

## Maart 2008

### Jaargang 19



- 1 Cassatie verlegt bewijslast bij herstructurerings naar fiscus: fundamentele ommezwaai.
- 2 Verhuur van opslagruimten en btw. Een stand van zaken.
- 3 Nieuw attractief collectief bonusstelsel werknemers vanaf 1 januari 2008.
- 4 De invoering van een btw-eenheid: analyseer vooraf ook de mogelijke risico's.
- 6 De notionele interestaftrek voor Belgische vaste inrichtingen/bijkantoren.
- 7 Herziening IAS 23: Financieringskosten.
- 7 BDO Atrio Business Planning Services verleent financieel management advies op maat van uw bedrijf.
- 8 Koersverschillen op FVA zijn geen financiële kosten.
- 9 BDO Atrio International Tax Seminar 2008

## Cassatie verlegt bewijslast bij herstructurerings naar fiscus: fundamentele ommezwaai

*Het Hof van Cassatie heeft in zijn belangrijk arrest van 13 december 2007 de fiscale administratie en haar rullingpraktijk in het ongelijk gesteld. Operaties zoals fusies, splitsingen en inbrengen van ondernemingen moeten zonder fiscale kostprijs doorgevoerd kunnen worden conform de Europese Fusierichtlijn. Een belaste reorganisatie is enkel mogelijk indien de fiscus de afwezigheid van rechtmatige behoeften kan aantonen.*

### ■ FISCALE NEUTRALITEIT IN DE EUROPESE FUSIERICHTLIJN

Sinds 1993 is er een Europese richtlijn op het vlak van herstructurerings (de fusierichtlijn). Die richtlijn schrijft voor dat alle herstructurerings fiscaal neutraal moeten kunnen gebeuren, tenzij eventueel sprake is van belastingontduiking.

De fiscale neutraliteit houdt in dat er niet afgerekend moet worden over latente meerwaarden en dat onbelaste reserves niet plots belast worden bij een herstructurering. De fiscale boekwaarden zijn dan voor en na de herstructurering onveranderd.

De lidstaten werden verplicht deze principes in hun wetgeving in te schrijven, maar konden wel voorzien dat de fiscale neutraliteit geweigerd wordt aan herstructurerings die opgezet zijn met als doel de belasting te vermijden of als er fiscale fraude in het spel is.

Wanneer er geen fiscale neutraliteit is, dient vennootschapsbelasting betaald te worden over de onbelaste reserves. Ook over het verschil tussen de fiscale boekwaarde

en de marktwaarde van gebouwen, machines, cliënteel..... Hierbij komt nog roerende voorheffing alsof de vennootschap geliquideerd wordt.

### ■ BELGISCHE WET EN RULINGPRAKTIJK

De Belgische wetgever heeft die richtlijn uitgevoerd voor nationale herstructurerings. Sinds 1993 zijn de principes ingeschreven in de Belgische wetgeving in artikel 211 WIB.

Dit artikel bepaalt dat reorganisatieverrichtingen (fusies, splitsingen, inbrengen, ...) plaats kunnen vinden onder een fiscaal neutraal regime als de verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften. Lezing van artikel 211 WIB leidt tot de conclusie dat de bewijslast voor deze financiële of economische behoeften bij de belastingplichtige rust.

Dit heeft er ook toe geleid dat de rullingdienst (dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken) vaak bevestigd wordt door belastingplichtigen inzake een geplande reorganisatieverrichting. Die vraag betreft dan in concreto of deze verrichting beantwoordt aan rechtmatige financiële of economische behoeften met het oog op een beoogde fiscaal neutrale behandeling.

Sindsdien is men bij de rullingdienst het begrip "rechtmatige financiële of economische behoeften" voor herstructurerings in de praktijk gaan invullen.

De rullingdienst is de laatste jaren verdienstelijk en efficiënt geweest in het verlenen van fiscale zekerheid. Wie duidelijk kon aantonen dat de herstructurering nodig was voor de activiteiten, kreeg vlug volledige zekerheid.

Zij die bijvoorbeeld motieven hadden die voortkwamen uit de behoeften van de aandeelhouders, kregen die zekerheid niet, ook al waren die motieven niet fiscaal geïnspireerd.

Vragen voor een splitsing van de onroerende goederen

en de exploitatie om nadien de exploitatie zonder onroerende goederen op de markt te kunnen brengen, krijgen bijvoorbeeld geen positieve ruling.

Soms worden ook engagementen gevraagd. Men vraagt bijvoorbeeld te verklaren dat het niet de bedoeling is de meerderheid van de aandelen de eerste drie jaar na de herstructurering te verkopen. Daarmee ging de rulingdienst net niet op de stoel van de ondernemer zelf zitten.

## ■ CASSATIE

Het Hof van Cassatie heeft nu de principes van de Belgische wetgeving getoetst aan de fusierichtlijn.

De casus betrof een vennootschap die eigendom was van twee broers. De vennootschap had diverse participaties en onroerende goederen. De broers wilden splitsen en elk hun eigen weg gaan. In plaats van de vennootschap te liquideren, vennootschapsbelasting te betalen over de onbelaste reserves in de vennootschap naast roerende voorheffing, splitste men de vennootschap belasting-neutraal.

Pikant detail: in de verslagen bij de splitsing had men aangegeven dat de splitsing de mogelijkheid gaf om zonder heffing van roerende voorheffing uit elkaar te gaan. Verder waren er geen bedrijfseconomische motieven weergegeven in de verslagen.

De Administratie hield in eerste aanleg en in beroep met succes vol dat de belastingplichtige niet had bewezen dat er rechtmatige financiële en economische behoeften voorhanden waren voor de splitsing.

Het hoogste rechtscollege maakt in zijn arrest van 13 december 2007 een duidelijke analyse bij de principiële rechtsvraag.

De fusierichtlijn schrijft voor dat de lidstaten de fiscale neutraliteit moeten toestaan, tenzij belastingfraude of ontwijking het hoofdoel of een van de hoofdoelen is van de herstructurering.

Het is aan de overheid om te bewijzen dat er geen zakelijke overwegingen zijn voor de herstructurering. Het is niet aan de belastingplichtige om te bewijzen dat er bedrijfseconomische motieven zijn.

