

---

Acquisition a titre (quasi) gratuit : le point sur les aspects comptables et fiscaux

(Quasi) gratis verkrijging: stand van zaken op boekhoudkundig en fiscaal vlak

IFA 20 december 2011

Laurence Pinte

## Doel van de uiteenzetting

---

- CBN-advies 126/17 in een breder perspectief bekeken
  - Toelichting bij de context die waarschijnlijk heeft geleid tot het advies
  - Het advies analyseren
  - Nakijken wat dat advies is geworden en hoe het toegepast is geweest (in een bredere context dan het oorspronkelijke bedoelt)
- Fiscale aspecten
- Outlook?
  - In het boekhoudrecht
  - In het fiscaal recht

*De uiteenzetting geeft de persoonlijke en individuele mening weer van de spreker. De standpunten die worden ingenomen zijn geen standpunten van de CBN en zijn onafhankelijk van de activiteiten die de spreker in haar schoot uitoefenen.*

---

# I. Algemene context

## De context (1/4) – Een geheel van factoren

---

- ❑ Advies 126/17, in draft vorm opgesteld begin 2001 en definitief goedgekeurd in November 2001, dient geplaatst te worden in de ruimere context van het begin van de jaren 2000
- ❑ 3 “contextelementen” moeten in aanmerking worden genomen
  - I. De behandeling van het **ten kosteloze titel verwerven van gebouwen ingevolge van de beëindiging van opstalrecht** (Antwerpen 5 oktober 1999 –Cass. 18 mei 2001)
  - II. **De zaak Artwork System (1996 – 2002)**
  - III. Verschillende Europese initiatieven met als doel om het Europees boekhoudrecht te verzoenen met de IAS- normen / Discussie in België rond de mogelijke toepassing/rol van de IAS-normen in het Belgische boekhoudrecht (+ mogelijke fiscale invloed).
- ❑ Het algemene context van dat advies moet mogelijk maken om :
  - Het waarom van dat advies beter te begrijpen
  - Het advies zijn werkelijke (beperkte) draagwijdte te geven

## De context (I) – Het ten kosteloze titel verwerven van gebouwen ingevolge van een opstalrecht (Cass. 18 mei 2001)

---

### DE FEITEN

- ❑ Algemene context van een commercieel opstalrecht **tussen professionelen**
- ❑ Het blijkt dat de **partijen met de kosteloosheid van de verkrijging aan het einde van het contract reeds rekening hebben gehouden**

### DE REDENERING VAN HET HOF

- ❑ De NVs zijn belastbaar op het totale bedrag van hun belastbare inkomen
- ❑ In deze specifieke context, dient de verwerving van het gebouw gezien te worden als de verwerving van “een nieuw actief” eerder dan als een herwaardering van een bestaand actief
- ❑ Bijgevolg, **wanneer de verkrijging deel uitmaakt van een commerciële verrichting gedaan door de opstalgever in het kader van zijn beroepsactiviteiten EN de contracterende partijen met de kosteloosheid van de verkrijging reeds rekening hebben gehouden bij de vaststelling van het bedrag van de canon**, de verkrijging om niet leidt tot een exploitatiewinst
- ❑ **De regels van het boekhoudrecht niet verhinderen** dat, in dat specifieke geval, de zaken op deze manier worden behandeld.

## De context (I) – Het ten kosteloze titel verwerven van gebouwen ingevolge van een opstalrecht (Cass. 18 mei 2001)

---

### ANALYSE

- ❑ De beslissing van het Hof van Cassatie heeft **geen betrekking op een verrichting om niet maar op een verrichting ten bezwarende titel** die beroepsmatig wordt uitgevoerd en waar het kosteloos verkrijgen van de gebouwen aan het einde van het contract, als een deel is van de wederzijdse prestaties tussen de partijen moet worden gezien.
- ❑ Rekening houdend met deze specifieke elementen, lijkt deze beslissing **conform met de algemene beginselen van het boekhoudrecht volgens dewelke alle activa moeten gewaardeerd worden op basis van de middelen in ruil waarvan de vennootschap zich heeft moeten ontdoen om de activa te verkrijgen**
- ❑ Die beslissing **houdt dus geenszins een uitzondering in van het beginsel van de historische kostprijs maar is een bevestiging ervan**
- ❑ Deze beslissing heeft niettemin vaak een **draagwijdte gekregen die niet in lijn is met deze analyse => assimilatie met de « verkrijging om niet »**

