van buitenlandse verzekeraars die er gewoonlijk andere contracten dan herverzekeringscontracten inzamelen;
- c. uit werkzaamheden van een buitenlandse vennootschap of gelijkgestelde entiteit *in een Belgische inrichting* van een andere buitenlandse vennootschap of gelijkgestelde

- entiteit, of uit de uitoefening van een opdracht als bestuurder, zaakvoerder of vereffenaar of van gelijksoortige functies in *een binnenlandse vennootschap*;
- d. uit de hoedanigheid van vennoot in vennootschappen, samenwerkingsverbanden of verenigingen die fiscaal geacht worden verenigingen *zonder rechtspersoonlijkheid* te zijn (bv. een economisch samenwerkingsverband).

#### Afdeling IV.

##### **Baten**

- Bibliografie
- DE CLIPPELE, B., “Régime fiscal applicable à la rémunération des services rendus par un non-résident dans le cadre d’une activité indépendante”, *J.D.F.* 1984, 89-108 .
  - HINNEKENS, L., “De hervorming van de niet-verblijfhoudersbelasting”, *A.F.T.* 1990, 71- 94.

#### **1592**

##### **art. 228 § 2 4° WIB92**

De baten van vrije beroepen die voortkomen uit een in België uitgeoefende werkzaamheid zijn belastbaar.

##### art. 229 § 3 WIB92

Naar Belgisch intern recht is niet het begrip ‘Belgische inrichting’ maar wel ‘de uitoefening van een werkzaamheid in België’ de aanknopingsfactor voor belastingheffing van baten. Zo worden de vennoten of de leden van een burgerlijke vennootschap of van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid die haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van beheer of bestuur in België heeft, geacht de werkzaamheden waaraan zij deelnemen, persoonlijk in België uit te oefenen.

Wij verwijzen naar de rechtspraakoverzichten vermeld bij nr. 1580 voor rechtspraak inzake het feit of vrije beroepers (*in casu* vaak dokters, advocaten) in België al dan niet over een vaste basis beschikken.

Zo oordeelde de rechtbank te Hasselt dat de medische infrastructuur van het ziekenhuis die gedurende 10 maanden ter beschikking stond van een Italiaanse chirurg een vaste basis uitmaakte. Het gebruiksrecht dat de chirurg had, was weliswaar niet exclusief, maar dat deed volgens de rechtbank geen afbreuk aan de kwalificatie van vaste basis<sup>385</sup>.

Het hof van beroep van Antwerpen oordeelde echter anders in deze zaak. Het hof gaat op basis van de feiten wel uit van een duurzaam gebruik, maar oordeelt dat er geen sprake kan zijn van exclusiviteit. Blijkbaar had de chirurg niet eens een set sleutels om zich toegang tot het ziekenhuis te verschaffen. Het hof oordeelde daarom dat er geen sprake kon zijn van een vaste basis.

Het hof van beroep van Brussel besliste dan weer dat een belastingplichtige niet steeds gebruik moet maken van hetzelfde kantoor om over een vaste basis te beschikken. *In casu* ging het om een persoon die als onafhankelijk commercieel adviseur werkte voor een Belgische vennootschap, in het licht waarvan hij prospectie voor de Belgische firma verrichte en de commerciële relaties verzorgde. De Belgische werkgever stelde de

---

<sup>385</sup> L. DE BROE e.a., “Kroniek Internationaal Belastingrecht”, *T.R.V.* 2004, 641-685, over Hasselt 7 januari 2004 (niet gepubliceerd).

betrokkene ‘een’ kantoor ter beschikking. Gelet op het mobiel karakter van zijn functie en het feit dat hij geen vast kantoor ter beschikking had, was betrokkene van mening dat hij geen vaste basis kon hebben in België, en hij hier dus niet belastbaar was. Om over een vaste basis in België beschikken is het volgens het hof voldoende dat men in België daadwerkelijk en regelmatig (dus niet permanent) over ‘een’ kantoor beschikt. Dat het hier niet steeds om hetzelfde kantoor gaat is volgens het hof irrelevant. Daar de betrokkene tevens eigenaar is van een appartement in België, waarin hij frequent verbleef en van waaruit hij (een deel) van zijn werkzaamheden verrichtte, was het hof dan ook van mening dat de betrokkene wel degelijk over een vaste basis in België beschikte<sup>386</sup>.

Ook de woning die een belastingplichtige in België huurt, en van waaruit hij moet geacht worden zijn Belgische werkzaamheden voor te bereiden, moet volgens het hof van beroep van Gent als een vaste basis worden aangemerkt<sup>387</sup>.

Afdeling V.

**Winst en baten uit een vorige in België  
uitgeoefende zelfstandige beroepswerkzaamheid**

1593

art. 228 § 2 5° WIB92

De inkomsten ingevolge stopzetting van een zelfstandige beroepswerkzaamheid zijn expliciet belastbaar gesteld.

Afdeling VI.

**Bezoldigingen**

Wetgeving – Wet houdende diverse bepalingen van 22 december 2008, B.S. 29 december 2008.

**1. Algemene regeling**

1594

art. 228 § 2 6° WIB92

Deze categorie inkomsten betreft bezoldigingen ten laste van een inwoner, van een binnenlandse vennootschap of van een vereniging, instelling of lichaam met maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België, van de Belgische Staat of van haar staatkundige onderdelen of plaatselijke besturen, of van een Belgische inrichting van een niet-inwoner. Tot en met aanslagjaar 2009 gold deze regeling tevens voor pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen (zie verder: nieuw art. 228 § 2 7°bis WIB92).

art. 228 § 2 7° WIB92

Ook de bezoldigingen, ten laste van een niet-inwoner, uit hoofde van een in België uitgeoefende werkzaamheid door een persoon die er voor die werkzaamheid “*tijdens*

---

<sup>386</sup> T. WUSTENBERGHS en G. BOONE, “Vaste basis vereist geen ‘specifiek’ kantoor”, *Fiscoloog (I.)*, afl. 318, 5-7.

<sup>387</sup> S. VAN CROMBRUGGE, “Woning van zelfstandige ‘business trainer’ als vaste basis”, *Fiscoloog (I.)*, afl. 321, 7.

*enig tijdperk van 12 maanden* gedurende meer dan 183 dagen verblijft”, zijn aan de BNI onderworpen<sup>388</sup>.

Tot en met aanslagjaar 2009 moest voor de berekening van deze 183 dagen-grens een belastbaar tijdperk (lees: kalenderjaar) als referentieperiode in aanmerking genomen worden. Doordat de te hanteren referentieperiode voor de invulling van de interne 183 dagen-grens evenwel afweek van deze die op verdragsniveau gehanteerd werd, ontstond in sommige gevallen een situatie van dubbele niet-belasting:

- op grond van dubbelbelastingverdragen kon België enkel heffingsbevoegd zijn voor de inkomsten die voortkomen uit de werkzaamheden die een niet-inwoner van september van jaar X tot mei van jaar X+1 in België uitoefent<sup>389</sup>;
- aan de hand van de interne invulling van deze grens kon België in dit geval echter niet tot een effectieve belastingheffing overgaan aangezien de niet-inwoner tijdens geen van beide belastbare tijdperken gedurende meer dan 183 dagen in België verbleef<sup>390</sup>.

Om dit vacuüm op te vangen wordt de interne 183 dagen-grens met ingang van aanslagjaar 2010 beoordeeld *tijdens enig tijdperk van 12 maanden*<sup>391</sup>.

Voormelde wetswijziging brengt tevens duidelijkheid omtrent de ‘tax on tax’ problematiek.

Onder het oude artikel 228, § 2, 7° van het WIB92 was er in de rechtspraak en doctrine onduidelijkheid betreffende de invulling van het begrip ‘belastbaar tijdperk’ in de situatie waarin een niet-inwoner een (bijkomende) bezoldiging<sup>392</sup> ontvangt in verband met een voorheen in België uitgeoefende beroepswerkzaamheid.

Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Namen moest de 183 dagen-grens in zo een situatie worden beoordeeld in het belastbaar tijdperk waarin de belastbare inkomsten worden *verkrege*n of *toegeke*nd<sup>393</sup>. De bezoldiging (*i.c.* de door de werkgever gedragen Belgische belasting van de werknemer) die door een niet-inwoner ten laste wordt genomen in een jaar na het vertrek van een werknemer niet-inwoner is aldus belastingvrij.

Het hof van beroep te Luik stelde echter dat de 183 dagen-grens beoordeeld dient te worden voor het belastbaar tijdperk waarin de activiteit die het voordeel heeft

---

<sup>388</sup> Art. 161 wet houdende diverse bepalingen, 22 december 2008, besproken in T. JANSEN, “Wet diverse bepalingen - BNI iets meer verdragsconform”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 11, 3-7; T. JANSEN, “Wijziging 183-dagenregel pakt ‘te paard zittende’ tewerkstelling in België aan”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 18, 4-9.

<sup>389</sup> Onder de voorwaarde dat de invulling van de 183 dagen-regel in de betreffende verdragen verwijst naar enige twaalfmaandsperiode die begint of eindigt in het belastbaar tijdperk.

<sup>390</sup> B. PEETERS, “Nieuwe interne 183 dagen regel: slaat de wetgever zijn slag?”, *Fisco*loog (I.) 2009, afl. 303, 1-3.

<sup>391</sup> Art. 161 wet 22 december 2008, *B.S.* 29 december 2008, besproken in T. JANSEN, “Wijziging 183-dagenregel pakt «te paard zittende» tewerkstelling in België aan”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 18, 4-9.

<sup>392</sup> Het kan bijvoorbeeld om een bonus gaan of om de belastingen op in België belastbare inkomsten die de ex-werkgever ten laste neemt (en die daardoor het karakter krijgen van bezoldigingen).

<sup>393</sup> Rb. Namen 25 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/189; Rb. Namen (3 vonnissen), februari 2005, besproken in *Expat News* 2005, afl. 4, 10.

opgeleverd werd *uitgeoefend*<sup>394</sup>. De door de werkgever in een jaar na vertrek van de werknemer gedragen bezoldiging (*i.c.* de Belgische belasting) maakt bijgevolg een belastbaar voordeel uit in hoofde van de werknemer (wat resulteerde in een ‘tax on tax’, namelijk een belastingheffing op de door de werkgever in hoofde van de werknemer betaalde belasting). Hoewel initieel betwist in de doctrine, werd deze stelling recent bevestigd door het Hof van Cassatie<sup>395</sup>.

Door de invoeging in artikel 228, § 2, 7° van het WIB92 van de woorden ‘voor die werkzaamheid’ kan er volgens de wetgever geen enkele twijfel meer over bestaan dat voor de beoordeling van de 183 dagen-grens moet worden teruggegrepen naar de periode van effectieve werkzaamheid. De draagwijdte van dit cassatiearrest beperkt zich als gevolg van deze wetwijziging dan ook tot de (bijkomende) bezoldigingen uitgekeerd voor 1 januari 2009 en de in verband met deze problematiek nog hangende zaken.

1594, 10

Zijn vrijgesteld:

art. 230 3° WIB92

- a. De bezoldigingen, in zoverre deze worden ten laste gelegd van de resultaten van een in het buitenland gevestigde inrichting wegens de activiteit die de verkrijger in het buitenland heeft uitgeoefend. De loonkosten moeten met andere woorden als beroepskosten in mindering komen van het resultaat van een buitenlandse inrichting en dus niet van de Belgische exploitatiezetel<sup>396</sup>.
- b. De bezoldigingen, wanneer de verkrijger rechtstreeks is aangeworven door een van de werkgevers vermeld in art. 230, 3°, b) van het WIB92, in de Staat waar de beoogde activiteiten worden uitgeoefend, hij geen inwoner is van een Staat waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten en dat ook niet was op het ogenblik van zijn aanwerving en hij op datzelfde ogenblik evenmin een rijksinwoner was, (‘vrijstelling bezoldigingen lokale ontwikkelingshulpers’).

art. 230 4° WIB92

- c. De bezoldigingen die buitenlandse diplomatieke en consulaire ambtenaren in hun hoedanigheid verkrijgen.

art. 231 § 1 2° WIB92

- d. Op voorwaarde van wederkerigheid, de bezoldigingen die ten laste van in België geaccrediteerde buitenlandse diplomatieke en consulaire zendingen of van de hoofden van deze zendingen worden verkregen door hun personeelsleden die de Belgische nationaliteit niet bezitten, en bezoldigingen die ten laste van een vreemde staat of van een staatkundig onderdeel of plaatselijke gemeenschap daarvan of van een buitenlands publiekrechtelijk lichaam worden verkregen door personen als bedoeld in artikel 4, 3° van het WIB92.

---

<sup>394</sup> Luik 28 juni 2006, *F.J.F.*, No. 2008/222.

<sup>395</sup> Cass. 5 februari 2009, AR F.07.0052.F, *F.J.F.*, No. 2010/43, 168, besproken in B. PEETERS, “‘Tax on tax’: 183 dagen-grens te beoordelen voor jaar van activiteit”, *Fiscoloog (I.)* 2009, afl. 304, 1-4.

<sup>396</sup> Circ. nr. Ci.RH.241/440.008, 5 augustus 1992, *Bull. Bel.*, afl. 719, 2206.

## 2. Pensioenen, renten en toelagen

1594, 20

art. 228 § 2 6° WIB92

*Tot inkomstenjaar 2010* was de grondslag voor belasting van pensioenen en renten en als zodanig geldende toelagen dezelfde als deze die geldt voor bezoldigingen. Alleen wanneer deze inkomsten ten laste waren van een rijksinwoner, een Belgische vennootschap of instelling, Belgische overheden of een Belgische inrichting van een niet-inwoner, waren zij aan de belasting van niet-inwoners onderworpen.

De Belgische fiscus was echter van mening dat als gevolg van deze regeling het voordeel dat wordt verleend in het kader van pensioenopbouw maar al te zelden gecompenseerd wordt door een belastingheffing op het moment van de effectieve betaling of toekenning van het pensioen. Dit bleek onder andere uit een recent arrest van het hof van beroep te Brussel over de vraag of een kapitaal dat op basis van een groepsverzekering door een Belgische verzekeraar uitbetaald wordt aan een niet-inwoner ingevolge arbeid die uitsluitend in het buitenland geleverd werd voor een vennootschap-niet-inwoner die aan de belasting der niet- inwoners onderworpen is. Aangezien er geen enkele professionele band bestond tussen België en het uitgekeerde pensioen, kon dit pensioen volgens het hof niet beschouwd worden als zijnde ‘ten laste van’ een binnenlandse vennootschap en was het bijgevolg niet aan de Belgische BNI onderworpen<sup>397</sup>.

1594, 30

art. 228 § 2 7°bis WIB92

Om er voor te zorgen dat België in dergelijke situaties effectief tot heffing zou kunnen overgaan, werd een nieuwe paragraaf (7°bis) toegevoegd aan artikel 228, § 2 van het WIB92, op grond waarvan de grondslag van de belasting *vanaf aanslagjaar 2010* uitgebreid wordt naar pensioenen, renten en toelagen die betaald of toegekend worden door:

- een rijksinwoner;
- een binnenlandse vennootschap of vereniging, instelling of lichaam met maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België;
- de Belgische Staat, Gemeenschappen, Gewesten, provincies, agglomeraties, federaties van gemeenten en gemeenten;
- een inrichting waarover een in artikel 227 bedoelde niet-inwoner in België beschikt;
- een andere dan de voormelde schuldenaars, wanneer:
  - de bijdragen of premies voor het pensioen, de rente of de toelage aanleiding hebben gegeven tot enig fiscaal voordeel in de inkomstenbelasting in hoofde van de schuldenaar van die bijdragen of premies; of
  - de beroepsactiviteit uit hoofde waarvan het pensioen de rente of de toelage wordt betaald of toegekend geheel of gedeeltelijk in België werd uitgeoefend<sup>398</sup>.

Uit de parlementaire werken blijkt dat de notie ‘enig fiscaal voordeel’ ruim moet worden opgevat (onder vorm van aftrekbare beroepskost, aftrekbare besteding,

<sup>397</sup> Brussel 18 juni 2008, *F.J.F.*, No. 2009/45.

<sup>398</sup> Art. 31 wet 22 december 2009 houdende fiscale en diverse bepalingen, *B.S.* 31 december 2009.

belastingvermindering, ...) <sup>399</sup>.

Zo kan België nu ook belasting heffen op pensioenen betaald door niet-Belgische schuldenaars. Voorheen stond de niet-Belgische schuldenaar vaak belastingheffing in de weg, zelfs al was België heffingsbevoegd. Het spreekt dus voor zich dat deze nieuwe bepaling enkel uitwerking kan hebben indien België heffingsbevoegd is ten aanzien van pensioenen, renten of toelagen die aan niet-inwoners betaald worden.

Het kan dan ook niet verbazen dat België in haar dubbelbelastingverdragen probeert te onderhandelen dat zij als *bronstaat* alsnog bevoegd zal zijn om belasting te heffen op pensioenen die betaald worden aan een niet-inwoner en waarvoor in België een fiscaal voordeel werd verleend (zie ook al het huidige verdrag met Nederland) <sup>400</sup>. Daarenboven past de Belgische fiscus deze criteria reeds toe met betrekking tot pensioenuitkeringen aan inwoners van een land waarmee geen dubbelbelastingverdrag werd afgesloten. Gelet op het feit dat het leeuwendeel van de dubbelbelastingverdragen de heffingsbevoegdheid met betrekking tot pensioenen nog (vaak exclusief) toewijst aan de woonstaat, is het effect van deze bepaling momenteel nog beperkt.

### 3. Speciaal stelsel voor buitenlandse kaderleden

#### 1594, 40

- Bibliografie
- DE REYMAEKER, A., *Buitenlandse kaderleden en fiscus*, in *Fiscale Wenken*, Diegem, Ced.Samsom, 2002, 151 p.
  - HET REKENHOF, *Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden - Verslag van het Rekenhof aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers*, februari 2003.
  - DAVAIN, J.L., *Le régime spécial d'imposition des cadres et dirigeants étrangers*, in *Etudes pratiques de droit fiscal*, nr. 19, Brussel, Kluwer, 2003, 400 p.
  - VANHEESWIJCK, L. en VANAUVERBEKE, L., *De belasting van buitenlandse kaderleden in België*, in *Fiscale praktijkstudies*, nr. 4, Mechelen, Kluwer, 2007, 180 p.
  - VAN GUCHT, K., Het bijzonder belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden: status quaestionis, *A.F.T.* 2008, afl. 4, 9-38.
  - SERRUYS, H. en VERLINDEN, F., “Het bijzonder aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden; Overzicht van rechtspraak na 25 jaar circulaire”, *A.F.T.* 2008, afl. 11, 50.

#### a. Algemeen

#### 1595

Het bijzondere belastingstelsel voor buitenlandse kaderleden is niet als zodanig in het WIB92 opgenomen. Het is omschreven in een circulaire van 8 augustus 1983 <sup>401</sup>.

Het bijzondere aanslagstelsel geldt voor werknemers die de buitenlandse nationaliteit

---

<sup>399</sup> MvT bij het wetsontwerp houdende fiscale en diverse bepalingen van 23 september 2009, 52-2170, 18-19, [www.dekamer.be](http://www.dekamer.be).

<sup>400</sup> MvT bij het Wetsontwerp houdende fiscale en diverse bepalingen van 23 september 2009, 52-2170, 18, [www.dekamer.be](http://www.dekamer.be).

<sup>401</sup> Circ. nr. Ci.RH.624/325.294, 8 augustus 1983, *Bull. Bel.* 1983, afl. 620, 2061.

bezitten<sup>402</sup> en die functies uitoefenen die een bijzondere kennis en verantwoordelijkheid vereisen (zgn. kaderfuncties). Bovendien moet het gaan om werknemers die tijdelijk in België werken in een inrichting van een buitenlandse onderneming of in een Belgische onderneming van een internationale groep of nog, in een door een internationale groep in België gevestigd controle- of coördinatiekantoor<sup>403</sup>. Onder bepaalde voorwaarden geldt dit stelsel ook voor buitenlandse bestuurders, gespecialiseerd buitenlands personeel en buitenlandse vorsers<sup>404</sup>.

Eén van de voordelen van dit stelsel bestaat erin dat deze kaderleden geacht worden niet-inwoners te zijn, zelfs indien zij met hun gezin in België wonen. Als gevolg hiervan zal enkel het deel van hun inkomen dat gelinkt wordt aan de in België verrichte prestaties aan de BNI onderworpen zijn.

Op grond van de circulaire zal een erkend buitenlands kaderlid zijn statuut verliezen indien hij in België van werk verandert. In principe zal het kaderlid als gevolg hiervan als rijksinwoner worden beschouwd, tenzij hij kan bewijzen dat hij nog steeds aan de voorwaarden voldoet om als niet-rijksinwoner aanzien te worden. Hierbij dient teruggegrepen te worden naar de feitelijke omstandigheden<sup>405</sup>. Deze regeling gaf al aanleiding tot rechtspraak: de fiscus had een erkend kaderlid ten onrechte de verlenging van het statuut van buitenlands kaderlid geweigerd na verandering van werk. Aangezien uit de feitelijke omstandigheden bleek dat de betrokkene ook in de periode die volgde op zijn ontslag bij zijn eerste werkgever als niet-rijksinwoner beschouwd moest worden, en aangezien ook de overige voorwaarden om tot erkenning te komen voldaan waren, kon hem de verlenging van het bijzonder statuut niet geweigerd worden<sup>406</sup>.

De circulaire is al meerdere malen het voorwerp van kritiek geweest<sup>407</sup>. Zo heeft het hof van beroep van Antwerpen in 2001 aan het toenmalige Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) gevraagd of de regeling inzake de buitenlandse kaderleden niet discriminerend is t.a.v. Belgische kaderleden die een vergelijkbare internationale loopbaan hebben<sup>408</sup>. Het kwam echter nooit tot een uitspraak, omdat de betrokkene zijn beroep introk<sup>409</sup>.

---

<sup>402</sup> Brussel 9 maart 1993, *F.J.F.*, No. 93/241.

<sup>403</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 227/13.

<sup>404</sup> Voorafg. Besliss. nr. 500.049, 21 april 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 44, 24 (een vzw die onderzoek uitvoert en die erkend is als wetenschappelijk onderzoekscentrum kan in aanmerking komen voor toepassing van de circulaire. In dat geval mag ze wel geen economische activiteit voeren. De notie 'onderzoek' uit de circulaire sluit immers elke commerciële activiteit uit).

<sup>405</sup> Nr. 139/9.7, punt 2 *Circ. nr. Ci.RH.624/325.294*, 8 augustus 1983.

<sup>406</sup> Brussel 10 oktober 2007, *Fisc. Koer.* 2007, 747, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Bronnen, nr. B 07/0746.

<sup>407</sup> Antwerpen 7 oktober 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 619; zie echter Brussel 14 april 2000, *Act. Fisc.* 2000, afl. 32, 3.

<sup>408</sup> Antwerpen 18 september 2001, *B.S.* 29 januari 2002; zie ook X, "Bijzonder aanslagstelsel discriminerend?", *Fiscoloog*, afl. 819, 6.

<sup>409</sup> Arbitragehof 21 maart 2003, rolnr. 2250, besproken in J. BAETEN, "Le régime spécial ne sera pas examiné par le Cour d'Arbitrage", *Act. Fisc.* 2003, afl. 19, 5. Zie ook: J. VAN DIJCK, "Is het bijzonder stelsel van de buitenlandse kaderleden onwettig?", *Fiscoloog* 2006, afl. 1048, 3-4.

- b. Vaststelling van de belastbare inkomsten van buitenlandse kaderleden

**1595,05**

De belastbare bezoldigingen omvatten niet:

1. Terugbetalingen van eigen kosten van de werkgever.

Als kosten van die aard worden beschouwd, deze die door de werkgever tot ontlasting van de buitenlandse kaderleden worden gedragen, ofwel rechtstreeks in de vorm van specifieke terugbetalingen, ofwel in de vorm van forfaitair geraamde terugbetalingen, in de mate dat het terugbetalingen betreft die bestemd zijn om de meerkosten te dekken die het rechtstreeks gevolg zijn van de detachering of tewerkstelling in België.

- a. Eenmalige kosten:

- de kosten die voortvloeien uit de verhuizing naar België;
- de inrichtingskosten van de woning in België;
- de kosten veroorzaakt door de verhuizing van België naar het buitenland.

- b. Regelmatig weerkerende kosten:

- het verschil in de kosten voor huisvesting en levensduurte tussen België en het land van herkomst van het kaderlid (de 'cost of living allowance');
- de onderwijskosten voor de kinderen die lager of middelbaar onderwijs volgen;
- de kosten voor een jaarlijkse reis voor het kaderlid en zijn gezinsleden naar het land van herkomst (de zgn. 'home leave') (voor vliegtuigreizen worden alleen de kosten verbonden aan de verplaatsing in economy-klasse aangenomen);
- het geleden verlies, wanneer de woning in het land van herkomst niet of slechts onder de normale huurwaarde kan worden verhuurd (de 'cost of housing allowance'); indien het gezin van het kaderlid in de gezinswoning blijft wonen, gevestigd in het land van oorsprong en de werkgever de huurprijs van de ter beschikking gestelde woning in de werkstaat ten laste neemt, lijdt het kaderlid in principe geen huurverlies. Deze tenlasteneming maakt echter een voordeel van alle aard uit in hoofde van het kaderlid en de belasting die hierop drukt, geeft aanleiding tot een inkomstenverlies in hoofde van het kaderlid. Het kaderlid mag bijgevolg de huur in België, betaald door de werkgever, beschouwen als een kost eigen aan de werkgever, teneinde het voordeel van alle aard dat wordt toegevoegd aan de belastbare bezoldiging, te neutraliseren<sup>410</sup>;
- de reiskosten wegens bijzondere omstandigheden (overlijden of zware ziekte van naaste familieleden van het kaderlid of van zijn echtgenote);
- de koersverschillen;
- de 'tax-equalisation', bedoeld om het verschil te dekken tussen de hogere effectieve belasting in België en de hypothetische belasting in het land van oorsprong; bij de berekening van die hypothetische belasting in het land van oorsprong mogen geen sociale bijdragen in aftrek worden gebracht die in dat

---

<sup>410</sup> Brussel 10 maart 2000, *Expat News* 2001, afl. 2, 18.

land niet aftrekbaar zijn<sup>411</sup>; de definitie van de tax equalisation in de circulaire laat niet toe het verschil in socialezekerheidsdruk mee in rekening te brengen, enkel het verschil in inkomstenbelasting<sup>412</sup>. De dienst Buitenland van de administratie publiceert terzake jaarlijks een technische nota;

- de reiskosten van de kinderen die in het buitenland studeren om hun ouders te bezoeken, met een maximum van twee reizen per jaar<sup>413</sup>.

De regelmatig weerkerende kosten, andere dan onderwijskosten, mogen al naargelang het gaat om kaderleden die in productievenootschappen of in onderzoeks- of coördinatiecentra tewerkgesteld zijn, niet meer dan 11 250,00 EUR of 29 750,00 EUR bedragen.

Rekening houdende met de doelstelling van deze circulaire (nl. België meer aantrekkelijk maken voor buitenlandse investeerders) wordt het financieel voordeel van het statuut in eerste instantie geacht naar de werkgever te vloeien: door een deel van het loon als een kost eigen aan de werkgever te beschouwen, zal de werkgeverskost immers dalen.

## 2. Bezoldiging met betrekking tot de in het buitenland uitgeoefende beroepswerkzaamheid.

Na uitschakeling van de vergoedingen die als een terugbetaling van eigen kosten van de werkgever kunnen worden beschouwd, moeten de totale bezoldigingen worden gesplitst in een gedeelte dat betrekking heeft op de in België uitgeoefende beroepswerkzaamheid (belastbare bezoldigingen) en in een gedeelte dat verband houdt met de in het buitenland uitgeoefende beroepswerkzaamheid (niet belastbare bezoldigingen).

Bij gebreke van andere gegevens<sup>414</sup> wordt het betrokken kaderlid geacht voor zijn prestaties in België en in het buitenland, op dezelfde manier te worden bezoldigd. M.a.w., om in dit geval de belastbare bezoldiging vast te stellen, moet de totale jaarbezoldiging worden vermenigvuldigd met een breuk waarvan de teller het aantal van de in België gepresteerde werkdagen van het jaar omvat en de noemer het totaal aantal van de tijdens hetzelfde jaar of tijdens de beschouwde periode ervan, in België en in het buitenland gepresteerde werkdagen. Deze berekening noemt men de ‘travel exclusion’.

Weekenddagen, feestdagen, jaarlijkse vakantiedagen en ziekte- en hersteldagen die door een medisch attest worden gerechtvaardigd worden niet als werkdagen in aanmerking genomen. In zoverre de in het buitenland gepresteerde feestdagen worden gecompenseerd met bijkomende vakantiedagen, mogen ze in rekening worden gebracht voor de bepaling van de in het buitenland gepresteerde werkdagen<sup>415</sup>. In geval van reizen met beroepskarakter naar het buitenland wordt de dag van vertrek uit België wel, maar die van terugkeer niet als een in België

---

<sup>411</sup> Brussel 3 september 1999, *Fiskoloog (I.)*, afl. 195, 7; Brussel 19 december 2003 en 8 januari 2005 (3 arresten), *Fiscooloog* 2004, afl. 243, 6.

<sup>412</sup> Brussel 3 december 1999, *A.F.T.* 2000, 191 en *R.G.F.* 2000, 137; Brussel 19 december 2003 en 8 januari 2005 (3 arresten), *Fiscooloog* 2004, afl. 243, 6; Brussel 5 september 2008, *Fisc. Act.* 2008, afl. 36, 14.

<sup>413</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 235/ 10.

<sup>414</sup> Indien voldoende gegevens voorhanden zijn, wordt een alternatieve berekeningsmethode evenwel aanvaard; zie Luik 26 september 2001, *A.F.T.* 2001, 478.

<sup>415</sup> Brussel 13 januari 2000, *A.F.T.* 2000, 231, *Fiscooloog (I.)* 2000, afl. 196, 1 en *R.G.F.* 2000, 181.

gepresteerde werkdag in aanmerking genomen.

De afzonderlijk belastbare achterstallige bezoldigingen, de al dan niet contractueel betaalde opzeggingsvergoedingen, het vervroegd uitgekeerd vakantiegeld, zomede de niet-periodieke bezoldigingen van bestuurders, moeten voor hun totaal bedrag worden geacht inkomsten van Belgische oorsprong te zijn<sup>416</sup>.

Volgens het WIB92 wordt de vrijstelling wegens werkzaamheden in het buitenland slechts verleend in de mate dat de bezoldigingen effectief ten laste komen van een in het buitenland gelegen inrichting (art. 230 3° WIB92). De circulaire voor buitenlandse kaderleden stelt die voorwaarde evenwel niet. In een circulaire van 31 augustus 1995<sup>417</sup> die een striktere aanpak van de vrijstelling wegens buitenlandse prestaties voorstaat, preciseert de administratie de toegelaten bewijsmiddelen om de in het buitenland gepresteerde dagen aan te tonen<sup>418</sup>. De administratie verwerpt zonder meer alle dagen in het buitenland, in zoverre ze enkel worden bewezen met interne documenten van de werkgever van de belastingplichtige (o.m. time sheets). De administratie vereist echter een onmogelijk bewijs door systematisch alle dagen te verwerpen die enkel met interne stukken kunnen worden bewezen. Hoewel (interne) time sheets op zich geen voldoende bewijs van in het buitenland gepresteerde dagen leveren, kunnen die documenten *samen met* de 'expense sheets' en de agenda van de belastingplichtige wel degelijk de realiteit van de buitenlandse prestaties aantonen<sup>419</sup>.

### c. Procedureregels

#### 1595, 10

Voor de toepassing van het bijzondere aanslagstelsel moet de werkgever een eenmalige aanvraag indienen bij de adjunct-directeur van de dienst Buitenland<sup>420</sup>. De indieningstermijn is in principe zes maanden vanaf de eerste dag van de maand volgend op die van de tewerkstelling in of detachering naar België van het kaderlid. Bij toekenning zal het statuut dan retroactief in werking treden. Bij indiening na het verstrijken van die termijn is enkel een erkenning voor de toekomst mogelijk, en dit op voorwaarde dat nog geen definitief geworden aanslag in de personenbelasting werd gevestigd<sup>421</sup>. Het laattijdig aanvragen van het statuut wegens verzuim van de werkgever wordt evenwel geacht enkel ten nadele van de werkgever te zijn, aangezien de werkgeverskost hierdoor niet zal dalen. Het betrokken kaderlid kan uit het laattijdig aanvragen van dit statuut dan ook niet het recht putten om de kosten die als eigen aan de werkgever zouden zijn beschouwd indien het statuut van toepassing zou zijn geweest, alsnog af te trekken<sup>422</sup>.

<sup>416</sup> Com. IB. 1992, nr. 235/14 tot 235/16.

<sup>417</sup> Circ. nr. Ci.RH.624/460.080, 31 augustus 1995, *Bull. Bel.*, afl. 753, 2636.

<sup>418</sup> Vgl. Brussel 23 november 1995, *F.J.F.*, No. 96/41 en Brussel 27 september 1996, *Fiscoloog (I.)*, afl. 155, 8; Gent 14 november 1996, *F.J.F.*, No. 97/45. Wat de verdragsbescherming ten aanzien van buitenlandse kaderleden betreft: cf. Gent 27 juni 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 470.

<sup>419</sup> Brussel 12 januari 2001, *Fisc. Act.* 2001, afl. 7, 2 en *Fiscoloog (I.)*, afl. 209, 8; zie ook Gent 14 november 1996, *F.J.F.*, No. 97/85, Brussel 10 maart 2000, *Expat News* 2001, afl. 2, 18 en Brussel 29 juni 2000, *Expat News* 2001, afl. 2, 9.

<sup>420</sup> Com. IB. 1992, nrs 235/17 tot 235/21.

<sup>421</sup> Circ. nr. Ci.RH.624/454 301, 1 april 1994, *Bull. Bel.*, afl. 738, 1044.

<sup>422</sup> K. MEERSCHMAN, "Voordeel van het statuut buitenlands kaderlid voor de werkgever", *Expat News* 2010, afl. 7, 15-16.

De Raad van State heeft zich onbevoegd verklaard om kennis te nemen van een beroep tot nietigverklaring tegen een negatieve administratieve beslissing<sup>423</sup>.

#### 4. Bijzondere regeling voor tewerkstelling in een land buiten Europa

##### 1595,20

Er geldt een bijzonder belastingstelsel voor bezoldigingen die werknemers van privé-ondernemingen en ontwikkelingshulpverleners ontvangen voor werkzaamheden die zij verrichten in een land buiten Europa waarmee België geen belastingovereenkomst heeft gesloten en waarvan de duur per kalenderjaar ten minste één ononderbroken maand is (de zgn. ABOS-circulaire)<sup>424</sup>.

art. 156 WIB92

Voor *niet-inwoners* is het stelsel als volgt samen te vatten. Er geldt eventueel een vrijstelling van de bezoldigingen voor buitenlandse werkzaamheden, voor zover een buitenlandse inrichting van de werkgever die bezoldigingen ten laste neemt. Vervolgens worden bepaalde vergoedingen en gelijkaardige verstrekkingen 'in natura' als niet-belastbaar beschouwd<sup>425</sup>. Er geldt een bijzondere regeling voor kinderbijlagen en geboortetoelagen. Na aftrek van de verplichte sociale lasten en de eventueel in het buitenland op de bezoldigingen betaalde belastingen, worden op dit saldo niet alleen de gewone forfaitaire beroepskosten, maar ook de bijzondere beroepskosten veroorzaakt door de tewerkstelling in het buitenland berekend. Het bijkomend forfait voor bijzondere beroepskosten kan maximaal 11 250,00 EUR bedragen, en wordt degressief berekend, nl. 45 % op de eerste schijf van 12 500,00 EUR, 30 % op de tweede schijf van 12 500,00 en 15 % op de derde schijf van 12 500,00 EUR<sup>426</sup>.

Voor werknemers die *inwoners* zijn geldt dezelfde regeling, evenwel met een bijzondere regeling voor de tariefvermindering tot de helft voor in het buitenland behaalde en belaste bezoldigingen.

De hoven van beroep hebben zich reeds meermaals uitgesproken over de wettigheid van de zgn. ABOS-circulaire. Zo werd geoordeeld dat het door de circulaire ingestelde vermoeden inzake belastingheffing strijdig is met de wet<sup>427</sup>. Ook in de mate dat de

<sup>423</sup> RvS 27 april 1988, *F.J.F.*, No. 89/ 111 en 7 maart 1994, *F.J.F.*, No. 94/225.

<sup>424</sup> Circ. nr. Ci.RH.241/424.903, 5 maart 1992, *Bull. Bel.*, afl. 715, 1151, gewijzigd door Circ. nr. Ci.RH.241/446.571, 25 februari 1993, *Bull. Bel.*, afl. 726, 791 en Circ. nr. Ci.RH.241/446.571, 6 mei 1996, *Bull. Bel.*, afl. 761, 1063.

<sup>425</sup> Het gaat hier o.m. om de terugbetaling van kosten voor geneeskundige verzorging van de betrokkene en zijn gezin in het buitenland, huisvestingsvergoeding, vergoeding voor de heen- en terugreis en voor de reiskosten ter plaatse, vergoeding voor extraschooldkosten voor de meegenomen kinderen.

<sup>426</sup> Circ. nr. Ci.RH.241/542.243, 12 juli 2001, *Bull. Bel.*, afl. 818, 1702. Tot en met aanslagjaar 2000 werd op het saldo een bijkomende lineaire aftrek van 30 % (maximaal 11 250,00 EUR) berekend voor de bijzondere beroepskosten. Dit kostenforfait van 30 % werd strijdig geacht met de wetsartikelen inzake aftrekbare beroepskosten (Cf. Luik 30 juni 1982, *A.F.T.* 1984, 126; Brussel 30 oktober 1997, *F.J.F.*, No. 98/1; Gent 16 mei 2000, *Fisc. Act.* 2000, afl. 24, 6; Antwerpen 20 oktober 2000, *Fisc. Act.* 2000, afl. 43, 9; Antwerpen 20 februari 2001, *Fisc. Act.* 2001, afl. 16, 9; bijzonder forfait evenwel toch toegepast: Brussel 4 december 1990, *A.F.T.* 1991, 245).

<sup>427</sup> Cf. het vermoeden dat 30 % van de in het buitenland behaalde bezoldigingen geacht moeten worden aldaar belast te zijn; Brussel 8 december 1992, *F.J.F.*, No. 93/332.

circulaire eist dat, voor de toepassing van de halvering van de belasting op het geheel van de buitenlandse inkomsten, de belastingplichtige het bewijs levert dat ook het geheel van de inkomsten in het buitenland belast is, is de ABOS-circulaire strijdig met de wet<sup>428</sup>. Volgens de wet volstaat het immers dat de buitenlandse inkomsten de normale aanslagregeling in het buitenland hebben ondergaan<sup>429</sup>.

Afdeling VII.

### **Inkomsten van podiumkunstenaars en sportbeoefenaars**

**1595, 30**

- Wetgeving – Wet houdende diverse bepalingen van 22 december 2008, *B.S.* 29 december 2008.
- Circulaires – Bericht aan de inrichters van vertoningen of van sportmanifestaties in België *B.S.* 25 april 1997, ed. 2, *Bull. Bel.*, afl. 772, 1382, geactualiseerd door Circ. nr. Ci.R.9.Div./546.156 (AOIF 3/2002), 1 februari 2002.
- Bibliografie – DEBLAUWE, R., “Artiesten en sportbeoefenaars: rare vogels in de internationale fiscaliteit”, *Fiscaal Praktijkboek. Internationaal 1993-1994*, Diegem, Ced. Samsom, 121 e.v.
- SANDLER, D., *The taxation of international entertainers and athletes. All the world’s a stage*, Londen, Kluwer Law International, 1995, 375 p.
- ROELANDS, K., “Artikel 17: Artiesten en sportbeoefenaars”, in PEETERS, B. (ed.), *Het Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag*, Gent, Larcier, 2008, 511 e.v.
- AMEYE, B., *Sport en Fiscus*, in *Fiscale Wenken*, Mechelen, Kluwer, 2008, 266 p.
- COPPENS, W. en RENIERS, J., “Artiesten en sportbeoefenaars: rani nantes in gurgite vasto”, *A.F.T.* 2000, 515.
- VAN DYCK, J., “Volledig nieuw belastingstelsel voor beroepsinkomsten sportbeoefenaars”, *Fiscoloog*, afl. 1065, 1.
- AMEYE, B., “Sporters niet-inwoners: eindelijk volwaardig fiscaal statuut”, *Int. Fisc. Act.* 2009, afl. 4, 1-4.
- X, “Buitenlandse artiesten: heeft de organisator geen ‘onderzoeksplicht’?”, *Fiscoloog (I.)*, afl. 319, 6–8.

**1595, 50**

**art. 228 § 2 8° WIB92**

De inkomsten die buitenlandse podiumkunstenaars (artiesten) of sportbeoefenaars naar aanleiding van in België geleverde prestaties verkrijgen, vormen een aparte categorie belastbare inkomsten, ongeacht hun kwalificatie. Het is dus irrelevant of ze als winst, baten of bezoldigingen te beschouwen zijn. Evenmin is het van belang of deze inkomsten rechtstreeks aan de podiumkunstenaar of sportbeoefenaar zelf, of aan een andere

<sup>428</sup> Antwerpen 18 november 1998, *Fiscoloog (I.)*, afl. 182, 7.

<sup>429</sup> Cf. het Sidro-arrest: Cass. 15 september 1970, *Bull. Bel.*, afl. 489, 1679.

natuurlijke persoon of rechtspersoon (bv. aan een zgn. artiestenvennootschap) worden toegekend (zie verder).

**1. Sportbeoefenaars en podiumkunstenars die hun activiteit gedurende meer dan 30 dagen in België uitoefenen: verplichte regularisatie**

1595, 60

art. 232 lid 1 2° c WIB92

Door de wet van 4 mei 2007<sup>430</sup> worden de inkomsten<sup>431</sup> van buitenlandse sportbeoefenaars en podiumkunstenars globaal aangeslagen indien zij hun activiteit gedurende meer dan 30 dagen per tijdperk van twaalf opeenvolgende maanden in België uitoefenen<sup>432</sup>. Op grond van een letterlijke lezing van dit artikel zou men kunnen denken dat de overschrijding van deze 30-dagen-grens *per schuldenaar* nagegaan moet worden. Een recente circulaire heeft nu evenwel verduidelijkt dat regularisatie van *alle Belgische inkomsten* verplicht is zodra deze grens bij één schuldenaar overschreden wordt, ook al wordt deze grens bij de andere schuldenaars niet overschreden<sup>433</sup>.

Volgens de belastingadministratie zijn van deze regeling uitgesloten:

- de winst opgebracht via een Belgische inrichting van een buitenlandse artiest of van een buitenlandse onderneming die diensten van artiesten verstrekt (gelet op de bewoordingen van artikel 228, § 2, 8° van het WIB92 is dit standpunt echter betwistbaar);
- de vergoedingen die de organisatoren rechtstreeks betalen of toekennen voor diensten die geen direct verband hebben met artistieke of sportieve prestaties (bv. het bouwen van decors), tenzij dit niet tot de normale praktijk behoort of er sprake is van belastingontwijking;
- de vergoeding uit de verkoop van cd's en van auteursrechten.

Volgens de huidige rechtspraak mag België betalingen aan een buitenlandse artiestenvennootschap voor prestaties van een buitenlandse artiest in België evenwel niet belasten (via inhouding van bedrijfsvoorheffing ten belope van 18 %) als het toepasselijk belastingverdrag gebaseerd is op het oude OESO-modelverdrag van 1963<sup>434</sup>. Dit modelverdrag bevat immers geen artikel 17, § 2 (ingevoegd in het OESO-modelverdrag 1977) dat betalingen aan artiestenvennootschappen belastbaar stelt in de bronstaat (zie randnr. 9317).

---

<sup>430</sup> Art. 3 wet 4 mei 2007 betreffende het fiscaal statuut van de bezoldigde sportbeoefenaars, B.S. 15 mei 2007.

<sup>431</sup> De wet is van toepassing op inkomsten betaald of toegekend vanaf 1 januari 2007.

<sup>432</sup> Art. 155 3° wet diverse bepalingen, 22 december 2008; B. AMEYE, "Sporters niet-inwoners: eindelijk volwaardig fiscaal statuut", *Intern. Fisc. Act.* 2009, afl. 4, 1-4. Deze verduidelijking is retroactief van toepassing tot op het moment van inwerkingtreding van de oorspronkelijke bepaling (aj. 2008).

<sup>433</sup> Circ. nr. Ci.RH.241/603.774, 2 juli 2010.

<sup>434</sup> O.a. Rb. Leuven 5 oktober 2001, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. C.E. 01/1, *Fiscoloog (I.)* 2001, afl. 215, 1; Rb. Hasselt 11 februari 2004, *Fiscoloog (I.)* 2004; Brussel 23 juni 2004, *F.J.F.*, No. 2005/33; Rb. Leuven 17 maart 2006, *Fiscoloog (I.)* 2006, afl. 271, 2.

In 1992 werd de OESO-commentaar in die zin gewijzigd dat § 1 van artikel 17 (zijnde het enige lid van art. 17 volgens het OESO-modelverdrag van 1963) zo moet worden geïnterpreteerd dat het de bronstaat toelaat abstractie te maken van de vennootschap die de vergoedingen ontvangt voor de prestaties, geleverd door de artiesten (of sportbeoefenaars) en derhalve, door de vennootschappen heen, deze laatsten toch belast kunnen worden, dit zonder een tweede paragraaf in het betrokken artikel. Voorwaarde voor toepassing van de 'doorkijk'-regeling is wel dat een relevante bepaling van het interne recht van de bronstaat toelaat om dergelijke abstractie te maken van de vennootschap die de vergoedingen ontvangt. Zowel hogere als lagere rechtspraak oordeelden al dat artikel 228, § 2, 8° van het WIB92 geen dergelijke 'doorkijk'-bepaling bevat, aangezien dit artikel expliciet de realiteit erkent van een buitenlandse vennootschap of zelfs van een natuurlijke persoon (andere dan de artiest) als ontvangende medecontractant<sup>435</sup>.

Deze wijziging van de OESO-commentaar zonder verdragsaanpassing wordt in de rechtsleer<sup>436</sup> sterk bekritiseerd en wordt door de rechtspraak niet zonder meer toegepast.

1595, 65

De administratie draagt de bewijslast om aan te tonen dat België heffingsbevoegd is op grond van de toepasselijke dubbelbelastingverdragen, als zij vergoedingen wil belasten via aanslagen van ambtswege<sup>437</sup>. Dit geldt ook in de situaties waar de administratie ambtshalve bedrijfsvoorheffing wil invorderen op de vergoedingen betaald aan buitenlandse artiesten. Volgens het hof van beroep van Antwerpen moeten de in de dubbelbelastingverdragen uiteengezette regels immers niet aanzien worden als een vrijstellingsregeling, maar als een loutere regeling van de heffingsbevoegdheid. De bijzondere regels van omkering van bewijslast inzake ambtshalve aanslagen (art. 351 en 352 WIB92) hebben hierop dan ook geen invloed<sup>438</sup>.

1595, 70

Door de circulaire van 1 februari 2002 werd een procedure van voorafgaand akkoord ingevoerd<sup>439</sup>. Op basis van de respectievelijke dubbelbelastingverdragen kan er bij de dienst Buitenland een verzoek tot vrijstelling van bedrijfsvoorheffing ingediend worden voor vergoedingen betaald aan:

---

<sup>435</sup> Zie o.a. Gent 21 maart 2006, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Bronnen, nr. G 06/6; Antwerpen 7 november 2006, niet gepubliceerd; Rb. Leuven 5 oktober 2001, *Fiscooloog (I.)* 2001, afl. 215, 1; Rb. Gent 25 oktober 2007, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Bronnen, nr. G1 07/1144; Rb. Brugge 3 september 2007, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Bronnen, nr. BR1 07/1397. Zie echter: Gent 13 juni 2006, *F.J.F.*, No. 2008/108, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Bronnen, nr. G 06/1839. Zie ook Ph. VERSWEYVELD en D. WALCKIERS, "Buitenlandse artiestenvennootschappen: overzicht rechtspraak", *Intern. Fisc. Act.* 2008, afl. 10, 2.

<sup>436</sup> Zie o.a. R. DEBLAUWE., "Geen Spaanse belasting op Nederlandse rent-a-star company", *T.F.R.* 2002, afl. 226, 751; R. LEPOUTRE, "Artikel 17 - Artiesten en sportbeoefenaars", in B. PEETERS (ed.), *Het nieuwe Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag*, Gent, Larcier, 2002, 442.

<sup>437</sup> Rb. Hasselt 11 februari 2004, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Exhaustieve Rechtspraak nr. H1 04/10.

<sup>438</sup> X, "Buitenlandse artiesten: heeft de organisator geen 'onderzoeksplicht'?", *Fiscooloog (I.)*, afl. 319, 7

<sup>439</sup> Circ. nr. Ci.R.9Div./546.159 van 1 februari 2002, besproken in *Fiscooloog* 2002, afl. 841, 4. Een nog niet-gepubliceerde administratieve richtlijn, maar reeds door de dienst Buitenland toegepast, voorziet in een versoepeling van de procedure die door de sector als te formalistisch wordt ervaren. Zo kan men reeds een 'begin' van dossier indienen dat na het optreden wordt vervolledigd.

1. Duitse, Franse en Griekse bezoldigde artiesten;
2. sommige buitenlandse artiestenvennootschappen, waar het de eigen winst betreft;
3. artiesten die in hoofdzaak gefinancierd worden door een overheid dan wel hun prestaties leveren in het kader van een culturele uitwisseling.

1595, 80

art. 232 2° c) WIB92

Door het nieuwe fiscaal statuut ingevoerd door de hogervermelde wet van 4 mei 2007 voor bezoldigde sportbeoefenaars, heeft de procedure op grond waarvan buitenlandse voetballers, basketbalspelers en volleybalspelers<sup>440</sup> die actief zijn in de eerste/hogste nationale afdeling het fiscale statuut van niet-inwoner konden krijgen, zelfs indien ze feitelijk inwoner van België waren, sterk aan belang ingeboet<sup>441</sup>. Op grond van deze wet worden de inkomsten van niet-inwonende sportbeoefenaars uit in België uitgeoefende sportactiviteiten immers samen met hun andere inkomsten belast indien zij tijdens het belastbaar tijdperk dergelijke inkomsten verkrijgen gedurende een periode van meer dan 30 dagen, of indien deze sportactiviteiten gedurende een periode van minder dan 30 dagen in België werden uitgeoefend in geval van optionele regularisatie (zie verder). Met haar circulaire van 21 november 2007<sup>442</sup> heeft de administratie te kennen gegeven dat de hogervermelde erkenningsprocedure wordt afgeschaft. De vóór 15 mei 2007 verleende erkenningen worden echter verder gehonoreerd, rekening houdend met de huidige wetgeving. De vanaf 15 mei 2007 verleende erkenningen hebben geen betrekking meer op de kalenderjaren 2008 en volgende.

## **2. Sportbeoefenaars en podiumkunstenars die hun activiteit gedurende minder dan 30 dagen in België uitoefenen: optionele regularisatie**

1595, 90

art. 248 § 2 WIB92

In 2006 stelde de Europese Commissie België in gebreke omdat zij sportbeoefenaars en podiumkunstenars niet-inwoners die gedurende minder dan 30 dagen per belastbaar tijdperk bezoldigde activiteiten in België uitoefenen in sommige gevallen mogelijk zwaarder belast dan inwoners<sup>443</sup>. Deze sportbeoefenaars en podiumkunstenars niet-inwoners werden immers belast tegen het tarief van 18 % op hun Belgisch inkomen verminderd met een forfaitaire beroepskost<sup>444</sup>. Sportbeoefenaars en podiumkunstenars inwoners daarentegen worden progressief belast op hun inkomsten verminderd met hun werkelijke of forfaitaire beroepskosten.

---

<sup>440</sup> Vr. nr. 460 DESEYN 13 augustus 2004, Vr. & Antw. Kamer 2003-2004, nr. 51-46, 7002.

<sup>441</sup> Circ. nr. Ci.RH.244/545.147, 15 mei 2002, Bull. Bel., afl. 829, 2321-2340, besproken in *Fiscoloog* 2002, afl. 856, 6 en *Fisc. Act.* 2002, afl. 22, 1.

<sup>442</sup> Circ. nr. Ci.RH.244/587.755 (AOIF 45/2007), 21 november 2007.

<sup>443</sup> Europese Commissie, Inbreukprocedure nr. 2006/2375.

<sup>444</sup> De forfaitaire beroepskost bedraagt 400,00 EUR voor de eerste dag en 100,00 EUR voor elke volgende gepresteerde dag. De belastingplichtige kan de aftrek *per organisator* vragen gedurende maximaal 10 dagen per kalenderjaar (Circ. nr. Ci.RH.244/536.588, 16 oktober 2001).

Vooral de onmogelijkheid van niet-inwoners om hun werkelijke beroepskosten af te trekken maakt volgens de Europese Commissie een inbreuk uit op de verplichtingen van België inzake het vrij verkeer van diensten. De betaling van 18 % op het bruto-inkomen (verminderd met de forfaitaire beroepskosten) kan in sommige gevallen immers hoger zijn dan de belasting tegen het progressief tarief.

In een poging aan deze ingebrekestelling tegemoet te komen geeft België aan bezoldigde sportbeoefenaars en podiumkunstenaars niet-inwoners die gedurende minder dan 30 dagen per belastbaar tijdperk bezoldigde activiteiten in België uitoefenen de mogelijkheid om de inkomsten die zij vanaf 1 januari 2008 in dit kader verkrijgen optioneel te regulariseren<sup>445</sup>. Door te opteren voor de regularisatie ziet de belastingplichtige af van de bevrijdende bedrijfsvoorheffing. Deze voorheffing zal dan ook bij de belastbare netto (na aftrek van de werkelijke beroepskosten) inkomsten gevoegd worden om de belasting te berekenen, en zal verrekend worden met de verschuldigde belasting. In voorkomend geval wordt het teveel betaalde teruggestort. De keuze voor regularisatie is dan ook definitief, onherroepelijk en bindend.

Enkel wanneer het toepasselijke progressieve belastingtarief (incl. aanvullende opcentiemen ten belope van 7 %) lager is dan de 18 % bedrijfsvoorheffing die aan de bron werd ingehouden, zal regularisatie wenselijk zijn.

Afdeling VIII.

## **Diverse inkomsten**

### **1596**

**art. 228 § 2 9° WIB92**

Het gaat om diverse inkomsten zoals die voor inwoners belastbaar zijn (randnrs. 1294 e.v.), op voorwaarde uiteraard dat ze van Belgische oorsprong zijn.

art. 228 § 2, 8° k) WIB92

Met ingang van aanslagjaar 2008 omvatten de diverse inkomsten tevens de ‘persoonlijke vergoedingen uit de exploitatie van uitvindingen’ die door bepaalde Belgische instellingen uitbetaald worden aan onderzoekers niet-inwoners.

Tot en met aanslagjaar 2009 worden deze vergoeding na aftrek van een forfaitaire kost ten belope van 10 % van de bruto vergoeding afzonderlijk belast aan een tarief van 33 %. Dit kostenforfait wordt door de administratie zelf toegepast. De belastingplichtige dient bijgevolg het werkelijk ontvangen brutobedrag te vermelden in de aangifte.

De vergoedingen verkregen vanaf 1 januari 2009 (aj. 2010) zullen aan bedrijfsvoorheffing (ten belope van 33 %) onderworpen worden. Zij dienen bijgevolg niet meer geregulariseerd te worden<sup>446</sup>. De belastingplichtige heeft echter de

---

<sup>445</sup> Art. 155 3° wet diverse bepalingen van 22 december 2008. Art. 305, 308 en 309 WIB92 werden in het licht van de invoering van deze optionele regularisatie aangepast.

<sup>446</sup> Art. 87 4°bis KB 14 april 2009 tot wijzigingen van het KB/WIB92 op het stuk van bedrijfsvoorheffing.

mogelijkheid voor regularisatie te opteren. In dat geval zal een globaal tarief van 25 % toegepast worden. De reeds ingehouden voorheffing wordt dan verrekend en in voorkomend geval terugbetaald.

Zijn niet belastbaar:

art. 230 1° WIB92

- de in artikel 228, § 2, 9°, j van het WIB92 bedoelde diverse inkomsten (vergoedingen voor ontbrekende coupon in uitvoering van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of van een lening m.b.t. financiële instrumenten), andere dan degene die betrekking hebben op inkomsten van aandelen, waarvan de schuldenaar een inwoner is, voor zover die inkomsten worden toegerekend op de resultaten van een buitenlandse inrichting en door de verkrijger niet in België worden verkregen;

art. 230 5° WIB92

- andere diverse inkomsten die zijn verkregen door vreemde Staten of door staatkundige onderdelen daarvan, zomede door inrichtingen, instellingen of andere rechtspersonen zonder winstoogmerk naar buitenlands publiek recht.

