

Cassatie 2007 verlost belastingplichtige van bewijslast

Nieuwe perspectieven voor VASTGOEDtransactie, zoals: SPLITSING – VRUCHTGEBRUIK

Afsplitsing van onroerend goed (Cassatie 13 december 2007)

Verhangen van onroerend goed op een fiscaal neutrale manier is dikwijls een doorn in het oog voor de fiscus. Concreet stelt zich het probleem bij de verkoop van een onderneming wanneer de kandidaat overnemer geen interesse heeft in het onroerend goed. Bijgevolg is het logisch om ter voorbereiding van een verkoopproces het onroerend goed af te splitsen (veelal via een partiële splitsing).

STANDPUNT ADMINISTRATIE

De fiscale administratie was van oordeel dat ingevolge de invoering van de antimisbruikbepaling (artikel 211 W.I.B. 1992) bij een dergelijke splitsing de bewijslast bij de belastingplichtige lag. Bijgevolg moet volgens de administratie de belastingplichtige bewijzen dat de hergroeperingverrichting (fusies, splitsing, e.a.) voldoet aan rechtmatige financiële of economische behoeften. Slechts indien het bewijs hiervan geleverd is kan volgens de administratie de transactie fiscaal neutraal gebeuren. Bijgevolg was het niet evident om zonder risico op taxatie een splitsingsoperatie met onroerend goed door te voeren.

STANDPUNT DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

Teneinde rechtszekerheid te verkrijgen kan een aanvraag ingediend worden bij de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken (Rulingdienst). Dit is een centrale dienst bij wie de belastingplichtige terecht kan om, vooraleer hij een transactie doorvoert, al dan niet een bevestiging te krijgen omtrent de fiscale neutraliteit van zijn geplande transactie.

De laatste jaren is het verkrijgen van een positieve ruling voor het afsplitsen van onroerend goed steeds moeilijker geworden en wordt een positieve uitspraak meestal onderworpen aan tal van voorwaarden, die niet in de wet voorzien zijn.

Uit de diverse gepubliceerde beslissingen kunnen wij navolgende voorwaarden destilleren die bij een afsplitsing van onroerend goed meestal worden opgelegd door de dienst.

- Verbod tot verkoop van de (50%) nieuw uitgegeven aandelen van de vastgoedvennootschap meestal gedurende 3 jaar. Deze voorwaarde wordt door de Dienst opgelegd ten einde te vermijden dat de vastgoedvennootschap (Newco) die uit de splitsing ontstaat onmiddellijk zou verkocht worden.
- De verplichting om de verkoopprijs ontvangen ingevolge de verkoop van de exploitatiemaatschappij volledig te herinvesteren (meestal binnen de 30 maand).

Deze voorwaarden zijn evenwel het resultaat van concrete aanvragen die onderhandeld werden met de Dienst Voorafgaande Beslissingen in fiscale zaken maar kunnen geëxtrapoleerd worden naar andere dossiers.

STANDPUNT CASSATIE

Fiscus moet fiscale motieven aantonen

Het Hof van Cassatie zorgt voor een volledige ommekeer door in haar Arrest van 13 december 2007 te stellen dat de fiscus moet aantonen dat er afwezigheid is van rechtmatige behoeften. Cassatie baseert zich op Europese fusierichtlijn om te stellen dat de fiscale neutraliteit bij een splitsing of bij een fusie de regel is en de bewijslast niet bij de belastingplichtige rust, deze heeft evenwel de plicht om aan de bewijslast mee te werken. Bijgevolg is het aan te bevelen om alsnog in de verslaggeving de economische motieven voor de splitsing op te nemen.

Conclusie

Cassatie herstelt het evenwicht in het fiscale landschap en brengt ons terug tot de essentie namelijk de tekst van de wet. In het kader van het adviesverlening inzake structureren en planning van vermogens blijft het evenwel aangewezen de economische (motieven) wetmatigheden te laten primeren.

Op basis van de voormelde rechtspraak (Cassatie 13 december 2007) en de huidige wetgeving is het in een aantal gevallen aangewezen om reorganisaties (zoals splitsingen, e.a.) door te voeren zonder voorafgaandelijk akkoord (ruling). Op deze manier kunnen de vele bijkomende randvoorwaarden vermeden worden, wat meer bewegingsvrijheid biedt voor de ondernemer. In een snel evoluerende economische omgeving dient de ondernemer zich voortdurend aan te passen om te kunnen inspelen op nieuwe opportuniteiten.

Vruchtgebruik niet belastbaar als huur (Cassatie 22 november 2007)

De fiscus lust de rechtsfiguur van het vruchtgebruik niet en heeft reeds meerdere pogingen ondernomen om de vruchtgebruikconstructie te ondermijnen.

Vruchtgebruik

Vruchtgebruik is: het recht om van een zaak waarvan een ander de eigendom heeft, het genot te hebben zoals de eigenaar zelf, maar onder verplichting om de zaak zelf in stand te houden (artikel 578 B.W.).