## De context (II) – De zaak Artwork System (1/2)

---

### ❑ De Feiten (1996):

- Opeenvolgende verkopen van deelnemingen voorafgaand aan een beursintrodactie (van natuurlijke personen naar vennootschappen)
- Groot verschil tussen de afgesproken prijs tussen partijen en de werkelijke waarde zoals blijkt uit de beursintrodactie
- Alle deze elementen zijn gekend vanaf de eerste verkoop (heel korte tijdsperiode)
- Complexe constructie (verschillende SPV's) – media – strafrechtelijk luik – BBI

### ❑ 1ste aanleg Gent, 14 november 2002: geeft gelijk aan de administratie

- Verhouding tussen boekhoudrecht en fiscaal recht bevestigd
- Toepassing van het getrouw beeld als « **overriding principle** », **dat verplicht om af te wijken van de waarderingsregels wanneer deze niet leiden tot het getrouw beeld**

### ❑ Verzoek tot vernietiging van advies 126/17 ingediend bij de Raad van State

### ❑ Eind 2002 : dading gesloten met de fiscus en verzoek Raad van State ingetrokken

## De context (II) – De zaak Artwork System (2/2)

---

### □ **Beoordeling:**

- Heel specifiek dossier, niet alleen door de betrokken bedragen maar eveneens door de ketting van verrichtingen (verschillende SPV's on- en off-shore)
  - Graad van complexiteit – fiscale agressiviteit – heel duidelijk een fiscale constructie
  - Verwarring tussen "getrouw beeld" en simulatie ?
  - Dat de fiscus probeert te reageren tegen dat soort constructie lijkt ons begrijpelijk
- 
- ⇒ **Zou verkeerd zijn algemene lessen te willen trekken uit dat soort dossier**
  - ⇒ **Link tussen « getrouw beeld » en simulatie ?**
  - ⇒ **Is de fiscus niet genoeg gewapend om dat soort constructie fiscaal te bestrijden zonder beroep te moeten doen op het algemeen boekhoudrecht en het principe van het getrouw beeld ?**



## De context (III) – Het debat rond de toepassing van de internationale boekhoudnormen

---

- ❑ In haar advies 126/17, refereert CBN ook naar **buitenlandse en IAS verslaggevingsnormen**
  - ❑ Dit ligt in de lijn met wat de CBN heeft aangekondigd in haar document « IAS – Krachtlijnen voor een Belgisch beleid » van mei 2002 » : *In de context van de actuele ontwikkelingen waarin het Europese jaarrekeningenrecht wordt afgestemd op de IAS-normen, heeft de Commissie de principiële beleidsbeslissing genomen om haar adviespraktijk af te stemmen op de toepasselijke IAS-normen en hun interpretaties, voor zover deze verenigbaar zijn met het geldende Belgische jaarrekeningenrecht. Deze beleidsoptie heeft tot gevolg dat de IAS-normen en hun interpretaties steeds in overweging zullen worden genomen bij de uitwerking van de CBN-adviezen en, indien mogelijk, zullen worden verwerkt in de betrokken adviezen.*
  - ❑ Voorstel van verordening van Februari 2001 (verordening van 19 februari 2002) op basis waarvan alle Europese vennootschappen die genoteerd zijn hun geconsolideerde jaarrekening dienen op te stellen overeenkomstig IAS-normen en Lidstaten de optie krijgen om verplicht of vrijwillig de mogelijkheid te geven aan de ondernemingen om ook IAS-normen te gebruiken in hun enkelvoudige jaarrekening
- ⇒ **Het CBN-advies 126/17 moet gelezen worden in de context van het algemeen debat rond de mogelijke toepassing van de IAS-normen in de enkelvoudige jaarrekening, ook in België. Dat debat is vandaag voorbij.**