Afdeling IX.

### **Transparante entiteiten**

Bibliografie – Vr. nr. 78 DE CLIPPELE 20 december 1990, *Vr. & Antw. Senaat*, nr. 34, 4 juni 1991, 1442-1443.

1597

art. 229 § 3 WIB92

De vennoten of leden van een burgerlijke vennootschap of een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid die haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer in België heeft, of in België winst of baten verkrijgt, worden geacht over een Belgische inrichting te beschikken, respectievelijk persoonlijk in België werkzaamheden uit te oefenen.

Indien de vennootschap of vereniging zelf echter geen winsten of baten behaalt, worden de niet-inwonende vennoten of leden geacht onroerende of roerende inkomsten te verkrijgen en geen winsten of baten<sup>447</sup>.

---

<sup>447</sup> Vr. nr. 1025 MOERMAN 29 mei 2002, *Vr. & Antw. Kamer 2002-2003*, nr. 142, 18018.

Hoofdstuk III  
**Berekening van de belastbare grondslag**

Afdeling I.

**Aanslagregeling**

**§ 1. NATUURLIJKE PERSONEN**

**1. Maatstaf van belastingheffing**

**1600**

Bibliografie – JANSEN, T., “Onderhoudsuitkeringen in Europese context”, *A.F.T.* 2004, afl. 2, 11.

**1600,10**

**art. 227 1° WIB92**

De gewone aanslagregeling omvat niet de inkomsten van roerende goederen en kapitalen, noch diverse inkomsten – met uitzondering van de belastbare meerwaarden verwezenlijkt op aandelen in binnenlandse vennootschappen –, noch de inkomsten van podiumkunstenaars of sportbeoefenaars (behoudens sportbeoefenaars en podiumkunstenaars die voor regularisatie geopteerd hebben of die gedurende meer dan 30 dagen – te beoordelen per schuldenaar – in België hun activiteit uitoefenen). Voor deze inkomsten geldt bijgevolg geen aangifteplicht (zie randnr. 1604).

art. 232 lid 1 1° en lid 2 WIB92

Natuurlijke personen worden belast op het totaal bedrag van hun inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen, indien ze inkomsten verkrijgen uit *verhuurde* onroerende goederen of uit de vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal, of van gelijkaardige onroerende rechten. De belasting wordt echter niet gevestigd wanneer het totaal bedrag van de inkomsten van onroerende goederen (per belastingplichtige) lager is dan 2 500,00 EUR (dit is een niet te indexerende bedrag). De onroerende voorheffing is dan de eindheffing (zie verder).

art. 232 lid 1 2° WIB92

Er kan evenwel een meer uitgebreide belastingplicht gelden. Natuurlijke personen zijn immers belastbaar op het totaal bedrag van hun inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen, van hun in België verkregen beroepsinkomsten en van de belastbare meerwaarden, verwezenlijkt op aandelen in binnenlandse vennootschappen, wanneer zij:

- a. in België, voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid, over één of meer inrichtingen beschikken; of
- b. in België, zonder Belgische inrichting, de volgende inkomsten verkrijgen:
  - ‘winst’ uit de vervreemding of verhuring van in België gelegen onroerende goederen of uit de vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of opstal of van gelijkaardige onroerende rechten;
  - ‘winst’ uit de hoedanigheid van vennoot in een vennootschap, samenwerkingsverband of vereniging als vermeld in artikel 29, § 2 van het

- WIB92 (bv. een economisch samenwerkingsverband);
- c. in België één van de volgende inkomsten verkrijgen:
- baten die voortkomen uit een in België uitgeoefende zelfstandige werkzaamheid;
  - winst en baten die betrekking hebben op een vorige zelfstandige beroepswerkzaamheid die de verkrijger of de persoon van wie hij de rechtverkrijgende is in België heeft uitgeoefend;
  - bezoldigingen, pensioenen, renten of toelagen, ten laste:
    - 1° van een inwoner;
    - 2° van een binnenlandse vennootschap of van een vereniging, instelling of lichaam met maatschappelijke zetel, voornaamste inrichting of zetel van bestuur of beheer in België;
    - 3° van de Belgische Staat of van de staatkundige onderdelen of plaatselijke besturen daarvan;
    - 4° van een inrichting waarover een niet-inwoner in België beschikt;
  - bezoldigingen, ten laste van een niet-inwoner uit hoofde van een in België uitgeoefende werkzaamheid door een verkrijger die er in een belastbaar tijdperk gedurende meer dan 183 dagen verblijft;
  - belastbare meerwaarden, verwezenlijkt op aandelen in binnenlandse vennootschappen;
  - inkomsten als sportbeoefenaar en dit gedurende een periode van meer dan 30 dagen te berekenen per schuldenaar. Hetzelfde onderscheid tussen ‘oude’ en ‘jonge’ sportbeoefenaars als in de personenbelasting is op hen van toepassing.

## 2. Vaststelling van de netto-inkomsten

1600,50

art. 235 1°,

235bis en 236-239 WIB92

Het nettobedrag van de belastbare inkomsten wordt in beginsel bepaald volgens de regels die gelden voor de personenbelasting. De termijnen en de waarde van ermee gelijkgestelde lasten met betrekking tot de aanschaffing van een recht van erfpacht of opstal of van bepaalde gelijkaardige onroerende rechten (art. 14 lid 1 2° WIB92) zijn echter enkel aftrekbaar voor zover zij betrekking hebben op een in België gelegen onroerend goed. Voor de vaststelling van het nettobedrag van beroepsinkomsten wordt verwezen naar enkele bijzondere regels die verder worden besproken (randnr. 1601).

Wat de aftrekbare bestedingen betreft, wordt er een onderscheid gemaakt naargelang niet- inwoners *al dan niet een tehuis in België* hebben behouden gedurende het volledige belastbaar tijdperk<sup>448</sup>.

a. Geen tehuis in België

1600,55

art. 241 WIB92

In deze hypothese zijn van het globaal belastbaar inkomen slechts bepaalde bestedingen

---

<sup>448</sup> Zie ook Circ. Ci.RH.82/535.091, 18 juni 2001, *Bull.Bel.*, afl. 817, 1477-1479.

afrekbaar, met name:

- onderhoudsuitkeringen aan een Belgische inwoner;
- giften aan welbepaalde Belgische instellingen.

Deze regeling is niet van toepassing op niet-inwoners zonder tehuis in België die met niet- inwoners met tehuis in België gelijk gesteld worden ingevolge de toepassing van de 75 %- regel (zie verder: b).

b. Tehuis in België

1600, 60

art. 242 § 1 lid 1 WIB92

In hoofde van de niet-inwoner die gedurende het volledige belastbare tijdperk een tehuis in België heeft behouden, zijn van het globaal belastbaar inkomen, onder dezelfde voorwaarden en grenzen, de bestedingen afrekbaar die een inwoner in mindering mag brengen, met uitzondering van onderhoudsuitkeringen aan een niet-inwoner.

De niet-afrekbaarheid van onderhoudsgeld aan een niet-inwoner (*in casu* in het buitenland studerende kinderen) is volgens het hof van beroep van Gent strijdig met de non-discriminatiebepalingen van de overeenkomst tussen België en Nederland<sup>449</sup>. Daarover ondervraagd, heeft de minister van Financiën bevestigd dat belastingplichtigen die zich in een gelijkaardige situatie bevinden, voortaan op grond van de non-discriminatiebepaling met Nederland of met andere landen waarvoor in een gelijkaardige bepaling werd voorzien (Frankrijk, Nederland en Luxemburg - zgn. bevoorrechte niet-inwoners<sup>450</sup>), de onderhoudsuitkeringen aan niet-inwoners mogen afrekken<sup>451</sup>. Aangezien de afrek van onderhoudsgelden wel mogelijk zou zijn indien ze aan een Belgische inwoner worden betaald, kan hier o.i. eveneens sprake zijn van een verboden discriminatie onder het Europees recht, aangezien een eventuele afrek van de onderhoudsgelden in de woonstaat geen effectieve of slechts een te verwaarlozen belastingbesparing oplevert (cf. de Gschwind-zaak)<sup>452</sup>.

In deze context kan ook verwezen worden naar een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Brussel: De Belgische fiscus weigert de afrek van 80 % van de alimentie (art. 241 1° en 242 WIB92) aan een gepensioneerde leraar die de Belgische nationaliteit heeft maar in Frankrijk woont en die een Belgisch staatspensioen ontvangt. België is heffingsbevoegd om het pensioen te belasten en de gewezen leraar moet dus een aangifte BNI indienen. De rechtbank oordeelt dat, hoewel de gepensioneerde leraar een niet-inwoner is van België, zijn situatie vergelijkbaar is met een rijksinwoner omdat het merendeel van zijn inkomsten niet belast wordt in de woonstaat. De Belgische fiscus

<sup>449</sup> Gent 26 juni 1996, *Fisc. Koer.* 1996, 470.

<sup>450</sup> Als gevolg van het nieuw Belgisch-Marokkaans dubbelbelastingverdrag wordt een Marokkaans inwoner vanaf aanslagjaar 2010 niet meer als een bevoorrechte niet-inwoner aangemerkt.

<sup>451</sup> Vr. nr. 630 VERMEULEN 18 november 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1996- 1997, 23 december 1996, 8401. Zie ook T. JANSEN, "Onderhoudsuitkeringen in een internationale context. Wegwijs doorheen het fiscale kluwen (deel II)", *A.F.T.* 2003, 359.

<sup>452</sup> HvJ 14 september 1999, zaak C- 391/97, *F.J.F.*, No. 99/216 en *T.F.R.* 2000, 289. In dezelfde zin: I. DE TROYER, "Beperking van de persoonsgebonden toekenningen bij salary-split onwettig", *Fisc. Act.* 2002, afl. 45, 12 (noot bij HvJ 12 december 2002, zaak C-385/00, DE GROOT). Zie echter T. JANSEN, "Onderhoudsuitkeringen in een Europese context", *A.F.T.* 2004, afl. 2, 31.

moet dus een aftrek toestaan *a ratio* van 80 % van de betaalde alimentatie<sup>453</sup>.

De administratie heeft het begrip ‘tehuis’ als volgt gedefinieerd: “Het moet (...) om een werkelijke (gezins)vestiging in België gaan, met name de plaats in België waar de betrokkene gedurende het volledige belastbare tijdperk, gewoonlijk en samen met zijn gezin verblijft, maar toch zodanig dat nog kan worden beschouwd dat het verblijf in België niet van duurzame aard is”<sup>454</sup>. Het *Grondwettelijk Hof* heeft het begrip ‘tehuis’ aldus gedefinieerd: “In die zin moet worden aangenomen dat als niet-verblijfhouders die een tehuis in België behouden degenen aangemerkt worden die er een normale en effectieve woning voor de huishouding behouden, maar in een andere Staat het centrum van hun vitale belangen hebben”<sup>455</sup>.

Volgens de belastingadministratie (cf. circulaire van 1 juli 1993) zijn inzonderheid bedoeld: de in België wonende buitenlandse kaderleden en vorsers die als niet-inwoners worden aangemerkt, de in artikel 4 van het WIB92 bedoelde personen – buitenlands diplomatiek en consulaire personeel enz. – en ten slotte de buitenlandse ambtenaren van in België gevestigde organisaties, met exceptie van fiscale woonplaats, en daarmee gelijkgestelden.

art. 242 § 1 WIB92

Een niet-inwoner die geen tehuis in België heeft behouden en in België belastbare beroepsinkomsten behaald of verkrijgt die ten minste 75 % bedragen van het geheel van de binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, zal gelijkgesteld worden met een niet-inwoner met tehuis in België, en bijgevolg tevens van deze regeling kunnen genieten. Deze regeling geeft uitvoering aan een arrest van het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof)<sup>456</sup>. Volgens de belastingadministratie echter zou de regeling slechts gelden voor inkomsten “die aan een aanslagregeling zijn onderworpen”<sup>457</sup>. Deze interpretatie strookt niet met de geest van voormeld arrest van het Hof.

Tot en met aanslagjaar 2008 werd voor de berekening van deze 75 %-regel enkel rekening gehouden met de beroepsinkomsten in de zin van artikel 228, § 2, 3°, a, b en e en 4° tot 7° van het WIB92. Met ingang van aanslagjaar 2009 komen voor deze berekening *alle* beroepsinkomsten in aanmerking (zie art. 242 § 1 2° en 244 2° WIB92), daaronder begrepen de beroepsinkomsten toegekend aan sportbeoefenaars en podiumkunstenaars<sup>458</sup>. Het beroeps karakter van de inkomsten (en niet of zij bijvoorbeeld wel of niet verplicht geregulariseerd worden) is dus essentieel om in aanmerking te komen.

---

<sup>453</sup> Rb. Brussel 17 oktober 2008, monKEY.be, Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. B1 08/ 1818, besproken in B. VAN DEN BUSSCHE en T. CALLEBAUT, “BNI/nat. pers. : jaaroverzicht”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 36, 13.

<sup>454</sup> Vr. nr. 137 VANDERBORGHT 4 maart 1991, Vr. & Antw. Senaat 1990-1991, 21 mei 1991, 1369; Circ. nr. Ci.RH. 624/575.611 (AOIF nr. 19/2006), 11 mei 2006.

<sup>455</sup> Arbitragehof 21 november 1991, nr. 34/1991, B.S. 14 december 1991, 28241.

<sup>456</sup> Arbitragehof 26 april 1994, F.J.F., No. 94/153.

<sup>457</sup> Circ. nr. Ci.RH.624/450.416, 11 september 1995, Bull. Bel., afl. 753, 2638.

<sup>458</sup> Art. 166 wet diverse bepalingen, 22 december 2008.

**§ 2. BUITENLANDSE VENNOOTSCHAPPEN EN VERENIGINGEN, INSTELLINGEN  
OF LICHAMEN, OPGERICHT IN EEN VERGELIJKBARE RECHTSVORM, MET  
VERRICHTINGEN VAN WINSTGEVENDE AARD**

**1. Maatstaf van heffing**

1601

art. 233 WIB92

Voor deze belastingplichtigen wordt de belasting gevestigd op het totale bedrag van de winst, opgebracht door bemiddeling van een Belgische inrichting, en tevens van bepaalde winst die zonder bemiddeling van zulke inrichting is opgebracht (art. 233 WIB92), met name (i) de winst die voortvloeit uit de vervreemding of verhuring van in België gelegen onroerende goederen of uit de vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of opstal, of van gelijkaardige onroerende rechten (art. 228 § 2 3° a WIB92) en (ii) de winst uit de hoedanigheid van vennoot in vennootschappen, samenwerkingsverbanden of verenigingen die krachtens een fiscale fictie worden geacht verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid te zijn (art. 228 § 2 3° e WIB92).

Daarenboven wordt een afzonderlijke aanslag gevestigd op de niet verantwoorde kosten en voordelen van alle aard, op de verdoken meerwinsten en op de financiële voordelen of voordelen van alle aard zoals vermeld in artikel 219 van het WIB92.

**2. Vaststelling van de netto-inkomsten**

1601,50

art. 235 2° WIB92

De nettowinst wordt in principe berekend zoals deze van een Belgische vennootschap. Ze wordt dus bepaald volgens de regels van de vennootschapsbelasting (meer in het bijzonder de artikelen 183, 185, § 2 en 190 tot 208 van het WIB92).

Er bestaan echter een aantal bijzondere regels:

a. Aftrek voor risicokapitaal

1601,55

art. 236 WIB92

De aftrek voor risicokapitaal (zie randnr. 1511,10 e.v.) is eveneens van toepassing op het risicokapitaal dat een buitenlandse vennootschap bestemt voor haar Belgische inrichting en voor haar in België gelegen onroerende goederen (art. 236 lid 1 WIB92), op voorwaarde dat zij een jaarrekening opmaakt en een boekhouding voert conform de wetgeving betreffende de boekhouding en de jaarrekening van vennootschappen (art. 73septies KB/WIB92). Een buitenlandse vennootschap die niet wettelijk verplicht is om voor haar Belgische activiteiten een jaarrekening op te maken en een boekhouding te voeren, geniet toch de aftrek voor risicokapitaal indien zij vrijwillig een boekhouding voert die in overeenstemming is met de regels die van toepassing zijn voor een 'jaarrekeningplichtig' bijkantoor (art. 73septies lid 2 KB/WIB92).

Het bedrag van het risicokapitaal van een Belgische inrichting wordt verminderd met het bedrag van de ten name van de buitenlandse hoofdzetel ontleende middelen waarvoor interesten ten laste van het belastbaar resultaat van de inrichting worden gelegd (art. 236 lid 2 WIB92).

b. Aftrekbaarheid van beroepskosten

**1601, 60**

**art. 237 en 240 lid 1 WIB92**

Beroepskosten zijn slechts aftrekbaar indien ze uitsluitend op de in België belastbare beroepsinkomsten drukken (art. 237 WIB92). Hetzelfde geldt voor de bezoldigingen en de erop betrekking hebbende sociale lasten, die ten laste worden gelegd van de resultaten van een Belgische inrichting, wegens de in die inrichting uitgeoefende werkzaamheden.

Er zijn drie categorieën van beroepskosten te onderscheiden, met name (a) de beroepskosten die de Belgische inrichting zelf in het kader van haar eigen ondernemingsactiviteit heeft gemaakt, (b) de beroepskosten die de buitenlandse hoofdzetel specifiek voor de behoeften van de Belgische inrichting heeft gemaakt en die ten laste worden gelegd van de resultaten van die inrichting en (c) het evenredig aandeel van de Belgische inrichting in de algemene beheerskosten van de buitenlandse hoofdzetel. Alleen de algemene beheerskosten zijn niet aftrekbaar, tenzij de aftrek overeenkomstig een dubbelbelastingovereenkomst toch is toegelaten.

De Belgische belastingadministratie stelt dat met betrekking tot een zgn. ‘interne lening’ die door de buitenlandse hoofdzetel wordt verstrekt aan een Belgische inrichting, geen aftrekbare interesten ten laste van de Belgische inrichting kunnen worden gelegd, tenzij het om een financiële instelling gaat<sup>459</sup>. Er is echter geen aftrekverbod indien de buitenlandse hoofdzetel de interesten van een externe lening ten behoeve van de Belgische inrichting (of van een Belgisch onroerend goed), op de resultaten van die inrichting (onroerend goed) toerekent. In dezelfde zin heeft de minister van Financiën gesteld dat de terugbetaling van fondsen door een Belgische inrichting aan de buitenlandse maatschappelijke zetel onder de interne Belgische wetgeving, geen aanleiding kan geven tot enig wisselresultaat. Eenzelfde juridische entiteit, wat het geval is voor de maatschappelijke zetel en haar inrichtingen, kan immers niet terzelfder tijd geldschietter en geldopnemer zijn.

In het OESO-commentaar 1992 op de Modelovereenkomst, waarop de meeste Belgische belastingovereenkomsten zijn gesteund, wordt slechts een beperkte draagwijdte aan de zelfstandigheidsfictie van een vaste inrichting gegeven (commentaar op art. 7, nr. 18.3). Daarin kan dan weer steun gevonden worden voor het administratieve standpunt om de fictie van de zelfstandigheid van de vaste inrichting, niet uit te breiden op het vlak van de interne leningen tussen hoofdzetel en vaste inrichting.

art. 198 *juncto* 238 WIB92

De BNI wordt, samen met de verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatighedsinteresten, uit de beroepskosten geweerd.

---

<sup>459</sup> Com. IB. 1992, nrs. 235/38 en 235/39.

De bijzondere afzonderlijke aanslag op niet verantwoorde kosten (art. 233 lid 2 WIB92) is als beroepskost aftrekbaar (art. 239 WIB92).

art. 198 lid 1 10° en art. 307 § 1 lid 3 WIB92

Belastingplichtigen onderworpen aan de BNI/Ven. moeten vanaf 1 januari 2010 aangifte doen van alle betalingen die zij rechtstreeks of onrechtstreeks hebben gedaan aan personen gevestigd in een belastingparadijs, indien het totaal bedrag van de betalingen gedurende het belastbaar tijdperk minstens 100 000,00 EUR bedraagt.

Dergelijke betalingen zijn tevens niet aftrekbaar, tenzij (i) de betalingen zijn aangegeven overeenkomstig nieuw artikel 307, § 1, lid 3 van het WIB92; en (ii) de belastingplichtige bewijst dat de betalingen zijn verricht “in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen en met personen andere dan artificiële constructies”.

c. Investeringsaftrek - belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling

**1601, 65**

**art. 240 lid 2 WIB92**

Buitenlandse vennootschappen hebben recht op de investeringsaftrek en op het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling binnen dezelfde voorwaarden als die gelden in de vennootschapsbelasting.

d. Vorige verliezen

**1601, 70**

**art. 206 § 2 lid 6 en 240bis WIB92**

De vorige verliezen van een opgeheven verlieslatende inrichting mogen van de resultaten van een nieuwe inrichting van dezelfde buitenlandse vennootschap worden afgetrokken, zelfs indien de activiteiten van die inrichtingen verschillen<sup>460</sup>.

Indien een Belgische inrichting van een intra-Europese vennootschap deel uitmaakt van de bestanddelen die in het kader van een belastingneutrale fusie, (partiële) splitsing of inbreng van een bedrijfstak of een algemeenheid van goederen met toepassing van artikel 231, § 2 van het WIB92 worden verworven door een binnenlandse vennootschap, worden de overgedragen fiscale verliezen van de Belgische inrichting proportioneel overgedragen naar de overnemende of verkrijgende binnenlandse vennootschap. De mate waarin de fiscale verliezen worden overgedragen, is functie van de totale fiscale nettowaarde van de inrichting en van de overnemende of verkrijgende binnenlandse vennootschap (art. 206 § 2 lid 6 WIB92).

Een (proportionele) overdracht van de fiscale verliezen is eveneens voorzien bij ‘filialisering’ van een Belgische inrichting van een (al dan niet intra-Europese) vennootschap in toepassing van artikel 231, § 3 van het WIB 92.

---

<sup>460</sup> Vr. nr. 1116 DUPRÉ 1 juni 1994, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, 18 juli 1994, 11998.

Indien een Belgische inrichting van een intra-Europese vennootschap in het kader van een belastingneutrale fusie of (partiële) splitsing met toepassing van artikel 231, § 2 van het WIB92 wordt verworven door een andere intra-Europese vennootschap, worden de overgedragen fiscale verliezen van de Belgische inrichting eveneens (proportioneel) overgedragen naar de overnemende of verkrijgende intra-Europese vennootschap. De overdracht van de verliezen gebeurt volledig indien de overnemende of verkrijgende intra-Europese vennootschap vóór de verrichting nog geen Belgische inrichting aanhoudt.

Indien de overnemende of verkrijgende intra-Europese vennootschap vóór de verrichting reeds een Belgische inrichting met overgedragen fiscale verliezen aanhoudt, ondergaan deze verliezen een proportionele beperking.

e. Forfaitaire winstvaststelling

**1601,75**

**art. 342 § 2 WIB92**

**art. 182**

**KB/WIB92**

Wanneer het juiste resultaat van een vaste inrichting niet kan worden vastgesteld – d.i. bij gebrek aan een afzonderlijke bewijskrachtige boekhouding –, wordt het minimum van de belastbare winst forfaitair bepaald (art. 342 § 2 WIB92). In dat geval bedragen de belastbare minima 10 % van het omzetcijfer of 7 000,00 EUR tot 24 000,00 EUR per personeelslid naargelang de sector waarin de buitenlandse firma werkzaam is, met een absoluut minimum van 19 000,00 EUR (art. 182 KB/WIB92).

Volgens oude rechtspraak van het Hof van Cassatie mag het forfait toegepast worden wanneer geen boekhoudkundige gegevens worden voorgelegd die in de vaste inrichting zelf kunnen worden onderzocht en die bewijskrachtig zijn<sup>461</sup>. De zgn. ‘cost-plus’ methode houdt geen verband met de regeling van de forfaitaire winstvaststelling. Een Belgische inrichting van een buitenlandse vennootschap waarvoor de belastbare winst wordt bepaald door middel van een ‘cost-plus’ -regeling is gerechtigd nog bijkomende aftrekken toe te passen, inzonderheid de investeringsaftrek<sup>462</sup>.

In zijn arrest van 22 maart 2007 oordeelde het Hof van Justitie dat het toenmalige systeem van forfaitaire minimumwinsten strijdig is met het gemeenschapsrecht<sup>463</sup>. In dezelfde zin oordeelde het Benelux-Gerechtshof op 22 juni 2007<sup>464</sup>. De administratie heeft een circulaire over de gevolgen van die arresten gepubliceerd<sup>465</sup>. Daarin geeft ze aan dat die arresten met terugwerkende kracht zowel de rechterlijke als de

---

<sup>461</sup> Cass. 1 juni 1972, *Rev. fisc.* 1972, 277.

<sup>462</sup> Brussel 10 maart 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 312.

<sup>463</sup> HvJ 22 maart 2007, zaak C-383/05, Talotta, *F.J.F.*, No. 2008/218, *Fiscoloog* 2007, afl. 1064, 12, *R.G.C.F.* 2007, afl. 5, 339, noot J. MALHERBE, en M. WATHELET, *R.W.* 2009-2010, afl. 4, 171, *T.F.R.* 2007, afl. 323, 522.

<sup>464</sup> Beneluxhof 22 juni 2007, nr. A.2006/3/13, *Bijbl. Ind. Eig.* 2007, afl. 10, 601, *ICIP* 2007, afl. 3, 381, noot F. DEVISSCHER, *IER* 2007, afl. 5, 309, *R.W.* 2007-08, afl. 35, 1448, noot H. VAN HEES.

<sup>465</sup> Circ. nr. Ci.RH.863/575.551 (AOIF 40/2008), 30 oktober 2008, besproken in D. BOGAERT, “BNI/venn. aj. 2009: jaaroverzicht”, *Fisc. Act.* 2009, afl. 38, 3-9.

overheidsinstanties binden. Bovendien zegt de circulaire dat de administratie artikel 342, § 2 van het WIB92 niet meer zal toepassen, m.a.w. geen belasting meer zal vestigen op basis van forfaitaire minimumwinsten ingeval geen bewijskrachtige gegevens worden aangeleverd. Vereist is wel dat de niet-inwoner onderdaan is van een land waarmee een verdrag is gesloten dat de vrijheid van vestiging en/of de gelijkheid van fiscale behandeling (EU, Benelux, ...) garandeert. In geval van niet-aangifte of laattijdige aangifte mag de fiscus echter nog steeds belasten op basis van forfaitaire minimumwinsten (art. 342 § 3 WIB92).

### **§ 3. BUITENLANDSE STATEN EN RECHTSPERSONEN ZONDER VERRICHTINGEN VAN WINSTGEVENDE AARD**

#### **1. Maatstaf van heffing**

1602

Voor deze belastingplichtigen wordt de belasting gevestigd:

1. op het deel van het nettobedrag van de huurprijs en de huurvoordelen van in België gelegen onroerende goederen dat meer bedraagt dan het kadastraal inkomen, tenzij de huurder:
  - een natuurlijk persoon is die de goederen niet gebruikt voor zijn beroepswerkzaamheid; of
  - de goederen, verhuurd overeenkomstig de pachtwetgeving, voor land- of tuinbouw gebruikt; of
  - geen winsttoogmerken nastreeft en de goederen worden gebruikt voor één van de bestemmingen vermeld in artikel 12, § 1 van het WIB92 (zie randnr. 1023).
2. op de bedragen verkregen bij vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of opstal of van gelijkaardige onroerende rechten met betrekking tot een in België gelegen onroerend goed, behoudens de uitzonderingen opgenomen in 1 hierboven;
3. op de werkgeversbijdragen en -premies vermeld in artikel 52, 3°, b van het WIB92, de pensioenen, renten en andere als zodanig geldende toelagen vermeld in artikel 52, 5° van het WIB92, in zoverre die niet als beroepskost aftrekbaar zijn van op de in artikel 53, 23° van het WIB92 bedoelde kapitalen;  
art. 234 WIB92
4. op de niet-verantwoorde kosten en voordelen als vermeld in de artikelen 57 en 53, 24° van het WIB92 (art. 234 WIB92).

#### **2. Vaststelling van de netto-inkomsten**

art. 235 3° wlb 92

Voor de vaststelling van de netto belastbare inkomsten wordt verwezen naar de rechtspersonenbelasting.

Afdeling II.

#### **Geen aanslagregeling**

1604

Voor alle inkomsten die niet aan een aanslagregeling zijn onderworpen, is de belasting gelijk aan de verschillende voorheffingen en aan de in artikel 301 van het WIB92 vermelde aanslag.

Artikel 301 van het WIB92 betreft een bijzondere aanslag, tegen het tarief van 33 % of 16,5 % (te verhogen met de crisisbijdrage indien het gaat om een belastingplichtige als bedoeld in artikel 227, 3° van het WIB92), op meerwaarden op in België gelegen ongebouwde of gebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot zulke onroerende goederen<sup>466</sup>. Het gaat om onroerende goederen die *niet in het beroepsvermogen* zijn belegd<sup>467</sup>.

1604, 30

Voor *natuurlijke personen* is er evenmin een aanslagregeling, in afwijking van artikel 232 van het WIB92, voor de volgende inkomsten:

- a. winst of baten behaald of verkregen door vennoten of leden van een Belgische of buitenlandse burgerlijke vennootschap of een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid;
- b. auteursrechten voor een bedrag lager dan 37,500,00 EUR (te indexeren)<sup>468</sup> indien deze aan bevrijdende roerende voorheffing onderworpen werden<sup>469</sup>;

art. 248 lid 2 *juncto* art. 232 lid 2 WIB92

- c. voor zover de belastingplichtige niet-inwoner *enkel* onroerende inkomsten heeft vanuit België is de onroerende voorheffing steeds de eindheffing indien<sup>470</sup>:
  - de in België gelegen onroerende goederen *niet verhuurd* worden; of
  - het netto belastbaar inkomen van de in België gelegen *verhuurde* onroerende goederen lager is dan 2 500,00 EUR. Hierover ondervraagd, meldde de minister van Financiën dat hij het verantwoord acht dat dit bedrag niet aan indexatie onderworpen is<sup>471</sup>. De bedoeling van deze bepaling bestaat er immers in kleine aanslagen te vermijden gelet op de daarmee gepaard gaande administratieve kosten voor het vestigen van de aanslag en de inning van de belasting. voor gehuwden of wettelijk samenwonenden die onroerende inkomsten verkrijgen uit de verhuur van hun in België gelegen onroerende goederen wordt deze grens van 2 500,00 EUR per echtgenoot of partner toegepast. Zodra deze grens in hoofde van een van beiden overschreden wordt, of zodra een van hen tijdens het belastbaar tijdperk andere in de belasting van niet-inwoners te regulariseren inkomsten ontvangt, moeten de onroerende inkomsten van beide echtgenoten of

<sup>466</sup> KB 20 mei 1997, B.S. 10 juni 1997, 15.504; Circ. nr. Ci.RH.624/468.476, 13 juli 1995, Bull. Bel., afl. 752, 2255.

<sup>467</sup> X, "Fiscaal jaaroverzicht 1997", *Fisc. Koer.* 1998, 38-39.

<sup>468</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 51 920,00 EUR.

<sup>469</sup> Deze voorheffing is bevrijdend indien België als bronstaat heffingsbevoegd is op grond van het dubbelbelastingverdrag, of indien het inkomen wordt uitgekeerd aan niet-inwoner van een land waarmee geen verdrag werd afgesloten. Het gedeelte van deze inkomsten dat voormelde grens overschrijdt is belastbaar als bezoldiging.

<sup>470</sup> Art.162 4° en 163 wet diverse bepalingen, 22 december 2008, van toepassing vanaf aj. 2009. Deze bepaling is de wettelijke incorporatie van Circ. nr. Ci.RH.624/575.611, 11 mei 2006.

<sup>471</sup> Vr. nr. 613 VERHERSTRAETEN 5 augustus 2009, *Vr. & Antw. Kamer* 2009-2010, nr. 081, 98-101.

partners geregulariseerd worden<sup>472</sup>.

**1604, 40**

**art. 270 en 272 WIB92**

**en art. 86-88**

**KB/WIB92**

Heel wat belastbare inkomsten van niet-inwoners zijn onderworpen aan bedrijfsvoorheffing, welke meestal ook geldt als eindheffing. Dit is o.m. het geval voor:

- inkomsten van podiumkunstenaars of sportbeoefenaars die gedurende minder dan 30 dagen per periode van 12 opeenvolgende maanden werkzaamheden in België uitoefenen<sup>473</sup>;
- winsten en baten van vennoten in een Belgische of buitenlandse vereniging zonder rechtspersoonlijkheid; en
- meerwaarden ingevolge de overdracht van in België gelegen onroerende goederen of zakelijke rechten met betrekking tot die goederen.

Wat de laatste categorie inkomsten betreft, gaat het om onroerende goederen die in het beroepsvermogen zijn belegd<sup>474</sup>. Belgische inwoners zijn daarentegen geen bedrijfsvoorheffing verschuldigd bij de realisatie van dergelijke meerwaarden. De minister van Financiën ziet hier alvast geen graten in, aangezien de bedrijfsvoorheffing verrekenbaar is met de BNI en terugbetaalbaar is, zodat niet-inwoners niet onderworpen zijn aan een zwaardere eindbelasting dan inwoners<sup>475</sup>. In het licht van de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie blijkt vanuit een Europeesrechtelijke benadering deze voorfinancieringsverplichting voor uitsluitend niet-inwoners, onderdanen van een EU-lidstaat, niet gerechtvaardigd te zijn<sup>476</sup>.

**1604, 50**

Inzake de inkomsten van buitenlandse artiesten en sportbeoefenaars mag sinds enkele jaren wel een beperkte forfaitaire kostenaf trek worden toegepast op het brutobedrag waarop de bedrijfsvoorheffing *a ratio* van 18 % wordt berekend<sup>477</sup>. Die bedraagt 400,00 EUR voor de eerste dag en 100,00 EUR voor elke volgende gepresteerde dag. De belastingplichtige kan de aftrek *per organisator* vragen gedurende maximaal 10 dagen per kalenderjaar. Zoals wij hierboven (randnr. 1595,70) vermeldden, heeft elke sportbeoefenaar en podiumartiest met ingang van aanslagjaar 2009 de mogelijkheid om zijn inkomsten te regulariseren en bijgevolg ook zijn werkelijke beroepskosten in te brengen<sup>478</sup>. Door het invoeren van deze regeling heeft België mogelijkserwijs een

---

<sup>472</sup> Art. 162 wet diverse bepalingen, 22 december 2008.

<sup>473</sup> Voor sportbeoefenaars en podiumkunstenaars die in België geen inkomsten verkregen gedurende een periode van meer dan 30 dagen en die niet voor regularisatie geopteerd hebben (zie *supra*).

<sup>474</sup> KB 10 januari 1997, B.S. 11 februari 1997, *Bull. Bel.* 1997, 770; X, "Fiscaal jaaroverzicht 1997", *Fisc. Koer.* 1998, 53-62.

<sup>475</sup> Vr. nr. 832 DAEMS 27 maart 1997, *Vr. & Antw. Kamer*, nr. 91, 1996-1997, 12496-12497, *Bull. Bel.*, afl. 776, 2520.

<sup>476</sup> HvJ 8 maart 2001, zaak C-397/98 en C-410/98, samengevoegde zaken Metallgesellschaft-Hoehst, *Jur. HvJ*, I-1727.

<sup>477</sup> Circ. nr. Ci.RH.244/536.588, 16 oktober 2001.

<sup>478</sup> Tegemoetkoming aan de door de Europese Commissie vastgestelde inbreuk nr. 2006/2375.

veroordeling voor het Europese Hof van Justitie kunnen vermijden<sup>479</sup>. In eerdere arresten ter zake besliste het Hof van Justitie immers al dat de onmogelijkheid tot het inbrengen van de werkelijke beroepskosten strijdig was met de vrijheid van diensten. Zo besliste het Hof van Justitie dat de Duitse wetgeving in strijd is met de Europese vrijheid van diensten, doordat het enkel de aftrek van beroepskosten toestaat aan inwoners<sup>480</sup>. Het Hof gaat in het Scorpio-arrest nog een stap verder door te oordelen dat het niet in aanmerking nemen van de beroepskosten van niet-inwoners bij de berekening van de bronheffing, strijdig is met het vrij verkeer van diensten, aangezien bij inwoners wel rekening wordt gehouden met hun beroepskosten<sup>481</sup>. Recent paste het Hof voormelde rechtspraak ook toe op buitenlandse vennootschappen zonder vaste inrichting<sup>482</sup>.

1604, 60

Het Europese Hof van Justitie heeft ook een standpunt ingenomen in verband met de discriminatoire behandeling van niet-inwoners op het vlak van de procedure. De omstandigheid dat de procedure van de jaarlijkse regularisatie van bronbelasting op lonen en de jaarlijkse aanslagprocedure enkel voorbehouden zijn voor inwoners, houdt een ongerechtvaardigde discriminatie in ten aanzien van niet-inwoners (cf. Schumacker-case)<sup>483</sup>. Het feit dat niet-inwoners voor bepaalde inkomsten van Belgische oorsprong geen aangifte kunnen indienen (bv. vennoten die winsten of baten uit een Belgische of buitenlandse vereniging zonder rechtspersoonlijkheid behalen<sup>484</sup>), lijkt dan ook strijdig met het Europese recht.

Ook kan men zich in het licht van twee Nederlandse zaken waarin het Hof van Justitie recent een arrest velde, vragen stellen bij de bijzondere aanslagtermijn van in het totaal zeven jaar die in artikel 358 § 3 van het WIB92 voorzien wordt in de situatie waar een controle, door een buitenlandse belastingadministratie van een land waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft afgesloten, uitwijst dat belastbare inkomsten in België niet werden aangegeven<sup>485</sup>.

---

479 K. ROELANDS, "Buitenlandse artiesten: Duitse wetgeving in strijd met het Europees recht", *T.F.R.* 2003, 1047; K. ROELANDS, "Genadeslag voor bronheffingstelsels voor buitenlandse dienstverleners", *Fiscooloog (I.)* 2006, afl. 277, 1.

480 HvJ 12 juni 2003, zaak nr. C-234/01, Gerritse, *T.F.R.* 2003, 1039.

481 HvJ 3 oktober 2006, zaak C-290/04, FKP S.K. GmbH, *F.J.F.*, No. 2008/64, *Fiscooloog (I.)* 2006, afl. 277, 1.

482 HvJ 15 februari 2007, zaak C-345/04, Centro Equestre da Leziria Grande, *F.J.F.*, No. 2007/247, *T.F.R.* 2007, afl. 323, 518, noot K. MORBEE en M. VAN ZANDWEGHE.

483 HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93, *J.D.F.* 1995, afl. 5-6, 156.

484 P. HINNEKENS, "Noot bij HvJ 12 juni 2003", *Fiscooloog (I.)* 2003, 4.

485 M. WAUMAN, "Langere aanslagtermijnen voor buitenlandse inkomsten?", *Fiscooloog (I.)* 2009, afl. 309, 3- 8.

Hoofdstuk IV  
**Berekening van de belasting**

Afdeling I.  
**Aanslagregeling**

art. 227 1° WIB92

**§ 1. NATUURLIJKE PERSONEN**

**1. Inleiding**

a. Echtgenoten als alleenstaanden

**1605**

**art. 243- 244bis WIB92**

Voor de belastingberekening worden gehuwde en wettelijk samenwonende personen fiscaal niet als echtgenoten maar als alleenstaanden aangemerkt, wanneer slechts een van de echtgenoten in België aan de belasting onderworpen inkomsten verkrijgt, terwijl de andere echtgenoot beroepsinkomsten verkrijgt die bij overeenkomst zijn vrijgesteld of buitenlandse beroepsinkomsten verkrijgt van meer dan 6 700,00 EUR<sup>486</sup>. De toeslagen voor personen ten laste (cf. de belastingvrije sommen als vermeld in artikelen 132 en 133 van het WIB92) worden in voorkomend geval slechts verleend, wanneer de aan de belasting onderworpen echtgenoot de meeste beroepsinkomsten heeft. Volgens de rechtbank van Gent is deze regeling niet discriminatoir ten opzichte rijksinwoners die in één aanslag gezamenlijk belast worden<sup>487</sup>.

**1605, 10**

b. Buitenlandse inkomsten

art. 243, 244 en 244bis WIB92

Er is een tendens om in de BNI steeds meer rekening te houden met buitenlandse inkomsten. Dit is reeds het geval voor de kwalificatie van echtgenoten als alleenstaanden, en – in die hypothese – onrechtstreeks voor de belastingvrije sommen, voor het meewerkinkomen, het huwelijksquotiënt en voor de belastingverminderingen voor pensioenen en vervangingsinkomsten.

**1605, 20**

c. Gelijke behandeling van niet-inwoners

De rechtspraak van het Europese Hof van Justitie heeft een steeds grotere impact op de

---

<sup>486</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 9 280,00 EUR.

<sup>487</sup> Rb. Gent 11 februari 2010, *Fisc. Act.* 2010, afl. 36, 16.

belastingheffing van niet-inwoners. Zo heeft het Hof geoordeeld dat artikel 39 van het EG-verdrag zich ertegen kan verzetten dat een lidstaat een werknemer die onderdaan en inwoner van een andere lidstaat is, zwaarder belast dan een werknemer die in die eerste lidstaat woont en aldaar dezelfde werkzaamheid uitoefent. Dit is met name het geval wanneer de onderdaan van een lidstaat (*in casu* België) zijn inkomen *uitsluitend of nagenoeg uitsluitend* uit de andere lidstaat (*in casu* Duitsland) behaalt en in de woonstaat onvoldoende inkomsten heeft om er onderworpen te zijn aan een belastingheffing die toelaat om zijn persoonlijke en familiale toestand in aanmerking te nemen (cf. het arrest ‘Schumacker’ en het arrest ‘De Groot’)<sup>488</sup>.

In dezelfde zin heeft het Europese Hof geoordeeld dat artikel 43 van het EG-verdrag zich ertegen kan verzetten dat een lidstaat de fiscale aftrek inzake een oudedagsreserve aan ingezetenen-zelfstandigen voorbehoudt en dit recht aan niet-ingezetenen onderdanen onthoudt. Dit is het geval wanneer de niet-ingezetene (nagenoeg) zijn volledig inkomen in die lidstaat verwerft (cf. Wielockx-case)<sup>489</sup>.

Artikel 43 EG-verdrag verzet er zich eveneens tegen dat een lidstaat een hoger belastingtarief toepast voor niet-ingezetenen onderdanen die een zelfstandige beroepsactiviteit uitoefenen, dan voor eigen inwoners, wanneer er geen enkel objectief verschil in situatie bestaat dat een dergelijk verschil in behandeling kan rechtvaardigen (cf. Asscher-case)<sup>490</sup>.

Daarentegen verzet artikel 39 van het EG-verdrag er zich niet tegen dat een fiscale tegemoetkoming voor gehuwden (*in casu* het Duitse splitting-systeem voor inkomsten van gehuwden) wordt ontzegd aan niet-inwoners, indien hun gezamenlijk wereldinkomen niet voor minimum 90 % in de werkstaat is behaald of, indien dat percentage niet wordt bereikt, hun buitenlandse inkomsten een bepaald bedrag overschrijden. M.a.w., een lidstaat mag bepaalde fiscale voordelen aan niet-inwoners ontzeggen indien zij hun inkomsten niet uitsluitend of nagenoeg uitsluitend in die staat behalen. Of dit het geval is, moet worden beoordeeld op het niveau van het totale gezinsinkomen en dus niet alleen ten aanzien van het inkomen van één individueel gezinslid (cf. Gschwind-case)<sup>491</sup>.

Artikel 39 van het EG-verdrag verzet zich wel tegen de toepassing van een nationale regeling die voor de (voordeligere) gezamenlijke aanslag van echtgenoten, als voorwaarde stelt dat zij beiden op het nationale grondgebied verblijven en weigert dat belastingvoordeel toe te kennen aan een werknemer die in die staat verblijft, alwaar hij nagenoeg het gehele gezinsinkomen verwerft en wiens echtgenoot in een andere lidstaat verblijft (cf. de Zurstrassen- case)<sup>492</sup>.

Voor de bespreking van het arrest De Groot en recentere rechtspraak ter zake verwijzen we naar randnr. 9415.

---

<sup>488</sup> HvJ 14 februari 1995, zaak C-279/93, *J.D.F.* 1995, afl. 5-6, 156; HvJ 12 december 2002, nr. C-385/00, *A.F.T.* 2003, afl. 4, 223.

<sup>489</sup> HvJ 11 augustus 1995, zaak C-80/94, *Wielockx*, *EG Weekoverzicht*, 2005, 22195.

<sup>490</sup> HvJ 27 juni 1996, zaak C-107/94, *Asscher*, *E.C. Tax.* 1996, 143, *F.J.F.*, No. 96/342, *S.E.W.* 1997, 319, noot J. BURGERS.

<sup>491</sup> HvJ 14 september 1999, zaak C-391/97, *Gschwind*, *Fisc. Koer.* 1999, 660, *F.J.F.*, No. 99/216 en *T.F.R.* 2000, 289.

<sup>492</sup> HvJ 16 mei 2000, zaak C-87/99, *Zurstrassen*, *Fiscoloog (I.)* 2000, afl. 200, 7.

## 2. Geen tehuis in België gedurende het gehele belastbare tijdperk

### a. Algemene regeling

1606,50

art. 86-89, 126-129 en 243 WIB92

Het wetsartikel voor deze categorie niet-inwoners bevat bepalingen die eerder de grondslag van de belasting betreffen. Zo hebben deze belastingplichtigen geen recht op de toekenning voor de meewerkende echtgenoot, noch op het zogenaamde huwelijksquotiënt. Dezelfde aanslagregeling voor echtgenoten en hun kinderen als in de personenbelasting is van toepassing, met inbegrip van de afzonderlijke belastingheffing over de beroepsinkomsten van echtgenoten. In voorkomend geval geldt evenwel de bijzondere bepaling van artikel 244bis van het WIB92 (zie hoger)<sup>493</sup>.

art. 131-145 WIB92

In het *gewone stelsel* van aanslag geldt in principe dezelfde regeling van belastingberekening als in de personenbelasting, behoudens de hiernavolgende uitzonderingen. Niet-inwoners zonder tehuis zijn uitgesloten van *alle* belastingvrije sommen en, logischerwijze, van de vermindering voor inkomsten uit het buitenland. De belastingverminderingen voor pensioensparen, het langetermijnsparen en de belastingverminderingen zoals bedoeld in artikelen 145<sup>21</sup> tot en met 145<sup>31</sup> van het WIB92 zijn ook voor deze categorie niet-inwoners van toepassing. Vanaf aanslagjaar 2008 mag, wat het langetermijnsparen betreft, de enige eigen woning waarvoor een door een levensverzekering gewaarborgde hypothecaire lening werd aangegaan in eender welke lidstaat van de EER gevestigd zijn.

art. 242 WIB92

Onder bepaalde voorwaarden hebben niet-inwoners ook recht op de aftrek voor de enige eigen woning. Krachtens het interne recht is daarvoor vereist dat het gaat om een niet-inwoner:

- die gedurende heel het belastbare tijdperk in België een tehuis heeft behouden; of
- wiens inkomen geheel of vrijwel uitsluitend (lees: voor minstens 75 % van zijn Belgische en buitenlandse beroepsinkomsten) verworven wordt uit een in België verrichte werkzaamheid.

art. 146-154 WIB92

De belastingverminderingen voor pensioenen en vervangingsinkomsten (randnr. 1365) worden voor beide echtgenoten slechts eenmaal verleend en voor de berekening ervan wordt rekening gehouden met het geheel van binnenlandse en buitenlandse inkomsten,

---

<sup>493</sup> Brussel 21 januari 2009, T.F.R. 2009, afl. 364, 1, 569, noot A. LETTENS (de aanslag gevestigd in hoofde van een gehuwde niet-inwoner zonder tehuis in België moet op straffe van nietigheid van deze aanslag op naam van beide echtgenoten gevestigd worden indien artikel 244bis WIB92 niet van toepassing is).

met dien verstande dat de in artikel 147, 1° en 7° van het WIB92 vermelde bedragen worden vervangen door 2 392,67 EUR<sup>494</sup> en het in artikel 147, 9° van het WIB92 vermelde bedrag wordt vervangen door 2 774,10 EUR<sup>495</sup>. Sinds aanslagjaar 2005 heeft elke echtgenoot in de BNI recht op een eigen belastingvermindering. In voorkomend geval is de bijzondere bepaling van artikel 244bis van het WIB92 van toepassing (zie hoger).

art. 170 WIB92

Dezelfde *bijzondere* stelsels van aanslag als in de personenbelasting zijn van toepassing (met name het stelsel van de omzettingsrenten en de afzonderlijke aanslagen, art. 169 tot 174 WIB92), met uitzondering van de omzettingsrenten uit een kapitaal als onderhoudsuitkering.

De bonificatie voor vrijwillig gedane voorafbetalingen (zie randnr. 1367) is sedert aanslagjaar 1993 ook van toepassing op deze categorie van niet-inwoners. Volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) was het niet-toekennen van de bonificatie aan niet-inwoners zonder tehuis voor de aanslagjaren 1992 en 1993 discriminerend<sup>496</sup>.

b. Bijzondere regeling

**1606, 52**

**art. 244 WIB92**

Dezelfde regeling als voor niet-inwoners met een tehuis in België (zie randnr. 1607, hierna) geldt onder de 75 %-regel ook voor niet-inwoners die geen tehuis in België hebben behouden (zie eerder).

c. Non-discriminatie behandeling onder bepaalde  
dubbelbelastingovereenkomsten

**1606, 55**

Sommige dubbelbelastingovereenkomsten (bv. met Nederland) bevatten een non-discriminatiebepaling die een min of meer gelijke behandeling met Belgische inwoners waarborgen. Zo kunnen *inwoners* van die landen die in België geen tehuis hebben, *eventueel* toch aanspraak maken op o.m. de belastingvrije sommen.

De verdragbescherming kan zowel voor de belastingberekening als voor de aftrekbare bestedingen (zoals een onderhoudsuitkering – zie randnr. 1600) gelden.

---

<sup>494</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 3 312,41 EUR.

<sup>495</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 3 840,46 EUR.

<sup>496</sup> Arbitragehof 22 januari 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 876, 5.

d. Non-discriminatie behandeling onder het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag en onder het nieuw Belgisch-Nederlands verdrag

1606, 60

Het avenant (aanhangsel) van 8 februari 1999<sup>497</sup> bij het Belgisch-Franse dubbelbelastingverdrag bevat een nieuwe non-discriminatiebepaling. Die houdt in dat inwoners van Frankrijk recht hebben op alle persoonlijke aftrekken en belastingverminderingen uit hoofde van hun gezinstoestand, welke ook voor Belgen gelden, evenwel verminderd *a rato* van hun in België belastbare nettobezoldigingen van werknemers, winst of baten in verhouding tot hun totale beroepsinkomen.

Bij de toekenning van het huwelijksquotiënt en het deel van de in België belastbare winst of baten dat aan de meewerkende echtgenoot kan worden toegekend, moet geen rekening worden gehouden met bovenvermelde *prorata*-regel<sup>498</sup>.

De belastingvermindering voor het pensioensparen kan worden genoten (beperkt ingevolge de *prorata*-regel), op voorwaarde dat de Franse inwoner op het ogenblik waarop hij de pensioenrekening opende of de pensioenspaarverzekering aanging, de hoedanigheid van rijksinwoner had. De belastingvermindering voor pensioenen en vervangingsinkomsten wordt aangepast in functie van de belastingvrije som waarop de Franse inwoner, rekening houdend met de *prorata*-beperking, aanspraak kan maken. De onderhoudsuitkeringen die een Franse inwoner aan een niet-inwoner van België betaalt, zijn aftrekbaar, opnieuw onder toepassing van de *prorata*-beperking<sup>499</sup>.

art. 245 WIB92

Het avenant geeft geen recht op de belastingvermindering voor het langetermijnsparen en de belastingvermindering voor het bouwsparen, aangezien deze verminderingen geen verband houden met de persoonlijke toestand of de gezinsleden.

Artikel 26 van het nieuw Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag bevat een gelijkaardige non-discriminatiebepaling, die de persoonsgebonden aftrekken enkel toelaat in de mate waarin bestanddelen van het 'wereldinkomen' in België worden belast én voor zover de niet-inwoners in gelijke omstandigheden verkeren als de inwoners van België<sup>500</sup>.

Niet-inwoners zijn nooit onderworpen aan gemeentebelasting, doch wel aan een aanvullende staatsbelasting van 7 %.

---

<sup>497</sup> Merken we op dat er ook een belangrijk avenant is van 12 december 2008 met een fasering/uitdoving van de grensarbeidersregeling (voor bespreking: zie Boek IX - Internationaal Fiscaal Recht).

<sup>498</sup> Circ. nr. AFZ/Intern. IB/96.0470, 26 oktober 2000, aangepast en gecorrigeerd door Circ. nr. AFZ/Intern. IB/96-0470, 6 mei 2002, *Bull. Bel.*, afl. 828, 1805- 1812.

<sup>499</sup> *Ibid.*

<sup>500</sup> J. ROELS, "Non-discriminatie", in B. PEETERS (ed.), *Het nieuwe Belgisch-Nederlands dubbelbelastingverdrag. Een artikelsgewijze bespreking*, Gent, Larcier, 2002, 537.

### 3. Tehuis in België gedurende het volledige belastbare tijdperk

1607

art. 244 lid 1 en art. 244bis WIB92

Voor deze categorie niet-inwoners wordt de belasting berekend zoals voor inwoners<sup>501</sup>, met dien verstande dat voor de toekenning en toerekening van een deel van de beroepsinkomsten aan de andere echtgenoot en voor de vermindering voor pensioenen en vervangingsinkomsten, het geheel van de binnenlandse en buitenlandse inkomsten in aanmerking wordt genomen. In voorkomend geval geldt evenwel de bijzondere bepaling van artikel 244bis van het WIB92 (zie hoger). Op grond van cassatierechtspraak over de BNI van vóór de wet van 22 december 1989, was aan te nemen dat krachtens overeenkomst vrijgestelde binnenlandse inkomsten, het tarief over de andere belastbare binnenlandse inkomsten zouden beïnvloeden (d.i. toepassing van de zgn. 'vrijstelling met progressievoorbehoud')<sup>502</sup>. Blijkbaar is dit volgens de administratie niet het geval<sup>503</sup>.

### 4. Impact Europese wetgeving op de berekening van de belasting

1607, 50

art. 245 WIB92

De uiteindelijk verschuldigde belasting wordt verhoogd met 7 % aanvullende staatsbelasting (in plaats van de aanvullende gemeentebelasting). Dat deze opcentiemen ook voor niet-inwoners met tehuis in België vastliggen op een vast tarief van 7 % terwijl voor inwoners de tarieven afhangen van de gemeente waar men verblijft, is in het licht van recente Europese rechtspraak mogelijk in strijd met het vrij verkeer van personen<sup>504</sup>. Het kan dan ook niet verbazen dat de Europese Commissie België in gebreke stelde omdat deze regeling mogelijk strijdig is met het vrije verkeer van werknemers, de vrijheid van vestiging en het recht vrij te reizen en te verblijven op het grondgebied van de lidstaten<sup>505</sup>.

In dezelfde ingebrekestelling nam de Europese Commissie om dezelfde redenen ook de Vlaamse jobkorting op de korrel. Europa tilt eraan dat die jobkorting (in de PB) alleen toegekend wordt aan wie in het Vlaams Gewest woont. Een niet-inwoner kan daar dus niet van genieten. Hierover ondervraagd antwoordde de minister van Financiën dat deze ingebrekestelling enkel betrekking heeft op de forfaitaire opcentiemen die voor niet-inwoners vastgesteld zijn op 7 %. De Commissie zou zich volgens de minister voor haar argumentatie op de regelgeving van de Vlaamse jobkorting steunen om deze federale maatregel op de korrel te nemen<sup>506</sup>. In een recente persmededeling heeft de Europese

---

<sup>501</sup> Inzake het terugbetaalbaar belastingkrediet voor kinderen (art. 134 § 2 WIB92), zie Circ. nr. Ci.RH.331/556.891 (AOIF 9/2004), 4 maart 2004.

<sup>502</sup> Cass. 30 juni 1994, *F.J.F.*, No. 94/168.

<sup>503</sup> Circ. nr. Ci.RH.624/450.416, 11 september 1995, bijlage 3, *Bull. Bel.*, afl. 753, 2757.

