

Fiscale Actualiteit

Nr. 40 Jaargang 38 week 5 – 11 december 2019

Versijnt wekelijks, behalve in weken 1, 20, 31–35, 46 en 52 Afgiftekantoor Brussel X P2A9387

inhoud

beroepskosten

Privaat vastgoed in vennootschap dan toch aftrekbaar: de herboren meerwaardetheorie 1

DAC 6

Verplichte aangifte van grensoverschrijdende constructies: richtlijn omgezet 3

fiscale regularisatie

Cassatie: partiële aangifte EBA-*bis* is wel degelijk wettelijk 9

btw

Optionele btw-heffing op onroerende verhuur: bewijslast voor fiscus of (ver)huurder? 12

korte berichten

Agenda 14

In het Staatsblad van 1 tot 19 november 2019 15

beroepskosten

Privaat vastgoed in vennootschap dan toch aftrekbaar: de herboren meerwaardetheorie

Stijn LAMOTE advocaat-vennoot Lamote Stragier Advocaten

Onlangs reikte het Hof van Cassatie een duidelijk criterium aan voor de aftrekbaarheid van kosten m.b.t. een onroerend goed dat in een vennootschap zit. De kost moet gedaan zijn in het eigen belang van de vennootschap. Er is dus geen aftrek als de villa of het appartement uitsluitend aangekocht is in het belang van de bedrijfsleider (zie *Fisc. Act.* 2019, 32/1). Maar dat sluit natuurlijk niet uit dat de vennootschap kan aantonen dat de aankoop van het onroerend goed wel degelijk de belangen van de vennootschap dient, zelfs als het privé gebruikt wordt. Het hof van beroep te Gent heeft nu zo'n geval behandeld. De zaak betrof een appartement aan de kust (Gent 3 december 2019, 2018/AR/1530).

Het Hof van Cassatie pakte in 2015 uit met het principe dat voor de aftrek van kosten in een vennootschap in de zin van artikel 49 WIB 92 niet vereist is dat de kosten verband houden met het statutair doel of de maatschappelijke activiteit van die vennootschap (Cass. 4, 12 en 19 juni 2015, *Fisc. Act.* 2015, 27/1).

Op basis van die arresten werd in bepaalde rechtsleer al te simplistisch verdedigd dat de kosten in verband met onroerende goederen die hoofdzakelijk privé worden gebruikt (bv. door een bestuurder), daardoor sowieso aftrekbaar konden zijn voor vennootschappen.

kosten voor
appartement aan zee
toch aftrekbaar?

TaxWorld.be



Wolters Kluwer

Artikel 49 WIB 92: geen activiteitsvoorwaarde, wel intentionaliteitsvoorwaarde

**centrale voorwaarde:
kost is gedaan om
belastbare inkomsten
te behalen**

Dat was juist en niet juist. Dat er geen band hoeft te zijn met het statutair doel, neemt niet weg dat de andere voorwaarden van artikel 49 WIB 92 vervuld moeten zijn bij het investeren in vastgoed. Inzonderheid moet iedere kost zijn gedaan om belastbare inkomsten te behouden of te verkrijgen (de zogenaamde *finaliteits- of intentionaliteitsvoorwaarde* van artikel 49 WIB 92). Ondertussen is dat ook bevestigd door rechtspraak van het Hof van Cassatie van 21 september 2018. In dat arrest stelt het Hof dat kosten in hoofde van een vennootschap niet in aftrek kunnen komen als zij gemaakt zijn “uitsluitend met het oogmerk privékosten van de zaakvoerders ten laste te nemen” (zie *Fisc. Act.* 2018, 35/1).

feitenkwestie

Hoever de bewijsverplichting gaat voor belastingplichtigen die willen aantonen dat kosten voor private onroerende goederen in vennootschappen toch gedaan zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, die vraag is ondertussen quasi dagelijkse kost geworden voor onze fiscale rechtbanken en hoven.

