

ZIJN AANKOPEN VAN HANDELSGOEDEREN AFTREKBARE BEDRIJFSUITGAVEN IN DE ZIN VAN ARTIKEL 49 WIB92?

Henri Vandebergh

Jubel.be, 10 september 2021.

Enkele bemerkingen n.a.v. twee (ogenschijnlijk) tegenstrijdige arresten van het Hof van Cassatie. En grijpt de wetgever in?

Inleidingen probleemstelling

Er is in de fiscale rechtsleer reeds heel wat te doen geweest over deze vraag. Verschillende standpunten werden verdedigd. Het pleit leek beslecht door het Hof van Cassatie in een arrest van 16 juni 2017 (F.15.063.N). Hierin stelde het Hof van Cassatie dat de aankoopkosten van handelsgoederen uitgaven waren in de zin van artikel 49 WIB92¹.

Een arrest van 17 september 2020 (F.18.0076.F) zorgt voor verwarring. Nu stelt het Hof van Cassatie dat uitgaven die een tegenwaarde vinden op het actief van de balans (zoals handelsgoederen), geen uitgaven zijn in de zin van artikel 49 WIB92. Goederen die aangekocht worden met het oog op wederverkoop, zijn vlottende activa en dus geen uitgaven in de zin van artikel 49 WIB92.

Komt het Hof van Cassatie terug op haar vroeger standpunt of kunnen beide arresten naast elkaar bestaan en zijn ze niet met elkaar in tegenspraak ?

Zoals nog al eens gebeurt, staan de auteurs niet op dezelfde lijn (zie infra).

We willen aan de tweevoudige discussie, nl. enerzijds of aankopen nu uitgaven zijn in de zin van artikel 49 WIB92 of niet, en anderzijds de tegenstelling of verzoening tussen de twee genoemde arresten van het Hof van Cassatie, enkele bedenkingen toevoegen.

Vooreerst moeten we voor ogen houden dat het hier om een zuiver (fiscale) juridische discussie gaat. Juridische begrippen moeten tegen elkaar worden afgewogen. Het is dus niet relevant hoe aankopen in het boekhoudrecht worden behandeld. Dit kan in de juridische analyse niet doorslaggevend zijn.

S. GNEDASJ poogt in *Fiscale Actualiteit* nr. 26/2021 (21/07/2021) de beide arresten te verzoenen. Ze zijn volgens hem niet met elkaar in tegenspraak². Hij houdt voor dat beide arresten elkaar eerder aanvullen dan tegenspreken. We komen er hierna op terug.

Het eerste arrest ging over verkochte aankopen. Dit zijn, volgens hem, uitgaven “à fonds perdu”, en dus valt dit onder artikel 49 WIB92. In het tweede arrest ging het om aankopen waarvan niet vaststond dat ze verkocht waren, en het niet duidelijk was of ze van het belastbaar resultaat waren afgetrokken. Dus was artikel 49 WIB92 er niet op van toepassing, zo stelt hij, maar ging het om vlottende activa die op het actief van de balans moesten geboekt worden i.p.v. onder de kosten.

In feite komt zijn stelling er op neer dat handelsgoederen inderdaad vlottende activa zijn die geboekt moeten worden op het actief van de balans. Evenwel vanaf het moment dat ze verkocht worden, worden

¹ Cass. 16/06/2017, *Fiscale Koerier*, 2017/13, 748 e.v., *TFR* 2018, nr. 541, blz. 463, met noot I. VAN DE WOESTIJNE en S. VAN BELLE.

² S. GNEDASJ en E. NACKAERTS, “Cassatie over handelsgoederen en artikel 49 WIB92: vlees noch vis of toch boter bij de vis?”, *Fisc. Act.* nr. 26, 1.

het uitgaven “à fonds perdu”, die een verarming vormen en dus uitgaven zouden zijn in de zin van artikel 49 WIB92.

Dit lijkt, op het eerste zicht, een beetje vreemd standpunt. Iets wat geen uitgave is, wordt dit na verkoop ervan, wel. Het goed krijgt plots een andere kwalificatie. Wordt een aankoop onmiddellijk verkocht, dan zou artikel 49 WIB92 van toepassing worden. Worden ze niet onmiddellijk verkocht, dan is artikel 49 WIB92 niet van toepassing. Volgens de auteurs die dit standpunt onderschrijven, zou artikel 49 WIB92 dan terug van toepassing worden. Zo, op het eerste zicht, is dit iets vreemds.

