

TAX & PRIVATE EQUITY

## Wanneer een fiscale controle de verliescompensatie dreigt onderuit te halen ...

15/04/2021 / Reageer / IMPOSTO Tax Lawyers

Een fiscale controle bij een vennootschap gaat veelal gepaard met een al dan niet belangrijke rechtzetting. In het verleden kon deze rechtzetting desgevallend worden getemperd. Op de bijkomende belastbare grondslag konden immers alle klassieke aftrekken worden toegepast zoals de compensatie met (vorige) verliezen.

Door de hervorming van de vennootschapsbelasting in 2017 is een dergelijke compensatie niet langer mogelijk "op het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging van de aangifte bedoeld in artikel 346 of een aanslag van ambtswege bedoeld in artikel 351 waarvoor de in artikel 444 bedoelde belastingverhogingen tegen een percentage gelijk of hoger dan 10 pct. effectief worden toegepast." (artikel 207 lid 7 WIB92). Deze regel geldt voor alle aftrekken vermeld in artikel 207 waaronder de dbi-aftrek, de octrooiaftrek, de innovatieaftrek, de investeringsaftrek, de aftrek van de groepsbijdrage bij fiscale consolidatie, de aftrek voor risicokapitaal en de notionele interestaftrek. Er geldt slechts één uitzondering: de dbi-aftrek van het jaar zelf mag blijvend in rekening gebracht worden. Dit aftrekverbod is van toepassing vanaf aanslagjaar 2019 voor boekjaren die ten vroegste aanvangen op 1 januari 2018.

De bedoeling van de wetgever bestond erin een daadwerkelijke aanslag volgend op belastingcontroles te verzekeren. De wetgever wil daarmee de vennootschappen aansporen hun aangifteplichten correct te vervullen. Deze maatregel beoogt eveneens een grotere fiscale eenvormigheid te bekomen ('compliance') (zie Parl. St., Kamer, zitting 2017-2018, Doc 54 2864/001, p. 93-94).

### Fiscale praktijk legt pijnpunten bloot

De fiscale wet en de bedoeling van de wetgever lijken op het eerste zicht vrij duidelijk te zijn. De fiscale praktijk legt evenwel meerdere pijnpunten bloot die teruggaan op de samenlezing van artikel 207 lid 7 WIB92 met artikel 444 lid 2 WIB92. Dit blijkt inzonderheid in de situatie waarbij de fiscale administratie een *ambtshalve taxatie* doorvoert op basis van de gegevens vermeld in een laattijdige aangifte van de vennootschap.



### **het aftrekverbod van artikel 207 lid 7 WIB92 en het legaliteitsbeginsel ...**

Uit artikel 207 lid 7 WIB92 volgt dat het aftrekverbod slechts toepasbaar is als een belastingverhoging van minimum 10 % *effectief* wordt toegepast (een zogenaamde instelvoorwaarde).

Artikel 444 bepaalt evenwel in zijn tweede lid dat bij ontstentenis van kwade trouw, er kan worden afgezien van het minimum van 10 % belastingverhoging. Het fiscaal legaliteitsbeginsel, stevig verankerd in artikel 170 van de Grondwet, impliceert evenwel dat alle essentiële bestanddelen van een belastingheffing moeten teruggaan op de wet. De invoering van een fiscale maatregel die de verrekening van verliezen en andere aftrekposten weigert, maakt dan ook een voorrecht uit van de wetgever. Door de samenlezing van artikel 207 lid 7 WIB met artikel 444 WIB92 wordt het aftrekverbod van artikel 207 lid 7 WIB92 echter afhankelijk gemaakt van een subjectief criterium, te weten het oordeel van een controleambtenaar om al dan niet een belastingverhoging toe te passen in het kader van feiten die alleen hij kan beoordelen, zij het weliswaar onder toezicht van een rechter (zie S. G. Hürner, "Wanneer een wijziging van de fiscale wetgever een artikel uit het WIB bijwerkt dat ongrondwettelijk blijkt te zijn", *Taxwin*).

### **het aftrekverbod van artikel 207 lid 7 WIB92 en het gelijkheidsbeginsel ...**

Indien de regeling zeer strikt zou moeten worden geïnterpreteerd in die zin dat zij evenzeer van toepassing zou zijn op een louter laattijdige aangifte waarbij de fiscale administratie de gegevens van deze aangifte weerhoudt in het kader van een ambtshalve aanslag, ontstaat er ons inziens een nieuw grondwettelijk probleem.

De bedoeling van de maatregel is immers onder meer de vennootschappen aan te sporen hun aangifteplichten correct te vervullen terwijl bv. een belastingplichtige die een tijdige maar onvolledige aangifte indient slechts de aftrekbeperking op de aanvullende inkomsten zou moeten ondergaan (zelfs in geval van fraude), terwijl een andere belastingplichtige die correct zijn aangifte invult maar laattijdig indient de aftrekbeperking zou moeten ondergaan op het volledig resultaat, wanneer de administratie omwille van die laattijdigheid opteert voor de ambtshalve aanslag en de aanslag vestigt op de basis van de gegevens van de laattijdige aangifte.

