

dat belastingplichtigen die geen dubbele boekhouding voeren, nooit voor de vrijstelling in aanmerking zouden kunnen komen. Het Hof beschrijft immers uitdrukkelijk hoe de regeling in een grondwetsconforme interpretatie toegepast moet worden; dit wil zeggen in een interpretatie die conform is aan het “grondwettelijk gelijkheidsbeginsel”.

Een dergelijke interpretatie houdt volgens het Hof in “dat een belastingplichtige die niet gehouden is tot het voeren van een dubbele boekhouding en om die reden niet kan voldoen aan” de boekingsvereiste, “kan volstaan” met het indienen van een opgave ‘204.3’. Althans “op voorwaarde dat de voorzieningen op controleerbare wijze ertoe strekken het hoofd te bieden aan scherp omschreven verliezen of kosten die volgens de aan de gang zijnde gebeurtenissen waarschijnlijk waren gedurende het volledige, betrokken boekjaar” (*waarbij men er allicht mag van uitgaan dat het gebruik van het woordje ‘volledig’, slechts een lapsus is, aangezien het niet in te zien valt waarom de waarschijnlijkheid van het verlies gedurende heel het belastbaar tijdperk voorhanden geweest zou moeten zijn*).

### Beoordeling

Dat het taalgebruik in het besproken arrest niet helemaal loepzuiver is, blijkt ook uit het feit dat het hof de noties ‘waardeverminderingen’ en ‘voorzieningen voor risico’s en kosten’ kriskras

door elkaar gebruikt. Waaruit dan wel afgeleid kan worden, dat de lering van het arrest duidelijk zowel geldt, enerzijds ten aanzien van waarschijnlijke waardeverminderingen, als anderzijds ten aanzien van voorzieningen voor waarschijnlijke risico’s en kosten.

Voor beiden geldt, dat ondernemingen die geen dubbele boekhouding moeten voeren, en dat in de praktijk ook niet doen, de beoogde vrijstelling toch kunnen genieten, en dat het daarvoor volstaat de opgave ‘204.3’ in te dienen, voor zover op controleerbare wijze blijkt dat de verliezen of kosten ‘waarschijnlijk’ zijn. En zoals ook uit het arrest blijkt, mag die opgave ook nog ‘naderhand’ ingediend worden.

Dit laatste is trouwens niets nieuws. Dat de opgave in gelijk welke stand van de procedure mag worden ingediend, staat zoals hoger gezegd al sedert jaar en dag met zoveel woorden in de administratieve commentaar te lezen (*Com. IB 92*, nr. 48/6). Het werd door een van de vorige ministers van Financiën in antwoord op een parlementaire vraag uitdrukkelijk bevestigd (*Fisc. nr. 982*, 6), en kreeg ook al eerder navolging in de rechtspraak (*Fisc. nr. 1056*, 10). Het ogenblik waarop de opgave wordt ingediend, is dus van minder belang. Wat telt, is dat ze wordt ingediend. Want zonder opgave ‘204.3’, geen vrijstelling (Gent 10 maart 2015; *Fisc. nr. 1450*, 11). (JVD)

## Rechtspersonenbelasting

# Intercommunale : wanneer toch nog rechtspersonenbelasting ?

In een recente voorafgaande beslissing aanvaardt de Rulingcommissie dat een intercommunale onder de vorm van een opdrachthoudende vereniging aan de rechtspersonenbelasting onderworpen kan blijven wanneer de vereniging niet geacht kan worden een onderneming te exploiteren of zich met verrichtingen van winstgevende aard bezig te houden, en ook geen winstogmerk heeft (voorafgaande beslissing nr. 2015.371 van 22 september 2015, nog niet gepubliceerd).