De vraag is wat het belang is van onze discussie. Wat maakt het nu uit of de aankoop van handelsgoederen een uitgave is in de zin van artikel 49 WIB92 of niet? Uiteindelijk komen ze in mindering van het belastbaar inkomen. Of dit nu is op basis van artikel 49 WIB92 of op grond van een andere bepaling, maakt misschien niet zo veel uit?!

De discussie is echter niet louter academisch. We komen er verder op terug.

We betogen hierna dat aankopen van handelsgoederen geen uitgaven zijn in de zin van artikel 49 WIB92. De wetgever evenwel heeft ook zijn aandacht geschonken aan de twee cassatiearresten en wil wetgevend ingrijpen (zie verder).

Verkochte aankopen ressorteren niet onder artikel 49 WIB92

Artikel 49 WIB92 omschrijft de aftrekbare uitgaven als de uitgaven die gedaan worden om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Handelsgoederen aankopen, is uitgaven doen. Bijna inherent aan het begrip ‘handelsgoederen’ houdt dit in dat deze uitgaven bestemd zijn om inkomsten te realiseren. Dus zou het op het eerste zicht gaan om uitgaven bedoeld in artikel 49 WIB92.

Artikel 24, 2° WIB92 bepaalt echter dat de winst van een onderneming bestaat uit (o.m.) alle vermeerderingen van (bedrijfs)activa. Artikel 24, 4° WIB92 voegt hier (o.m.) de onderwaarderingen van activa aan toe. In de volgende alinea wordt hier aan toegevoegd dat tot de activa alle vermogensbestanddelen behoren inclusief (o.m.) de voorraden. Artikel 25, 4° WIB92 bepaalt dat tot de winst behoort, alle sommen gebruikt (o.m.) om de waarde van de activa te verhogen. Verder wordt de wetgeving i.v.m. het boekhoudrecht uitdrukkelijk van toepassing gesteld voor zover het WIB er niet van afwijkt.

Overeenkomstig artikel 183 en 185 WIB92 zijn deze bepalingen ook van toepassing op vennootschappen.

Door deze bepalingen wordt het niet meer mogelijk dat bedrijven de aankoop van hun vermogensbestanddelen, op moment van de aankoop ervan, onmiddellijk volledig als uitgave zouden boeken. In die zin vormen deze bepalingen aldus een correctie of restrictie van artikel 49 WIB92. Wat rest is dat de toepassing van artikel 49 WIB92 beperkt blijft tot uitgaven waar geen tegenwaarde tegenover staat.

M.b.t. aftrekbare beroepskosten schreef M. FEYE het volgende: *“Mais encore faut-il qu’il s’agisse d’une véritable dépense et non de l’attribution d’une somme ou valeur en échange d’une autre valeur. Si la sortie de caisse a pour contre-valeur immédiate et égale un élément nouveau d’actif qui la compense, il va de soi*

*qu'elle ne pourrait être une charge déductible. Ainsi formulé, ce principe apparaît d'une évidence élémentaire*³.

Alleen kosten "à fonds perdu" zijn dus bedrijfsuitgaven⁴.

VAN CROMBRUGGE⁵ houdt voor, onder verwijzing naar VAN HOUTTE en CLAEYS-BOÚÚAERT⁶, dat artikel 25, 4° WIB92 niet mag geïnterpreteerd worden dat men in de winst bepaalde bestanddelen moet opnemen, die er anders niet zouden toe behoren. Zij betekent, volgens hem, enkel dat men bepaalde elementen niet mag aftrekken omdat ze tot de winst behoren. Dit zou ook gelden indien artikel 25, 4° WIB92 niet zou bestaan. Artikel 25, 4° WIB92 zou volgens hem eigenlijk een overbodige bepaling zijn.