Aankoop in vruchtgebruik

In het kader van een planning bij het verwerven van het onroerend goed, hebben heel wat belastingplichtigen (vooral bedrijfsleiders) geopteerd om het onroerend goed gesplitst aan te kopen. Een case die zich in de praktijk dikwijls stelt is de aankoop door een vennootschap van het vruchtgebruik en aankoop door de privé-persoon (de bedrijfsleider) en/of kinderen van de blote eigendom.

Bij deze vruchtgebruikconstructie financiert de vennootschap het grootste deel van de aankoopprijs (de waarde van het vruchtgebruik). Bovendien kan de vennootschap de aankoopprijs afschrijven over de duurtijd van het zakelijk recht (veelal 15 jaar). Op het einde van het vruchtgebruik verkrijgt de privé-persoon blote eigenaar de volle eigendom gezien het vruchtgebruik uitdooft.

STANDPUNT ADMINISTRATIE

Regelmatig werden in het verleden door de fiscus acties ondernomen om dergelijke vruchtgebruikconstructies te herkwalficeren in huur. Sommige rechtbanken volgden dit standpunt en andere dan weer niet. Het Hof van Cassatie had reeds meerdere keren gesteld dat de rechtsgevolgen van een akte moeten worden gerespecteerd, o.a. bij inkoop eigen aandelen.

STANDPUNT DIENST VOORAFGAANDE BESLISSINGEN

In haar standpunt d.d. 8 februari 2007 stelt de Dienst Voorafgaande Beslissingen dat vruchtgebruik niet zal geherkwalficeerd worden als voldaan wordt aan vijf cumulatieve voorwaarden:

- het vruchtgebruik wordt verkregen van een derde; en
- de looptijd van het vruchtgebruik moet minstens 20 jaar bedragen; en
- een belangrijk deel (+/- 50%) van het onroerend goed dient aangewend te worden voor de eigenlijke activiteit van de onderneming; en
- voor het gedeelte dat niet voor de eigenlijke activiteit van de onderneming wordt aangewend dient een marktconforme huur betaald te worden op basis van een geregistreerde huurovereenkomst; en
- de eventuele kosten die aan het onroerend goed worden uitgevoerd moeten verdeeld worden tussen de vruchtgebruiker en de blote eigenaar overeenkomstig de bepalingen van de artikelen 605 en 606, B.W.

Wanneer deze voorwaarden niet vervuld zijn, stelt de Dienst Voorafgaande Beslissingen dat het niet uitgesloten is dat er herkwalficatie kan gebeuren op basis van artikel 344,\$1 W.I.B. 1992.



Ludo Lievens, Lievens & Co Consulting

STANDPUNT CASSATIE

Vruchtgebruik kan niet geherkwalficeerd worden

Uiteindelijk heeft het Hof van Cassatie in haar Arrest van 22 november 2007 duidelijkheid gebracht door te stellen dat herkwalficatie (op basis van art. 344 §1 W.I.B. 1992) slechts mogelijk is indien de nieuwe kwalificatie gelijksoortige niet-fiscale rechtsgevolgen heeft.

Bij vruchtgebruik is dit volgens Cassatie niet het geval gezien een vruchtgebruikconstructie heel wat andere kenmerken vertoont dan een huurovereenkomst zoals:

- de vruchtgebruiker moet het gebouw in stand houden
- de vruchtgebruiker heeft het genot zoals de eigenaar zelf
- vruchtgebruik is een zakelijk recht
- de vruchtgebruiker kan hypothekeken, verpanden, e.a.
- e.a.

Bijgevolg kan volgens Cassatie vruchtgebruik niet geherkwalficeerd worden in huur.

Conclusie

Indien het vruchtgebruik op een correcte juridische basis wordt gevestigd en de partijen alle juridische consequenties volgen kan de fiscus dit vruchtgebruik volgens Cassatie niet herkwalficeren in huur. Dit is van groot belang daar huur belastbaar is in de personenbelasting en het vestigen van een vruchtgebruik niet. Daartegenover mag de belastingplichtige niet uit het oog verliezen dat vruchtgebruik een ingrijpend juridische impact heeft, wat soms nefast kan zijn in het kader van latere transacties.

Een belangrijk item bij de vestiging van het vruchtgebruik blijft evenwel de juiste vaststelling van de waarde van het vruchtgebruik op basis van objectieve parameters, zoals huurwaarde en de staat waarin het onroerend goed zich bevindt.

Het is evenwel niet uit te sluiten dat de wetgever alsnog zal ingrijpen door middel van een wetswijziging.

Ludo Lievens
Docent Brugge Businessschool, VLEKHO en UAMS
Venoot - Belastingconsulent
Lievens & Co Consulting
Corporate Finance
www.lievens.be

Wittemolenstraat 47, 8200 BRUGGE
Bischoffsheimlaan 36, 1000 BRUSSEL



DEZE KATERN
WORDT U AANGEBODEN DOOR:



Accountancy & Commercial Software www.vero.be