

# Verhuur of concessie van roerende goederen: enkele beschouwingen inzake de inkomstenbelastingen

1.1. Men weet wat het vanuit fiscaal oogpunt voor een natuurlijk persoon betekent om roerende goederen te verhuren of in bruikleen te geven aan een vennootschap die door die natuurlijke persoon is opgericht (en mogelijk zelfs door diezelfde persoon wordt bestuurd).

In toepassing van artikel 17 § 1, 2° WIB hebben roerende inkomsten immers fiscaal gezien het karakter van interesten.

Zij vormen voor de onderneming een aftrekbare kost en zijn krachtens artikel 171, 2bis, littera a, WIB in principe in hoofde van de begunstigde natuurlijke persoon belastbaar tegen 15 %.

De talloze voorbeelden uit de rechtspraak in dergelijke gevallen doen een aantal vragen rijzen.

2.2. Bij gebrek aan een specifieke fiscale definitie, verwijzen de termen die wetgever gebruikte in artikel 17 naar het gemeen recht en in het bijzonder naar het burgerlijk recht (zie administratieve commentaar uit het Wetboek van inkomstenbelastingen, 17/2).

We wijzen er eerst en vooral op dat goederen in de wettelijke betekenis van het woord twee betekenissen dekken: enerzijds verwijst ze naar zaken (lichamelijke goederen) en anderzijds naar rechten (onlichamelijke goederen).

De term "verhuring" die gebruikt wordt in artikel 17 § 1, 2° WIB moet dus gelezen worden in het licht van de artikelen 1708 en volgende uit het Burgerlijk wetboek.

In het geval dat we hier behandelen onthouden we dat artikel 1713 van het Burgerlijk wetboek bepaalt dat men alle mogelijke roerende of onroerende goederen kan huren, zelfs als artikel 1709 uit hetzelfde wetboek het voorwerp van het huurcontract lijkt te beperken tot "zaken".

Wat er ook van zij, opdat we kunnen spreken van een huurcontract moet het voorwerp van het contract de aard van een goed hebben of van een recht in de burgerrechtelijke zin.

Wat de term "concessie" betreft; die heeft betrekking op iedere overeenkomst die zonder eigendomsoverdracht onder bezwarende titel een exploitatie- of gebruiksrecht toekent. De administratieve commentaar bij het Wetboek van inkomstenbelastingen citeert een aantal wettelijk beschermde rechten, zoals octrooien, fabricageprocédés, merken, exclusieve voorstelling/vertegenwoordiging, enz.

3.3. De kwalificatie van het contract stelt geen problemen wanneer roerende lichamelijke voorwerpen het voorwerp uitmaken van de huurovereenkomst, zoals bijvoorbeeld materiaal.

Dat is niet het geval wanneer de huur- of concessieovereenkomst als voorwerp begrippen aanhaalt als handelsfonds, goodwill of cliënteel. Die verschillende begrippen worden vaak door elkaar gebruikt, soms zelfs in dezelfde juridische akte.

4.4. Het gaat met name over het begrip handelsfonds. We zullen even stilstaan bij het begrip handelsrecht.

Het Hof van Cassatie definieerde handelsfonds als volgt (Cass., 4 febr. 1954, Pas., 1954, I, p. 491):

"Een verzameling van zaken die opgevat zijn als instrumenten van een commerciële activiteit en niet alleen verschillende elementen die los van elkaar in dit geheel zijn verenigd."

De aard van de feitelijke universaliteit resulteert uit de "eenheid van het handelsfonds" die op zijn beurt resulteert uit de "gemeenschappelijke bestemming die aan die elementen wordt gegeven" (GUILLEMYN, "La cession de fonds de commerce, d'entreprises, d'actions", Ed. Créadif, Brussel, 1992, p. 26).

In het gemeen recht heeft het handelsfonds de aard van een roerend goed, ook wanneer het een onroerend goed betreft (Cass., 27 juni 1975, Pas., 1975, I, p. 1053).

Het handelsfonds heeft ook de aard van een onlichamelijk goed, wat verantwoord wordt door zijn universeel abstract karakter (FREDERICK, "Traité de droit commercial belge", Deel II, Ed. 1947, nr. 6, p. 25).