<sup>504</sup> HvJ 16 oktober 2008, zaak C- 527/06, *Renneberg*, *T.F.R.* 2008, afl. 351, 1038.

<sup>505</sup> Ingrekestelling van 6 mei 2008.

<sup>506</sup> Ingrekestelling van 6 mei 2008, inbreuk op art. 18, 39 en 43 EG-verdrag doordat op de belasting van niet-ingezetenen/natuurlijke personen opcentiemen worden geheven. Vr. nr. 1395

Commissie België evenwel officieel verzocht om een eind te maken aan de discriminerende behandeling van niet-inwoners die in het Vlaams Gewest werken. Het feit dat de vermindering alleen geldt voor inwoners van het Vlaams Gewest, ongeacht hun nationaliteit, vormt een discriminatie ten opzichte van niet-inwoners. Door de forfaitaire belastingvermindering uitsluitend te verlenen aan werknemers die ook in het Vlaamse Gewest wonen, schendt België het vrije verkeer van werknemers en de vrijheid van vestiging. Als België niet tijdig een bevredigend antwoord geeft, behoudt de Commissie zich het recht voor om deze zaken voor het Hof van Justitie te brengen<sup>507</sup>.

art. 242 § 1 lid 1 WIB92

In het geval van de niet-afrekbaarheid van onderhoudsgeld aan een niet-inwoner (randnr. 1600,50 e.v.) lijkt eveneens sprake van een verboden discriminatie onder het Europees recht.

In verband met de aftrekbaarheid van giften (art. 104 3° d en 241 WIB92) voorziet de wet dat de giften moeten geschonken worden aan Belgische instellingen. Er is een wetsontwerp hangende om dit uit te breiden naar instellingen in EER landen om Europese kritiek tegen te gaan. Europese rechtspraak van het Hof van Justitie<sup>508</sup> stelt immers dat wanneer een instelling voldoet aan de nationale normen om aftrekbare giften te ontvangen, de andere lidstaten dit moeten erkennen.

Het feit dat niet-inwoners voor bepaalde inkomsten van Belgische oorsprong geen aangifte kunnen indienen (bv. vennoten die winsten of baten uit een Belgische of buitenlandse vereniging zonder rechtspersoonlijkheid behalen<sup>509</sup> – zie randnr. 1604), lijkt dan ook strijdig met het Europese recht.

## § 2. BUITENLANDSE LICHAMEN MET VERRICHTINGEN VAN WINSTGEVENDE AARD

1608

art. 227 2°

en art. 246 WIB92

De winsten van deze belastingplichtigen worden belast volgens de tarieven van de vennootschapsbelasting (art. 246 WIB92). Wat de verlaagde tarieven betreft, dienen de gestelde voorwaarden in principe te worden beoordeeld op het niveau van de buitenlandse vennootschap in haar geheel. Voor de beoordeling van de inkomensschijven tot 322 500,00 EUR en voor de minimumregel inzake de bezoldiging van een bedrijfsleider, dient echter enkel rekening te worden gehouden met de Belgische winst die aan een aanslagregeling onderworpen is.

art. 246 WIB92

In geval van ontoereikende voorafbetalingen wordt de belasting verhoogd.

---

PEUMANS 10 juni 2008, *Hand. Vlaams Parlement 2007- 2008*, nr. C279 – FIN13, 1-5, [www.vlaamsparlement.be](http://www.vlaamsparlement.be).

<sup>507</sup> Persmededeling IP/10/1403 van 28 oktober 2010, [www.europa.eu](http://www.europa.eu).

<sup>508</sup> HvJ 27 januari 2009, zaak C-318/07, Perche, *F.J.F.*, No. 2009/161, 640, *T.F.R.* 2009, afl. 364, 575, noot A. HUYGHEN en H. PUTMAN.

<sup>509</sup> P. HINNEKENS, "Noot bij HvJ 12 juni 2003", *Fiscoloog (I.)* 2003, 4.

De bijzondere afzonderlijke aanslag op niet verantwoorde kosten en voordelen van alle aard, op verdoken meerwinsten en op de financiële voordelen of voordelen van alle aard, bedoeld in art. 233, lid 2 van het WIB92 (verleend in het kader van omkoping zoals vermeld in art. 53 24° WIB92) wordt berekend tegen een aanslagvoet van 300 %, te verhogen met 3 % crisisbelasting.

De rechtspraak van het Europese Hof van Justitie is uiterst belangrijk voor wat betreft de niet-discriminatoire behandeling van vaste inrichtingen van buitenlandse vennootschappen. In een arrest van 28 januari 1986 besliste het Hof dat de Franse belastingwetgeving strijdig was met artikel 43 van het EG-verdrag, omdat het voordeel van het '*avoir fiscal*' (d.i. een belastingkrediet voor ontvangen dividenden) niet onder dezelfde voorwaarden werd toegestaan aan Franse bijhuizen en agentschappen van buitenlandse verzekeringsmaatschappijen, als aan verzekeringsmaatschappijen met zetel in Frankrijk. In een vergelijkbare problematiek heeft het Europese Hof geoordeeld dat een lidstaat een vaste inrichting van een buitenlandse vennootschap in principe dezelfde fiscale behandeling ter zake van deelnemingen en ontvangen dividenden moet geven als een binnenlandse vennootschap. Het ontzeggen van fiscale voordelen aan een inrichting van een in het buitenland gevestigde vennootschap is een schending van de artikelen 43 en 48 van het EG-verdrag. Er is volgens het Hof *in casu* geen objectieve rechtvaardiging voor de discriminatie tussen buitenlandse en binnenlandse vennootschappen (cf. *Compagnie de Saint-Gobain-case*)<sup>510</sup>.

Volgens het Europese Hof verzetten de artikelen 43 en 48 van het EG-verdrag zich er tegen dat een lidstaat de winsten van een vaste inrichting van een in het buitenland gevestigde vennootschap, belast tegen een hoger tarief dan de winsten van een binnenlandse vennootschap, terwijl er geen objectief verschil tussen de fiscale toestand van binnenlandse en buitenlandse vennootschappen bestaat die een ongelijke behandeling kan rechtvaardigen (*Royal Bank of Scotland plc-case*)<sup>511</sup>.

In een arrest van 13 juli 1993 stelde het Hof dat de Britse belastingwetgeving niet conform de artikelen 43 en 48 van het EG-verdrag is, door de betaling van moratoriuminteressen bij een belastingteruggave te weigeren aan een Britse inrichting van een Duitse bank, terwijl zulke moratoriuminteressen wel aan Britse vennootschappen worden toegekend (cf. *Commerzbank-case*)<sup>512</sup>. In dezelfde zin heeft het Europese Hof in een arrest van 12 april 1994 geconcludeerd dat de artikelen 52 en 58 van het EG-verdrag zich ertegen verzetten dat de Nederlandse wetgeving vrijstelling van overdrachtsbelasting, bij een reorganisatie binnen een groep van vennootschappen, enkel toestaat wanneer een naar Nederlands recht opgerichte vennootschap onroerende goederen vervreemdt en dat voordeel weigert wanneer de vervreemdende vennootschap naar het recht van een andere lidstaat (*in casu* Duitsland) is opgericht (cf. *Halliburton-case*)<sup>513</sup>. De feiten die aan het arrest ten grondslag lagen, betroffen de verkoop van een Nederlandse vaste inrichting – waaronder een onroerend goed – door een Duitse vennootschap aan een Nederlandse vennootschap van hetzelfde concern. Voor een

---

<sup>510</sup> HvJ 21 september 1999, zaak C-307/97, *F.J.F.*, No. 2000/112 en *T.F.R.* 2000, 296.

<sup>511</sup> HvJ 29 april 1999, zaak C-311/97 en *F.J.F.*, No. 99/561.

<sup>512</sup> HvJ 13 juli 1993, zaak C-330/91, *Commerzbank*, *Jur. HvJ* 1993, I-04017 en *T.R.V.* 1994, 27.

<sup>513</sup> HvJ 12 april 1994, zaak C-1/93, *Halliburton*, *Jur. HvJ* 1994, I-01137 en *F.J.F.*, No. 94/76.

overzicht van de Europese rechtspraak ter zake verwijzen wij naar randnr. 9416.

### **§ 3. BUITENLANDSE STATEN EN RECHTSPERSONEN ZONDER VERRICHTINGEN VAN WINSTGEVENDE AARD**

1609

**art. 247 WIB92**

De belastbare onroerende huurexcedenten en transacties in de zin van artikel 234, 1 en 2° van het WIB92 worden belast tegen een tarief van 20 %. Het kadastraal inkomen is aan onroerende voorheffing onderworpen.

De belasting over de niet-aftekbare werkgeversbijdragen, pensioenen, renten, toelagen en vergoedingen wordt berekend tegen 33 %, te verhogen met 3 % crisisbelasting.

De niet verantwoorde kosten en financiële voordelen en voordelen van alle aard, verleend in het kader van omkoping, worden aangeslagen tegen het tarief van 300 %, te verhogen met 3 % crisisbelasting.

Afdeling II.

#### **Geen aanslagregeling**

1609,50

**art. 248 lid 1 WIB92**

Voor inkomsten die niet aan een aanslagregeling zijn onderworpen, is de belasting gelijk aan de voorheffingen en de bijzondere aanslag, vermeld in artikel 301 van het WIB92 (randnr. 1604).

## **Deel V Voorheffingen**

### **Hoofdstuk I Algemeenheden**

1610

De inkomstenbelastingen worden gedeeltelijk geheven bij wijze van voorheffingen. De voorheffing is een verplichte storting verschuldigd op het ogenblik van de betaling of van de ontvangst van bepaalde inkomsten. In principe zijn de voorheffingen verrekenbaar met de uiteindelijk verschuldigde belasting; zij zijn terugbetaalbaar in de mate dat zij de werkelijk verschuldigde belasting te boven gaan. Talrijke bijzondere bepalingen verklaren dit principe nader of wijken ervan af. Die bepalingen werden grotendeels vastgelegd in de artikelen 249 tot 296 van het WIB92 en in de artikelen 83 tot 125 van het KB/WIB92.

Afdeling I.

## Aard van de voorheffingen

1612

Gezien haar *verplichte* aard, is de storting van de voorheffing verschuldigd krachtens een werkelijke aanslag. De voorheffing wordt ofwel onmiddellijk ingekohierd (bv. de onroerende voorheffing) of ingekohierd wanneer er geen vrijwillige betaling werd gedaan. Nochtans zijn de fictieve roerende voorheffing, het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting en het belastingkrediet slechts verrekenbaar en kunnen zij dus niet ingekohierd worden. Zij vertegenwoordigen werkelijke of veronderstelde stortingen.

1613

Een voorheffing is geen belasting in zoverre zij verrekenbaar is. Het niet verrekenbare bestanddeel van de onroerende voorheffing vormt een belasting<sup>514</sup>. Maar in principe is de voorheffing zelf geen belasting maar enkel een manier van heffing van de belasting<sup>515</sup>.

1614

Uit het verplichte karakter van de voorheffingen vloeit bovendien het corrolarium voort van de *autonomie van de voorheffingen*. Degene die de voorheffing inhoudt, inkohiert of aftrekt moet zich niet bekommeren om het uiteindelijke bedrag noch om de werkelijke betaling van de belasting die een voorheffing vertegenwoordigt, zelfs niet om de persoon van de belastingplichtige. Zo zal bv. de werkgever de bedrijfsvoorheffing strikt volgens de opgelegde regels inhouden, zelfs al is hij zeker dat de sommen die hij inhoudt, zullen worden terugbetaald of dat zij onvoldoende zullen zijn. Dit is hetzelfde voor de persoon van de genietter van de inkomsten: bv. zal de roerende voorheffing op dividenden altijd moeten worden ingehouden. Maar op die bijzonderheden, vooral m.b.t. de roerende voorheffing, zijn er veel uitzonderingen, die alsdan beperkend moeten worden uitgelegd. Het Hof van Cassatie heeft verduidelijkt dat de RV geen belasting is, doch enkel een wijze van kwijting van de belasting zoals die in zijn geheel is verschuldigd op het totaal der inkomsten en waarop die voorheffing dient te worden aangezuiverd<sup>516</sup>.

Afdeling II.

### Soorten en categorieën van voorheffingen

1615

Wij onderscheiden 6 verschillende soorten voorheffingen in het Wetboek van Inkomstenbelastingen:

- 1° onroerende voorheffing (OV);
- 2° roerende voorheffing (RV);
- 3° fictieve roerende voorheffing (FRV);
- 4° forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB);
- 5° bedrijfsvoorheffing (BV);

---

<sup>514</sup> Cass. 13 maart 1992, *F.J.F.*, No. 92/148, 278, *R.W.* 1992-1993, 157; Cass. 21 mei 1992, *J.L.M.B.* 1992, 1241.

<sup>515</sup> Cass. 19 juni 1975, *J.D.F.* 1975, 278; Luik 16 april 1986, *F.J.F.*, No. 86/131, 20; Cass. 22 december 1989, *F.J.F.*, No. 90/177, 375; Antwerpen 10 september 1990, *F.J.F.*, No. 90/223, 478.

<sup>516</sup> Cass. 29 oktober 1987, *Bull. Bel.* 1988, afl. 675, 1536 en *J.D.F.* 1988, 146.

6° belastingkrediet (BK).

De 'voorafbetaling', zijnde een geheel vrijwillige betaling, is geen voorheffing, alhoewel ze als dusdanig zou kunnen worden bestempeld. Het feit dat ze niet in titel VI is ondergebracht, verhindert dat. Volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) is de techniek van de (verplichte) forfaitaire bedrijfsvoorheffing niet discriminerend ten opzichte van de (vrijwillige) individualiseerbare voorafbetaling<sup>517</sup>.

De wet van 5 juni 2002 betreffende de maximumfactuur in de verzekering voor geneeskundige verzorging<sup>518</sup> heeft *de facto* een zevende vorm van voorheffing ingevoerd. Het gedeelte van het persoonlijk aandeel dat rechthebbenden in de ziekteverzekering verschuldigd zijn dat hoger is dan een bepaald referentiebedrag (de maximumfactuur) wordt eveneens behandeld als een voorheffing en zal verrekend worden met de aanslag in de personenbelasting. Dat gedeelte kan eveneens worden terugbetaald. De modaliteiten van deze voorheffing worden niet behandeld in het kader van dit handboek.

Afdeling III.

### **Storting van de voorheffingen**

**1616**

Niet alle voorheffingen worden gestort of als dusdanig belast. De fictieve roerende voorheffing en het belastingkrediet worden niet gestort. Het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting vormde, voor wat het bedrag betreft, een onweerlegbaar vermoeden. De wet van 28 december 1990 maakte een einde aan het forfaitair karakter van de verrekening van de buitenlandse belasting met betrekking tot interesten.

De werkelijke storting van voorheffingen gebeurt voor de onroerende voorheffing, de roerende voorheffing, alsmede voor de bedrijfsvoorheffing.

De OV wordt gestort door de genietter zelf op basis van een voorafgaande inkohiering, zonder aangifte. De RV wordt ingehouden bij de bron hetzij door de debiteur van de inkomsten, hetzij door degene die de inkomsten uitbetaalt in België. De storting geschiedt door degene die de inhouding doet, op basis van een aangifte die hij moet opstellen. Inkohiering gebeurt slechts in geval van niet-betaling. Soms dient de RV door de genietter zelf te worden gestort. De BV, ten slotte, wordt bij de bron ingehouden, doorgaans door de werkgever, maar eventueel ook door de notaris, een organisator of een andere persoon, die de storting verricht op basis van een aangifte. De inkohiering wordt slechts gedaan bij niet-betaling.

Afdeling IV.

### **Verrekening en terugbetaling van de voorheffingen**

**1617**

Bibliografie – CORNELIS, L., "Delgt de betaling van voorheffingen en voorafbetalingen een

---

<sup>517</sup> Arbitragehof 15 oktober 2002, 146/2002, *F.J.F.*, No. 2002/ 273.

<sup>518</sup> *B.S.* 4 juli 2002.

belastingenschuld?", *Fiskofoon* 1986, 50-54.

– LYCOPS, J.F., "Terugbetaling van voorheffingen", *A.F.T.* 1986, 117.

– VERBIST, A., "Afdwingbaarheid van het recht op teruggave van niet-ingekeerde voorheffingen en voorafbetalingen", *A.F.T.* 1992, 348-354.

In principe worden de voorheffingen beschouwd als voorschotten gestort in mindering van de uiteindelijk verschuldigde belasting.

Eens te meer bevat de wet belangrijke uitzonderingen op dit principe. Samengevat kunnen deze afwijkingen als volgt worden weergegeven.

art. 291-292 WIB92

- a. Het FBB en het BK zijn in de personenbelasting slechts verrekenbaar in de mate dat zij betrekking hebben op de uiteindelijk verschuldigde belasting op de inkomsten die de voorheffingen hebben ondergaan. Een FBB van 15 op een inkomen van 100 kan slechts afgetrokken worden ten belope van 10 indien het totaal inkomen van 1 000 slechts een totale belasting van 100 ondergaat; inderdaad, aangezien het totale inkomen van 1 000 het inkomen van 100 bevat, wordt dit inkomen van 100 dus uiteindelijk slechts met 10 belast. Het overschot van het belastingkrediet kan in een beperkte mate worden overgedragen. Maar wat betreft de Venn.B., zijn deze voorheffingen volledig verrekenbaar met de verschuldigde Venn.B., in die zin dat het totaal van die bestanddelen mag worden afgetrokken van het totaal van de verschuldigde Venn.B., en niet enkel het gedeelte van de Venn.B. dat verband houdt met de inkomsten waarvoor die aftrekkingen worden verleend<sup>519</sup>.

Inzake Venn.B. kunnen slechts de hierna opgesomde voorheffingen voor verrekening in aanmerking komen (zie verder):

- de werkelijke roerende voorheffing (RV);
- de fictieve roerende voorheffing (FRV) bedoeld in artikel 284 van het WIB92;
- het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting (FBB);
- het belastingkrediet (BK).

art. 526 WIB92

- b. De verrekening van de OV (enkel in de Personenbelasting en BNI natuurlijke personen, voor de eigen woning), beperkt tot 12,5 % van het kadastraal inkomen – in de praktijk bedraagt de verrekening steeds 12,5 %, zelfs in de gevallen waarin de totale voorheffing lager is dan dit percentage<sup>520</sup> – is nog slechts mogelijk voor leningen die zijn aangegaan om de eigen woning te verwerven of te behouden én die hetzij vóór 1 januari 2005 zijn gesloten, hetzij vanaf 1 januari 2005 zijn gesloten maar die ofwel een herfinanciering betreffen van een lening van vóór 2005 ofwel een lening betreffen die is afgesloten terwijl nog interesten in mindering van het kadastraal inkomen van de woning worden gebracht voor leningen van vóór 2005 of een herfinanciering daarvan.
- c. In verschillende gevallen is de voorheffing, die niet werd verrekend op een uiteindelijk verschuldigde belasting, niet terugbetaalbaar. Dit is bv. het geval met de OV. Maar de niet-verrekenbare OV op bedrijfsroerend goed is een bedrijfsuitgave.

---

<sup>519</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 186/110.

<sup>520</sup> *Vr. nr. 214 BELOT, Vr. & Antw Senaat 1983-1984, 5 juni 1984, 1378.*

Het gedeelte van de onderstaande voorheffingen en bestanddelen, dat wegens de ter zake gestelde beperkingen niet kan worden verrekend, wordt niet terugbetaald:

- de OV (privé en bedrijf);
- het FBB-Roer. (privé en bedrijf);
- het FBB-Div.<sup>521</sup>;
- het belastingkrediet.

Wat betreft de verdeling tussen de echtgenoten van de opbrengst van een ontlasting van voorheffingen of voorafbetalingen, zie de circulaire van 5 november 1981<sup>522</sup>.

#### 1618

Betaalde voorheffingen moeten aan de belastingplichtige wegens rechtsverval worden terugbetaald wanneer de gevestigde aanslag niet binnen de wettelijke termijn werd ingekohierd<sup>523</sup>. Er heerst onduidelijkheid over de toepasselijke verjaringstermijn (hetzij 5 jaar, hetzij 10 jaar)<sup>524</sup>. Indien de Staat de bedragen onverschuldigd inhoudt, kan op grond van het beginsel van de onverschuldigde betaling, rente worden toegekend<sup>525</sup>.

## Hoofdstuk II

# Voorheffingen op inkomsten uit onroerende goederen

### Afdeling I.

#### Onroerende voorheffing

#### § 1. ALGEMEEN

#### 1619

##### art. 249 WIB92

De onroerende voorheffing wordt geheven op inkomsten uit in België gelegen onroerende goederen.

art. 251 WIB92

Zij is verschuldigd door de eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van de belastbare goederen, overeenkomstig de door de Koning bepaalde regels<sup>526</sup>.

Het is niet de administratie van het kadaster die bepaalt wie eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker van de belastbare goederen is. Zij legt slechts vast op wiens naam het kadastraal inkomen van een onroerend goed wordt toegekend. De inschrijving door de administratie van het kadaster creëert dus geen titel

<sup>521</sup> Com. IB. 1992, nr. 186/82.

<sup>522</sup> Bull. Bel. 1983, afl. 616, 815.

<sup>523</sup> Cass. 20 december 1985, F.J.F., No. 86/36, 59, A.F.T. 1986, 129, Bull. Bel., afl. 655, 2454, R.W. 1986-1987, 280.

<sup>524</sup> S. HUYSMAN, "Terugvordering voorheffing bij niet-inkohiering: 10 jaar tijd", *Fiscoloog* 2010, afl. 1196, 5; Gent 14 september 2010, *Fisc. Koer.* 2010, 632-638.

<sup>525</sup> Cass. 15 september 2000, F.J.F., No. 2000/242; Antwerpen 5 december 2000, F.J.F., No. 2001/87, 254.

<sup>526</sup> Gent 30 november 1999, *Fisc. Act.* 2000, afl. 3, 9 (ontbinding koopovereenkomst).

die de zakenrechtelijke verhouding van een rechtsonderhorige ten aanzien van een onroerend goed bepaalt. De administratie van het kadaster interpreteert slechts de feiten binnen haar roeping en doelstelling, namelijk het toewijzen van een kadastraal inkomen aan goederen met het oog op belasting, zoals voorzien in artikel 471 e.v. van het WIB92. Het is het Vlaams Gewest dan ook toegelaten om zich in het kader van een bezwaar tegen een aanslag in de onroerende voorheffing uit te spreken over de vraag of de belastingplichtige wel daadwerkelijk de eigenaar is van het belaste goed. Zij is voor die vraag niet gebonden door de bevindingen van het kadaster<sup>527</sup>.

In geval van *leasing* van een onroerend goed is het de leasinggever die de onroerende voorheffing verschuldigd is, wanneer het leasingcontract betrekking heeft op een geheel van grond en gebouw, hetzij op een gebouw, opgericht op een grond van een derde en waarop de leasinggever heeft gebouwd krachtens een recht van opstal of een afstand van een recht van natrekking, en dit zolang de aankoopoptie niet wordt gelicht. Kan de leasinggever geen zakelijk recht doen gelden, dan zal de grondeigenaar de schuldenaar van de onroerende voorheffing zijn<sup>528</sup>.

Ingeval van *huurkoop* blijft de eigenaar verantwoordelijk voor de betaling van de onroerende voorheffing totdat de eigendomsoverdracht is overgeschreven in de kadastrale bescheiden<sup>529</sup>.

Omdat een onroerend goed, dat deel uitmaakt van het openbaar domein, niet in erfpacht kan worden gegeven, wordt het in '*concessie*' gegeven aan een vennootschap die er, krachtens deze rechtshandeling, een gebouw opricht en uitbaat. Deze vennootschap mag niet als eigenaar worden bestempeld maar wordt daarentegen als opstalhouder beschouwd waardoor ze wel belastingschuldige is voor de betaling van de onroerende voorheffing<sup>530</sup>.

*De eigenaars van een terrein waarop zonder hun toelating een gebouw is opgericht*, zijn de onroerende voorheffing voor dit gebouw verschuldigd. Enkel bij definitieve uitspraak van de burgerlijke rechtbank zullen de kadastrale bescheiden gewijzigd worden met uitwerking vanaf 1 januari van het jaar volgend op de datum van de uitspraak<sup>531</sup>.

De eigenaar van een gebouw dat aan een derde ter beschikking wordt gesteld en waarin die derde machines en outillage onderbrengt voor zijn eigen exploitatie, kan niet worden aanzien als *de bezitter* van deze machines in de zin van artikel 251 van het WIB92 en is bijgevolg ook geen schuldenaar van de onroerende voorheffing. Om van 'bezit' te kunnen spreken is vereist dat men het goed onder zich houdt en de bedoeling heeft het goed te gebruiken zoals een eigenaar<sup>532</sup>.

De administratie kan enkel de in artikel 251 van het WIB92 aangeduide schuldenaar ter

---

<sup>527</sup> Gent 10 oktober 2006, *F.J.F.*, No. 2007/195.

<sup>528</sup> Vr. nr. 405 BORGINON 26 april 1996, *Vr. & Antw. Kamer* 1995-1996, nr. 37, 4830.

<sup>529</sup> Luik 31 mei 1989, *Fisc. Koer.* 1990, 239.

<sup>530</sup> Luik 7 juni 1989, *Fisc. Koer.* 1990, 214; in dezelfde zin: Gent 13 oktober 2009, noot D.-E. PHILIPPE, *T.F.R.* 2010, afl. 378, 290.

<sup>531</sup> Antwerpen 24 maart 1992, *Fisc. Koer.* 1992, 367, *F.J.F.*, No. 92/163, 313, *Bull. Bel.*, afl. 727, 1239.

<sup>532</sup> Rb. Gent 20 februari 2003, *T.F.R.* 2003, afl. 441, 442, noot D. JAECQUES.

betaling aanspreken. Met een overeenkomst waarin de koper de voorheffing ten laste neemt, mag zij geen rekening houden<sup>533</sup>.

De onroerende voorheffing is verschuldigd door wie eigenaar, bezitter, erfpachter is op 1 januari van het aanslagjaar. Diezelfde datum is ook van belang voor de berekening van de onroerende voorheffing: zij wordt berekend op basis van het kadastraal inkomen zoals dit is vastgesteld op 1 januari van het aanslagjaar. Met latere wijzigingen wordt in beginsel geen rekening gehouden. Niettemin oordeelt de rechtbank van eerste aanleg te Brussel dat toch rekening mag worden gehouden met omstandigheden, die leiden tot het verdwijnen van gronden van belastbaarheid. *In casu* betrof het een gebouw, dat in de loop van het jaar werd afgebroken<sup>534</sup>.

In geval van verkoop van een onroerend goed, waarvan de geldigheid het voorwerp uitmaakt van een *geschil in rechte*, moet er niet worden nagegaan wie de werkelijke eigenaar van het goed is, maar moet de identiteit van de schuldenaar van de onroerende voorheffing onderzocht worden. Het betreft de persoon vermeld in de kadastrale stukken, vermits de eigenaar niet meer verantwoordelijk is voor de betaling van de voorheffing vanaf het ogenblik dat de inschrijving in het kadaster uitwerking heeft. Dit is op 1 januari volgend op de overdracht<sup>535</sup>.

De *ontbinding ex tunc* van een koopovereenkomst na 1 januari van het aanslagjaar doet geen afbreuk aan de verschuldigdheid van de ondertussen gevestigde aanslagen in de onroerende voorheffing. Doorslaggevend is enkel wie kadastraal op 1 januari geboekstaafd staat als eigenaar<sup>536</sup>. Hetzelfde geldt voor een erfpachtovereenkomst die na 1 januari van het aanslagjaar door de rechtbank *ex tunc* wordt ontbonden<sup>537</sup>.

Een curator heeft geen enkel zakelijk recht op het onroerend goed van de gefailleerde, zodat hij ook niet kan aangemerkt worden als één van de schuldenaren van de onroerende voorheffing. Krachtens artikel 81, lid 1 van de Faillissementswet kan de gefailleerde die verschoonbaar is verklaard niet langer door zijn schuldeisers vervolgd worden. Dit geldt niet voor schulden van de massa, waaronder ook de onroerende voorheffing ontstaan voor de sluiting van het *faillissement* en na het vonnis van faillietverklaring<sup>538</sup>. De onroerende voorheffing die verschuldigd is geworden na het openvallen van het faillissement, ontsnapt aan de samenloop<sup>539</sup>.

Voor de huurovereenkomsten die onder de nieuwe Huurwet van 20 februari 1991<sup>540</sup> vallen, geldt dat, met betrekking tot de woningen die de huurder met uitdrukkelijke of stilzwijgende toestemming van de verhuurder vanaf de ingenottreding tot zijn hoofdverblijfplaats bestemt, de verhuurder de onroerende voorheffing niet meer mag ten laste leggen van de huurder. Aan dit verbod kan de huurder alleen nog verzaken met

---

<sup>533</sup> Rb. Turnhout 3 mei 1996, *F.J.F.*, No. 98/49.

<sup>534</sup> Rb. Brussel maart 2005, *Fiscooloog* 2005, afl. 988, 11.

<sup>535</sup> Antwerpen 8 oktober 1984, *F.J.F.*, No. 85/77.

<sup>536</sup> Gent 30 november 1999, *T.F.R.* 2000, afl. 190, 987; in dezelfde zin: Antwerpen 1 december 2009, *Fiscooloog* 2010, afl. 1189, 13.

<sup>537</sup> Gent 25 april 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 313, 26.

<sup>538</sup> Cass. 5 oktober 2007, *T.F.R.* 2008, afl. 335.

<sup>539</sup> Zie hierover *in extenso*: M. DELANOTE, "De onroerende voorheffing als boedelschuld", *A.F.T.* 2009, 10-04.

<sup>540</sup> *B.S.* 22 februari 1991.

kennis van zaken.

## 1620

art. 199 a

KB/WIB92

art. 254 WIB92

Het aanslagjaar van de onroerende voorheffing wordt genoemd naar het jaar waarvan de inkomsten als grondslag van die voorheffing dienen (art. 254 WIB92). Dat jaar geldt als belastbaar tijdperk (art. 199 a KB/WIB92)<sup>541</sup>.

## 1621

De onroerende voorheffing wordt berekend op het geïndexeerde kadastraal inkomen. Ingevolge de Financieringswet van 16 januari 1989<sup>542</sup> zijn de gewesten (en niet langer de nationale wetgever) gemachtigd om inzake onroerende voorheffing de aanslagvoeten te bepalen, en vrijstellingen en kortingen toe te staan. De nationale wetgever blijft daarentegen wel bevoegd inzake de heffingsgrondslag.

De onroerende voorheffing bestaat uit vier delen:

art. 255 WIB92

a. het gedeelte ten behoeve van de Gewesten:

	Vlaams Gewest	Brussels Gewest	Waals Gewest
Normaal	2,5%	Woning: 1,25% Andere: 2,25%	1,25%
Soc. Woningen e.d.	1,6%	0,8%	0,8% en in bepaalde gevallen 0%

- Wat materieel en outillage betreft, wordt de onroerende voorheffing in het Vlaams Gewest op een zodanige wijze vastgesteld, dat de indexering van de heffingsgrondslag, zijnde het kadastraal inkomen, daardoor wordt tenietgedaan. Voor aanslagjaar 2010 bedraagt het tarief van de onroerende voorheffing 1,95 %. Wat het Waals Gewest betreft, wordt de indexatie van de heffingsgrondslag voor materieel en outillage, zijnde het kadastraal inkomen, bevroren op het inflatieniveau van 2002;

art. 260bis en 260ter WIB92

- In het Vlaams Gewest geldt tevens een vrijstelling van het gewestaandeel in de onroerende voorheffing: met ingang vanaf 1 januari 2003 voor onbebouwde onroerende goederen gelegen in het Vlaams Ecologisch Netwerk (art. 260bis WIB92); met ingang vanaf 1 januari 2004 voor de door rechtspersonen verschuldigde onroerende voorheffing (art. 260ter WIB92).

art. 464 1° WIB92

<sup>541</sup> Zie ook noot onder Luik 8 juni 1995: B. WYLLEMAN, "Het lot van de onroerende voorheffing bij de overdracht van onroerend goed", *Not. Fisc. M.* 1997, afl. 1, 33.

<sup>542</sup> B.S. 17 januari 1989.

b. het gedeelte ten behoeve van de provincie. De provincies mogen opcentiemen op de onroerende voorheffing vestigen;

art. 464 1° WIB92

c. het gedeelte ten behoeve van de gemeente. De gemeenten zijn gerechtigd opcentiemen op de onroerende voorheffing te vestigen;

d. het gedeelte ten behoeve van de agglomeratie of federatie van gemeenten die maximaal 105 opcentiemen mogen heffen.

art. 256 WIB92

Voor de vestiging van de onroerende voorheffing wordt geen rekening gehouden met de verminderingen bedoeld in artikel 15 van het WIB92.

Voor zover de overgangsbepaling van artikel 526 van het WIB92 van toepassing is, wordt rekening gehouden met de verminderingen en woningaftrek bedoeld in de artikelen 151 en 16 van het WIB92, zoals zij bestonden vóór de wijziging ingevolge de programmawet van 27 december 2004.

## § 2. VRIJSTELLINGEN

Bibliografie – KELL, L., “Noot bij 8 mei 2007”. *Fisc. Koer.* 2007, 582.

1622

art. 253 WIB92

Wordt van onroerende voorheffing vrijgesteld het kadastraal inkomen van (art. 253 WIB92)<sup>543</sup>:

1. (Gedeelten van) in artikel 12, § 1 van het WIB92 vermelde onroerende goederen. Voor de vrijstelling moeten twee voorwaarden cumulatief<sup>544</sup> vervuld zijn: het bestaan van een ‘filantropische’ bestemming en het gebrek aan winstoogmerk<sup>545</sup>.

Beslist werd aldus dat voor vrijstelling in aanmerking komen:

- een pastorie, waarbij de vrijstelling zelfs niet verloren gaat wanneer voor de bewoning een kleine vergoeding wordt betaald aan de kerkfabriek<sup>546</sup>;
- een rusthuis of serviceflats voor bejaarden<sup>547</sup>;
- het gebouw dat door een vzw, die zich bezighoudt met de thuisverpleging van zieken en bejaarden, wordt aangewend voor deze thuisverpleging alsmede voor de administratie en het beheer ervan<sup>548</sup>;

<sup>543</sup> Indien niet verder gespecificeerd, gelden de vrijstellingen voor de drie gewesten zonder onderscheid.

<sup>544</sup> Cass. 10 mei 1990, *Bull. Bel.* 1991, afl. 703, 636.

<sup>545</sup> De wettekst spreekt over “een belastingplichtige of een bewoner zonder winstoogmerk”. Over de betekenis van het woord “of”, is geen eensgezinsheid in de rechtspraak, zie oa.: Gent 29 september 2009, *Fiscoloog* 2010, afl. 1203, 13; Gent 10 februari 2010, *Fisc. Act.* 2010, afl. 30, 4; Luik 12 maart 2010, *F.J.F.* No. 2010/ 193.

<sup>546</sup> Brussel 12 september 1996, *F.J.F.*, No. 97/12.

<sup>547</sup> Brussel 22 februari 1998, *T.F.R.* 1999, afl. 3, 39; Gent 24 februari 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 9, 7, *T.F.R.* 1999, afl. 171, 874. Voor bijzondere bestemming: Bergen 18 december 1998, *Fiscoloog* 1999, afl. 697, 13.

<sup>548</sup> Rb. Brussel 4 december 2003, *Fiscoloog* 2004, afl. 927, 12.

- schoollokalen<sup>549</sup>, zelfs indien de lokalen soms gebruikt worden voor het uitoefenen van andere activiteiten, zoals een reünie van oud-leerlingen<sup>550</sup>;
- een eetzaal van volgelingen van een eredienst<sup>551</sup>;
- een huis dat zelfstandig bewoond wordt door twee gehandicapte personen, die ondersteund worden door een in de nabijheid wonend vrijwilligersgezin, en ook het huis dat volledig zelfstandig en duurzaam bewoond wordt door twee thuisloze mannen, die ondersteuning genieten van de ‘dienst thuislozenzorg’<sup>552</sup>;
- het gebouw waarin een PMS-centrum is gevestigd en waarin zij onder meer studiebegeleiding aan leerlingen en hun ouders aanbiedt<sup>553</sup>;
- het gebouw dat door een vzw, die als doel heeft het uitvoeren van verplichte medische onderzoeken van werknemers, wordt aangewend voor het ondervragen, onderzoeken en vaccineren van deze werknemers<sup>554</sup>;
- het gebouw dat door een vzw, die als doel heeft geneeskundige thuisverzorging te verstrekken, aangewend wordt voor haar administratie en beheersactiviteiten<sup>555</sup>;
- de huisvesting van jonge daklozen<sup>556</sup>;
- het opvangcentrum voor asielzoekers<sup>557</sup>;
- het onroerend goed gebruikt door het Rode Kruis voor de verkoop van kleren en voedingsmiddelen - ontvangen van schenkers - tegen een minimumprijs aan personen die een attest voorleggen van behoeftigheid<sup>558</sup>;
- een onroerend goed verhuurd aan een jeugdendienst<sup>559</sup>;
- een vakantiehuis voor kinderen<sup>560</sup>;
- het gebouw gebruikt als opslagruimte voor materiaal voor de opbouw van hospitalen in de derde wereld<sup>561</sup>;
- een gebouw bestemd voor het verlenen van tijdelijk onderdak aan vluchtelingen<sup>562</sup>;
- een erkend centrum voor geestelijke gezondheidszorg<sup>563</sup>;
- een gebouw waar de administratieve taken van een weldadigheidsdoelstelling worden uitgeoefend<sup>564</sup>;
- het gebouw gebruikt als plaats voor godsdienstbeleving, evenals het gedeelte bedoeld voor de coördinatie, opleiding en begeleiding van de congregaties, net

---

<sup>549</sup> Omzendbrief FB/VLABEL/2007, B.S. 11 september 2007.

<sup>550</sup> Bergen 19 maart 1999, *F.J.F.*, No. 99/137. In dezelfde zin: Bergen 18 oktober 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 870, 10.

<sup>551</sup> Luik 10 maart 2000, *F.J.F.*, No. 2000/ 140.

<sup>552</sup> Rb. Leuven 2 januari 2004, *Fiscoloog* 2004, afl. 930, 9.

<sup>553</sup> Rb. Brussel 25 maart 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 985, 10.

<sup>554</sup> Rb. Gent 24 maart 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 981, 10.

<sup>555</sup> Brussel 29 november 2006, *F.J.F.*, No. 2007/256.

<sup>556</sup> Rb. Brussel 27 januari 2006, *Fisc. Act.* 2006, afl. 35, 11.

<sup>557</sup> Gent 4 december 2007, *Fiscoloog* 2008, afl. 1126, 11.

<sup>558</sup> Rb. Luik 5 juni 2008, *F.J.F.*, No. 2009/ 286.

<sup>559</sup> Gent 10 februari 2009, *Fisc. Act.* 2010, afl. 30, 5.

<sup>560</sup> Gent 23 juni 2009, *T.F.R.* 2010, afl. 373, 55.

<sup>561</sup> Brussel 16 september 2009, *Fisc. Act.* 2010, afl. 30, 5.

<sup>562</sup> Gent 22 september 2009, *Fisc. Act.* 2010, afl. 30, 6.

<sup>563</sup> Rb. Gent 10 februari 2010, *Fisc. Act.* 2010, afl. 30, 6.

<sup>564</sup> Luik 12 maart 2010, *Fisc. Act.* 2010, afl. 30, 7.

als de archiefruimte en de woongelegenheden voor dienaren van de eredienst<sup>565</sup>.

Niet aan de voorwaarden voor vrijstelling voldoen:

- de woning van de directrice van het rusthuis of de serviceflats<sup>566</sup>;
- het onroerend goed dat als museum wordt aangewend<sup>567</sup>;
- de parking bij een auditorium voor religieuze samenkomsten<sup>568</sup>;
- de aanwending van een niet voor het publiek toegankelijke crypte als opslagplaats van goederen ten behoeve van missionarissen en andere weldadigheidswerken<sup>569</sup>;
- evenmin als het onroerend goed, hoofdzakelijk aangewend om inlichtingen te verstrekken en allerlei maatschappelijke problemen te bespreken<sup>570</sup>;
- een gebouw dat door een belastingplichtige aan scouts wordt ter beschikking gesteld<sup>571</sup>;
- de gebouwen (hangars, controletoren en clubhuis waar lessen worden gegeven) die door een vzw worden aangewend voor het geven van theoretische en praktische vlieglessen<sup>572</sup>;
- het gebouw dat betrokken wordt door een voetbalclub<sup>573</sup>;
- de stapelplaats voor hulpgoederen voor sociale projecten<sup>574</sup>.

Het hof van beroep te Brussel oordeelt dat het vereist is dat het gebouw exclusief en effectief voor bedoelde bestemming wordt gebruikt. Het gebruik dient evenwel niet op permanente wijze te gebeuren<sup>575</sup>. Het hof van beroep te Gent oordeelt minder strikt, een hoofdzakelijk gebruik volstaat<sup>576</sup>.

De loutere vaststelling dat een belastingplichtige bij de exploitatie van een onroerend goed een voordeel verwerft, volstaat niet om te besluiten dat winst wordt nagestreefd<sup>577</sup>. Er wordt aanvaard dat er geen sprake is van winst oogmerk als de voordelen die worden behaald worden aangewend voor de instandhouding of uitbreiding van een bestemming als bedoeld in artikel 12, § 1 van het WIB92<sup>578</sup>. Het reserveren van een positief resultaat uit de exploitatie van een onroerend goed waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd, en de aanwending daarvan voor andere

---

<sup>565</sup> Gent 4 mei 2010, *Fisc. Act.* 2010, afl. 30, 6.

<sup>566</sup> Brussel 4 september 1998, *Fisc. Act.* 1999, afl. 7, 10.

<sup>567</sup> Luik 21 november 2001, *F.J.F.*, No. 2002/46.

<sup>568</sup> Antwerpen 18 december 2001, *F.J.F.*, No. 2002/75.

<sup>569</sup> Brussel 25 mei 2001, *F.J.F.*, No. 2002/18.

<sup>570</sup> Antwerpen 27 november 2001, *Fiscoloog* 2002, afl. 837, 11.

<sup>571</sup> Rb. Gent 23 juni 2004, *Fiscoloog* 2004, afl. 951, 9.

<sup>572</sup> Rb. Bergen 17 februari 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 972, 10.

<sup>573</sup> Rb. Luik 7 februari 2005, *Fiscoloog* 2005, afl. 984, 18.

<sup>574</sup> Gent 4 december 2007, *Fiscoloog* 2008, afl. 1126, 11.

<sup>575</sup> Brussel 26 november 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 734, 11; Antwerpen 26 juni 2001, *Fisc. Koer.* 2001, 392.

<sup>576</sup> Gent 23 juni 2009, *T.F.R.* 2010, afl. 373, 55.

<sup>577</sup> Cass. 13 februari 1981, *Arr. Cass.* 1980-81, I, nr. 350, 672 en Cass. 17 juni 1981, *Arr. Cass.* 1980-1981, II, 1206.

<sup>578</sup> Cass. 6 maart 1987, nr. F.1333.N, *F.J.F.* 1988, 349; Gent 26 januari 2010, *Fisc. Act.* 2010, afl. 30, 3.

filantropische projecten, vormt geen beletsel voor de vrijstelling<sup>579</sup>. Indien de opbrengsten van de filantropische activiteit bijdragen tot de verrijking van de bedrijfsleiders, kan de vrijstelling van onroerende voorheffing niet genoten worden<sup>580</sup>.

In geval van tijdelijke verhuring van het onroerend goed is het noodzakelijk dat de ontvangen huurgelden louter kostendekkend zijn<sup>581</sup>.

2. Voor wat het Waals Gewest betreft, geldt deze vrijstelling ook voor de serviceflats en opvanginfrastructuren voor kinderen onder drie jaar, evenals de infrastructuur voor de opvang en huisvesting van gehandicapte personen.
3. (Gedeelten van) onroerende goederen gelegen in het Vlaams Gewest en die door een openbaar bestuur of een belastingplichtige die geen winstoogmerk nastreeft, worden aangewend als bejaardenvoorziening uitgebaat door een rechtspersoon. De bejaardenvoorziening moet erkend zijn door de Vlaamse Regering. Om de vrijstelling te kunnen genieten, moet, zolang de onroerende voorheffing wordt ingekohierd, jaarlijks een bezwaarschrift worden ingediend<sup>582</sup>.
4. (Gedeelten van) onroerende goederen, gelegen in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, en die toebehoren aan een vreemde Staat of een internationale publiekrechtelijke organisatie, of wanneer zij door een openbaar bestuur of een belastingplichtige zonder winstoogmerk worden gebruikt om er een erkend *bejaardenoord* in te beheren<sup>583</sup>.

art. 253 2° WIB92

5. Op voorwaarde van wederkerigheid, onroerende goederen die een vreemde Staat heeft bestemd voor de huisvesting van zijn diplomatieke of consulaire zendingen of van culturele instellingen die zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden (art. 253 2° WIB92).

art. 253 3° WIB92

6. Onroerende goederen die de aard van nationale domeingoederen hebben, op zichzelf niets opbrengen en voor een openbare dienst of voor een dienst van algemeen nut<sup>584</sup> worden gebruikt<sup>585</sup>. Deze drie voorwaarden moeten cumulatief vervuld zijn (art. 253 3° WIB92). Deze vrijstelling geldt enkel indien het onroerend goed, dat een

---

<sup>579</sup> Gent 7 april 2009, *Fisc. Koer.* 2009, 585. Voor een restrictiever standpunt zie: Antwerpen 8 mei 2007, *Fisc. Koer.* 2007, 581 (volgens het hof van beroep te Antwerpen kan het feit dat reserves worden aangelegd tot het vermoeden leiden dat ze later niet voor de instandhouding of de uitbreiding van de kwalificerende bestemming zullen worden aangewend).

<sup>580</sup> Rb. Luik 26 juni 2008, *F.J.F.*, No. 2009/287.

<sup>581</sup> Gent 2 september 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 728, 11; inzake verhuur, zie ook: Bergen 22 maart 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 847, 10 (vzw verhuurt woningen aan derden en bestemt de huurgelden voor liefdadigheidswerk: geen vrijstelling); Rb. Luik 7 februari 2002, *Fiscoloog* 2002, afl. 845, 10 (kerkfabriek verhuurt onroerend goed aan religieuze vzw: vrijstelling).

<sup>582</sup> Vr. nr. 210 DE ROO 14 december 1992, *Vr. & Antw. Senaat* 1993-1994, nr. 726.

<sup>583</sup> Ord.Br. 22 december 1994, *Bull. Bel.*, afl. 748, 975.

<sup>584</sup> Antwerpen 23 maart, *Fiscoloog* 2004, afl. 932, 10 (gebouwen, aangewend voor de inrichting van sociale woningen, komen ten goede aan individuele personen, en worden dus niet voor een dienst van algemeen nut gebruikt); Rb. Gent 4 mei 2009, *Fisc. Act.* 2010, afl. 30, 7 (gebouwen voor sociale huisvesting komen niet in aanmerking aangezien zij slechts ten goede komen aan een beperkte groep).

<sup>585</sup> Zie ook B. MARISCAL, "Exonération pour les immeubles ayant le caractère de domaine national et pour les priorités étrangères: jurisprudence récente", *Act. Fisc.* 2008, 36.

kadastraal perceel uitmaakt, in zijn geheel beantwoordt aan de wettelijke vrijstellingsvoorwaarden. Elk onderscheid tussen de verschillende gedeelten van het betrokken onroerend goed is uitgesloten<sup>586</sup>. De gebouwen van Belgacom en De Post genieten deze vrijstelling<sup>587</sup>, alsook musea, indien de drie voorwaarden samen vervuld zijn<sup>588</sup>.

Een nationaal domeingood is niet improductief doch verhuurd, indien een vergoeding wordt betaald naar aanleiding van de terbeschikkingstelling van dergelijk goed<sup>589</sup>. Er is geen vrijstelling om de enkele reden dat de administratie een gelijkaardige vrijstelling toestaat aan een andere belastingplichtige<sup>590</sup>.

Bosrijke delen die de aard van nationaal domeingood hebben, komen voor vrijstelling in aanmerking<sup>591</sup>.

Improductieve nationale domeingoederen die dienst doen als een privéwoning voor douaneambtenaren geven geen recht op een vrijstelling van onroerende voorheffing ook als er geen huurprijs wordt betaald<sup>592</sup>.

Voor het Vlaams Gewest wordt de onder 1, 3, 5 en 6 bedoelde vrijstelling ook verleend wanneer het betreffende onroerend goed het voorwerp uitmaakt van een financiering door middel van financiële leasing of huurkoop met uitgestelde eigendomsoverdracht voor de duur van de overeenkomst<sup>593</sup>. Artikel 253, lid 4 bepaalt vanaf 1 januari 2008 dat onder deze overeenkomsten zowel de leasingovereenkomsten zoals omschreven in artikel 44, §3, 2), b van het Btw-Wetboek, als de leasingovereenkomsten die beantwoorden aan de omschrijving opgenomen in de uitvoeringsbesluiten van het Wetboek van Vennootschappen, worden begrepen.

In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest is de vrijstelling, zoals vermeld onder 1, 5 en 6 beperkt tot 28 %<sup>594</sup>, wanneer het onroerend goed in eigendom of mede-eigendom toebehoort aan:

- a. ofwel een Gemeenschap, een gewest of een publiekrechtelijk persoon die onder een zodanige instelling ressorteert, ofwel;
- b. de federale overheid, een federale instelling van openbaar nut of een federaal autonoom overheidsbedrijf, althans voor zover het gaat om gebouwen, waarvoor de federale overheid in het kader van de wet van 16 januari 1989 inzake financiering van gemeenschappen en gewesten geen compensatie verschuldigd is.

---

<sup>586</sup> Cass. 12 september 2008, *T.F.R.* 2009, afl. 360.

<sup>587</sup> Vr. HAPPART 12 september 1994, *Bull. Bel.*, afl. 747, 899.

<sup>588</sup> Vr. nr. 311 LOONES 19 september 1997, *Vr. & Antw. Senaat*, nr. 1-63, 3234.

<sup>589</sup> Luik 27 mei 1987, *Bull. Bel.*, afl. 670, 531.

<sup>590</sup> Brussel 28 mei 1991, *F.J.F.*, No. 91/389, *Fisc. Koer.* 1991, 463.

<sup>591</sup> Luik 23 mei 1990, *Bull. Bel.*, afl. 726, 820.

<sup>592</sup> Luik 22 juni 1989, *Bull. Bel.*, afl. 697, 2454.

<sup>593</sup> Circ. nr. Ci.RH.222/457.501, 23 maart 1995, *Bull. Bel.*, afl. 749, 1207. De aanwezigheid van een automatische eigendomsoverdracht bij het einde van de leasingovereenkomst is bovendien niet vereist: Rb. Antwerpen 31 mei 2002, *FiscoLoog* 2002, afl. 851, 19 juni 2002, 11.

<sup>594</sup> Ord.Br. 22 december 1994, *B.S.* 7 februari 1995, besproken in *Fiskoloog* 1995, afl. 507, 6.

7. Nieuwe<sup>595</sup> investeringen in materieel en outillage die vanaf 1 januari 2008 in het Vlaams gewest worden gedaan<sup>596</sup>.
8. Nieuwe investeringen van materieel en gereedschap in het Waals Gewest, verkregen of in nieuwe staat tot stand gebracht vanaf 1 januari 2005 en volgens het verschil zoals omschreven in artikel 253, 3°bis van het WIB92.
9. Nieuwe investeringen in materiaal en outillage in het Waals Gewest, verkregen of in nieuwe staat tot stand gebracht vanaf 1 januari 2006.
10. Materieel en outillage in het Waals Gewest, als het kadastraal inkomen, na aftrek van het vrijgesteld kadastraal inkomen, niet hoger is dan 795,00 EUR per kadastraal perceel<sup>597</sup>.
11. Vervangingsinvesteringen in materieel en outillage, die na 1 januari 1998 aanleiding geven tot een verhoogd kadastraal inkomen. Deze vrijstelling zal enkel worden verleend voor het gedeelte van het kadastraal inkomen dat hoger is dan het kadastraal inkomen dat op 1 januari 1998 ten aanzien van de 'vervangen' investeringen was vastgesteld.  
Komen niet in aanmerking voor de vrijstellingen, vermeld sub (7) en (11) de investeringen in materieel en outillage die geplaatst worden in industriële, nijverheids- of handelsgebouwen, die overeenkomstig het decreet betreffende de ruimtelijke ordening gecoördineerd op 22 oktober 1996 in overtreding zijn inzake de bouwvergunning. De federale regering meende dat het Vlaams Gewest zijn bevoegdheid te buiten was gegaan en diende een verzoek tot vernietiging in bij het Grondwettelijk Hof. Op 14 oktober 1999 verwierp het Hof dit annulatieverzoek<sup>598</sup>.
12. Voor wat het Vlaams Gewest betreft, onroerende goederen met een maximale vloeroppervlakte van 15 aren, waarvan minstens 50 % wordt gebruikt voor de uitoefening van een kleinhandel of voor het bedrijf van een ambachtsman, en die, op grond van een stedenbouwkundige vergunning, verbouwd worden tot een woning. Deze vrijstelling wordt verleend voor een periode van 3 jaar, te rekenen vanaf het aanslagjaar volgend op het jaar van effectieve bewoning zoals blijkt uit de inschrijving in het bevolkings- of vreemdelingenregister.
13. Voor wat het Vlaams Gewest betreft, bepaalde<sup>599</sup> onroerende goederen die aanleiding geven tot een verhoogd kadastraal inkomen ingevolge de uitvoering van renovatiewerkzaamheden. Deze vrijstelling wordt slechts verleend voor het gedeelte dat het vóór de aanvang van de renovatiewerkzaamheden vastgesteld kadastraal

<sup>595</sup> Dat investeringen in 'tweedehands' materieel en outillage de vrijstelling niet kunnen genieten, is volgens het Grondwettelijk Hof niet discriminerend: GwH 19 september 2007, nr. 120/2007, *F.J.F.*, No. 2008/137.

<sup>596</sup> E. AERTS, "Vrijstelling onroerende voorheffing voor nieuw materieel en outillage verduidelijkt", *Fisc. Act.* 2009, afl. 14, 9-12.

<sup>597</sup> Decr.W. 22 oktober 2003, *B.S.* 19 november 2003 en Programmadecr. 3 februari 2005, *B.S.* 1 maart 2005.

<sup>598</sup> Arbitragehof 14 oktober 1999, *B.S.* 29 oktober 1999, ed. 2, 40 934.

<sup>599</sup> Komen voor de toepassing in aanmerking de onroerende goederen die opgenomen zijn in de inventaris van de verwaarloosde gebouwen en/of woningen of van de ongeschikte en/of onbewoonbare woningen met toepassing van hoofdstuk VIII, afdeling 2, van het decreet van 22 december 1995 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1996.

inkomen overschrijdt. De vrijstelling geldt voor een periode van vijf jaar, te rekenen vanaf het aanslagjaar waarin het verhoogd kadastraal inkomen als grondslag van de onroerende voorheffing dient.

14. De bovengrond en de ondergrond van de onroerende goederen die door de Vlaamse Maatschappij voor Watervoorziening uitsluitend voor watervoorziening zijn bestemd<sup>600</sup>.
15. Onroerende goederen, gelegen in het Waals Gewest en erkend als Natuur 2000-gebied, Natuur- of Bosreservaat<sup>601</sup>.
16. Onroerende goederen die onder de toepassing vallen van het Vlaamse Bosdecreet en die overeenkomstig dat decreet als milieubeschermd bos werden erkend of die als bosreservaat werden erkend of aangewezen of die erkend werden voor de productie van bosbouwkundig teeltmateriaal.
17. De goederen die, voor wat het Brussels Hoofdstedelijk Gewest betreft, behoren tot het beschermd onroerend erfgoed en die niet werden verhuurd of geëxploiteerd, zoals bedoeld in artikel 20, 1° van het WIB92<sup>602</sup>.
18. Voor wat het Waals Gewest betreft, geldt tevens een tijdelijke vrijstelling op grond van het decreet van 25 juni 1992 met betrekking tot de economische expansie<sup>603</sup>.
19. Hetzelfde geldt ten aanzien van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest<sup>604</sup>.
20. Het Brussels Hoofdstedelijk Gewest voerde verder een vrijstelling van onroerende voorheffing in ten gunste van de micro-, kleine of middelgrote ondernemingen<sup>605</sup>.
21. Het Waals Gewest voerde ten slotte een aantal vrijstellingen in in het kader van de toekenning van gewestelijke incentives aan kleine en middelgrote of grote ondernemingen, alsmede in het kader van de incentives om de milieubescherming en het duurzame energieverbruik te bevorderen<sup>606</sup>.

