

Merk op dat de Administratie in dergelijke situatie reeds bij wijze van toegeving een uitzondering op de inschrijvingsplicht toestond (zie *Fisc.* nr. 1365, 4).

Inwerkingtreding

Het KB van 18 juni 2014 treedt in werking op 1 oktober 2014 (de eerste dag van de maand volgend op de publicatie in het *Belgisch Staatsblad*).

Christian Buysse

Vennootschapsbelasting

Vastgoedbevaks : toch belasting op belasting ?

In een recent vonnis heeft de Antwerpse rechtbank van eerste aanleg zich uitgesproken over de bijzondere belastbare basis voor o.m. collectieve beleggingsvennootschappen. Die bestaat, onder andere, uit “de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten”. Volgens de rechtbank maken de door een (openbare) vastgoedbevak opgelopen vennootschapsbelasting en roerende voorheffing daarvan deel uit, aangezien zij als ‘verworpen uitgaven’ kwalificeren voor toepassing van de vennootschapsbelasting (cf. art. 198 WIB 1992); (over specifiek de roerende voorheffing, zie ook het kaderstukje op p. 4). Naast deze zgn. ‘tax-on-tax’-discussie, spreekt de rechtbank zich in hetzelfde vonnis ook uit tegen de toepassing door de vastgoedbevak van de (gespreide) investeringsaftrek (vonnis van 7 april 2014, nog niet gepubliceerd).

Wat het eerste punt betreft, bevestigt de rechtbank aldus het standpunt dat de minister van Financiën destijds heeft ingenomen in antwoord op een parlementaire vraag betreffende het fiscaal statuut van vastgoedbevaks : ook de minister stelde toen dat de vennootschapsbelasting als onderdeel van “de niet als bedrijfskosten aftrekbare uitgaven en kosten” deel uitmaakt van de bijzondere belastbare basis van collectieve beleggingsvennootschappen (*Vr. en Antw.* Kamer 2005-2006, nr. 51-114, 21.889; vraag nr. 631 van Goyvaerts d.d. 31 januari 2005).

De vraag is of de rechtbank (en de minister) het wel bij het rechte eind hebben, als men rekening houdt met o.a. de argumenten die ontwikkeld werden in de gelijklopende discussie inzake de alternatieve minimum belastinggrondslag van coördinatiecentra. In het kader van deze discussie heeft het Hof van Cassatie zich in een arrest van 16 maart 2007 duidelijk uitgesproken tegen de invulling van het begrip “niet als bedrijfsuitgaven aftrekbare uitgaven en lasten” op basis van het begrip ‘verworpen uitgaven’ van artikel 198 WIB 1992 (*Fisc.* nr. 1066, 4).

Achtergrond

Hoewel het hier besproken vonnis specifiek betrekking heeft op vastgoedbevaks, belangt de problematiek alle vennootschappen voor collectieve belegging aan (waarvan het juridisch sta-

tuut wordt geregeld door de wet van 3 augustus 2012), alsook de organismen voor de financiering van pensioenen (zoals bedoeld in de wet van 27 oktober 2006) en de recentelijk ingevoerde gereguleerde vastgoedvennootschappen (zie over deze laatste, *Fisc.* nr. 1387, 6 en nr. 1393, 12).

Zij genieten het bijzonder fiscaal statuut van artikel 185bis WIB 1992 : “in afwijking van artikel 185” WIB 1992 (dat de normale belastbare grondslag in de vennootschapsbelasting vaststelt), zijn de voormelde vennootschappen (waaronder de vastgoedbevaks) en organismen slechts belastbaar op het totaal van (i) “de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen” en (ii) de “niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten” (andere dan waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen), onverminderd het feit dat zij de “bijzondere bijdrage” op geheime commissielonen als bedoeld in artikel 219 WIB 1992 verschuldigd zijn (art. 185bis, § 1 WIB 1992). De bedoeling van deze belastinggrondslag was eerder preventief : de wetgever wou voorkomen dat voordelen of winsten onder de vorm van winstderving of aftrekbare betalingen zouden worden overgeheveld naar beleggingsvennootschappen, alwaar zij zouden kunnen ontsnappen aan belasting.