In het gemeen recht verliezen de elementen die het handelsfonds vormen dus hun eigen karakter en om dezelfde reden wordt dat fonds beschouwd als een onvervangbaar en niet verbruikbaar goed.

Het gaat nu over de verhuur van een handelsfonds die in de rechtsleer wordt omschreven als (VANRYN et HEENEN, op. cit., p. 409):

"de overeenkomst waarbij de eigenaar van het fonds het genot ervan toevertrouwt aan een huurder die het zelf uitbaat. De huurder verwerft het recht om de vruchten van dit fonds te ontvangen en te behouden tegen betaling van een huur aan de eigenaar, hetzij een vaste huur, hetzij in verhouding tot de omzet of de jaarlijkse winst."

In dit soort verrichtingen, verwerft alleen de huurder de hoedanigheid van handelaar met uitzondering van de eigenaar.

Zoals een auteur opmerkte, stelt een handelaar met de verhuur z'n handelsfonds een laatste commerciële verrichting (VAN GINDERACHTER, "De aard van het handelsfonds", Gent, 1938, p. 247, nr. 270).

Het handelsfonds als 'goed' kan dus het voorwerp uitmaken van een verhuring in de zin van artikel 1713 van het Burgerlijk wetboek en van een verkoop in de zin van artikel 1582 van het Burgerlijk wetboek, en kan ook in pand worden gegeven (artikel 2 van de wet van 25 oktober 1919).

5.5. Wat het cliënteel betreft gaat men er traditioneel van uit dat het geen deel uitmaakt van het handelsfonds, maar dat ze er een kwaliteit van uitmaakt, dat wil zeggen een gevolg (VANRYN en HEENEN, op. cit., nr. 433, p. 395; FREDERICK, "Traité de droit commercial", nr. 10, p. 32).

Een cliënteel is immers geen zaak en evenmin een recht. Zij is dus geen goed.

Zoals het burgerlijk recht aangeeft, kan een cliënteel geen voorwerp uitmaken van een verkoop omdat men het zich niet kan toe-eigenen.

De overeenkomst van concessie van een cliënteel is bijgevolg een onbenoemde overeenkomst of een overeenkomst 'sui generis' die slechts verplichtingen genereert om iets te doen (in contact brengen met het cliënteel) en niet te doen (niet-concurrentiebeding), en ze zal in hoofde van de overdrager alleen de hoop genereren dat het cliënteel aan hem gebonden zal blijven (DE PAGE, "Traité élémentaire de droit civil belge", Deel IV, Ed. Bruylant, 1972, p. 113, nr. 79 a)

Aangezien het cliënteel a fortiori geen zaak en geen recht is, kan het, zoals we reeds zagen, het voorwerp uitmaken van een huurovereenkomst.

6.6. Wat geldt voor de verhuur of overdracht van het recht om een cliënteel te exploiteren geldt eveneens voor de verhuur of concessie van het recht om een goodwill te exploiteren.

Goodwill - een boekhoudbegrip dat verwijst naar een verzameling van kwaliteiten (knowhow, commerciële organisatie, netwerk van leveranciers...) dat geacht wordt de winstcapaciteit van een bedrijf gunstig te beïnvloeden - is niet langer een zaak of een recht.

7.7. Men kan daaruit afleiden dat wanneer belastingplichtigen - bijvoorbeeld artsen - hun patiënten aan een vennootschap verhuren (of er gebruik van laten maken), zij de overeenkomst slecht hebben gekwalificeerd en de inkomsten die eruit voortkomen niet kaderen in het toepassingsgebied van artikel 17 § 1, 3° WIB dat verwijst naar "(...) inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen (...)", ook al is het niet meteen om die reden dat de rechtspraak de belastingadministratie gelijk geeft (Rechtbank van Bergen, 14 oktober 2003, commentaar in de Fiscologue nr. 913, p. 5; Luik, 8 mei 2002, RG 1997/FI/407 en Cass., 2 december 2004, RG F.030068F).

De herkwalficatie van inkomsten naar beroepsinkomsten is om deze reden ten volle gerechtvaardigd.

Wanneer het daarentegen om de verhuur van een handelsfonds gaat, genereert dit type van overeenkomst inkomsten die binnen de in artikel 17 § 1, 3° WIB bedoelde categorie vallen en in het bijzonder in de categorie van inkomsten uit de verhuur van roerende goederen.