---

<sup>600</sup> Cass. 25 mei 2000, *F.J.F.*, No. 2000/167.

<sup>601</sup> Decr.W. 6 december 2001 betreffende de instandhouding van de Natura 2000- gebieden alsook van de wilde fauna en flora, *B.S.* 22 januari 2002.

<sup>602</sup> Zie ook art. 122 Ord.Br. 19 februari 2004 betreffende enkele bepalingen inzake ruimtelijke ordening, *B.S.* 29 maart 2004 en art. 298 e.v. van het B.Br.H.Reg. 9 april 2004 houdende vaststelling van het Brussels Wetboek van Ruimtelijke ordening, *B.S.* 26 mei 2004.

<sup>603</sup> Decr.W. 25 juni 1992, *B.S.* 28 augustus 1992, besproken in *FiscoLoog* 1992, afl. 394, 5.

<sup>604</sup> Ord.Br. 1 juli 1993, betreffende de bevordering van de economische expansie in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest *Bull. Bel.*, afl. 731, 2601.

<sup>605</sup> Ord.Br. 13 december 2007 betreffende de steun ter bevordering van de economische expansie, *B.S.* 10 januari 2008.

<sup>606</sup> Decr.W. 11 maart 2004 betreffende de gewestelijke incentives ten gunste van kleine en middelgrote en ten gunste van grote ondernemingen, *B.S.* 8 april 2004; Decr.W. 11 maart 2004 betreffende de incentives om de milieubescherming en het duurzame energieverbruik te bevorderen, *B.S.* 8 april 2004; Br.W.Reg. 6 mei 2004 tot uitvoering van het decreet betreffende de gewestelijke incentives, *B.S.* 24 juni 2004; Br.W.Reg. 2 december 2004 tot uitvoering van het decreet betreffende de incentives om de milieubescherming en het duurzame energieverbruik te bevorderen, *B.S.* 30 december 2004; Br.W.Reg. 15 april 2005 tot aanpassing van de criteria voor kleine en middelgrote ondernemingen en tot wijziging van voormelde uitvoeringsbesluiten, *B.S.* 18 mei 2005.

### § 3. VERMINDERINGEN EN KWIJTSCHELDINGEN

Op vraag van de belanghebbende worden de volgende verminderingen toegestaan:

#### 1. Brussels Hoofdstedelijk en Waals Gewest

1625

art. 257 1° lid 1 WIB92

1. Een vermindering ten belope van 25 % van de onroerende voorheffing in verband met de door de belastingschuldige volledig betrokken woning, indien het kadastraal inkomen van zijn gezamenlijke in België gelegen onroerende goederen niet meer bedraagt dan 745,00 EUR. De problematiek van de automatische toekenning van deze vermindering werd behandeld in diverse parlementaire vragen<sup>607</sup>.

Voor het beoordelen van de grens van 745,00 EUR dient volgens de minister van Financiën enkel rekening te worden gehouden met in België gelegen onroerende goederen en dus niet met eventueel in het buitenland gelegen onroerende goederen<sup>608</sup>. Bij overschrijding van de grens van 745,00 EUR blijft de vermindering van 25 % behouden voor de belastingplichtige die ze genoten heeft vóór het aanslagjaar 1979, 'zolang':

- de belastingplichtige zijn woning volledig blijft betrekken;
- het overschrijden van de grens van 745,00 EUR uitsluitend te wijten is aan de algemene perequatie van de kadastrale inkomens van toepassing met ingang van het aanslagjaar 1980;
- het kadastraal inkomen van al de onroerende goederen van de belastingplichtige niet meer dan 992,00 EUR bedraagt (art. 260 WIB92).

Voor de interpretatie van het begrip 'bescheiden woning' worden de bedragen van 745,00 EUR en 992,00 EUR niet geïndexeerd. De term 'zolang' betekent dat de vermindering definitief verloren gaat, vanaf het ogenblik waarop men niet meer aan één van de voorwaarden voldoet<sup>609</sup>.

Met ingang van aanslagjaar 2010 wordt deze regeling in het Waals Gewest verstrengd. Voortaan wordt de vermindering nog slechts toegekend voor de *enige* (te beoordelen op 1 januari van het aanslagjaar) woning van de belastingplichtige.

Om vast te stellen of bedoelde woning de enige woning van de belastingplichtige is, worden alle onroerende goederen in aanmerking genomen die geheel of gedeeltelijk voor de woning bestemd zijn en waarop de belastingplichtige het geheel of een onverdeeld aandeel van een zakelijk recht bezit, ongeacht of ze in België of in het buitenland gelegen zijn. Er wordt evenwel geen rekening gehouden met:

- de overige woningen waarvan hij op 1 januari van het aanslagjaar slechts blote eigenaar is;
- een andere woning waarop de belastingplichtige uiterlijk 31 december van het

---

<sup>607</sup> Vr. nr. 265 LOONES 13 juni 1997, Vr. & Antw. Senaat, nr. 1-53, 2698 en Vr. nr. 306 VERHOFSTADT 12 september 1997, Vr. & Antw. Senaat 1997-1998, nr. 1-62, 3184. Zie ook Circ. nr. AFZ/2003-0136 - AFZ/2003-0912 - AFZ/2005-1160 - AFZ/2006-0039 - AFZ/2006-0463 (AFZ 13/2006), 5 juli 2006.

<sup>608</sup> Vr. nr. 972 ROOSE 3 juli 1997, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, nr. 96, 13048.

<sup>609</sup> Cass. 2 januari 1997, F.J.F., No. 97/75.

- lopend aanslagjaar zijn zakelijk recht daadwerkelijk heeft afgestaan;
- een andere woning die de belastingplichtige niet persoonlijk bewoont wegens;
  - wettelijke of contractuele belemmeringen waardoor de belastingplichtige op die datum de woning niet zelf kan betrekken. Dit zijn o.a. de woningen die onverbeterbaar zijn in de zin van artikel 1, 14°, van de Waalse huisvestingscode, als dusdanig erkend door een afgevaardigde van de minister van Huisvesting of bij een besluit van de burgemeester;
  - de stand van vordering van de bouw- of renovatiewerken waardoor de belastingplichtige de woning niet daadwerkelijk kan betrekken op dezelfde datum.

art. 257 1° lid 2 WIB92

Die vermindering wordt op 50 % gebracht voor een tijdperk van vijf jaar dat aanvangt met het eerste jaar waarvoor de onroerende voorheffing is verschuldigd, wanneer de belastingplichtige het woonhuis heeft doen bouwen of nieuw gebouwd heeft aangekocht zonder het voordeel van een bouw- of aankooppremie zoals bepaald in de wetgeving op de huisvesting (art. 257 1° lid 2 WIB92<sup>610</sup>).

art. 257 2° WIB92

2. Een vermindering van 20 % (Brussels Gewest) of 250,00 EUR<sup>611</sup> (Waals Gewest), respectievelijk 10 % (Brussels Gewest) of 125,00 EUR<sup>612</sup> (Waals Gewest) van de onroerende voorheffing in verband met het woonhuis betrokken door een grootoorlogsverminkte of door een gehandicapte persoon als bedoeld in artikel 135, lid 1, 1° van het WIB92 (art. 257 2° WIB92).

Zie voor de percentages ook de Vr. nr. 288 17 juli 1987, *Bull. Bel.*, afl. 668, 208.

---

<sup>610</sup> Vr. nr. 243 VAN VAERENBERG 2 oktober 1992, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, 9 november 1992, 2350 en *Bull. Bel.*, afl. 724, 355.

<sup>611</sup> Bedrag vermenigvuldigd met de breuk  $[1100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar de door de belastingplichtige betrokken woning gelegen is})]$ .

<sup>612</sup> Bedrag vermenigvuldigd met de breuk  $[100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar de door de belastingplichtige betrokken woning gelegen is})]$ .

De vermindering van onroerende voorheffing voor grootoorlogsverminkten impliceert een erkende invaliditeit van ten minste 100 %<sup>613</sup>.

Voor het begrip 'gehandicapt' zie o.m. Circ. nr. Ci.D.19/402.192 15 oktober 1990, *Bull. Bel.*, afl. 700, 3229.

Een belastingvermindering kan niet worden verleend aan personen wier handicap het gevolg is van feiten welke pas na het bereiken van de 65-jarige leeftijd zijn overkomen of vastgesteld<sup>614</sup>. Voor het bekomen van de vermindering is het voldoende dat het woonhuis betrokken wordt door een gehandicapt persoon. Niet vereist is dat deze tevens eigenaar is noch dat hij een persoon is die ten laste kan worden genomen door de belastingplichtige met wie hij samen het woonhuis betreft<sup>615</sup>.

art. 257 3° WIB92

3. Een vermindering van 10 % (Brussels Gewest) of 125,00 EUR<sup>616</sup> (Waals Gewest) per (niet- gehandicapt) kind ten laste, van 20 % (Brussels Gewest) of 250,00 EUR<sup>617</sup> (Waals Gewest) per gehandicapt persoon ten laste, met inbegrip van de echtgenoot, in verband met één onroerend goed dat wordt betrokken door het hoofd van een gezin met op 1 januari ten minste twee kinderen in leven of één gehandicapt persoon, als bedoeld in artikel 135, lid 1 van het WIB92. Zowel het recht als de omvang van de vermindering hangt dus af van de gezinssituatie<sup>618</sup>. Een kind dat gedurende de veldtochten 1914-18 en 1940-45 als militair, weerstander, politiek gevangene of burgerlijk oorlogsslachtoffer overleden of vermist is, wordt meegerekend alsof het in leven was (art. 257 3° WIB92).

Onder 'gezin' moet worden verstaan, de 'kernfamilie' die samenleeft onder hetzelfde dak. De ongehuwde partner die werkelijk en permanent samenwoont met het gezinshoofd en hun gemeenschappelijke kinderen, maakt deel uit van het gezin<sup>619</sup>.

art. 258 WIB92

Deze vermindering mag slechts één onroerend goed betreffen dat kan worden aangeduid door het gezinshoofd (art. 258 WIB92); het woord 'kind' moest worden opgevat in de zin van 'natuurlijk' kind; het gaat dus om een wettig, onwettig of geadopteerd kind; de betekenis ervan was dus beperkter dan deze van de term 'kind ten laste' waarvan sprake in randnr. 1361<sup>620</sup>. De fiscale hervormingswet van 7 december 1988 bepaalt dat aan het begrip 'kind' dezelfde inhoud mag worden toegekend als in de personenbelasting.

<sup>613</sup> Vr. nr. 288 GONDRY, *Vr. & Antw.* Kamer 1986-1987, 25 augustus 1987, 3953.

<sup>614</sup> Vr. nr. 490 GEENS 9 september 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1993-1994, 19 oktober 1993, 4065 en *Bull. Bel.*, afl. 734, 197; Vr. nr. 602 ANCIAUX 7 december 1997, *Vr. & Antw.* Senaat, nr. 1-61, 3 136.

<sup>615</sup> Rb. Bergen 8 mei 2003, *Fiscooloog* 2003, afl. 894, 10.

<sup>616</sup> Bedrag vermenigvuldigd met de breuk  $[100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar de door de belastingplichtige betrokken woning gelegen is})]$ .

<sup>617</sup> Bedrag vermenigvuldigd met de breuk  $[100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar de door de belastingplichtige betrokken woning gelegen is})]$ .

<sup>618</sup> Vr. nr. 117 OLIVIER 18 september 1996, *Bull. Bel.*, afl. 769, 471.

<sup>619</sup> Brussel 6 april 2006, *F.J.F.*, No. 2006/288.

<sup>620</sup> Vr. nr. 172 DE CLIPPELE, *Vr. & Antw.* Senaat 1981-1982, 21 september 1982, 1183; Vr. nr. 373 DALEM, *Vr. & Antw.* Senaat 1984-1985, 13 augustus 1985, 2114; Vr. nr. 93 VALKENIERS, *Vr. & Antw.* Senaat 1985-1986, 11 maart 1986, 508.

Uit de voorbereidende werken van de wet die aan de oorsprong ligt van de vermindering van de onroerende voorheffing ten voordele van het gezinshoofd kan niet worden afgeleid dat aan het begrip 'kinderen' een ruimere dan de juridische betekenis ten opzichte van het gezinshoofd en/of zijn echtgenote moet worden toegekend<sup>621</sup>.

Het gezinshoofd moet geen gehandicapte persoon ten laste hebben; het is voldoende dat een gehandicapte persoon deel uitmaakt van het gezin om de vermindering te genieten<sup>622</sup>.

4. Voor wat uitsluitend het Waals Gewest betreft, een vermindering van de onroerende voorheffing betreffende het onroerend goed betrokken door het hoofd van een gezin met een persoon ten laste die niet bedoeld wordt in nr. 2 hierboven en die deel uitmaakt van zijn gezin of van het gezin van zijn echtgenoot of wettelijk samenwonende, met uitzondering van de echtgenoot of de wettelijk samenwonende. De vermindering bedraagt 125,00 EUR<sup>623</sup> voor iedere persoon ten laste bedoeld in de vorige alinea.

art. 257 4° WIB92

5. Een kwijtschelding of proportionele vermindering van de onroerende voorheffing voor zover het belastbaar inkomen krachtens artikel 15 van het WIB92, kan worden verminderd (zie ook randnrs. 1025 e.v., art. 257 WIB92)<sup>624</sup>.

Het moet wel gaan om een gebouwd onroerend goed. Dit is niet het geval voor een slakkenberg (bij een kolenmijn)<sup>625</sup>.

Voor wat het Brussels Hoofdstedelijk Gewest betreft, is voormelde kwijtschelding of vermindering bovendien afhankelijk van de voorwaarde dat:

- het een gebouwd onroerend goed betreft dat niet gemeubileerd is en dat in de loop van het jaar gedurende tenminste negentig dagen niet in gebruik is genomen en geen inkomsten heeft opgebracht;
- het hierboven bedoelde gebouw ongezond maar verbeterbaar is verklaard;
- het gebouw na de werkzaamheden voldoet aan de minimale woonbaarheidsnormen;
- de belastingplichtige een bewoning van het gebouw bewijst gedurende een ononderbroken periode van negen jaar;
- de belastingplichtige aan de gewestelijke directeur het ter zake vereiste attest bezorgt<sup>626</sup>.

Het Grondwettelijk Hof besliste<sup>627</sup> dat de Brusselse regeling discriminatoir is ten

---

<sup>621</sup> Antwerpen 5 maart 1984, *Bull. Bel.*, afl. 646, 106, *F.J.F.*, No. 84/171.

<sup>622</sup> Vr. nr. 352 VAN GREMBERGEN 13 januari 1993, *Vr. & Antw. Kamer 1992-1993*, 15 februari 1993, 3 832 en *Bull. Bel.*, afl. 727, 1 331.

<sup>623</sup> Bedrag vermenigvuldigd met de breuk  $[100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar de door de belastingplichtige betrokken woning gelegen is})]$ .

<sup>624</sup> Bedrag vermenigvuldigd met de breuk  $[100/(100 + \text{bovenop de onroerende voorheffing totaal opcentiemen bepaald door de gemeente, de agglomeratie en de provincie waar de door de belastingplichtige betrokken woning gelegen s})]$ .

<sup>625</sup> Rb. Bergen 15 januari 2002, *Fiscoloog 2002*, afl. 833, 11.

<sup>626</sup> Ord.Br. 23 juli 1992, *B.S.* 1 augustus 1992, zoals aangevuld bij Ord.Br. 13 april 1995, *B.S.* 13 juni 1995. Uitvoeringsbesluit: B.Br.H.Gew. 13 april 1995, *B.S.* 13 juni 1995.

<sup>627</sup> Arbitragehof 19 december 2002, *Fiscoloog*, afl. 875, 7.

aanzien van die categorie van belastingplichtigen, die een gebouw goed onderhouden, maar dat evenwel onbewoond is gebleven ten gevolge van uitzonderlijke omstandigheden onafhankelijk van hun wil.

Voor het Waals Gewest wordt de regeling vanaf aanslagjaar 2009 als volgt verstrengd. Een vermindering of kwijtschelding is nog slechts mogelijk indien een niet ingericht bebouwd onroerend goed minstens 180 dagen in de loop van het jaar onbezet en improductief is gebleven. Bovendien wordt nu expliciet (de meerderheid van de rechtspraak ging daar al van uit, zie verder) vereist dat de improductiviteit van onvrijwillige aard moet zijn. Alleen het feit dat het goed tegelijkertijd te huur en te koop aangeboden wordt door de belastingplichtige stelt de improductiviteit niet voldoende vast. Ook kan de evenredige vermindering niet verder<sup>628</sup> worden toegekend vanaf het tijdstip waarop het onroerend goed sinds meer dan twaalf maanden (rekening houdend met het vorige aanslagjaar) niet meer in gebruik is, behalve in het geval van een onroerend goed waarop de belastingplichtige de zakelijke rechten niet kan uitoefenen wegens ramp, overmacht, een procedure of een administratief of gerechtelijk onderzoek waardoor het vrije genot van het onroerend goed belet wordt, tot de dag waarop die omstandigheden die het vrije genot van het onroerend belemmeren verdwijnen. Als dusdanig wordt beschouwd een onroerend goed dat onverbeterbaar is in de zin van artikel 1, 14°, van de Waalse huisvestingscode, als dusdanig erkend door een afgevaardigde van de minister van Huisvesting of bij een besluit van de burgemeester.

Volgens het Hof van Cassatie moet de improductiviteit onvrijwillig zijn<sup>629</sup>. Het hof van beroep te Antwerpen poneerde evenwel dat de voorwaarde van 'onvrijwillige' improductiviteit niet in de wet staat<sup>630</sup>. De rechtbank van eerste aanleg te Namen oordeelt in dezelfde zin<sup>631</sup>.

Volgens het hof van beroep van Antwerpen is in de periode van verbouwing de improductiviteit onvrijwillig. Dit geldt evenwel niet voor de periode die de uitvoering van de werken voorafgaat voor dewelke de eigenaar besluit zijn onroerend goed vrij te houden en niet ter verhuren met het oog op de geplande verbouwwerken<sup>632</sup>. Toch kunnen er omstandigheden zijn waar het uitvoeren van verbouwwerken *c.q.* renovatiewerken niet leidt tot vrijwillige improductiviteit<sup>633</sup>. Het feit dat de belastingplichtige en zijn familie in het onroerend goed gedomicilieerd zijn, betekent nog niet dat ze het huis ook effectief hebben bewoond<sup>634</sup>. Anderzijds besliste het hof van beroep te Brussel dat een onroerend

---

<sup>628</sup> Dit betreft enkel het gedeelte boven de 12 maanden.

<sup>629</sup> Cass. 1 december 1959, *Pas.* 1969, 1, 396.

<sup>630</sup> Antwerpen 28 november 1994, *F.J.F.*, No. 95/87. Dit arrest werd door het Hof van Cassatie verbroken: Cass. 26 maart 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 661, 11.

<sup>631</sup> Rb. Namen 3 mei 2006, *F.J.F.*, No. 2009/46.

<sup>632</sup> Antwerpen 6 juni 1995, *Fisc. Koer.* 1995, 492. Zeker indien een lange termijn verloopt tussen verwerving van het onroerend goed en renovatie: Rb. Bergen 18 januari 2002, *F.J.F.*, No. 2002/198; Rb. Gent 15 november 2001, *Fiscooloog* 2002, afl. 833, 11. Tenzij wanneer, door omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige, de verbouwwerken langer duren dan aanvankelijk gepland: Antwerpen 21 mei 2002, *F.J.F.*, No. 2002/22.

<sup>633</sup> Bv. Luik 21 juni 2000, *F.J.F.*, No. 2000/198; Bergen 2 juni 2000, *F.J.F.*, No. 2000/197; Brussel 25 juni 2003, *Fiscooloog* 2003, afl. 909, 9; Rb. Antwerpen 14 juni 2006, *F.J.F.*, No. 2008/256.

<sup>634</sup> Gent 27 november 1997, *Fisc. Act.* 1998, afl. 18, 9.

goed, waarin het meubilair van een gefailleerde huurder nog steeds aanwezig is, nog steeds als in gebruik genomen moet worden aangemerkt<sup>635</sup>.

Komt in aanmerking voor een vermindering van de onroerende voorheffing, een gebouw dat onbewoonbaar en onhygiënisch was en volgestopt met versleten meubelen die de rentabiliteit ervan verhinderen<sup>636</sup>. De verminderde productiviteit kan niet het gevolg zijn van een gebrek aan beroepsinkomsten in hoofde van de belastingplichtige<sup>637</sup>. Vrijstelling van onroerende voorheffing kan verleend worden, indien het omwille van economische omstandigheden realistischer is het gebouw te koop aan te bieden, dan te verhuren<sup>638</sup>. Indien de verkoper van een gebouw verplicht is de verkoop gerechtelijk te laten ontbinden, kan voor de periode van de leegstand, vrijstelling van onroerende voorheffing verkregen worden<sup>639</sup>.

Improductiviteit is vrijwillig indien een onroerend goed enkel te koop wordt aangeboden en niet te huur, terwijl niet is aangetoond dat uitzonderlijke omstandigheden, onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige, de productiviteit van het onroerend goed in dat geval zouden hebben verminderd of doen verdwijnen<sup>640</sup>.

Indien kwijtschelding of vermindering wordt gevraagd op grond van vernieling, dient aangetoond dat dit het gevolg is van buitengewone gebeurtenissen, onafhankelijk van de wil van de eigenaar, zoals brand en ineenstorting<sup>641</sup>. Vrijwillige afbraak kan niet beschouwd worden als vernieling en geeft bijgevolg geen recht op een vermindering of kwijtschelding van onroerende voorheffing<sup>642</sup>.

6. Voor het Waals Gewest geldt vanaf aanslagjaar 2010 een tijdelijke verlaging van de onroerende voorheffing voor onroerende goederen die vernieuwd worden om te worden verbouwd tot een passiefwoning, onder volgende voorwaarden:
  - de vernieuwing moet gebeuren met toepassing van de belastingvermindering voor passiefwoningen in de zin van artikel 145/24, § 2, lid 1, 3° van het WIB92;
  - de woning moet voor het eerst als passiefwoning worden betrokken uiterlijk op 31 december 2010; en
  - de passiefwoning moet op 1 januari van het aanslagjaar de enige en eigen woning van de belastingplichtige zijn in de zin van artikel 257, lid 1, 1° van het WIB92.Als aan deze voorwaarden is voldaan, wordt het tarief van de onroerende voorheffing van in principe 1,25 % verminderd tot 0,25 % voor het eerste aanslagjaar dat volgt op het jaar waarin is vastgesteld dat de woning als een passiefwoning kwalificeert. Tijdens het tweede tot en met het vierde aanslagjaar bedraagt het verminderd tarief respectievelijk 0,5 %, 0,75 % en 1 %. Vanaf het vijfde aanslagjaar geldt opnieuw het normale tarief van de onroerende voorheffing.

---

<sup>635</sup> Brussel 26 januari 2000, *F.J.F.*, No. 2000/141.

<sup>636</sup> Bergen 3 januari 1992, *F.J.F.*, No. 93/38, 77.

<sup>637</sup> Brussel 4 september 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 18, 9.

<sup>638</sup> Brussel 19 november 1992, *Fisc. Koer.* 1993, 276; Luik 13 mei 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 27, 5.

<sup>639</sup> Antwerpen 6 april 1993, *Fisc. Koer.* 1993, 590.

<sup>640</sup> Bergen 1 december 1999, *F.J.F.*, No. 2000/168. Anders: Luik 24 november 1999, *F.J.F.*, No. 2000/72.

<sup>641</sup> Gent 3 februari 2004, *F.J.F.*, No. 2005/ 15.

<sup>642</sup> Antwerpen 7 december 1998, *F.J.F.*, No. 99/106; Antwerpen 6 april 1999, *Fiscoloog* 1999, afl. 710, 13.

De beoordeling van de voorwaarden tot vermindering moet per gedeelte van het kadastraal perceel worden nagegaan, indien dit gedeelte een afzonderlijke huisvesting vormt of een departement dat afzonderlijk kan werken, of een eenheid vormt die kan afgezonderd worden van de andere goederen die het perceel vormen en die afzonderlijk kan worden gekadastraerd<sup>643</sup>. Om de kwijtschelding of vermindering te kunnen genieten, moet een bezwaarschrift worden ingediend<sup>644</sup>.

#### 1626

##### art. 258 WIB92

De verminderingen, vermeld *sub* 1, 2 en 3 (en, voor wat het Waals Gewest betreft, *sub* 4) worden beoordeeld naar de toestand op 1 januari van het aanslagjaar van de onroerende voorheffing en mogen worden samengevoegd. Zij mogen slechts slaan op één enkel, eventueel door de betrokkenen aan te wijzen, onroerend goed. Zij (voor het Waals Gewest geldt het volgende slechts met betrekking tot de vermindering *sub* 1) worden niet verleend voor het beroepsgedeelte van de woning, indien het gedeelte van het inkomen dat hierop betrekking heeft, meer bedraagt dan 1/4 van het kadastraal inkomen van de totale woning (art. 258 WIB92).

Over de draagwijdte van het ene aan te wijzen onroerend goed werd de minister van Financiën in het verleden al een aantal maal geïnterpelleerd<sup>645</sup>.

##### art. 259 WIB92

De verminderingen, vermeld *sub* 2 en 3 (voor wat het Waals Gewest betreft, *sub* 2 en 4) zijn van de huur aftrekbaar, niettegenstaande elk hiermee strijdig beding. Zij zijn niet van toepassing op het gedeelte van het onroerend goed dat wordt bewoond door personen, die niet tot het gezin van de betrokken grootoorlogsverminkte, van de invalide of van het gezinshoofd behoren (art. 259 WIB92).

## 2. Vlaams Gewest

### 1626, 50

In het Vlaams Gewest wordt verleend:

1. Een vermindering ten belope van 25 % voor de woning waar de belastingplichtige volgens het bevolkingsregister zijn hoofdverblijfplaats heeft, wanneer het kadastraal inkomen van zijn in het Vlaams Gewest gelegen onroerende goederen niet meer bedraagt dan 745 EUR.

Bij overschrijding van de grens van 745,00 EUR geldt hetzelfde als hetgeen hoger werd gezegd ten aanzien van het Waals en Brussels Hoofdstedelijk Gewest. Echter, daar waar wordt gesteld dat het kadastraal inkomen van de onroerende goederen van de belastingplichtige niet meer mag bedragen dan 992,00 EUR wordt gesteld dat dit enkel geldt ten aanzien van de gezamenlijke in het Vlaams Gewest gelegen onroerende goederen.

---

<sup>643</sup> Zie bv. Gent 14 oktober 2008, *Fiscoloog* 2009, afl. 1161, 13.

<sup>644</sup> Vr. nr. 256 VAES 22 januari 1993, *Vr. & Antw.* Senaat 1992-1993, 2063.

<sup>645</sup> Vr. nr. 402 BORGINON 26 april 1996, *Vr. & Antw.* Kamer 1995-1996, 10 juni 1996, 4828 en *Bull. Bel.*, afl. 764, 2037, besproken in *Fiscoloog* 1996, afl. 581, 1.

Er geldt verder een gelijkaardige verhoging tot 50 %, maar dit dient wel te worden aangevraagd.

art. 257 § 1 2° WIB92

2. Een vermindering, berekend volgens een forfaitair (en geïndexeerd) bedrag dat oploopt in functie van het aantal kinderen en dat wordt toegekend voor de woning die op 1 januari wordt betrokken door een gezin met ten minste twee kinderen (waarbij de als gehandicapte aangemerkte kinderen voor twee worden gerekend) die daar hun woonplaats hebben blijktens een inschrijving in het bevolkingsregister en die in aanmerking komen voor kinderbijslag (art. 257 § 1 2° WIB92)<sup>646</sup>. Volgens het Grondwettelijk Hof is deze regeling niet in strijd met het grondwettelijk gewaarborgd gelijkheidsbeginsel<sup>647</sup>.

art. 257 § 2 4° WIB92

Op aanvraag wordt deze vermindering ook verleend voor de kinderen van grensarbeiders, die in het land waar de grensarbeider is tewerkgesteld van ieder stelsel van kinderbijslag zijn uitgesloten, voor zover deze kinderen ingevolge de Belgische wetgeving in aanmerking zouden komen voor kinderbijslag (nieuw art. 257 § 2 4° WIB92).

3. Een vermindering per gehandicapte persoon, andere dan bedoeld onder 2, in verband met de woning waar ze hun woonplaats hebben op 1 januari van het aanslagjaar blijktens een inschrijving in het bevolkingsregister. Deze vermindering wordt berekend alsof het een gehandicapt kind betrof.

art. 257 §1 4°- 6° WIB92

4. Een vermindering van 20 % tot 40 % gedurende tien jaar voor bepaalde energiezuinige gebouwen (art. 257 §1 4°- 6° WIB92).
5. Op aanvraag, een vermindering van 20 % in verband met de woning die wordt betrokken door een grootoorlogsverminkte.
6. Op aanvraag, een kwijtschelding of proportionele vermindering van de onroerende voorheffing, voor zover het kadastraal inkomen ingevolge artikel 15 van het WIB92 kan worden verminderd (zie hierover ook randnr. 1625).  
Deze kwijtschelding of vermindering vindt evenwel geen toepassing als het onroerend goed langer dan twaalf maanden<sup>648</sup> niet in gebruik is genomen, rekening houdend met het vorige aanslagjaar.  
Op deze twaalfmaandenregel bestaan een aantal uitzonderingen:
  - 1° bij niet-gemeubileerde gebouwde onroerende goederen, opgenomen in een onteigeningsplan;
  - 2° bij niet-gemeubileerde gebouwde onroerende goederen in renovatie of verbouwing met sociaal of cultureel doel, uitgevoerd door een sociale huisvestingsmaatschappij of in opdracht van een overheid. Deze kwijtschelding of proportionele vermindering geldt slechts voor een maximale periode van vijf

---

<sup>646</sup> Bedragen voor aanslagjaar 2010: MB 2 april 2010, B.S. 9 april 2010.

<sup>647</sup> Arbitragehof 25 november 1999, B.S. 29 december 1999.

<sup>648</sup> Volgens het hof van beroep van Brussel moeten deze 12 maanden van niet-gebruik niet noodzakelijk op elkaar volgen (Brussel 17 september 2009, *Fiscooloog* 2010, afl. 1208, 13).

jaar;

3° bij onroerende goederen, waarvan door toedoen van een ramp, overmacht<sup>649</sup>, een lopende gerechtelijke of administratieve procedure of onderzoek, of een niet-afgehandelde procedure van erfenis de belastingplichtige zijn zakelijke rechten niet kan uitoefenen. De onroerende voorheffing is dan opnieuw verschuldigd vanaf 1 januari van het aanslagjaar volgend op het jaar waarin de omstandigheden die het vrij genot van het onroerend goed belemmerden, wegvallen.

De verminderingen, vermeld *sub* 1 tot en met 4 worden beoordeeld naar de toestand op 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar van de onroerende voorheffing wordt genoemd, en mogen worden samengevoegd. Deze verminderingen mogen slechts slaan op één enkel, eventueel door de betrokkenen aan te wijzen, onroerend goed. De verminderingen, vermeld *sub* 2 (enkel de automatische vermindering met 25 %), 3 en 4 zijn van de huur aftrekbaar, niettegenstaande elk strijdig beding. Zij zijn niet van toepassing op het gedeelte van de woning of van het onroerend goed dat wordt bewoond door personen die geen deel uitmaken van hetzelfde gezin of niet tot het gezin van de betrokken groot-oorlogsverminkte of van de gehandicapte behoren.

**1627**

**art. 256 WIB92**

Een kwijtschelding van de onroerende voorheffing op outillage heeft niet tot gevolg dat ook de onroerende voorheffing op de gebouwde onroerende goederen kan worden verminderd<sup>650</sup>.

Afdeling II.

### **Verrekening van de onroerende voorheffing**

**1628**

**art. 277 lid 1 en 2 WIB92**

Als onroerende voorheffing wordt enkel verrekend het bedrag van de onroerende voorheffing, zoals bepaald in artikel 255 van het WIB92 en verhoogd met de opcentiemen, met betrekking tot het kadastraal inkomen van de eigen woning. Bovendien is er maar verrekening voor zover dat het kadastraal inkomen in het belastbaar inkomen is begrepen en vastgesteld overeenkomstig de artikelen 7 tot 13, 15 en 16 van het WIB92 (art. 277 lid 1 WIB92<sup>651</sup>).

Het te verrekenen bedrag mag niet hoger zijn dan 12,5 % van het voormelde kadastraal inkomen dat aan de onroerende voorheffing is onderworpen.

---

<sup>649</sup> Het Grondwettelijk Hof oordeelde meermaals (GwH 11 juni 2003, nr. 82/2003, *F.J.F.*, No. 2003/274 en GwH 26 november 2003, nr. 155/2003, *F.J.F.*, No. 2004/211) dat de 12-maandenregel artikel 10 en 11 van de Grondwet schendt ten aanzien van de categorie eigenaars van gebouwde onroerende goederen van wie het gebouw leegstaat om redenen die onafhankelijk zijn van hun wil. Er lijkt dus ruimte voor een toepassing die verder gaat dan het begrip 'overmacht'. In een arrest van het Hof van beroep te Gent werd dit begrip *in concreto* getoetst; Gent 24 december 2003, *Fiscoloog* 2004, afl. 930, 10, zie ook Gent 12 januari 2010, *Fiscoloog* 2010, afl. 1211, 12. Zie over de rechtspraak van het Grondwettelijk Hof: R. FORESTINI, "L'article 257, §2bis du C.I.R. 1992 tel qu'applicable en Région flamande est discriminatoire", *L.F.B.* 2009, afl. 85, 8-11.

<sup>650</sup> Cass. 28 januari 1993, *R.W.* 1993-1994, 155, *Fiscoloog* 1993, afl. 452, 12.

<sup>651</sup> Circ. nr. Ci.RH.421/456.223, 2 februari 1994, *Bull. Bel.*, afl. 736, 629. Voor de verrekening van OV: Circ. nr. Ci.RH.721/466.142, 8 juli 1997, *Bull. Bel.*, afl. 774, 1800.

Wat niet kan verrekend worden, komt ook niet in aanmerking voor terugbetaling. Dat is zelfs het geval ook wanneer de personenbelasting niet (tijdig) wordt ingekohierd<sup>652</sup>. Met ingang vanaf aanslagjaar 2006 is het voorgaande nog enkel toepasselijk onder het regime van de overgangsbepaling van artikel 526 van het WIB92.

### Hoofdstuk III

## Voorheffingen op inkomsten uit roerende goederen

#### 1634

Ter gelegenheid van de omzetting van de Europese spaarrichtlijn werd in het Belgisch fiscaal recht een nieuw soort voorheffing op inkomsten op roerende goederen ingevoerd, meer bepaald op grensoverschrijdende interestbetalingen: het betreft de ‘woonstaatheffing’ die wordt besproken onder randnr. 1649,70. Deze heffing moet onderscheiden worden van de ‘roerende voorheffing’ in de klassieke zin. Twee KB's van 27 september 2009 hebben de reglementering ter omzetting van de Europese spaarrichtlijn inmiddels aangepast, zodat België vanaf begin 2010 de overstap kan maken van ‘woonstaatheffing’ naar het systeem van automatische gegevensuitwisseling<sup>653</sup>.

Verder wordt in dit hoofdstuk een afzonderlijke paragraaf gewijd aan het FBB (‘forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting’). Dit is een fiscale tegemoetkoming voor Belgische ingezetenen die inkomsten van buitenlandse oorsprong genieten.

#### Afdeling I.

#### Roerende voorheffing

#### 1634, 50

- Circulaires – Circ. nr. AOIF 23/2008, 7 juli 2008.
- Bibliografie – BAX, A., DENYS, L.A., PEETERS, B., SPINCEMAILLE, L. en VERLINDEN, W., *Dividenden zonder grenzen (de Europese moeder-dochterrichtlijn)*, Kalmthout, Biblio, 1991, 234 p.
- ROELS, F. en PESTIAUX, B., *Précompte mobilier*, Brussel, Editions Kluwer, 2002, 350 p.
- SMET, P., *Handboek roerende voorheffing*, Kalmthout, Biblio, 2003, 526.
- PODEVIJN, F., “De beroepsbeleggers en de roerende voorheffing”, *Bull. Bel.*, afl. 477, 473.
- GENGOUX, J., “De roerende voorheffing”, *Bull. Bel.* 1972, afl. 493, 280.
- VANHEESWIJCK, L., “De bevrijdende roerende voorheffing, theorie en praktijk van een fiscale stimulans”, *Fiskofoon* 1984, 126-130.
- BONTE, A., “De natuurlijke persoon als schuldenaar van de roerende voorheffing”, *Fiskofoon* 1985, afl. 53, 104-108.
- DUMONT, M., “Roerende voorheffing en definitief belaste reserves: het bijzonder geval

<sup>652</sup> Cass. 3 oktober 2003, *Fiscoloog* 2003, afl. 911, 8.

<sup>653</sup> B.S. 1 oktober 2009, ed. 2, respectievelijk 65609 en 65615.

- van de berekening van de roerende voorheffing bij opnemng van definitief belaste reserves”, *A.F.T.* 1985, 12-15.
- KLEYNEN, G., “Bevrijdende roerende voorheffing en aftrekbare interesten”, *A.F.T.* 1987, 28- 30.
  - COPPENS, H., “Het wel en wee bij de verlaging van de roerende voorheffing”, *A.F.T.* 1990, 219-227.
  - VAN HEUVERSWEYN, P., “De vrijstelling van roerende voorheffing op dividenden na de implementatie van de moeder-dochter-richtlijn in de Belgische wetgeving”, *Fiskofoon* 1992, 347-359.
  - LEFEBRE, O., “Généralisation du système fiscal des titres dématérialisés à l’ensemble des titres à revenu fixe”, *Bank. Fin.* 1992, 193-195.
  - X, “Tussentijdse verhandelingen van rentegevende effecten blijven voor verwarring zorgen”, *Fiskoloog* 1993, afl. 443, 5.
  - KLEYNEN, G., “La taxation des revenus de capitaux et biens mobiliers: le point en ce début d’année 1994”, *R.G.F.* 1994, 106-115.
  - ROSOUX, R., “Le précompte mobilier: s’y retrouver dans le dédale des mesures légales et réglementaires et de ses exonérations”, *C.&F.P.* 1994, afl. 19, 531.
  - VAN CROMBRUGGE, S., “Proratering roerende voorheffing: tekstzuivering zorgt voor nieuwe problemen”, *Fiskoloog* 1994, afl. 474, 7.
  - VAN CROMBRUGGE, S., “Roerende voorheffing: indexering en voorschotten RV”, *Fiskoloog* 1994, afl. 485, 7.
  - BONTE, T., “Belangrijke versoepeling formaliteiten RV”, *Fiskoloog* 1995, afl. 500, 5 (betreffende Circ. nr. Ci.RH.233/460.065, 21 november 1994).
  - PIOT, W., “Roerende voorheffing op interesten. Heffingsbevoegdheid en belastbaar feit”, *A.F.T.* 1995, 345-351.
  - MAREELS, D., “Exonérations de précompte mobilier: la politique menée par les autorités belges de 1962 à nos jours”, *J.D.F.* 2000, 129-174.
  - FOGUENNE, L. en VANDEVYVER, C., “Dividendes soumis au précompte mobilier réduit: le VVPR”, *C.&F.P.* 2002, 371-378.

**1635**

**art. 249 WIB92**

De roerende voorheffing wordt geheven op inkomsten van roerende goederen en kapitalen (art. 249 WIB92). De roerende voorheffing is in principe verrekenbaar met de inkomstenbelastingen van de genietter en is terugbetaalbaar ingeval van gebrek aan voldoende belasting.

**1636**

Ook liquidatie- en inkoopboni worden onderworpen aan de roerende voorheffing sinds de wet van 24 december 2002<sup>654</sup>.

---

<sup>654</sup> B.S. 31 december 2002.

De *schuldenaars* van de roerende voorheffing zijn:

- a. Al wie roerende inkomsten betaalt en in België is gevestigd. Als 'roerende inkomsten' worden ook de diverse inkomsten met roerend karakter bedoeld, alsook de 'vergoedingen voor ontbrekende coupon of voor ontbrekend lot'. Er is echter een uitzondering voor inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, andere dan dividenden, en ook voor de in artikel 228, § 2, 9°, j, van het WIB92 bedoelde diverse inkomsten waarvan de schuldenaar onderworpen is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting, wanneer die inkomsten worden toegerekend op de resultaten van een inrichting waarover de schuldenaar in het buitenland beschikt en wanneer ze door de schuldenaar niet rechtstreeks aan de verkrijger van de inkomsten worden betaald (art. 261 lid 2 WIB92).
- b. De vaste inrichtingen van buitenlandse ondernemingen op wiens resultaten ze worden toegekend<sup>655</sup>.
- c. De in België gevestigde tussenpersonen die betrokken zijn bij de uitbetaling van de inkomsten, tenzij hen de inhouding van de voorheffing door een vorig tussenpersoon wordt bewezen. Deze verplichting geldt enkel wanneer de tussenpersonen tussenkomen bij de uitbetaling van inkomsten van *buitenlandse oorsprong*<sup>656</sup>. Belangrijk hierbij is dat, indien een eerste tussenpersoon de inhouding niet heeft gedaan, de tweede tussenpersoon verplicht is de roerende voorheffing te voldoen<sup>657</sup>. De in artikel 261, 2° van het WIB92 vermelde vereiste, dat een tussenpersoon (die tussenkomen in een uitbetaling van roerende inkomsten van buitenlandse oorsprong) slechts vrijgesteld is van inhouding van roerende voorheffing, wanneer hij bewijst dat een vorige tussenpersoon de voorheffing heeft ingehouden, veronderstelt dat een tussenkomen tussenkomen steeds (kan) weten en op de hoogte (kan) zijn dat het de betaling van belastbare inkomsten betreft. In bepaalde gevallen rustte er op hem dan ook een onmogelijke verplichting (tot inhouding), wanneer hij hierover in de onwetendheid bleef. Een circulaire van 11 juni 2004<sup>658</sup> trachtte hieraan tegemoet te komen door middel van specifieke richtlijnen voor identificatie van buitenlandse inkomsten: tussenpersonen die deze richtlijnen naleven, werden ontheven van hun verplichting in artikel 261, 2° van het WIB92. Deze circulaire werd echter weer ingetrokken.  
Een depositogarantiestelsel dat, bij het in gebreke blijven van een financiële

<sup>655</sup> Over de draagwijdte van de begrippen 'toerekening' en 'aanrekening': Cass. 20 juni 2002, T.F.R. 2003, afl. 242, 496, noot A. VAN DE VIJVER besproken in P. SMET, "Toerekening interestlasten aan Belgische vaste inrichting", *Fiscoloog (I.)* 2002, afl. 226, 3; arrest a quo: Gent 27 april 2000, T.F.R., afl. 186, 727-733, noot M. DE MUNTER en *Fiscoloog* 2000, afl. 757, 10; P. SMET, "Boekhoudkundige toerekening: wat met de RV?", *Fiscoloog (I.)* 2000, afl. 199, 6; F. DESTERBECK, "Interest ten laste van vaste inrichting: roerende voorheffing", *Fisc. Act.* 2000, afl. 20, 3, A.F.T. 2000, 401, noot T. WUSTENBERGHS en R.G.F. 2000, 264; A. VAN DE VIJVER, "Toerekening van interesten aan een Belgische inrichting leidt tot verschuldigheid roerende voorheffing" (noot onder Cass. 20 juni 2002), T.F.R. 2003, afl. 242, 500.

<sup>656</sup> Art. 40 wet van 22 december 1998, B.S. 15 januari 1999.

<sup>657</sup> Brussel 25 april 2001, *Fiscoloog* 2001, afl. 819, 10 en T.F.R. 2001, afl. 205, nr. 2001/n41.

<sup>658</sup> Circ. nr. Ci.RH.233/549.846 (AOIF 26/2004), 11 juni 2004.

- instelling, vergoedingen betaalt, is te beschouwen als tussenpersoon<sup>659,660</sup>. Door de in België gevestigde tussenpersonen is echter géén roerende voorheffing verschuldigd als men kan bewijzen dat de inkomsten worden betaald aan een in België gevestigde kredietinstelling, beursvennootschap of erkende verrekenings- of vereffeningsinstelling (art. 261 lid 1 2° b WIB92). In dit geval is die volgende tussenpersoon dan de roerende voorheffing verschuldigd, ook ten aanzien van de inkomsten die zij aldus voor eigen rekening ontvangt (art. 262 6° WIB92). Er is eveneens een vrijstelling van roerende voorheffing wanneer een Belgische financiële instelling buitenlandse inkomsten betaalt aan buitenlandse tussenpersonen of buitenlandse financiële instellingen, afhankelijk van het geval mét of zonder atteringsverplichting (art. 261 lid 1 2° c en lid 4 en art. 264bis WIB92).
- d. Wat betreft de interesten bedoeld in artikel 19bis van het WIB92 is er een specifieke regel. De roerende voorheffing is daar verschuldigd door de uitbetalende instantie, vermeld in artikel 3, § 1, 6°, van de wet van 17 mei 2004 tot omzetting in het Belgische recht van de richtlijn 2003/48/EG van 3 juni 2003 van de Raad van de Europese Unie betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling en tot wijziging van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 inzake de roerende voorheffing (art. 261 lid 1 2° bis WIB92).
- e. Beheersvennootschappen, erkend voor het beheer van fondsen voor belegging in schuldvorderingen. Deze beheersvennootschappen zijn de roerende voorheffing verschuldigd voor de door deze fondsen toegekende of betaalbaar gestelde inkomsten (art. 261 lid 1 3° WIB92).
- f. De rijksinwoners, binnenlandse vennootschappen, verenigingen, instellingen, inrichtingen en lichamen, alsook aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen en aan de belasting van niet-inwoners onderworpen belastingplichtigen, die inkomsten als bedoeld in artikel 17, § 1, 5° verschuldigd zijn (art. 261 lid 1 4° WIB92).
- g. De beheerder van een erkend gecentraliseerd systeem met betrekking tot interest van leningen van financiële instrumenten die worden betaald in uitvoering van een lening betreffende financiële instrumenten, gesloten en integraal vereffend door tussenkomst van het betreffende berekend gecentraliseerd systeem voor het lenen en ontlenen van financiële instrumenten (art. 261 lid 3 WIB92).
- h. In bepaalde gevallen zijn de *genieters* van de inkomsten zelf (art. 262 WIB92) de roerende voorheffing verschuldigd, met name:
- Roerende inkomsten verkregen door belastingplichtigen die aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen, in zoverre overeenkomstig de vigerende wettelijke en reglementaire bepalingen, roerende voorheffing is verschuldigd<sup>661</sup> en in de gevallen waar die inkomsten: i) ofwel zijn toegekend of

<sup>659</sup> Vr. nr. 1064 GILLES 2 mei 1994, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, 18 juli 1994, Bull. Bel., afl. 743, 3152.

<sup>660</sup> Inzake buitenlandse coupons die ter incassering naar een Belgische kredietinstelling worden gezonden door een beurs- of kredietinstelling, zie: Circ. nr. Ci.RH.233/ 460.065, 21 november 1994, Bull. Bel., afl. 745, 41. Zie Commissie voor het Bank- en Financiewezen, Jaarverslag 2001-2002, voor de situatie waarin een cliënt een bedrag in contanten overhandigt aan een bank, met de vraag dit te storten op zijn eigen rekening en de situatie waarin een koerier is opgetreden voor de inning van coupons in het buitenland zonder afhouding van roerende voorheffing.

<sup>661</sup> Het is de verkrijger niet toegelaten zich in de plaats te stellen van de schuldenaar van de inkomsten: Vr. nr. 400 EERDEKENS 19 juni 2000, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, nr. 70, 7915, Bull. Bel., afl. 816, 1284 en Fiscooloog 2001, afl. 820, 12.

- betaalbaar gesteld, als het gaat om inkomsten van Belgische oorsprong, ofwel zijn geïnd of verkregen in België, als het gaat om inkomsten van buitenlandse oorsprong, zonder enige inhouding of storting van roerende voorheffing; ii) zonder bemiddeling van een in België gevestigde tussenpersoon in het buitenland zijn geïnd of verkregen, indien het inkomsten van buitenlandse oorsprong betreft.
- Inkomsten van verhuring van roerende goederen die voortkomen uit de verhuring van stofferende huisraad in gemeubileerde woningen, kamers of appartementen, inkomsten uit onderverhuring, overdracht van een huurceel en concessie van een gebruiksrecht als vermeld in artikel 90, 5° van het WIB92 en opbrengsten uit de verhuring van een jacht<sup>662</sup>, vis- en vogelvangstrecht, indien die inkomsten worden verkregen door rechtspersonen als vermeld in artikel 220 van het WIB92 of door niet-inwoners.
  - Inkomsten van roerende goederen en kapitalen, loten van effecten van leningen en vergoedingen voor ontbrekende coupon of voor ontbrekend lot, die onrechtmatig met vrijstelling van voorheffing zijn verkregen:
    - a. op grond van een onjuiste verklaring;
    - b. of op collectieve of individuele spaarrekeningen (behalve pensioensparen) die niet voldoen aan artikel 21, 8° van het WIB92.
  - Inkomsten van bevek's met 'vast rendement', zoals bedoeld in artikel 19, § 1, 4° van het WIB92, van buitenlandse oorsprong (dus buitenlandse 'fixfondsen'), of inkomsten van vastrentende effecten van buitenlandse oorsprong, indien die effecten (buitenlandse fixfondsen of vastrentende effecten) voor de vervaldag van de inkomsten worden vervreemd<sup>663</sup>.
  - De inkomsten uit kapitalen en roerende goederen van buitenlandse oorsprong, de inkomsten van buitenlandse oorsprong bedoeld in artikel 90, 6° en 11° van het WIB92 of de inkomsten bedoeld in artikel 261, lid 2 van het WIB92 i) die op grond van artikel 261, lid 1, 2°, b) van het WIB92 in België werden geïnd of verkregen zonder enige inhouding van roerende voorheffing, of ii) die op grond van artikel 261, lid 1, 2° c) van het WIB92 werden verkregen door de vaste inrichting in het buitenland, van een in België gevestigde kredietinstelling, beursvennootschap of erkende verrekenings- of vereffeningsinstelling.

### 1638

Wanneer een buitenlandse vennootschap aan een Belgische vennootschap een exploitatielicentie verleent, zijn de royalty's, verschuldigd door deze laatste, aan de roerende voorheffing onderworpen, *zelfs indien deze bedragen op aanvraag van de buitenlandse vennootschap werden betaald aan een andere Belgische vennootschap*<sup>664</sup>.

art. 53 2° WIB92

Volgens artikel 261 van het WIB92 moet de debiteur de roerende voorheffing inhouden, niettegenstaande elk strijdig beding. Dit belet echter niet dat hij de roerende voorheffing kan ten laste nemen<sup>665</sup>. In dit geval is de roerende voorheffing die hij ter ontlasting van

<sup>662</sup> Brussel 3 februari 2000, *Fiscooloog* 2000, afl. 741, 11 (betreft oude wetgeving).

<sup>663</sup> Zie hierover voor vastrentende effecten: Circ. nr. Ci.RH.233/439.182, 22 april 1993, *Bull. Bel.*, afl. 728, 1550.

<sup>664</sup> Antwerpen 9 mei 1983, *J.D.F.* 1986, 23, *A.F.T.* 1983, 222 en *F.J.F.*, No. 84/11, 12.

<sup>665</sup> Cass. 24 december 1968, *Pas.* 1969, I, 382.

de verkrijger heeft gedragen, niet aftrekbaar (art. 53 2° WIB92).

Uit het enkele feit dat de voorheffing niet werd ingehouden, kan men niet afleiden dat de schuldenaar er zich toe heeft verbonden deze ten laste te nemen en dat voor de berekening van de voorheffing deze bij de inkomsten moet worden gevoegd. De toepassing van dit laatste veronderstelt het bewijs van de verbintenis van de schuldenaar van de inkomsten, om persoonlijk de roerende voorheffing te dragen<sup>666</sup>.

art. 267 WIB92

Sinds de wet van 25 april 2006 zegt de wetgever nu uitdrukkelijk dat ook de toekenning of betaalbaarstelling van roerende inkomsten 'in natura', de opeisbaarheid van de roerende voorheffing met zich mee brengt (aanpassing art. 267 lid 1 WIB92). De wet omschrijft uitdrukkelijk het belastbaar bedrag, wanneer roerende inkomsten *in natura* worden toegekend. In geval van toekenning of betaalbaarstelling van roerende inkomsten in de vorm van goederen in natura, is het bedrag van het belastbaar inkomen gelijk aan de verkoopwaarde van de goederen op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling ervan, zelfs wanneer de werkelijke overdracht van de goederen pas later plaatsvindt. In geval van toekenning of betaalbaarstelling van inkomsten onder de vorm van effecten, mag, voor de toepassing van het eerste lid, de in aanmerking te nemen waarde niet lager zijn dan die welke zou zijn bepaald bij de laatste prijscourant, gepubliceerd door de Belgische regering of op een gelijkaardige buitenlandse markt, vóór de datum van toekenning of betaalbaarstelling. Zijn de effecten niet in de prijscourant opgenomen of op een gelijkaardige buitenlandse markt genoteerd, dan is het aan de belastingplichtige om de verkoopwaarde onder toezicht van de administratie aan te geven (art. 20bis WIB92). Bij uitkeringen in natura mogen de schuldenaars van de roerende voorheffing zich voortaan op welke manier ook het bedrag van de verschuldigde roerende voorheffing op die inkomsten doen overhandigen (art. 261 lid 5 WIB92).

De artikelen 96 tot 101 van het KB/WIB92 voorzien speciale maatregelen om de betaling van de roerende voorheffing te verzekeren.

Indien op de inkomsten ten onrechte geen roerende voorheffing werd ingehouden, moet de genietter zelf de nodige rechtzettingen doen. Indien echter de verplichting rust op de schuldenaar of de Belgische tussenpersoon, dan moeten eventuele rechtzettingen door hen gebeuren<sup>667</sup>.

Voor vastrentende effecten wordt verwezen naar de circulaire van 30 augustus 1993<sup>668</sup>.

Het feit dat roerende inkomsten door de genietters ervan in hun aangifte personenbelasting werden vermeld en in hun hoofde ook werden belast, belet volgens bepaalde rechtspraak niet dat in hoofde van de schuldenaar van het inkomen de roerende voorheffing wordt ingekohierd<sup>669</sup>. Dit lijkt in tegenspraak te zijn met cassatierechtspraak<sup>670</sup>.

---

<sup>666</sup> Cass. 14 januari 1993, *F.J.F.*, No. 93/89, 182 en *Bull. Bel.*, afl. 740, 1510; Cass. 26 mei 1994, *Fiskoloog* 1994, afl. 485, 6; Antwerpen 19 september 1989, *A.F.T.* 1990, 99.

<sup>667</sup> Circ. nr. Ci.RH.233/531.107, 21 maart 2001, *Bull. Bel.*, afl. 814, 911-916.

<sup>668</sup> Circ. nr. Ci.D.19/416.334, 30 augustus 1993, *Bull. Bel.*, afl. 731, 2802.

<sup>669</sup> Luik 6 mei 1998, *F.J.F.*, No. 98/171.

<sup>670</sup> Cass. 22 november 1990, *R.W.* 1990-1991, 1053.

## § 2. VRIJSTELLINGEN

1639

- Bibliografie
- X, “Moeder-dochterrichtlijn: vrijstelling roerende voorheffing niet altijd fiscaal voordelig”, *Fiskoloog* 1992, afl. 372, 7.
  - X, “Geen vrijstelling RV bij uitkering dividenden door een BEVEK of BEVAK?”, *Fiskoloog* 1992, afl. 406, 5.
  - DASSESSE, M., “Het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Denkavit International BV tegen Bundesamt für Finanzen. Moeder-dochterdeelneming en roerende voorheffing op dividenden”, *Fiskofoon* 1997, 162-164.
  - MAREELS, D., “Het overheidsbeleid op het vlak van vrijstellingen van roerende voorheffing van 1962 tot 1997”, *Fiskofoon* 1998, 43-58.

1639, 50

De vrijstellingen van roerende voorheffing zijn zeer talrijk en worden opgesomd in de artikelen 264 tot 266 van het WIB92 en in de artikelen 105 tot 118 van het KB/WIB92.

Ten aanzien van inkomsten van roerende goederen en kapitalen die in onverdeeldheid worden gehouden aanvaardt de fiscale administratie dat de vrijstelling van toepassing is ten name van iedere medeëigenaar in functie van zijn eigen statuut<sup>671</sup>.