Het Hof van Cassatie komt aldus tot de conclusie dat alle herstructurerings fiscaal neutraal moeten kunnen, tenzij de administratie bewijst dat er belastingontwijking of fraude in het spel is.

## ■ WAT NU?

Het arrest is voor de praktijk erg belangrijk en betekent een fundamentele ommezwaai. Een richtlijn conforme interpretatie houdt in dat fiscale neutraliteit de algemene regel is. Als de fiscus de verrichting wil belasten is het bijgevolg de uitzondering, en rust de bewijslast bijgevolg op de fiscus. Het is duidelijk dat dit arrest ook onzekerheid teweegbrengt.

De Belgische wet is in 1993 niet conform de richtlijn gewijzigd. En er is de rullingpraktijk die jarenlang de bakens heeft uitgezet op basis van die foute wetgeving. Grote vraag is wat de reactie zal zijn van de Administratie.

Het feit dat zij voortaan zal moeten aantonen dat geen zakelijke overwegingen aanwezig waren, komt eigenlijk neer op een negatief bewijs.

## Verhuur van opslagruimten en btw. Een stand van zaken.

*Door de vrijstelling van onroerende verhuur moet een onderneming die een gebouw verhuurt de btw op de oprichtingskosten van het gebouw bij zijn kostprijs tellen. Wanneer het gebouw door de huurder echter uitsluitend gebruikt wordt voor de opslag van goederen, is de btw-vrijstelling niet van toepassing. Over de huurprijs is dan btw verschuldigd, maar hierdoor kan de verhuurder de opwaartse btw met betrekking tot dit gebouw volledig recupereren.*

*Wanneer de verhuur samenhangt met goederenvervoer kan de verhuur onder bepaalde voorwaarden zelfs zonder btw worden gefactureerd, terwijl de verhuurder zijn recht op aftrek blijft behouden.*

## ■ UITSLUITEND VOOR OPSLAG

De administratie interpreteert de uitzondering op de vrijstelling zeer restrictief: de huurder mag het gehuurde gebouw uitsluitend voor opslag van goederen bestemmen.

Weliswaar aanvaardt zij een kleine kantoorruimte in het gebouw. Dit kantoor mag echter niet alleen maximaal 10% van de verhuurde ruimte beslaan. Strenger nog is de voorwaarde dat dit kantoor enkel gebruikt wordt door personen die belast zijn met het beheer van opgeslagen goederen. Het feit dat ook de boekhouding in dit kantoor gevoerd wordt of de commerciële dienst er gevestigd is, staat de btw-toepassing en meteen het aftrekrecht in de weg.

Niet alleen productie (bijvoorbeeld het op maat zagen van planken) in het verhuurde gebouw is uit den boze. Een toonzaal kan volgens de btw-administratie evenmin met btw worden verhuurd.

Telkens een gerechtelijke uitspraak de beperkende voorwaarden van de fiscus met betrekking tot de oppervlakte of het gebruik van een kantoor versoepelt, herhaalt de administratie vrijwel onmiddellijk haar strenge standpunt.

## ■ GEBOUW PER GEBOUW

Soms rees een geschil wanneer een onderneming verschillende gebouwen op dezelfde site verhuurde aan éénzelfde zustervenootschap. De fiscus verdedigde vaak het standpunt dat voor de verhuur van alle gebouwen

de vrijstelling gold, ook al werd één van de verhuurde gebouwen uitsluitend voor opslag gebruikt.

Bij een dergelijke discussie (waarbij de fiscus bovendien het bestaan van twee afzonderlijke gebouwen betwistte), aanvaardde het Hof van Beroep te Antwerpen in zijn arrest van 21 maart 2006 de toepassing en de aftrek van de btw voor het gebouw dat voor opslagruimte bestemd was. Het arrest stelde vast dat er wel degelijk sprake was van twee afgescheiden ruimten aangezien de opslagruimte werd opgericht (nieuwbouw) naast het bestaand gebouw, beide ruimten gescheiden waren door een aparte deur, de opslagruimte bouwtechnisch gescheiden was van de oorspronkelijke constructie en de bouwhoogte en de gebruikte materialen verschillend waren.

De verhuur van een gebouw waarvan de eerste verdieping door de huurder als kantoor en de gelijkvloerse verdieping als opslagplaats gebruikt, wordt echter volledig vrijgesteld.

### ■ OPSLAG EN VERVOER

Soms hangt opslag samen met een vervoeractiviteit. In deze omstandigheden volgt de opslag mutatis mutandis de regels die op het vervoer van toepassing zijn, waarmee het samenhangt.

Dit betekent dat in volgende situaties de opslag die samenhangt met het vervoer zonder btw kan worden gefactureerd, zonder dat daarbij het aftrekrecht verloren gaat:

- Vervoer van Kortrijk naar de Antwerpse haven, waar de goederen enkele dagen worden opgeslagen vooraleer zij worden overgeladen op een schip dat hen naar de VS zal vervoeren (samenhang met vervoer dat verband houdt met de uitvoer; artikel 41, §1, 5° Wbtw)
- Opslag in de Antwerpse haven van goederen die afkomstig zijn uit de VS en zullen worden overgeladen op een vrachtwagen die hen naar Kortrijk vervoert (opslag na invoer waarbij de kostprijs van de opslag opgenomen werd in de maatstaf van heffing bij invoer; artikel 41, §1, 2° Wbtw)
- Opslag tijdens een vervoertraject van goederen die zich onder een opschortende douaneregeling (TI-goederen, goederen in douane-entrepot) of onder een regeling btw-entrepot bevinden (artikel 41, §1, 5° Wbtw)
- Opslag tijdens een vervoertraject van goederen die vanuit een andere lidstaat komen of naar een andere lidstaat zullen vervoerd worden, op voorwaarde dat deze opslag gefactureerd wordt aan een opdrachtgever die in één van de andere lidstaten over een geldig btw-nummer beschikt (artikel 21, §3, 4bis Wbtw).

### ■ ENKEL OPSLAG TUSSEN VERTREK EN AANKOMST VAN HET VERVOER

Ook om uit te maken of opslag al dan niet samenhangt met vervoer hanteert de btw-administratie strikte criteria.

