

Accountancy & fiscaliteit

Su

nr 9 // 11 maart 2010



n i e u w s b r i e f
over fiscaliteit, accountancy en vennootschapsrecht

CBN verduidelijkt nieuwe verplichtingen in toelichting jaarrekening met betrekking tot 'transacties met verbonden partijen die buiten de normale marktwaarden vallen'

Tim Baart en Steven Thiré, advocaten bij Laga

Op 28 januari 2010 werd het advies 2010/1 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) uitgevaardigd¹. In dit advies wordt getracht een aantal begrippen te verduidelijken die betrekking hebben op de nieuwe verplichting om bepaalde 'transacties met verbonden partijen die buiten de normale marktwaarden vallen' op te nemen in de toelichting bij de jaarrekening. Deze verduidelijking was nodig aangezien de rechtsbasis die deze nieuwe vermeldingen in de toelichting invoerde, het KB van 10 augustus 2009², zich op deze punten in compleet stilzwijgen hulde.

Naast de verduidelijkingen die de CBN tracht te geven, worden voor een vlotte lezing van deze bijdrage ook nog de algemene principes van het KB van 10 augustus 2009 weergegeven.

KB van 10 augustus 2009³

Sedert de invoering van het KB van 10 augustus 2009⁴ zijn bepaalde (grote) vennootschappen verplicht om de volgende elementen te vermelden in de toelichting bij de jaarrekening: (i) de aard en het zakelijke doel van buitenbalansregelingen, (ii) transacties met verbonden partijen buiten normale marktvoorwaarden en (iii) financiële betrekkingen met bestuurders, zaakvoerders en commissarissen.

Aangezien deze verplichtingen zijn ingevoerd voor boekjaren die starten vanaf 1 september 2008⁵, zullen zij in de komende weken en maanden volop in de praktijk dienen te worden gebracht.

Transacties met verbonden partijen die buiten de normale marktwaarden vallen

Een van de bijkomende vermeldingen in de toelichting betreft de 'transacties met verbonden partijen die buiten de normale marktwaarden vallen'.

Welke vermelding dient te worden gedaan in dit verband in de toelichting, is afhankelijk van het type vennootschap:

- Drie categorieën van vennootschappen dienen informatie 'van enige betekenis' omtrent transacties tussen verbonden partijen 'buiten normale marktvoorwaarden' op te nemen in de toelichting⁶. Het betreft: (i) de genoteerde vennootschappen, (ii) de vennootschappen waarvan de effecten zijn toegelaten tot de verhandeling op een MTF⁷ of (iii) bepaalde vennootschappen die meer dan één van de criteria bedoeld in artikel 16 §1 eerste lid van het W.Venn. overschrijden⁸.
- Alle naamloze vennootschappen die hun jaarrekening volgens het verkorte of het volledige schema opstellen. Zij dienen alle transacties die direct (of indirect) zijn aangegaan tussen de vennootschap en haar voornaamste aandeelhouders en de vennootschap en de leden van de leidinggevende, de toezichthoudende of de bestuursorganen, te vermelden in de toelichting

deze week:

CBN verduidelijkt nieuwe verplichtingen in toelichting jaarrekening met betrekking tot 'transacties met verbonden partijen die buiten de normale marktwaarden vallen'

Percentages investeringsaftrek aj. 2011

Deur op een kier voor ruime toepassing gedeeltelijke vrijstelling doorstorting van bedrijfsvoorheffing

De subsidiaire aanslag in artikel 356 WIB 92: een nieuwe start?

1
3
4
5

in de mate dat zij 'enige betekenis' hebben en 'buiten normale marktvoorwaarden' werden aangegaan⁹.

Transacties tussen vennootschappen van een groep'

Zoals bepaald in de Richtlijn, voorziet het Koninklijk Besluit evenwel volgende uitzondering: "Deze informatie is niet vereist voor transacties die zijn aangegaan tussen twee of meer leden van een groep, mits de dochterondernemingen die partij zijn bij de transactie, geheel in eigendom zijn van een dergelijk lid".

Voor wat de interpretatie betreft van deze passus is de Commissie de mening toegedaan, dat hier transacties worden bedoeld die plaatsvinden tussen vennootschappen van de groep die volledig in eigendom zijn van de groep. Of indien het bestuursorgaan van de vennootschap kan aantonen dat het belang van een eventuele minderheidsparticipatie van verwaarloosbare betekenis zou zijn (bijvoorbeeld 1 %). Evenwel is het passend hier te vermelden dat bij een naamloze vennootschap minderheidsaandeelhouders een minderheidsvordering kunnen instellen die, op de dag waarop de algemene vergadering zich uitsprekt over de aan de bestuurders te verlenen kwijting, effecten bezitten die ten minste 1 procent vertegenwoordigen van de stemmen verbonden aan het geheel van de op die dag bestaande effecten, of op diezelfde dag effecten bezitten die een gedeelte van het kapitaal vertegenwoordigen ter waarde van ten minste 1.250.000 EUR.

Deze transacties moeten alsdan dus niet worden opgenomen in deze nieuwe staat van de toelichting.

