



Vergissingen in de jaarrekening 20/03/2021

De tax shelter is een fiscale stimulans die door de wetgever in 2004 in het leven werd geroepen. Het moedigt bedrijven er toe aan te investeren in de Belgische filmindustrie in ruil voor een interessant belastingvoordeel. De investeerder bekomt immers - onder wel bepaalde voorwaarden - een vrijstelling van haar belastbare winst van 421 % van de totale investering. In mei 2014 werd de tax shelter-wetgeving hervormd en vereenvoudigd. Sinds 1 februari 2017 werd de regelgeving uitgebreid naar de podiumkunsten, en vanaf 16 april 2019 naar video-spellen.

missen is menselijk

De voorwaarden om de tax shelter-vrijstelling te bekomen blijven complex (zie art. 194 ter e.v. WIB 92) en het gevaar van vergissingen loert dan ook om de hoek. Het hoeft geen betoog dat bij een niet correcte toepassing van het tax shelter-regime het risico bestaat dat de fiscus de vrijstelling zal weigeren wat een belangrijke financiële domper impliceert.

Missen is menselijk. Het is dan zaak te weten of vergissingen kunnen worden gecorrigeerd zodat alsnog de (belangrijke) vrijstelling kan worden geclaimd.

de feiten – misslag in de boekhoudkundige verwerking...

Daarover heeft het hof van beroep van Gent recent een Interessant arrest gewezen in een dossier, behandeld door ons kantoor.

De belangrijkste feiten kunnen worden geresumeerd als volgt.

In maart 2014 sloot een vennootschap (boekjaar per 31/03) een raamovereenkomst af voor de financiering van vier audiovisuele werken. Het bedrag van de investering bedroeg € 350.000,00. Conform de voorwaarden van de vrijstellingsregeling heeft de vennootschap in het aanslagjaar 2014 een belastingvrije reserve aangelegd t.b.v. € 525.000,00 (toen een fiscale vrijstelling gold van 150 %).

Bij de opmaak van de balans van 31 maart 2016 werd de belastingvrije reserve overgeboekt naar een belaste reserve en in de aangifte in de vennootschapsbelasting voor aanslagjaar 2016 werd de begintoestand van de reserve in meer aangepast met € 525.000,00.

Het betreft de boekhoudkundige verwerkingen die dienen te gebeuren zodra een definitieve vrijstelling van de winst kan worden toegekend met betrekking tot het betrokken werk. Deze definitieve vrijstelling kon, voor raamovereenkomsten afgesloten tot en met 31/12/2014, worden toegekend wanneer onder meer twee attesten worden voorgelegd aan de fiscale administratie. In het ene attest, uitgegeven door de taxatiedienst van de producerende vennootschap, wordt met name het in aanmerking komend karakter van het werk bevestigd evenals de aanwending van de aangewende sommen. In een tweede attest, uitgegeven door de Vlaamse Gemeenschap, wordt de voltooiing van het werk bevestigd.

De fiscale administratie verstuurde op 29 mei 2017 een bericht van wijziging: de nodige attesten met betrekking tot de vier audiovisuele werken deel uitmakend van het project van 2014 werden nog niet afgeleverd zodat de aanpassingen van de begintoestand van de reserves niet konden worden aanvaard.

correctie van de jaarrekening ...

Naar aanleiding van het bericht van wijziging ontdekte de vennootschap dat er een vergissing in het spel was: de externe accountant had een mislag begaan in het kader van de boekhoudkundige verwerking van het betrokken tax shelter-project. Hij had per vergissing bepaalde documenten aanzien als de nodige attesten vereist voor de definitieve vrijstelling. Ingevolge deze vergissing gebeurde de voornoemde overboeking te vroeg waardoor er niet meer was voldaan aan de zogenaamde onaantastbaarheidsvoorwaarde (de vereiste die onder meer inhoudt dat de investeerder gedurende de voorlopige en voorwaardelijke vrijstellingsfase de vrijgestelde winst dient te boeken en te behouden op een afzonderlijke rekening van het passief van de balans).

In het licht van het voorgaande besliste de vennootschap haar Jaarrekening met betrekking tot aanslagjaar 2016 onmiddellijk te corrigeren: de voornoemde (verkeerde want te vroege) overboeking werd teruggedraaid en verder werd de betrokken tax shelter correct afgehandeld.