We kunnen ons hierbij aansluiten. Maar impliciet betekent dit ook dat uit het winstbegrip dan (automatisch) volgt dat ook met minderwaarden moet rekening gehouden worden en dat minderwaarden op activa ook aftrekbaar zouden zijn indien artikel 49 WIB92 niet bestond. M.a.w. we hebben artikel 49 WIB92 dan niet nodig om minderwaarden op activa te kunnen aftrekken. We vallen gewoon terug op het winstbeginsel en balansprincipe.

De handelsgoederen behoren dus tot de winst. Op moment van de aankoop vormen ze (per definitie a.h.w.) voorraad. En zolang ze niet verkocht zijn, kunnen het dus geen uitgaven zijn die onder artikel 49 WIB92 ressorteren. Ze mogen op grond van de zonet geciteerde bepalingen, zolang ze niet verkocht zijn, het belastbaar resultaat niet beïnvloeden⁷.

Hoe kan artikel 49 WIB92 er dan wel op van toepassing worden? Niet, zolang ze niet verkocht zijn! Maar als ze dan wel verkocht worden, hoe kan artikel 49 WIB92 dan van toepassing worden?!

Op moment van de verkoop van de goederen (mogelijk pas in een of meer latere belastbare tijdperken) vindt er geen uitgave meer plaats! De uitgave is immers reeds voorheen gebeurd⁸. Er wordt alleen een vermindering van actief geboekt, een balanscorrectie, vermits de goederen geboekt staan (of moeten staan) op het actief.

De vraag is dus eerder of afwaarderingen van activa een uitgave zijn, in de zin van artikel 49 WIB92, i.p.v. aankopen.

³ M. FEYE, *"Traté de droit fiscal des sociétés et associations"*, Brussel, Bruylant, 1935, T. II, 10, nr. 8 en 378, nr. 233.

⁴ Zie ook J. KIRKPATRICK, *"Examen de jurisprudence (1968-1973), Les impôts sur les revenus et les sociétés"*, RCIB, 1985, blz. 625-628.

⁵ S. VAN CROMBRUGGE, *"Ommekeer cassatierechtspraak over aankooprijks voorraden : geen beroepskost"*, *Fiscoloog* nr. 1676, 4 november 2020, blz. 1.

⁶ J. VAN HOUTTE en I. CLAEYS BOÚÚAERT, *Beginselen van het Belgisch belastingrecht, Gent, Story-Scientia, 1979, randnr. 221.*

⁷ Dat de boekhoudwetgeving en de commissie van boekhoudkundige normen voorhouden dat aangekochte handelsgoederen als kost moeten geboekt worden en pas op het einde van het jaar de niet-verkochte goederen moeten overgeboekt worden naar het actief –voorraad (lees S. GNEDASJ, geciteerd in voetnoot 2), is niet relevant. Het boekhoudrecht kan het fiscaal recht niet veranderen. Bovendien vragen we ons af hoe de commissie haar standpunt motiveert. Ze had evenzeer het omgekeerde kunnen stellen. Vanuit fiscaal standpunt geldt ten andere het omgekeerde.

⁸ Het kan natuurlijk gebeuren dat de aankoop van goederen betaald worden nadat de goederen reeds verkocht zijn of zelfs dat de goederen pas aangekocht worden nadat ze reeds verkocht zijn, maar dat doet geen afbreuk aan het bovenstaande.

Indien we, binnen de stelling van GNEDASJ, moeten aanvaarden dat de aankoop van handelsgoederen onder artikel 49 WIB92 ressorteert, minstens op moment van de verkoop ervan, moeten we consequent aanvaarden dat de aankoop van eender welk goed (bijv. een gebouw, of aandelen) binnen een onderneming onder artikel 49 WIB92 valt, minstens bij de verkoop ervan, want dan verlaat het goed het bedrijf.

Er is in rechtspraak en rechtsleer⁹ heel wat te doen geweest omtrent de vraag of een geboekte waardevermindering al dan niet een bedrijfslast is als bedoeld in artikel 44 WIB (artikel 49 WIB92).

Oorzaak van de discussie is dat een waardevermindering wordt geboekt op de debetzijde van een resultatenrekening, zoals ook de afschrijvingen trouwens. En deze laatsten worden uitdrukkelijk in het WIB als bedrijfslasten aangestipt.