De vraag rijst of ‘de niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten’ geïnterpreteerd

De problematiek belangt ook de recentelijk ingevoerde ‘gereguleerde vastgoedvennootschappen’ aan

moeten worden op basis van de notie ‘verworpen uitgaven’, zoals deze uitgaven worden opge-lijst in artikel 53 (personenbelasting) en artikel 198 WIB 1992 (vennootschapsbelasting). Tot deze uitgaven behoren, onder meer, “de vennootschapsbelasting, met inbegrip van [...] de in mindering van de vennootschapsbelasting gestorte sommen [...]” (art. 198, § 1, 1° WIB 1992). Met andere woorden, moet de vennootschapsbelasting die een beleggingsvennootschap verschuldigd is aan haar belastbare basis worden toegevoegd?

In antwoord op de voormelde parlementaire vraag kwam de minister tot het besluit dat – behoudens wat de vaststelling van de belastbare grondslag betreft – de gemeenrechtelijke bepalingen met betrekking tot de vennootschapsbelasting ook van toepassing zijn op beleggingsvennootschappen. Daaruit zou dan voortvloeien dat de vennootschapsbelasting onder het begrip ‘niet als bedrijfskosten aftrekbare uitgaven en kosten’ valt (*Fisc.* nr. 1025, 7). Maar in de rechtsleer wordt betwijfeld of de notie ‘niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten’ wel volledig samenvalt met de ‘verworpen uitgaven’.

Besproken vonnis

Bijzondere belastbare basis

In het geval voor de rechtbank te Antwerpen had een (openbare) vastgoedbevak een bedrag aan vennootschapsbelasting en roerende voorheffing opgelopen. Zij had beide geboekt op de rekening 67.

De Administratie nam voor de betrokken aanslagjaren het standpunt in dat het om ‘verworpen uitgaven’ ging (in de zin van voormeld art. 198, § 1, 1° WIB 1992), die aan de bijzondere belastbare basis moesten worden toegevoegd. Volgens haar zijn de “niet als beroepskosten aftrekbare uitgaven en kosten” (als onderdeel van de bijzondere belastbare basis van art. 185*bis* WIB 1992) wettelijk bepaald, met name in de artikelen 53 en 198 WIB 1992. Een en ander volgt volgens de Administratie letterlijk uit deze wetbepalingen en elke twijfel over de bedoeling van de wetgever zou zijn weggenomen door het antwoord van de minister op bovenvermelde parlementaire vraag uit 2005.

De belastingplichtige wijst er evenwel op dat de regeling inzake de bijzondere belastbare basis

RV : ook volgens fiscus (soms) niet meer op te nemen in belastbare basis van beleggingsvennootschappen

De bijzondere belastbare basis waaraan collectieve beleggingsvennootschappen onderworpen zijn, komt ook ter sprake in een circulaire van 23 juni 2014 (nr. AAFisc 25/2014 (Ci.RH.421/630.783)). Aanleiding is de gewijzigde behandeling van de roerende voorheffing op ontvangen Belgische dividenden in hoofde van beleggingsvennootschappen.

- Tot en met aanslagjaar 2013 was de aan de bron ingehouden RV op dividenden verkregen door beleggingsvennootschappen verrekenbaar met de eventueel verschuldigde vennootschapsbelasting (en werd het saldo terugbetaald). Dat was, volgens de Administratie, van belang voor de bijzondere belastbare basis van beleggingsvennootschappen. Want “de in mindering van de vennootschapsbelasting gestorte sommen” worden niet als beroepskosten aangemerkt (cf. art. 198, § 1, 1° WIB 1992). Zoals hoger gezegd, gaat de Administratie ervan uit dat de belastbare grondslag van beleggingsvennootschappen “ook wordt gevormd door de verworpen uitgaven volgens dezelfde principes inzake Venn.B.”. Bijgevolg ging zij ervan uit dat “de RV met betrekking tot [verkregen] dividenden [...] die als som in mindering wordt gebracht van de belasting” (en dus als een niet-aftrekbare beroepskost wordt beschouwd), “deel uitmaakt van de verworpen uitgaven die begrepen zijn in de belastbare grondslag van de beleggingsvennootschappen”.