CBN-advies 2010/1

In het CBN-advies 2010/1 wordt hoofdzakelijk het begrip 'onder normale marktvoorwaarde' toegelicht. Aan dit begrip wordt door de CBN de volgende interpretatie gegeven: 'verrichtingen die niet worden aangegaan onder de voorwaarden en tegen de zekerheden die op de markt gewoonlijk gelden voor soortgelijke verrichtingen'. Deze interpretatie wordt door de CBN hoofdzakelijk gevonden aan de hand van bepalingen uit het W. Venn. waarin eveneens gerefereerd wordt aan een dergelijk begrip: art. 523 en 524 W.Venn. (belangenconflictregering) en het nieuwe artikel 629 W.Venn. (financial assistance). Verder wordt er ook aansluiting gezocht bij art. 13 §6 van het KB van 14 november 2007 betreffende de verplichtingen: zie uitgebreid CBN-advies 2010/1, blz. 3 en 4.

Niettegenstaande deze interpretatie van de CBN, erkent zij zelf dat de invulling van dit begrip niet eenvoudig is. In dit verband wordt door de CBN nog een extra richtsnoer ter interpretatie meegegeven: corporate governance – verhoging transparantie en verbeteren informatieverstrekking – als globale doelstelling van het betrokken KB van 10 augustus 2009.

Verder wordt door de CBN ook de zgn. 'de minimis'-regel nog iets verder verduidelijkt. De betrokken transacties dienen immers slechts in de toelichting te worden

opgenomen in de mate dat zij 'van enige betekenis' zijn. Dit wil volgens de CBN zeggen dat enkel de 'materiële transacties' moeten worden toegelicht. Het begrip 'materieel' dient te worden gebruikt in de internationaal algemeen aanvaarde betekenis van dat woord in de context van jaarrekeningen: informatie is materieel indien het weglaten of het onjuist weergeven daarvan een invloed zou kunnen hebben op de economische beslissingen die gebruikers op basis van de jaarrekening nemen¹⁰.

Transacties buiten normale marktvoorwaarden

De CBN wijst er vooreerst op dat de Richtlijn zelf niet voorziet in een omschrijving van dit begrip.

Wat transacties buiten normale marktvoorwaarden betreft, expliciteert de Europese Commissie in het document "European Commission proposal for amending the Accounting Directives - Frequently Asked Questions" in verband met de voorgenomen invoering van dit begrip, het volgende: "Therefore, it is preferable to limit the disclosure to those transactions which have been concluded with the involvement of parties who may potentially have a conflict of interest, in other words transactions not performed at "arm's length", i.e. not under normal market conditions." Uit deze passus blijkt, dicit de CBN, dat met "transacties buiten normale marktvoorwaarden", deze worden bedoeld die niet "at arm's length" tot stand zijn gekomen.

De CBN haalt ook aan dat het begrip "onder normale marktvoorwaarden" niet nieuw is in de Belgische wetgeving.

Het Koninklijk Besluit van 14 november 2007 betreffende de verplichtingen van emittenten van financiële instrumenten die zijn toegelaten tot de verhandeling op een gereglementeerde markt noteert in artikel 13, § 6 dat, voor emittenten van aandelen, het tussentijdse jaarverslag ook de belangrijkste transacties met verbonden partijen vermeldt en het effect daarvan op de verkorte financiële overzichten. Meer bepaald wordt in het derde lid van datzelfde artikel gesteld: "Wanneer de emittent bedoeld in het eerste lid geen geconsolideerde jaarrekening moet opstellen en zijn enkelvoudige jaarrekening niet overeenkomstig de internationale standaarden voor jaarrekeningen opstelt, maakt hij ten minste de transacties met verbonden partijen openbaar, met inbegrip van het bedrag van dergelijke transacties, de aard van de betrekking met de verbonden partij, alsmede andere informatie over de transacties die nodig is voor het verkrijgen van inzicht in de financiële positie van de emittent, indien dergelijke transacties materieel zijn en niet onder normale marktvoorwaarden zijn verricht".

Ook in het Wetboek van Vennootschappen is het begrip niet onbekend. In verband met het tegenstrijdige belang vermelden artikel 261 (met betrekking tot de bvba) en artikel 523 en 524 (met betrekking tot de nv) dat melding moet worden gemaakt van overeenkomsten of

verrichtingen die niet onder normale omstandigheden (en tegen de zekerheden die op de markt gewoonlijk gelden) plaatsvinden.

Ook artikel 629 van het Wetboek van Vennootschappen inzake de financiering door een naamloze vennootschap van de verkrijging van haar effecten door een derde stelt in § 1: "Het voorschieten van middelen, toestaan van leningen of stellen van zekerheden door een naamloze vennootschap met het oog op de verkrijging van haar aandelen of van haar winstbewijzen of met het oog op de verkrijging of de inschrijving door een derde van certificaten die betrekking hebben op aandelen of winstbewijzen, moet voldoen aan de volgende voorwaarden: 1° de verrichtingen gebeuren onder de verantwoordelijkheid van de raad van bestuur en tegen billijke marktvoorwaarden, met name wat betreft de rente die de vennootschap ontvangt en de zekerheid die aan de vennootschap wordt verstrekt".

Besluit

Aangezien bovenstaande (nieuwe) verplichtingen zijn ingevoerd voor boekjaren die starten vanaf 1 september 2008¹¹, zullen zij in de komende weken en maanden volop in de praktijk dienen te worden gebracht. Voornamelijk de interpretatie van het begrip 'buiten normale marktvoorwaarden' zou hierbij voor het bestuur van de betrokken vennootschappen (en hun adviseurs) een extra kapstok kunnen zijn bij het opstellen van de jaarrekening.