Er kan over getwist worden of afschrijvingen wel onder artikel 49 WIB92 mogen geklasseerd worden. Afschrijvingen hebben ten andere een welbepaalde bedoeling, nl. een kost spreiden over verschillende jaren en aldus een reserve opbouwen in de toekomst¹⁰ (zie ook infra).

Dat geldt niet voor andere afwaarderingen van activa en voor handelsgoederen.

Er mag echter niet uit het oog worden verloren dat, bedrijfseconomisch en ook fiscaal, er een wezenlijk verschil bestaat tussen deze begrippen, al zijn zij beide resultaatbepalend. Wil men de ondernemingswinst bepalen, dan is men aangewezen op reële waardering van de handelsvordering in het vermogen van de onderneming. De waardevermindering ten opzichte van de oorspronkelijke inschrijving situeert zich dus uitsluitend in, is met andere woorden inherent aan, de bepaling van de netto-aangroei van het vermogen. Het is deze die uiteindelijk belastbaar is.

De rechtspraak over verloren vorderingen

Per analogie kan verwezen worden naar de problematiek van de verliezen met bedrijfskarakter. Deze verliezen situeren zich in de sfeer van de inkomsten, het zijn geen werkelijke uitgaven, doch inkomstenverliezen.

Het Hof van Cassatie heeft evenwel gesteld dat (toen) artikel 44 WIB (nu artikel 49 WIB92) niet op dergelijke verliezen van toepassing is. De hier bedoelde verliezen zijn : onder meer, verliezen geleden wegens diefstal, verlies van vorderingen, minderwaarden op activa¹¹.

Het Hof van Cassatie oordeelde dat een handelsvennootschap met rechtspersoonlijkheid niets kan bezitten dat niet voor het winstgevend doel van de vennootschap bestemd is, zodat alle activa noodzakelijk een bedrijfskarakter hebben. Hieruit volgt, volgens het Hof, dat het verlies van een schuldvordering die werkelijk deel uitmaakt van haar patrimonium noodzakelijk een bedrijfsverlies vormt. (Dit geldt niet voor natuurlijke personen)¹². Dit verlies moet tot uiting komen in de waardering van de vordering op het einde van het

⁹ Zie de bibliografie achteraan deze bijdrage.

¹⁰ Lees ook de hierna geciteerde (oude) auteurs.

¹¹ Cass., 28 januari 1982, *J.T.*, 1982, 600 ; *Rev. Not. B.*, 1982, 170 ; *FJF*, 82/93 ; *RW*, 1982-1983, 1451; idem Cass., 28 oktober 1962, *Rev.Fisc.*, 1963, 148; Cass., 26 maart 1963, *Pas.*, 1963,1, 813 ; *Bull. Bel.*, 1964, 988; *Rev.Fisc.*, 1963.

¹² Voor een toepassing zie : Brussel, 9 januari 1984, *FJF*, 84/65, evenals Cass. 28 september 1984, *AFT* 1985, afl. 1, 18, *JDF* 1985, 1135; Brussel 6 oktober 1987, *FJF*, No. 88/11; Brussel

boekjaar gedurende hetwelk dit verlies zeker en definitief is geworden. Een dergelijk verlies is geen bedrijfsuitgave in de zin van artikel 44 WIB (artikel 49 WIB92), zodat de voorwaarden gesteld in dit artikel niet van toepassing zijn.

Reeds in 1975 heeft het Hof van Cassatie gesteld dat de criteria waaraan bedrijfsuitgaven moeten voldoen (cfr. artikel 49 WIB92) niet van toepassing zijn op verliezen van activa¹³.

De brutowinst

De aftrek van de minderwaarde vormt in feite de tegenpool van artikel 21, 2° WIB oud (nu artikel 24 WIB92) waarin elke vermeerdering van activa belastbaar wordt gesteld. Op het ogenblik dat de vordering ontstaat wordt ze als actiefbestanddeel belast. Wanneer ze oneisbaar wordt, wordt deze heffing tenietgedaan door het verlies van het actiefbestanddeel af te trekken van de winst.