- Met ingang van aanslagjaar 2014 heeft de wetgever bepaald dat de RV met betrekking tot dividenden van *Belgische oorsprong* verkregen door *beleggingsvennootschappen* niet langer verrekenbaar is met de eventueel verschuldigde vennootschapsbelasting en evenmin terugbetaalbaar (gewijzigd art. 185*bis*, § 2, al. 2 WIB 1992; voor meer toelichting en de ratio legis van de wijziging, zie *Fisc.* nr. 1349, 10). Sindsdien is de RV dus “geen gestorte som meer die in mindering wordt gebracht van de bedoelde belasting” (in de zin van art. 198, § 1, 1° WIB 1992). Bijgevolg gaat het niet meer om een ‘verworpen uitgave’ in de zin van voormeld artikel. In haar nieuwe circulaire knoopt de Administratie daar dan het gevolg aan vast dat de hier bedoelde RV “niet meer bijdraagt tot de vaststelling van de belastbare grondslag van gereglementeerde beleggingsvennootschappen zoals voorgeschreven door art. 185*bis* WIB 1992”.

Merk op dat dezelfde regeling geldt voor de nieuwe categorie van de ‘gereglementeerde vastgoedvennootschappen’. Ook voor hen is de RV ingehouden op Belgische dividenden dus niet verrekenbaar (art. 185*bis*, § 2, al. 2 WIB 1992). Daarentegen kunnen organismen voor de financiering van pensioenen de opgelopen RV nog steeds verrekenen en terugbetaald krijgen (ook wat Belgische dividenden betreft); (art. 185*bis*, § 2, al. 1 WIB 1992). (*CB/MDM*)

(art. 185bis WIB 1992) niet verwijst naar de verworpen uitgaven van artikel 198 WIB 1992 en dat hiervoor een logische verklaring bestaat : de boeking van de vennootschapsbelasting (en de opgelopen roerende voorheffing) op de rekening 67 heeft geen aanleiding gegeven tot een vermindering van het boekhoudkundig resultaat die via de verworpen uitgaven terug in de belastbare basis moet worden geïntegreerd. Beleggingsvennootschappen worden immers niet belast op basis van hun boekhoudkundig resultaat.

De rechtbank kan zich blijkbaar niet vinden in dit argument : zij stelt dat de bijzondere belastbare basis helemaal niet hoeft te verwijzen naar artikel 198, § 1, 1° WIB 1992 (dat de vennootschapsbelasting uitsluit als beroepskost), vermits dit artikel “door de tekst zelf” ervan ook “toepasselijk [is] op [de belastingplichtige] als beleggingsvennootschap”. Volgens de rechtbank draait “de stelling van [de belastingplichtige] dan ook ten onrechte de rollen om”. Hetzelfde geldt volgens de rechter voor de opgelopen roerende voorheffing.

De vastgoedbevak had blijkbaar ook nog een vergelijking gemaakt met de de alternatieve minimale belastingbasis voor erkende coördinatiecentra (die eveneens, onder meer, bestond uit ‘de niet als bedrijfsuitgaven aftrekbare uitgaven en lasten’) en het (voormelde) cassatiearrest van 16 maart 2007 (volgens hetwelk de alternatieve minimale belastingbasis de vennootschapsbelasting niet omvat). Maar de rechtbank gaat daar niet op in en meent dat deze vergelijking “mank” loopt.

Investeringsaftrek

Met betrekking tot de investeringsaftrek waarvan de vastgoedbevak toepassing wilde maken, merkt de rechtbank op dat de beleggingsvennootschap niet aan belasting onderworpen is wat haar winst betreft “krachtens immers uitsluiting van winst uit haar belastbare grondslag door art. 185bis, § 1 WIB 92”. Bijgevolg kan zij volgens de rechtbank “geen aanspraak maken op investeringsaftrek in mindering van niet belastbare winst” (*sic*). De rechtbank besluit dat “artikel 68 WIB 1992 inzake investeringsaftrek (*juncto* art. 183 WIB 1992) geldt voor vennootschappen die belastbaar zijn op winst, wat voor [de vastgoedbevak] also niet het geval is”.