---

## **II. Elementen van Boekhoudrecht**

# Advies 126/17 (1/2) – Omschrijving

---

## De sleutelementen van het advies

- 1) Het Belgische jaarrekeningrecht bevat **geen bijzondere waarderingsgrondslag voor de bepaling van de aanschaffingswaarde van activa die om niet worden verkregen**. Alleen activa verkregen ten bezwarende titel (d.i. tegen betaling van een prijs die al of niet is uitgedrukt in geld) worden bedoeld.
- 2) **Gelet op de vereiste van een getrouwe financiële verslaglegging, moet, voor de bepaling van de aanschaffingswaarde van activa verkregen om niet, geredeneerd worden in termen van vermogenstoename en niet in termen van historische kostprijs aangezien die in casu uiteraard ontbreekt. De om niet gerealiseerde vermogenstoename wordt gewaardeerd tegen "werkelijke waarde "**
- 3) Dit maakt mogelijk dat de jaarrekening een **passend inzicht** verstrekt van de vermogensbestanddelen van de onderneming en het gebruik ervan en het moet niet worden uitgesloten **op basis van het voorzichtigheidsbeginsel aangezien de verkrijging om niet een onmiddellijke vermogenstoename tot gevolg heeft waarover de onderneming het volledige beschikkingsrecht verkrijgt**. Bijgevolg moet een opbrengst ten belope van het verschil tussen de werkelijke waarde en de betaalde prijs erkend worden als resultaat. Dit is in overeenstemming met de buitenlandse verslaggevingsnormen.

## Advies 126/17 (2/2) – Omschrijving

---

- 4) Met de eigenlijke verkrijging om niet dienen ook de **verdoken verkrijging om niet en de onrechtstreekse verkrijging om niet gelijkgesteld te worden** . In het eerste geval is er sprake van simulatie en dient ook in de jaarrekening rekening te worden gehouden met de werkelijke aard van de verkrijging. In het tweede geval dient de waarderingsgrondslag van de verkrijging om niet toegepast te worden op de betrokken rechtshandeling (het geding ten behoeve van een derde, afstand van recht, ...).
  
- 5) Met betrekking tot de **gedeeltelijke verkrijging om niet**, moet deze redenering per analogie worden toegepast zodra er een **animus donandi** bestaat in hoofde van een van de partijen.

## Advies 126/17 – Discussiepunten

---

**Het CBN-advies is voor discussie vatbaar op 4 niveau's :**

- ❑ **De procedure:** het in vraag stellen van welbepaalde aanvaarde fiscale en boekhoudkundige doctrine
- ❑ **Het bestaan van een leemte in het boekhoudrecht m.b.t. de aanschaffing om niet**
- ❑ Het bestaan van een **algemeen beginsel op basis waarvan actiefbestanddelen zouden moeten worden gewaardeerd aan hun werkelijke waarde** (redenering in termen van vermogenstoename en niet in termen van historische kostprijs)
- ❑ De draagwijdte van internationale verslaggevingsnormen in het Belgisch boekhoudrecht

Bovendien : de draagwijdte van het principe van het getrouw beeld (niet rechtstreeks ingeroepen in het advies 126/17 maar vaak gebruikt in de latere rechtsleer en de rechtspraak)

## Discussiepunten : 1) De procedure

---

- Advies 126/17 komt terug op een wel aanvaarde fiscale en boekhoudkundige doctrine :**
  - rechtspraak, rechtsleer
  - CBN-advies 1987
  - verschil tussen monetaire en niet-monetaire activa
  
- Mag een advies van de CBN onzekerheid scheppen na 30 jaren zekerheid ?**
  
- Link met een fiscale malaise ?**

## Discussiepunten : 2) Het bestaan van een leemte m.b.t. verkrijging om niet

---

### Stelling

- ❑ Artikel 35 KB W.Venn. heeft enkel betrekking op verrichtingen ten bezwarende titel.