Hierna volgt een korte samenvatting van de voornaamste vrijstellingen.

### 1. Dividenden

1640

Met betrekking tot *dividenden* is er vrijstelling van roerende voorheffing:

1. op grond van de hoedanigheid van genietter:

art. 264 1° a WIB92

- a. dividenden, toegekend aan de Staat, de Gemeenschappen, Gewesten, provincies, agglomeraties, federaties van gemeenten, gemeenten, de OCMW's en de intercommunales (art. 264 1° a WIB92);

art. 106 § 1 KB/WIB92

---

<sup>671</sup> Circ. nr. Ci.RH.231/584.572 (AOIF 19/2010), 25 februari 2010.

- b. buitenlandse dividenden, betaald aan een Belgische vennootschap. Deze vrijstelling werd uitgebreid tot dividenden verkregen door een Belgische inrichting van een vennootschap die gevestigd is in een andere lidstaat van de EER<sup>672</sup>. Deze vrijstelling geldt niet voor dividenden die worden geïncasseerd ten voordele van een Belgisch beleggingsfonds of die begrepen zijn in de inkomsten van certificaten van buitenlandse beleggingsfondsen (art. 106 § 1 KB/ WIB92). Ingeval van certificatie conform de wet van 15 juli 1998 (thans art. 242 en 503 W.Venn.) bepaalt de hoedanigheid van de certificaathouder of er vrijstelling van roerende voorheffing kan worden verleend<sup>673</sup>;

2. op grond van het soort inkomsten:

art. 264 2° WIB92

- a. liquidatiedividenden (sinds de wet van 24 december 2002 in beginsel belastbaar) tengevolge van reorganisatieverrichtingen (fusies, splitsingen en gelijkgestelde verrichtingen), zoals vermeld in artikel 211, § 1 van het WIB92 (dus in principe vrijgestelde verrichtingen), wanneer de inbreng niet volledig in aandelen gebeurt. Tot voor de wet van 24 december 2002 bestond er een vrijstelling voor dividenden ingevolge de inkoop van eigen aandelen of liquidatie<sup>674</sup>. Deze is niet langer van toepassing<sup>675</sup>;

art. 264 2° bis WIB92

- b. 'dividenden' bij de inkoop van eigen aandelen, wanneer een vennootschap eigen aandelen verkrijgt die zijn toegelaten tot een Belgische of buitenlandse gereglementeerde markt als bedoeld in artikel 2, 5° of 6°, van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten, of tot een door de Koning, op advies van de Commissie voor het Bank- en Financie- en Aussurantiewezen CBFA), voor de toepassing van dit artikel daarmee erkende gelijkgestelde andere gereglementeerde markt, voor zover de verhandeling plaatsvindt op de centrale beursmarkt van Euronext of op een analoge markt<sup>676</sup>;

---

<sup>672</sup> KB 31 juli 2009, B.S. 21 augustus 2009, ed. 2.

<sup>673</sup> R. DEBLAUWE, "De fiscale gevolgen van de wet op de certificatie van effecten", *T.F.R.* 2000, afl. 178, 267, randnr. 42.

<sup>674</sup> Doordat de inkoop van eigen aandelen tot de wet van 24 december 2002 vrij was van roerende voorheffing en zij voor het overige - in de personenbelasting - ook belastingvrij bleef, werd deze techniek geregeld gebruikt in de hoop om reserves belastingvrij over te hevelen naar de aandeelhouders (natuurlijke personen). De administratie greep in, zich daarbij baserend op de algemene antimisbruikbepaling in art. 344 § 1 WIB92. Voor rechtspraak ter zake: Rb. Brugge 26 november 2002, *Fisc. Koer.* 2003, 271 en Rb. Bergen 8 mei 2003, *F.J.F.*, No. 2003/195; X, "Inkoop van eigen aandelen: herkwalificatie is mogelijk", *Fiscoloog* 2003, afl. 893, 1.

<sup>675</sup> Uit de uitgebreide doctrine ter zake vermelden we volgende artikels: R. DEBLAUWE, "De liquidatieheffing", *A.F.T.* 2003, speciale uitgave, 72-92; N. DE BEULE, K. WILLEMSE en N. BISSCHOP, "Roerende voorheffing bij verdeling van het vermogen en bij inkoop eigen aandelen - een grondige analyse", *A.F.T.* 2003, 283-306; J. MUYLDERMANS en M. CHALOT, "Précompte mobilier sur liquidations et rachats d'actions propres", *R.G.F.* 2003, afl. 3, 12-18; O. D'AUER, "Bonis de liquidation: chronique d'une discrimination annoncée, l'effet rétroactif", *R.G.F.* 2003, afl. 6, 3-6; X, "10 % RV op liquidatieboni: beroep tot nietigverklaring", *Fisc. Act.* 2003, afl. 24, 1-3.

<sup>676</sup> KB 4 april 2003, B.S. 18 april 2003, ed. 2; X, "Gelijkgestelde financiële markten: criteria voor vrijstelling 10 % RV", *Fisc. Act.* 2003, afl. 16, 7; X, "Vrijstelling RV op inkoopboni voor inkoop eigen aandelen op buitenlandse beurzen", *Fisc. Act.* 2003, afl. 3, 4; X, "Ruime definitie voor 'beursgenoteerd' voor nieuwe RV vrijstelling voor beursgenoteerde bedrijven", *Fisc. Act.* 2003, afl. 31, 4; X, "Inkoop eigen aandelen: wat is een 'gereglementeerde' markt?", *Fiscoloog* 2003, afl. 888, 2.

### 3. op grond van de hoedanigheid van de schuldenaar:

art. 106 § 2

KB/WIB92

#### a. Belgische dividenden betaald aan:

- een spaarder niet-verblijfhouder, die zich niet bezighoudt met handelingen van winstgevend aard en die vrijgesteld is van inkomstenbelastingen in het land waar hij verblijfhouder is (art. 106 § 2 KB/WIB92); of
- De vroegere vrijstelling voor door de minister van Financiën erkende Belgisch beleggingsfondsen (vroegere art. 106 § 3 KB/WIB92) werd afgeschaft<sup>677</sup> om tegemoet te komen aan het verwijt van de Europese Commissie dat de bewuste vrijstelling alleen voor Belgische fondsen voorzien was.

#### b. dividenden toegekend door een Belgische dochteronderneming aan haar Belgische moeder of aan haar in een andere lidstaat van de EU gevestigde moedermaatschappij. Deze vrijstelling werd uitgebreid tot situaties waar de moedermaatschappij is gevestigd in een Staat waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten, op voorwaarde dat deze overeenkomst of enig ander verdrag in de uitwisseling van inlichtingen voorziet die nodig zijn om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten van de overeenkomstsluitende Staten. Blijkens het verslag aan de Koning voldoet Zwitserland niet aan deze laatste voorwaarde, evenmin als Turkmenistan, Tadzjikistan, Moldavië en Kirgizistan (dit zijn allemaal voormalige deelstaten van de Sovjet-Unie waarvoor nog het oude verdrag met de Sovjet-Unie geldt)<sup>678</sup>. Aanvankelijk moest de moedermaatschappij gedurende een ononderbroken periode van 1 jaar een participatie van ten minste 25 % in het kapitaal van de dochteronderneming houden, uit hoofde waarvan de dividenden werden betaald. Vanaf 1 januari 2005 is deze drempel verlaagd tot 20 %, vanaf 1 januari 2007 tot 15 % en vanaf 1 januari 2009 tot 10 %. Voor de vaststelling van het minimumaandeel in het kapitaal van de dochteronderneming ten name van de overdrager, van de pandgever of van de leninggever, mag geen rekening worden gehouden met de aandelen die, op het ogenblik waarop de dividenden zijn toegekend of betaalbaar gesteld, het voorwerp zijn van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of van een lening. De dienst voorafgaande beslissingen in Fiscale zaken heeft echter al een aantal keren beslist dat deze bepaling enkel van toepassing is, voor zover het gaat om een (pand)overeenkomst die de eigendomsoverdracht van de aandelen tot gevolg heeft (Voorafg. Besliss. nr. 600.064, 600.160, 600.171, 600.202, 700.030, 700.077).

Bij vonnis van 28 juni 2006 besliste de rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen dat de vrijstelling van roerende voorheffing op dividenden, uitgekeerd aan een Belgische moeder, enkel kan worden toegepast als de moeder volle eigenaar is van de aandelen. Vruchtgebruik is in dit verband niet voldoende<sup>679</sup>.

De dienst voorafgaande beslissingen in Fiscale Zaken besliste dan weer dat

---

<sup>677</sup> KB 22 februari 2010, *B.S.* 1 maart 2010.

<sup>678</sup> Verslag aan de Koning, KB 21 december 2006, *B.S.* 29 december 2006, ed. 7. Voor wat betreft het vraagstuk of deze vrijstelling van toepassing is indien de moedermaatschappij gevestigd is in Taiwan: X, "Waarom zou een 'akkoord' geen 'verdrag' zijn?", *Fisc. Act.* 2007, afl. 34, 79.

<sup>679</sup> Rb. Antwerpen 28 juni 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 323, nr. 2007/N50.

wanneer een Belgische vennootschap dividenden uitkeert aan een Duitse fiscaal transparante *Kommanditgesellschaft*, het vervuld zijn van de voorwaarden voor vrijstelling van roerende voorheffing op grond van artikel 106, § 5 van het KB/WIB92 kan worden beoordeeld op het niveau van de moeder van deze *Kommanditgesellschaft* (ruling nummer 600.349).

De rechtbank van eerste aanleg te Brussel heeft de fiscale administratie in het ongelijk gesteld waar zij probeerde een vermeend misbruik van de moeder-dochterrichtlijn te bestrijden op grond van artikel 344, § 1 van het WIB92<sup>680</sup>.

art. 106 § 7 KB/WIB92

- c. dividenden uitgekeerd door een erkende beleggingsvennootschap (bv. bevek/bevak of een vennootschap voor belegging in schuldvorderingen) aan een spaarder-niet-verblijfhouder, in de mate dat dit uitgekeerde inkomen niet voortkomt van Belgische dividenden die zelf door de bevek of bevak werden ontvangen (art. 106 § 7 KB/WIB92). Bevek's moeten de dividenden die zij toekennen in bepaalde categorieën schiften<sup>681</sup>.

art. 117 § 6 KB/WIB92

Om de vrijstelling te kunnen genieten, dient de genier een attest aan te bieden, waarbij is bevestigd dat hij eigenaar of vruchtgebruiker is van de aandelen en ze als niet-verblijfhouder niet gebruikt voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid in België (art. 117 § 6 KB/WIB92);

art. 106 § 8 en art. 117 § 13

KB/WIB92

- d. dividenden uitgekeerd door een *vastgoed-bevak*, ongeacht de aard of fiscale woonplaats van de verkrijger, indien: de vastgoed-bevak bij het afsluiten van het boekjaar, waarmee de dividenden verband houden, ten minste 60 % van het vastgoed waarin ze heeft belegd, belegd heeft in in België gelegen onroerende goederen die uitsluitend voor bewoning aangewend of bestemd zijn (art. 106 § 8 KB/WIB92). De vastgoed-bevak moet bij haar aangifte in de roerende voorheffing een attest voegen met de bevestiging dat deze voorwaarde is vervuld (art. 117 § 13 KB/WIB92). De Europese Commissie bezorgde België 'een met redenen omkleed advies' in het kader van een inbreukprocedure omdat de vrijstelling enkel van toepassing is op Belgische bevaks en omdat de 60 %-drempel enkel in België gelegen vastgoed in aanmerking neemt<sup>682</sup>;

art. 106 § 9 KB/WIB92

- e. dividenden die worden uitgekeerd door een Belgische beleggingsvennootschap met vast kapitaal, als bedoeld in artikel 2, 5° van het koninklijk besluit van 18 april 1997 met betrekking tot de instellingen voor belegging in niet-genoteerde vennootschappen en in groei-bedrijven, of die worden uitgekeerd door een private privak, als bedoeld in artikel 119, lid 1 van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, worden in de volgende mate vrijgesteld van de inning van de roerende voorheffing: a) de

<sup>680</sup> Rb. Brussel 18 december 2009, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. B1 09/1580, besproken in L. DE BROE, "Vermijding RV: kan fiscus tussengeplaatste vennootschap negeren?", *Fiscoloog* 2010, afl. 1204, 1.

<sup>681</sup> KB 3 juni 1994, *B.S.* 12 juli 1994 en *Bull. Bel.*, afl. 741, 1742.

<sup>682</sup> Persbericht IP/10/91, 28 januari 2010.

roerende voorheffing is niet verschuldigd op het gedeelte van het uitgekeerde inkomen dat afkomstig is van meerwaarden op aandelen, verwezenlijkt door de beleggingsvennootschap; b) wanneer de verkrijger een buitenlandse vennootschap is, is de roerende voorheffing daarnaast evenmin verschuldigd op het gedeelte van het uitgekeerde inkomen dat afkomstig is van dividenden uit aandelen die door buitenlandse vennootschappen zijn uitgegeven (art. 106 § 9 KB/WIB92).

## 2. Interesten

1641

Volgende *interesten* zijn onder andere van roerende voorheffing vrijgesteld:

1. op grond van de hoedanigheid van de genietter:

1641,10

art. 107 § 2 5° a en art. 110 4° a

KB/WIB92

a. de inkomsten van schuldvorderingen en leningen die in België gevestigde kredietinstellingen verlenen of toekennen aan in het buitenland gevestigde kredietinstellingen (art. 107 § 2 5° a) eerste streepje KB/WIB92). Er is ook een vrijstelling voorzien voor het geval waarin dergelijke inkomsten door beroepsbeleggers worden uitbetaald aan kredietinstellingen die in het buitenland zijn gevestigd in een land van de EER of waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten (art. 107 § 2 5° a tweede streepje KB/WIB92 en art. 110, 4°, a, KB/WIB92). Deze vrijstelling werd door de administratie becommentarieerd in een circulaire van 7 september 2007. Bepaald werd dat, indien de lening door het bijkantoor van een kredietinstelling is toegekend, het de vestigingsplaats van het bijkantoor is die in aanmerking moet worden genomen om te beoordelen of de vrijstelling van toepassing is. Bovendien vermeldt de administratie in de circulaire dat Taiwan niet kan worden aangemerkt als een “land waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten”. Voor wat het begrip ‘buitenlandse kredietinstelling’ betreft, kan worden verwezen naar de ruling nummer 600.108.

De Belgische wetgeving inzake roerende voorheffing kent met artikel 107, § 2, 5°, b) van het KB/WIB92 overigens een specifiek gunstig regime wat betreft de roerende voorheffing voor interesten, betaald door financiële instellingen en daarmee gelijkgestelde ondernemingen (beursgenoteerde holdings, zoals omschreven in art. 105 1° b) KB/WIB92 en intra-groepsbanken, zoals omschreven in art. 105 1° c) KB/WIB92);

art. 107 § 2 5° f KB/WIB92

b. de interest van zakelijke zekerheidsovereenkomsten en van leningen met betrekking tot financiële instrumenten (zie randnr.1056,50), toegekend of betaalbaar gesteld door een beursvennootschap naar Belgisch recht of door een Belgische inrichting van een beleggingsonderneming naar buitenlands recht die dezelfde categorieën van diensten inzake beleggingen mag verlenen als de beursvennootschappen naar Belgische recht, aan een verkrijger die wordt geïdentificeerd als een spaarder-niet-inwoner (art. 107 § 2 5° f KB/WIB92);

- c. inkomsten van obligaties, kasbons of andere soortgelijke effecten verleend aan financiële instellingen of ermede gelijkgestelde ondernemingen en aan parastatale instellingen voor sociale zekerheid of ermede gelijkgestelde instellingen;

art. 107 § 2 9° c

KB/WIB92

- d. de inkomsten uit vorderingen en leningen die niet zijn vertegenwoordigd door effecten of die zijn vertegenwoordigd door effecten in de vorm van handelspapier, waarvan de verkrijgers worden geïdentificeerd als Belgische beroepsbeleggers (art. 107 § 2 9° c) KB/WIB92). De rullingdienst besliste dat een OFP (organisme voor de financiering voor pensioenen) als een 'beroepsbelegger' kan worden beschouwd<sup>683</sup>. Het hof van beroep van Luik vroeg het Hof van Justitie of de beperking tot 'binnenlandse' vennootschappen het vrije kapitaalverkeer niet schendt<sup>684</sup>: binnenlandse vennootschappen worden daardoor afgeschrikt kapitaal te lenen bij vennootschappen uit andere EU-lidstaten, terwijl vennootschappen uit andere EU-lidstaten worden belemmerd om te investeren in binnenlandse vennootschappen door middel van leningen. Het Hof van Justitie oordeelde evenwel dat er geen strijdigheid is met het Europees recht<sup>685</sup>;

art. 107 § 2 en 5° b) en 10°

KB/WIB92

- e. inkomsten van Belgische obligaties, ingeschreven op naam bij de uitgever, en die worden verleend aan spaarders niet-inwoners (art. 107 § 2 5° b) dan wel 10° KB/WIB92 al naar gelang het geval). De vrijstelling van artikel 107, § 2, 10° KB/WIB92 geldt niet voor vastgoedcertificaten<sup>686</sup>.

De vrijstelling geldt echter niet indien de interesten worden verleend aan een buitenlandse vennootschap die in het land waarvan hij inwoner is, onderworpen is aan een inkomstenbelasting waarvan de bepalingen aanzienlijk gunstiger zijn dan in België ofwel waarvan de aandelen niet voor ten minste de helft in het bezit zijn van rijksinwoners. Beleggingsvennootschappen die een openbaar beroep op het spaarwezen hebben gedaan, genieten wel van de vrijstelling;

art. 105 6° b) en 107 § 6 KB/WIB92

- f. interesten van obligaties, kasbons of andere soortgelijke effecten, hetzij van schuldvorderingen en leningen, met uitzondering van vastgoedcertificaten, voor wat betreft de toekenningen of betaalbaarstellingen van inkomsten die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op de verwezenlijking van het onderliggend onroerend goed, toegekend aan een verbonden binnenlandse dan wel aan EU-vennootschap. Twee vennootschappen zijn verbonden indien (i) één van beiden een rechtstreekse of onrechtstreekse deelneming van tenminste 25 % in het kapitaal van de andere bezit gedurende een ononderbroken periode van ten minste één jaar, of indien (ii) een derde EU-vennootschap een rechtstreekse of

<sup>683</sup> Voorafg. Besliss. nr. 900.433, 15 december 2009.

<sup>684</sup> Luik 13 juni 2007, Bericht in *Pb.L.*, afl. C-199 van 25 augustus 2007, 21.

<sup>685</sup> HvJ 22 december 2008, zaak nr. C-282/07, Belgische Staat/Truck Center S.A., besproken in G. DIERICKX, "Vrijheid van vestiging en vrij verkeer van kapitaal belemmeren niet de inhouding van Belgische roerende voorheffing op rente betaald aan een in een andere lidstaat gevestigde moedermaatschappij", *A.F.T.* 2009, afl. 06-07, 49.

<sup>686</sup> Vr. nr. 154 DE CROO 17 november 1995, Vr. & Antw. 1995-1996, 1901 en *Bull. Bel.*, afl. 759, 684.

onrechtstreekse deelneming bezit van tenminste 25 % in het kapitaal van elk van deze vennootschappen gedurende een ononderbroken periode van tenminste één jaar (art. 105 6° b) KB/WIB92). Voor de vaststelling van het minimumaandeel wordt geen rekening gehouden met de aandelen die, op het ogenblik waarop de inkomsten toegekend of betaalbaar zijn gesteld, het voorwerp zijn van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of van een lening met betrekking tot deze aandelen. De praetoriaanse rechtsvinding van de dienst voorafgaande beslissingen inzake artikel 106, § 5, *in fine* KB/WIB92 wordt echter ook hier toegepast (Voorafg. Besliss. nr. 700.077). Lid 2 van artikel 105, 6°, b) van het KB/ WIB92 moet derhalve niet worden toegepast, wanneer het gaat om een (pand)overeenkomst die geen eigendomsoverdracht met zich kan meebrengen. Het is niettemin spijtig dat van deze ruling geen melding wordt gemaakt in de circulaire AOIF nr. 23/ 2008 van 7 juli 2008. Deze circulaire meldt wel dat er afzonderlijke commentaar over de implementatie van die I/R vrijstelling in het KB/WIB92 op komst is.

art. 108

KB/WIB92

- g. de inkomsten van obligaties, kasbons of andere soortgelijke effecten waarvan de schuldenaar een niet-inwoner is, wanneer de verkrijger een binnenlandse vennootschap is of een buitenlandse vennootschap met Belgische inrichting, onderworpen aan de belasting van niet-inwoners en die de rentegevende kapitalen voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid in België gebruikt (art. 108 KB/WIB92);

art. 110 4° b KB/WIB92

- h. de inkomsten uit deposito's op termijn toegekend door Belgische banken en bepaalde andere financiële instellingen aan niet-rijksinwoners (art. 110 4° b KB/WIB92);

art. 266 lid 1 WIB92

art. 109 lid 2 KB/WIB92

- i. inkomsten van in België gedeponeerde buitenlandse roerende waarden betaald aan collectieve beleggingsinstellingen naar buitenlands recht, die een onverdeeld vermogen zijn dat wordt beheerd door een beheersvennootschap voor rekening van deelnemers, wanneer hun aandelen in België niet openbaar worden uitgegeven en niet in België worden verhandeld (art. 266 lid 1 en 109 lid 2 KB/WIB92)<sup>687</sup>.

De vrijstelling is afhankelijk van de voorlegging van een attest waarin wordt bevestigd dat de beleggingsinstelling aan voormelde beschrijving beantwoordt en dat de waarden niet voor een beroepswerkzaamheid in België worden gebruikt (art. 117 § 14 KB/WIB92);

art. 115 en art. 117 § 7 en § 8

KB/WIB92

- j. de roerende inkomsten, zoals bedoeld in de artikelen 17, § 1 en 90, 6° en 11° van het WIB92, verleend of toegekend aan gemeenschappelijke beleggingsfondsen, erkend in het kader van een collectieve spaarrekening, of aan houders van een

---

687

KB 17 december 1996, B.S. 31 december 1996.

individuele spaarrekening met betrekking tot de in die rekening begrepen activa (art. 115 KB/ WIB92). De vrijstelling vereist de overhandiging van een attest (art. 117 § 7 en 8 KB/WIB92);

art. 116

KB/WIB92

- k. erkende beleggingsvennootschappen (bv. bevek's/bevak's en vennootschappen voor belegging in schuldvorderingen (KB 11 juni 1993)) zijn geen roerende voorheffing verschuldigd op ontvangen inkomsten, bedoeld in de artikelen 17, § 1 en 90, 6° van het WIB92, met uitzondering van dividenden van Belgische oorsprong<sup>688</sup> en kapitalisatie- en zerobonds (art. 116 KB/WIB92)<sup>689</sup>. Een aantal voorwaarden voor de toepassing van deze vrijstelling worden voorzien in artikel 118, § 1, 6° van het KB/WIB92;

art. 265 WIB92

- l. er is evenmin roerende voorheffing op de aan de Staat verleende of toegekende inkomsten van financiële beheersverrichtingen, verwezenlijkt in het algemeen belang van de Schatkist of voortvloeiend uit de vorming van onmiddellijk beschikbare gelden om het hoofd te bieden aan kastekorten (art. 265 WIB92);

art. 107 § 2 5°

b en 107 § 2 8°

KB/WIB92

- m. de vrijstelling van roerende voorheffing van artikel 107, § 2, 5°, b) van het KB/WIB92 (inkomsten van obligaties, kasbons of andere soortgelijke effecten die het voorwerp zijn van inschrijving op naam bij de uitgever en de inkomsten van niet door effecten vertegenwoordigde schuldvorderingen en leningen die aan spaarders-niet-inwoners worden verleend door bepaalde categorieën van belastingplichtigen<sup>690</sup>) of artikel 107, § 2, 8° van het KB/WIB92 (inkomsten van obligaties, kasbons of soortgelijke effecten die aan financiële instellingen of parastatale instellingen voor sociale zekerheid worden verleend)<sup>691</sup> kunnen van toepassing zijn op vastgoedcertificaten indien deze als aan obligaties 'soortgelijke effecten' kunnen worden beschouwd. In een geval waar vastgoedcertificaten gedurende hun looptijd recht gaven op een 'vast rendement' werd beslist dat zij als 'soortgelijke effecten' te beschouwen zijn<sup>692</sup>. Echter, voor wat betreft toekenningen of betaalbaarstellingen van inkomsten die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op de verwezenlijking van het onderliggend onroerend goed (liquidatiecoupon) dient rekening te worden gehouden met de beperking voorzien door artikel 266, lid 2, 3° van het WIB92 (zie onder).

<sup>688</sup> Vr. nr. 1565 DELCROIX 15 januari 1999, Vr. & Antw. Senaat 1998-1999, nr. 1-95, 5026 en Bull. Bel. 2001, afl. 801, 427.

<sup>689</sup> Vr. nr. 647 DUFOUR 27 november 1996, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, nr. 68, 9083-9085 en Bull. Bel., afl. 771, 1130.

<sup>690</sup> Eén van deze categorieën zijn de Belgische openbare inrichtingen of instellingen, voor zover die schuldvorderingen en leningen door de staat, de gewesten of de gemeenschappen zijn gewaarborgd. Over de precieze interpretatie van deze categorieën van belastingplichtigen kan verwezen worden naar Circ. nr. Ci.RH.233/578.563 (AOIF 9/2008), 14 maart 2008.

<sup>691</sup> Circ. nr. Ci.RH.233/519.838, 28 oktober 1999, Bull. Bel., afl. 798, 3444 en besproken in *Fiscoloog* 1999, afl. 729, 6.

<sup>692</sup> Zie in dit verband: M. VAN KEIRSBILCK, "Vastgoedcertificaten met vast rendement zijn soortgelijke effecten (als obligaties) ondanks de afwezigheid van kapitaalgarantie", *T.F.R.*, afl. 292, 1028, waarin Cass. 3 oktober 2003 wordt besproken.

*Sociale secretariaten* voor werkgevers zijn niet aan te merken als “parastatale instellingen voor sociale zekerheid of ermee gelijkgestelde instellingen” in de zin van artikel 105 2° a van het KB/WIB92 Zij kunnen bijgevolg geen vrijstelling van roerende voorheffing op grond van deze bepaling genieten<sup>693</sup>. Hetzelfde geldt voor gemeentelijke pensioenkassen<sup>694</sup>.

Inkomsten uit vastgoedcertificaten komen desgevallend ook in aanmerking voor de interest- en royaltyvrijstelling (indien de voorwaarden hiertoe vervuld zijn)<sup>695</sup>. Overeenkomstig artikel 266, lid 2, 3° van het WIB92 is het de Koning niet toegestaan af te zien van de inning van de roerende voorheffing voor wat de toekenningen of betaalbaarstellingen van inkomsten betreft die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op de verwezenlijking van het onderliggend onroerend goed (liquidatiecoupon). Dat verbod is ook van toepassing in het geval de uitkerende en de verkrijgende vennootschap verbonden vennootschappen zijn. In de circulaire van 7 juli 2008 stelt de fiscale administratie dat elke toekenning van interest die zelfs gedeeltelijk afkomstig is van de realisatie van het onderliggend onroerend goed automatisch onder de wettelijke uitsluiting valt. Bij gevolg zal een ‘gemengde coupon’ onderworpen zijn aan de RV voor het geheel van de inkomsten die erin begrepen zijn, wat ook de oorsprong ervan is (tenzij in zover de sommen overeenstemmen met de terugbetaling van de inschrijvingsprijs).

## 1641, 20

### 2. op grond van het soort inkomsten:

art. 107 § 2 1° KB/ WIB92

- a. de uitgiftepremies van bepaalde soorten van effecten van leningen, voor zover die premies niet tot gevolg hebben dat het nominale jaarlijkse rendement met meer dan 0,75 % wordt verhoogd. Deze vrijstelling werd bij KB uitgebreid naar geringe uitgiftepremies van obligaties edm. die zijn uitgegeven door soortgelijke entiteiten uit andere EER-lidstaten<sup>696</sup>;

art. 107 § 2 2° KB/ WIB92

- b. interesten van certificaten van leningen uitgegeven door het Rentefonds (art. 107 § 2 2° KB/WIB92);

art. 107 § 2 4° KB/ WIB92

- c. de interesten van ‘*call-money*’ of daggeld (art. 107 § 2 4° KB/WIB92). Het ‘callgeld’ is de markt van het geld dat van dag tot dag wordt geleend en een onderdeel van de geldmarkt vormt. Die markt staat in het bijzonder open voor openbare of private kredietinstellingen<sup>697</sup>;

art. 107 § 2 7° KB/ WIB92

- d. interesten van hypothecaire vorderingen op in België gelegen onroerende

<sup>693</sup> Circ. nr. Ci.RH.233/505.813, 10 februari 1999, *Bull. Bel.* 1999, afl. 790, 629, *T.R.V.* 2000, 174.

<sup>694</sup> Vr. nr. 61, Vr. & Antw. Kamer 2000-2001, 29 januari 2001, 6879, *Fiscoloog* 2001, afl. 800, 12, *Bull. Bel.* 2001, afl. 815, 1177.

<sup>695</sup> Zie hierover: Circ. nr. Ci.RH.715/576.149 (AOIF 23/2008), 7 juli 2008, nr. 7 e.v.

<sup>696</sup> KB 31 juli 2009, *B.S.* 21 augustus 2009, ed. 2.

<sup>697</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 261/374.

goederen of op ten kantore der hypotheekbewaring van Antwerpen ingeschreven schepen en boten, met uitzondering van interesten van hypothecaire obligatieleningen enerzijds en de inkomsten begrepen in de betalingen voor het verlenen van gebruiksrechten op gebouwde onroerende goederen anderzijds (art. 107 § 2 7° KB/WIB92)<sup>698</sup> en met uitzondering van de interesten toegekend aan een persoon die zijn fiscale woonplaats of een vaste inrichting niet in België heeft;

- e. inkomsten van gedematerialiseerde effecten van de staatsschuld en de inkomsten van transacties met die effecten<sup>699</sup>, alsmede voor inkomsten van gedematerialiseerde thesauriebewijzen en gedematerialiseerde depositobewijzen en de inkomsten van transacties met die effecten<sup>700</sup>. Een overzicht van de regels hierover vindt men in het Bericht van 20 december 1991<sup>701</sup>.  
De minister heeft zich ook uitgesproken over de kwalificatie van inkomsten van thesauriebewijzen aan order en sommige orderbriefjes met het oog op de verzaking van de roerende voorheffing<sup>702</sup>;
- f. de uitgifte van lineaire obligaties uitgedrukt in ecu's werd ingevoerd bij KB van 27 maart 1992<sup>703</sup>, gewijzigd bij KB van 22 mei 1992<sup>704</sup> en KB van 8 oktober 1992<sup>705</sup>;
- g. bij KB van 4 december 2000<sup>706</sup> werd afgezien van de roerende voorheffing op interest van leningen van aandelen, verleend of toegekend door middel van een erkend gecentraliseerd systeem, aan een buitenlandse vennootschap;

art. 230 2° WIB92

artikel 230, 2° van het WIB92 voorziet de volgende vrijstellingen van roerende voorheffing:

- a) inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, andere dan dividenden, zomede de in artikel 228, § 2, 9°, j, bedoelde diverse inkomsten waarvan de schuldenaar onderworpen is aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting, wanneer die inkomsten worden toegerekend op de resultaten van een inrichting waarover de schuldenaar in het buitenland beschikt;
- b) de inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, andere dan de inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen, alsmede de in artikel 228, § 2, 9°, j, bedoelde diverse inkomsten, waarvan de schuldenaar onderworpen is aan de belasting der niet-inwoners, die de genoemde inkomsten niet heeft toegerekend op de resultaten van de inrichting waarover hij in België beschikt;
- c) de inkomsten verkregen in uitvoering van een zakelijke

---

<sup>698</sup> Circ. 25 november 1983, *Bull. Bel.* 1984, afl. 624, 174.

<sup>699</sup> KB 25 januari 1991, *B.S.* 29 januari 1991.

<sup>700</sup> KB 14 oktober 1991, *B.S.* 19 oktober 1991.

<sup>701</sup> Bericht 20 december 1991, *Bull. Bel.* 1992, afl. 713, 671.

<sup>702</sup> Vr. nr. 505 DE CLIPPELE 24 maart 1993, *Vr. & Antw. Kamer 1992-1993*, 6826 en *Bull. Bel.*, afl. 734, 145.

<sup>703</sup> KB 27 maart 1992, *Bull. Bel.*, afl. 717, 1521.

<sup>704</sup> KB 22 mei 1992, *Bull. Bel.*, afl. 718, 1815.

<sup>705</sup> KB 8 oktober 1992, *Bull. Bel.*, afl. 722, 3340.

<sup>706</sup> KB 4 december 2000, *B.S.* 23 december 2000, 42942.

zekerheidsovereenkomst of een lening met betrekking tot buitenlandse financiële instrumenten waarvan de schuldenaar is onderworpen aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting, de rechtspersonenbelasting of de belasting der niet-inwoners, op voorwaarde dat in dat laatste geval de inkomsten zijn toegerekend op de resultaten van de inrichting waarover hij in België beschikt;  
Deze vrijstellingen gelden enkel onder de voorwaarden vermeld in artikel 230, *in fine* van het WIB92.

**1641, 30**

3. op grond van de hoedanigheid van de schuldenaar:

art. 265 2° WIB92

art. 109

KB/WIB92

Inkomsten van certificaten van *Belgische gemeenschappelijke beleggingsfondsen*, met uitzondering van inkomsten toegekend door Belgische fondsen voor belegging in schuldvorderingen (art. 109 KB/WIB92). Anderzijds is er op de inkomsten die deze laatste fondsen zelf genieten geen roerende voorheffing verschuldigd (art. 265 2° WIB92).

In artikel 265, 4° van het WIB92 werd een nieuwe vrijstelling van roerende voorheffing voorzien voor inkomsten die zijn verleend of toegekend door een gemeenschappelijk beleggingsfonds bedoeld in artikel 6, 1° of 2° van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles, aan zijn deelnemers in de mate deze inkomsten voortkomen uit inkomsten als bedoeld in de artikelen 18 en 19, en voor zover de beheersvennootschap van instellingen voor collectieve beleggingen voldaan heeft aan de ventilatieverplichting van artikel 321bis. Deze bepaling is echter niet van toepassing voor eventuele inkomsten die onder artikel 19bis van het WIB92 vallen. In de rechtsleer wordt geponeerd dat de ventilatie-verplichting niet voorkomt in artikel 109 van het KB/WIB92, zodat de Belgische beleggingsfondsen en hun investeerders zich nog steeds kunnen beroepen op de vrijstelling van roerende voorheffing van artikel 109 van het KB/WIB92, ook bij gebrek aan ventilatie<sup>707</sup>.

**1641, 50**

Met betrekking tot obligaties, uitgegeven door de Staat of door het Wegenfonds en vervreemd of verkregen *tussen twee vervaldagen* van de inkomsten, is de administratie der Thesaurie gemachtigd, voor de periode waarin de effecten het voorwerp zijn geweest van een inschrijving op naam in het Grootboek der Staatsschuld, aan de verkoper en aan de verkrijger een bedrag te storten dat gelijk is aan de roerende voorheffing die betrekking heeft op het *prorata* van de brutointerest dat elk van hen werkelijk heeft verkregen of waarover hij werkelijk heeft kunnen beschikken.

art. 119 § 2 KB/WIB92

Deze regeling geldt voor spaarders-niet-verblijfhouders en is van toepassing voor de met

---

<sup>707</sup> K. VAN DUYSE, "De fiscaliteit van instellingen voor collectieve beleggingen anno 2006 (en 2007). Over transformatie en transparantie", in M. TISON (ed.), *Belgisch kapitaalmarktrecht op Europese leest*, Antwerpen, Intersentia, 2007, 194, 60.

ingang van 1 oktober 1987 vervreemde of verkregen effecten en op de met ingang van deze datum toegekende of betaalbaar gestelde inkomsten (art. 119 § 2 KB/WIB92). De administratieve bepalingen hierover zijn vastgelegd in de circulaire van 5 februari 1988<sup>708</sup>.

Wanneer een bevek/bevak of een vennootschap voor belegging in schuldvorderingen (VBS) inkomsten ontvangt van Belgische obligaties, kasbons of soortgelijke effecten die ze *tussen twee vervaldagen* heeft gekocht of verkocht, kan ze teruggaaf verkrijgen van de roerende voorheffing voor de periode waarin de effecten op naam van de bevek/bevak of VBS zijn ingeschreven of in bewaring werden gegeven. Teruggaaf geschiedt via de indiening van een bezwaarschrift.

Voor de inkomsten van obligaties, kasbons en soortgelijke effecten van Belgische oorsprong die voor 3 juli 1993 door een VBS verworven werden, wordt de voorwaarde van nominatieve permanentie geacht vervuld te zijn, wanneer de effecten op naam zijn ingeschreven of in open bewaring gegeven op uiterlijk 31 augustus 1993<sup>709</sup>.

### 1641, 60

De wet van 6 augustus 1993 regelt transacties met effecten op rekening, de zogenaamde 'gedematerialiseerde effecten'<sup>710</sup>. Het KB van 26 mei 1994<sup>711</sup> regelt de inhouding/vrijstelling van de roerende voorheffing<sup>712</sup>. Het KB van 26 mei 1994 werd gewijzigd bij KB's van 15 december 1995<sup>713</sup>, 7 mei 1996<sup>714</sup>, bij KB van 11 december 1996<sup>715</sup> en bij KB van 6 september 1998<sup>716</sup>. Bij KB van 7 mei 1996<sup>717</sup> werden enkele aanpassingen aan de uitvoeringsmodaliteiten aangebracht, dit teneinde het scripturalisatiestelsel toegankelijker te maken voor buitenlandse effecten<sup>718</sup>.

Voor schatkistcertificaten uitgegeven in de vorm van een gedematerialiseerd effect of inschrijving op naam in grootboek, zie MB van 24 januari 1991, gewijzigd bij MB van 25 juli 1994<sup>719</sup>.

## 3. Royalty's en huur

### 1642

#### art. 111

---

<sup>708</sup> Circ. nr. Ci.RH.233/382.350, 5 februari 1988, *Bull. Bel.* 1988, afl. 670, 491.

<sup>709</sup> KB 11 juni 1993, *Bull. Bel.*, afl. 730, 2032.

<sup>710</sup> Wet 6 augustus 1993, *B.S.* 18 augustus 1993 en *Bull. Bel.*, afl. 731, 2691; Voor een bespreking hiervan: T. BONTE, "Nieuw RV-systeem moet professionele effectentransacties aanzienlijk versoepelen", *Fiskoloog* 1993, afl. 433, 4.

<sup>711</sup> KB 26 mei 1994, *B.S.* 3 juni 1994 en *Bull. Bel.*, afl. 741, 1716.

<sup>712</sup> D. VANDENBORGH, "De nieuwe kapitalisatiestaatslening - Geen inhouding van RVRV vereist dankzij inschrijving op X-rekening", *Fisc. Act.* 1994, afl. 42, 7; D. LAUWERS, "Comptes titres X et N", *C.&F.P.* 1995, 51-59.

<sup>713</sup> KB 15 december 1995, *Bull. Bel.*, afl. 757, 145.

<sup>714</sup> KB 7 mei 1996, *Bull. Bel.*, afl. 762, 1272.

<sup>715</sup> KB 11 december 1996, *B.S.* 14 december 1996.

<sup>716</sup> KB 6 september 1998, *B.S.* 27 oktober 1998.

<sup>717</sup> KB 7 mei 1996, *B.S.* 14 mei 1996.

<sup>718</sup> T. BONTE, "Scripturalisatie. Versoepeling t.a.v. buitenlandse effecten", *Fiskoloog* 1996, afl. 569, 4-5; A. PIERON, "Hoe is het gesteld met het X-N stelsel?", *Bull. Fisc. Fin. R.* 1999, afl. 3, 2-12; R. KAISER, "Evolution récente du traitement fiscal belge des titres à revenus fixes. Le clearing fiscal X/N", *C.&F.P.* 1999, 67-78.

<sup>719</sup> MB 25 juli 1994, *B.S.* 2 augustus 1994 en *Bull. Bel.*, afl. 742, 2597.

**KB /WIB92**

De opbrengsten van *verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen* zijn vrijgesteld:

- a. als de genietter aan de personenbelasting of aan de vennootschapsbelasting onderworpen is (art. 111 KB/WIB92); en
- b. als ze toegekend worden aan een verbonden vennootschap in de zin van artikel 105, 6°, b) van het KB/WIB92 (art. 111, d) KB/WIB92). Deze bepaling werd ingevoerd door het KB van 22 december 2003<sup>720</sup> om te voldoen aan de Europese Interest- en Royaltyrichtlijn.

**4. Lijfrenten**

**1643**

**art. 112**

**KB/WIB92**

Zijn vrijgesteld van roerende voorheffing, de interesten die begrepen zijn in *lijfrenten of tijdelijke renten*, op voorwaarde dat de genietter een natuurlijke persoon/rijksinwoner is.

**5. Zakelijke zekerheidsovereenkomsten en leningen m.b.t. financiële instrumenten**

**1643, 50**

**art. 90 11° WIB92**

De vergoedingen voor ontbrekende coupon of voor ontbrekend lot betreffende financiële instrumenten die het voorwerp uitmaken van een zakelijke zekerheidsovereenkomst of van een lening (art. 90 11° WIB92) zijn vrijgesteld van roerende voorheffing indien deze worden verleend aan binnenlandse vennootschappen of aan buitenlandse vennootschappen met een Belgische inrichting onderworpen aan de belasting van niet-inwoners, die de financiële instrumenten, die het voorwerp uitmaken van de zakelijke zekerheidsovereenkomst of van de lening, voor de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid in België gebruiken. Deze vrijstelling geldt echter niet indien de betreffende lening een looptijd heeft die gelijk is aan of langer is dan één jaar.

Dergelijke vergoedingen voor ontbrekende coupon of voor ontbrekend lot zijn eveneens vrijgesteld van roerende voorheffing indien ze worden verleend aan spaarder niet-inwoners die een dubbelbelastingverdrag met België kunnen invoeren (art. 111bis KB/WIB92).

**§ 3. BELASTBAAR TIJDSTIP**

**1644**

**art. 267 lid 1 WIB92**

De toekenning of de betaalbaarstelling van de inkomsten brengt het verschuldigd zijn van de roerende voorheffing met zich mee (art. 267 lid 1 WIB92).

---

<sup>720</sup> KB 22 december 2003, B.S. 31 december 2003.

Opdat er 'toekenning' zou zijn in de fiscale betekenis van dit woord, is het noodzakelijk dat de begunstigde werkelijk over de inkomsten kan beschikken; m.a.w, de inkomsten moeten onmiddellijk kunnen worden geïncasseerd.

Wanneer de beloningen met toestemming van de genietter op lopende rekening worden gecrediteerd; brengt de inschrijving op het krediet van de genietter overdracht van eigendom teweeg en geldt ze als betaling<sup>721</sup>. Volgens de rechtspraak wordt het recht belastingen te heffen niet tot stand gebracht door het juridische feit van de toekenning van de inkomsten, wanneer die toekenning voor de genietters niet de terbeschikkingstelling of betaalbaarstelling van de inkomsten meebrengt. Alleen het economische feit van *werkelijke verrijking*, die slechts bestaat op voorwaarde dat de toegekende bedragen opvraagbaar zijn, geeft aanleiding tot belastbaarheid, omdat het pas op dit ogenblik is dat de belastbare materie zich bij de genietters openbaart<sup>722</sup>.

Als 'toekenning' wordt inzonderheid beschouwd: de inschrijving van een inkomen op een ten bate van de genietter geopende rekening, zelfs als die rekening onbeschikbaar is, mits de onbeschikbaarheid voortspuit uit een uitdrukkelijke of stilzwijgende overeenkomst met de genietter<sup>723</sup>. Deze bepaling maakt geen enkel onderscheid tussen de roerende inkomsten van Belgische oorsprong en van buitenlandse oorsprong<sup>724</sup>. Een boeking, door een vennootschap in financiële moeilijkheden, van de aan haar schuldeisers verschuldigde interesten op een passiefpost overlopende rekening, wordt, in de gegeven omstandigheden, niet als een toekenning beschouwd<sup>725</sup>.

art. 267 WIB92

Het uitreiken, ter vertegenwoordiging van inkomsten, van effecten die renderend kunnen zijn, wordt ten belope van de waarde van het effect met betaalbaarstelling gelijkgesteld. Voor het bepalen van de waarde van de uitgereikte effecten, stelde de administratie tot voor kort dat, voor beursgenoteerde aandelen, men de beursnotering slechts ten belope van 100/120 in aanmerking hoefde te nemen om rekening te houden met een mogelijke overdreven beurswaarde ten gevolge van speculatie (*Com. IB.* 1992, nr. 164/28, lid 2). Een circulaire van januari 2002 bepaalt dat de roerende voorheffing voortaan berekend wordt op de volle beurswaarde van de aandelen<sup>726</sup>.

Een vennootschap die de teruggave had bekomen van roerende voorheffing, die zij te haren laste had genomen bij de toekenning van dividenden aan de aandeelhouders, om reden dat deze dividenden voortkwamen uit een afname van definitief belaste reserves, had de som die haar werd teruggegeven toegekend aan de aandeelhouders, naast de dividenden waarop roerende voorheffing werd ingehouden. De administratie is, terecht, van oordeel dat de toekenning van deze teruggegeven roerende voorheffing een nieuwe toekenning is van "inkomsten en opbrengsten van kapitalen bedoeld in de artikelen 11 en 12 van het WIB64," in de zin van artikel 171 van het WIB64, en waarop de roerende voorheffing moet worden ingehouden, zoals op de andere

---

<sup>721</sup> Cass. 9 juni 1959, Hamesse, *Bull. Bel.*, afl. 362, 373; Cass. 17 februari 1970, Eloy, *Bull. Bel.*, afl. 484, 774 (gecit. in *Com. IB.* 1964, 183/2); Brussel 18 november 1965, De Ridder, *Bull. Bel.*, afl. 436, 1920.

<sup>722</sup> Brussel 24 januari 1963, Bouy, gecit. in *Com. IB.* 1964, nr.183/3.

<sup>723</sup> Luik 15 oktober 1997, *J.D.F.* 1998, 109.

<sup>724</sup> Cass. 14 oktober 1993, *F.J.F.*, No. 94/55, 125, *A.F.T.* 1994, 101, noot M. LOOCKX, *R.W.* 1993-1994, 955 en *J.D.F.* 1994, 223, noot D. LAMBOT.

<sup>725</sup> Brussel 10 december 1998, *Fisc. Koer.* 1999, 216, *J.D.F.* 1999, 112 en *Fiscoloog* 2000, afl. 763, 7.

<sup>726</sup> Circ. nr. Ci.RH.231/476.630, 23 januari 2002, besproken in *Fisc. Act.* 2002, afl. 8, 6 en *Fiscoloog* 2002, afl. 838, 7.

eigenlijke dividenden<sup>727</sup>.

De kapitaalvermindering, overeenkomstig artikel 72 (oud) van de Vennootschapswet, kan als gesimuleerd worden beschouwd indien ze terzelfder tijd wordt gevolgd door een meer dan evenredige kapitaalverhoging door incorporatie van reserves. De aan de aandeelhouders terugbetaalde bedragen zijn aan roerende voorheffing onderworpen<sup>728</sup>.

Al aan de Schatkist gestorte roerende voorheffing moet niet worden teruggegeven indien de interesten nadien worden kwijtgescholden<sup>729</sup>.

#### **1644, 50**

Inkomsten van gelddeposito's worden geacht te zijn *toegekend* of *betalbaar gesteld* op de laatste dag van het tijdperk waarop ze betrekking hebben.

art. 267 WIB92

De renten van geldsommen gedeponeerd bij de Deposito- en Consignatiekas worden geacht te zijn *toegekend* of *betalbaar gesteld* op de laatste dag van het belastbare tijdperk waarin zij door de verkrijger zijn verkregen (art. 267 WIB92).

Discussie bestaat er over de vraag of voorschotten op een liquidatie-uitkering tot de verschuldigdheid van roerende voorheffing kunnen leiden. In de rechtsleer bestaat een controverse over de vraag of bij toekenning van een voorschot voldaan is aan de voorwaarde inzake 'toekenning' (cf. randnr. 1644). Bepaalde rechtsleer is van oordeel dat dit niet het geval is, omdat een voorschot door een vereffenaar desgevallend kan worden terug gevorderd. Volgens deze strekking kan aan de voorwaarde van toekenning of betaalbaarstelling slechts voldaan zijn bij de afsluiting van de vereffening omdat de uitgekeerde voorschotten pas op dat moment definitief worden<sup>730</sup>. Andere rechtsleer volgt deze zienswijze inzake de toekenning niet, op grond van het argument dat de uitkering van het voorschot in hoofde van de uitkerende vennootschap als een dividenduitkering wordt beschouwd (art. 209 WIB92)<sup>731</sup>. De rulingcommissie heeft beslist dat de toekenning van een voorschot op de liquidatiebonus als een toekenning van een dividend in de zin van artikel 18, 2<sup>o</sup>ter WIB92 moet worden beschouwd, zodat de vereffenaar verplicht is bij de toekenning van zo'n voorschot 10 % roerende voorheffing in te houden<sup>732</sup>. De rulingcommissie sprak zich echter niet uit over de vraag of de uitkering van een voorschot wel een 'toekenning' inhoudt en liet de aanvrager bevestigen dat er een effectieve toekenning zal gebeuren.

---

<sup>727</sup> Bergen 28 maart 1985, *Bull. Bel.* 1986, afl. 646, 136.

<sup>728</sup> Cass. 20 februari 1986, *J.D.F.* 1987, 27.

<sup>729</sup> Brussel 23 januari 1998, *F.J.F.*, No. 98/253.

<sup>730</sup> W. VANDENBERGHE, *Van ontbinding tot fusie. Fiscale aspecten*, Mechelen, Kluwer, 2007, 156-158; P. SMET, *Handboek roerende voorheffing*, Kalmthout, Biblo, 2003, nr. 226 en 675.

<sup>731</sup> N. DE BEULE, K. WILLEMSE en N. BISSCHOP, *Roerende voorheffing bij verdeling van het vermogen en bij inkoop eigen aandelen - een grondige analyse*, Mechelen, Ced- Samsom, 2003, 28-30.

<sup>732</sup> Voorafg. Besliss. nr. 800.245, 16 september 2008.

## § 4. TARIEF VAN DE ROERENDE VOORHEFFING

1645

art. 269 WIB92

Het tarief van de roerende voorheffing is vastgesteld in artikel 269 van het WIB92.

*Grosso modo* bedraagt zij:

1. Voor dividenden:

- a. 10 % bij inkoop van eigen aandelen of bij uitkering na ontbinding van een vennootschap;
- b. 15 %, voor zover de vennootschap die de inkomsten uitkeert niet onherroepelijk verzaakt aan het voordeel van deze verlaging, voor:

1° dividenden van aandelen uitgegeven vanaf 1 januari 1994 door het openbaar aantrekken van spaargelden;

2° dividenden van aandelen:

- die vanaf hun uitgifte i) het voorwerp hebben uitgemaakt van een inschrijving op naam bij de uitgever, indien het gaat om aandelen op naam; ii) in België in open bewaargeving zijn gegeven, waarvan de Koning de voorwaarden en de wijze van toepassing bepaalt, bij een bank, een openbare kredietinstelling, een beursvennootschap of een spaarkas die aan de controle van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen is onderworpen, indien het gaat om aandelen aan toonder; of iii) in België op een effectenrekening zijn ingeschreven op naam van de eigenaar of de houder bij een vereffeningsinstelling of erkende rekeninghouder die gemachtigd is dergelijke effecten aan te houden, en waarbij de Koning de voorwaarden en de wijze van toepassing bepaalt, indien het gaat om gedematerialiseerde aandelen;<sup>733</sup>

- en die werden uitgegeven vanaf 1 januari 1994 ter vertegenwoordiging van maatschappelijk kapitaal;

- en overeenstemmen met inbrengen in geld;

De Europese Commissie heeft via een 'met redenen omkleed advies' officieel verzocht om de regeling uit te breiden naar dividenden van effecten die op vergelijkbare wijze (open bewaargeving of inschrijving op een rekening) worden gehouden bij een financiële instelling gevestigd in een andere EER-lidstaat.

Voor verdere details hierover, zie randnr. 1647 en artikel 269, lid 2, 2° van het WIB92.

3° dividenden uitgekeerd door beleggingsvennootschappen als bedoeld in de artikelen 14, 19 en 24 van de wet van 20 juli 2004 betreffende bepaalde vormen van collectief beheer van beleggingsportefeuilles. De Europese Commissie heeft via een 'met redenen omkleed advies' verzocht de regeling uit te breiden naar dividenduitkeringen door vergelijkbare beleggingsvennootschappen uit een andere EER-lidstaat.

4° dividenden van aandelen uitgekeerd door vennootschappen die op een beurs

---

<sup>733</sup> Voor de implicaties van de afschaffing van de effecten aan toonder op het verlaagd tarief in de roerende voorheffing kan verwezen worden naar artikel 119bis KB/WIB92, ingevoegd bij KB van 7 december 2007, B.S. 7 december 2007 en naar de volgende bijdragen: D. COVELIERS, "Afstemming fiscale regelgeving op afschaffing effecten aan toonder", *Fiscooloog* 2008, afl. 1100, 5-7; M. VAN GILS en Ph. HINNEKENS, "Ook voor gedematerialiseerde aandelen roerende voorheffing van 15 %", *Fisc. Act.* 2007, afl. 44, 14-19.



Om het belastbaar inkomen te berekenen van een nettobedrag waarop de voorheffing van 25 % werd toegepast, hoeft men er enkel van uit te gaan dat dit nettobedrag gelijk is aan 75,00 EUR en het vermeerderen met een derde om het bruto-inkomen, d.i. 100 te bekomen.

## § 5. VERMINDERD AANSLAGPERCENTAGE

### 1646

In talrijke gevallen is het percentage van de roerende voorheffing verschillend van het normale percentage van 25 of 15 %. Die gevallen worden opgesomd in de artikelen 266 en 269 van het WIB92 en de artikelen 105 tot 118 en artikel 234 van het KB/WIB92.

Anderzijds voorziet artikel 234 van het KB/WIB92 een stelsel van berekening van de roerende voorheffing voor het geval de debiteur destijds de mobiliënbelasting ten laste nam op grond van een contract van voor 1 december 1962 of die de roerende voorheffing ten laste nam op grond van een contract afgesloten tussen 1 december 1962 tot en met 31 december 1966.

### 1647

Het tarief van 15 % op dividenden waarvan hoger sprake onder randnr. 1645, 1.a., is maar van toepassing indien aan de volgende voorwaarden is voldaan:

art. 269 lid 2 ° WIB92

- aandelen waarop die dividenden betrekking hebben, mogen geen enkel voorrecht toekennen ten opzichte van de andere door de vennootschap uitgegeven aandelen (deze voorwaarde geldt niet voor de dividenden van bevek's, bevak's en VBS). Bij voorafgaande beslissing nr. 700.213 van 19 juni 2007 werd door de dienst voorafgaande beslissingen in Fiscale Zaken gepreciseerd dat de woorden 'andere aandelen' verwijzen naar de "andere aandelen die niet voldoen aan de voorwaarden van artikel 269, lid 2, 2° en lid 3, a en b van het WIB92". Bij gevolg heeft het bestaan van gedifferentieerde rechten in het kader van aandelen die allemaal beantwoorden aan alle voorwaarden voorgeschreven door artikel 269, lid 3, b van het WIB92 niet tot gevolg dat hun dividenden uitgesloten worden van het voordeel van het verlaagd tarief van de roerende voorheffing;
- voor de dividenden onder 1.a. komen kapitaalverhogingen slechts voor de verlaging in aanmerking in de mate dat zij hoger zijn dan de kapitaalverminderingen uitgevoerd na 31 december 1993, tenzij de kapitaalvermindering beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften. Kapitaalverminderingen gebruikt om verliezen boekhoudkundig aan te zuiveren of om onbeschikbare reserves aan te leggen, beantwoorden hieraan. Op principieel vlak moet het bestaan van rechtmatige financiële of economische behoeften worden beoordeeld ten name van de vennootschap die de kapitaalvermindering uitvoert. Een kapitaalvermindering die enkel een fiscale optimalisatie ten name van de vennoten van de vennootschap als doel heeft, beantwoordt niet aan de voorwaarde van de in het voormeld artikel 269, lid 7 van het WIB92, gestelde uitzondering<sup>736</sup>;
- in geval van overdracht, door natuurlijke personen of rechtspersonen door of namens

<sup>736</sup> Circ. nr. Ci.RH.233/590.646 (AOIF nr. 37/2009), 22 juli 2009.

wie de oprichtingsakte is ondertekend, of, in geval van oprichting bij openbare inschrijving, die de ontwerpoprichtingsakte hebben ondertekend, door de aandeelhouders, bestuurders, zaakvoerders of vennoten van de vennootschap die de overdracht verkrijgt, of door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon die in eigen naam, maar voor rekening van één van voormelde personen handelt, van goederen die voor 1 januari 1994 voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid zijn aangewend, of van aandelen die deel hebben uitgemaakt van hun privaat vermogen, of van goederen die hebben toebehoord aan een vennootschap waarvan zij voor 1 januari 1994 aandeelhouders, bestuurders, zaakvoerders of vennoten waren, wordt alleen het bedrag van die inbreng in geld, dat meer bedraagt dan de overdrachtprijs, in aanmerking genomen<sup>737</sup>;

- in een antwoord op een parlementaire vraag heeft de minister van Financiën bevestigd dat een kapitaalverhoging door incorporatie van reserves zonder uitgifte van nieuwe aandelen in principe zonder gevolg blijft voor de toepassing van de roerende voorheffing op de toegewezen of toegekende dividenden aan de betreffende aandelen (voor zover de vennootschap oorspronkelijk bij haar oprichting aan alle voorwaarden voldeed)<sup>738</sup>.