### Achtergrond van de vraagstelling

De betrokken ruling is een uitvloeisel van de wijziging van het fiscaal stelsel van intercommunales. De Programmawet van 19 december 2014 schrapt artikel 180, 1<sup>o</sup> WIB 1992, waardoor de expliciete uitsluiting van de vennootschapsbelasting voor de meeste vormen van intergemeentelijke samenwerking (hierna kortweg ‘intercommunales’ genoemd) verviel. Het artikel werd echter ten dele hersteld door de Programmawet van 10 augustus 2015, door toch

nog in een onvoorwaardelijke uitsluiting te voorzien voor intercommunales die hoofdzakelijk een ziekenhuis uitbaten, dan wel een instelling die oorlogsslachtoffers, mindervaliden, bejaarden, beschermde minderjarigen of behoeftigen bijstaat (*Fisc. nr. 1440*, 6).

Afgezien van deze uitzonderingen, speelt ten aanzien van de andere intercommunales voortaan het gemeen recht. Dit betekent dat telkens *in concreto* moet worden nagegaan of de inter-

communale al dan niet commerciële activiteiten uitoefent. Hieruit volgt dat intercommunales die actief zijn buiten de voornoemde sectoren, enkel nog aan de rechtspersonenbelasting ('RPB') onderworpen kunnen blijven, indien zij overeenkomstig artikel 220, 3° WIB 1992 :

- geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden, of
- geen winstoogmerk nastreven en hetzij enkel actief zijn in bepaalde bevoorrechte gebieden (art. 181 WIB 1992) hetzij zich beperken tot bepaalde verrichtingen van winstgevende aard, met name alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen, het beleggen van fondsen ingezameld in het kader van hun statutaire opdracht, of verrichtingen die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking hebben of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden worden uitgevoerd (art. 182 WIB 1992).

Het is deze analyse die het voorwerp uitmaakt van de besproken voorafgaande beslissing.

### Feitelijke achtergrond

De aanvraag ging uit van een 'opdrachthoudende vereniging' X, als bedoeld in artikel 12, § 2 van het Vlaams Decreet van 6 juli 2001 houdende de intergemeentelijke samenwerking ('DIS'), met name een intergemeentelijk samenwerkingsverband met publiekrechtelijke rechtspersoonlijkheid en met beheersoverdracht, waaraan de deelnemende gemeenten de uitvoering van een of meer duidelijk omschreven bevoegdheden met betrekking tot een of meer functioneel samenhangende beleidsdomeinen toevertrouwen.

Opdrachthoudende vereniging X werd in de jaren zeventig opgericht door vijf deelnemende gemeenten als een vereniging van gemeenten tot nut van het algemeen en werd na diverse statutenwijzigingen uiteindelijk ingevolge het DIS omgevormd tot de huidige opdrachthoudende vereniging.

In casu gaat het om een zuivere intercommunale, gehouden door de vijf deelnemende gemeenten, zonder tussenkomst van enige private partner.

Het maatschappelijk doel van vereniging X bestaat in het beheer van afvalstoffen, met name de (afval)voorkoming, de (afval)inzameling en de (afval)verwerking. Oorspronkelijk baatte X ook een afvalverbrandingsoven uit, maar na de stopzetting van deze activiteit, ging X zich toeleggen op de exploitatie van containerparken en de coördinatie van de huis-aan-huis afvalinzameling, als ook werkzaamheden rond sensibilisatie en communicatie. Hiervoor werd door de deelnemende gemeenten beheersoverdracht gedaan aan vereniging X. Inzake voorkoming en ophaling van huis-

houdelijk afval bezitten de gemeenten immers over een wettelijk monopolie en het is deze kern-taak die vereniging X op zich heeft genomen.

De opdrachthoudende vereniging X wenst van de Rulingcommissie te vernemen of zij na de wetswijziging aan de RPB onderworpen kan blijven overeenkomstig artikel 220, 3° WIB 1992 en dit met ingang van aanslagjaar 2016.

### Standpunt van de Rulingcommissie

Uit de omstandige beslissing kunnen, onder meer, de volgende opvallende overwegingen onthouden worden.

- Intercommunales, en met name opdrachthoudende verenigingen, kunnen 'in principe' onder de fiscale definitie van een 'vennootschap' vallen die aan vennootschapsbelasting onderworpen is (cf. art. 2, § 1, 5°, b WIB 1992); maar daarbij moet tevens rekening gehouden worden met de voormelde artikelen 181 en 182 WIB 1992.