8.8. Wat er wordt geschreven over de verhuur van cliënteel of goodwill wordt perfect geïllustreerd door een arrest van het hof van beroep van Luik van 8 december 2006 dat zich uitsprak over het fiscaal regime dat van toepassing is op royalty's die een vennootschap aan zijn bedrijfsleider betaalde op basis van een concessieovereenkomst voor het gebruik van een nieuw commercieel concept (Luik, 8 dec. 2006, RG 2005-RG-237).

Het hof vermeldt terecht dat " (...) het omstreden concept (...) geen zaak is die men zich kan toe-eigenen en overdragen (...) " en men zal eraan toevoegen dat aangezien het geen goed betreft, het niet in aanmerking komt voor een concessie of verhuur.

De rechtspraak zou iedere overeenkomst omtrent de verhuring van cliënteel of goodwill op basis van dezelfde juridische beschouwingen kunnen en moeten herkwalficeren en zij lijkt gerechtvaardigd om de inkomsten te kwalificeren als beroepsinkomsten, op zijn minst wanneer de verhuurder op de koop toe de bedrijfsleider van de hurende vennootschap is.

9.9. Wanneer de huurovereenkomst daarentegen een identificeerbaar voorwerp heeft (materiaal, handelsfonds), moet men zich de vraag stellen op basis van welke juridische grondslag de belastingadministratie de belasting van roerende inkomsten kan rechtvaardigen als beroepsinkomsten in hoofde van de begunstigde.

We zullen achtereenvolgens de simulatietheorie (artikel 344 § 1 WIB) en het attractiebeginsel (artikel 37 WIB) bestuderen.

10.10. We wijzen er terloops op dat inzake de inkomstenbelastingen bij het vestigen van de aanslag de fiscus geen derde is en dat bijgevolg de overeenkomsten die door de partijen zijn gesloten hem tegengeworpen kunnen worden, tenzij ze niet juist zijn gekwalificeerd of het om gesimuleerde overeenkomsten gaat.

De constante rechtspraak van het Hof van Cassatie omtrent simulatie (Cass., 6 juni 1961, in de zaak BREPOLs ; Cass., 22 maart 1990, ic S.P.R.L. AU VIEUX SAINT-MARTIN, Pas. 1990, I, p. 853) leert ons:

"dat er geen verboden simulatie ten aanzien van de fiscus bestaat, en er bijgevolg ook geen fraude is, wanneer de partijen, ten einde te genieten van een gunstiger fiscaal regime, gebruik makende van de vrijheid van contracteren, zonder evenwel enige wettelijke verplichting te schenden, akten opstellen waarvan ze alle gevolgen aanvaarden."

of

"indien die akten alleen om fiscale redenen in die bepaalde vorm worden opgesteld"

Het voorwerp van het door de belastingadministratie te leveren bewijs in het kader van de simulatie is dat de partijen niet alle gevolgen van de afgesloten akten hebben gerespecteerd (wat op zich wijst op het bestaan van een geheime akte en dus op een simulatie) (AFSCHRIJFT, "L'évitement licite de l'impôt et la réalité juridique", Ed. Larcier 1994, blz. 125 en volgende).

Als blijkt dat de partijen alle gevolgen van de huurovereenkomst respecteren, kan de fiscus de simulatie ten aanzien van de hiervoor aangehaalde rechtspraak niet inroepen.

De simulatie kan daarentegen wel ingeroepen worden wanneer de partijen handelingen stellen die onverenigbaar zijn met de gesloten overeenkomst. We denken daarbij bijvoorbeeld aan de afschrijving door de vennootschap van elementen van het handelsfonds of van het materiaal waarvan ze enkel het vruchtgebruik heeft.