De fiscale administratie wou evenwel de wijziging en de gevolgen ervan niet aanvaarden, zelfs niet nadat in het kader van een bezwaarschrift beroep werd gedaan op een bemiddelaar en nadat laatstgenoemde het advies verleende dat er duidelijk sprake was van een feitelijke vergissing.

vergissingen kunnen/moeten rechtgezet worden, beleidsbeslissingen niet ..

Zo kwam het dat het dossier diende voorgelegd aan de rechtbank van eerste aanleg West-Vlaanderen, afdeling Brugge. De rechtbank stelde de belastingplichtige in het gelijk in essentie omdat er volgens de rechtbank duidelijk sprake was van een feitelijke vergissing die voortvloeit uit een misvatting omtrent het bestaan van materiële gegevens, met name de nodige attesten. Het was volgens de rechtbank niet aanneembaar dat de fout is te wijten aan een beleidskeuze (Rb. West-Vl., afd. Brugge 20 januari 2020, zie artikel Nieuws@Imposto 2020/01 "Vergissingen in de jaarrekening omtrent tax shelter-regime - rechtzetting werkt ook volgens de rechtspraak fiscaal door" Steven Vancolen & Jan Sandra).

De fiscale administratie kon zich bij dit vonnis evenwel niet neerleggen en stelde hoger beroep in: het arrest van het hof van beroep Gent dateert van 2 maart 2021.

Het hof schetst eerst duidelijk de spelregels om deze vervolgens toe te passen op voorliggend geschil.

Het uitgangspunt is volgens het hof dat dat de jaarrekening voor de belastingplichtige bindend is ten aanzien van de fiscus. Toch is deze regel niet absoluut. Vergissingen moeten (kunnen) worden rechtgezet. Beleidsbeslissingen mogen in de regel niet worden gecorrigeerd. Ook vergissingen die normaal gezien het resultaat zijn van een intellectuele overweging kunnen worden rechtgezet, in het bijzonder wanneer men moet aannemen dat er geen andere zinnige verklaring is voor de geboekte verrichting dan dat de belastingplichtige (en/of zijn mandataris) uit onbedachtzaamheid uitgegaan is van een verkeerd gegeven.

Dit blijkt volgens het hof hier wel degelijk het geval te zijn geweest. De vennootschap had al sinds 2010 meerdere investeringen gedaan in tax shelterprojecten. Daarbij werd steeds het normale traject gevolgd, namelijk een belastingvrije reserve op basis van de investering aangelegd, met respect voor de onaantastbaarheidsvoorwaarde tot ze alle nodige attesten kon voorleggen en niet eerder dan na het beschikken over die attesten de definitieve verwerving van het fiscaal voordeel te boeken. Met andere woorden: de belastingplichtige heeft steeds al het nodige gedaan om het fiscale doel van de investering te behalen.

De belastingplichtige toont volgens het hof aan dat ze voor de investering 'Slate Q1 2014' (waarover het hier gaat) op 4 januari 2016 een voorlopig overzicht had ontvangen. Kort nadien, één maand later, volgde een definitief overzicht van een eerdere investering, namelijk deze van 'Slate Q1 2013' van 3 februari 2016 op grond waarvan voor die investering een definitieve verwerving van de fiscale vrijstelling voortvloeide. Volgens het hof moet samen met de belastingplichtige worden aangenomen dat haar externe accountant bij het afsluiten van de jaarrekening voor het boekjaar 2015-2016, met betrekking tot de 'Slate Q1 2014' per vergissing verward heeft met die andere tax shelter, namelijk 'Slate Q1 2013' waarvoor een definitief 'Film Finance Overzicht' voorlag. Volgens het hof stelt de belastingplichtige terecht dat het hoe dan ook totaal onwaarschijnlijk is dat de vennootschap werkelijk de bedoeling zou gehad hebben om het fiscaal voordeel dat ze kon genieten zonder enige aanleiding prijs te geven. Uit niets blijkt dat er voor de belastingplichtige een reden of aanleiding zou kunnen geweest zijn om haar belastbare reserves te verhogen. In dat verband wordt er met reden op gewezen dat de vennootschap nog nooit een dividend heeft uitgekeerd.

Volgens het hof is dan ook bewezen dat er geenszins sprake was van een beleidsbeslissing, maar wel van kennelijk niets meer dan een vergissing van de accountant.