Cruciaal is de vraag of een dergelijke opdrachthoudende vereniging zich al dan niet bezighoudt met ofwel de exploitatie van een onderneming ofwel verrichtingen van winstgevende aard.

- Volgens de Rulingcommissie is de rechtsvorm *an sich* geen beslissend criterium om uit te maken of een intercommunale al dan niet aan vennootschapsbelasting onderworpen is; tenzij zij een rechtsvorm heeft die een maatschappelijk doel impliceert waarbij winst wordt nagestreefd, met inbegrip van de mogelijkheid om dividenden uit te keren, in welk geval de rechtsvorm automatisch aan vennootschapsbelasting onderworpen is.

- Onder verwijzing naar de administratieve commentaar (*Com. IB 92*, nr. 179/10), de rechtspraak (Cassatie 14 juni 1991) en de rechtsleer, besluit de Rulingcommissie, dat opdrachthoudende vereniging X geen onderneming exploiteert, gelet op (i) het specifiek juridisch kader waarin X opereert (met name het DIS), (ii) de statuten van vereniging X en (iii) haar doelstellingen.

- Bij de beoordeling of een entiteit zich al dan niet bezighoudt met 'verrichtingen van winstgevende aard', dient de term 'winstgevend' opgevat te worden als 'gericht op of vatbaar voor netto-winst'. De theoretische mogelijkheid van netto-winst is voldoende. Het 'opzet' is op zich geen criterium.

- Dividenden komen noodzakelijkerwijze voort uit de winsten van een onderneming. Volgens de Rulingcommissie moet de uitkering van dividenden bijgevolg beschouwd worden als "zich bezig houden met verrichtingen van winstgevende aard". Zij verwijst daarvoor naar hetgeen de minister van Financiën destijds antwoordde op

**Uit de omstandige ruling kunnen enkele opvallende overwegingen onthouden worden**

een parlementaire vraag : indien de mogelijkheid bestaat om dividenden uit te keren, valt de vereniging automatisch onder de vennootschapsbelasting (*Vr. en Antw. Kamer 1983-84, 13 maart 1984, Parl. Vr., Van Steenkiste; Com. IB 92, nr. 179/18*).

- Vereniging X heeft nog nooit in haar bestaan enig dividend uitgekeerd, hoewel haar statuten voorzagen in de mogelijkheid om maximaal 5 % van het batig saldo als dividend uit te keren. De Rulingcommissie vraagt daarom aan vereniging X het engagement om zo snel mogelijk haar statuten aan te passen, zodat het statutair onmogelijk wordt nog dividenden uit te keren. Eventuele overschotten zullen in de toekomst dus enkel nog gereserveerd kunnen worden, zonder enige uitkering aan de vennoten.

- Om onder de RPB te vallen, mag er sprake zijn van een bedrijvigheid, maar er mag geen winstoogmerk worden nagestreefd (d.w.z. geen verdeling van de winst naar de leden of vennoten). Bovendien moet aan één van de twee alternatieve voorwaarden voldaan zijn : ofwel heeft de bedrijvigheid slechts bijkomstig betrekking op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen, ofwel wordt de bedrijvigheid niet volgens nijverheids- of handelsmethoden gevoerd (cf. art. 182 WIB 1992).

- Gemeenten zijn exclusief verantwoordelijk voor de zogenaamde zorgplicht voor huishoudelijk afval. Opdrachthoudende vereniging X voert de opdracht uit die voorbehouden is aan de vijf deelnemende gemeenten, zonder dat er concu-

rentie mogelijk is met spelers uit de private sector, gelet op het natuurlijk monopolie van de gemeenten.