In de eerste plaats kan alleen de opslag van de vervoerde goederen samenhangen met vervoer. De stalling van de vervoermiddelen (oplegger, trekker,...) kan nooit met vervoer samenhangen ook wanneer deze vervoermid-

delen uitsluitend voor internationaal vervoer worden gebruikt.

Bovendien hangt alleen de opslag met vervoer samen die plaatsvindt na het vertrek en vóór de aankomst van het vervoer. De opslag moet met andere woorden een vervoer onderbreken. Opslag vóór het vertrek van het vervoer van geproduceerde goederen of opslag na de aankomst van het vervoer hangt niet met dat vervoer samen.

Steeds meer legt de administratie er de nadruk op dat de eindbestemming van de goederen in elk geval op het ogenblik van de opslag moet gekend zijn.

In haar beslissing nummer ET112982 van 12 juni 2007 benadrukte de administratie dat deze voorwaarde ook en onverkort geldt voor opslag van goederen in een douane-entrepot. De terbeschikkingstelling van bergplaats in een Belgische opslagplaats die erkend is als douane-entrepot van goederen die zich onder deze regeling bevinden kan slechts met vrijstelling van btw (artikel 41, §1, 5° Wbtw) gebeuren, wanneer de bestemming van de goederen op het ogenblik van de binnenkomst in het douane-entrepot reeds bekend is.

Alleen dan hangt deze opslag immers met vervoer samen en kan één van de vrijstellingen van artikel 41 Wbtw worden toegepast.

## Nieuw attractief collectief bonusstelsel werknemers vanaf 1 januari 2008.

*De vorige regering heeft onder de lopende zaken nog snel het nieuwe resultaatsgebonden bonusstelsel voor werknemers goedgekeurd. Dit was een uitvoering van het interprofessioneel akkoord 2007-2008 van de sociale partners.*

In een land zoals België met een hoge fiscale en parafiscale druk wordt voortdurend gezocht naar mogelijkheden om de loonkost te drukken en te optimaliseren. De regels zijn echter ingewikkeld, wijzigen voortdurend zonder enige uniformiteit op het vlak van het arbeidsrecht, de sociale zekerheid of de belastingen.

### ■ ENKEL VOOR WERKNEMERS

Wanneer dan de mogelijkheid wordt gegeven aan de werkgevers in de private sector om jaarlijks een netto bedrag van maximum 2.200 EUR te betalen aan hun werknemers, is dit goed nieuws. Het kan dus niet voor zelfstandige bedrijfsleiders. In het interprofessioneel akkoord voor 2007-2008 sloten de sociale partners een akkoord over de invoering van een nieuw stelsel voor de toekenning van niet-recurrente resultaatsgebonden voordelen. Dat akkoord werd verder geconcretiseerd in de Nationale Arbeidsraad met een CAO nr. 90 en ook de wetgever heeft zijn bijdrage geleverd door een wet die op de laatste dag van vorig jaar nog is verschenen in het Belgisch Staatsblad.

## ■ COLLECTIVITEIT NAAR WERKNEMERS EN DOELSTELLINGEN

Het nieuwe bonussysteem kan ingevoerd worden vanaf dit jaar maar komt niet in de plaats van reeds bestaande stelsels zoals bv. de wet van 22 mei 2001 betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen of aandelenopties.

Het nieuwe bonussysteem is een systeem dat gebaseerd is op de collectiviteit en dit op twee vlakken.

Het moet gaan om een regeling die voordelen toekent aan alle werknemers van de onderneming, een groep van ondernemingen of een welomschreven groep van werknemers waarbij de anti-discriminatiebepalingen moeten nageleefd worden.

KMO's die slechts één werknemer tewerkstellen, kunnen een niet-recurrent resultaatgebonden voordeel invoeren, voor zover dit voordeel niet gebonden is aan een individuele doelstelling.

Het begrip collectief betekent inderdaad ook dat de toekenning van de voordelen gebonden is aan het bereiken van collectieve resultaten die afhankelijk zijn van de verwezenlijking van concrete, duidelijke, meetbare en verificerbare doelstellingen.

De te behalen doelstellingen kunnen van financiële aard zijn door een koppeling aan de omzet of de winst maar kunnen bv. ook betrekking hebben op de vermindering van het aantal arbeidsongevallen of van het absentieïsme in de onderneming. Of het behalen van een ISO norm. Doelstellingen waarvan de realisatie kennelijk zeker is op het moment van de invoering, worden uitgesloten van het nieuwe bonussysteem teneinde misbruiken te voorkomen. Ook mag de bonus niet gekoppeld worden aan de aandelenkoers van de onderneming.

De voordelen mogen niet worden ingevoerd ter vervanging of ter omzetting van bestaande voordelen tenzij voor bestaande resultaatgebonden systemen die al collectief zijn en waarbij de bonus gekoppeld is aan collectieve en eventueel ook individuele doelstellingen.

## ■ PROCEDURE VOOR INVOERING

Het nieuwe bonussysteem kan slechts worden ingevoerd op initiatief van de werkgever. Ofwel voert men het in met een collectieve arbeidsovereenkomst (cao) indien er een syndicale afvaardiging is voor de werknemers waarvoor het wordt ingevoerd, ofwel kan men kiezen tussen het afsluiten van een dergelijke cao op ondernemingsvlak of via een toetredingsakte indien er geen syndicale afvaardiging is. De procedure van een toetredingsakte is vrij omslachtig en vereist ook nog een controle door het bevoegd paritair comité waardoor dit administratief vrij zwaar wordt. Het toekenningsplan zal ook een aantal verplichte vermeldingen moeten hebben teneinde het operationeel mogelijk te maken. Op het ogenblik van de betaling van de voordelen moet de werkgever aan de werknemer een informatiefiche bezorgen.

## ■ FISCALE VRIJSTELLING TOT 2.200 EUR; SOCIALE INHOUDING DOOR WERKGEVER

De bonus mag per werknemer een maximumbedrag van 2.200 EUR per kalenderjaar niet overschrijden. Voor de werknemer geldt tot het grensbedrag per kalenderjaar een volledige fiscale vrijstelling. Tot dat grensbedrag zijn de normale socialezekerheidsbijdragen niet verschuldigd. De werknemer kan het echter ook netto ontvangen van meerdere werkgevers per jaar ten belope van het bedrag van 2.200 EUR. Daarboven is het hogere bedrag gewoon loon voor de sociale zekerheid.