In de praktijk zal dit door interpretatieproblemen moeilijk zijn, en is het advies van de CBN nog niet duidelijk genoeg om op alle vragen een antwoord te bieden.

Percentages investeringsaftrek aj. 2011

In het Belgisch Staatsblad d.d. 25.02.2010 zijn de percentages voor de investeringsaftrek voor aanslagjaar 2011 gepubliceerd.

Investerings die aan de wettelijke voorwaarden voldoen geven recht op een investeringsaftrek die gelijk is aan een bepaald percentage van de aanschaffings- of beleggingswaarde van die investeringen.

Voor investeringen die gedaan zijn tijdens het belastbare tijdperk dat aan het aanslagjaar 2011 verbonden is, gelden de volgende percentages (daling met twee procentpunten t.o.v. aj. 2010):

A. Natuurlijke personen

- octrooien, milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling, energiebesparende investeringen, rookafzuig- of verluchtingssystemen in horeca-inrichtingen en oplaadstations voor elektrische voertuigen : 13,5 %
- investeringen in beveiliging van beroepslokalen: 20,5 %
- andere investeringen: 3,5 %

¹ CBN-advies d.d. 13 januari 2010, te consulteren via: http://www.cnc-cbn.be/NL/News/2010/NL_New28-01-2010%20advies%202010-1.pdf.

² KB van 10 augustus 2009 tot wijziging van het KB W. Venn. en van het KB van 12 september 1983, B.S. 24 augustus 2009.

³ Voor een globale bespreking van dit KB wordt verwezen naar een eerdere recente bijdrage in deze nieuwsbrief: Baart, T. en Verlinden, J. "Een extra opdracht voor bedrijfsrevisoren: bijkomende informatieverplichtingen in de jaarrekening van bepaalde vennootschappen", *Acc. & Fisc.* 2009, nr. 29.

⁴ Deze verruimde verplichting werd ingevoerd mits wijzigingen in de artikelen 91, 94 en 165 van het KB W.Venn. wat resulteert in een bijkomende vermelding in de toelichting van de jaarrekening bij (i) de volledige jaarrekening, (ii) de jaarrekening in verkorte vorm en van (iii) de geconsolideerde jaarrekening van bepaalde vennootschappen.

⁵ Artikel 9 KB 10 augustus 2009.

⁶ Art. 4, 2° a. en art. 5, 2° b. KB 10 augustus 2009. Er wordt een uitzondering voorzien voor transacties die zijn aangegaan tussen twee of meer leden van een groep mits de dochterondernemingen die partij zijn bij de transactie geheel in eigendom zijn van een dergelijk lid. Voor enkele zeer duidelijk voorbeelden van deze uitzondering kan verwezen worden naar het CBN Advies 2010/1, blz. 2.

⁷ Multilateral Trading Facility, zoals bedoeld in artikel 2, 4° van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten.

⁸ Deze criteria zijn de volgende: (i) jaarmzet, exclusief belasting over de toegevoegde waarde 29.200.000 euro; (ii) balanstotaal 14.600.000 euro en (iii) het jaargemiddelde van het personeelsbestand is 250.

⁹ Art. 4, 2° b. en art. 5, 2° a. KB 10 augustus 2009.

¹⁰ CBN Advies 2010/1, blz. 3.

¹¹ Artikel 9 KB 10 augustus 2009.

B. Vennootschappen

1. Alle vennootschappen

- octrooien (*), milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling (*), energiebesparende investeringen en rookafzuig- of verluchtingssystemen in horeca-inrichtingen en oplaadstations voor elektrische voertuigen: 13,5 %
- investeringen tot aanmoediging van het hergebruik van verpakkingen van dranken en nijverheidsproducten: 3 % (vast percentage, dus ongewijzigd)

2. Vennootschappen zoals bedoeld in art. 201, eerste lid, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) of in art. 15, § 1, van het Wetboek van vennootschappen

- investeringen in beveiliging: 20,5 %

3. Vennootschappen die uitsluitend winst uit zeescheepvaart verkrijgen

- investeringen in zeeschepen: 30 % (vast percentage, dus ongewijzigd)

Gespreide aftrek

Natuurlijke personen die op de eerste dag van het aan het aanslagjaar 2011 verbonden belastbare tijdperk minder dan 20 werknemers tewerkstellen, kunnen, indien zij dit wensen, de investeringsaftrek met betrekking tot de in dat belastbare tijdperk verkregen of tot stand gebrachte activa, over de afschrijvingsperiode van die activa spreiden; in dat geval wordt de aftrek voor die activa eenvormig bepaald op 10,5 % van de afschrijvingen die voor elk belastbaar tijdperk van die periode worden aangenomen.

In afwijking van het vorige lid en ongeacht het aantal tewerkgestelde werknemers, bedraagt de gespreide aftrek 20,5 % van de afschrijvingen op milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling die, hetzij door natuurlijke personen, hetzij door vennootschappen(*) zijn verkregen of tot stand gebracht, tijdens het in het vorige lid bedoelde belastbare tijdperk.