Is er voor bepaalde activiteiten toch concurrentie mogelijk (bv. voor bedrijfsafval), dan mag deze activiteit slechts bijkomstig worden georganiseerd. Vereniging X laat zich thans op zeer beperkte wijze in met bedrijfsafval voor KMO-ondernemingen. Die kunnen hiervoor 4 dagen per week buiten de normale openingsuren terecht op één specifiek containerpark (geen huis-aan-huis ophaling). De inkomsten uit deze activiteit vertegenwoordigen minder dan 0,5 % van haar totale inkomsten. Bovendien zijn de gehanteerde prijzen louter kostendekkend, zonder aanrekening van enige winstmarge. Er wordt ook geen actieve publiciteit gevoerd en de aangewende middelen (en personeel) zijn miniem. In het licht van het engagement van de raad van bestuur van vereniging X om deze activiteit beperkt te houden, aanvaardt de Rulingcommissie dat deze bijkomstige activiteit inzake bedrijfsafval er niet toe leidt dat de vereniging aan de vennootschapsbelasting onderworpen zou moeten worden.

- De Rulingcommissie stelt vast dat de financiering van de ophaling en verwerking van huishoudelijk afval principieel via het innen van belastingen verloopt. En, dat minder dan 14 % van de inkomsten van vereniging X voortkomt uit directe inkomsten (bv. doorverkoop van huisvuil- en PMD-zakken, valoriseren van fracties, zoals papier en schroot), terwijl het saldo voort-

## Opleiding van intercommunales

De Algemene Administratie van de Fiscaliteit ('AAFisc') heeft recentelijk een opleiding gegeven ten behoeve van intercommunales betreffende "Het fiscaal stelsel van de intercommunales na de Programmawetten van 19 december 2014 & 10 augustus 2015". Hiertoe heeft de AAFisc een presentatie opgesteld van 83 slides welke op 1 december 2015 op de website van de FOD Financiën werd gepubliceerd (<http://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/186-fiscaal-stelsel-intercommunales-20151119.pdf>).

Na een korte inleiding met begrippenlijst en een historisch overzicht van de toepasselijke wetgeving inzake intercommunales, wordt er nader ingegaan op (i) de bepalingen in de Programmawet van 19 december 2014, zoals gewijzigd door de Programmawet van 10 augustus 2015, (ii) de voorwaarden waaronder intercommunales nog voorwaardelijk aan de RPB onderworpen kunnen blijven, (iii) de gevallen waarin intercommunales aan de vennootschapsbelasting on-

derworpen worden, (iv) de belastbare grondslag in de RPB en de vennootschapsbelasting, (v) een overzicht van de bijzonderheden bij de overgang van RPB naar vennootschapsbelasting (met verwijzing naar het feit dat ingevolge de Programmawet van 10 augustus 2015 de reserves opgebouwd onder de RPB toch als belaste reserves behandeld zullen worden), (vi) de toepasselijke aanslagvoeten in de RPB en de vennootschapsbelasting, (vii) de bijzonderheden inzake roerende voorheffing en (viii) de bepalingen inzake inwerkingtreding.

De presentatie geeft een handig en volledig overzicht van het huidig fiscaal stelsel inzake intercommunales. Niettemin blijven de slides redelijk vaag over de specifieke criteria om uit te maken of een welbepaalde intercommunale al dan niet onder de RPB kan blijven ressorteren. Op dit vlak zal er meer lering getrokken kunnen worden uit de rullingpraktijk inzake intercommunales, zoals de hierboven besproken voorafgaande beslissing. (*Marc De Munter*)

komt uit vaste bijdragen per inwoner die de gemeenten storten, alsook voor een nominaal bedrag uit (kapitaal)subsidies.

- Het feit dat vereniging X nooit enig dividend heeft uitgekeerd (en haar statuten zal wijzigen om de mogelijkheid tot dividenduitkering uit te sluiten), en dat het surplus wordt gereserveerd om toekomstige investeringen te financieren, wijst op autofinanciering die atypisch is in een bedrijfseconomische logica. In een dergelijke logica wordt schuldfinanciering doorgaans als goedkoper beschouwd dan financiering met eigen vermogen. Vereniging X doet voornamelijk aan autofinanciering, terwijl bankkrediet maar een beperkt deel uitmaakt, hetgeen sterk afwijkt van een bedrijfseconomische logica.