De werkgever betaalt een bijzondere forfaitaire bijdrage van 33 % aan de RSZ. Op fiscaal vlak is de kost voor de werkgever volledig aftrekbaar in de vennootschapsbelasting. Deze zal het voordeel wél moeten vermelden op de fiscale loonfiche 281.10.

Aan de niet-recurrente resultaatgebonden voordelen kunnen tot beloop van het grensbedrag van 2.200 EUR per jaar geen rechten worden ontleend door de werknemer hetgeen impliceert dat het voordeel o.m. geen gevolgen heeft voor de berekening van het feestdagenloon, het gewaarborgd loon en de opzeggingsvergoeding. Het komt ook niet in aanmerking om vast te stellen of een in de wet op de arbeidsovereenkomst bepaald loonplafond (proeftermijn, niet-concurrentiebeding of opzegtermijn voor bedienden) al dan niet werd bereikt. Het heeft ook tot gevolg dat het voordeel niet in aanmerking komt voor de berekening van het vakantiegeld en van de socialezekerheidsuitkeringen.

## De invoering van een btw-eenheid: analyseer vooraf ook de mogelijke risico's.

*In onze nieuwsbrief van maart 2007 hebben we ruim aandacht besteed aan de invoering van de zogenaamde "btw-eenheid" vanaf 1 april 2007. Door deze wettelijke fictie is er in principe geen btw meer verschuldigd over de verkopen en diensten tussen de vennootschappen die deel uitmaken van eenzelfde btw-eenheid. Hierdoor kunnen de nadelen van outsourcing van bepaalde activiteiten aan een andere groepsvennootschap worden weggewerkt. Ook kan hierdoor het onroerend goed ondergebracht worden in een patrimoniumvennootschap zonder het verlies van aftrek van btw dat anders het gevolg is van de vrijgestelde onroerende verhuur.*

*De btw-administratie heeft in de aanschrijving 42 van 9 november 2007 een uitvoerige commentaar gepubliceerd over de regeling van de btw-eenheid. Maar deze verduidelijkingen leren ook dat de oprichting van of de toetreding tot een btw-eenheid niet altijd alleen positieve gevolgen heeft. Daar een vennootschap door de oprichting of de toetreding voor minstens drie jaar gebonden is, staat men vooraf best even stil bij de mogelijke risico's.*

## ■ VERLAAGD TARIEF IN DE ONROERENDE SECTOR ALLEEN VOOR EEN GEREГИSTREERD AANNEMER

Alleen een onderneming die als aannemer geregistreerd is, kan het verlaagde tarief van 6 of 12% op werk in onroerende staat toepassen.

Volgens het standpunt dat de administratie in haar aanschrijving inneemt, kan een btw-eenheid dit verlaagde tarief alleen toepassen wanneer alle vennootschappen die deel uitmaken van de eenheid de hoedanigheid van geregistreerd aannemer hebben voor de categorie, waartoe de gefactureerde werkzaamheden behoren.

## ■ BOUWSECTOR VAN DE VOORDELEN VAN EEN BTW-EENHEID UITGESLOTEN?

Deze stelling is zeker aanvechtbaar. Het lijkt alsof de administratie de fictie van de btw-eenheid (de verschillende leden van de eenheid vormen één enkele btw-belastingplichtige) ook toepast op de wetgeving inzake de aannemersregistratie. Deze wetgeving kent echter geen dergelijke fictie. Een vennootschap die actief is op het stuk van de informatica of een managementvennootschap kan geen aannemersregistratie krijgen, ook niet wanneer deze vennootschap samen met enkele bouwondernemingen een btw-eenheid vormt.

Dit betekent zonder meer dat de bouwsector van de voordelen van de btw-eenheid wordt uitgesloten. Het verlies van de toepassing van het verlaagde tarief van een aannemingsbedrijf dat een btw-eenheid wil vormen met een patrimoniumvennootschap prijst dit aannemingsbedrijf immers commercieel uit de markt voor die activiteiten waarvoor dit verlaagd tarief voorzien is.

Dit standpunt is bovendien in strijd met enkele beslissingen van de administratie waarin zij de aannemersregistratie niet eiste voor de toepassing van het verlaagde tarief in die gevallen waarin een dergelijke registratie wegens de activiteit van de onderneming niet mogelijk was (zie bijvoorbeeld de beslissing ET 111.808 van 13 oktober 2006 met betrekking tot de plaatsing van sommige kachels, radiators en individuele convectors en de beslissing ET 108.348 van 9 mei 2005 met betrekking tot werk in onroerende staat voor eigen behoeften).

## ■ WIJZIGING ADMINISTRATIEF STANDPUNT MOGELIJK?

Minstens zou de eis van de administratie tot registratie van alle leden van een btw-eenheid dan ook moeten beperkt worden tot die vennootschappen van de eenheid voor wie op basis van hun activiteit een aannemersregistratie mogelijk is. De patrimoniumvennootschap en de managementvennootschap behoren daar niet bij.

Maar zelfs dit gaat te ver. De voorwaarde van de aannemersregistratie moet individueel per vennootschap worden ingevuld. De oprichting van een btw-eenheid heeft in principe enkel gevolgen in de relatie tussen de vennootschappen die van deze eenheid deel uitmaken en de btw-administratie.

Voor derden, inclusief de klanten, blijft het bestaan van btw-eenheid een onbekende factor: zij handelen met de individuele vennootschap, die zijn eigen btw-identificatienummer (het sub-identificatienummer van de

eenheid) vermeldt. Wanneer een geregistreerd aannemer volgens het standpunt van de administratie onterecht het verlaagd tarief toepast wegens zijn deelname aan de btw-eenheid, is zijn klant met hem hoofdelijk aansprakelijk voor de te weinig gefactureerde btw. Maar deze klant kan deze btw-eenheid en de samenstelling ervan niet kennen of controleren.

## ■ VERKOPEN VAN NIEUWE GEBOUWEN

Ook een ander standpunt dat de administratie in deze aanschrijving inneemt zal niet eensluidend op gejuich worden onthaald.