### Discussie

- ❑ Artikel 35 W.Venn. stelt dat :
  - behoudens een aantal opgesomde technische gevallen en het principe van het getrouw beeld, elk actief bestanddeel dient gewaardeerd worden aan zijn aanschaffingswaarde
  - onder aanschaffingswaarde moet worden verstaan : de aanschaffingsprijs, de vervaardigingsprijs of de inbrengwaarde
- ❑ Uit deze wetsbepalingen blijkt duidelijk dat in het Belgisch boekhoudrecht het principe van de historische kostprijs wordt gehanteerd
- ❑ Niets in de tekst laat toe te besluiten dat artikel 35 KB W.Venn. enkel van toepassing zou zijn op verrichtingen ten bezwarende titel.

## Discussiepunten : 3) Historische kostprijs versus vermogenstoename

---

### Stelling

- ❑ Er bestaat een algemeen beginsel op basis waarvan activa oorspronkelijk moeten worden gewaardeerd aan hun “werkelijke waarde”. In verrichtingen ten bezwarende titel is de betaalde prijs de beste maatstaf voor die werkelijke waarde, wat niet het geval is voor (quasi) gratis verrichtingen. Daarom moet in dit laatste geval niet worden geredeneerd in termen van historische kostprijs die in casu uiteraard ontbreekt.

### Discussie

- ❑ Het algemeen principe van oorspronkelijke boeking tegen de (werkelijke) waarde bestaat niet in ons Belgisch boekhoudrecht. Er wordt nergens melding gemaakt van het feit dat er geredeneerd zou moeten worden in termen van vermogenstoename en niet op basis van de historische kostprijs.
- ❑ Integendeel, in ons boekhoudrecht moeten activa gewaardeerd worden op basis van hun werkelijke kostprijs, **d.i. op basis van de middelen waarvan de vennootschap zich heeft moeten ontdoen om de activa te verkrijgen** (ter illustratie cfr de regels van toepassing in geval van ruil). De objectieve “marktwaarde” is in deze context irrelevant.



## Discussiepunten: 4) Het getrouw beeld

---

### KB.W.Venn.

- ❑ Art 24 KB W.Venn. – De jaarrekening moet een getrouw beeld geven van het vermogen, de financiële positie en het resultaat van de vennootschap.
- ❑ Wanneer de toepassing van de bepalingen van deze titel niet volstaat om te voldoen aan het principe van het getrouw beeld, moeten aanvullende inlichtingen worden verstrekt in de toelichting
- ❑ Art 29 KB W.Venn. – Indien in uitzonderingsgevallen blijkt dat de toepassing van de waarderingsregel niet leidt tot de naleving van het getrouw beeld, moet daarvan worden afgeweken om te voldoen aan het getrouw beeld

### De draagwijdte van het principe van het getrouw beeld

- ❑ Is het principe van getrouw beeld een « overriding principle », op basis waarvan mag afgeweken worden van de algemene waarderingsregels (derogerende functie) ? Of, is het door de toepassing van de algemene waarderingsregels dat het getrouw beeld wordt bereikt (eventueel mits vermelding in de toelichting – aanvullende rol) ?
- ❑ Debat dat wordt gevoerd vanaf de jaren 1980