- Uit het natuurlijk monopolie van de gemeenten, voor wie de opdrachthoudende vereniging X optreedt, volgt dat er geen nood is aan het voeren van reclame om cliënteel te werven. De vereniging levert integendeel juist inspanningen om het verbruik en dus de hoeveelheid huishoudelijk afval te verminderen, hetgeen een negatieve impact heeft op de inkomsten van de vereniging of de te innen retributies.

Onder meer op basis van de voormelde overwegingen besluit de Rulingcommissie dat opdrachthoudende vereniging X met ingang van aanslagjaar 2016 aan de RPB onderworpen kan blijven. Maar die onderwerping geldt nu op basis van artikel 220, 3° WIB 1992, en niet langer op basis van artikel 220, 1° WIB 1992 (zoals dat het geval was vóór de schrapping/aanpassing van art. 180, 1° WIB 1992). Dit houdt in dat de belastbare basis van vereniging X ruimer is dan voorheen.

## In lijn van vroegere beslissingen

Deze voorafgaande beslissing ligt volledig in de lijn van de eerder door de Rulingcommissie ingenomen standpunten inzake de fiscale behandeling van de vennootschap met sociaal oogmerk (VSO) (zie bv. voorafgaande beslissingen nr. 2013.320 en 2013.399 van 11 februari 2014 en nr. 2014.031 van 25 februari 2014), andere (Vlaamse) opdrachthoudende verenigingen (zie bv. voorafgaande beslissing nr. 2014.007 van 18 maart 2014, waarin werd gesteld dat dergelijke vereniging – gelet op het DIS – geen vennootschap uitmaakt in de zin van de vennootschappenwet) en VZW's en andere rechtspersonen zonder winst-oogmerk (zie bv. voorafgaande beslissing nr. 2015.100 van 23 juni 2015).

In feite past de Rulingcommissie uitsluitend de bestaande criteria en voorwaarden toe die tot op heden worden gebruikt om uit te maken of een rechtspersoon onder de vennootschapsbelasting dan wel de RPB valt. Dit is logisch gezien de schrapping (thans aanpassing) van artikel 180, 1° WIB 1992 er enkel toe geleid heeft dat de onvoorwaardelijke uitsluiting uit de vennootschapsbelasting wegviel, zonder ter zake andere wetgeving of criteria in te voeren. Bijgevolg moeten op het bestaande wetgevend kader en de bestaande administratieve richtlijnen en rechtspraak terugvallen.

Voor elke intercommunale moet dus op basis van haar activiteit en doelstelling alsmede haar financiering en operationele handelswijzen worden uitgemaakt of ze al dan niet onder de RPB kan blijven ressorteren.

**Marc De Munter**

# kort

## RECHTSPRAAK

*Selectie van overige recentelijk uitgesproken of gepubliceerde vonnissen en arresten*

### Inkomstenbelastingen

ART. 49 WIB 92

#### **Verlieslatende paardenfokkerij : hobby of beroepswerkzaamheid ?**

Een echtpaar dat werkzaam is in de medische sector, houdt zich sedert het begin van de jaren negentig tevens bezig met ruitersport en met het fokken van paarden. De activiteit werd in 1997

ingeschreven in het handelsregister en er werd een BTW-nummer aangevraagd en toegekend. Tien jaar later zijn er 19 stallen, worden 12 tot 15 paarden gefokt en worden ook paarden van derden geherbergd en verzorgd. De activiteit is constant verlieslatend geweest. De Administratie heeft het beroepskarakter van de paardenfokkerij al die jaren aanvaard. Voor de aanslagjaren 2008 en 2009 aanvaardt zij het niet meer. De zaak komt voor het hof van beroep te Gent.

Onder een beroepswerkzaamheid moet worden verstaan, een geheel van verrichtingen die zich vaak genoeg voordoen en met elkaar verbonden zijn om een gewone voortgezette bezigheid uit te maken en die, vallend buiten de grenzen van het