Verkopen van onroerende goederen zijn van btw vrijgesteld. Alleen de verkoop van nieuwe gebouwen kan met toepassing van btw. In dit geval is de verkoop vrijgesteld van registratierecht. Iedere verkoper die geen bouwpromotor is (voor wie het verkopen van nieuwe gebouwen steeds met btw belast wordt) kan opteren voor de btw-toepassing. Door het recht op aftrek van de opwaartse btw en de vrijstelling van registratierecht is een dergelijke verkoop onder toepassing van btw normaal steeds voordeliger.

Volgens de administratie kan een vennootschap niet voor de toepassing van de btw opteren wanneer zij een nieuw gebouw verkoopt aan een ander lid van de btw-eenheid waartoe zij behoort. Dit is volgens haar het gevolg van het feit dat de verkoop van een (nieuw) gebouw tussen de leden van een btw-eenheid buiten de werkingssfeer van de belasting valt.

Hierdoor verliest de verkoper voor deze verkoop de vrijstelling van de registratierechten.

## ■ EVENEENS VOOR KRITIEK VATBAAR

Bij de weigering van de toepassing van het verlaagd tarief wanneer niet alle leden de hoedanigheid van geregistreerd aannemer hebben, trekt de administratie de wettelijke fictie van de btw-eenheid door tot het gebied van de aannemersregistratie waar de fictie niet geldt.

Met de weigering van de optie een nieuw gebouw onder de toepassing van de btw-wetgeving te brengen, beperkt de fiscus nu ten onrechte de draagwijdte van deze wettelijke fictie.

## ■ CONCLUSIE

De invoering van een btw-eenheid is op zich een goede zaak en biedt aan tal van btw-plichtigen de mogelijkheid de werking van haar organisatie te verbeteren (administratief, financieel ...) en zelfs btw-optimalisaties te realiseren, zonder hiervoor kunstgrepen te moeten toepassen.

Echter gelet op een aantal, op zijn minste betwistbare, administratieve standpunten ten aanzien van de werking van de btw-eenheid, dient men toch ook aandachtig te zijn voor de eventuele nadelen die aan dergelijke eenheid zijn verbonden.

Het is dan ook raadzaam steeds een studie te doen van de (praktische) gevolgen die de invoering van een btw-eenheid met zich zouden brengen, vooraleer ook effectief met een implementatie aan te vangen.

## De notionele interestaftrek voor Belgische vaste inrichtingen/bijkantoren.

*Door de invoering van een belastingaftrek voor risicokapitaal, neemt het belang toe van een correcte toerekening van "eigen vermogen". De afwezigheid van duidelijke regelgeving omtrent deze materie dwingt tot een pragmatische aanpak vanuit het boekhoudrecht.*

### ■ NOTIONELE INTERESTAFTREK OOK VOOR BNI-VENNOOTSCHAPPEN ...

De aftrek voor risicokapitaal – notionele interest – wordt berekend op basis van het eigen vermogen aan het eind van het voorgaande belastbare tijdperk onder aftrek van enkele mogelijke correcties (art. 205ter WIB 92). Het toepassingsgebied van deze fiscale gunstmaatregel beperkt zich niet enkel tot Belgische vennootschappen, maar werd ook uitgebreid tot alle buitenlandse vennootschappen onderworpen aan de belasting van niet-inwoners (art. 236 WIB 92). Ook bijkantoren en vaste inrichtingen kunnen dus gebruik maken van de notionele interestaftrek.

De belastingaftrek wordt berekend op basis van het boekhoudkundige eigen vermogen. Voor de betrokken buitenlandse vennootschappen houdt dit een impliciete verplichting in om, al dan niet vrijwillig, een boekhouding te voeren die in overeenstemming is met de Belgische wetgeving ter zake (cfr. art. 73/4septies KB/WIB92).

### ■ ... MITS NALEIVING VAN HET BELGISCHE BOEKHOUDRECHT ...

Belgische bijkantoren van buitenlandse ondernemingen zijn in elk geval onderworpen aan de bepalingen van de boekhoudwet (art. 1, 4° lid W. 17/7/1975). Worden de werkingskosten niet volledig gedragen door het hoofdhuis en genereren ze eigen opbrengsten, dan zijn de bijkantoren bovendien onderworpen aan het Wetboek van Vennootschappen en zijn uitvoeringsbesluit. Concreet betekent dit de opmaak van een inventaris conform de waarderingsregels in het KB van 30 januari 2001, en de opmaak van een jaarrekening in de vorm en met de inhoud zoals bepaald door hetzelfde besluit (art. 92, §2 W. Venn.). Let wel, de jaarrekening opgesteld door het bijkantoor voor zijn activiteit in België dient niet afzonderlijk openbaar te worden gemaakt door neerlegging bij de Nationale Bank.

Vaste inrichtingen (bijvoorbeeld een constructie- of montagewerkplaats) dienen spontaan te kiezen om een Belgische boekhouding te voeren, conform deze voor bijkantoren van buitenlandse vennootschappen, willen ze genieten van de notionele interestaftrek.

### ■ ... WAARIN HET EIGEN VERMOGEN DUIDELIJK IS OMSCHREVEN

Boekhoudrechtelijk bepaalt art. 95, §2, I.A.e) van het KB/W.Venn. dat onder kapitaal van een Belgisch bijkantoor moet worden verstaan: de eigen middelen die door het hoofdhuis aan het bijkantoor in België duurzaam worden besteed, voor zover deze middelen niet

hun oorsprong vinden in gereserveerde of overgedragen winsten.

Uit voormelde bepaling volgt dat alle middelen die duurzaam ter beschikking worden gesteld van het Belgische bijkantoor mogen worden opgenomen onder het eigen vermogen van het bijkantoor als geplaatst kapitaal (met eventueel een aangepaste benaming). Bijgevolg geven ze ook recht op de aftrek voor risicokapitaal. Een zienswijze die tevens wordt gevolgd door de rulingcommissie (zie Voorafgaande Beslissing nr. 700.036 d.d. 18/09/2007). Ons inziens kan deze benadering onveranderd worden toegepast voor de vaste inrichtingen (andere dan bijkantoren), gezien art. 73/4septies van het KB/WIB 92 hen de verplichting oplegt – om de belastingaftrek toe te passen – een boekhouding te voeren conform deze voor bijkantoren van buitenlandse vennootschappen.