## Discussiepunten: 4) Het getrouw beeld

### De rol van het principe van het getrouw beeld in het Belgisch boekhoudrecht

- ❑ Stelling van de CBN (advies 132/2)
  - *De draagwijdte van het beginsel van het “getrouw beeld” dat in toepassing van de Vierde Richtlijn werd ingevoerd door artikel 3 van het koninklijk besluit van 8 oktober 1976, moet worden begrepen in de context van dit besluit en van het Verslag aan de Koning dat het koninklijk besluit van 12 september 1983 voorafgaat.*
  - *Hieruit volgt in de eerste plaats dat dit getrouw beeld in de regel voortvloeit uit de toepassing van de schema's en waarderingsregels die in het besluit zijn vastgelegd. Dit strookt overigens met een gemeenschappelijke interpretatie van de overeenstemmende bepaling uit de Vierde Richtlijn.*
  - *Verder vloeit hieruit ook nog voort dat zo de toepasselijke schema's en regels niet volstaan om aan het vereiste inzake het getrouwe beeld te voldoen, in de eerste plaats via vermelding van bijkomende gegevens in de toelichting (artikel 24, tweede lid KB W.Venn) moet worden gepoogd zoveel mogelijk dat getrouw beeld te benaderen.*
  - *Slechts indien in uitzonderingsgevallen de vermelding van bijkomende gegevens in de toelichting onvoldoende blijkt om het getrouwe beeld te bekomen, kunnen in toepassing van artikel 29 KB W.Venn. afwijkende waarderingsregels verantwoord of noodzakelijk zijn.*
  
- ❑ **De aanvullende rol** van het principe van « getrouw beeld » in het Belgisch boekhoudrecht is waarschijnlijk de reden waarom de CBN het derogierend effect van het getrouw beeld niet expliciet inroept in het advies 126/17 (><passend beeld).

⇒ **Het principe van het getrouw beeld kan niet voorzien in een juridische basis voor advies 126/17**

## Beoordeling op boekhoudkundig vlak : de draagwijdte van artikel 126/17 - Besluiten

---

- ❑ **PROCEDURE en JURIDISCHE ZEKERHEID**
  - ❑ **SCOPE – Het advies kan ten minste maar van toepassing zijn op verrichtingen die werkelijk om niet zijn, ie zonder enige vorm van tegenprestatie en met een *animus donandi*.** Veel verrichtingen die op het eerste gezicht « om niet » lijken, zijn in werkelijkheid « ten bezwarende titel ». In de meeste gevallen is « met de verkrijging om niet » rekening gehouden met het algemeen evenwicht tussen de partijen => vergoedende verkrijging om niet.
  - ❑ **HISTORISCHE KOSTPRIJS – Met betrekking tot de echte verrichtingen om niet, moet vastgesteld worden dat het Belgisch boekhoudrecht het op geen enkele manier mogelijk maakt om af te wijken van het principe van de historische kostprijs. Dit is bovendien coherent met de stelling dat activa moeten worden gewaardeerd op basis van de middelen waarvan de vennootschap zich heeft moeten ontdoen om de activa te verkrijgen**
  - ❑ **GETROUW BEELD – Het beginsel van het getrouw beeld zoals geïnterpreteerd in het Belgisch boekhoudrecht laat niet toe om af te wijken van de algemene waarderingsregels.**
- => Het boekhoudrecht is vooral een « taal » gebaseerd op bepaalde afspraken in functie van welbepaalde doelstellingen. De boekhoudkundige waarheid is niet uniek. Advies 126/17 gaat niettemin duidelijk verder dan de tot nu toe algemeen aanvaarde principes van het Belgische boekhoudrecht.