Het onderscheid tussen verliezen op activa en bedrijfsuitgaven zou kunnen gevonden worden in het WIB, namelijk in 43,1° van het oude WIB uit 1962 (nu overgenomen in artikel 23 § 2 WIB92). Artikel 43,1° WIB(oud) stelde duidelijk dat de uitgaven worden afgetrokken van de bruto-inkomsten. Verstaat men hieronder “omzet minus aankopen”, dan wordt aldus onderscheid gemaakt tussen omzet, bruto-inkomen en netto-inkomen. De aangiften in de Personenbelasting maken dit onderscheid ook ¹⁴. Ook zal in de resultatenrekening onderscheid worden gemaakt tussen brutowinst en nettowinst. De bedrijfsuitgaven zijn dan de lasten die van de brutowinst in aftrek komen.

H. DUBOIS¹⁵ verdedigt met verve het onderscheid tussen brutowinst en nettowinst. Hij maakt duidelijk dat aankopen niet bedoeld zijn in artikel 49 WIB92. Hij stelt :

“Wat overblijft is dat de netto belatbare winst van het jaar zelf bestaat uit drie componenten :

- *De bruto-exploitatie, dit is opbrengst van de gewone exploitatie van de onderneming (artikel 24, ° WIB92).*
- *De wijzigingen in vermogensbestanddelen van de onderneming, dit betreft meer- en minderwaarden, voorraden (artikel 24, vervolg na 1° WIB92).*
- *De aftrekbare uitgaven (artikel 49 WIB92).*

De optelling van de eerste twee bestanddelen duidt men fiscaal aan als brutowinst ¹⁶.”

En verder :

“Die uitzondering daar gelaten, blijft dat de bewijslast over het eerste deel van de bewerking, met name de bepaling van de brutowinst, ten volle bij de fiscus blijft liggen.

27 november 1990, *Fis. Koer.* 1991, 177; Brussel 18 april 1996, *AFT* 1996, 365; *RGF* 1996, 329; Gent 10 mei 2000, *Fiscoloog* 2000, afl. 760, 9; Gent 21 januari 2003, *FJF*, Np. 2003/184, *Fiscoloog* 2003, afl. 9.

¹³ *Cass. 05/06/1975, JDF 1975, blz. 274.*

¹⁴ Lees ook S. Gnedasj, geciteerd in voetnoot 1.

¹⁵ Geciteerd in de bibliografie achteraan.

¹⁶ J. IRKPATRICK, “*Le régime fiscal des sociétés en Belgique*”, Bruylant, 192, p. 41-43.

Daar elke bewijsregel ook moet bepalen wat moet bewezen worden, komen wij nu aan de vraag wat de brutowinst eigenlijk is. De beste omschrijving die het wetboek biedt, vinden wij in artikel 24, 1° WIB 1992: “Winst bestaat uit inkomsten van alle nijverheids-, handels- of landbouwondernemingen die voortkomen: 1° uit alle verrichtingen gedaan door de inrichtingen van die ondernemingen of door toedoen daarvan.” Zonder twijfel wordt hiermee bedoeld de opbrengst van de gewone exploitatie van de onderneming¹⁷.

Tot een echte definitie komt het wetboek echter niet. Hier worden wij echter geholpen door de rechtspraak: in een arrest van 1989¹⁸ formuleerde de Staat in zijn cassatiemiddel een definitie van deze brutowinst: “terwijl in het kader van een handelsactiviteit die erin bestaan aan- en verkoopverrichtingen uit te voeren, de brutowinst gelijk is aan de verkochte aankopen (...) vermenigvuldigd met een winstopslag- percentage”.

Wij arriveren hiermee bij de oude en in de praktijk veelgebruikte formule “Beginvoorraad + aankopen - eindvoorraad = verkochte aankopen”. Door op het bedrag van de verkochte aankopen een winstpercentage toe te passen bekomt men de brutowinst¹⁹. Dit is de kerngedachte waar het wetboek van uitgaat.”.

En ten slotte :

“De aankopen vallen daar natuurlijk niet onder. Die vormen een deel van de exploitatiewinst en daarop is artikel 49 WIB92 niet van toepassing. Voor wie nog niet overtuigd is : kijk nogmaals naar de lijst van voorbeelden in artikel 52 WIB92 : als ook de aankopen door artikel 49 WIB92 waren bedoeld, dan zouden die daar toch (en waarschijnlijk op de eerste plaats in voorkomen. Of niet soms ?