Deur op een kier voor ruime toepassing gedeeltelijke vrijstelling doorstorting van bedrijfsvoorheffing

Andy Cools, Senior Tax Manager Arcalius – Universiteit Maastricht

Definitie van een 'Young Innovative Company'

De laatste jaren heeft België al heel wat inspanningen geleverd om op fiscaal vlak aantrekkelijk te zijn voor onderzoek en ontwikkeling. Ook de Wet van 23 december 2005 betreffende het generatiepact heeft hiertoe haar steentje bijgedragen door de invoering van een gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor het personeel dat tewerkgesteld is in 'Young Innovative Companies'. Dergelijke YIC's zijn vennootschappen die onderzoeksprojecten uitvoeren en die aan het einde van het belastbare tijdperk aan een aantal voorwaarden moeten voldoen. Vooreerst moet het gaan om een zgn. kleine vennootschap. Hiermee wordt bedoeld dat het om een vennootschap moet gaan die voor het laatst afgesloten boekjaar, niet meer dan één van de volgende criteria heeft overschreden: een jaargemiddelde van 50 wat betreft het personeelsbestand, een jaaromzet exclusief btw van 7.300.000 EUR en een balanstotaal van 3.650.000 EUR. Als het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt is de vennootschap niet meer klein. Ook mag de vennootschap nog maar bestaan sinds minder dan 10 jaar voor 1 januari van het jaar waarin de vrijstelling van storting van de bedrijfsvoorheffing wordt toegekend. Ze moet m.a.w. 'young' zijn. Eveneens mag de vennootschap niet opgericht zijn in het kader van een concentratie, een herstructurering, een uitbreiding van een vroegere activiteit of een overname van dergelijke activiteiten. Finaal moet de vennootschap uitgaven gedaan hebben op het vlak van onderzoek en ontwikkeling die minstens 15 % van de totale kosten van het voorgaande belastbare tijdperk vertegenwoordigen.

(*) Behalve indien door de vennootschap wordt gekozen voor het « Belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling »

Belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling

De aandacht wordt erop gevestigd dat vennootschappen die voor het belastbare tijdperk dat aan het aanslagjaar 2007 of een later aanslagjaar verbonden is, onherroepelijk hebben geopteerd voor het in artikel 289quater WIB 92 vermelde belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling, vanaf dat aanslagjaar niet meer kunnen genieten van de investeringsaftrek voor octrooien en milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling.

Verdere verbetering van software kan onderzoeksproject zijn

Niettegenstaande de budgettaire impact van de wet voor bedrijven groot kan zijn, is het nog steeds onduidelijk wat precies begrepen moet worden onder het begrip 'onderzoeksproject'. Uit de parlementaire voorbereiding bij de Wet van 23 december 2005 betreffende het generatiepact blijkt dat een onderzoeksproject in de zin van artikel 275³, §1, 3de lid, 2° WIB 92 gedefinieerd moet worden als een project met betrekking tot vernieuwend en planmatig onderzoekswerk met het oog op het verwerven van nieuwe wetenschappelijke of technische kennis en inzichten (Doc. 51 2128/003, p. 25). Ook de Rulingcommissie heeft reeds de kans gehad om zich uit te spreken over de definitie ervan (Ruling nr. 900.067 van 28 april 2009). In de parlementaire voorbereiding werd gepreciseerd dat 'onderzoek' creatief en vernieuwend moet zijn, moet gebeuren op een systematische of planmatige wijze, gericht moet zijn op het verwerven van nieuwe kennis en inzichten om nieuwe toepassingen te bedenken. De parlementaire voorbereiding interpreteerde daarnaast ook het begrip 'ontwikkeling'. "Ontwikkeling betreft de toepassing van kennis verkregen door onderzoek of op een andere wijze, leidend tot een plan of ontwerp voor de productie van nieuwe of aanzienlijk verbeterde materialen, apparaten, producten, processen, systemen of diensten, voorafgaand aan het begin van commerciële productie of het gebruik" (Doc. 51 2128/003, p. 26).

In antwoord op een parlementaire vraag heeft de minister thans gesteld dat de verdere ontwikkeling van een reeds commercieel beschikbaar softwareprogramma (nieuwe versies), onder de definitie van onderzoeksprojecten kan

vallen. Daarvoor is het dan natuurlijk vereist dat er wetenschappelijke of technische vooruitgang is die resulteert in de toename van de hoeveelheid kennis. Als dat het geval is bij de verbetering, uitbreiding of verandering van een bestaand programma, kan er sprake zijn van een onderzoeksproject en de regeling van de beperkte doorstorting van de bedrijfsvoorheffing toepasselijk zijn (Parlementaire Vraag nr. 244 van 5 januari 2010, QRVA 52 92, p. 73). De visie van de minister lijkt ons een correcte interpretatie van de parlementaire werken. Het moet gaan om wetenschappelijke en/of technische vooruitgang die resulteert in nieuwe kennis. Eén van beide volstaat dus: wetenschappelijk of technisch. In dat opzicht dient te worden gesteld dat niet enkel de verbetering van bestaande software onder deze noemer kan vallen. Ook kan er worden gedacht aan heel wat andere planmatige onderzoeksactiviteiten die resulteren in nieuwe technische of wetenschappelijke kennis. Denken we hierbij onder meer maar aan de onderzoeksprojecten en technische vernieuwingen binnen de autosector.