### ■ IS EEN REKENING-COURANT OOK TE BESCHOUWEN ALS EIGEN VERMOGEN?

In het kader van een verantwoord beheer wordt aanbevolen om de vaste inrichtingen boekhoudkundig als een afzonderlijke entiteit te beschouwen (CBN advies 172/1, Bul. 35, oktober 1995). Daardoor kunnen binnen de interne boekhouding van het hoofdhuis alle elementen die betrekking hebben op de vaste inrichting(en) gemakkelijk worden geïdentificeerd. Beide boekhoudingen worden dan verbonden via een rekening-courant, die alle middelen omvat ter beschikking gesteld door het hoofdhuis. Hieronder treft men zowel de langetermijnfinanciering (infrastructuur) als de kortetermijnfinanciering (courante kasbehoeften).

In het licht van wat voorafgaat, lijkt het ons aangewezen om enkel de fondsen bestemd voor de financiering van de duurzame uitgaven (en op voorwaarde dat er geen interesten worden aangerekend) in rekening te brengen voor de berekening van de notionele interestaftrek. Deze kunnen immers boekhoudrechtelijk gekwalificeerd worden als "kapitaal" en als dusdanig onder de gelijknamige rubriek van het eigen vermogen worden geboekt. Een contract, of bijvoorbeeld een beslissing van de raad van bestuur, waaruit blijkt dat de middelen op duurzame wijze ter beschikking worden gesteld van de Belgische vaste inrichting, kan de kwalificatie als eigen vermogen kracht bijzetten.

In het bezit van voornoemde verantwoordingsstukken lijkt het ons zelfs mogelijk om de wijzigingen in plus of in min tijdens het belastbare tijdperk in de duurzame financiering (en geboekt onder het eigen vermogen) proportioneel in rekening te brengen voor de basis van de belastingaftrek.

Wel is vereist dat een boekhouding wordt gevoerd die beantwoordt aan de regels van het boekhoudrecht opdat men van de notionele interestaftrek zou kunnen genieten. Vooral voor de vaste inrichtingen andere dan bijkantoren is het dus cruciaal om nauwgezet de bepalingen van het boekhoudrecht spontaan na te leven om van de aftrek voor risicokapitaal te genieten.

Gezien de eigenheid van de boekhoudkundige regels voor de financiële sector, dienen in dit kader deze zeer specifieke regels gevolgd te worden voor de vaste inrichtingen van banken en verzekeringsmaatschappijen.

## Herziening IAS 23: Financieringskosten.

*In 2007 heeft het IASB een herziene versie van IAS 23 – Financieringskosten – gepubliceerd. De publicatie van deze herziening kadert in het gezamenlijke convergentieproject van het IASB en het FASB dat tot doel heeft de verschillen tussen IFRS en US GAAP te verminderen.*

Bij de bestaande IAS 23 worden financieringskosten opgenomen als last in de periode waarin ze zijn gemaakt (Benchmark treatment).

In overeenstemming met de herziene versie van IAS 23 is het niet langer mogelijk om financieringskosten onmiddellijk als last op te nemen indien ze rechtstreeks toe te rekenen zijn aan de verwerving, bouw of productie van een in aanmerking komend actief. Een in aanmerking komend actief is een actief dat pas na een aanzienlijke tijdsperiode klaar is voor het beoogde gebruik of voor verkoop. Een entiteit is voortaan dus verplicht om financieringskosten te activeren als onderdeel van de kost van een actief.

De herziene standaard vereist geen activering van financieringskosten met betrekking tot activa gewaardeerd tegen hun reële waarde en financieringskosten met betrekking tot voorraden die herhaaldelijk in grote hoeveelheden worden geproduceerd, ook al nemen ze lange tijd in beslag om klaar te zijn voor gebruik of voor verkoop.

Volgens de IASB zal de herziene standaard de financiële verslaggeving verbeteren op drie manieren.

- de kost van een actief zal alle kosten omvatten die nodig zijn om het actief in de toestand en op de plaats te brengen voor het beoogde gebruik of voor verkoop;
- door het beperken van het aantal mogelijke verwerkingsmethoden;
- realiseren van convergentie met US GAAP.

De bedoeling is dat de herziene standaard van toepassing zal zijn op financieringskosten die toe te rekenen zijn aan in aanmerking komende activa die opgenomen worden op of na 1 januari 2009. Eerdere toepassing wordt toegestaan. De formele goedkeuring van de herziene standaard is op vandaag echter nog niet doorgevoerd.

## BDO Atrio Business Planning Services verleent financieel management advies op maat van uw bedrijf.

*BDO Atrio heeft recent een nieuwe activiteit opgestart: BDO Atrio Business Planning Services. Met deze nieuwe activiteit wenst BDO Atrio in te spelen op een groeiende vraag bij de bedrijven naar financieel management advies. BDO Atrio wil deze bedrijven begeleiden en adviseren bij belangrijke scharniermomenten. BDO Atrio wil op een gestructureerde manier een professioneel antwoord bieden aan diverse uitdagingen waarmee ondernemingen geconfronteerd worden in hun leven (opstart, investeringen, strategische oefeningen, groeifinanciering, opvolgingsproblematieken, overnames, financiële problemen,...).*

### ■ ONDERSTEUNING IN 4 DOMEINEN

De waaier van diensten die BDO Atrio Business Planning Services aan ondernemingen aanbiedt is onderverdeeld in vier grote categorieën.

1. Business Plan begeleiding
2. Financiering van ondernemingen
3. Het opzetten van Management Information Systemen of interne rapporteringen
4. Recovery Services voor ondernemingen in moeilijkheden

Deze nieuwe afdeling staat onder de leiding van Sonia Toussaint, Bruno Dubois en Jan Vandommele. Jan heeft BDO Atrio vervoegd na een carrière als auditor, controller en Private Equity Investment Manager.

### ■ NODEN VANUIT BEDRIJFSLEVEN

De economische omgeving verandert voortdurend en wordt meer en meer complex. Ondernemers staan dan ook vaak voor grote en moeilijke beslissingen en zijn verplicht om mee te evolveren met de veranderende marktomstandigheden. BDO Atrio Business Planning Services ondersteunt bedrijven hierin, om samen met het management, de verschillende strategische opties financieel in kaart te brengen en hen te begeleiden bij maken van keuzes en de opvolging hiervan.