Bespreking

De vastgoedbevak blijkt inmiddels beroep te hebben aangetekend tegen het vonnis. Het valt te hopen dat het vonnis in beroep wordt hervormd, want het is ons inziens op meerdere punten vatbaar voor kritiek.

Niet enkel valt het gebrek aan juridische analyse en argumentatie op, de rechtbank lijkt zichzelf ook tegen te spreken. Enerzijds meent zij de belastingkosten geboekt op rekening 67 terug in

de belastbare basis te moeten opnemen via de techniek van de verworpen uitgaven (zoals dat het geval is voor een normale, op haar boekhoudkundige winst belaste, vennootschap), terwijl zij anderzijds in het kader van de investeringsaftrek van oordeel is dat de vastgoedbevak juist niet op haar winst belastbaar is.

Zoals reeds meermaals in de rechtsleer aangehaald, heeft de opname van de vennootschapsbelasting (en de opgelopen roerende voorheffing) in de belastbare grondslag van beleggingsvennootschappen (en de andere entiteiten die de bijzondere belastbare basis van art. 185bis, § 1 WIB 1992 genieten) eigenaardige gevolgen. Zij betalen aldus belasting op de vennootschapsbelasting die zij in een bepaald boekjaar verschuldigd zijn. Dit heeft in principe tot gevolg dat eens een beleggingsvennootschap een bedrag aan vennootschapsbelasting verschuldigd is, zij hierop gedurende ettelijke jaren vennootschapsbelasting blijft doorbetalen (want de belasting verschuldigd op de vennootschapsbelasting wordt op haar beurt voor het volgende jaar opgenomen in de belastbare grondslag, waardoor daarop weer vennootschapsbelasting verschuldigd wordt, die weer opgenomen wordt in de belastbare grondslag van het daaropvolgende jaar, enz.). Met het huidige tarief van vennootschapsbelasting (33,99 %) dreigt een beleggingsvennootschap op die manier gedurende ongeveer 11 jaar vennootschapsbelasting op haar vennootschapsbelasting te betalen.

Indertijd werd de minister van Financiën hierover reeds ondervraagd, maar hij vond het toen “normaal” dat een bijzonder fiscaal stelsel als dat van de beleggingsvennootschappen niet alleen positieve, maar ook negatieve aspecten heeft (Parl. Vr. nr. 2046, Y. Leterme, *Beknopt Verslag*, 50 COM 227, 13 juni 2000, 6; aangehaald in : F. DIERCKX (Ed.), *Onroerend goed als beleggingsinstrument. Juridische en fiscale aspecten*, Brussel, Larcier, 2003, 240, voetnoot 178).

Wat de parallel met de coördinatiecentra betreft, kan worden opgemerkt dat de toevoeging van de niet aftrekbare uitgaven en lasten aan de alternatieve minimum belastbare basis tot doel had misbruiken te vermijden; met name vermijden dat naar dergelijke centra lasten zouden worden verschoven die in hoofde van een normaal belaste vennootschap niet of slechts gedeeltelijk aftrekbaar zouden zijn (zoals ook het Hof van Cassatie dat ‘sanctionerend doel’ in zijn arrest van 16 maart 2007 vaststelde). Ook hier blaast de Antwerpse rechtbank overigens tegelijk warm en koud : enerzijds stelt zij dat het cassatiearrest de administratieve stelling bevestigt, terwijl anderzijds het Hof van Cassatie juist het ‘sanctionerend doel’ aangrijpt als argument om te stellen dat de vennootschapsbelasting niet tot de

Het vonnis is op meerdere punten vatbaar voor kritiek

minimum belastbare basis van coördinatiecentra behoort.

Toegepast op beleggingsvennootschappen, lijkt het risico dat misbruik gepleegd zou worden via het doorschuiven van niet-afrekbare vennootschapsbelasting (of roerende voorheffing) naar een gereglementeerde vastgoedbevak, in de praktijk evenwel onbestaande. Anderzijds stelt het Hof van Cassatie in zijn arrest van 2007 inzake coördinatiecentra dat “het opnemen van de belasting in de belastbare grondslag tot een onlogische berekeningswijze van de belasting leidt die de wetgever niet heeft gewild” (zie het multiplicatoreffect dat hierboven werd aangehaald). Dit zou niet anders zijn voor de vennootschappen en organismen die onder artikel 185*bis*, § 1 WIB 1992 vallen.