Volgens het hof verandert het feit dat de jaarrekening werd goedgekeurd door de bestuurders, door de commissaris-revisor en door de algemene vergadering en dat op basis van die jaarrekening een aangifte in de vennootschapsbelasting werd ingediend, daar niets aan. Het bevestigt slechts dat de vergissing door al die betrokkenen voor het eerst is ontdekt naar aanleiding van het bericht van wijziging van de aangifte. In de documenten die voorliggen met betrekking tot de goedkeuring van de jaarrekening blijkt alleszins dat geen bijzondere rubriek gewijd werd aan de betreffende boeking.

Onder meer op deze gronden komt het hof van beroep tot het besluit dat is bewezen dat het om een vergissing gaat en dat de belastingplichtige na het ontdekken van de vergissing een geldige correctie van haar jaarrekening heeft doorgevoerd: "In een geval, zoals hier, dat in alle redelijkheid niet kan worden aangenomen dat de belastingplichtige als beleidsbeslissing zou gekozen hebben om zonder enige reden of aanleiding een fiscaal voordeel verloren te laten gaan, gaat het om een toegelaten en aan de [fiscus] tegenstelbare correctie van de jaarrekening".

rechtzetting jaarrekening werkt fiscaal door

Dit positief arrest ligt in de lijn van een gevestigde rechtspraak dat vergissingen (materieel of intellectueel) moeten worden rechtgezet voor zover het geen beleidsbeslissingen betreffen. In een arrest van 2016 verduidelijkte het Hof van Cassatie dit laatstgenoemde begrip. Het Hof nam daarbij als uitgangspunt het in artikel 170 van de Grondwet opgenomen fiscaal wettigheidsbeginsel en het openbare-orde karakter van de fiscale wet. Wanneer de fiscale aangifte steunt op een met het boekhoudrecht strijdige boeking en zulks leidt tot de vestiging van een wettelijk niet verschuldigde belasting, kan de belastingplichtige hier op terugkomen, ook al is de onjuiste boeking het gevolg van een bewuste beslissing. Wanneer daarentegen het boekhoudrecht aan de belastingplichtige een beoordelingsmarge laat en de belastingplichtige binnen dit wettelijk kader een beleidsbeslissing neemt, kan hij op de gemaakte keuze niet terugkomen. Boeking en waarderingen die het gevolg zijn van een eerder genomen beleidsbeslissing zijn bijgevolg definitief, ook al blijken zij achteraf onoordeelkundig of lichtzinnig te zijn geweest (Cass. 10 maart 2016).

Het arrest strookt ook met het advies 2014/4 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (CBN) van 23 april 2014. In dit advies wordt onderlijnd dat de bindende kracht van de jaarrekening niet absoluut is en dat vergissingen in een goedgekeurde jaarrekening achteraf kunnen worden rechtgezet. In het advies wordt uiteengezet dat nagenoeg elke vergissing die bij de registratie van het ondernemingsgebeuren begaan wordt, zal indruisen tegen het beginsel van het getrouw beeld van de jaarrekening en bijgevolg moet worden rechtgezet. Het CBN-advies 2014/4 werd overigens inmiddels wettelijk verankerd in art. 3:19 §1 van het (nieuwe) Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WV): "De jaarrekening (...) kan niet alleen worden gecorrigeerd in geval van materiële fouten (...) maar ook in geval van dwaling in rechte of in feite, met inbegrip van een dwaling in de waardering van een post of een inbreuk op het boekhoudrecht. Zij moet worden gecorrigeerd indien de verrichte boeking een inbreuk op het boekhoudrecht impliceert, waardoor de jaarrekening geen getrouw beeld geeft van het vermogen, de financiële toestand en het resultaat van de vennootschap."

Eerder bevestigde evenzeer de rullingdienst dat ingeval van een vergissing een verbetering van de jaarrekening zich opdringt (Vooraf. Besl. Nr. 2012.365 dd. 6.11.2012).

De tax shelter is een fiscale stimulans die een belangrijke vrijstelling van de belastbare winst betekent. De voorwaarden zijn evenwel complex waardoor vergissingen niet zijn uit te sluiten. Vergissingen in de jaarrekening (materieel of intellectueel) moeten evenwel worden rechtgezet, voor zover het geen beleidsbeslissingen betreffen. Deze rechtzettingen werken fiscaal door: de fiscale administratie dient de correcties met andere woorden te aanvaarden. Een recent arrest van het hof van beroep van Gent maakt van deze principes een correcte toepassing (Gent 2 maart 2021).

Auteurs:

Steven Vancolen (advocaat-vennoot) & **Jan Sandra** (advocaat-vennoot)