Eén van de belangrijke vaststellingen is dat vele bedrijven over onvoldoende bedrijfseconomische informatie met betrekking tot hun eigen activiteiten beschikken, om op een efficiënte wijze snel de juiste beslissingen te kunnen nemen. Daarenboven vergeten heel veel ondernemingen bij het nemen van beslissingen de juiste impact ervan op de financiering van hun bedrijf in te schatten.

### ■ CONCRETE ASSISTENTIE

Een goede bedrijfseconomische rapportering die financiële en operationele informatie op een gedoseerde en overzichtelijke manier tijdig bij de bedrijfsleider brengt en een goed gestructureerd beleidsplan, draagt ontgen-

sprekelijk bij tot het verwerven van de juiste inzichten en het nemen van de juiste beleidsbeslissingen.

Concreet wil BDO Atrio BPS uw onderneming adviseren en begeleiden bij:

- Het opstellen van een businessplan
- Jaarbudgetten, cashplanningen en kredietdossiers
- Investeringsanalyses
- Opstellen en definiëren van KPI's en boordtabellen
- Begeleiden in de zoektocht naar financiering
- Analyseren van bedrijven of activiteiten in moeilijke- den.

BDO Atrio Business Planning Services biedt een waaier van diensten aan in de verschillende levensfasen van de onderneming:



## Koersverschillen op FVA zijn geen financiële kosten

*Financiële activa worden beschouwd als niet-monetaire vermogensbestanddelen. Het boekhoudrecht laat daarom niet toe dat wisselkoersverschillen op deelnemingen in vreemde valuta als gewone financiële kosten worden geboekt. Het betreft waardeverminderingen met de gekende fiscale gevolgen, of toch niet...*

### ■ FINANCIËLE ACTIVA ZIJN NIET-MONETAIRE ACTIVA...

Boekhoudingen dienen in de regel te worden gevoerd in Euro, zo stelt ons Belgisch boekhoudrecht (art. 22, KB 30/1/2001). Dit heeft voor gevolg dat alle deviezenverrichtingen op een bepaald ogenblik in Euro moeten worden omgerekend.

In haar advies 152/1 (Bul. 20, december 1987) zet de CBN de basisregels uiteen hoe deze omzetting boekhoudkundig moet worden aangepakt. Bij de benadering van de problematiek wordt een onderscheid gemaakt tussen monetaire posten (vermogensbestanddelen die hetzij liquide middelen, hetzij te innen of te betalen gelden uitdrukken) en niet-monetaire posten (de overige vermogensbestanddelen).

De monetaire activa en passiva (bijvoorbeeld vorderingen, schulden en voorzieningen voor risico's en kosten) blijven uitgedrukt in vreemde valuta, en krijgen enkel een rekenkundige tegenwaarde in Euro bij het inboeken van de transactie. Dit heeft voor gevolg dat ze de koersschommelingen blijven ondergaan van de valuta waarin ze zijn uitgedrukt ten opzichte van de Euro. Die schommelingen zullen bij de afwikkeling leiden tot "wisselresultaten", die in de jaarrekening moeten worden opgenomen onder het financieel resultaat (financiële opbrengsten of financiële kosten).

Stel een verkoop voor 1.000 USD die een vordering ten bedrage van 700 Euro in de Belgische boekhouding doet ontstaan. Indien bij de betaling van de vordering (in USD) de USD in waarde is gestegen, zal dit aanleiding geven tot een financiële kost in de Belgische boekhouding.

### ■ ...WAARDOOR ZE NIET ONDERHEVIG ZIJN AAN KOERSSCHOMMELINGEN...

Niet-monetaire vermogensposten (zoals bijvoorbeeld voorraden en onroerende goederen) daarentegen krijgen door de omzetting een vaste waarde in Euro. Derhalve ontsnappen ze aan elke verdere invloed van wisselkoersschommelingen, ongeacht de munt waarin de oorspronkelijke aankoopprijs luidde of de munt die voor de betaling werd gebruikt.

Zo zal een machine aangekocht in Britse Pond onmiddellijk voor een definitieve waarde in Euro worden opgenomen in de boeken. De aldus vastgestelde aanschafwaarde in Euro vormt de basis voor de afschrijvingen, eventuele waardeverminderingen of nog mogelijke herwaarderingen.

In aan aanvullend advies stipt de CBN volledigheidshalve aan dat ook financiële activa (deelnemingen en aandelen) als niet-monetaire activa moeten worden beschouwd (Advies 152/4, Bul. 23, december 1988).

Een vennootschap die door een devaluatie van de buitenlandse aandelen in portefeuille een koersverschil boekt onder de financiële kosten gaat dus duidelijk in de fout (zie o.a. vonnis HvB Brussel 21/09/2006, zaak KBC verzekeringen / Belgische Staat). Naast de intrinsieke waardedaling van een aandeel, moet ook het wisselkoersverlies boekhoudrechtelijk aanzien worden als een waardevermindering (of minderwaarde bij realisatie) stipt het Hof van Beroep aan.

Waar dit voor aandelen onder de rubriek geldbeleggingen aanleiding geeft tot een financiële kost (rekening 651 of 652), zal dit voor aandelen die worden aangehouden met het oog op een duurzame ondersteuning van de bedrijfsuitoefening van een andere onderneming een uitzonderlijke kost genereren (rekening 661 of 663).

### ■ ... EN ENKEL (NIET AFTREKBARE) WAARDEVERMINDERINGEN OF MINDERWAARDEN KUNNEN ONDERGAAN.

Dat deze thematiek in de praktijk én in de rechtspraak levendig blijft, is voornamelijk ingegeven door ons fiscaal bestel. Immers, Art. 198, eerste lid, 7° WIB 92 stelt dat waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen geen fiscaal aftrekbare beroepskosten zijn (behoudens minderwaarden op aandelen geleden naar aanleiding van de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen). Daar staat tegenover dat meerwaarden op aandelen in de regel van vennootschapsbelasting zijn vrijgesteld (art. 192, §1 WIB 92).