De essentie lijkt te zijn: de vennootschap moet, als zij investeert in een vastgoed, ook als zij het privaat ter beschikking stelt, een redelijk uitzicht hebben op winst.

Hoe moet dat worden ingevuld? Dat kan op tweeërlei manieren.

Invullen via bezoldigingstheorie ...

bezoldiging in natura

Dat kan *vooreerst* hard gemaakt worden vanuit de bezoldigingstheorie. De bestuurder verleent prestaties voor de vennootschap die bij de vennootschap (belastbaar) resultaat tot gevolg hebben. De vennootschap kiest ervoor om haar bestuurder daarvoor (deels) in natura te bezoldigen, meer bepaald door hem een vastgoed ter beschikking te stellen. Dat veronderstelt dat de bestuurder dat voordeel in natura ook aangeeft in de personenbelasting. De fiscus kan de opportuniteit van die bezoldigingswijze niet in vraag stellen. De intentie om winst te maken kan in die context door de vennootschap hard gemaakt worden door aan te tonen dat de inkomsten die de bestuurder voor rekening van de vennootschap genereert, hoger liggen dan de kosten van het vastgoed dat hem ter beschikking staat (afschrijving, interest, onroerende voorheffing, ...) en de andere onderdelen van zijn bezoldigingspakket – minstens dat dat de intentie is. Om de fiscus (en de rechtspraak) daarvan te overtuigen, moet die verloningspolitiek wel aardig gedocumenteerd zijn (bv. notulen algemene vergadering waarin de loonkost van de bezoldiging(en) cijfermatig in kaart wordt gebracht, vergeleken wordt met de door de bedrijfsleider gegenereerde inkomsten en wordt goedgekeurd).

**juiste invulling van
bewijslast is cruciaal**

Er mogen daarbij geen constructies worden opgezet waarbij het winst oogmerk ontbreekt én alles uiteindelijk en uitsluitend ten behoeve van het privaat vermogen van de zaakvoerder is opgezet (Cass. 21 september 2018 – zie hoger). Dat zou problematisch kunnen zijn in *bepaalde* gevallen van vruchtgebruikstructuren, waarbij de bestuurder naast een aantrekkelijk bezoldigingspakket ook – en vooral – op termijn een vastgoed verwerft zonder daarbij zijn redelijk aandeel te hebben bijgedragen. Het gaat dan bv. om gevallen waarbij de aankoop van het vruchtgebruik (ten laste van de vennootschap) is overgewaardeerd en de bijdrage van de blote eigenaar/bestuurder dus ondergewaardeerd is.

Er wordt met andere woorden een afweging gemaakt tussen het belang van de vennootschap en dat van de bestuurder. Maar zodra de vennootschap een eigen belang kan aantonen (er moet minstens winstpotentie zijn), bijvoorbeeld omdat de voorwaarden van de bezoldigingstheorie zijn vervuld, dan is de intentionaliteitsvoorwaarde vervuld en staat de aftrek in de zin van artikel 49 WIB 92 niet onder druk. De talrijke negatieve rechtspraak over de bezoldigingstheorie (zie bv. *Fisc. Act.* 2019, 1/11 en 18/11, 2017, 13/1) houdt geenszins een principiële verwerping van die theorie in, integendeel. Het komt aan op de juiste invulling van de bewijslast.

... of de (herboren) meerwaardetheorie

De intentionaliteitsvoorwaarde kan *daarnaast* – in gevallen waar een vennootschap privé gebruikt vastgoed in volle eigendom in portefeuille heeft – ook nog op een andere wijze worden ingevuld. Dat wordt nu bevestigd door een uitspraak van het hof van beroep van Gent van 3 december 2019.