YIC als criterium voor belastingaftrek voor octrooi-inkomsten?

Onder impuls van de farmaceutische sector werd de toenmalige regelgever erop gewezen dat België achterop hinkte op de rest van Europa voor wat betreft de fiscale ondersteuning van R&D. Om die reden werd o.m. ook de belastingaftrek voor octrooi-inkomsten geïntroduceerd. Deze regelgeving laat de reële belastingdruk op inkomsten uit octrooien drastisch dalen. De aftrek bedraagt 80 % van de werkelijk voor de octrooien van derden ontvangen vergoedingen. De belastingdruk op de ontvangsten die een Belgische onderneming zo bekomt, zal om die reden 6,8 % bedragen (nl. 20 % belast aan een tarief van 33,99 %). De regeling kan alleen maar worden

toegepast als de onderneming over een zgn. onderzoekscentrum beschikt dat geheel of gedeeltelijk instaat voor de ontwikkeling van het octrooi. De onderneming moet dus beschikken over een bedrijfsafdeling of een tak van werkzaamheid die zich enkel en alleen bezighoudt met R&D. Hieronder moet worden begrepen 'het geheel van bestanddelen die in een afdeling van een onderneming belegd zijn en technisch een onafhankelijke onderneming vormen'. Het moet m.a.w. gaan om een geheel dat bekwaam is om met eigen middelen te werken. In een FAQ heeft de belastingdienst echter bevestigd dat het onderzoekscentrum ook in het buitenland mag zijn gevestigd. Ook mag de uitvoering van de R&D-activiteiten uitbesteed worden aan een derde onderneming maar een tussenkomst van een eigen onderzoekscentrum blijft vereist.

De vereiste voor het aanhouden van een eigen onderzoekscentrum is streng. Zo bepaalt de Rulingcommissie bijvoorbeeld dat criteria zoals een eigen management dat met R&D bezig is en de hoeveelheid aan personeelsleden waarvoor de beperkte doorstortingsplicht van bedrijfsvoorheffing, mede bepalend zijn. In dezelfde ruling was er sprake van dat de onderneming eigen budgetten maakte voor de R&D-afdeling en beschikte over een eigen R&D-resultatenrekening (ruling van 4 november 2008). Omwille van de strenge invulling van het criterium 'onderzoekscentrum' vallen heel wat Belgische kmo's uit de boot voor de regeling van de belastingaftrek voor octrooi-inkomsten. Het criterium van de YIC zou m.i. geïmplementeerd moeten worden in de regelgeving van de belastingaftrek voor octrooi-inkomsten. Het zou er finaal voor kunnen zorgen dat de talloze Belgische kmo's en spin-offs kunnen genieten van de bedoelde octrooieregeling.

De subsidiaire aanslag in artikel 356 WIB 92: een nieuwe start?

Dennis Beyers – Adviser PricewaterhouseCoopers Tax Consultants

Met de eindejaarswet 'houdende fiscale bepalingen'¹ werd een nieuwe poging ondernomen om lang aanslepende discussies in de rechtspraak en rechtsleer omtrent de vestiging van de zgn. 'subsidiaire aanslag', zoals opgenomen in artikel 356 van het WIB 92 te beslechten.

Op basis van voornoemd artikel 356 WIB 92 kan de administratie een tweede poging wagen om een aanslag te vestigen, zelfs na de nietigverklaring van de initiële aanslag op basis van vormfouten bij het vestigen van de aanslag, door de rechtbank van eerste aanleg.

Echter, de vestiging van deze subsidiaire aanslag heeft in de praktijk steeds aanleiding gegeven tot lange procedures voor de rechtbank, waarbij de interpretatie en de rechtsgeldigheid van het artikel 356 WIB 92 problematisch bleken.

Tijd om af te toetsen waar de nieuwe spelregels voor de toepassing van de subsidiaire aanslag zich situeren.

'Oud' artikel 356 WIB 92

Wanneer de administratie één van de aanslagformaliteiten miskend heeft bij het vestigen van de aanslag, kan de rechtbank van eerste aanleg de gevestigde aanslag

vernietigen op vraag van de benadeelde belastingplichtige.

Aangezien de wetgever wenste te bewerkstelligen dat de werkelijk verschuldigde belasting in elk geval kon worden ingevorderd, spijts enige vormfout van de administratie

gedurende de invorderingsprocedure², werd door middel van artikel 356 WIB 92 de mogelijkheid gecreëerd om een subsidiaire aanslag te vestigen op grond van alle (of een deel) van dezelfde belastingelementen als de oorspronkelijke, welke door de rechtbank dienden te worden beoordeeld.

Echter reeds vanaf implementatie van voornoemd artikel werd door de rechtsleer gewezen op de vele (procedurele) moeilijkheden.³ Denken we o.a. aan de discussies omtrent het gebrek aan een bindende termijn voor de vestiging van de subsidiaire aanslag⁴, de wijze waarop zo'n subsidiaire aanslag door de rechter dient te worden getoetst (i.e. opstarten van een nieuwe procedure op verzoekschrift voor dezelfde rechtbank⁵ of beoordeling van de subsidiaire aanslag in de lopende procedure), de bevoegde rechter⁶ etc.

In deze analyse worden enkel de eerste twee items meegenomen die de directe aanleiding vormden voor de hier besproken wetswijziging.