Hierdoor bestaat de neiging om bij een waardevermindering op aandelen boekhoudkundig een uitsplitsing te maken tussen de intrinsieke waardevermindering enerzijds, en het omrekeningsverschil anderzijds (verwerkingswijze die het CBN enkel voorschrijft voor vastrentende effecten in deviezen). Conform de voorgaande alinea wordt dan enkel de eerste boeking als verworpen uitgave weerhouden. Deze gedifferentieerde verwerkingswijze is niet in lijn met de voorschriften van de CBN terzake, maar ook fiscaal voor betwisting vatbaar. In antwoord op een parlementaire vraag bevestigde de minister van Financiën immers dat de niet aftrekbaarheid van waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen zich ook uitstrekt tot (niet gerealiseerde) verliezen geleden als gevolg van een muntontwaarding (Vraag nr. 880, Ludo Van Campenhout, 21/01/2002).

### ■ PRIMAUTEIT VAN HET BOEKHOUDRECHT

Toch valt de beschreven boekhoudkundige verwerking, waarbij ook bij aandelen een differentiatie naar kostenrekeningen (waardeverminderingen en wisselresultaten of omrekeningsverschillen) wordt gebruikt, niet zo rechtlijnig te verwerpen. Zo stelt de Commissie in haar advies 172/1 (Bul. 35, oktober 1995) dat in bepaalde omstandigheden de niet-monetaire posten op dezelfde manier dienen te worden omgerekend als de monetaire posten. Dit geldt onder meer voor aandelen genoteerd op een buitenlandse beurs en deelnemingen in buitenlandse

vennootschappen die worden gefinancierd met leningen in de betrokken valuta.

Dit impliceert dat, indien ter financiering van een aandelenparticipatie in USD ook een lening in USD wordt aangegaan, op het einde van elk boekjaar de aandelen moeten worden geherwaardeerd aan slotkoers. De omrekeningsverschillen die hieruit voortvloeien worden geboekt op een overlopende rekening van het actief (latent verlies) of passief (latente winst) en verrekend met de omrekeningsverschillen uit de daaraan gekoppelde lening.

Daardoor zal ten belope van een eventueel negatief koersverschil geen waardevermindering meer in kost worden geboekt, waardoor de fiscale aftrek van een geboekte muntontwaarding veilig kan worden gesteld. Gezien voor de bepaling van de fiscale winst het boekhoudrecht expliciet voorrang heeft op fiscaal recht (Cass., 20/02/1997), moet in dit specifieke geval bovenvermeld algemene antwoord van de minster dan ook worden genuanceerd. Temeer omdat het advies 172/1 van de CBN nauw verbonden is met haar adviezen 152/1 en 152/4, waarvan de fiscale doorwerking doorgaans wordt aanvaard.

## BDO Atrio International Tax Seminar 2008

### De onderwerpen die aan bod zullen komen zijn :

- transfer pricing
- ruling in internationale transacties
- cross border herstructurering.

### ■ ENGELSTALIG SEMINARIE:

21 april 2008 Crowne Plaza, Da Vincilaan 4  
(BDO Atrio Brussel) 1831 Brussel-Diegem

16.00 Uur Ontvangst  
16.30 Uur Aanvang seminarie  
18.00 Uur Receptie

Indien u zich alvast wilt aanmelden kan dat via het volgende e-mailadres: [taxupdate@bdo.be](mailto:taxupdate@bdo.be)

Worldwide number five ■ Number one for you

**BDO Atrio Antwerpen**

Uitbreidingstraat, 66 bus 13  
2600 Antwerpen  
Tel.: +32 (0) 3/230.58.40  
Fax: +32 (0) 3/218.45.15  
bdoantwerpen@bdo.be

**BDO Atrio Luik**

Rue Waucomont, 51  
4651 Battice  
Tel.: +32 (0) 87/69.30.00  
Fax: +32 (0) 87/67.93.58  
bdobattice@bdo.be

**BDO Atrio Brussel**

The Corporate Village - Da Vincilaan 9 - Box E.6  
Elsinore Building - 1935 Zaventem  
Tel.: +32 (0) 2/778.01.00  
Fax: +32 (0) 2/771.56.56  
bdobrussel@bdo.be

**BDO Atrio Namen**

Rue Camille Hubert, 1  
5032 Les Isnes  
Tel.: +32 (0) 81/20.87.87  
Fax: +32 (0) 81/20.14.14  
bdonamur@bdo.be

**BDO Atrio Gent**

Guldensporenpark, 14  
9820 Merelbeke  
Tel.: +32 (0) 9/210.54.10  
Fax: +32 (0) 9/232.43.40  
bdogent@bdo.be

**BDO Atrio Roeselare**

Ter Reigerie, 7 bus 3  
B-8800 Roeselare  
Tel.: +32 (0) 51/26.08.40  
Fax: +32 (0) 51/24.10.89  
bdoroeselare@bdo.be

**BDO Atrio Hasselt**

Kuringersteenweg, 304  
3511 Hasselt  
Tel.: +32 (0) 11/28.60.60  
Fax: +32 (0) 11/28.52.78  
bdohasselt@bdo.be

**BDO Atrio Waver**

Rue de Genval, 20  
1301 Bierges  
Tel.: +32 (0) 2/656.01.90  
Fax: +32 (0) 2/656.01.99  
bdowavre@bdo.be

[www.bdo.be](http://www.bdo.be) ■ [newsletter@bdo.be](mailto:newsletter@bdo.be)

De opgenomen informatie in deze Nieuwsbrief heeft een signalerend en globaal karakter en is niet bedoeld als beroepsmatig advies. Onze adviseurs houden zich ter beschikking om verdere adviezen en acties terzake met u uit te werken. Wenst u deze Nieuwsbrief voortaan ook elektronisch te ontvangen, dan kan u ons contacteren via [newsletter@bdo.be](mailto:newsletter@bdo.be). U vindt onze Nieuwsbrief eveneens op [www.bdo.be](http://www.bdo.be). Ook Frans-, Engels- en Duitstalige versies zijn beschikbaar. **V.U. Werner Lapage, p/a The Corporate Village - Da Vincilaan 9 Box E.6 - Elsinore Building - 1935 Zaventem.**