- Circulaires
- Circ. nr. Ci.RH.332/466.292, 29 mei 1995, *Bull. Bel.* 1995, afl. 751, 1810.
  - Circ. nr. Ci.RH.233/463.721, 18 februari 1997, *Bull. Bel.*, afl. 770, 715, besproken in *Fiskoloog* 1997, afl. 606, 1.
  - Circ. nr. Ci.RH.332/486.701, 21 november 1997, *Bull. Bel.* 1998, afl. 778, 59.
- Bibliografie
- BEGHIN, P., “De recente fiscale maatregelen tot aanmoediging van het risicokapitaal”, *Acc. Bedr. (M)* 1994, afl. 5, 9-13.
  - JVD, “Wetsontwerp tot uitvoering van het globaal plan: ingewikkelde regeling verlaging RV”, *Fiskoloog* 1994, afl. 461, 4.
  - SVC, “Praktijkoplossing voor de vlotte verhandelbaarheid van aandelen met verlaagde RV”, *Fiskoloog* 1994, afl. 497, 2.
  - X, “Verlaging RV op dividenden maakt de zaken er niet eenvoudig op”, *Fisc. Act.* 1994, afl. 19, 7.

Het fiscaal voordeel van de verlaagde roerende voorheffing voor dividenden van aandelen uitgegeven vanaf 1 januari 1994 via het openbaar aantrekken van spaargelden – de zgn. ‘VVPR-aandelen’ – werd afzonderlijk verhandelbaar gemaakt door incorporatie van deze aandelen in een afzonderlijk stripblad<sup>739</sup>.

Aandelen uitgegeven ten gevolge van de conversie van converteerbare obligaties of de uitoefening van warrants komen ook voor 15 % (vanaf 1 januari 1996) in aanmerking.

---

<sup>737</sup> Voor toepassingen zie: Gent 24 juni 2008, *F.J.F.*, No. 2009/104 en Gent 6 januari 2009, *F.J.F.*, No. 2009/288.

<sup>738</sup> Vr. nr. 793 PIETERS 17 mei 2005, *Vr. & Antw.* Kamer 2005-2006, 3 april 2006, nr. 115, 22209.

<sup>739</sup> *Fiskoloog* 1995, afl. 517, 12 en afl. 547, 2; Voor de vormvereisten: Bericht 27 april 1996, *Bull. Bel.*, afl. 762, 1403; Voor een bespreking: X, “V.V.P.R.-strips: uiterlijk aanbieden op 30 november”, *Fiskoloog* 1996, afl. 566, 6; K. VAN DER ELST, “De notering van aandelen met verminderde voorheffing onder de vorm van gewone aandelen met afzonderlijk stripblad (de strip VV)”, *Not. Fisc. M.* 1996, 73-76; Circ. nr. Ci.RH.233/485.651, 17 oktober 1996, *Bull. Bel.*, afl. 766, 2447; X, “Genoteerde aandelen met VVPR-strips: onwettige voorwaarde”, *Fiskoloog* 2003, afl. 902, 45 (aangaande de administratieve regeling die beursgenoteerde vennootschappen met VVPR-aandelen verplichtte van in sommige gevallen meer roerende voorheffing te betalen dan in werkelijkheid verschuldigd was).

Enkel de conversie/uitoefening en de kapitaalverhoging moeten ten vroegste op 1 januari 1994 plaatsvinden. De uitgifte van de converteerbare obligaties of warrants mag van voor die datum dateren<sup>740</sup>.

Volgens de minister van Financiën is de afzonderlijke aanslagvoet van 15 % op dividenden maar van toepassing, mits deze effectief op basis van artikel 269, lid 2, 2° en lid 3 van het WIB92 in België aan een roerende voorheffing van 15 % zijn onderworpen<sup>741</sup>. Dit zou betekenen dat dividenden van aandelen van buitenlandse vennootschappen slechts van het 15 %-tarief kunnen genieten, indien de uitbetaling ervan geschiedt via een in België gevestigde tussenpersoon.

De verlaging tot 15 % geldt ook voor de volgende dividenden die vanaf 1 juli 1997 toegekend of betaalbaar zijn gesteld: dividenden uitgekeerd door vennootschappen die op een beurs voor roerende waarden genoteerd zijn of waarvan een deel van het kapitaal is ingebracht door een PRIVAK en die de voorwaarden, vermeld in artikel 201, lid 1, 1° van het WIB92 vervullen:

- voor de periode tussen 1 juli 1997 en de datum waarop de eerste toekenning of betaalbaarstelling van de dividenden na die datum plaatsheeft, wanneer het gaat om vennootschappen die reeds op een beurs voor roerende waarden waren genoteerd vóór 1 juli 1997;
- voor de periode tussen de datum van hun toelating op een beurs voor roerende waarden en de datum van de eerste toekenning of betaalbaarstelling van de dividenden die na die datum plaatsheeft, wanneer het gaat om andere vennootschappen<sup>742</sup>.

Een circulaire van 12 januari 2007<sup>743</sup> heeft verduidelijking gebracht met betrekking tot de interpretatie van deze voorwaarden. Uit de circulaire blijkt nu dat de administratie van oordeel is dat de in de wet voorziene tijdsbepaling niet slaat op de periode waarin de verlaging van het tarief van de roerende voorheffing geldt. De tijdsbepaling geldt als referentieperiode voor de beoordeling of de vennootschap voldoet aan de vereisten van artikel 201, lid 1, 1° van het WIB92. Dit artikel bevat de voorwaarden om als kmo-vennootschap te kunnen worden beschouwd voor toepassing van de gewone investeringsaftrek. Voor zover een vennootschap die genoteerd is op een beurs voor roerende waarden, de voorwaarden van de kmo-definitie heeft vervuld gedurende de in de wet gestelde periode, geldt de tariefverlaging voor de dividenden van alle aandelen van de vennootschap. Ook voor de dividenden van de aandelen die zijn uitgegeven na de beursintroductie voor zover de betrokken vennootschap genoteerd blijft. De circulaire bevestigt hiermee dat de vereiste, dat de beursgenoteerde vennootschap een kmo-vennootschap is, enkel moet vervuld zijn gedurende de referentieperiode.

Betwisting is er ook over de interpretatie van het begrip 'beurs voor roerende waarden'.

- Volgens de fiscale administratie moet men hiervoor kijken naar het gemeen recht,

---

<sup>740</sup> Vr. nr. 792 COOREMAN 15 juni 1994, Vr. & Antw. Senaat 26 juli 1994, 6306, *Bull. Bel.*, afl. 743, 3199 en *Fiskoloog* 1994, afl. 482, 5.

<sup>741</sup> Vr. nr. 1405 DAEMS 9 juni 1998, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, 19690 en *Fisc. Koer.* 1998, 496.

<sup>742</sup> Voor een bespreking hiervan: J. VAN DIJK, "Verlaging RV vereist prijsgeven van de anonimiteit", *Fiskoloog* 1998, afl. 651, 1.

<sup>743</sup> Circ. nr. Ci.RH.233/576.754 (AOIF 2/2007), 12 januari 2007.

meer bepaald de definitie van ‘genoteerde vennootschappen’ in artikel 4 van het W.Venn.<sup>744</sup>. Daar is sprake van vennootschappen “waarvan de effecten toegelaten zijn tot de verhandeling op een gereglementeerde markt in de zin van artikel 2, 3° van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten”. En artikel 2, 3° van deze wet bepaalt dat men onder ‘gereglementeerde markt’ dient te verstaan “elke Belgische of buitenlandse gereglementeerde markt”. De ‘vrije markt’ is volgens de administratie geen gereglementeerde markt in de zin van artikel 2, 3° van voormelde wet. Hieruit leidt de fiscale administratie af dat het begrip ‘vennootschappen die op een beurs voor roerende waarden zijn genoteerd’ geenszins de vennootschappen beoogt die genoteerd zijn op de vrije markt van Euronext Brussel.

- De rulingcommissie was in een niet gepubliceerde ruling van 26 februari 2008 de omgekeerde mening toegedaan. Zij hield daarbij rekening met de ware bedoeling van de introductie van de ‘Vrije markt’ en Alternext: laagdrempelig beroep kunnen doen op het publiek spaarwezen door kmo’s.
- In een antwoord op een parlementaire vraag heeft de minister van Financiën zich aangesloten bij het standpunt van de rulingcommissie en bevestigd dat zowel de ‘Vrije Markt’ als Alternext als een beurs voor roerende waarden kunnen worden aangemerkt<sup>745</sup>. Als argument verwijst de Minister naar het feit dat de ‘Vrije Markt’ als een ‘multilaterale handelsfaciliteit’ kan worden aangemerkt in de zin van artikel 2, 4° van de wet van 2 augustus 2002.

Een vervanging van oude leningen via rekening-courant door nieuwe, na 1 maart 1990 gesloten leningen, zonder terugbetaling van de oorspronkelijke leningen, werd door het hof van beroep van Antwerpen in de gegeven omstandigheden aanvaard en komt dus in aanmerking voor het 15 %-tarief<sup>746</sup>.

## § 6. VERREKENING VAN DE ROERENDE VOORHEFFING

1648

De voorheffingen zijn in principe aftrekbaar van de uiteindelijk verschuldigde belasting (PB en BNI).

art. 280 lid 1 en 2 WIB92

De verrekening van de roerende voorheffing welke betrekking heeft op interesten wordt beperkt tot de voorheffing die betrekking heeft op de periode waarin de belastingplichtige eigenaar of vruchtgebruiker van de roerende goederen en kapitalen of schuldeiser is geweest (art. 280 lid 1 WIB92). Dit geldt zowel voor de koper als de verkoper van de effecten<sup>747</sup>. Wanneer de verkrijger van die inkomsten die goederen en kapitalen voor de beroepswerkzaamheid gebruikt, wordt de verrekenbaarheid beperkt in verhouding tot de tijd dat de goederen of kapitalen in volle eigendom werden gehouden

---

<sup>744</sup> Circ. nr. Ci.RH.233/578.575 (AOIF 35/2008), 26 september 2008.

<sup>745</sup> Vr. nr. 200 DE DONNÉA 19 januari 2009, Vr. & Antw. Kamer 2008-2009, nr. 056, 116-119.

<sup>746</sup> Antwerpen 12 oktober 1999, *Fiscooloog* 1999, afl. 733, 9 en *Fisc. Koer.* 1999, 641.

<sup>747</sup> Vr. nr. 22 DIDDEN 5 juli 1990, Vr. & Antw. Senaat 1990-1991, 5 februari 1991, 713 en *Bull. Bel.*, afl. 707, 1767.

(art. 280 lid 2 WIB92)<sup>748</sup>. Ten name van de verkrijger van inkomsten van roerende goederen en kapitalen waarvan hij de eigendom heeft verkregen krachtens een zakelijke zekerheidsovereenkomst of een lening met betrekking tot financiële instrumenten wordt de roerende voorheffing verrekend ten belope van het bedrag van de voorheffing dat verhoudingsgewijze betrekking heeft op de totale periode bestaande uit de periode bepaald volgens het tweede lid en die tijdens dewelke de leninggever, de overdrager of de pandgever de volle eigendom heeft gehad van die financiële instrumenten (art. 280 4° WIB92).

De voorbije jaren deed zich een ontwikkeling voor met betrekking tot de pro rata temporis verrekening van de roerende voorheffing ingehouden op de laatste coupon van vastgoedcertificaten<sup>749</sup>. De laatste coupon is de coupon die wordt uitgekeerd n.a.v. de verkoop van het onroerend goed. De hoogte van deze coupon is dus wezenlijk een variabel gegeven. Wanneer de verkrijger van inkomsten van roerende goederen en kapitalen die goederen of kapitalen gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid, wordt de roerende voorheffing slechts verrekend tot het bedrag van de voorheffing op de inkomsten die belastbaar zijn in verhouding tot het tijdperk waarin de belastingplichtige de volle eigendom van de roerende goederen of kapitalen heeft gehad (art. 280 lid 2 WIB92). Bij wet van 4 juli 2004 voorzag de wetgever artikel 280 van het WIB92 van een derde lid. Op grond van deze bepaling werd bepaald dat de 'laatste coupon' van vastgoedcertificaten geacht wordt betrekking te hebben op de periode die aanvangt op het ogenblik van de uitgifte van de effecten en eindigt op de dag van de toekenning of betaalbaarstelling van de inkomsten. Dit impliceert dat de roerende voorheffing op de laatste coupon slechts verrekenbaar is in verhouding tot het gedeelte van de looptijd van de certificaten gedurende dewelke de verkrijger de certificaten in volle eigendom heeft gehouden. De wetgever wou hiermee een einde te stellen aan bepaalde misbruiken die erin bestonden dat de belastingplichtigen voor wie de roerende voorheffing bevrijdend werkt (particulieren, rechtspersonenbelastingplichtigen) hun vastgoedcertificaten enige tijd vóór de vervaldag overdroegen aan vennootschappen, die de roerende voorheffing op de laatste coupon integraal konden verrekenen. Het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) oordeelde bij arrest van 18 januari 2006<sup>750</sup> echter dat deze nieuwe regeling ertoe leidde dat vastgoedcertificaten werden behandeld als vastrentende effecten die belastbaar zijn ten name van elke opeenvolgende houder in verhouding tot het tijdperk waarin hij houder is geweest. De roerende voorheffing is voor deze effecten dan ook slechts verrekenbaar in verhouding tot het tijdperk waarin de houder de volle eigendom van de effecten heeft gehad. Door diezelfde regeling toe te passen op de liquidatiecoupon van vastgoedcertificaten worden, aldus het Hof, belastingplichtigen die zich wezenlijk in een verschillende situatie bevinden toch gelijk behandeld. Dat zij zich in een verschillende situatie bevinden komt omdat de

---

<sup>748</sup> Voor de verrekening van de roerende voorheffing ingeval op grond van art. 362bis WIB92 een verlopen interestgedeelte in resultaat werd genomen: Circ. nr. Ci.RH.421/470.197, 2 februari 1996, *Bull. Bel.*, afl. 758, 417, besproken in *Fiskoloog* 1996, afl. 555, 4; Voor vastrentende effecten: Circ. nr. Ci.D.19/416.334, 30 augustus 1993, *Bull. Bel.*, afl. 731, 2802. Voor vastgoedcertificaten en de bijzondere lening van 1981: Vr. nr. 237 DE CLIPPELE 23 september 1992, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 25 januari 1993, 3453.

<sup>749</sup> Deze ontwikkeling werd intussen becommentarieerd door de fiscale administratie in Circ. nr. Ci.RH.715/576.149 (AOIF 23/2008), 7 juli 2008.

<sup>750</sup> Arbitragehof nr. 7/ 2006, 18 januari 2006, A.A. 2006, afl. 1, 119, B.S. 1 februari 2006, 5491, *F.J.F.*, No. 2007/113, 357.

meerwaarde bij verkoop van het onderliggende onroerend goed van nature niet vaststaat en onzeker is, zodat het om een variabel inkomen gaat. Het Hof vernietigde de regeling, die in een beperking van de proratering van de laatste coupon van vastgoedcertificaten voorzag. Met uitzondering echter van de situatie waar het vastgoedcertificaat door een belastingplichtige voor wie de roerende voorheffing bevrijdend is, vóór de vervaldag ervan is overgedragen aan een belastingplichtige voor wie dat niet het geval is. In deze laatste situatie kan artikel 280, lid 3 van het WIB92 nog worden toegepast. De implicaties van het bewuste arrest van het Hof werden toegelicht in een circulaire van 7 juli 2008<sup>751</sup>.

art. 281 lid 1 WIB92

*Dividenden* die door de genietter professioneel zijn belegd, geven slechts aanleiding tot verrekening van roerende voorheffing, indien de effecten, op het ogenblik van de toekenning of betaalbaarstelling van het dividend, in volle eigendom worden gehouden (art. 281 WIB92).

Voor wat betreft de situatie waarbij een Belgische vennootschap aandelen verkoopt aan een andere Belgische vennootschap in het kader van een inkoop van eigen aandelen heeft de rulingcommissie beslist dat de verkopende vennootschap de ingehouden roerende voorheffing zal kunnen verrekenen indien i) de ingekochte aandelen in hetzelfde belastbare tijdperk worden vernietigd, en ii) de roerende voorheffing wordt ingehouden op de inkoopprijs, en iii) de aandelen door de verkoper in volle eigendom werden gehouden door de verkoper gedurende al meer dan één jaar op het moment van de inkoop (rulings nr. 600.223 van 20 juni 2006 en nr. 600.208, 27 juni 2006)<sup>752</sup>.

art. 282 WIB92

De roerende voorheffing kan niet worden verrekend wanneer ze betrekking heeft op dividenden waarvan de toekenning of betaalbaarstelling een waardevermindering of minderwaarde van de aandelen voor gevolg heeft (art. 282 WIB92).

Het al dan niet boekhoudkundig tot uitdrukking brengen van de waardevermindering is volgens de minister van Financiën en de administratie niet relevant<sup>753</sup>. Het hof van beroep van Luik (en nadien ook het hof van beroep van Antwerpen) heeft dit standpunt nu verworpen: enkel de geboekte waardeverminderingen moeten voor de toepassing van artikel 282 van het WIB92 in aanmerking worden genomen<sup>754</sup>.

art. 283 WIB92

Behalve indien de lening wordt gesloten door tussenkomst van een erkend gecentraliseerd systeem voor het lenen en ontlenen van financiële instrumenten bedoeld in artikel 261, lid 3 van het WIB92 wordt geen enkele roerende voorheffing verrekend uit hoofde van inkomsten uit aandelen van Belgische vennootschappen waarvan de

---

<sup>751</sup> Circ. nr. Ci.RH.715/576.149 (AOIF 23/2008), 7 juli 2008.

<sup>752</sup> P. SMET, "Verrekening RV en DBI-aftrek bij inkoop eigen aandelen: onzekerheid blijft", *Fiscoloog*, afl. 1045, 7-8, met verwijzing naar Vr. nr. 1237 DE DONNEA 20 april 2006, Vr. & Antw. Kamer 2005-2006, nr. 127, 24932-24933.

<sup>753</sup> Vr. nr. 598 VAN RENTERGHEM 13 september 1990, Vr. & Antw. Kamer 1990-1991, afl. 135, 11186 en *Bull. Bel.* 1990, afl. 704, 852; Circ. nr. Ci.D.19/ 416.334, 9 september 1992, *Bull. Bel.* 1992, afl. 720, 2674.

<sup>754</sup> Luik 6 januari 1999, *Fisc. Koer.* 1999, 237; Antwerpen 17 juni 2003, *F.J.F.*, No. 2004/75; P. SMET, "Uitsluiting verrekening enkel bij geboekte waardevermindering?", *Fiscoloog* 2003, afl. 901, 3-5 (naar aanleiding van Antwerpen 17 juni 2003).

verkrijger de eigendom heeft verkregen naar aanleiding van een lening met betrekking tot financiële instrumenten wanneer de leninggever van deze financiële instrumenten een inwoner is van een Staat waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten en deze financiële instrumenten niet heeft gebruikt voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid in België. In afwijking van het voorgaande wordt in hoofde van de leningnemer, wanneer deze aantoont dat de leninggever van de aandelen zonder lening zou kunnen hebben genieten van een verzaking aan de inning van de roerende voorheffing of van een vermindering van de roerende voorheffing als bedoeld in een overeenkomst die België ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten met betrekking tot dividenden toegekend of betaalbaar gesteld voor die aandelen, de roerende voorheffing verrekend ten belope van het verschil tussen de werkelijk op de dividenden ingehouden roerende voorheffing en het bedrag van de roerende voorheffing dat definitief zou verschuldigd zijn geweest door de leninggever indien deze laatste zelf de dividenden had ontvangen (art. 283 WIB92).

## § 7. TERUGBETALING VAN ROERENDE VOORHEFFING

1649

De roerende voorheffing, die niet verrekend kan worden bij gebreke van voldoende belastbare inkomsten, wordt terugbetaald<sup>755</sup>.

Deze regel leidt ertoe dat sicav's – die voor wat hun belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting betreft aan een voordelig fiscaal regime zijn onderworpen (art. 185bis § 1 en 2 WIB92) – terugbetaling kunnen verkrijgen van de roerende voorheffing die werd ingehouden op ontvangen roerende inkomsten, wanneer geen toepassing werd of kan worden gemaakt van de vrijstelling op grond van artikel 116 van het KB/WIB92 (bv. in het geval van Belgische dividenden). In navolging van het arrest Aberdeen van het Hof van Justitie<sup>756</sup> is er hier o.i. een met het Europees recht strijdige ongelijke behandeling van dividenduitkeringen aan buitenlandse fondsen, vermits buitenlandse fondsen – bij gebrek aan mogelijkheid tot verrekening en terugbetaling – wél de kost van de Belgische roerende voorheffing ondergaan. Ook de Europese Commissie is deze mening toegedaan<sup>757</sup>.

## § 8. AANGIFTE ROERENDE INKOMSTEN

1649, 50

De roerende voorheffing heeft een *bevrijdend* karakter: de aan de personenbelasting onderworpen belastingplichtigen zijn niet verplicht in hun aangifte personenbelasting de roerende inkomsten waarop de roerende voorheffing werd ingehouden, op te nemen<sup>758</sup>.

---

<sup>755</sup> Antwerpen 19 maart 2002, *T.F.R.* 2003, afl. 236, 181, noot T. LAUWERS; T. LAUWERS, "Teruggave van roerende voorheffing op geconsigneerde faillissementsgelden", (noot onder Antwerpen 19 maart 2002), *T.F.R.* 2003, afl. 236, 182-185 (aangaande de vraag of verrekening en/of terugbetaling nog kan wanneer de vennootschap niet meer onderworpen is aan de vennootschapsbelasting).

<sup>756</sup> HvJ 18 juni 2009, zaak C-303/07, Aberdeen Property Fininvest Alpha, *F.J.F.*, No. 2009/275, 1054, *J.D.E.* 2009, afl. 161, 230, *T.F.R.* 2009, afl. 367, 754.

<sup>757</sup> Zie IP/10/663.

<sup>758</sup> Circ. nr. Ci.RH.332/509.194, 23 november 2001, *Bull. Bel.* 2002, afl. 822, 376.

De inkomsten die niet verplichtend moeten worden aangegeven, en waarop roerende voorheffing is ingehouden, mogen facultatief aangegeven worden. Bij niet-aangifte van de inkomsten is de roerende voorheffing hierop definitief voor de Schatkist verworven. Indien de belastingplichtige bij vergissing de roerende inkomsten niet heeft aangegeven, kan hij hierop niet meer terugkomen<sup>759</sup>.

Belastingplichtigen kunnen zich niet op de bevrijdende werking van de roerende voorheffing beroepen wanneer op de door hen genoten roerende inkomsten geen roerende voorheffing is ingehouden. Zij zijn verplicht deze inkomsten op te geven in hun aangifte in de personenbelasting<sup>760</sup>.

De buitenlandse roerende inkomsten die niet via een in België gevestigde tussenpersoon werden geïnd, moeten nog steeds in de aangifte personenbelasting worden opgenomen<sup>761</sup>.

## 1649, 60

In het kader van het STIMER-project heeft de FOD Financiën een ‘electronische aangifte in de roerende voorheffing’ ontwikkeld, die zal toelaten om, via een webtoepassing, de behandeling van de aangiften in de roerende voorheffing te beheren waarbij de vastgestelde rechten en betaling automatisch worden geboekt en deze gegevens in het enig dossier worden opgenomen. Om de invoering van deze electronische aangifte mogelijk te maken, is bij KB<sup>762</sup> bepaald dat de electronische aangifte in de roerende voorheffing dezelfde bewijskracht zal hebben als een ‘papieren’ aangifte.

## Afdeling II.

### **Van woonstaatheffing naar gegevensuitwisseling**

## **§ 1. OMZETTING VAN DE EUROPESE SPAARRICHTLIJN IN BELGIË**

## 1649, 70

De Europese spaarrichtlijn voerde principieel een informatie-uitwisseling in binnen de Europese Unie op grensoverschrijdende interestbetalingen. Bedoeling is de effectieve belastingheffing in de woonstaat van de gerechtigde van de interest mogelijk te maken<sup>763</sup>.

Drie landen hebben hierop (tijdelijk) een uitzondering bedongen: België, Oostenrijk en Luxemburg. Het werd hen toegestaan om tijdens een ‘overgangperiode’ nog geen

<sup>759</sup> Cass. 8 december 2000, *Bull. Bel.* 2000, afl. 825, 1250, besproken door F. DESTERBECK, “RV op bij vergissing niet aangegeven roerende inkomsten: niet terugbetaald”, *Fisc. Act.* 2001, afl. 4, 7 (arrest a quo: Gent 22 december 1998, *F.J.F.*, No. 99/55 en *Fiscoloog*, afl. 740, 11); Cass. 23 april 1992, *Fisc. Koer.* 1992, 323; Brussel 26 juni 1992, *F.J.F.*, No. 93/13, 26.

<sup>760</sup> Cass. 3 september 2004, *F.J.F.*, No. 2005/16.

<sup>761</sup> X, *Fisc. Koer.* 1998, 65; J. VAN DYCK, “Buitenlandse roerende inkomsten: vrij van belasting?”, *Fiscoloog* 1998, afl. 658, 1. *Contra*: G. KLEYNEN, “C’est la faute à Boileau ou les mésaventures de l’article 313 du C.I.R. 1992”, *R.G.F.* 1998, 1-3; X, “Buitenlandse dividenden: hoe aangeven?”, *Fiscoloog* 2003, afl. 899, 3.

<sup>762</sup> KB 10 mei 2010, *B.S.* 14 mei, ed. 2.

<sup>763</sup> Richtlijn 2003/48/EG 3 juni 2003 betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling. Voor meer info aangaande, zie Boek IX Internationaal en Europees fiscaal recht, Deel IV Europees belastingsrecht.

informatie uit te wisselen, maar een voorheffing te heffen op de door de spaarrichtlijn geïmplementeerde interest. Deze voorheffing vervangt als het ware de belasting die op basis van informatie-uitwisseling in de andere lidstaat zou zijn mogelijk geworden. De inkomsten daarop worden bijgevolg ook deels overgemaakt aan de andere lidstaat. Dit verklaart de term 'woonstaatheffing'.

De woonstaatheffing is van toepassing wanneer een 'uitbetalende instantie', gevestigd in een welbepaalde lidstaat, een 'interestbetaling' verricht aan een 'uiteindelijk gerechtigde', gevestigd in een andere lidstaat dan deze waar de uitbetalende instantie is gevestigd.

Het wetgevend ingrijpen dat de omzetting in het Belgisch recht realiseerde, is terug te vinden in de volgende wet en uitvoeringsbesluiten:

- de wet van 17 mei 2004 tot omzetting in het Belgisch Recht van de richtlijn 2003/48/EG van 3 juni 2003 van de Raad van de Europese Unie betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling en tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 inzake roerende voorheffing (B.S. 25 mei 2004);
- de koninklijke besluiten van 27 juni 2005 tot uitvoering van de wet van 17 mei 2004 (B.S. 20 juni 2005).

Wet en uitvoeringsbesluiten nemen het kader over dat door de richtlijn werd gecreëerd. De begrippen (en hun interpretatie) die in de richtlijn worden gehanteerd zijn ook in de Belgische regeling terug te vinden<sup>764</sup>. De concrete implicaties van de spaarrichtlijn en de woonstaatheffing werden belicht in een aantal circulaire<sup>765</sup>.

Twee KB's van 27 september 2009 hebben de reglementering ter omzetting van de Europese spaarrichtlijn inmiddels aangepast, zodat België de overstap heeft kunnen maken van 'woonstaatheffing' naar het systeem van automatische gegevensuitwisseling<sup>766</sup>. De nieuwe wetgeving wordt door de fiscale administratie becommentarieerd in de circulaire<sup>767</sup>.

---

<sup>764</sup> Voor een bespreking ter zake van het in de Europese spaarrichtlijn gehanteerde begrippenapparaat, zie o.m.: F. VANISTENDAEL en S. VANOPPEN, "De Europese spaarrichtlijn: is er leven na de deadline?", in A. HAELTERMAN, en JURA FALCONIS (eds.), *Jura Falconis Libri - Fiscale Amnestie (EBA)*, Brussel, Larcier, 2005.

<sup>765</sup> Circ. nr. Ci.RH.231/569.168 (AOIF 29/2005), 8 juli 2005 (algemene circulaire over de woonstaatheffing); Add. Circ. nr. Ci.RH.231/569.168 (AOIF 29/2005), 11 mei 2007; Circ. nr. Ci.RH.233/573.971 (AOIF 4/2006), 9 januari 2006 (circulaire over de invloed van de inwerkingtreding van de woonstaatheffing op bepaalde modaliteiten betreffende de inhouding van de roerende voorheffing).

<sup>766</sup> B.S. 1 oktober 2009, ed. 2, resp. 65609 en 65615.

<sup>767</sup> Circ. nr. Ci.R.9.Div./602.285 (AOIF nr. 25/2010), 12 maart 2010.

## § 2. TOEPASSINGSGEBIED EN SLEUTELBEGRIPPEN

Wat betreft het toepassingsgebied van de Europese spaarrichtlijn staan drie sleutelbegrippen centraal die bepalen of een rentebetaling een grensoverschrijdende interestbetaling uitmaakt in de zin van de spaarrichtlijn: het begrip ‘uitbetalende instantie’, het begrip ‘interestbetaling’ en het begrip ‘uiteindelijk gerechtigde’. We vinden deze begrippen eveneens gedefinieerd in de Belgische uitvoeringswetgeving.

Voor wat het begrip ‘uitbetalende instantie’ betreft zijn er twee ‘modaliteiten’: er is de uitbetalende instantie “bij de uitbetaling of het bewerkstelligen van de betaling van de interesten” alsook de uitbetalende instantie “bij de ontvangst van de interesten”<sup>768</sup>.

## § 3. TARIEF VAN DE WOONSTAATHEFFING

De woonstaatheffing, die werd geheven tijdens een overgangperiode, als uitzonderingsregime op de bovenaangehaalde informatie-uitwisseling, kende een oplopend tarief van 15 % tijdens de eerste drie jaar na de inwerkingtreding van de Europese spaarrichtlijn (*i.e.* 1 juli 2005) en 20 % in de drie jaren daarna (vanaf 1 juli 2008). In een circulaire werd bevestigd dat het nieuwe tarief van 20 % van toepassing was op de interesten die werden toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 juli 2008 voor zover die inkomsten betrekking hadden op een periode die begon vanaf 1 juli 2005<sup>769</sup>. Dit laatste hield verband met het feit dat interesten die nog betrekking hadden op een periode van vóór 1 juli 2005 niet onder de heffing vielen, zelfs al werden zij na 30 juni 2005 betaald of toegekend<sup>770</sup>.

Het was voorzien dat het tarief 35 % zou bedragen vanaf het zesde jaar na de betreffende inwerkingtreding (vanaf 1 juli 2011) tot aan het eventuele einde van de overgangperiode. Door de overschakeling naar het systeem van gegevensuitwisseling zal het tarief van 35 % in België evenwel nooit worden toegepast.

Afdeling III.

### **Forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting**

**1650, 50**

- Bibliografie
- HAELTERMAN, A., “De wijziging van het fbb-regime en de dubbelbelastingverdragen”, *Fiskoloog (I.)* 1988, afl. 60, 1-6.
  - DEBRIER, K., “Brutering interesten met fbb bij “tax sparing”-clausules – Gaat de administratie haar boekje te buiten?”, *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 114, 1-3.
  - WYNTIN, D., “Nieuwe fbb-regeling schiet in een aantal gevallen verder dan het te bereiken doel”, *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 116, 1-4.
  - WYNTIN, D., “Nieuwe fbb-regeling is in een aantal gevallen strijdig met

<sup>768</sup> Nr. 19 t.e.m. 37 Circ. nr. Ci.R.9.Div./602.285 (AOIF nr. 25/2010), 12 maart 2010.

<sup>769</sup> Circ. nr. Ci.DR.48/584.471 (AOIF 2/2008), 31 januari 2008.

<sup>770</sup> J. VAN DIJCK, “Europese woonstaatheffing: 20 % vanaf 1 juli 2008”, *Fiskoloog*, afl. 1103, 5-6.

- dubbelbelastingverdragen”, *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 117, 1-2.
- WYNTIN, D., “Verwarrende formule voor berekening beperking fbb”, *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 117, 2.
  - PEETERS, B., “Fbb en tax sparing: toch brutering”, *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 117, 7.
  - X, “Bijkomende beperking verrekening fbb: enkel voor vennootschappen”, *Fiskoloog* 1993, afl. 441, 5.
  - DEBRIER, K., “Fbb: parallelisme brutering en verrekening voor AJ 1991?”, *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 121, 1.
  - VAN CROMBRUGGE, S., “Ontwerp reparatiewet: fbb: nieuwe interpretatieproblemen i.v.m. dividenden van beleggingsvennootschappen”, *Fiskoloog* 1994, afl. 475, 7.
  - VERBIST, H., “Fbb strijdig met internationale verdragen? Een stand van zaken”, *Fisc. Act.* 1994, afl. 31, 4.
  - BLONDE, G., “Het belastingkrediet in België, Nederland en Frankrijk voor interesten en royalty’s ontvangen uit het buitenland”, *Fiskofoon* 1998, afl.161-162, 289-314.
  - DEBLAUWE, R., “Geen fbb op Nederlandse dividenden”, *T.F.R.* 2000, afl. 188, 874.
  - MORTIER, F., *Fisc. Koer.* 2003, afl. 16, 589-596 (bespreking van Rb. Brussel 26 juni 2003 aangaande simulatie en fbb transacties).

art. 285 WIB92

Het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting is een fictieve voorheffing die forfaitair de belasting vertegenwoordigt die de roerende inkomsten in het buitenland hebben ondergaan. Een verrekening van het fbb is voorzien voor inkomsten van roerende goederen en kapitalen, alsmede voor diverse inkomsten als vermeld in artikel 90, 5° tot 7° voor zover:

- deze inkomsten in het buitenland werden onderworpen aan een gelijkaardige belasting als de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de belasting van niet-inwoners<sup>771</sup>;
- de desbetreffende goederen en kapitalen voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid in België worden gebruikt (art. 285 WIB92).

art. 286 lid 1 WIB92

Het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting bedraagt in principe 15/85 van het netto inkomen vóór aftrek van de roerende voorheffing en, in voorkomend geval, de woonstaatheffing (art. 286 lid 1 WIB92).

Met betrekking tot octrooi-inkomsten waarvoor overeenkomstig de artikelen 205<sup>1</sup> tot 205<sup>4</sup> of artikel 236bis van het WIB92 een aftrek voor octrooi-inkomsten wordt verleend, wordt het forfaitaire gedeelte van buitenlandse belasting bepaald volgens het product van een breuk waarvan de teller gelijk is aan de werkelijk ingehouden buitenlandse belasting uitgedrukt in een percentage van het inkomen waarop die belasting betrekking heeft, zonder 15 % van dit inkomen te mogen overschrijden en waarvan de noemer gelijk is aan 100 verminderd met het cijfer van de teller. Het forfaitaire gedeelte van de buitenlandse belasting als bedoeld in het vorige lid is slechts verrekenbaar ten belope van de belasting verschuldigd op diezelfde octrooi-inkomsten waarvoor overeenkomstig

---

<sup>771</sup> Zie Rb. Antwerpen 16 oktober 2009, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. A1 09/1317, besproken in *Fisc. Act.* 2009, afl. 43, 8-12: de verrekening van het FBB wordt geweigerd omdat het bewijs van belastingheffing in de bronstaat niet kon worden geleverd.

de artikelen 205<sup>1</sup> tot 205<sup>4</sup> of artikel 236bis van het WIB92 een aftrek voor octrooi-inkomsten wordt verleend. Wanneer de schuldenaar van het inkomen de buitenlandse belasting heeft gedragen tot ontlasting van de verkrijger, bedraagt de voormelde noemer 100.

Het toepassingsgebied van het fbb werd in de loop der jaren van een aantal beperkingen voorzien.

art. 285 lid 2 WIB92

- a. Voor dividenden wordt alleen een fbb verrekend als ze zijn toegekend door *beleggingsvennootschappen*, en voor zover deze dividenden voortkomen van inkomsten die voldoen aan de relevante voorwaarden (art. 285 lid 2 WIB92).

art. 285 lid 2 WIB92

- b. Voor interesten ontvangen door ondernemingen, vindt de aftrek geen toepassing wanneer de schuldeiser, alhoewel hij de verrichting in eigen naam heeft gedaan, in werkelijkheid is opgetreden voor rekening van derden die hem voor financiering van de verrichting de nodige middelen hebben verschaft en geheel of gedeeltelijk de aan de verrichting verbonden risico's dragen (de zgn. 'channeling'). Voor de toepassing van deze bepaling wordt mede als derde aangemerkt, een in het buitenland gevestigde onderneming die over een Belgische inrichting beschikt die als schuldeiser optreedt (art. 289 lid 1 WIB92). Er wordt ook geen fbb toegestaan op interesten van geleende obligaties noch op interesten van obligaties die men houdt uit hoofde van een zakelijke-zekerheidsovereenkomst (art. 289 lid 2 WIB92). De 'anti-channeling bepaling' geldt ook voor de door beleggingsvennootschappen toegekende dividenden (art. 285 lid 2 WIB92).

#### 1651

##### art. 287 WIB92

Voor interesten wordt het fbb vastgesteld als volgt:

$$\frac{X}{100 X} \quad \frac{(A + (B - C)) (D - E)}{A + (B - C)}$$

Waarbij

X = de werkelijk ingehouden buitenlandse belasting, beperkt tot 15

A = het totaal van de onroerende en roerende inkomsten

B = het totaal bruto-bedrag van de beroepsinkomsten

C = de meerwaarden (al dan niet verwezenlijkt)

D = het totale bedrag van de inkomsten van roerende goederen en kapitalen die de vennootschap heeft gedragen in het belastbaar tijdperk

E = de uitgekeerde dividenden.

Circulaire – Circ. nr. Ci.RH.421/457.115, 5 mei 1995, *Bull. Bel.*, afl. 751, 1791.

Bibliografie – *Fisc. Koer.* 1994, afl. 1-2-3, 94, 80.

Wanneer de schuldenaar van het inkomen de buitenlandse belasting heeft ten laste genomen, bedraagt de noemer van de eerste breuk 100.

art. 37 lid 2 WIB92

Het fbb moet gebruteerd worden (art. 37 lid 2 WIB92). Dit wil zeggen dat het bedrag van het fbb bij de belastbare inkomsten moet worden gevoegd.

Sommige dubbelbelastingverdragen bevatten een 'Tax-sparing-clausule': zij voorzien in de verrekening van een forfaitair bedrag aan de FBB, hoewel de buitenlandse interesten vrijgesteld zijn van bronheffing. Het FBB dat in dergelijk geval moet gebruteerd worden, is volgens de administratie het verdragsrechtelijke FBB en niet het internrechtelijke<sup>772</sup>. Het verdrag met Korea voorziet een *tax sparing credit*, waarop de Belgische genietter gerechtigd is ook indien de Koreaanse interesten aan de bron geen voorheffing hebben ondergaan. Bij arrest van 9 januari 2003 besliste het Hof van Cassatie dat in dergelijk geval niets gebruteerd moet worden<sup>773</sup>. De brutering geldt enkel indien een FBB wordt voorzien door het interne recht. In dezelfde lijn ligt een vonnis van de rechtbank van Brussel. In een vonnis van 11 juni 2004 werd beslist over de vraag op welke wijze de brutering moet gebeuren wanneer een welbepaald dubbelbelastingverdrag (*in casu* het verdrag met Brazilië) recht geeft op een verrekening van een hoger percentage aan bronheffing (*in casu* 20 %) dan de werkelijk ingehouden buitenlandse bronheffing (dewelke slechts 15 % betrof). De administratie argumenteerde dat niet de effectieve voorheffing moest worden gebruteerd, zoals internrechtelijk bepaald, maar wel dat de verdragsrechtelijke bepaling moest worden nageleefd. De rechter volgde de administratie niet in haar argumentatie. Er werd beslist dat men niet kan eisen dat de verdragsrechtelijke brutering wordt nageleefd als deze niet met de werkelijk ingehouden buitenlandse bronheffing overeenstemt<sup>774</sup>.

Het FBB geldt niet voor dividenden (tenzij in het geval van beleggingsvennootschappen). Dit betekent dat er ook onder toepassing van de Verdragen voor privépersonen die buitenlandse dividenden genieten geen verrekening van het FBB meer mogelijk is<sup>775</sup>. Of de afschaffing van het fbb verenigbaar is met de dubbelbelastingverdragen dient voor elk dubbelbelastingverdrag afzonderlijk te worden beoordeeld, in functie van de formulering in het relevante verdrag<sup>776</sup>.

In een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Brussel werd beslist over de vraag tot toepassing van een door het dubbelbelastingverdrag aan Belgische inwoners

---

<sup>772</sup> Circ. nr. Ci.R9.Div/449.830, 8 april 1993, *Bull. Bel.* 1993, afl. 728, 1515, *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 114, 1 en *Fiskoloog* 1993, afl. 447, 2; Vr. nr. 582 DE CLIPPELE 27 mei 1993, *Vr. & Antw. Kamer* 1992-1993, 12 juli 1993, 6322, *Bull. Bel.*, afl. 733, 3496.

<sup>773</sup> Cass. 9 januari 2003, *F.J.F.*, No. 2003/107, *T.F.R.* 2003, afl. 239, 320, noot D. WYNTIN, bevestigt Luik 13 september 2000, *Fisc. Koer.* 2000, 469.

<sup>774</sup> Rb. Brussel 11 juni 2004, *Fiscooloog* 2004, afl. 952, 10, [www.monKEY.be](http://www.monKEY.be), Module Exhaustieve Rechtspraak, nr. B1 04/13.

<sup>775</sup> Cass. 16 juni 2000, *T.F.R.* 2000, afl. 188, 873, noot R. DEBLAUWE; Antwerpen 17 maart 1998, *Fiskoloog* 1998, afl. 657, 9; Antwerpen 25 november 1997, *Fiskoloog* 1997, afl. 641, 9, *F.J.F.*, No. 98/34; R. DEBLAUWE, "Geen fbb op Nederlandse dividenden", (noot onder Cass. 16 juni 2000), *T.F.R.*, afl. 188, 874.

<sup>776</sup> Zo werd beslist dat de afschaffing van het FBB in het WIB92 ook doorwerkt naar het dubbelbelastingverdrag voor wat betreft het dubbelbelastingverdrag met Frankrijk (Gent 24 juni 1999, *Fiscooloog (I.)* 1999, afl. 190, 3). Uit de bewoordingen van het Belgisch-Amerikaanse verdrag daarentegen volgt duidelijk dat het principe van de toepassing van de aftrek van het FBB niet op de helling kan worden gezet door België. Het FBB dient verder toepassing te vinden op grond van het internationaal verdrag, indien de hervorming in de Belgische wetgeving niet enkel wijzigingen inhoudt van de modaliteiten van de toekenning van het FBB doch in werkelijkheid ook het toepassingsgebied ervan beperkt (Luik 10 maart 2006, *F.J.F.*, No. 2007/127).

voorbehouden *tax sparing credit* met betrekking tot de roerende inkomsten van Indische oorsprong die de Belgische vaste inrichting van een Indische vennootschap ontvangt (zonder daadwerkelijke bronheffing in India). De rechtbank besliste op grond van artikel 24 van het Belgisch-Indische dubbelverdrag (discriminatieverbod) dat ook een Belgische vaste inrichting van een Indiase vennootschap recht heeft op toepassing van het *tax sparing credit*<sup>777</sup>.

In een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg te Brussel van 7 oktober 2004 werd beslist dat de omstandigheid dat de bedragen die worden betaald in uitvoering van een overeenkomst van financieringshuur, voor de toepassing van de vennootschapsbelasting moeten worden beschouwd als terugbetaling van een kapitaal en een betaling van interesten, niet verhindert dat in het kader van een dubbelbelastingverdrag, de betaalde bedragen voor hun geheel moeten worden gekwalificeerd als royalty's. In toepassing van artikel 23 van het verdrag moet België op de belasting betreffende de bewuste inkomsten het FBB voorzien door de Belgische wetgeving toegekennen volgens de voorwaarden en het tarief voorzien in de Belgische wetgeving. Met betrekking tot de bedragen die in het kader van het verdrag als royalty's worden gekwalificeerd, heeft België zich aldus verbonden om het FBB toe te kennen zoals bepaald voor royalty's in artikel 286 van het WIB92. Het FBB moet worden berekend in functie van de volledige huurprijs en niet zoals voorzien voor interesten<sup>778</sup>.

1652

<i>Inkomsten</i>		<i>FBB?</i>	<i>Bijzondere regels</i>
Dividenden	Gewone	Neen	
	van bevek's	Ja	Transparantie, channeling, brutering
Interesten		Ja	WBB, proratering, channeling, brutering
Royalty's		Ja	15/85, brutering

1653

**art. 290 2° en 291 WIB92**

Het fbb is maar verrekenbaar ten belope van het deel van de personenbelasting dat evenredig betrekking heeft op de beroepsinkomsten (art. 290 2° WIB92). Het niet verrekenbare forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting wordt niet terugbetaald (art. 291 WIB92).

1654

**art. 292 en 293 WIB92**

Maar in hoofde van de vennootschap die onderworpen is aan de vennootschapsbelasting daarentegen is het fbb volledig verrekenbaar (art. 292 WIB92), doch het eventuele saldo is niet terugbetaalbaar.

<sup>777</sup> Rb. Brussel 9 november 2006, *T.F.R.* 2007, afl. 327, 731, noot E. BRUSSELMANS.

<sup>778</sup> Rb. Brussel 7 oktober 2004, *F.J.F.*, No. 2006/91.

Er gebeurt geen enkele verrekening van voorheffing op de bijzondere aanslagen gevestigd in uitvoering van de artikelen 219 en 219bis van het WIB92 (art. 292 lid 2 WIB92). Er vindt evenmin verrekening plaats met de aanslagen in de rechtspersonenbelasting gevestigd overeenkomstig artikel 225, lid 2 van het WIB92 (art. 293 WIB92). De artikelen 121 tot 125 van het KB/WIB92 regelen de modaliteiten van verrekening en terugbetaling.

#### 1655, 50

De rechtsleer heeft lang gehoopt dat het op grond van Europese rechtspraak voor de Belgische vennootschappen en/of Belgische rijksinwoners misschien mogelijk zou kunnen zijn om verrekening te vragen van buitenlandse bronheffing op buitenlandse dividenden. Het Europese Hof van Justitie in de zaak Manninen besliste immers op 7 december 2004: “De artikelen 56 EG en 58 EG verzetten zich tegen een regeling krachtens welke een in een lidstaat onbepaald belangstingplichtige persoon geen recht heeft op een belastingkrediet voor dividenden die hem worden uitgekeerd door naamloze vennootschappen die niet in deze staat zijn gevestigd”<sup>779</sup>.

Een Belgisch Rijksinwoner is onbepaald belastingplichtig; als hij dus (zoals hoger aangegeven) geen FBB krijgt op dividenden van Europese vennootschappen – terwijl België deze dividenden nochtans aan de Belgische RV of PB onderwerpt net zoals de Belgische dividenden, dan ontstaat een dubbele heffing die o.i. duidelijk ingaat tegen dit arrest.

Het recht op verrekening van buitenlandse (Franse) bronheffing ten name van een Belgische privépersoon, die buitenlandse dividenden ontvangt, maakte het voorwerp uit van een prejudiciële vraag bij het Hof van Justitie. In de Kerckhaert-Morreszaak oordeelde het Hof van Justitie<sup>780</sup> echter dat België op dividenden van in dezelfde lidstaat gevestigde vennootschappen en op dividenden uitgekeerd door vennootschappen in een andere lidstaat hetzelfde uniforme belastingtarief mag toepassen zonder daarbij te voorzien in de mogelijkheid van verrekening van de buitenlandse bronbelasting.

Intussen heeft het hof van beroep te Brussel zich in zijn arrest van 7 november 2007 al aangesloten bij het arrest Kerckhaert-Morres<sup>781</sup>. Beslist werd dat Belgische rijksinwoners geen recht hebben op enig FBB op dividenden van Franse origine, ondanks het belastingkrediet waarin het Frans-Belgisch dubbelbelastingverdrag voorziet. Een verzoek tot prejudiciële vraag aan het Hof van Justitie werd door het hof van beroep geweigerd.

De vraag kan gesteld worden of de discussie van de verrekening van buitenlandse bronheffingen op buitenlandse dividenden door de Belgische genietter gesloten is.

– Eerst en vooral stond het arrest Kerckhaert-Morres bloot aan kritiek vanuit academische hoek<sup>782</sup>. Zo werd erop gewezen dat het arrest op een verkeerde

<sup>779</sup> HvJ 7 september 2004, C-319/02, Petri Manninen, *Jur. HvJ*, I-7477, curia.europa.eu, betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens art. 234 EG-verdrag.

<sup>780</sup> HvJ 14 november 2006, zaak C-513/04 (Kerckhaert en Morres), *F.J.F.*, No. 2008/126, *Fisc. Act.* 2006, afl. 40, 482, *Fiscoloog* 2006, afl. 1048, 10, *R.W.* 2008-2009, afl. 21, 890, *SEW* 2006, afl. 12, 479, *Intern. Fisc. Act.* 2006, afl. 10, 1-4, besproken in M. VAN GILS, “Kerckhaert-Morres t. Belgische Staat: “To F.B.B. or not to F.B.B., that is the question”, the Court said...”, *A.F.T.* 2007, afl. 2, 12-20.

<sup>781</sup> X. PATTYN, “F.B.B. op dividenden: definitieve doodsteek?”, *Intern. Fisc. Act.* 2008, afl. 3, 6-8.

<sup>782</sup> F. VANISTENDAEL, “In cauda curiae venenum”, *A.F.T.* 2007, afl. 1-3.

interpretatie van de Belgische wetgeving berust en dat de redenering van het Hof in strijd is met andere belangrijke arresten. Men concludeert dan ook dat er nog altijd "behoorlijke kansen op succes lijken te bestaan om dergelijke dubbele belasting aan te vechten".

- Belangrijker nog was dat er een procedure hangende was waarbij de Europese Commissie formeel een verzoek richtte aan de Belgische regering om een einde te stellen aan de huidige situatie, waarbij Belgische particulieren zwaarder worden belast op hun buitenlandse dividend, omdat de buitenlandse bronheffing i.t.t de Belgische bronheffing niet verrekend kan worden (mededeling IP/06/1045).
- Verder werd ook gewezen op het feit dat door de rechtbank van Luik bij vonnis van 20 maart 2008 aan het Hof van Justitie opnieuw een prejudiciële vraag werd gesteld, met name of de wijze waarop België dividenden van Franse oorsprong in de personenbelasting behandelt niet strijdig is het Europese vrij kapitaalverkeer<sup>783</sup>.

Intussen heeft het Hof van Justitie geantwoord op de prejudiciële vraag gesteld door het hof van beroep te Luik in het arrest Damseaux van 16 juli 2009<sup>784</sup>. Beslist werd dat de situatie waarbij de door een Belgisch rijksinwoner ontvangen dividenden zowel in de bronstaat als in België kunnen worden belast, niet strijdig is met het vrij verkeer van kapitaal. Het gemeenschapsrecht voorziet immers niet, aldus het Hof van Justitie, in criteria voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid tussen de lidstaten zodat zowel bronstaat als woonstaat mogen belasten. De woonstaat dient geen verrekening te geven, anders zou voorrang worden gegeven aan de bronstaat. De huidige situatie vloeit voort uit een parallelle uitoefening van de heffingsbevoegdheid, maar is geen verboden belemmering.

## Hoofdstuk IV Bedrijfsvoorheffing

1656

- Bibliografie
- DESCHRIJVER, D., "De bedrijfsvoorheffing", in *Vennootschap en Belastingen*, Deel IX, 2, Mechelen, Kluwer, losbl.
  - DESCHRIJVER, D., *De bedrijfsvoorheffing*, Gent, Larcier 2006, 456 p.
  - LINARD DE GUERTECHIN, C., "Les retenues excédentaires sous forme de précomptes professionnels", *J.D.F.* 1994, 129.

Afdeling I.

---

<sup>783</sup> J. VAN DIJCK, "Dividenden uit verdragslanden: EU-Hof krijgt herkansing", *Fiscoloog*, afl. 1114, 10-11.

<sup>784</sup> HvJ 16 juli 2009, zaak C-128/08 Damseaux, besproken in K. JANSSENS, "Mag België aanvullende gemeentebelasting aanrekenen op buitenlandse dividenden?", *Fisc. Act.* 2009, afl. 32, 1-4 en N. LENAERTS, "Het arrest Damseaux: Hof van Justitie grijpt de 'herkansing' niet", *Fiscoloog (I.)* 2009, afl. 310, 7-10.

## Schuldenaars van de voorheffing

### § 1. WETTELIJKE BEPALINGEN

1656, 50

De bedrijfsvoorheffing is verschuldigd door volgende personen (onder voorbehoud van de door de wet en door internationale overeenkomsten bepaalde vrijstellingen):

art. 270 1° WIB92

art. 87 1°

KB/WIB92

- a. de aan de personenbelasting, vennootschapsbelasting of rechtspersonenbelasting onderworpen belastingplichtigen die, als schuldenaar, bewaarder, mandataris of tussenpersoon, in België of in het buitenland bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen betalen of toekennen;
- b. de aan de belasting van niet-inwoners onderworpen belastingplichtigen voor wie de bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen die ze in België of in het buitenland betalen of toekennen, beroepskosten zijn die uitsluitend op hun in België belastbare beroepsinkomsten drukken.

Bibliografie – PEETERS, B., “Uitgebreide inhoudingsplicht: verrassende gevolgen”, *Fiscooloog (I)* 1999, afl. 182, 1.

– X, “Verruimde inhoudingsplicht: retroactief in werking”, *Fiscooloog* 1999, afl. 718, 2.

In de lijn van het zelfstandigheidsprincipe zou het volstaan dat deze inkomsten “behoren te drukken” op de in België belastbare beroepsinkomsten van de Belgische inrichting, wanneer zij niet in werkelijkheid aan de Belgische inrichting zijn doorgerekend of feitelijk in de boekhouding van de Belgische inrichting zijn terug te vinden, maar wel betrekking hebben op of toe te rekenen zijn aan de activiteiten en het resultaat van de Belgische inrichting<sup>785</sup>.

Een deel van de rechtsleer is van oordeel dat ook bedrijfsvoorheffing dient ingehouden op bezoldigingen die door het buitenlands hoofdhuis worden betaald en worden doorgerekend onder de vorm van een vergoeding voor geleverde diensten of van een management fee<sup>786</sup>.

Een buitenlandse moedervenootschap die aan de werknemers van haar Belgische dochtervenootschap bezoldigingen (bv. aandelenopties) betaalt, wordt door de wet niet als schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing aangemerkt.

Bij de vraag of in een arbeidsverhouding bedrijfsvoorheffing op de verloning verschuldigd is, kan onderstaand schema als hulpmiddel worden gehanteerd:

Schuldenaar	Verkrijger	Plaats van betaling	Bedrijfsvoorheffing
-------------	------------	---------------------	---------------------

<sup>785</sup> J. RENIERS, “Uitbreiding van het toepassingsgebied van de bedrijfsvoorheffing”, in *Fiscaal Praktijkboek - Directe Belastingen 1999-2000*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 347.