Voor dergelijk onderscheid komt het ons voor dat er niet meteen een redelijke en objectieve verantwoording voorhanden is waardoor het grondwettelijk verankerd gelijkheidsbeginsel in het gedrang komt.

### **het aftrekverbod van artikel 207 lid 7 WIB en de strikte lezing van artikel 444 WIB92 ...**

Bovendien kan op basis van een strikte lezing van artikel 444 WIB92 worden geargumenteed dat een belastingverhoging enkel kan worden opgelegd wanneer er sprake is van "*niet aangegeven inkomsten*". Artikel 444 WIB92 spreekt immers over de vermeerdering met een belastingverhoging in geval van niet-aangifte, bij laattijdige aangifte of onjuiste of onvolledige aangifte, berekend op het "*niet-aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen*". Een belastingverhoging zou dus niet mogelijk zijn in geval van laattijdigheid van de aangifte, als de aanslag wordt gebaseerd op die laattijdige aangifte. De betrokken inkomsten zijn dan immers aangegeven, zij het laattijdig, en de aanslag weerhoudt deze inkomsten. Anders gesteld: een laattijdige aangifte waarvan de fiscus de gegevens overneemt, omvatten geen niet-aangegeven inkomstengedeelte. Aldus kan er geen sprake zijn van een belastingverhoging.

Volledigheidshalve merken we op dat wat betreft de vereiste van belastingverhoging van 10 % bij principiële discussies de fiscale administratie dient af te zien van het opleggen van belastingverhogingen (zie bv Cass. 17 mei 2013, Gent 7 juni 2011, Gent 7 december 2010 en Com.IB. 92 nr. 444/23 en 444/26). Bijgevolg kan in dergelijke gevallen evenmin het aftrekverbod van artikel 207 lid 7 WIB92 gelden. De maatregel zal overigens evenmin van toepassing zijn als de belastingverhoging niet wordt toegepast omdat de verhoging van de inkomsten minder dan 2.500,00 euro bedraagt (art. 444 lid 4 WIB92).

## doel en strekking van het aftrekverbod van artikel 207 WIB92...

Indien een fiscale wettekst duidelijk is, mag deze niet worden geïnterpreteerd. De vraag rijst dan wanneer een wettekst duidelijk is en of een wettekst die op gespannen voet staat met de voorbereidende werken wel geacht kan worden voldoende 'duidelijk' te zijn (zie ondermeer P. Delnoy, *Éléments de méthodologie juridique*).

Enerzijds volgt uit de wettekst dat het aftrekverbod wordt toegepast "*op het gedeelte van het resultaat*" dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging van de aangifte maar ook wordt toegepast op "*het gedeelte van het resultaat*" dat het voorwerp uitmaakt van een aanslag van ambtswege. Anderzijds blijkt uit de parlementaire voorbereiding dat de nieuwe regeling een werkelijke controle en een werkelijke wijziging van de aangifte of een effectieve verhoging van de belastbare grondslag veronderstelt (*Parl. St., Kamer, zitting 2017-2018, Doc 54 2864/001, p. 94-95*). Ons inziens is de wettekst niet eenduidig en wanneer men de wet interpreteert komt men tot de vaststelling dat het niet de bedoeling was van de wetgever om de nieuwe regelgeving ook te passen op louter laattijdige aangiftes waarbij de fiscale administratie de gegevens van deze aangiftes weerhoudt in het kader van een ambtshalve aanslag, zonder enige controle of rechtzetting.

### Besluit: waakzaamheid geboden

Het aftrekverbod van artikel 207 lid 7 WIB92 heeft nog lang niet al zijn geheimen prijsgegeven. Duidelijk is dat dit aftrekverbod slechts kan worden toegepast in geval effectief een belastingverhoging van 10 % wordt opgelegd. Meteen rijst de vraag of deze instelvoorwaarde wel de toets aan het fiscaal legaliteitsbeginsel doorstaat. Ook rijst de vraag in welke gevallen precies een belastingverhoging van 10 % kan worden opgelegd. Daartoe moet minstens sprake zijn van niet-aangegeven inkomsten wat ons inziens niet het geval is bij een laattijdige maar correcte aangifte. Tenslotte is er – onder meer in het licht van het gelijkheidsbeginsel – de vaststelling dat het aftrekverbod door de wetgever niet bedoeld is voor situaties waarbij zonder enige controle of rechtzetting een ambtshalve taxatie volgt louter op basis van de gegevens vervat in een laattijdige aangifte. Het aftrekverbod als automatisme toepassen is bijgevolg uit den boze. Een concrete evaluatie van de al dan niet toepasselijkheid is ten eerste aangewezen.

Jan Sandra en Steven Vancolen