11.11. Wat zijn trouwens de mogelijkheden voor herkwalificatie door toepassing van artikel 344 § 1 WIB?

Zij worden tot tenietgedaan in het licht van het arrest van het Hof van Cassatie van 4 november 2005 dat de zogenaamde voorwaarde van "externe gevolgen" inherent aan artikel 344 § 1 WIB in de volgende bewoordingen bekrachtigt (Cass., 4 nov. 2005, rolnummer F.04.0056.F)

"dat zowel uit die tekst als uit de parlementaire voorbereiding van de wet van 22 juli 1993 die voornoemde bepaling in het WIB 1992 heeft ingevoegd, volgt dat alleen de kwalificatie van een akte aan de belastingadministratie niet kan worden tegengeworpen en dat zij, bijgevolg, de kwalificatie slechts met inachtnaam van de rechtsgevolgen van die akte kan wijzigen;

Dat door niet na te gaan of de opnieuw gekwalificeerde verrichting en de oorspronkelijk gekwalificeerde verrichting soortgelijke gevolgen hadden, heeft het hof van beroep zijn beslissing om artikel 344, § 1 toe te passen, niet naar recht verantwoord;"

Als de administratie door toepassing van artikel 344 § 1 WIB de roerende huurovereenkomst zou herkwalificeren in de bezoldiging van een mandaat of in een overeenkomst voor dienstverlening, zal aan de zogenaamde voorwaarde van "externe gevolgen" niet zijn voldaan, omdat met name de vennootschap geen enkel recht zou hebben op het handelsfonds of het gehuurde materiaal zodat de situatie die voortvloeit uit de herkwalificatie niet dezelfde is als de situatie die voortvloeit uit de kwalificatie die de partijen eraan hebben gegeven.

12.12. Op basis van artikel 37 WIB worden "(...) inkomsten van onroerende goederen (...) als beroepsinkomsten aangemerkt wanneer die goederen en kapitalen worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de verkrijger van de inkomsten."

De expliciete voorwaarde waarnaar de wettekst refereert is dat het goed dat de inkomsten genereert wordt gebruikt "voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid"; een begrip dat men overigens terugvindt in het Wetboek van inkomstenbelastingen en dat de wetgever handig wist te definiëren in het kader van de wet van 22 december 1989.

De wettelijke bepaling leek een einde te maken aan de rechtsonzekerheid die tot dan toe heerste over het begrip "uitoefening van de beroepswerkzaamheid van een goed".

De wetgever heeft zich in dat opzicht laten inspireren door de theorie van de "wilsuiging" in tegenstelling tot de theorie van "onderwerping aan de risico's van de onderneming" die daarvoor door de rechtspraak was aangenomen (zie hierover Sylvia HUYSMAN, "De definitie van beroepsactiva en de personenbelasting: opnieuw ter discussie?", Rechtskundige Weekblad 1994-1995, nr. 21, p. 711).

Krachtens artikel 41 WIB wordt een onroerend actief slechts gebruikt voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid als de belastingplichtige de intentie of de wil daartoe te kennen heeft gegeven, door dat onroerend goed in te schrijven op het actief van de balans (in geval van een belastingplichtige die een dubbele boekhouding voert) of door het af te schrijven (in geval van een belastingplichtige die een vereenvoudigde boekhouding voert) wanneer het om een afschrijfbaar actief gaat.

Het huidige artikel 41 WIB dat de definitie bevat werd in het Wetboek van inkomstenbelastingen ingevoerd op gelijke hoogte van de meerwaarden.

Men kan in naam van coherentie en rechtszekerheid met zekerheid besluiten dat het in artikel 37 WIB aangehaalde begrip van beroepswerkzaamheid volgens dezelfde criteria geëvalueerd moet worden als de criteria die aangehaald werden in artikel 41 WIB.

Uit het voorgaande kan men afleiden dat als de belastingplichtige geen afschrijvingen meer doet bij de stopzetting van zijn activiteiten op de elementen die het handelsfonds vormen, de fiscus niet het recht heeft om de roerende inkomsten te belasten als beroepsinkomsten door de toepassing van artikel 37 WIB.

Vanuit dit oogpunt kan een vonnis van de rechtbank van eerste aanleg van Brugge van 13 mei 2003 bekritiseerd worden in zoverre de rechtbank oordeelt dat de roerende inkomsten die de belastingplichtige heeft ontvangen in ruil voor de huur van het materiaal als dusdanig belast moeten worden en er - volgens ons onterecht - aan toevoegt dat de belastingplichtige terecht de afschrijvingen in mindering mag brengen op de ontvangen huur (Rechtbank van Brugge, 13 mei 2003, becommentarieerd in Fiscaal Koerier 2003, p. 615).

13.13. Wanneer de verhuurder bovendien de bedrijfsleider is van de vennootschap die huurt, kan de belastingadministratie zich beroepen op het attractiebeginsel.