<sup>786</sup> J. RENIERS, “Uitbreiding van het toepassingsgebied van de bedrijfsvoorheffing”, in *Fiscaal Praktijkboek - Directe Belastingen 1999-2000*, Diegem, Ced.Samsom, 1999, 349. *Contra*: J. LAMBRECHTS en J. VAN LANGENOONCK, “Toepassingsgebied van de Belgische bedrijfsvoorheffing uitgebreid”, A.F.T. 1999, 15.

		of toekenning	
Inwoner	Inwoner	België	Ja
Inwoner	Inwoner	Buitenland	Ja
Inwoner	Niet-inwoner	België	Ja
Inwoner	Niet-inwoner	Buitenland	Ja
Niet-inwoner Vennootschap met BI of VI*	Inwoner	België	Ja
Niet-inwoner Vennootschap met BI of VI*	Inwoner	Buitenland	Ja
Niet-inwoner Vennootschap met BI of VI*	Niet-inwoner	België	Ja
Niet-inwoner Vennootschap met BI of VI*	Niet-inwoner	Buitenland	Ja
Niet-inwoner Vennootschap met BDV**	Inwoner	België	Neen
Niet-inwoner Vennootschap met BDV**	Inwoner	Buitenland	Neen
Niet-inwoner Vennootschap met BDV**	Niet-inwoner	België	Neen
Niet-inwoner Vennootschap met BDV**	Niet-inwoner	Buitenland	Neen

\* BI of VI = Belgische inrichting of vaste inrichting overeenkomstig een dubbelbelastingverdrag

\*\* BDV = Belgische dochtervennootschap

art. 270 2° WIB92

- c. degenen die in België diensten bezigen van personen verbonden door een arbeidsovereenkomst, van wie de bezoldiging geheel of hoofdzakelijk bestaat uit door de cliënteel betaalde fooien of dienstpercenten;

art. 270 3° WIB92

art. 228 § 2 8° WIB92

- d. degenen die als schuldenaar, bewaarder, mandataris of tussenpersoon vergoedingen voor prestaties in België van buitenlandse podiumkunstenaars of sportbeoefenaars betalen of toekennen of, bij ontstentenis daarvan, de organisator van de vertoningen of van de sportwedstrijden.

Dit geldt zowel voor de commerciële als de niet-commerciële sector<sup>787</sup>. Door middel van een voorafgaand akkoord kan een inrichter van een sportieve of artistieke manifestatie rechtszekerheid krijgen over de vraag of hij – in de gevallen waarin

<sup>787</sup> Vr. nr. 722 DE VLIEGHERE 24 september 1993, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, 3 november 1993, 7636.

België verdragsrechtelijk niet gerechtigd is belasting te heffen – terecht mag afzien van de inhouding van de bedrijfsvoorheffing<sup>788</sup>.

Bericht – Bericht van de administratie van de directe belastingen aan de inrichters van vertoningen en sportmanifestaties die een beroep doen op buitenlandse podiumkunstenars, sportbeoefenaars, enz. m.b.t. de bedrijfsvoorheffing, bijgewerkte versie per 1 januari 2002, als bijlage toegevoegd aan Circ. nr. Ci. R.9.Div/546.156 (AOW 3/2002), 1 februari 2002.

Bibliografie – DEBLAUWE, R., “Artiesten en sportbeoefenaars”, in *Fiscaal Praktijkboek Internationaal 1994*, Antwerpen, Kluwer Rechtswetenschappen, 1994, 111-136.

– VAN CROMBRUGGE, S., “Bedrijfsvoorheffing bij buitenlandse podium-kunstenars: wijziging op komst”, *Fiskoloog* 1994, afl. 483, 1.

– LEPOUTRE, R., “De 18 % bedrijfsvoorheffing en de inhoudingsplicht van de Belgische organisator”, noot bij Rb. Gent 28 maart 2002, *T.F.R.*, afl. 227, 819.

– DE VRIESE, L., “Buitenlandse artiestenvennootschappen: fiscus krijgt opnieuw ongelijk”, *Intern. Fisc. Act.* 2006, afl. 6, 1.

– VAN DEN BUSSCHE, B. en VAN DYCK, B., “BNI/natuurlijke personen: jaaroverzicht”, *Fisc. Act.* 2007, afl. 41, 14.

Met betrekking tot de conformiteit van de Belgische regeling met de dubbelbelastingverdragen:

Parl. Vr. – Vr. nr. 283 HATRY 18 juli 1997, *Vr. & Antw.* Senaat 1997-1998, nr. 1-57, 2897, *Bull. Bel.*, afl. 782, 979.

– Vr. nr. 986 DAEMS 18 juli 1997, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 100, 13642, *Bull. Bel.*, afl. 780, 554.

– Vr. nr. 1442 REYNDERS 9 juli 1998, *Vr. & Antw.* Kamer 1997-1998, nr. 143, 19695, *Bull. Bel.*, afl. 788, 2819.

Bibliografie – NIJS, A., “Buitenlandse artiestenvennootschappen: gaat administratie te ver?”, *Fiskoloog (I.)* 1997, afl. 168, 1.

– X, “Bedrijfsvoorheffing inhouden, zelfs tegen verdrag in”, *Fisc. Act.* 1998, afl. 15, 4 en afl. 39, 5.

– DESCHRIJVER, D., “Non-resident entertainers and athletes – some critical comments on the notice issued on 25 April 1997 by the Belgian Tax Administration”, *Intertax* 1998, 145.

art. 270 4° WIB92

- e. degene die door de leden van een burgerlijke vennootschap of vereniging, die haar fiscaal domicilie in België heeft of in België inkomsten behaalt, wordt aangesteld om hem in belastingzaken te vertegenwoordigen, of, bij gebrek daaraan, elk van de hoofdelijk aansprakelijke vennoten of leden.

Het is daarbij irrelevant of deze vertegenwoordiger een rijksinwoner is of niet<sup>789</sup>.

art. 270 5° WIB92

<sup>788</sup> Circ. nr. Ci.R.9.Div/546.156 (AOIF 3/2002), 1 februari 2002; X, “Bedrijfsvoorheffing. Rulings over artiesten en sportlui”, *Fiskoloog* 2002, afl. 838, 2.

<sup>789</sup> P. HINNEKENS, “Bevrijdende bedrijfsvoorheffing op winsten en baten gerealiseerd door buitenlandse vennoten en leden van een transparante entiteit”, *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 117, 9.

- f. degenen die verplicht zijn de akten of verklaringen ter registratie aan te bieden, waarbij de overdracht onder bezwarende titel door een aan de belasting van niet-inwoners onderworpen belastingplichtige (met uitzondering van vreemde rechtspersonen zonder winstoogmerk) is vastgesteld van in België gelegen onroerende goederen of zakelijke rechten daarover.

Concreet zal de inhoudingsplicht rusten op de instrumenterende notaris ofwel op de verkrijger, indien de overdracht wordt verricht door middel van een onderhandse akte die door de verkrijger ter registratie aangeboden wordt.

Bibliografie – VERSTAPPEN, J., “De notarissen en de B.V. op onroerende meerwaarden verwezenlijkt door niet-inwoners”, *N.F.M.* 1993, 43.

– VAN MELKEBEKE, P., “L'imposition de plus-values réalisées sur des immeubles bâtis et les obligations du notaire en cas de plus-value réalisée par un non-résident”, *Rec. gén. enr. not.* 1997, nr. 24.740, 429.

art. 270 6° WIB92

- g. degenen die als curatoren in faillissementen, vereffenaars van gerechtelijke akkoorden, vereffenaars van vennootschappen of als personen die gelijkaardige functies uitoefenen, schuldvorderingen hebben te honoreren met de hoedanigheid van bezoldigingen van artikel 30 van het WIB92<sup>790</sup>.

art. 271 WIB92

- h. degenen die de andere inkomsten die opgenomen zijn in artikel 87 van het KB/WIB92 (zie randnr. 1659), betalen of toekennen.

## § 2. BEGRIP 'SCHULDENAAR'

1657

art. 86

KB/WIB92

Het begrip 'schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing' is in de wet ruim opgevat. Artikel 86 van het KB/WIB92 luidt in dezelfde zin: “alle natuurlijke en rechtspersonen, zomede alle personen die geheel of ten dele, uit welken hoofde ook, de leiding of het beheer van vennootschappen, verenigingen, instellingen of lichamen zonder rechtspersoonlijkheid waarnemen”, en de in artikel 87 van het KB/WIB92 bedoelde inkomsten toekennen of betalen, worden als schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing aangemerkt.

In de regel zal de 'werkgever' de schuldenaar zijn. Artikel 270, 1° en 3° van het WIB92 wijzen echter eveneens de 'bewaarder, mandataris of tussenpersoon' aan. Deze begrippen dienen beperkend geïnterpreteerd te worden. In de rechtsleer wordt gesteld dat het slechts kan gaan om een 'tussenpersoon' indien deze ten aanzien van de werkgever een eigen beslissingsmacht heeft om de verschuldigde bedrijfsvoorheffing in te houden en te betalen. Het kan bv. om een erkend sociaal secretariaat gaan, ook al is het de werkgever die uiteindelijk tot de betaling van de verschuldigde

---

<sup>790</sup> Circ. nr. Ci.RH.882/457.392, 24 januari 1994, *Bull. Bel.*, afl. 736, 613.

bedrijfsvoorheffing gehouden blijft<sup>791</sup>.

Om praktische redenen wordt het de particulieren die kleermakers, kleermaaksters, naaisters, tuiniers of werkvrouwen tewerkstellen, toegestaan geen bedrijfsvoorheffing in te houden op de lonen die zij aan de betrokkenen uitbetalen<sup>792</sup>.

De belastingplichtige zelf staat, in principe, buiten de kring van de hierboven gedefinieerde schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing, met uitzondering van de in artikel 270, 4<sup>o</sup> van het WIB92 genoemde "hoofdelijk aansprakelijke vennoten of leden". Hij blijft evenwel tot betaling van de belasting gehouden indien de eigenlijke schuldenaar heeft nagelaten de belasting aan de bron in te houden en te betalen.

art. 442quater WIB92

Volgens de administratie rust de doorstortingsverplichting niet enkel op de vennootschap of de vereniging als zodanig, maar ook op haar bestuurders of zaakvoerders. Bepaalde rechtspraak is het daar, ons inziens terecht<sup>793</sup>, niet mee eens<sup>794</sup>. De rechtspraak laat echter niet na dezelfde bestuurders of zaakvoerders toch te veroordelen tot het vergoeden van de schade die uit het niet-doorstorten van de bedrijfsvoorheffing is ontstaan indien de betrokkenen de op hen rustende 'zorgvuldigheidsnorm' van artikel 1382 van het BW hebben miskend<sup>795</sup>. Dat principe is bevestigd door de invoering van artikel 442quater in het WIB92<sup>796</sup>. In geval van herhaalde niet-betaling van de bedrijfsvoorheffing wordt een fout in de zin van artikel 1382 van het BW vermoed. Dit vermoeden is weerlegbaar.

### § 3. RECHT OM BEDRIJFSVOORHEFFING IN TE HOUDEN

1658

art. 272 WIB92

Bovenvermelde schuldenaars hebben het recht om op de belastbare inkomsten de voorheffing in te houden, of zich het bedrag van de voorheffing bij voorbaat te doen overhandigen ingeval de bezoldiging uit fooien bestaat. Een uitzondering bestaat met betrekking tot de schuldenaars van bedrijfsvoorheffing inzake meerwaarden op onroerende goederen die steeds, ondanks een strijdig beding, gehouden zijn de

<sup>791</sup> Brussel 5 mei 1977, *Bull. Bel.*, afl. 571, 453.

<sup>792</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 270/11.

<sup>793</sup> De tekst van art. 86 KB/WIB92 is duidelijk. De opsomming is exhaustief en omvat niet de personen die de leiding of het beheer van vennootschappen, verenigingen, instellingen of lichamen met *rechtspersoonlijkheid* waarnemen.

<sup>794</sup> O.m. Antwerpen 6 december 2005, *F.J.F.*, No. 2006/182; Gent 6 februari 2007, *Fiscoloog*, afl. 1082, 10; Kh. Dendermonde 10 maart 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 22, 5, noot I. DE TROYER.

<sup>795</sup> Rb. Antwerpen 1 oktober 2002, *Fiscoloog*, afl. 863, 4-5; Rb. Turnhout 14 juni 2002, *Fiscoloog*, afl. 852, 7-8; Rb. Antwerpen 24 februari 2003 en Rb. Hasselt 23 april 2003, *T.F.R.* 2003, 924, noot S. DE GEYTER; Rb. Hasselt 3 september 2003, *Fiscoloog*, afl. 910, 11; Kh. Dendermonde 10 maart 2005, *Fisc. Act.* 2005, afl. 22, 5, noot I. DE TROYER. Zie ook J. PIETERS, "Bestuurders aansprakelijk voor niet-betaalde bedrijfsvoorheffing?", *Fisc. Act.* 2004, afl. 8, 5-7; Gent 22 januari 2008, *Fiscoloog*, afl. 1125, 7, noot S. VAN CROMBRUGGE; Antwerpen 15 april 2008, *F.J.F.*, No 2009/ 33; Gent 6 oktober 2009, *Fiscoloog*, afl. 1211, 11, noot S. VAN CROMBRUGGE.

<sup>796</sup> Art. 14 programmawet 20 juli 2006, *B.S.* 28 juli 2006. Zie T. JANSEN, "Bestuurders toch aansprakelijk voor niet betaalde BV en BTW", *Fisc. Act.* 2006, afl. 23, 1.

voorheffing op de bedoelde meerwaarden in te houden.

Dat de schuldenaars dit 'recht' hebben, doet geen afbreuk aan het feit dat het stelsel van de bedrijfsvoorheffing een verplicht stelsel is, geen keuzestelsel<sup>797</sup>.

1658, 50

Dit recht geldt eveneens met betrekking tot de door een werkgever betaalde opzegvergoedingen<sup>798</sup>. Indien een opzeggingsvergoeding overigens bruto wordt uitgekeerd, d.w.z. naar de werknemer toe zonder inhouding van de bedrijfsvoorheffing, kan de werkgever die niet ingehouden bedragen alsnog verhalen op zijn werknemer<sup>799</sup>. In die situatie is de werkgever echter nog steeds de bedrijfsvoorheffing verschuldigd aan de Belgische staat.

Het recht van de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing om af te zien van de inhouding van de bedrijfsvoorheffing, ontslaat hem niet van de hoedanigheid van schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing<sup>800</sup>.

art. 296 lid 2 WIB92

Indien de werkgever de bedrijfsvoorheffing wel heeft ingehouden, doch heeft nagelaten ze door te storten, mag de belastingplichtige deze bedrijfsvoorheffing verrekenen met de door hem verschuldigde belasting<sup>801</sup>. Rechtspraak oordeelde in deze context positief, maar dit recht staat intussen ook in artikel 296, lid 2 van het WIB92 ingeschreven.

Wanneer een curator bij vergissing twee maal bedrijfsvoorheffing op dezelfde achterstallige bezoldigingen heeft betaald, kan hij als schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing geen ontlasting van ambtswege wegens een overschot van voorheffingen krijgen op grond van artikel 376, § 3 van het WIB92. In tegenstelling tot de ambtshalve ontheffing op grond van artikel 376, § 1 van het WIB92, kan de ontheffing op grond van artikel 376, § 3 enkel door de genietter van de inkomsten en niet door de schuldenaar ervan worden gevraagd<sup>802</sup>.

Afdeling II.

---

<sup>797</sup> Luik 13 januari 2010, *Fiscooloog* 2010, afl. 1193, 7. Zie ook Cass. 2 april 2009, AR F.07.0048.F, *Pas.* 2009, afl. 4, 866.

<sup>798</sup> Cass. 7 februari 1973, *J.D.F.* 1973, 130.

<sup>799</sup> Cass. 20 mei 1985, *R.W.* 1985-1986, 1245, *Pas.* 1985, 1, 1167.

<sup>800</sup> Gent 11 december 1997, *Fiscooloog* 1998, afl. 647, 9.

<sup>801</sup> Vr. nr. 161 VAN DUN, *Vr. & Antw.* Senaat 1975-1976, 7 september 1976, 1867; Vr. nr. 171 VAN GREMBERGEN, *Vr. & Antw.* Kamer 1981-1982, 21 mei 1982, 1626; Vr. nr. 2-746 DE CLIPPELE 21 maart 2002, *Vr. & Antw.* Senaat 2001-2002, 21 maart 2002, 64; Antwerpen 18 april 1989, *F.J.F.*, No. 89/169, Brussel 22 februari 2001, *F.J.F.*, No. 2001/398; *Com. IB.* 1992, nr. 312/42; Brussel 5 juni 2008, *Fiscooloog*, afl. 1182, 10. *Contra*: Antwerpen 12 januari 1982, *A.F.T.* 1982, 150.

<sup>802</sup> Cass. 9 januari 1986, *A.F.T.* 1986, 107.

## Inkomsten onderworpen aan bedrijfsvoorheffing

1659

art. 270 WIB92

art. 87

KB/WIB92

Uit een samenlezing van artikel 270 van het WIB92 en artikel 87 van het KB/WIB92 blijkt dat op volgende inkomstenbestanddelen bedrijfsvoorheffing verschuldigd is:

art. 23 § 1 4° WIB92

1. bezoldigingen (zie randnrs. 1139 e.v.), daarin begrepen de bezoldigingen die hoofdzakelijk bestaan uit fooien of dienstpercenten. Zowel de door de curator betaalde bezoldigingen die betrekking hebben op de periode vóór het faillissement als deze die betrekking hebben op de activiteiten die na het faillissement verder worden gezet, vallen onder het toepassingsgebied;

art. 23 § 1 5° WIB92

2. pensioenen, renten en toelagen (zie randnrs. 1162 e.v.). Ook op pensioenen, renten en toelagen betaald of toegekend in het buitenland dient bedrijfsvoorheffing te worden ingehouden;

art. 90 2° WIB92

3. de prijzen, subsidies, renten of pensioenen als bedoeld in artikel 90, 2° van het WIB92<sup>803</sup>;

art. 90 3° en 4° WIB92

4. de onderhoudsuitkeringen die inwoners betalen of toekennen aan niet-inwoners. Het is mogelijk dat deze uitkeringen bij dubbelbelastingverdrag zijn vrijgesteld<sup>804</sup>.

art. 90 12° WIB92

5. de persoonlijke vergoedingen uit de exploitatie van een uitvinding, als vermeld in artikel 90, 12°, betaald of toegekend aan onderzoekers;

6. volgende inkomsten die aan niet-inwoners worden betaald of toegekend:

art. 90 1° WIB92

- a. winsten en baten als bedoeld in artikel 90, 1° van het WIB92 (onder meer 'speculatiewinsten'),
- b. vergoedingen wegens prestaties of diensten van welke aard ook<sup>805</sup>, zomede royalty's, die door de schuldenaar in België, in het kader van zijn bedrijfsactiviteit of doel, betaald of toegekend worden aan personen waarvoor die inkomsten baten zijn,

art. 228 § 2 3°b WIB92

- c. winsten uit in België gedane verrichtingen van buitenlandse verzekeraars die er gewoonlijk andere dan herverzekeringcontracten inzamelen,

<sup>803</sup> Vr. nr. 1658 DE CLIPPELE 13 november 2001, Vr. & Antw. Senaat 2002-2003, nr. 2-62, 3485, Bull. Bel., afl. 842, 2937.

<sup>804</sup> Vr. nr. 229 DE CLIPPELE 31 mei 1991, Vr. & Antw. Senaat 1990-1991, 9 juli 1991, 1678, Bull. Bel., afl. 712, 308.

<sup>805</sup> Inhoudingsverplichting bij buitenlandse sportbeoefenaars wegens een optreden in België: Rb. Luik 8 mei 2003, Fiscooloog, afl. 897, 1.

art. 228 § 2 8° WIB92

d. inkomsten van welke aard ook, uit een in België door een podiumkunstenaar of een sportbeoefenaar persoonlijk en als zodanig verrichte werkzaamheid, zelfs indien de inkomsten niet worden toegekend aan de podiumkunstenaar of aan de sportbeoefenaar zelf, maar aan een andere natuurlijke persoon of rechtspersoon.

art. 228 § 2 3° d WIB92

e. winsten uit werkzaamheden uitgeoefend door een buitenlandse vennootschap in een inrichting waarover een andere buitenlandse vennootschap in België beschikt, of uit de uitoefening door de buitenlandse vennootschap van een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functie in een binnenlandse vennootschap;

7. presentiegelden door in artikel 86 van het KB/WIB92 bedoelde personen betaald of toegekend aan personen in wier hoofde deze gelden baten vormen;
8. auteursrechten en naburige rechten als vermeld in hoofdstuk I en II van de wet van 30 juni 1994 betreffende de auteursrechten en de naburige rechten betaald of toegekend vanaf 1 januari 2004 tot 3 februari 2004<sup>806</sup> (bepaling was kortstondig van toepassing - niet meer van toepassing sinds 4 februari 2004);
9. het geheel van de winst en de baten die worden geacht te zijn toegekend aan niet-inwonende vennoten of leden van burgerlijke vennootschappen of verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid;

art. 228 § 2 3° a en 4° WIB92

10. de meerwaarden die door niet-inwoners (natuurlijke personen of rechtspersonen, met uitzondering van vreemde rechtspersonen zonder winsttoegmerk) worden verwezenlijkt bij de vervreemding van in België gelegen onroerende goederen of bij de vestiging of overdracht ten bezwarende titel van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten, voor zover die meerwaarden worden gerealiseerd in het kader van de beroepswerkzaamheid;
  - VERSTAPPEN, J., "De notarissen en de B.V. op onroerende meerwaarden verwezenlijkt door niet-inwoners", *N.F.M.* 1993, 43.
  - VAN MELKEBEKE, P., "L'imposition de plus-values réalisées sur des immeubles bâtis et les obligations du notaire en cas de plus-value réalisée par un non-résident", *Rec. gén. enr. not.* 1997, nr. 24.740, 429.
  - COUTURIER, J.J., "Onroerende meerwaarden verwezenlijkt door niet-inwoners", *A.F.T.* 2004, afl. 8-9, 3 e.v.<sup>807</sup>.
11. de vergoedingen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van winst of van baten, zelfs indien ze op een vorige werkzaamheid betrekking hebben<sup>808</sup>.

---

<sup>806</sup> Ingevoerd bij KB 15 december 2003, *B.S.* 23 december 2003 en van toepassing op de vanaf 1 januari 2004 betaalde of toegekende inkomsten. De bepaling werd ingetrokken bij KB 23 januari 2004, *B.S.* 4 februari 2004.

<sup>807</sup> Deze doctrine behandelt ook de problematiek van het al dan niet verenigbaar zijn van deze inhouding van bedrijfsvoorheffing op de bedoelde meerwaarden door niet-inwoners met het verdragsrecht en het Europees recht.

<sup>808</sup> Zie ook KB 3 december 2009, *B.S.* 11 december 2009.

**Vrijstelling van plicht tot doorstorting**

1659, 10

art. 275<sup>1</sup> e.v. WIB92

De laatste jaren is er een tendens om steunmaatregelen te geven aan bepaalde sectoren door in te grijpen op de bedrijfsvoorheffingregels.

Zo worden bepaalde schuldenaren van de bedrijfsvoorheffing ervan vrijgesteld een deel of zelfs de gehele bedrijfsvoorheffing in de Schatkist te storten<sup>809</sup>.

De vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing vormt ondertussen een volwaardig beleidsinstrument inzake de economische en werkgelegenheidspolitiek van de overheid.

Via de wet op het generatiepact van 23 december 2005<sup>810</sup> werden de verschillende regelingen samengevoegd in de artikelen 275<sup>1</sup> en volgende van het WIB92.

In de economische herstelwet van 27 maart 2009<sup>811</sup> werden voormelde gunstmaatregelen inzake bedrijfsvoorheffing verder uitgediept.

Voor een nuttig overzicht: Circ. nr. Ci.RH.244/593.292, 22 september 2008.

**§ 1. OVERWERK**

1659, 11

art. 2751 WIB92

Werkgevers in de privésector genieten een vrijstelling van doorstorting van een deel van de bedrijfsvoorheffing op voorwaarde dat de bedoelde bedrijfsvoorheffing wel volledig op het loon wordt ingehouden. De niet door te storten bedrijfsvoorheffing bedraagt 24,75 % (basistarief) van het brutobedrag van de bezoldigingen dat als berekeningsgrondslag heeft gediend voor de berekening van de overwerktoeslag.

Voor met ingang vanaf 1 april 2007<sup>812</sup> betaalde of toegekende bezoldigingen bedraagt het niet door te storten deel van de bedrijfsvoorheffing<sup>813</sup>:

- 32,19 % voor een gepresteerd uur waarop een wettelijke overwerktoeslag van 20 % van toepassing is<sup>814</sup>;
- 41,25 % voor een gepresteerd uur waarop een wettelijke overwerktoeslag van 50 of

---

<sup>809</sup> Zie ook Circ. nr. Ci.RH.244/593.292, 22 september 2008 houdende praktische info omtrent de diverse vrijstellingen van doorstorting van bedrijfsvoorheffing waarin art. 275/1 tot 7 WIB92 voorziet.

<sup>810</sup> B.S. 30 december 2005, ed. 2, 57266.

<sup>811</sup> B.S. 7 april 2009, 25986,

<sup>812</sup> KB 3 juni 2007, B.S. 19 juni 2007.

<sup>813</sup> Bepaling ingevoerd bij programmawet 27 december 2006, B.S. 28 december 2008 en later gewijzigd door wet 17 mei 2007 houdende uitvoering van het interprofessioneel akkoord voor de periode 2007-2008, B.S. 19 juni 2007.

<sup>814</sup> In de bouwsector bedraagt de overwerktoeslag slechts 20 % i.p.v. 50 % of 100 % (zon- en feestdagen).

100 % van toepassing is.

Deze vrijstelling vindt enkel toepassing op de eerste 130 uren die een werknemer per jaar als overwerk presteert<sup>815</sup>.

Daar waar deze wetgeving eerst enkel van toepassing was op de privésector zoals omschreven in artikel 275 van het WIB92, heeft de economische herstellwet deze belastingvermindering met ingang van 1 januari 2009 uitgebreid naar de contractuele of statutaire tewerkstelling door de volgende autonome overheidsbedrijven: de naamloze vennootschappen van publiek recht Belgacom, NMBS-holding, NMBS en Infrabel. Vanaf 1 januari 2010 geldt hetzelfde voor de naamloze vennootschap van publiek recht De Post<sup>816</sup>.

## § 2. KOOPVAARDIJ-, BAGGER- EN SLEEPVAARTSECTOR

1659, 12

art. 275<sup>2</sup> WIB92

De werkgevers in de sectoren van de koopvaardij, bagger- en sleepvaart moeten geen bedrijfsvoorheffing doorstorten aan de Schatkist voor hun werknemers die zijn tewerkgesteld als communautaire zeelieden.

Met communautaire zeelieden worden bedoeld :

- burgers van de Europese Economische Ruimte wanneer het zeelieden betreft die werken aan boord van schepen, met inbegrip van roroveerboten, die geregelde passagiersdiensten tussen havens van de Gemeenschap verzorgen;
- in alle andere gevallen alle zeelieden die in een lidstaat onderworpen zijn aan belasting en/of sociale zekerheidsbijdragen.

Wat de sleepvaart- en baggersector betreft, is de vrijstelling enkel en alleen van toepassing op het zeevervoergedeelte van de activiteiten. De vrijstelling geldt slechts wanneer de communautaire zeelieden (i) worden tewerkgesteld aan boord van schepen die in een lidstaat van de Europese Economische ruimte zijn geregistreerd (ii) waarvoor een zeebrief wordt voorgelegd, (iii) en wanneer het betrokken schip minstens de helft van de bedrijfstijd werkzaamheden op zee verrichten.

Wat de sleepvaartsector betreft, wordt een evenredig deel van de wachttijd in aanmerking genomen als zeevervoer voor de berekening van de 'helft van de bedrijfstijd'.

Een andere regeling die echter losstaat van de vrijstelling van bedrijfsvoorheffing, maar wel verband houdt met zeelieden, betreft de invoering van de bevrijdende bedrijfsvoorheffing voor bepaalde zeelieden.

De bezoldigingen van veel zeelieden die werkzaam zijn op Belgische koopvaardischepen (die vaak geen rijksinwoners zijn) zijn volgens de meeste dubbelbelastingverdragen belastbaar in België op grond van de regel dat de inkomsten

<sup>815</sup> Art. 15 2° en 4° economische herstellwet 27 maart 2009, B.S. 7 april 2009. Voor de periode 1 januari 2009 - 31 december 2009 bedroeg het maximum 100 uren.

<sup>816</sup> Art. 275/1 lid 2 derde streep WIB92.

belastbaar zijn daar waar de werkelijke leiding van de onderneming is gelegen. In het kader van vereenvoudiging werd voor bepaalde van deze groep belastingplichtigen een bevrijdende voorheffing ingevoerd via een aanvulling op artikel 248, § 1, lid 2, 1° WIB92. Voor zeelieden die niet zijn ingeschreven op de 'Poolijst' van de 'Hulp-en Voorzorgskas voor Zeevarenden', vervalt de aangifteplicht voor hun bezoldigingen die vanaf 1 januari 2009 worden betaald of toegekend.

### § 3. WETENSCHAPPELIJK ONDERZOEK

1659, 13

art. 275<sup>3</sup> WIB92

Bepaalde instellingen en ondernemingen die een samenwerkingsovereenkomst gesloten hebben met deze instellingen<sup>817</sup> moeten de bedrijfsvoorheffing, die zij weliswaar volledig inhouden op de bezoldigingen van hun wetenschappelijke onderzoekers, slechts gedeeltelijk doorstorten aan de Schatkist<sup>818</sup>.

Voor de bezoldigingen betaald of toegekend vanaf 1 januari 2009 geldt een vrijstellingspercentage van 75 %<sup>819</sup>.

Voorheen bestonden diverse categorieën en percentages. Een kort overzicht:

De gedeeltelijke vrijstelling bedroeg 65 % voor alle categorieën sinds 1 juli 2008<sup>820</sup>.

Vóór 1 juli 2008 werd nog een onderscheid gemaakt tussen verschillende categorieën wetenschappelijke onderzoekers. De gedeeltelijke vrijstelling varieerde tussen 65 en 25 %. De vrijstellingen konden (en kunnen) niet worden gecumuleerd<sup>821</sup>.

*Genoten een vrijstelling van 50 %<sup>822</sup>:*

- assistent-onderzoekers van universiteiten en hogescholen<sup>823</sup>;
- postdoctorale onderzoekers van het Nationaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek<sup>824</sup>, het Fonds de la Recherche Scientifique en het Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek Vlaanderen.

*Genoten ook vóór 1 juli 2008 al een vrijstelling van 65 %:*

- assistent-onderzoekers of postdoctorale onderzoekers van bij KB erkende

<sup>817</sup> KB 10 december 2008, B.S. 30 december 2008.

<sup>818</sup> Zie ook CBN-advies 2009/13 en CBN-advies 2010/2 over de boekhoudkundige verwerking van het vrijgestelde gedeelte van de bedrijfsvoorheffing, dat niet moet worden doorgestort naar de schatkist. Het vrijgestelde gedeelte moet worden behandeld als een 'exploitatie- of werkingsubsidie'. Enkel indien alle of een gedeelte van de bezoldigingen geactiveerd worden, zal de vrijstelling als een kapitaalsubsidie worden beschouwd. Volgens de CBN kunnen deze conclusies worden uitgebreid naar de soortgelijke stelsels van art. 275/1 tot 275/7 WIB92. Zie ook *Fiscooloog* 2009 afl. 1184, 9 en *Fiscooloog* 2010, afl. 1200, 3.

<sup>819</sup> Art. 16 1° tot 3° economische herstellwet 27 maart 2009, B.S. 7 april 2009.

<sup>820</sup> Art. 68-89 programmawet 8 juni 2008, B.S. 16 juni 2008, ed. 2, 30513.

<sup>821</sup> Art. 275<sup>3</sup> §1 *in fine*, ingevoegd bij art. 30 2° programmawet 27 december 2006, B.S. 28 december 2006.

<sup>822</sup> Art. 95<sup>1</sup> lid 2 KB/WIB92.

<sup>823</sup> KB 11 maart 2005, B.S. 18 maart 2005.

<sup>824</sup> Vanaf 17 augustus 2008 "Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek"; Wet diverse bepalingen 24 april 2008, B.S. 7 augustus 2008.

- wetenschappelijke instellingen<sup>825</sup>;
- onderzoekers, tewerkgesteld in ondernemingen, die aan onderzoeksprojecten werken ter uitvoering van samenwerkingsakkoorden afgesloten met de hoger genoemde universiteiten en hogescholen;
  - wetenschappelijk personeel dat als werknemer wordt tewerkgesteld in een ‘Young Innovative Company’.
- Een ‘Young Innovative Company’ is een kleine vennootschap in de zin van artikel 15, § 1 van het Wetboek van Vennootschappen die onderzoeksprojecten uitvoert en waar de kosten van onderzoek en ontwikkeling minstens 15 % van de totale kosten bedragen. De vennootschap mag niet langer dan 10 jaar bestaan vóór 1 januari van het jaar waarin de vrijstelling van doorstorting wordt verleend en mag bovendien niet zijn opgericht in het kader van een herstructurering, concentratie, een uitbreiding of overname van activiteiten<sup>826</sup>;
- onderzoekers die zijn tewerkgesteld in onderzoeks- en ontwikkelingsprogramma’s en die een diploma hebben<sup>827</sup>:
    - van doctor in de toegepaste wetenschappen, in de exacte wetenschappen, in de geneeskunde, in de diergeneeskunde of in de farmaceutische wetenschappen, of van burgerlijk ingenieur;
    - van master (of een gelijkwaardig diploma) in de studiegebieden of combinaties van studiegebieden van:
      - a) voor de Vlaamse gemeenschap:
        - wetenschappen;
        - toegepaste wetenschappen;
        - toegepaste biologische wetenschappen;
        - geneeskunde;
        - diergeneeskunde;
        - farmaceutische wetenschappen;
        - biomedische wetenschappen;
        - industriële wetenschappen, technologie en nautische wetenschappen;
        - biotechniek;
        - architectuur;
        - productontwikkeling;
      - b) voor de Franstalige Gemeenschap:
        - wetenschappen;
        - ingenieur;
        - landbouwkunde en biologisch ingenieur;
        - geneeskunde;
        - diergeneeskunde;
        - biomedische en farmaceutische wetenschappen;

<sup>825</sup> Bijlage III KB/WIB92; zie ook KB 26 augustus 2010, B.S. 10 september 2010.

<sup>826</sup> Inzake de draagwijdte van het begrip ‘onderzoeksproject’, zie Vr. nr. 244 JAMBON 5 januari 2010, Vr. & Antw. Kamer 2009-2010, nr. 092, 72-74, besproken in A. COOLS, “Young Innovative Company’: wat is een ‘onderzoeksproject?’”, *Fiscalog* 2010, afl. 1198, 6.

<sup>827</sup> Inzake de draagwijdte van de begrippen ‘onderzoek en ontwikkeling’: Zie Voorafg. besliss. nr. 900.067, 28 april 2009. Ook voorbereidend en omkaderend onderzoek kan in aanmerking komen voor de vrijstelling: zie Voorafg. besliss. nr. 2010.146, 1 juni 2010; zie ook CBN-advies nr. 38/4. Tevens oordeelt de rulingcommissie dat klinisch onderzoek beantwoordt aan de notie ‘onderzoeks- en ontwikkelingsprogramma’s’: zie Voorafg. besliss. nr. 900.321, 17 november 2009.

- architectuur en urbanisme;
- industriële wetenschappen;
- industriële landbouwwetenschappen.

Merken we op dat sommen die de in artikel 275/3, § 1, lid 1 en 2 van het WIB92 omschreven instellingen niet moeten doorstorten, niet mogen worden aangewend ter financiering van het onderzoek dat de vrijstelling van de doorstortingsverplichting heeft doen ontstaan<sup>828</sup>. Deze beperking geldt echter niet ten aanzien van de andere werkgevers dan de in artikel 275/ 3, § 1, lid 1 en 2 van het WIB 92 omschreven universiteiten, fondsen en instellingen.

#### § 4. ZEEVISSERIJSECTOR

1659, 14

art. 275<sup>4</sup> WIB92

Voor bezoldigingen betaald door werkgevers in de zeevisserijsector aan werknemers tewerkgesteld aan boord van schepen die zijn geregistreerd in een lidstaat van de Europese Unie en waarvan een zeebrief kan worden voorgelegd, is een aparte regeling uitgewerkt. De ingehouden bedrijfsvoorheffing wordt vooreerst vergeleken met een fictieve bedrijfsvoorheffing die wordt berekend op basis van de forfaitaire daglonen die als berekeningsgrondslag dienen voor de bijdragen in de sociale zekerheid.

Wanneer de ingehouden bedrijfsvoorheffing lager is dan de fictieve bedrijfsvoorheffing, dient de fictieve bedrijfsvoorheffing te worden doorgestort aan de Schatkist. Het meer verschuldigde (werkelijke bedrijfsvoorheffing in vergelijking met de fictieve) kan wel worden afgetrokken als beroepskost.

Wanneer de werkelijk ingehouden bedrijfsvoorheffing hoger is dan de fictieve, dient enkel deze laatste te worden doorgestort aan de Schatkist. Het saldo stort de werkgever dan in het 'Zeevissersfonds'<sup>829</sup>.

#### § 5. NACHT- EN PLOEGENARBEID

1659, 15

art. 275<sup>5</sup> WIB92

Ondernemingen waarin ploegenarbeid of nachtarbeid wordt verricht en die een ploegenpremie of een premie voor nachtarbeid<sup>830</sup> betalen of toekennen, werden vrijgesteld van doorstorting aan de Schatkist van de bedrijfsvoorheffing ten belope van 10,7 % van de totale loonmassa, ploegenpremies inbegrepen. Vakantiegeld, eindejaarspremies en achterstallige bezoldigingen worden niet mee opgenomen in de berekeningsbasis.

<sup>828</sup> Art. 13 en 14 wet 21 december 2009, B.S. 31 december 2009. Zie ook *Fiscoloog* 2010, afl. 1188, 4.

<sup>829</sup> Art. 378-379 programmawet I, 24 december 2002, B.S. 31 december 2002.

<sup>830</sup> Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005.

Voor met ingang vanaf 1 januari 2009<sup>831</sup> betaalde of toegekende bezoldigingen is het niet door te storten deel van de bedrijfsvoorheffing echter verhoogd van 10,7 tot 15,6 %<sup>832</sup>.

Met ingang van 1 januari 2009 geldt deze regeling ook voor contractuele of statutaire tewerkstelling bij de volgende autonome overheidsbedrijven: de naamloze vennootschappen van publiek recht Belgacom, NMBS-Holding, NMBS en Infrabel<sup>833</sup>.

Deze vrijstelling wordt echter alleen maar toegekend voor werknemers die, overeenkomstig de arbeidsregeling, over de betrokken maand waarvoor het voordeel wordt gevraagd, ten minste een derde van hun arbeidstijd in ploegen-of nachtarbeid zijn tewerkgesteld.

## § 6. SPORTBEOEFENAARS

834

**1659,16**

**art. 275<sup>6</sup> lid 7 WIB92**

Voor bezoldigingen betaald of toegekend vanaf 1 januari 2008 aan sportbeoefenaars, kan tot 70 % van de ingehouden bedrijfsvoorheffing worden vrijgesteld van doorstorting aan de Schatkist. Hierbij dient opgemerkt dat de vrijstelling eveneens van toepassing is op de degenen die als bewaarder, mandataris of tussenpersoon vermelde inkomsten betalen of toekennen.

Het WIB92 voorziet dat de Koning het percentage van de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing kan verhogen tot maximaal 80 % of kan verlagen tot minimaal 60 %.

art. 95<sup>1</sup> lid 4 KB/WIB92

De Koning heeft nog vóór de inwerkingtreding van de wet het percentage van de vrijstelling verhoogd tot het maximum van 80 %<sup>835</sup>.

De vrijstelling geldt onverkort voor bezoldigingen betaald aan 'jonge' sportbeoefenaars. Dat zijn spelers die op 1 januari van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd, niet de leeftijd van 26 jaar hebben bereikt.

De vrijstelling van doorstorting wordt eveneens toegekend voor bezoldigingen betaald aan 'oudere sportbeoefenaars', maar dan wel op voorwaarde dat minstens de helft van dit vrijgestelde bedrag wordt besteed aan de opleiding van jonge sportbeoefenaars die minstens 12 zijn en de leeftijd van 23 jaar nog niet hebben bereikt op 1 januari van het

---

<sup>831</sup> KB 21 december 2006, B.S. 29 december 2006.

<sup>832</sup> Ingevoerd bij programmawet 27 december 2006, B.S. 28 december 2008 en later gewijzigd door wet van 17 mei 2007 houdende uitvoering van het interprofessioneel akkoord voor de periode 2007-2008, B.S. 19 juni 2007.

<sup>833</sup> Art. 17 economische herstellwet 27 maart 2009, B.S. 7 april 2009.

<sup>834</sup> Ingevoegd bij art. wet 4 mei 2007, B.S. 15 mei 2007.

<sup>835</sup> Art. 95<sup>1</sup> lid 4 KB/WIB92 ingevoegd bij art. 1 KB 20 december 2007, B.S. 31 december 2007.

jaar dat volgt op het jaar waarin de vrijstelling wordt gevraagd.

Onder 'bedragen besteed aan de opleiding van jonge sportbeoefenaars' werd begrepen de betaling van lonen aan personen belast met de opleiding, begeleiding of ondersteuning van deze jonge sportbeoefenaars alsook de betaling van lonen aan jonge sportbeoefenaars.

Met ingang van 1 juli 2010 mogen de bestede bedragen echter nog slechts voor de helft bestaan uit de betaling of de toekenning van lonen aan jonge sportbeoefenaars. Voor de andere helft dient te worden bewezen dat de club het geld heeft besteed aan de lonen van personen die belast zijn met de opleiding, begeleiding of ondersteuning van jonge spelers. Tevens wordt verduidelijkt dat het om bezoldigingen van werknemers dient te gaan, en niet om bedrijfsleidersbezoldigingen<sup>836</sup>.

De besteding moet gebeuren uiterlijk op 31 december van het jaar dat volgt op dat waarin de vrijstelling wordt gevraagd. Gebeurt dat niet, dan moet het niet bestede bedrag alsnog in de Schatkist worden gestort, vermeerderd met moratoire interesten.

Voor bezoldigingen van 'buitenlandse sportbeoefenaars' vindt de vrijstelling van doorstorting slechts toepassing voor zover de bedrijfsvoorheffing "betrekking heeft op bezoldigingen die zijn betaald of toegekend aan een sportbeoefenaar die in België persoonlijk een activiteit als sportbeoefenaar heeft uitgeoefend gedurende meer dan 30 dagen, te berekenen per tijdperk van 12 opeenvolgende maanden en per schuldenaar."

De bezoldigingen die zijn toegekend aan niet-inwonende sportbeoefenaars voor prestaties van maximaal 30 dagen en waarvoor de bedrijfsvoorheffing gelijk is aan 18 %, zijn dus in principe uitgesloten van het toepassingsgebied van de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing<sup>837</sup>.

## § 7. STRUCTURELE LASTENVERMINDERING

838

1659,17

art. 275<sup>7</sup> WIB92

Voor bezoldigingen die zijn toegekend of betaald vanaf 1 oktober 2007 door werkgevers in de privésector, gold een algemene vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing. De niet door te storten bedrijfsvoorheffing bedroeg 0,25 % van het brutobedrag van de bezoldigingen vóór inhouding van de persoonlijke sociale zekerheidsbijdrage.

De algemene vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing werd vanaf 1 januari

---

<sup>836</sup> Zie art. 275/6, lid 3 WIB 92, zoals aangevuld door de wet van 22 oktober 2009 houdende de fiscale en diverse bepalingen, B.S. 31 december 2009. Zie ook *Fiscooloog* 2009, 1176, 11 en *Fiscooloog* 2009, 1179, 15.

<sup>837</sup> Circ. nr. Ci.RH.241/605.437 (AOIF 12/2010), 27 januari 2010.

<sup>838</sup> Art. 28 wet 17 mei 2007 houdende uitvoering van het interprofessioneel akkoord voor de periode 2007-2008, B.S. 16 juni 2007.

2009 verhoogd tot 0,75 % en met ingang van 1 januari 2010 tot 1 %<sup>839</sup>.

De structurele lastenverlaging is niet beperkt tot de profitsector, maar van toepassing op de ganse privésector, zowel profit als non-profit<sup>840</sup>. Het gaat om :

- werkgevers die onder het toepassingsgebied vallen van de wet van 5 december 1968 betreffende de collectieve arbeidsovereenkomsten en de paritaire comités;
- de ondernemingen die erkend zijn voor uitzendarbeid die uitzendkrachten ter beschikking stellen van de in het eerste streepje bedoelde ondernemingen.

art. 275<sup>1</sup> lid 2 derde streep WIB92

Daarnaast verruimde de economische herstelwet het toepassingsgebied van deze belastingvermindering met ingang van 1 juni 2009 met de contractuele of statutaire tewerkstelling bij volgende autonome overheidsbedrijven: de naamloze vennootschappen van publiek recht Belgacom, NMBS-holding, NMBS en Infrabel. Vanaf 1 januari 2010 geldt hetzelfde voor de naamloze vennootschap van publiek recht De Post.

art. 275<sup>7</sup> lid 4 WIB92

Dient evenwel opgemerkt dat bepaalde werkgevers uit de non-profitsector een deel van de in principe niet door te storten bedrijfsvoorheffing toch moeten doorstorten naar de belastingontvanger voor de financiering van de Sociale Maribelfondsen.

## **§ 8. CHAMPIGNONTEELT**

**1659,18**

art. 30 wet 17/05/2007

De wet van 17 mei 2007<sup>841</sup> voorzag een speciale regeling inzake bedrijfsvoorheffing voor de sector van de champignonteelt.

Deze bepaling werd evenwel ingetrokken bij artikel 127 van de wet van 22 december 2008, omdat de Europese Commissie oordeelde dat deze niet compatibel was met de EU-regels inzake staatssteun<sup>842</sup>.

Afdeling IV.

### **Belastbaar ogenblik**

## **§ 1. ALGEMEEN**

**1660**

De bedrijfsvoorheffing is opeisbaar uit hoofde van:

---

<sup>839</sup> Art. 18 economische herstelwet 27 maart 2009, B.S. 7 april 2009.

<sup>840</sup> KB 19 december 2007, B.S. 27 december 2007; zie ook *Fiscoloog* 2008, afl. 1099, 4.

<sup>841</sup> B.S. 19 juni 2007. Effectieve inwerkingtreding is naar verluidt onwaarschijnlijk: zie *Fisc. Act.* 2007, afl. 44, 13.

<sup>842</sup> *Fiscoloog* 2008, afl. 1142, 9; Hetzelfde geldt logischerwijs voor art. 95<sup>2</sup> § 1 8° KB/WIB92.

art. 273 1° WIB92

1. het betalen of toekennen van belastbare bezoldigingen<sup>843</sup>.

art. 273 2° WIB92

2. de verwezenlijking door niet-inwoners van meerwaarden op de overdracht onder bezwarende titel van in België gelegen onroerende goederen of zakelijke rechten met betrekking tot die goederen, voor zover die meerwaarden worden gerealiseerd in het kader van de beroepswerkzaamheid.

### 1660, 50

Onder ‘betaling’ moet de materiële uitbetaling van de vergoedingen worden verstaan. ‘Toekenning’ betekent dat de begunstigde werkelijk over de inkomsten kan beschikken, zonder dat er een werkelijke betaling plaatsvindt<sup>844</sup>. De inkomsten moeten met andere woorden onmiddellijk kunnen worden geïnd<sup>845</sup>.

Zo heeft de rechtspraak geoordeeld dat sprake is van ‘toekenning’ wanneer een beloning met de toestemming van de genieter op een lopende rekening wordt gecrediteerd<sup>846</sup>, of wanneer een cheque aan de genieter wordt overhandigd<sup>847</sup>.

De loutere reservering van een bezoldiging op het passief van de balans impliceert anderzijds geen terbeschikkingstelling<sup>848</sup>. Bedrijfsvoorheffing is evenmin verschuldigd op het ogenblik waarop een voorschot of een onzekere bezoldiging wordt gestort waarover nog moet worden beslist door de algemene vergadering<sup>849</sup>. Ook het indienen van een foutieve verbeterende samenvattende opgave kan bij gebrek aan bewijs van betaling of toekenning van bijkomende bezoldigingen de bijkomende bedrijfsvoorheffing niet verschuldigd maken<sup>850</sup>.

## § 2. IN GEVAL VAN EMIGRATIE

1660, 75

- Bibliografie
- DAVAIN, J.L., ECTORS, D. en MERLA, C., *Aanvullende pensioenen en internationale mobiliteit: het punt in deze kwestie*, Mechelen, Kluwer, 2006, 121 e.v.
  - HENDRICKX, C. en VANDENDIJK, M., *Aanvullende pensioenen. Een fiscaal-juridische analyse vanuit Belgisch en Europees perspectief*, Larcier, 2008, 298 e.v.
  - PEETERS, B., “Nieuwe fictiebepaling inzake pensioenkapitalen in strijd met dubbelbelastingverdragen”, *Fiskoloog (I.)* 1993, afl. 110, 1-4.

<sup>843</sup> De foutieve vermelding van een bedrag aan bedrijfsvoorheffing op de samenvattende opgave is geen oorzaak om de bedrijfsvoorheffing daadwerkelijk verschuldigd te maken: Antwerpen 1 april 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 353.

<sup>844</sup> Cass. 28 februari 1974, *Journ. prat. dr. fisc. fin.* 1974, 72, *Pas.* 1974, 1, 676.

<sup>845</sup> *Com. IB.* 1992, nr. 273/2.

<sup>846</sup> Cass. 9 juni 1959, *Bull. Bel.*, afl. 362, 373; Cass. 17 februari 1970, *Bull. Bel.*, afl. 484, 774.

<sup>847</sup> Bergen 3 februari 1988, *Bull. Bel.*, afl. 677, 1901, *F.J.F.*, No. 88/206, 394.

<sup>848</sup> Cass. 20 juni 1986, *A.F.T.* 1987, afl. 3, 85, noot G. GEMIS.

<sup>849</sup> Antwerpen 13 juni 1983, *F.J.F.*, No. 84/28, 40.

<sup>850</sup> Antwerpen 1 april 2003, *Fisc. Koer.* 2003, 353.

- POLSPOEL, T., “De bedrijfsvoorheffing op pensioenen van Belgen in het buitenland is niet altijd verschuldigd”, *Fisc. Act.* 1994, afl. 13, 3.
- JVD, “Emigratieclausule: geen op de spits gedreven toepassing”, *Fiskoloog* 1998, afl. 652, 1-4.
- PEETERS, B., “Fictief afkoopmoment voor pensioen: strijdig met de verdragen”, *Fiskoloog (I.)* 1998, afl. 174, 4-7.
- PEETERS, B., “Belemmert emigratieclausule het vrij verkeer?”, *Fiskoloog (I.)* 1998, afl. 179, 7-8.
- MARISCAL, B. en NIESSEN, L., “Transferts de pensions extra-légales: quelques problèmes d’interprétation”, *C.&F.P.* 1999, 79-80.
- CB, “Emigratieclausule buiten spel gezet door verdragsrecht”, *Fiskoloog (I.)* 2002, afl. 219, 1- 3.
- LIEVENS, B., “Meer duidelijkheid over pensioenkapitalen door circulaire”, *Expat News* 2005, afl. 4, 8-10.
- LIEVENS, B., “De never-ending story van artikel 364ter WIB 1992?”, *T.F.R.* 2006, afl. 298, 230.
- CELIS, G. en GILLEMONT, P., “Emigratieclausule blijft voor de nodige onduidelijkheid zorgen”, *Fisc. Act.* 2006, afl. 7, 7-10.
- DE TROYER, I., “Belgische behandeling buitenlandse pensioenfondsen: Bachmann bijna begraven”, *Fisc. Act.* 2006, afl. 35, 11.
- VAN DEN EECKHOUT, R. en DE BUYSER, W., “Definitief einde voor discriminaties Belgische pensioenregeling”, *Fiskoloog* 2006, afl. 1049, 5.
- ISENBAERT, M., Actualiteiten Hof van Justitie - Directe belastingen, Hof van Justitie 5 juli 2007, zaak C- 522/04, Commissie/België, *T.F.R.* 2007, afl. 327, 747.
- PATTYN, J., “Hof van Justitie veroordeelt België alsnog voor pensioenwetgeving”, *Fisc. Act.* 2007, afl. 26, 4-7.

**1661**

**art. 364bis WIB92**

Wanneer kapitalen, afkoopwaarden en spaartegoeden van pensioenen, renten en als zodanig geldende toelagen worden betaald of toegekend aan een belastingplichtige die zijn woonplaats of de zetel van zijn fortuin vooraf naar het buitenland heeft overgebracht, wordt de betaling of toekenning geacht daags voor de overbrengst te hebben plaatsgehad.

Met ingang vanaf het aanslagjaar 2007 vindt deze bepaling enkel nog toepassing in geval de belastingplichtige zijn woonplaats of zetel van fortuin overbrengt naar een Staat gelegen buiten de Europese Economische Ruimte<sup>851</sup>.

art. 364bis lid 2 WIB92

De wet stelt in dit kader ook elke overdracht van inkomsten uit pensioensparen zoals vermeld in artikel 34, § 2, 3<sup>o</sup> van het WIB92 gelijk met een toekenning.

Toen deze bepaling nog niet (onder Europese druk) gewijzigd werd, wezen auteurs op de strijdigheid van deze fictiebepaling met de dubbelbelastingverdragen en op de praktische moeilijkheden bij de toepassing ervan.

---

<sup>851</sup> Art. 364bis WIB92 gewijzigd bij art. 354 wet 27 december 2006, *B.S.* 28 december 2006.

In de situaties waarin deze fictiebepaling nu nog van toepassing is, blijft de vroegere kritiek van de rechtsleer overeind. De dubbelbelastingverdragen wijzen de heffingsbevoegdheid over pensioenen immers in de regel toe aan de staat waarvan de verkrijger inwoner is. Is dat een vreemde staat die in zijn interne wetgeving de datum van de werkelijke betaling of toekenning in aanmerking neemt, dan ontstaat een probleem van dubbele belasting wanneer de verkrijger vanuit België naar die vreemde staat is geëmigreerd.

Om een dergelijke toestand, die in strijd zou zijn met de geest en het doel van de door België gesloten verdragen, te vermijden, heeft de Belgische Belastingadministratie de toegeving gedaan dat van belastingheffing zal worden afgezien wanneer de volgende vier voorwaarden zijn vervuld:

- de verkrijger van de inkomsten heeft zijn woonplaats in een staat die met België een verdrag heeft gesloten waarin de heffingsbevoegdheid aan de woonplaatsstaat wordt toegewezen;
- de verkrijger heeft er zijn woonplaats op de datum van de daadwerkelijke betaling of toekenning van die inkomsten;
- de verkrijger is – of wordt – in die staat daadwerkelijk op die inkomsten belast;
- die belasting is een (inkomsten)belasting die uitdrukkelijk beoogd is in het met die staat gesloten verdrag<sup>852</sup>.

Het hof van beroep te Brussel<sup>853</sup> heeft, tegen de (toenmalige) visie van de administratie in, beslist dat het Belgisch-Frans dubbelbelastingverdrag geen internrechtelijke fictie toelaat. Het hof weigerde *in casu* de emigratieclausule toe te passen, ook al had de woonstaat zijn heffingsbevoegdheid over het extralegale pensioen niet effectief uitgeoefend en dus het pensioen niet belast. Het Hof van Cassatie heeft deze uitspraak bevestigd<sup>854</sup>. In zijn circulaire van 9 februari 2005 legde de fiscus zich definitief neer bij deze cassatierechtspraak<sup>855</sup>.

In deze is ook de rechterlijke uitspraak relevant volgens dewelke de voorzitter van de rechtbank van eerste aanleg in kortgeding de administratie kan bevelen om een beslissing tot terugbetaling van de bedrijfsvoorheffing te nemen, wanneer bedrijfsvoorheffing is ingehouden op de betaling van een extralegaal pensioenkapitaal nadat de genietter ervan geëmigreerd was naar Frankrijk, waar hij op het kapitaal belast zou worden<sup>856</sup>.

Voormelde fictiebepaling is niet van toepassing op buitenlandse kaderleden<sup>857</sup>, en evenmin indien de inkomsten niet worden uitgekeerd onder de vorm van een kapitaal, maar wel onder de vorm van renten of periodieke pensioenen<sup>858</sup>.