**Gent staat aftrek
toch toe**

In het betrokken geval heeft een vennootschap twee appartementen aan de kust. Eén wordt aan de bedrijfsleider verhuurd, één wordt ter beschikking gesteld via verloning in natura. Belangrijk is dat beide onroerende goederen zich in *volle eigendom* in de vennootschap bevinden. De fiscus verwerpt de kosten van beide onroerende goederen.

appartement aan de kust als belegging

(aanzienlijke) meerwaarde is afdoende bewezen, vindt hof

concrete invulling bewijslast blijkt bepalend

essentieel verschil met vruchtgebruikconstructie

cruciaal: bewijslast naar behoren invullen

Het hof benadrukt vooreerst dat naast het overwegen van de principes iedere zaak vooral in concreto moet worden beoordeeld.

Tijdens de debatten maakt de belastingplichtige duidelijk, los van het gebruik van het vastgoed, dat tegenover de kosten een werkelijke actiefpost voor de vennootschap staat: “de investeringskost is een kost die er toe leidt dat het actief verankerd wordt in het vermogen van de vennootschap, waarbij de doelstelling van appellante als vennootschap geacht moet worden te zijn geweest de middelen van de vennootschap duurzaam te beleggen”. Het hof vindt het daarbij van geen tel dat de aankopen gepaard gaan met een financiering, dus gebeurd zijn met geleend geld.

Het hof vindt het cruciaal dat (1) het een algemene bekendheid is dat een appartement aan de Belgische kust een interessant investeringsgoed is gelet op de waardeverandering en (2) de belastingplichtige weet te documenteren dat sinds de aankoop het vastgoed ondertussen aanzienlijk in waarde is gestegen. Van het betreffende appartement was de waarde al verdubbeld sinds de aanschaf (in 10 jaar), en ook de *algemene* waardeverandering van vastgoed in de betreffende gemeente gedurende de afgelopen 15 jaar had de belastingplichtige gedocumenteerd met precieze cijfers. Het hof volgt op basis daarvan de belastingplichtige in diens argument dat “redelijkerwijze een meerwaarde uit de realisatie van de onroerende goederen te verwachten valt”. Om die reden besluit het hof dat het om een winstgevende investering gaat. En bijgevolg is de overtuiging afgedwongen dat de kosten met betrekking tot beide appartementen gedaan zijn om belastbare inkomsten te behouden of te verkrijgen en – dus – dat de kosten steeds aftrekbaar zijn met toepassing van artikel 49 WIB 92.

Ook hier is het duidelijk dat de concrete invulling van de bewijslast cruciaal was. Het hof kon de kwaliteit van de bewijslevering (waarbij op gedocumenteerde wijze de waardeverandering werd hard gemaakt) smaken, en bevestigde daarom de aftrek.

Opvallend is dat het hof nog het verschil aanstipt met gesplitste verwervingen van vruchtgebruik (vennootschap) en blote eigendom (bestuurder), waar de eventuele latere meerwaarde niet substantieel zal toekomen aan de vennootschap omdat het vruchtgebruik gewoon uitdooft, en waar de meerwaardetheorie derhalve niet speelt.

Duidelijke boodschap

Dit arrest roept opnieuw een halt toe aan de voor de belastingplichtige vrij negatieve spiraal waarin de rechtspraak rond aftrek van kosten met betrekking tot privévastgoed was verzeild. Wie de kosten van een privaat aangewend vastgoed afgetrokken wil zien, draagt de bewijslast in de zin van artikel 49 WIB 92. Die bewijslast mag niet lichtzinnig worden genomen. Het welslagen van een zaak valt of staat met het niveau van de invulling van de bewijslast. Die bewijslast kan worden ingevuld via de bezoldigingstheorie ofwel de meerwaardetheorie, ofwel een combinatie van beide. Maar in beide gevallen moet een en ander zeer duidelijk gedocumenteerd worden. In het geval dat voorlag aan het hof van beroep van Gent, had de belastingplichtige die bewijslast voortreffelijk ingevuld, vandaar dat dit arrest afwijkt van eerdere uitspraken over de meerwaardetheorie en als richtinggevend naar invulling van bewijslast mag worden beschouwd.