Wat ten slotte de investeringsaftrek betreft, draait de discussie voornamelijk rond de vraag of de bijzondere belastbare basis van artikel 185*bis* WIB 1992 een ‘bruto’-basis uitmaakt (waarop de diverse aftrekken van de artikelen 75 e.v. KB/WIB 1992 nog moeten worden toegepast), dan wel een ‘netto’-basis waarop geen aftrekken meer toegepast mogen worden. In het geval voor de Antwerpse rechtbank moest de Administratie (tijdens de administratieve fase van het geschil) toegeven dat – gelet op de opbouw van het WIB 1992 en de plaats van artikel 185*bis* WIB 1992 in het Wetboek – het om een ‘bruto’-basis ging, waarop de aftrekken van de artikelen 195 tot 207 WIB 1992 “theoretisch” wel van toepassing konden zijn; reden waarom de wetgever deze aftrekken expliciet zou hebben uitgesloten in artikel 185*bis*, § 2 WIB 1992. Maar hier ligt juist het probleem : deze tweede paragraaf sluit enkel de

aftrekken vermeld in de “artikelen 202 tot 205” WIB 1992 uit, inzonderheid de DBI-aftrek (naast het FBB en, sinds kort, ook de verrekening van de roerende voorheffing op Belgische dividenden; zie daarover het kaderstukje op p. 4). De investeringsaftrek komt evenwel ter sprake in artikel 201 WIB 1992. Dat artikel wordt dus niet uitdrukkelijk uitgesloten, zodat er minstens een overtuigend tekstueel argument is ten voordele van de toepassing van de investeringsaftrek.

Wetswijziging dringt zich op

De vraag rijst waarom de Administratie met zoveel overtuiging blijft stellen (zie ook de circulaire van 23 juni 2014 besproken in het kaderstukje), dat de vennootschapsbelasting deel uitmaakt van de bijzondere belastbare basis van beleggingsvennootschappen (en de andere entiteiten bedoeld in art. 185*bis* WIB 1992). Als de minimale belastbare grondslag een ‘sanctionerend’ karakter heeft voor coördinatiecentra, dan heeft zij dit ook voor beleggingsvennootschappen (met name, vermijden dat niet-afrekbare uitgaven zouden worden overgeheveld naar beleggingsvennootschappen, hetgeen hier niet aan de orde is en alleen maar tot belasting op belasting leidt). Teneinde alle onduidelijkheid weg te werken, moet er dan ook voor gepleit worden de wetgeving terzake aan te passen. Dit zou de duidelijkheid en aantrekkelijkheid van het fiscaal statuut van de beleggingsvennootschappen (alsmede van de organismen voor de financiering van pensioenen en de recentelijk ingevoerde gereglementeerde vastgoedvennootschappen) alvast ten goede komen, hetgeen deze vennootschappen aantrekkelijker zou maken voor investeerders.

Marc De Munter

Voordelen van alle aard

Bedrijfswagen : enkel voor kortetermijnopdrachten ?

Opnieuw vraagt een bedrijfsleider aan de Rulingcommissie te bevestigen dat er geen belastbaar voordeel van alle aard ‘voor het persoonlijk gebruik’ van zijn bedrijfswagen is omdat hij elk ‘persoonlijk gebruik’ afzweert. Maar de Rulingcommissie gaat op zijn vraag niet in. En dat heeft alles te maken met de zgn. ‘40 dagen’-regel die de Administratie hanteert in het kader van de definitie van het ‘woon-werkverkeer’ (voorafgaande beslissing nr. 2014.084 van 27 mei 2014).

Nieuwe berekeningswijze

Het is al eerder gebleken dat de nieuwe berekeningswijze van het voordeel van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een bedrijfswagen een aantal belastingplichtigen

ertoe aanzet voortaan af te zien van dat ‘persoonlijk gebruik’ (over de nieuwe berekeningswijze die enkel nog gebaseerd is op de cataloguswaarde en de CO₂-uitstoot van de wagen, zie o.m. *Fisc.* nr. 1345, 1). Zo werd reeds eerder aan de