Volgens de voorbereidende werkzaamheden van artikel 2 van de wet van 4 mei 1999 impliceert het attractiebeginsel dat alle sommen en voordelen die door een rechtspersoon worden toegekend aan personen die binnen die rechtspersoon een mandaat van bestuurder, zaakvoerder, curator of een gelijkaardige functie bekleden tot dezelfde categorie van inkomsten behoren, zelfs als die sommen of voordelen andere taken vergoeden (Parlementaire stukken, Kamer, zitting 1998-1999, nr. 1949/1, p. 3).

De motie van toelichting van de wet geeft duidelijk aan dat de wetgever daarmee wilde vermijden dat belastingplichtigen het forfait voor kosten twee keer zouden toepassen: het eerste voor de inkomsten betaald voor de uitoefening van een functie van bedrijfsleider, de tweede voor andere inkomsten die ze uit de vennootschap halen.

Met andere woorden, krachtens het attractiebeginsel worden alle inkomsten die een bedrijfsleider uit zijn vennootschap ontvangt opnieuw beschouwd als inkomsten van een bedrijfsleider, hetgeen hen enerzijds toelaat het forfait voor kosten slechts een keer taf te trekken en hen tegelijk verbiedt om die inkomsten te onttrekken aan onderwerping aan de sociale zekerheid van zelfstandigen (Parlementaire stukken, Kamer, op. cit., nr. 1949/1, p. 3).

Het attractiebeginsel heeft dus een zeer beperkte draagwijdte. Het wordt slechts toegepast als een bedrijfsleider uit de vennootschap twee soorten beroepsinkomsten ontvangt, bijvoorbeeld een bezoldiging van zijn mandaat en een salaris.

Noch uit de tekst van artikel 32 WIB, noch uit de voorbereidende werkzaamheden van de wet van 4 mei 1999 volgt dat het attractiebeginsel alle inkomsten die een mandataris ontvangt (voor bedrijfsleiders van de eerste categorie) afkomstig van de vennootschap waarvan hij bedrijfsleider is, ongeacht de juridische oorzaak van die inkomsten en, in het bijzonder, ongeacht de overeenkomst die de partijen bindt.

Zoals we reeds hebben gezien, wordt het attractiebeginsel maar toegepast in het kader van de beroepsinkomsten die voortkomen uit de rechtspersoon.

14.14. We kunnen hieruit besluiten dat wanneer men te maken heeft met een huur- of concessieovereenkomst met betrekking tot een roerend goed, behalve in geval van simulatie vanwege de partijen in de overeenkomst, de fiscus geen gegronde reden heeft om de roerende inkomsten te belasten als beroepsinkomsten in zoverre de natuurlijke persoon het goed na stopzetting niet meer gebruikt, dat wil zeggen gestopt is met afschrijven.

De situatie waarin de verhuurder op de koop toe de bedrijfsleider is van de vennootschap die huurt, heeft normaal gezien geen invloed op de oplossing van het probleem.

Deze situatie blijkt evenwel - weliswaar op een subjectieve manier - beslissend in de ogen van bepaalde rechtspraak (zie in het bijzonder de duidelijk tegenstrijdige beslissingen van het hof van beroep van Luik inzake de huur van apothekerwerkplaatsen. Luik, 15 mei 1991, Bulletin der directe belastingen, nr. 726, p. 809 ; Luik, 17 dec. 1997, becommentarieerd in Fiscaal Koerier 1998, p. 196; Luik, 8 nov. 2000, Journal de droit fiscal 2001, p. 268).

We wijzen er hier nog eens op dat een bedrijfsleider op zich geen bedrijf is en bijgevolg niet beschikt over een zakelijk vermogen, maar enkel over een privébezit.

Het begrip handelsfonds is geenszins onverenigbaar met een privébezit, zoals onder meer blijkt uit situaties waarin een persoon die geen handelaar is de volle eigendom verwerft van een handelsfonds naar aanleiding van het overlijden van een handelaar, zonder dat fonds zelf uit te baten.

---

Bron: FiscalNet, gratis artikelen, 2009

Patrick Seutin, advocaat aan de Luikse balie, master in fiscaal recht (ICHEC), docent aan de HEC-ULG