Dit verklaart meteen waarom nergens een bepaling te vinden is over de “aftrekbaarheid” van aankopen. Als men goederen aankoopt, verwerft men een bezit dat, mits niet verkocht tijdens het jaar, via de voorraad deel gaat uitmaken van de activa van de onderneming. Daarvoor geldt artikel 49 WIB92 nu eenmaal niet. Daaruit volgt dat een aankoop niet “verworpen” kan worden, zoals dit met een kost wel het geval is. Bij de begroting van de bruto-exploitatiewinst bevinden wij ons in een andere wereld.

De vereiste dat de uitgaven in het belastingjaar zelf moesten zijn verricht, geldt niet en kan ook niet gelden voor de aankopen. Immers men verkoopt uit een voorraad en of de verkochte goederen nu afkomstig zijn van aankopen tijdens het jaar of van daarvoor, heeft o de brutowinst geen enkel impact²⁰.”

Het onderscheid tussen brutowinst en nettowinst vinden we ook reeds terug in een noot van M. BALTUS uit 1965²¹, waarbij de auteur benadrukt dat minderwaarden op activa geen uitgaven zijn in de zin van ons huidig artikel 49 WIB92 en dat in tegenstelling tot afschrijvingen. Deze laatste betreffen goederen die continue in waarde verminderen en. Dat is wat betreft minderwaarden op activa niet het geval.

“Or, on sait que la notion d’amortissement ne peut s’appliquer qu’aux biens qui s’usent par l’emploi qu’on en fait (cass., 22 avril 1929, ce Journal, 1929, p. 288) biens dont la dépréciation est donc continue et inéluctable. Les autres biens sont, eux, sujets à des plus-values et des moins-values. Ces dernières ne sont

¹⁷ Deze inkomsten kunnen ruimer zijn dan het resultaat van de gewone exploitatie alleen, doch binnen het bestek van deze bijdrage beperken wij ons tot de courante brutowinst.

¹⁸ Cass. 21 maart 1989, *Buil.Bel.*, 693, 989; Cass. 20 februari 1986, FJF, No. 87/83.

¹⁹ Het kon nog eenvoudiger: voor Buisseret (A. BUISSERET, *La taxation par comparaison*, Bruxelles, 1958, p. 29) was de toepassing van een winstpercentage op de aangekochte goederen al best voldoende.

²⁰ K. VAN HULLE en N. LYBAERT, *“Boekhoud- en jaarrekeningenrecht”*, die Keure, 2005, p. 165.

²¹ M. BALTUS, noot onder Cass. 08/06/1965, *JPDF* 1965, blz. 269.

pas des charges professionnelles déductibles en vertu de l'article 26 des lois coordonnées, mais un élément de la détermination du bénéfice brut de l'entreprise."

I. VAN DE WOESTIJNE en S. VAN BELLE betwisten dat een argument kan gevonden worden het onderscheid tussen bruto winst en netto winst²². Ze vergelijken met het boekhoudrecht waar het begrip 'brutomarge' wordt gebruikt. Dit begrip is ruimer dan het begrip 'brutowinst'. Op grond van het beginsel dat wanneer een begrip niet gedefinieerd is, dit moet ingevuld worden overeenkomstig het gemeenrecht, wat in casu dan het boekhoudrecht is, zou het begrip 'brutowinst' moeten ingevuld worden overeenkomstig het boekhoudrecht. Het boekhoudrecht verwijst volgens hen naar het begrip 'brutomarge'. Dit zou ruimer zijn dan het begrip 'brutowinst'. Voor ons probleem *in casu* lijkt dit onderscheid echter niet belangrijk.

Welke bepaling is dan van toepassing ?

Indien artikel 49 WIB92 niet van toepassing is, rijst de vraag op grond van welke bepaling men het afboeken van voorraden of andere activa kan verantwoorden. Er is geen enkele bepaling betreffende het afboeken van activa of het boeken van minderwaarden er op, in ons wetboek te vinden.