Ontbreken wettelijke termijn

Het probleem m.b.t. het ontbreken van een wettelijk bepaalde termijn voor het vestigen van de subsidiaire aanslag is tweërlei.

Vaak werd aangestipt dat de wet mogelijkwerwijs zelf een ongelijkheid creëert, enerzijds tussen belastingplichtigen die een bezwaarprocedure voor de gewestelijke directeur voeren en anderzijds tussen diegenen die een bezwaarprocedure voor de rechtbank voeren. In de eerste hypothese is een dwingende termijn van drie maanden voorzien voor het vestigen van een administratieve subsidiaire aanslag, welke niet is voorzien in de hypothese van een subsidiaire aanslag na een gerechtelijke procedure en er dus toe leidt dat de administratie haar aanslagbevoegdheid onbeperkt in tijd kan uitoefenen.

De rechtszekerheid van de belastingplichtige wordt hierdoor materieel aangetast terwijl aanslagtermijnen er principieel op gericht zijn om zekerheid te verschaffen.⁷

Wijze van toetsing

Dient de instelling van het verzoek tot subsidiaire aanslag door de administratie binnen de lopende procedure (i.e.

waarin de initiële aanslag nietig wordt verklaard) te gebeuren of in een nieuwe procedure, op te starten na het vonnis tot vernietiging van de initiële aanslag?

Beide procedures, met de nodige gevolgen van dien, konden mogelijkwerwijs worden weerhouden⁸ daar de tekstuele weergave⁹ van artikel 356 WIB 92, dat volgens sommige rechtspraak vooropstelt dat een nieuwe procedure op verzoekschrift dient te worden opgestart¹⁰, niet geacht werd de geest van de wet te weerspiegelen die zo'n subsidiaire aanslag binnen de procedure wenst te houden¹¹.

Arrest Grondwettelijk Hof

Door het arrest van 20 oktober 2009¹² n.a.v. een prejudiciële vraag van de rechtbank van eerste aanleg te Leuven werd aan een aantal gissingen paal en perk gesteld.

Het Grondwettelijk Hof zag, in het ontbreken van een wettelijk bepaalde termijn voor de subsidiaire aanslag, een onmiskenbare schending van het gelijkheidsbeginsel zoals opgenomen in artikel 10 en 11 van de Grondwet. Immers, de subsidiaire aanslag kan door de fiscus worden gevestigd gedurende een onbepaalde termijn (art. 365 WIB 92) terwijl dit onmogelijk is na de vernietiging van de aanslag door de Gewestelijk Directeur (artikel 355 WIB 92). In deze laatste hypothese is er immers een strikte termijn van 3 maanden voorzien om deze subsidiaire aanslag te vestigen. Het GWH vindt de positie van beide belastingplichtigen vergelijkbaar en besluit dan ook dat zij niet ongelijk mogen worden behandeld.¹³

Het feit dat het artikel 356 WIB 92 ook niet bepaalt welke procedure dient te worden gevolgd, komt ook de rechtspositie (i.e. rechtszekerheid) van de belastingplichtige niet ten goede.

Belangrijk is ook dat het Hof beide mogelijke interpretaties m.b.t. de te volgen procedure onderkent en meeneemt in haar eindoordeel, teneinde een grondwetsconforme interpretatie mogelijk te maken.¹⁴

Echter, de facto plaatst het Hof de administratie in een catch-22 situatie. Schematisch kan dit als volgt worden voorgesteld¹⁵:

Hypothese	Schending gelijkheidsbeginsel volgens GWH?	Toepassing 356 WIB 92?
1. Subsidiaire aanslag na eindvonnis waarin uitspraak over initiële uitspraak wordt gedaan	JA, ontbreken termijn voor vestigen nieuwe aanslag - termijn onbegrensd - schending rechtszekerheidsbeginsel	NEEN, ongrondwettig verklaard door GWH
2. Subsidiaire aanslag tijdens geding waarin uitspraak over initiële uitspraak wordt gedaan	NEEN	NEEN, letterlijke bewoordingen van artikel 356 WIB 92 vereisen opstarten nieuwe procedure voor vestigen subsidiaire aanslag (⇔ parl. Voorbereiding ¹⁶)

Er is dus inderdaad een grondwetsconforme interpretatie mogelijk (hypothese 2),¹⁷ welke echter op basis van een letterlijke lezing van artikel 356 WIB 92 niet kan worden toegepast.¹⁸

Aanpassingen via de wet houdende fiscale bepalingen

In de nieuwe regeling zoals opgenomen in artikel 356 WIB 92 heeft de wetgever wel in een dwingende termijn voor het vestigen van de aanslag voorzien.

Immers, de rechter die de aanslag (geheel of ten dele) nietig verklaart wegens een andere reden dan verjaring, zal het fiscale geschil gedurende een termijn van zes maanden (te rekenen vanaf de rechterlijke beslissing) op de rol ingeschreven laten. Tijdens deze periode kan de belastingadministratie conclusies indienen ter beoordeling door de rechter, teneinde de grond van de nietigheid (i.e. de vormfout) te rectificeren en een subsidiaire aanslag in te kohieren.¹⁹

In overeenstemming met het oude artikel dient de subsidiaire aanslag nog steeds te worden gevestigd op

naam van dezelfde belastingschuldige²⁰ en op grond van alle, of een deel van dezelfde elementen, als de initiële aanslag. Uiteraard kan er nog steeds geen subsidiaire aanslag worden toegepast indien de rechtbank de initiële aanslag heeft vernietigd op basis van verjaring.