# De gevolgen van advies 126/17 – de antwoorden aan de Minister van Financiën

---

- ✓ PV n°1084 van 12 jan 2001
- ✓ PV n°1024 van 29 mei 2002
- ✓ PV n°1092 van 26 aug 2002
- ✓ PV n°258 van 6 jan 2010
- ✓ PV n°5706 van 8 jan 2001
- ✓ PV n°6259 van 29 jan 2001
- ✓ PV n°7234 van 15 mei 2002

## **Samenvatting**

- ✓ CBN-adviezen hebben geen juridische kracht => geen probleem met eventuele terugwerkende kracht
- ✓ CBN is niet bevoegd in fiscalibus
- ✓ Geen « nieuwe fiscale regel » => geen directe toepassing van de adviezen
- ✓ Verzoek ingediend bij de Raad van State => er wordt geen standpunt verwacht zolang de procedure loopt.
- ✓ PV van 2010 : « Dat advies is door de fiscale administratie gekend en zij past in voorkomend geval de passende fiscale bepalingen toe. Ik denk in het bijzonder aan de bepalingen van artikel 24, lid 1, 1°WIB 1992. In bepaalde gevallen zal artikel 24, lid 1, 4° eveneens kunnen worden toegepast aangezien deze bepaling onder meer de situaties beoogt waarbij activa ondergewaardeerd zijn door de schending van de boekhoudkundige of fiscale bepalingen »

# De gevolgen van advies 126/17 – de rechtspraak

- ✓ Rechtspraak verdeeld maar meerderheid weigert advies 126/17 toe te passen
- ✓ 2 types dossiers :
  - verbonden aan een opstalrecht
  - verbonden aan de overdracht van deelnemingen
- ✓ In afwachting van Cassatie...

## 126/17 niet toegepast

**Hof van Beroep Bxl, 29 Okt 2008**, tegen beslissing **1ste aanleg van 14 dec 2005** (waardering deelneming)

**Leuven, 11 Sept 2009** (opstalrecht)

**Hof van beroep Bxl, 31 maart 2010** (waardering deelneming) bevestiging **1ste aanleg Bxl, 21 Mei 2008** – Cass. ingediend en hangende

**Namen, 17 maart 2011** (waardering deelneming)

## 126/17 toegepast

**Gent, 14 nov 2002** (Artwork)

**Gent, 13 Jan 2009**, bevestigd door **Gent 12 okt 2010** (opstalrecht)

**Hof van beroep van Gent, 4 jan. 2011** (waardering deelneming)

***Bepaling van de aanschaffingswaarde in verhouding met de bestemde middelen***

***Geen derogierend effect van het getrouw beeld***

***Cass. 18 mei 2001 heeft betrekking op verrichtingen ten bezwarende titel***

***Derogerend effect van het principe van het getrouw beeld***

***Vermogenstoename***

## Besluiten

---

- ❑ Advies 126/17 moet begrepen worden in een **welbepaalde context** (IFRS, affaire Artwork, Cassatie arrest van 2001...).
- ❑ **Gebrek aan rechtsgrond om het advies te staven** – Meer een aanbeveling **de lege ferenda**, onder invloed van IFRS, dan een interpretatie de lege lata conform het positief algemeen boekhoudrecht.
- ❑ De lege ferenda, stelt zich de vraag welk beeld de jaarrekening moet weergeven. Een beeld over de middelen van een onderneming en de manier waarop ze deze gebruikt ? Een inzicht in de vermogenstoestand van een onderneming ?
- ❑ En last but not least, de totaliteit van de rechtspraak die er bestaat rond advies 126/17 is uitsluitend fiscaal gelinkt ⇒ **Is het probleem niet eerder fiscaal dan boekhoudkundig ?**


---

## **III. Fiscale aspecten**

## Evaluatie op fiscaal vlak – iets fundamenteel storend

---

### ❑ Oorspronkelijk is er een fiscale problematiek

- 
- Verschillen *de jure* in de fiscale behandeling m.b.t. eenzelfde economische werkelijkheid, afhankelijk van de aard van de belastingplichtige (meerwaarde op aandelen verwezenlijkt door een natuurlijke persoon versus een vennootschap)
  - Verschillen *de facto* in de werkelijke taxatie afhankelijk van de specifieke toestand van de belastingplichtige die de verrichting doet (fiscale verliezen,...)
  - ⇒ **Belang voor de belastingplichtige om belastbare materie te laten overgaan van belastingplichtige A naar belastingplichtige B**
  - ⇒ **Mogelijke nood aan een fiscale aanpak om dat soort verrichtingen tegen te gaan**

### ❑ Een betwist advies van de CBN stelt een fiscaal algemeen aanvaarde behandeling in vraag, met als gevolg een reeks fiscale geschillen.