Eminente auteurs hebben hier lang geleden reeds op gewezen. Nu zij in het wetboek geen enkele bepaling vonden m.b.t. het boeken van minderwaarden op activa, meenden zij deze alleen te kunnen aftrekken op grond van de bepaling m.b.t. bedrijfsuitgaven, vandaag artikel 49 WIB92. Ze vonden nergens anders een aanknopingspunt in de wet. Het lijkt er op alsof ze ervan overtuigd waren dat minderwaarden op activa aftrekbaar moesten zijn, maar voor deze aftrek een wettelijke basis moesten vinden. Misschien was dat uitgangspunt niet zo verkeerd in hun tijd daar het balansprincipe toen niet in de wet verankerd was. Ervan uitgaande dat de minderwaarden in elk geval aftrekbaar waren, moest er een wettelijke bepaling zijn die dit toeliet. Niettemin blijven ook deze auteurs de mening toegedaan dat afwaarderingen van activa van het belastbaar resultaat mogen afgetrokken worden maar dat uitgaven waar een verworven goed tegenover staan, moeten geactiveerd worden en dus geen bedrijfsuitgave zijn (moderne auteurs zijn het hier ook mee eens – zie infra).

E. BOURS in 1951 in zijn doctoraatsverhandeling aan de universiteit te Luik *"La notion de revenu taxable en matière d'impôts directs"*, op blz. 338 e.v., zoekt die oplossing niet. Minderwaarden zijn aftrekbaar, anders riskeert de onderneming niet op haar reële waarde belast te worden. Dat is voor hem een duidelijk uitgangspunt. Hij heeft geen aanknopingspunt in de wet nodig.

"Un stock de marchandises ou de matières premières, le portefeuille d'une société, un brevet, des devises étrangères n'ont pas une valeur intangible. Au moment où le bilan est dressé, ces biens peuvent, par suite de circonstances diverses, avoir perdu une partie de leur valeur. Continuer à les faire figurer dans les comptes pour leur prix d'achat ou de revient, équivaldrait à enlever au bilan toute signification.

Le commerçant ou l'industriel peut-il, au point de vue fiscal, acter la moins-value ainsi subie par certains éléments de son actif ?

Ce problème est totalement indépendant de celui des amortissements : amortir, c'est constituer une réserve destinée à permettre le remplacement des biens qui servent à assurer le fonctionnement de l'entreprise. Par contre, lorsqu'il acte une moins-value, le commerçant ou l'industriel ne constitue aucune réserve. En fait, la

²² Geciteerd in de bibliografie achteraan.

moins-value ne se distingue de la perte qu'en ce qu'elle porte sur des biens qui ne sont pas encore réalisés. Il n'est donc pas rigoureusement exact de parler d'amortissement d'une créance irrécouvrable ou d'un stock : le commerçant ne l'amortit pas, en ce sens qu'il ne constitue aucune réserve : il se borne à acter la perte subie.

Du point de vue économique et comptable, il est indispensable que l'exploitant tienne compte des moins-values qui affectent certains éléments de son actif.

La même pratique doit être admise au point de vue fiscal, faute de quoi le bénéficiaire taxable risquerait de ne correspondre en aucune façon à la situation réelle de l'entreprise.

Une jurisprudence solidement établie admet à l'heure actuelle que le redevable tienne compte, dans l'évaluation de son actif, des moins-values de celui-ci, et rejette les prétentions de l'administration, lorsque le commerçant ou l'industriel s'est borné à évaluer avec sincérité et bonne foi, mais aussi avec prudence les divers postes de son actif, sujets à dépréciation.

Successivement, la Cour de cassation, par arrêt du 22 avril 1929, cassant un arrêt de la Cour d'appel de Bruxelles du 26 mai 1928, et la Cour d'appel de Liège, par arrêt du 19 février 1930²³, ont décidé que l'article 26 § 2, 4^o²⁴, ne vise que les dépréciations de choses qui s'usent par l'emploi qui en est fait. Cette disposition légale est sans application lorsqu'il s'agit de l'évaluation, dans un bilan de fin d'année, du stock de matières premières. La valeur de celles-ci, destinées à être utilisées seulement dans l'avenir, dépend, pour l'industriel, du prix toujours incertain qu'elles atteindront au cours de l'exercice suivant. Les dispositions des lois sur les sociétés commerciales impliquent, pour tout industriel ou commerçant, l'obligation d'évaluer ces matières premières avec sincérité et bonne foi mais aussi avec prudence, de manière à ne pas compromettre les résultats de l'entreprise²⁵."