Tijdens dezelfde periode van zes maanden waarin de zaak op de rol ingeschreven blijft, worden de termijnen voor het aantekenen van verzet, hoger beroep of cassatieberoep op basis van de nieuwe bewoordingen van artikel 356 WIB 92 geschorst. Volgens de parlementaire voorbereiding²¹ wil de wetgever hiermee vermijden dat er discussies optreden omtrent de bevoegde rechter voor het oordelen over de subsidiaire aanslag in hoger beroep.

De nieuwe regeling treedt onmiddellijk in werking, ongeacht het aanslagjaar, voor alle hangende geschillen voor de Belgische rechtbanken.

Dit brengt ons tot volgend overzicht van transacties, indien de belastingadministratie steevast weigert het bezwaar van de belastingplichtige tegen een wijziging van de gegevens in de ingediende aangifte te onderkennen:

Indiening aangifte door belastingplichtige		
Bericht van wijziging – artikel 346 WIB 92	Antwoordtermijn belastingplichtige bericht van wijziging – 1 maand	
Aanslag in de directe belastingen	Bezwaarprocedure tegen aanslag in de directe belastingen (artikel 366 WIB 92) – 6 maanden (artikel 371 WIB 92)	
Beslissing Directeur der belastingen	Indien niet vernietigd door directeur der belastingen op basis van een procedurefout	Beroep ten gronde bij de rechtbank van eerste aanleg (artikel 1385undecies Ger. W.)
	Indien vernietigd door Directeur der belastingen op basis van een procedurefout	Nieuwe aanslag van artikel 355 WIB 92 – drie maanden tijd in hoofde belastingadministratie
Nieuwe aanslag artikel 355 WIB 92	Belastingplichtige naar rechtbank eerste aanleg – drie maanden	
Procedure voor rechtbank eerste aanleg	Uitspraak ten gronde	Instellen beroep bij hof van beroep
	Aanslag vernietigd op basis van procedurefouten	Subsidiaire aanslag van artikel 356 WIB 92 – 6 maanden

Vanaf hier wordt de tabel bewust onderbroken. Op basis van de huidige bewoordingen is het immers onzeker hoe en wanneer er beroep kan worden ingesteld tegen de beslissing van de rechtbank van eerste aanleg.

Op basis van de huidige wettekst lijkt het zo dat de belastingadministratie zes maanden de tijd heeft om de vormfout te herstellen en de subsidiaire aanslag voor te leggen aan de rechtbank van eerste aanleg. Tijdens deze periode is de mogelijkheid om beroep aan te tekenen voor de belastingplichtige echter geschorst. Wat echter onduidelijk blijft is of de rechtbank van eerste aanleg zich ook gaat uitspreken over de grieven die de

belastingplichtige mogelijk ten gronde heeft aangevoerd naast de procedurefout die de aanleiding vormde tot de toepassing van artikel 356 WIB 92.

Met inachtneming van de voorbereidende werken omtrent de procedureregeling van artikel 356 lijkt het ons dat indien er een subsidiaire aanslag wordt gevestigd, men proceseconomisch ineens beroep kan instellen bij het hof van beroep na het verstrijken van de termijn van zes maanden over zowel de procedurefout als de grond van de zaak. Het lijkt onaanvaardbaar dat men mogelijk opnieuw een procedure voor de directeur der belastingen moet voeren om daarna alsnog naar de rechtbank van

eerste aanleg te stappen, nu voor een procedure ten gronde.

Overgangsregeling

Voor zaken waarbij de debatten reeds gesloten zijn kan de administratie alsnog een subsidiaire aanslag voorleggen ter beoordeling door de rechter, binnen de zes maanden na het eindvonnis, op basis van de procedure met nieuw verzoekschrift.

Conclusie

Het kan worden toegejuicht dat de wetgever alert reageert op het duidelijke signaal van het Grondwettelijk Hof en een lang aanslepende scheve situatie rechtzet. De rechtspositie van de belastingplichtige wordt nu immers (beter) verzekerd nu:

- Er een dwingende termijn van zes maanden voorzien is voor het vestigen van de subsidiaire aanslag;
- Deze subsidiaire aanslag (proceseconomisch) binnen dezelfde procedure wordt gevestigd en door dezelfde rechter wordt beoordeeld;
- De administratie de nietigheid moet rectificeren binnen diezelfde termijn.

Het is echter af te wachten of de overgangsregeling de grondwettigheidstoets doorstaat gezien dit nog met een nieuw verzoekschrift dient te gebeuren, dat niet conform het gelijkheidsbeginsel werd geacht door het Grondwettelijk Hof.

Bovendien is het op basis van de huidige tekst van de wet hoogst onduidelijk of de rechtbank van eerste aanleg, die oordeelt over de vormfouten in de initiële aanslag en over het rechtsgeldige karakter van de subsidiaire aanslag, ook ten gronde zal kunnen ingaan op de aangehaalde elementen in de aanslag. In dit verband lijkt het alsof men een eventueel beroep tegen de gevestigde subsidiaire aanslag wil doorschuiven naar het hof van beroep, dat pas kan oordelen nadat de eerste rechter oordeelde over het herstel van de vormfout in de subsidiaire aanslag. Nieuwe rechtspraak zal moeten worden afgewacht om deze positie bevestigd te zien.