### ❑ Deze fiscale geschillen leiden tot :

- Het terug in vraag stellen van een aantal basisbeginselen van het boekhoudrecht (getrouw beeld, aanschaffingswaarde...).
- Het geven aan het CBN-advies een draagwijdte dat het oorspronkelijk waarschijnlijk niet had....
- Verwarring in een ondertussen gestabiliseerd boekhoudrecht



## Evaluatie op fiscaal vlak – iets fundamenteel storend

---

- ❑ Terwijl er een aantal fiscale regels bestaan die zouden moeten toelaten om dat soort van toestanden aan te pakken
  - Transfer pricing
  - Artikel 24, al 1, 1° en 4° WIB ?
  - Artikel 26 WIB
  - Artikel 207/79 WIB
  - Simulatie
  
- ❑ En als dat nog niet voldoende zou zijn, is het aan de fiscale wetgever om de nodige maatregelen te nemen.....

# Evaluatie op fiscaal vlak – 1) Transfer pricing

---

- ❑ Algemene principes van de OESO
- ❑ Artikel 185 WIB

*§1. Vennootschappen zijn belastbaar op het totale bedrag van de winst, uitgekeerde dividenden inbegrepen.*

*§ 2. Onverminderd het tweede lid, voor twee vennootschappen die deel uitmaken van een multinationale groep van verbonden vennootschappen en met betrekking tot hun grensoverschrijdende onderlinge relaties:*

*a) indien tussen de twee vennootschappen in hun handelsbetrekkingen of financiële betrekkingen, voorwaarden worden overeengekomen of opgelegd die afwijken van die welke zouden worden overeengekomen tussen onafhankelijke vennootschappen, mag winst die één van de vennootschappen zonder deze voorwaarden zou hebben behaald, maar ten gevolge van die voorwaarden niet heeft behaald, worden begrepen in de winst van die vennootschap;*

*b) indien in de winst van een vennootschap winst is opgenomen die eveneens is opgenomen in de winst van een andere vennootschap, en de aldus opgenomen winst bestaat uit winst die deze andere vennootschap zou hebben behaald indien tussen de twee vennootschappen zodanige voorwaarden zouden zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke vennootschappen zouden zijn overeengekomen, wordt de winst van de eerstbedoelde vennootschap op passende wijze herzien.*

*Het eerste lid vindt toepassing bij voorafgaande beslissing onverminderd de toepassing van het Verdrag ter afschaffing van dubbele belasting in geval van winstcorrecties tussen verbonden ondernemingen (90/436) van 23 juli 1990 en de internationale overeenkomsten ter voorkoming van dubbele belasting.*

# Evaluatie op fiscaal vlak – 2) Artikel 24 WIB? (1/2)

---

## □ Artikel 24

**Winst bestaat uit inkomsten (...) die voortkomen :**

- 1° uit alle verrichtingen gedaan door de inrichtingen van die ondernemingen of door toedoen daarvan ;**
- 2° uit enige waardevermeerdering van activa die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt en uit enige uit die werkzaamheid volgende waardevermindering van passiva, wanneer de desbetreffende meerwaarden of minderwaarden zijn verwezenlijkt of in de boekhouding of jaarrekening zijn uitgedrukt ;**
- 3° uit enige, zelfs niet-uitgedrukte of zelfs niet-verwezenlijkte meerwaarde op financiële vaste activa en andere effecten in portefeuille die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, indien de waarde daarvan op het einde van het belastbare tijdperk is toegenomen en in zover ze niet hoger is dan de aanschaffings- of beleggingswaarde ;**
- 4° uit onderwaarderingen van activa of overwaarderingen van passiva, in zover de onderwaardering of de overwaardering niet samenvalt met een al dan niet uitgedrukte vermeerdering of vermindering, naar het geval, noch met afschrijvingen die voor de toepassing van de belasting in aanmerking zijn genomen.**