---

<sup>852</sup> Circ. nr. Ci.RH.852/453.325, 18 februari 1998, *Bull. Bel.*, afl. 781, 679.

<sup>853</sup> Brussel 15 februari 2002, *F.J.F.*, No. 2002/109 en besproken door R. DEBLAUWE en I. LIPS, "Fiscus op het matje geroepen voor lot extralegale pensioenen na emigratie", *De Standaard* 11 april 2002; Brussel 1 oktober 2002, *FiscoLoog* 2003, afl. 875, 12.

<sup>854</sup> Cass. 5 december 2003, *Fisc. Act.* 2004, afl. 2, 1.

<sup>855</sup> Circ. nr. AFZ/2004/0053 (AFZ 5/ 2004), 16 januari 2004.

<sup>856</sup> Rb. Brussel 1 december 1998, *FiscoLoog* 1999, afl. 692, 1.

<sup>857</sup> Vr. nr. 1276 KUBLA 4 november 1994, *Vr. & Antw. Kamer* 1994-1995, 14887, *Bull. Bel.*, afl. 749, 1308.

<sup>858</sup> Circ. nr. Ci.RH.852/453.325, 18 februari 1998, *Bull. Bel.*, afl. 781, 679.

### § 3. OVERDRACHT

1662

art. 364ter lid 1 WIB92

Wordt niet aangemerkt als een betaling of een toekenning, de overdracht ten bate van de begunstigde of zijn rechtverkrijgenden, van kapitalen of afkoopwaarden van aanvullende pensioenen (die gevormd zijn door in art. 52 7°bis, of in art. 145<sup>1</sup> 1° WIB92 vermelde persoonlijke bijdragen, door werkgeversbijdragen of door bijdragen van de onderneming), door de verzekeringsonderneming, de verzorgingsinstelling of de instelling voor bedrijfspensioenvoorzieningen waarbij ze zijn gevestigd, naar een soortgelijke pensioentoezegging of pensioenovereenkomst. Het is irrelevant of deze overdracht op verzoek van de begunstigde geschiedt. Dergelijke overdracht doet evenwel geen afbreuk aan het recht van belastingheffing bij de latere betaling of toekenning door de instellingen of ondernemingen aan de begunstigde<sup>859</sup>.

Deze vrijstelling geldt, in tegenstelling tot vroeger, ook voor overdrachten binnen eenzelfde verzorgingsinstelling of verzekeringsonderneming.

Achterliggende reden van deze vrijstelling is dat deze overdracht van reserves geen onmiddellijke uitbetaling van de inkomsten aan de begunstigde inhoudt. De begunstigde kan immers op het moment van de overdracht niet beschikken over de sommen en er is dus geen betaling of toekenning van belastbare bezoldigingen zoals bepaald in artikel 273 van het WIB92.

art. 364ter lid 2 WIB92

Er geldt m.a.w. een vrijstelling op het moment van deze overdracht, die echter niet van toepassing is bij overdracht van het kapitaal of de afkoopwaarde naar een buiten de Europese Economische Ruimte gevestigde verzorgingsinstelling, verzekeringsonderneming of instelling voor bedrijfspensioenvoorzieningen<sup>860</sup>.

Deze (eveneens onder Europese druk aangepaste) bepaling is in deze vorm van toepassing vanaf aanslagjaar 2007.

Ook in deze context oordeelde de rechtspraak dat de vroegere wetgeving strijdig was met het Europese recht. Ook het standpunt van de minister van Financiën inzake het tweede lid van artikel 364ter van het WIB92, waarin hij stelde dat tevens de overdracht tussen buitenlandse pensioenfondsen of verzekeringsondernemingen onder het toepassingsgebied valt, oogste kritiek<sup>861,862</sup>.

De rechtbank van eerste aanleg te Bergen acht het tweede lid van artikel 364ter van het WIB92 strijdig met artikel 59 van het Verdrag van Rome, d.i. het vrij verkeer van diensten binnen de Europese Unie<sup>863</sup>. De rechtbank oordeelt tevens dat aangezien het

---

<sup>859</sup> Voor een bespreking, zie: Circ. nr. Ci.RH.241/453.324, 24 februari 1994, *Bull. Bel.*, afl. 737, 819 en Circ. nr. Ci.RH.241/453.324, 18 augustus 1994, *Bull. Bel.*, afl. 742, 2626.

<sup>860</sup> Art. 364bis en 364ter WIB92 gewijzigd bij art. 354 en 355 wet 27 december 2006, *B.S.* 28 december 2006.

<sup>861</sup> Vr. nr. 152 DUPRÉ 15 november 1995, *Bull. Bel.*, afl. 761, 1143.

<sup>862</sup> *Fisc. Koer.* 1996, 303; T. POLSPOEL, "Belasting bij overdracht van pensioenen in het buitenland", *Fiskoloog (I.)* 1996, afl. 150, 2.

<sup>863</sup> Rb. Bergen 20 oktober 2005, noot B. LIEVENS, *T.F.R.* 2006, 228-232.

tweede lid niet kan worden toegepast, men terugvalt op de algemene regel van het eerste lid. Aldus zou volgens deze rechtspraak zowel de overdracht naar een buitenlandse instelling als tussen twee buitenlandse instellingen vrijgesteld zijn van belasting. Het vonnis van de rechtbank te Bergen is gebaseerd op het feit dat artikel 364ter, lid 2 van het WIB92 strijdig is met het Europees recht. De rechtbank verwijst daarvoor naar de “Mededeling inzake opheffing van fiscale barrières inzake grensoverschrijdende bedrijfspensioenregelingen”, waarin de Europese Commissie België met de vinger wijst<sup>864</sup>.

Zoals hoger gemeld is intussen de wetgeving aangepast zodat de Europese bezwaren vervallen zijn.

Afdeling V.

### **Berekening van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing**

**1663**

**art. 88**

**KB/WIB92**

De bedrijfsvoorheffing wordt forfaitair berekend overeenkomstig de regels en schalen opgenomen in de bijlage III van het KB/WIB92<sup>865</sup>.

Bijlage III KB/WIB92

Die bijlage bevat de verschillende barema's voor de bezoldigingen uitgekeerd per maand, of anderszins. Er dient opgemerkt te worden dat deze barema's van toepassing zijn op de brutobedragen en niet verward mogen worden met het basisbarema dat voorkomt in nr. 1352.

De administratie heeft bovendien een ‘sleutel formule’ opgesteld die doorgaans van toepassing is in de gevallen waarin de bezoldigingen of pensioenen periodiek worden betaald<sup>866</sup>.

Op de bezoldigingen van bedrijfsleiders worden met ingang van aanslagjaar 2011 nieuwe (verhoogde) schalen van de bedrijfsvoorheffing toegepast<sup>867</sup>. Deze wijziging hangt samen met de verlaging van het kostenforfait voor bedrijfsleiders van 5 % naar 3 % (zie ook randnr. 1160).

**1663, 10**

Sinds het inkomstenjaar 2006 kunnen werknemers en bedrijfsleiders die hun beroepskosten niet bewijzen, een “aanvullende vermindering van de bedrijfsvoorheffing

---

<sup>864</sup> Commissie van de Europese Gemeenschappen, “Mededeling van de Commissie aan de Raad, het Europees Parlement en het Economisch en Sociaal Comité”, Brussel 19 april 2001, Com (2001) 214.

<sup>865</sup> KB 7 december 2007, B.S. 17 december 2007 van toepassing op de vanaf 1 januari 2008 betaalde of toegekende inkomsten.

<sup>866</sup> “Sleutel formule voor het berekenen van de bedrijfsvoorheffing (BV) verschuldigd op bezoldigingen en op in art. 146, 1° en 2°bis, WIB92 vermelde pensioenen of bruggpensioenen, betaald vanaf 1 januari 2008”, Circ. nr. AFZ/2007-0564-1, 30 november 2007.

<sup>867</sup> Programmawet 23 september 2009, B.S. 30 december 2009; KB 10 januari 2010, B.S. 15 januari 2010; KB 2 juli 2010, B.S. 9 juli 2010.

voor beroepsinkomsten” genieten, de zogenaamde ‘*jobkorting*’. De jobkorting voor het volledige jaar wordt in één keer doorberekend in de bedrijfsvoorheffing van mei<sup>868</sup>. Anders dan de vorige jaren gold in 2010 echter geen jobkorting voor de bedrijfsvoorheffing berekend op de bedrijfsleidersbezoldigingen<sup>869</sup>.

#### 1663, 15

Werknemers en bedrijfsleiders woonachtig<sup>870</sup> in het Vlaams Gewest<sup>871</sup> kunnen een *bijkomende forfaitaire vermindering van de bedrijfsvoorheffing* genieten. De Vlaamse overheid kent sinds enkele jaren de Vlaamse werknemers en bedrijfsleiders een bijkomende korting toe in de personenbelasting<sup>872</sup>. Deze korting wordt verrekend via de bedrijfsvoorheffing.

De korting wordt, zoals dat ook in voorgaande jaren het geval was, opnieuw licht verhoogd vanaf aanslagjaar 2010<sup>873</sup>. Opmerkelijk is dat de Vlaamse vermindering niet langer in afzonderlijke maandelijkse schijven op de bedrijfsvoorheffing wordt berekend. Voortaan zal de bedrijfsvoorheffing die wordt afgehouden van het loon dat wordt uitgekeerd in februari, met het volledige bedrag van de ‘Vlaamse jobkorting’ worden verminderd<sup>874</sup>.

Om budgettaire redenen wordt vanaf aanslagjaar 2011 de toepassing van de forfaitaire korting beperkt. De korting wordt enkel nog toegekend aan de Vlaamse gewestwoners met een activiteitsinkomen van maximaal 18 500,00 EUR en van minimaal 5 500,00 EUR<sup>875</sup>. Ook het bedrag van de korting wordt herleid: vanaf aanslagjaar 2011 bedraagt de korting nog 125,00 EUR. Bovendien wordt de korting slechts gedeeltelijk toegekend van zodra het activiteitsinkomen 17 250,00 EUR overschrijdt<sup>876</sup>.

In verband met de Vlaamse jobkorting kan het niet verbazen dat de Europese Commissie België in gebreke stelde omdat deze regeling mogelijks strijdig met het vrije verkeer van werknemers, de vrijheid van vestiging en het recht vrij te reizen en te verblijven op het grondgebied van de lidstaten<sup>877</sup>. Europa tilt eraan dat die jobkorting in de PB alleen toegekend wordt aan wie in het Vlaams Gewest woont. Door de forfaitaire belastingvermindering uitsluitend te verlenen aan werknemers die ook in het Vlaams Gewest wonen, schendt België het vrije verkeer van werknemers en de vrijheid van

---

<sup>868</sup> KB 6 april 2009, *B.S.* 10 april 2008.

<sup>869</sup> KB 6 april 2010, *B.S.* 9 april 2010.

<sup>870</sup> Het dient opgemerkt te worden dat begin mei 2008 de Europese Commissie de federale regering een ingebrekestelling heeft gestuurd omdat bepaalde fiscale beslissingen haar strijdig leken met het vrij verkeer van werknemers en de vrijheid van vestiging. Daarmee kwam in principe ook de Vlaamse jobkorting in het gedrang. Europa tilt eraan dat die korting op de personenbelasting alleen toegekend wordt aan wie in Vlaanderen woont.

<sup>871</sup> Met name personen die op 1 januari van het inkomstenjaar woonachtig zijn in het Vlaams gewest.

<sup>872</sup> Decr.Vl. 30 juni 2006, *B.S.* 26 september 2006.

<sup>873</sup> Art. 8, 9 en 17 programmadecr.Vl. 23 mei 2008, *B.S.* 13 juni 2008.

<sup>874</sup> E. AERTS, “Programmadecreet versterkt jobkorting”, *Fisc. Act.* 2008, afl. 44, 1-2.

<sup>875</sup> Minstens 6 980,00 EUR en maximaal 20 765,00 EUR voor werknemers. Voor de bedrijfsleiders minstens 5 675,00 EUR en maximum 19 975,00 EUR. Zie KB 10 januari 2010, *B.S.* 15 januari 201, besproken in *Fiscooloog* 2010, afl. 1189, 11.

<sup>876</sup> Decr.Vl. 18 december 2009 houdende de begeleiding van de begroting 2010, *B.S.* 30 december 2009.

<sup>877</sup> Ingrekestelling van 6 mei 2008.

vestiging aldus de Commissie. Als België niet tijdig een bevredigend antwoord geeft, behoudt de Commissie zich het recht voor om deze zaak voor het Hof van Justitie van de Europese Unie te brengen<sup>878</sup> (zie ook randnr. 1607,50).

1663, 18

Wanneer beide echtgenoten beroepsinkomsten verkrijgen, moeten zij met ingang van 1 juli 2004 zelf kiezen wie van hen aanspraak zal maken op de vermindering voor de gezinslasten. De vermindering voor gehandicapte echtgenoot blijft aan de betrokkene zelf toegekend<sup>879</sup>. De keuze van de echtgenoten moet worden uitgedrukt door middel van een attest dat door beide echtgenoten volledig is ingevuld, ondertekend en gedagtekend. Het attest moet worden bezorgd aan de werkgever van de echtgenoot die voor de toekenning van de vermindering voor gezinslasten heeft geopteerd. De andere echtgenoot deelt deze beslissing mee aan zijn of haar werkgever<sup>880</sup>.

Er kan voor de berekening van de bedrijfsvoorheffing enkel rekening worden gehouden met de beroepsinkomsten en niet met de strikt persoonlijke uitgaven en kosten zoals onderhoudsuitkeringen<sup>881</sup>. Bedoeling is onder meer om te vermijden dat de genietter van de inkomsten bepaalde persoonsgebonden gegevens aan de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing kenbaar zou moeten maken<sup>882</sup>. Naar aanleiding van een prejudiciële vraag heeft het Grondwettelijk Hof zich gebogen over het mogelijk discriminerend karakter van het aftrekverbod. Volgens het Hof is er geen sprake van discriminatie, niet tegenover personen die zich in natura kwijten van hun onderhoudsplicht, noch tegenover de zelfstandige die voor de bepaling van de voorafbetalingen rekening kan houden met de verschuldigde onderhoudsuitkeringen<sup>883</sup>. Zo bevestigt het Hof zijn eerdere rechtspraak ter zake<sup>884</sup>.

Bij de berekening van de bedrijfsvoorheffing kunnen werkgevers wel rekening houden met de regels inzake de vrijstelling van de werkgeverstussenkomst in de kosten van het woon- werkverkeer, op voorwaarde dat de werknemer schriftelijk bevestigt dat hij bij zijn aangifte alleen aanspraak zal kunnen maken op het wettelijk kostenforfait<sup>885</sup>.

De bedrijfsvoorheffing ingehouden bij gezinnen met slechts één beroepsinkomen of waarvan het tweede beroepsinkomen lager ligt dan de huwelijkscoëfficiënt zal, ingevolge de berekeningswijze, hoger uitvallen dan de werkelijk verschuldigde personenbelasting<sup>886</sup>. Volgens het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) is er hier evenwel geen sprake van een discriminatie van het ééninkomensgezin<sup>887</sup>.

---

<sup>878</sup> Persmededeling IP/10/1403 van 28 oktober 2010, [www.europa.eu](http://www.europa.eu).

<sup>879</sup> Art. 1 KB 9 januari 2003, *B.S.* 5 februari 2003.

<sup>880</sup> Beslissing 7 april 2003, *Bull. Bel.*, 2003, afl. 837, 1376-1377.

<sup>881</sup> Vr. nr. 1282 TAVERNIER 16 maart 1998, *Vr. & Antw. Kamer 1997-1998*, nr. 127, 17608, *Bull. Bel.*, afl. 785, 1975.

<sup>882</sup> Vr. nr. 3-1015 NYSENS 2 juli 2004, *Vr. & Antw. Senaat 2003-2004*, nr. 3- 23, 1407.

<sup>883</sup> GwH 28 februari 2008, nr. 34/2008.

<sup>884</sup> Arbitragehof 15 oktober 2002, nr. 146/2002, *B.S.* 10 februari 2003.

<sup>885</sup> Circ. nr. Ci.RH.241/550.265 (AOW 20/2002), 18 juli 2002.

<sup>886</sup> Vr. nr. 1036 REYNDERS 17 september 1997, *Vr. & Antw. Kamer 1996-1997*, nr. 109, 14771.

<sup>887</sup> Arbitragehof 6 mei 1993, *B.S.* 29 mei 1993, 13148 en 21 oktober 1993, *B.S.* 10 november 1993; Vr. nr. 1036 REYNDERS 17 september 1997, *Vr. & Antw. Kamer 1997-1998*, nr. 109, 14771,

Zie ook de circulaire van 24 december 1993<sup>888</sup> voor de berekeningswijze van de bedrijfsvoorheffing die verschuldigd is op het gedeelte van de huurprijzen en de huurvoordelen dat als bezoldigingen van bedrijfsleiders moet worden aangemerkt<sup>889</sup>.

#### 1663, 20

Op het loon van een *jobstudent* dient geen bedrijfsvoorheffing te worden ingehouden op voorwaarde dat op zijn loon ook geen sociale zekerheidsbijdragen ingehouden worden en dat hij tijdens de periode van juli tot september hoogstens 23 werkdagen werkt<sup>890</sup>. Er is onder dezelfde voorwaarden ook geen bedrijfsvoorheffing verschuldigd voor maximaal 23 werkdagen gepresteerd tijdens de rest van het jaar<sup>891</sup>. In het totaal mag een jobstudent aldus 46 werkdagen (vakantiedagen en weekends tellen niet mee) werken vooraleer er bedrijfsvoorheffing moet worden ingehouden op zijn inkomen.

#### 1663, 23

Richtlijnen inzake bedrijfsvoorheffing voor met *fooiën* bezoldigde werknemers staan in de circulaire van 4 maart 1993<sup>892</sup>.

#### 1663, 25

Voor *niet-inwoners* die niet gedurende het volledige belastbare tijdperk een tehuis in België hebben behouden, maar die in de belasting van niet-inwoners (BNI) belastbare netto-inkomsten hebben behaald die minstens 75 % bedragen van hun totale binnenlandse en buitenlandse beroepsinkomsten, geldt in de BNI een gelijkstelling met niet-inwoners 'met tehuis' (persoonsgebonden voordelen kunnen genoten worden). Voor inkomsten die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2004, geldt die gelijkstelling ook op het vlak van de bedrijfsvoorheffing<sup>893</sup>.

#### 1663, 30

In geval van betaling van de persoonlijke vergoedingen uit de *exploitatie van een uitvinding*, als vermeld in artikel 90, 12° van het WIB92, moet zowel bij betalingen aan inwoners als niet-inwoners bedrijfsvoorheffing worden ingehouden. Voor een niet-inwoner is die dan in principe bevrijdend, maar men kan opteren om aan de gewone belastingregeling onderworpen te worden (art. 248 § 2 WIB92). Voor een niet-inwoner zal het toepasselijke progressieve tarief van de belasting immers vaak minder zijn dan

---

*Bull. Bel.*, afl. 784, 1584 i.v.m. bedrijfsvoorheffing op pensioenen bij toepassing huwelijksquotiënt; zie ook Vr. nr. 1089 DAEMS 15 oktober 1997, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 117, 16068, *Bull. Bel.*, afl. 782, 1056 en Vr. nr. 1091 DIDDEN 16 oktober 1997, Vr. & Antw. Kamer 1997-1998, nr. 114, 15588, *Bull. Bel.*, afl. 782, 1059 met verwijzing naar eerdere parlementaire vragen i.v.m. de toepassing van de schalen.

<sup>888</sup> *Bull. Bel.* 1994, afl. 735, 325.

<sup>889</sup> Zie X, "Hoe de bedrijfsvoorheffing berekenen op het tot beroepsinkomen geherkwalificeerd huurinkomen", *Fiskoloog* 1994, afl. 455, 7; Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, 12906.

<sup>890</sup> KB 10 januari 1997, B.S. 11 februari 1997 en KB 11 juli 2003, B.S. 12 augustus 2003, zie K. VAN DUYSSE, "Over de pientere jobstudent, zijn werkgever en de waakzame staat", *Fiscale Kroniek De Standaard*, 7 augustus 2003; "Jobstudenten: geen BV tot 23 werkdagen i.p.v. één maand", *Fisc. Act.* 2003, afl. 27, 8.

<sup>891</sup> KB 12 juli 2005, B.S. 22 juli 2005, 32956.

<sup>892</sup> Circ. nr. Ci.RH.244/446.194, 4 maart 1993, *Bull. Bel.*, afl. 726, 805.

<sup>893</sup> KB 15 december 2003, B.S. 23 december 2003, ed. 2.

het toepasselijke 33 % tarief.

1663, 35

De bevrijdende bedrijfsvoorheffing van 18 % die enkele jaren geleden als nieuw regime werd ingevoerd met betrekking tot de vergoeding van *buitenlandse artiesten en sportbeoefenaars*, voorziet in principe in een berekening gebaseerd op een grondslag verminderd met reiskosten, logementkosten en kosten voor voeding en kleine uitgaven (forfaitaire aftrek)<sup>894</sup>. Men stelde zich hierbij de vraag of de weigering in hoofde van niet-ingezetenen van de aftrek van de werkelijke beroepskosten die rechtstreeks verband houden met hun in België uitgeoefende activiteit, een discriminatie inhield ten opzichte van Belgische rijkswoners<sup>895</sup>. Door niet-inwoners kon immers alleen een forfaitaire aftrek genoten worden. België werd in die context in oktober 2006 door de Europese Commissie in gebreke gesteld. De Commissie is van oordeel dat niet-inwonende podiumkunstenaars en sportbeoefenaars ook steeds de mogelijkheid moeten hebben om hun werkelijke beroepskosten te bewijzen. De minister van Financiën had daarop bevestigd dat de Belgische wetgeving op dit punt zou worden aangepast<sup>896</sup>.

Intussen werd de wetgeving inzake bedrijfsvoorheffing inzake sportlui inderdaad ingrijpend gewijzigd.

Daarom noteren wij dat de bevrijdende bedrijfsvoorheffing van 18 % in de regeling die van toepassing was sinds 1 januari 2008<sup>897</sup>, niet langer van toepassing is voor “sportbeoefenaars/niet inwoners wanneer zij in België tijdens het belastbaar tijdperk persoonlijke beroepsinkomsten als sportbeoefenaar verkrijgen gedurende een periode van meer dan 30 dagen” (te berekenen per schuldenaar van de inkomsten). Zij worden in die situatie onderworpen aan een ‘regularisatie’ tegen progressieve tarieven.

De niet-inwoners-sportbeoefenaars die niet onder bovengenoemde regeling van verplichte regularisatie vallen en dus in principe bij bevrijdende bedrijfsvoorheffing worden belast, kunnen wel opteren om de gewone belastingregeling te ondergaan (progressieve tarieven met mogelijkheid tot aftrek werkelijke kosten). Zo werd tegemoetgekomen aan de Europese verzuchtingen. Deze keuze geldt trouwens ook voor niet-inwoners – podiumkunstenaars (cf. art. 228 § 2 8° en art. 248 § 2 WIB92).

---

<sup>894</sup> Circ. nr. Ci.RH.244/536.588, 16 oktober 2001; K. VAN DUYSSE en A. VAN DE VIJVER, “Fiscale zon boven de festivalweide en theaterpodia”, *De Standaard*, 9 augustus 2002.

<sup>895</sup> HvJ 12 juni 2003, zaak C-234/01, zoals besproken door P. HINNEKENS, “Gerritse-arrest: belang overstijgt artiesten en sportbeoefenaars”, *Fiscoloog* 2003, afl. 239, 4; K. ROELANDS., “Buitenlandse artiesten: Duitse wetgeving in strijd met het Europees recht”, *T.F.R.* 2003, afl. 251, 1044; D. MOLENAAR en H. GRAMS, “The taxation of artists and sportsmen after the Arnoud Gerritse Decision”, *E.T.* 2003, afl. 10, 381; X, “Buitenlandse artiesten en sporters: arrest Hof van Justitie heeft ook gevolgen voor België”, *Fisc. Act.* 2003, afl. 25, 3.

<sup>896</sup> Vr. nr. 200 VAN BIESEN 13 maart 2008, *Vr. & Antw. Kamer* 2007-2008, nr. 14, 2480.

<sup>897</sup> Wet 4 mei 2007, *B.S.* 15 mei 2007 en KB 18 maart 2008, *B.S.* 25 maart 2008

Niet-inwonende sportlui worden voor de inkomsten van 2010 belast volgens onderstaande regels:

- a) sportbeoefenaars/niet-inwoners gelijkgesteld met inwoners (zie hierboven voor het begrip 'gelijkgesteld met inwoners') : de bedrijfsvoorheffing wordt op dezelfde wijze vastgesteld als voor inwoners, zijnde inclusief de nieuwe regeling voor 'jonge' en 'oudere' sportbeoefenaar;
- b) andere sportbeoefenaars/niet-inwoners: de bedrijfsvoorheffing wordt berekend zoals voor de andere niet inwoners die niet met inwoners kunnen worden gelijkgesteld.

Er wordt gerefereerd naar de nieuwe regeling voor 'jonge' of 'oudere' sportbeoefenaars. 'Jonge sportbeoefenaars' zijn diegenen die de leeftijd van 16 jaar hebben bereikt doch jonger zijn dan 26 jaar op 1 januari 2011. De bedrijfsvoorheffing wordt op dezelfde wijze vastgesteld als voor sportbeoefenaars/inwoners die de gunstregeling genieten (zie hoger).

Er zijn voor de jonge sporters echter twee verschillen : (i) voor het gedeelte van het loon dat meer bedraagt dan 1 420,00 EUR wordt de bedrijfsvoorheffing berekend volgens schaal III van het KB/WIB 92, die van toepassing is op niet-inwoners die niet gedurende het volledige belastbare tijdperk een tehuis in België hebben gehad. Verder worden ook geen verminderingen toegestaan.

Voor de andere niet-inwoners (oudere sporters, scheidsrechters, opleiders, trainers en begeleiders) wordt de regeling toegepast zoals ze geldt voor wie in aanmerking komt van de nieuwe gunstregeling (zie verder) zoals ze wordt toegepast voor inwoners: de bedrijfsvoorheffing wordt vastgesteld aan een vast tarief en zonder vermindering op 33,31 %.

Voor sportbeoefenaars/inwoners gelden volgende regels :

- a) Jonge sportbeoefenaars (inkomsten 2010)
  - de bedrijfsvoorheffing is gelijk aan 16,66 % (zonder verminderingen) als het maandelijks inkomen maximaal 1 420,00 EUR bedraagt;
  - in geval het maandelijks inkomen hoger is;
    - op de eerste schijf van 1 420,00 EUR is een bedrijfsvoorheffing van 236,57 EUR van toepassing; en
    - het hogere gedeelte van het maandelijks inkomen (afgerond op het lagere veelvoud van 15,00 EUR) wordt onderworpen aan de gewone schalen van de bedrijfsvoorheffing (met eventuele verminderingen).

- b) Oudere sportbeoefenaars en scheidsrechters, ...

De bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen die in aanmerking komen voor afzonderlijke belasting wordt eenvormig vastgesteld op 33,31 % (zonder vermindering), op voorwaarde dat zij beroepsinkomsten uit een andere beroepsactiviteit verkrijgen waarvan het totaal bruto belastbaar bedrag meer bedraagt dan het totaal bruto belastbaar bedrag van de beroepsinkomsten die zij behalen uit de activiteit als sportbeoefenaar, scheidsrechter,...

Verder dient nog opgemerkt dat in het KB/WIB92 de situatie is geregeld waarbij de inkomsten uit een in België persoonlijk verrichte activiteit als sportbeoefenaar niet worden toegekend aan de niet-inwoner/sportbeoefenaar zelf, maar wel aan een andere

natuurlijke persoon of een een rechtspersoon.

Deze inkomsten zijn eveneens onderworpen aan de uniforme bedrijfsvoorheffing van 18 % die van toepassing is op de beroepsinkomsten die persoonlijk zijn verkregen door niet-inwoners die in België persoonlijk een activiteit als sportbeoefenaar uitoefenen gedurende niet meer dan 30 dagen (regeling met aftrek van kosten via forfait). In de situatie dat de inkomsten worden betaald aan een ander persoon geldt evenwel steeds het tarief van 18 %, ongeacht de duur<sup>898</sup>.

Voor de gedetailleerde bespreking van de regeling inzake sporters en podiumkunstenaars (inwoners en niet-inwoners) kan verwezen worden naar de richtlijnen inzake berekening van de bedrijfsvoorheffing<sup>899</sup>.

**1663, 40**

Een eerder speciale regeling inzake bedrijfsvoorheffing bestaat ook voor de 'buitenlandse kaderleden'. Voor de berekening van de aan de bron verschuldigde bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen van buitenlandse kaderleden mogen de werkgevers, volgens de administratieve richtlijnen, onder hun eigen verantwoordelijkheid rekening houden met de omstandigheden die eigen zijn aan de toepassing van het bijzondere aanslagstelsel voor buitenlandse kaderleden. Overeenkomstig dit bijzonder aanslagstelsel zijn buitenlandse kaderleden niet belastbaar op de hen terugbetaalde kosten die eigen zijn aan de werkgever, noch op het gedeelte van hun inkomsten dat betrekking heeft op in het buitenland geleverde prestaties<sup>900</sup>.

Het hof van beroep te Antwerpen oordeelde evenwel in een arrest van 7 oktober 1997 dat voor een buitenlands kaderlid aan wie het statuut is toegekend, de bedrijfsvoorheffing berekend dient te worden op het totale bedrag van de toegekende brutobezoldigingen (eventueel verminderd met de verplichte buitenlandse sociale zekerheidsbijdragen)<sup>901</sup>.

**1663, 45**

**art. 5**

**Bijlage I11**

**KB/WIB92**

De op elk *wettelijk of reglementair pensioen* in te houden bedrijfsvoorheffing wordt vastgesteld op basis van het totale bedrag van de pensioenen en aanvullende voordelen die in het kader van de bijzondere solidariteitsbijdrage aan het RIZIV zijn medegedeeld. Aanvullende pensioenen worden meegerekend om de hoogte van de bedrijfsvoorheffing te bepalen die verschuldigd is op de wettelijke en reglementaire pensioenen, doch de bedrijfsvoorheffing op de aanvullende pensioenen zelf wordt niet op een gecumuleerde basis berekend.

De vergoedingen die in het kader of naar aanleiding van een *brugpensioenregeling* zijn betaald of toegekend, zijn slechts van bedrijfsvoorheffing vrijgesteld wanneer zij in hun

---

<sup>898</sup> KB 14 april 2009, B.S. 20 april 2009 wijzigt art. 275<sup>6</sup> WIB92.

<sup>899</sup> KB 3 december 2009, B.S. 11 december 2009, van toepassing op vanaf 1 januari 2010 betaalde of toegekende inkomsten, gewijzigd bij KB 10 januari 2010, B.S. 15 januari 2010,

<sup>900</sup> Circ. nr. Ci.RH.624/325.294, 8 augustus 1983, *Bull. Bel.* 1983, afl. 620, 2063.

<sup>901</sup> Antwerpen 7 oktober 1997, *Fisc. Koer.* 1997, 622, *Expat News* 1998, afl. 1, 4.

geheel een zeker maximum niet te boven gaan. Van zodra dit maximum wordt overschreden, is bedrijfsvoorheffing verschuldigd op het hele brugpensioen<sup>902</sup>.

Voor de recent gewiizigde berekening van de bedrijfsvoorheffing verschuldigd op vergoedingen betaald als schadeloosstelling van een *tijdelijke derving van bezoldiging, winsten en baten*, kan worden verwezen naar bijlage III van het KB/WIB92<sup>903</sup>.

Als een ziekenfonds voorlopig een uitkering betaalt die eigenlijk verschuldigd is door een andere instantie, moet die laatste de vergoeding rechtstreeks betalen aan het ziekenfonds zonder inhouding van bedrijfsvoorheffing<sup>904</sup>.

De *onderbrekingsuitkeringen*<sup>905</sup> uitgekeerd aan de werknemer die een beroep doet op tijdskrediet of loopbaanonderbreking zijn onderworpen aan bedrijfsvoorheffing. De ingehouden bedrijfsvoorheffing bedraagt 10,13 % bij een volledige loopbaanonderbreking, 17,15 % bij een vermindering van de prestaties op halftijdse basis of 35 % bij een vermindering van één vijfde van de prestaties. Het tarief van 17,5 % voor halftijdse verminderingen in het kader van tijdskrediet wordt echter verhoogd naar 30 % voor -50-jarigen en naar 35 % voor +50- jarigen.

#### 1663, 49

Bij de berekening van de bedrijfsvoorheffing (inzake gerealiseerde meerwaarden op Belgisch onroerend goed) mag in hoofde van niet-inwoners (buitenlandse vennootschappen) geen rekening worden gehouden met de *overgedragen verliezen*<sup>906</sup>. Deze maatregel houdt, volgens de minister, geen discriminatie in die verboden is door de door België getekende dubbelbelastingverdragen<sup>907</sup>. Over de verenigbaarheid met het Europees recht heeft de minister zich toen niet uitgesproken. De doctrine stelt dat dit principe wellicht de Europese toets niet zou doorstaan<sup>908</sup>.

In antwoord op een prejudiciële vraag, stelt het Arbitragehof (nu Grondwettelijk Hof) dat deze verschillende behandeling niet discriminerend is<sup>909</sup>.

#### Afdeling VI.

### **Eisbaarheid van de bedrijfsvoorheffing**

#### 1663, 50

---

<sup>902</sup> Vr. nr. 805 GOUTRY 1 december 1993, Vr. & Antw. Kamer 1993-1994, 3 januari 1994, 8554; KB 15 december 2005, B.S. 28 december 2005, van toepassing op de vanaf 1 januari 2006 betaalde of toegekende inkomsten.

<sup>903</sup> KB 3 december 2009, B.S. 11 december 2009 (nr. 2.12)

<sup>904</sup> Bericht B.S. 14 mei 2003.

<sup>905</sup> KB 2 februari 2009 tot wijziging van het KB/WIB92, op het stuk van de bedrijfsvoorheffing, B.S. 6 februari 2009. De verhoging geldt voor alle halftijdse verminderingen in het kader van tijdskrediet die ingaan vanaf 1 januari 2009.

<sup>906</sup> Vr. nr. 1150 HATRY 18 juni 1998, Vr. & Antw. Senaat 1997-1998, nr. 1-84, 4460.

<sup>907</sup> Vr. nr. 832 DAEMS 27 maart 1997, Vr. & Antw. Kamer 1996-1997, nr. 91, 12496, Bull. Bel., afl. 776, 2520, *Fiskoloog (I.)*, afl. 164, 6.

<sup>908</sup> J.J. COUTURIER, "Onroerende meerwaarden verwezenlijkt door niet-inwoners", A.F.T. 2004, afl. 8-9, 3 e.v.

<sup>909</sup> Arbitragehof 15 oktober 2002, nr. 146/2002, B.S. 10 februari 2003.

**art. 412 lid 2 WIB92**

In principe is de bedrijfsvoorheffing betaalbaar binnen 15 dagen na het verstrijken van de maand waarin de inkomsten zijn betaald of toegekend. In tegenstelling tot de aangiftetermijn inzake de personenbelasting kan hier geen verlenging door de administratie worden toegestaan.

**1663, 51**

**art. 412 lid 3 en 5 WIB92**

De belangrijkste uitzonderingen op deze regel zijn de volgende:

- Onder bepaalde voorwaarden geldt een kwartaalstelsel<sup>910</sup>: de bedrijfsvoorheffing is betaalbaar per trimester, indien de bedrijfsvoorheffing op de inkomsten van het vorige jaar minder dan 25 000,00 EUR (te indexerem)<sup>911</sup> bedroeg<sup>911</sup>. Dit stelsel is verplichtend<sup>912</sup>.

De betaling dient te geschieden binnen 15 dagen na het verstrijken van ieder trimester waarin de inkomsten zijn betaald of toegekend. Evenwel is voor de inkomsten van het vierde trimester uiterlijk op 15 december een voorschot betaalbaar dat gelijk is aan de werkelijk verschuldigde bedrijfsvoorheffing op de inkomsten van de maanden oktober en november van het lopende jaar.

Nieuwe schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing mogen gedurende het eerste kalenderjaar, ongeacht het bedrag van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing, de bedrijfsvoorheffing per kwartaal aangeven en betalen. In het daaropvolgende jaar mogen zij dit stelsel verder zetten, indien de bedrijfsvoorheffing van het eerste kalenderjaar minder dan 25 000,00 EUR (te indexerem)<sup>913</sup> bedraagt. Nieuwe schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing die pas vanaf het derde trimester bedrijfsvoorheffing verschuldigd zijn, moeten voor het eerste kalenderjaar geen voorschot op de bedrijfsvoorheffing van het vierde trimester betalen<sup>914</sup>.

art. 412 lid 4 WIB92

- De bedrijfsvoorheffing is voor de inkomsten die betaald of toegekend zijn gedurende de eerste 15 dagen van december, uiterlijk betaalbaar op 24 december, indien de schuldenaar van de inkomsten voor het vorige jaar meer dan 2 500 000,00 EUR bedrijfsvoorheffing verschuldigd was. Deze verplichting geldt ook voor de bedrijfsvoorheffing die wordt gestort door de sociale secretariaten waarbij de werkgever is aangesloten<sup>915</sup>.

art. 228 § 2

3° a en 4° en art. 412bis WIB92

- De bedrijfsvoorheffing verschuldigd op de meerwaarden die begrepen zijn in de inkomsten die niet-inwoners behalen op in België gelegen onroerende goederen, overeenkomstig artikel 228, § 2, 3, a van het WIB92, of die begrepen zijn in baten van een in België uitgeoefende werkzaamheid, overeenkomstig artikel 228, § 2, 4°

---

<sup>910</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 34 610,00 EUR.

<sup>911</sup> Circ. nr. R/II-2/38.161, 10 januari 2003.

<sup>912</sup> Vr. nr. 266 DE CLIPPELE 14 oktober 1992, Vr. & Antw. Kamer 1992-1993, 14 december 1992, 2930, Bull. Bel., afl. 725, 624, Fiskoloog 1993, afl. 409, 3.

<sup>913</sup> Geïndexeerd bedrag voor aj. 2010 en voor aj. 2011: 34 610,00 EUR.

<sup>914</sup> Bericht van 3 december 2003, B.S. 3 december 2003.

<sup>915</sup> Circ. nr. Ci.RH.871/435.967, 14 november 1991, Bull. Bel., afl. 712, 113.

van het WIB92, is betaalbaar bij de registratie van de akten of verklaringen van overdracht onder bezwarende titel of vestiging van zakelijke rechten op die onroerende goederen<sup>916</sup>.

- In een circulaire van 23 december 1992<sup>917</sup>, zoals gewijzigd bij circulaire van 24 maart 1993<sup>918</sup>, heeft de administratie een afwijkende regeling uitgewerkt voor de erkende sociale secretariaten met betrekking tot de bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen verschuldigd door hun leden.

De regeling bestaat erin dat de bedrijfsvoorheffing dient te worden betaald door het sociaal secretariaat op de voorlaatste dag van de maand volgend, hetzij op de maand waarin de inkomsten werden betaald of toegekend, hetzij op de laatste dag van het kwartaal waarin die inkomsten zijn betaald of toegekend in geval van trimestriële betaling. Uiterlijk op 24 december is een voorschot te betalen, waarvan het bedrag dient bepaald overeenkomstig de regelingen aangehaald onder 1° en 2°.

- Tevens bestaat een administratieve tolerantie ten aanzien van de betaling van bedrijfsvoorheffing op de winst of de baten van burgerlijke vennootschappen en verenigingen zonder rechtspersoonlijkheid (bv. *partnerships*). De minister van Financiën heeft gesteld dat geen sancties worden opgelegd indien vóór de vijftiende van de vervalmaand een provisie op de verschuldigde bedrijfsvoorheffing wordt aangegeven en gestort en indien de gestorte provisie ongeveer overeenstemt met de verschuldigde bedrijfsvoorheffing<sup>919</sup>.
- Werkgevers in de sector land- en tuinbouw die uitsluitend oogst- en/of pluklonen uitkeren, mogen een jaaraangifte indienen, in plaats van een driemaandelijkse aangifte, en de bedrijfsvoorheffing bij deze gelegenheid vereffen<sup>920</sup>.

1663, 52

art. 414 WIB92

Bij laattijdige betaling worden nalatigheidsinteressen aangerekend.

1663, 53

De administratie stelde vast dat bepaalde schuldenaars van bedrijfsvoorheffing de in artikel 412 van het WIB92 omschreven wettelijke betalingstermijn niet respecteren en de inkohiering afwachten alvorens het verschuldigde te voldoen.

De administratie heeft daarom beslist om de overtredingen op deze wettelijke bepaling te sanctioneren. Een bericht aan de werkgevers en de andere schuldenaars van aan de bedrijfsvoorheffing onderworpen inkomsten verwijst naar artikel 445 van het WIB92 en voorziet dat de sanctie bestaat uit een administratieve geldboete gelijk aan 10 % van de niet-betaalde som van de bedrijfsvoorheffing met een minimum van 50,00 EUR en een maximum van 1 250,00 EUR, dit per periode van bedrijfsvoorheffing, voor iedere overtreding bij gebrek aan betaling van de bedrijfsvoorheffing, met een uitzondering

---

<sup>916</sup> J.J. COUTURIER, "Onroerende meerwaarden verwezenlijkt door niet-inwoners", A.F.T. 2004, afl. 8-9, 7.

<sup>917</sup> Circ. nr. Ci.RH.871/447.262, 23 december 1992, *Bull. Bel.* 1993, afl. 724, 273.

<sup>918</sup> Circ. nr. Ci.RH.871/447.262, 24 maart 1993, *Bull. Bel.*, afl. 727, 1163.

<sup>919</sup> Vr. nr. 173 SIMONET 1 december 1995, *Vr. & Antw. Kamer 1995-1996*, 4104, *Bull. Bel.*, afl. 764, 1974.

<sup>920</sup> Vr. nr. 381 TAVERNIER 28 mei 1993, *Vr. & Antw. Senaat 1992-1993*, 16 juli 1993, 3160, *Bull. Bel.*, afl. 732, 3256.

voor de eerste overtreding<sup>921</sup>.

## 1663, 55

Financiële moeilijkheden ontslaan de schuldenaar niet van de verplichting bedrijfsvoorheffing in te houden<sup>922</sup>.

art. 20

economische

herstelwet 27 maart 2009

Omdat vele ondernemingen hun liquiditeitspositie zagen slinken door de economische crisis (2008-2009) heeft de economische herstelwet van 27 maart 2009 in een tijdelijk uitstel voorzien van de doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor de maanden maart 2009 tot en met augustus 2009.

Voor ondernemingen die hun bedrijfsvoorheffing op maandbasis aangeven is de bedrijfsvoorheffing voor de bezoldigingen, betaald of toegekend in voormelde maanden, betaalbaar binnen de vijftien dagen na het verstrijken van de derde maand volgend op de maand van betaling of toekenning van de inkomsten<sup>923</sup>.

Voor ondernemingen die daarentegen hun bedrijfsvoorheffing per kwartaal aangeven, wordt de bedrijfsvoorheffing op bezoldigingen, betaald of toegekend in het eerste en tweede trimester van 2009, betaalbaar binnen de vijftien dagen na het verstrijken van de derde maand volgend op de trimester waarin de inkomsten zijn betaald of toegekend.

Concreet betekent dit dat bedrijfsvoorheffing verschuldigd met betrekking tot bezoldigingen betaald of toegekend tijdens de voornoemde maanden of trimesters pas doorgestort moet worden aan de Schatkist binnen de vijftien dagen na het verstrijken van de derde maand volgend op de maand of op de trimester van betaling of toekenning van de inkomsten.

Daarnaast voorziet de economische herstelwet in een door de staat ten laste genomen interestbonificatie voor ondernemingen met liquiditeitsproblemen die van het boven beschreven uitstel gebruik hebben gemaakt<sup>924</sup>. Deze ondernemingen dragen uiteindelijk tijdelijk een zware financiële last. Immers, de uitgestelde bedrijfsvoorheffing komt bovenop de betaling van de bedrijfsvoorheffing die verschuldigd is op basis van de normale betaaltermijn. Ondernemingen die een lening afsluiten met het oog op de financiering van een dergelijke cumul, kunnen nu onder bepaalde voorwaarden genieten van een interestbonificatie ten laste van de staat. De modaliteiten van deze regeling liggen vervat in het KB van 27 september 2009<sup>925</sup>.

## Afdeling VII.

---

<sup>921</sup> Bericht, B.S. 2 juni 2010, ed. 2, 34444.

<sup>922</sup> Antwerpen 16 september 1991, *Bull. Bel.*, afl. 722, 3408.

<sup>923</sup> Art. 20 § 1 lid 1 economische herstelwet van 27 maart 2009.

<sup>924</sup> Art. 20 § 2 economische herstelwet van 27 maart 2009, B.S. 7 april 2009.

<sup>925</sup> KB 27 september 2009, B.S. 30 september 2009.

## Formaliteiten

1663, 60

art. 90 § 1 KB/WIB92

De schuldenaars van bedrijfsvoorheffing moeten binnen voormelde termijnen (randnr. 1663,50) langs elektronische weg<sup>926</sup> bij de ontvanger van de belastingen een aangifte in de bedrijfsvoorheffing indienen en de verschuldigde bedrijfsvoorheffing betalen.

Een elektronische aangifte moet ook worden voorgelegd indien men geen belastbare inkomsten heeft betaald of toegekend of indien men inkomsten onderworpen aan de bedrijfsvoorheffing heeft betaald of toegekend waarop volgens de schalen en regels geen bedrijfsvoorheffing verschuldigd is (bv. omdat ze onder het belastbaar minimum vallen).

De indiening kan uitzonderlijk op papier geschieden indien de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing of in voorkomend geval zijn gemachtigde niet over de nodige geïnformatiseerde middelen beschikt.

art. 210bis en art. 210 ter KB/ WIB92

Inzake de heffing van bedrijfsvoorheffing op meerwaarden die gerealiseerd worden door bepaalde buitenlandse belastingplichtigen op in België gelegen vastgoed, is een afzonderlijke reglementering van toepassing.

1663, 70

art. 90 § 2 KB/WIB92

Iedere schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing moet bij de ontvanger van de belastingen een registratienummer aanvragen dat bij iedere aangifte in de bedrijfsvoorheffing en iedere betaling van de bedrijfsvoorheffing vermeld dient te worden. Dit nummer omvat eventueel het nummer dat de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing heeft gekregen voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde.

Zodra hij niet langer als schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing kan worden aangemerkt, dient de schuldenaar het betrokken ontvangkantoor hiervan onmiddellijk in kennis te stellen en tegelijkertijd de schrapping van het registratienummer te vragen.

1663, 75

art. 92 en 93 KB/WIB92

De schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing moeten op het einde van elk jaar ook individuele fiches en samenvattende opgaven indienen<sup>927</sup>. Een afzonderlijke opgave mag worden opgesteld voor bepaalde categorieën van verkrijgers, zoals bedienden, werklieden, verkrijgers, van renten en pensioenen en bedrijfsleiders<sup>928</sup>.

---

<sup>926</sup>

De elektronische aangifte is verplicht gemaakt met KB 3 juni 2007 tot wijziging van het KB/WIB92, B.S. 14 juni 2007. De verplichting werd over de periode 2007 tot en met 2009 geleidelijk ingevoerd. Voor schuldenaars voor wie het bedrag aan verschuldigde bedrijfsvoorheffing minder bedraagt dan 100 000 EUR gold de verplichting pas voor de vergoedingen toegekend vanaf 1 januari 2009. Voor de overige schuldenaars is de verplichting in werking getreden voor vergoedingen toegekend vanaf 1 januari 2008.

<sup>927</sup>

De schuldenaars zoals omschreven in art. 270 1° tot 3° en 6° WIB92.

<sup>928</sup>

Zie: "Bericht aan de werkgevers en aan de andere schuldenaars van aan de bedrijfsvoorheffing onderworpen schuldenaars",

De schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing moeten voor de periode waarin zij bezoldigingen hebben toegekend waarvoor zij een deel of de gehele bedrijfsvoorheffing niet moeten doorstorten aan de Schatkist, zoals omschreven in artikel 275<sup>1</sup> tot 275<sup>8</sup> WIB92, twee afzonderlijke aangiften in de bedrijfsvoorheffing overleggen.

De eerste aangifte vermeldt alle aan werknemers betaalde of toegekende bezoldigingen. De tweede aangifte heeft uitsluitend betrekking op de bezoldigingen van werknemers waarvoor een gehele of gedeeltelijk vrijstelling geldt. Beide aangiften moeten een reeks specifieke vermeldingen bevatten.

Voor schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing die hebben nagelaten de toepassing te vragen van een vrijstelling van doorstorting zoals bedoeld in artikel 275<sup>1</sup> tot 275<sup>7</sup> (met uitzondering van het vierde lid) van het WIB92 en die voor de vrijstelling in aanmerking komen, is een rechtzetting mogelijk<sup>929</sup>.

De schuldenaar kan de vrijstelling bekomen tot 31 augustus van het jaar volgend op het inkomstenjaar, door alsnog een tweede aangifte in de bedrijfsvoorheffing in te dienen. Na 31 augustus van het jaar volgend op het inkomstenjaar kan een rechtzetting slechts plaatsvinden door middel van het indienen van een bezwaarschrift, en dit binnen de termijn van 5 jaar vanaf 1 januari van het jaar waarvoor de bedrijfsvoorheffing verschuldigd is.

Bepaalde werkgevers uit de non-profitsector zullen, zoals hoger reeds vermeld, toch een deel van de in principe niet door te storten bedrijfsvoorheffing doorstorten naar de belastingontvanger voor de financiering van de Sociale Maribelfondsen<sup>930</sup>. Met ingang van 1 januari 2009 zien deze werkgevers zich ertoe verplicht nog een derde aangifte in de bedrijfsvoorheffing in te dienen. Dergelijke aangifte heeft uitsluitend betrekking op het bedrag dat aan de financiering van de Maribelfondsen moet worden gespendeerd<sup>931</sup>.

## Afdeling VIII.

### Verrekening

#### 1663, 90

##### art. 296 WIB92

De bedrijfsvoorheffing is volledig verrekenbaar met de belasting, eventueel verminderd met de onroerende voorheffing, de roerende voorheffing, het forfaitair gedeelte van buitenlandse belasting en het belastingkrediet.

Voor werknemers tewerkgesteld in de zeevisserijsector geldt een uitzondering voor de 'fictieve bedrijfsvoorheffing' in de mate dat zij de werkelijk ingehouden bedrijfsvoorheffing overtreft<sup>932</sup>.

[www.fiscus.fgov.be/interfaofnl/Werkgevers/Fichesopgaven/fichesopgaven.htm](http://www.fiscus.fgov.be/interfaofnl/Werkgevers/Fichesopgaven/fichesopgaven.htm) (instructies per inkomstenjaar).

<sup>929</sup> Circ. nr. Ci.RH.244/597.746 (AOIF nr. 48/2009), 3 november 2009.

<sup>930</sup> Art. 275<sup>7</sup> lid 4 WIB92.

<sup>931</sup> KB 31 juli 2009 tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, B.S. 7 augustus 2009 (wijzigd art. 95<sup>2</sup> § 1 lid 2 en § 3bis KB/WIB92 - vanaf 1 januari 2010).

<sup>932</sup> KB 3 april 2003, B.S. 22 april 2003.

art. 304 § 2 WIB92

De bedrijfsvoorheffing is slechts een voorschot op de verschuldigde belasting. Dit karakter gaat niet teloor door de vernietiging van de aanslag<sup>933</sup>. De fiscus kan desgevallend de bedrijfsvoorheffing behouden in afwachting van de vestiging van een vervangende aanslag<sup>934</sup>.

In geval van niet-tijdige of ongeldige inkohiering van de aanslag kan de werknemer de ingehouden bedrijfsvoorheffing terugvorderen<sup>935</sup>. Deze vordering kan gebaseerd worden op de theorie van de onverschuldigde betaling (art. 1376 BW). Men beschikt daartoe derhalve over een termijn van tien jaar (art. 2262bis BW). Burgerrechtelijke interest zal door de administratie verschuldigd zijn<sup>936</sup>.

Voor zover het eventuele overschot van de voorheffing 2,50 EUR bereikt, wordt het aan de betrokken belastingplichtige terugbetaald (art. 304 WIB92). De teruggave van de voorheffingen op de bezoldigingen van een gehuwde vrouw moet aan haar persoonlijk worden gedaan<sup>937</sup>.

art. 419 lid 1 3° WIB92

De teruggave van teveel ingehouden bedrijfsvoorheffing geeft aanleiding tot de toekenning van moratoriuminteressen, indien de teruggave gebeurt na het verstrijken van de tweede maand die volgt op de maand waarin de normale aanslagtermijn verstreken is.

Geen enkele wettelijke bepaling legt aan de administratie de verplichting op om het totale bedrag van de personenbelasting in een uitvoerbaar verklaard kohier op te nemen. Door de inkohiering van het saldo (na aftrek van de bedrijfsvoorheffing) krijgen de verrekenbare bestanddelen hun definitieve bestemming, zodat geen terugvordering meer mogelijk is<sup>938</sup>.

De niet-terugbetaalbaarheid van de bedrijfsvoorheffing die moet worden ingehouden op de inkomsten verkregen in de hoedanigheid van vennoot van een vereniging zonder rechtspersoonlijkheid ten name van een buitenlandse vennootschap, is in strijd met de in de meeste door België gesloten dubbelbelastingverdragen opgenomen non-discriminatiebepaling<sup>939</sup>.

In geval van te weinig ingehouden bedrijfsvoorheffing op een bedrijfsleidersbezoldiging kan dit niet worden geneutraliseerd door het verrichten van voorafbetalingen. De inhouding van de bedrijfsvoorheffing is immers geen optioneel, wel een 'verplicht' stelsel<sup>940</sup>.

---

<sup>933</sup> Gent 8 december 1987, *Bull. Bel.*, afl. 676, 1740.

<sup>934</sup> Cass. 16 april 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 21, 4.

<sup>935</sup> Cass. 20 december 1985, *Arr. Cass.* 1985-86, 595 en 597.

<sup>936</sup> Cass. 23 september 1999, *Fisc. Act.* 1999, afl. 35, 1; Antwerpen 27 januari 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 9, 3; Antwerpen 16 juni 1998, *Fisc. Act.* 1998, afl. 28, 4 en Bergen 5 december 1997, *Fisc. Act.* 1998, afl. 28, 4.

<sup>937</sup> Brussel 20 mei 1980, *Bull. Bel.*, afl. 625, 529; Brussel 15 januari 1997, *A.F.T.* 1997, 342, noot.

<sup>938</sup> Antwerpen 28 juni 1994, *Fisc. Koer.* 1994, 525.

<sup>939</sup> Vr. nr. 897 VERMEULEN 16 mei 1997, *Vr. & Antw. Kamer* 1996-1997, nr. 89, 12247, *Bull. Bel.*, afl. 777, 2871.

<sup>940</sup> Luik 13 januari 2010, *Fiscoloog* 2010, afl. 1193, 7 (in casu werd geoordeeld dat de betrokken bedrijfsleider een voordeel had genoten dat voortvloeyde uit de vrije beschikking

Voor belastingplichtigen-bedrijfsleiders wordt voor de toepassing van artikel 296 van het WIB92 geen rekening gehouden met niet aan de schatkist doorgestorte bedrijfsvoorheffing<sup>941</sup>.

art. 126 §2 2° WIB92

Voor het jaar dat volgt op het jaar van feitelijke scheiding een aanslag worden gevestigd voor de beide echtgenoten afzonderlijk. Wanneer de fiscus toch een gemeenschappelijke aanslag vestigt en deze enkel naar één echtgenoot verstuurt, kan met deze aanslag geen rekening worden gehouden in hoofde van de niet geadresseerde echtgenoot. Aangezien geen afzonderlijke inkohiering is gebeurd, is er geen geldige en tijdige inkohiering in de zin van artikel 353 van het WIB92<sup>942</sup>. De ingehouden bedrijfsvoorheffing dient aldus te worden teruggegeven aan de belastingplichtige.

---

over een hogere bezoldiging. Dit werd aanzien als een voordeel van alle aard). Zie ook Cass. 2 april 2009, AR F.07.0048.F, *Pas.* 2009, afl. 4, 866,

<sup>941</sup> Rb. Bergen 18 maart 2009, *T.F.R.*, afl. 377, 1.

<sup>942</sup> Antwerpen 13 januari 2004, *N.J.W.* 2004, 629.