¹ Wet van 22 december 2009 houdende fiscale bepalingen, B.S. 31 december 2009, p. 82840.

² Parl. St. Kamer, 1946-1947, n° 59, 17 december 1946, p. 46.

³ F. MARCK, "De subsidiaire aanslag artikel 356 WIB92: respons op de uiteenzetting van H. SYMOENS van 17 september 2003", *T.F.R.* 2003, afl. 251, 1003-1010; H. SYMOENS, "Subsidiaire aanslag al dan niet binnen dezelfde procedure: discussie troef", *Fisc. Act.* 2007, n° 28, 7; J. VAN DIJCK, "Babylonische spraakverwarring rond 'subsidiaire aanslag'", *Fiscoloog* 2009, afl. 1153, 8; R. FORESTINI, "Artikelen 355 en 356 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen: nieuwe ontwikkelingen", *T.F.R.* 2007, afl. 327, 717.

Verantwoordelijke uitgever: Eric Willems, Mechelsesteenweg 203, 2018 Antwerpen

© Alle rechten voorbehouden. Niets van deze uitgave mag gereproduceerd, overgenomen of openbaar gemaakt worden door middel van druk, fotokopie, microfilm of op welke wijze ook, zonder voorafgaandelijke schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie streeft naar betrouwbaarheid van de gepubliceerde informatie, waarvoor ze echter niet aansprakelijk gesteld kan worden.

⁴ H. SYMOENS, "De subsidiaire aanslag: de fiscale mythe van Sisyphus", *T.F.R.* 2003, 775 e.v.

⁵ Brussel 20 november 2008, *T.F.R.* 2010, n°3, p. 34.

⁶ G. STEFFENS, "Annulation, réimposition et cotisation subsidiaire: contribution à l'étude de ces notions controversées en droit fiscal", *J.D.F.* 2008, 325.

⁷ F. MARCK, "De subsidiaire aanslag artikel 356 WIB 92: respons op de uiteenzetting van H. Symoens van 17 september 2003", *T.F.R.* 2003, n° 251, p. 1004.

⁸ H. SYMOENS, "Subsidiaire aanslag al dan niet binnen dezelfde procedure: discussie troef", *Fisc. Act.* 2007, n°28, 7.

⁹ "...door een aan de belastingplichtige betekend verzoekschrift;..."

¹⁰ O.a. ondersteund door Brussel 20 november 2008, *T.F.R.* 2010, n° 373, p. 34.

¹¹ Met verwijzing naar de parlementaire voorbereidingswerken: Verslag Commissie Financiën en Economische zaken, *Parl. St. Senaat*, 1998-99, n° 1966/11, 161.

¹² GWH, 20 oktober 2009, nr. 158/2009, <http://www.const-court.be/>

¹³ Overweging B3.1 en B3.2 van het arrest GWH 20 oktober 2009, nr. 158/2009, <http://www.const-court.be/>

¹⁴ Overweging 6.1 en 7.1 van het arrest GWH 20 oktober 2009, nr. 158/2009, <http://www.const-court.be/>

¹⁵ Het GWH stelt zelf in haar beschikking:

Aldus geïnterpreteerd dat het de fiscale administratie toelaat de subsidiaire aanslag aan de beoordeling van de rechter voor te leggen in een nieuw geding schendt artikel 356 van het WIB 92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet;

Aldus geïnterpreteerd dat het de fiscale administratie enkel toelaat de subsidiaire aanslag aan de beoordeling van de rechter voor te leggen tijdens het geding waarin uitspraak wordt gedaan over de nietigheid van de initiële aanslag schendt artikel 356 van het WIB 92 de artikelen 10 en 11 van de Grondwet niet.

¹⁶ *Parl. St. Senaat* 1998-99, nr. 1-966/11, 161.

¹⁷ F. SMET, "Subsidiaire aanslag: gebrek aan termijn schendt de Grondwet", *Fiscoloog* 2009, afl. 1179, 9-12.

¹⁸ A. DOOLAEGE, A. VAN DAMME, "De subsidiaire aanslag: and now, the end is near", *T.F.R.* 2010, n° 373, p. 34 (noot onder Brussel X...); Gent, 25 november 2003, *Not. Fisc. M.* 2006, afl. 8, 255.

¹⁹ Uit oogmerk van volledigheid wensen wij op te merken dat initieel voorzien was om de subsidiaire aanslag te honoreren via een ambtshalve heropening van de debatten door de rechter, waarna de administratie dan zes maanden krijgt om een subsidiaire aanslag ter beoordeling (aan diezelfde rechter) voor te leggen. Op basis van een amendement werd de tekst van het wetsontwerp nog aangepast (*Parl. St. Kamer* 2009-10, nr. 52-2311/2 en 3).

²⁰ Dit onderwerp behoort niet tot het toepassingsgebied van onderhavig artikel maar kan worden samengevat als het feit dat bepaalde personen worden gelijkgesteld met de belastingsschuldige, i.c. de echtgenoot of de erfgenamen.

²¹ *Parl. St. KAMER* 2009-10/nr. 52-2311/2.