## Evaluatie op fiscaal vlak – 2) Artikel 24 WIB ? (2/2)

---

- Artikel 24, 1<sup>ste</sup> lid, 1:
    - Bestaan van een autonome winstbegrip in fiscaliteit?
    - Debat definitief afgesloten door Cassatie, in 1997 : « Sauf dérogation expresse de la loi fiscale, les bénéfiques imposables des entreprises sont déterminés conformément au droit comptable »
  - Artikel 24, 1<sup>ste</sup> lid, 2 et 3 : hebben betrekking op de meer- en minwaarde na de oorspronkelijke aanschaffing en boeking van een activa
  - Artikel 24, 1<sup>ste</sup> lid, 4: onderwaardering van activa/overwaardering van passiva IN OVERTREDING met het boekhoudrecht
- ⇒ **Het fiscale winstbegrip is a priori (behoudens fiscale afwijkende regel) gelijklopend met het boekhoudkundige begrip**

## Evaluatie op fiscaal vlak: 3) Artikel 26 WIB

### WIB

---

#### ❑ Artikel 26 WIB

Wanneer een in België gevestigde onderneming abnormale of goedgunstige voordelen verleent, worden die voordelen, onverminderd de toepassing van artikel 49 en onder voorbehoud van het bepaalde in artikel 54 , bij haar eigen winst gevoegd, tenzij die voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van de belastbare inkomsten van de verkrijger.

- ❑ Heeft betrekking op de toestand van de onderneming die het voordeel toekent
- ❑ Enkel de “ondernemingen” zijn in scope. Natuurlijke personen zijn out of scope
- ❑ Geen toepassing van artikel 26 WIB indien de voordelen in aanmerking komen voor het bepalen van het belastbaar inkomen van de verkrijger

## Evaluatie op fiscaal vlak – 4) Artikel 207 WIB

---

- ❑ Artikel 207 (en 79 WIB)

Geen van deze aftrekkingen (DBI, investeringsaftrek, NID, verliezen....) mag worden verricht op het gedeelte van het resultaat dat voortkomt uit abnormale of goedgunstige voordelen (...)

- ❑ “Dubbele sanctie” in hoofde van degene die het voordeel krijgt

- Het verkregen voordeel maakt vroeg of laat deel uit van de belastbare materie van degene die het krijgt
- Geen compensatie van de verkregen voordelen met fiscale aftrekkingen – minimale belastbare basis

- ❑ Quid mbt de voordelen die niet als dusdanig moeten geboekt worden?

## Evaluatie op fiscaal vlak – De simulatie

---

- ❑ And last but not least, in uitzonderlijke gevallen waarbij een liberaliteit zou zijn vermomd als een verrichting om niet, behoort het aan de fiscus om de simulatie in te roepen
- ❑ Ter herinnering, er is sprake van simulatie wanneer *les parties font un acte apparent dont elles conviennent de modifier ou de détruire les effets par une autre convention demeurée secrète.*
- ❑ Simulatie >< getrouw beeld >< economische werkelijkheid >< substance over form

## En morgen?

---

- ❑ Naar een boekhoudkundige evolutie ? Het « substance over form » principe als verplichting ingevoerd in het recentste voorstel tot richtlijn ter aanpassing van de 4de en de 7de richtlijn
- ❑ Naar een evolutie van het fiscaal recht ? Quid met nieuwe anti-misbruik bepaling ?
- ❑ Ondertussen in afwachting van het arrest van het Hof van Cassatie