In het arrest van het Hof van Cassatie dat prof. E. BOURS citeert, stelt het Hof dat minderwaarden op activa moeten onderscheiden worden van afschrijvingen. De regels i.v.m. de aftrekbaarheid van afschrijvingen zijn er niet op van toepassing. Toch laat het Hof het boeken van minderwaarden toe. Men verwijst in wezen naar de beginselen van de boekhouding en (toen) vennootschapsrecht, die impliceren dat in een bedrijf correcte waarderingen moeten gedaan worden en alleen de netto-vermogensaan groei mag belast worden. Het Hof laat de aftrek van minderwaarden toe zonder te refereren naar wettelijke bepalingen i.v.m. bedrijfsuitgaven.

J. KIRKPATRICK²⁶ verwijst ook naar de netto-aan groei van het vermogen. Het belastbaar resultaat van een vennootschap is in principe de netto-aan groei van het vermogen.

Het gaat dus niet zozeer om een inkomen, maar een verschil tussen twee 'kapitalen'. Twee opeenvolgende balansen moeten vergeleken worden. Hij verwijst ter zake naar artikel 21 WIB/oud. Hierin werd bepaald, zo citeert de auteur :

²³ B. C. D. 1930, n° 38, p. 20, J. P. D. F. 1929, p. 288, R. P. S. 1929, n° 2979, p. 273 et Pas. 1929, I, 164.

²⁴ Art. 26 § 2, 4^o betreft de wetten uit 1919 en heeft betrekking op de afschrijvingen als aftrekbare kost.

²⁵ Cfr également appel Bruxelles 24 mars 1947, J. P. D. F. 1947, p. 104 ; pourvoi rejeté par cassation 27 janvier 1948, J. P. D. F. 1948, p. 118, R. J. F. F. 1948, p. 251 ; appel Bruxelles 31 mai 1950, R. J. F. F. 1950, n° 1279, p. 437

²⁶ J. KIRKPATRICK, "L'imposition des revenus des sociétés Belges par actions et de leurs actionnaires, obligatoires et organes", Larcier, Brussel, 1968, blz. 47.

“Et l’article 21 du Code définit les bénéfiques des exploitations comme « ceux de toutes les opérations traitées par leurs établissements ou à l’intermédiaire de ceux-ci, ainsi que tous accroissements des avoirs quelconques investis dans ces exploitations, y compris les accroissements qui résultent de plus-values et moins-values soit réalisées, soit exprimées dans les comptes ou inventaires... quelles qu’en soient l’origine et la nature... ”²⁷.

De auteur vervolgt op blz. 118, dat, indien meerwaarden in principe belastbaar zijn, men noodzakelijk moet aanvaarden dat minderwaarden aftrekbaar zijn. Hij meent evenwel dat deze aftrekbare bedrijfsuitgaven zijn in de zin van ons huidig artikel 49 WIB92. (hij heeft het nog over artikel 44 WIB/oud). Hij kan zich niet neerleggen bij het arrest van 26 maart 1963²⁸ waarin het Hof van Cassatie voorhoudt dat minderwaarden op vorderingen niet ressorteren onder artikel 44 WIB/oud (nu artikel 49 WIB92).

“Mais dès lors que la loi permet la déduction des amortissements au titre de charges professionnelles, nous ne voyons pas de raison de considérer que les autres moins-values non réalisées soient déductibles à un titre différent. (Voy., du reste, en faveur de l’application de l’article 26 des lois coordonnées (artikel 44 du Code) à des moins-values de terrains, Cass., 8 juin 1965, Pas., I, 1086 et note (cf. toutefois la note de M. BALTUS sous cet arrêt, Journ. prat., 1965, pp. 272 et 273)”²⁹.

Dezelfde stelling wordt voorgehouden door I. CLAEYS BOÚÚAERT³⁰. Volgens hem is er geen andere wet die de aftrek van minderwaarden toestaat. Hij meent ten andere dat het arrest uit 1963 een andere draagwijdte heeft. Het is nuttig zijn redenering te citeren :

“Si l’on prend le problème sous cet angle il est bien évident qu’il n’existe aucun autre texte organisant pareille déductibilité; que le législateur n’a évidemment eu en vue que l’imposition de bénéfiques ou revenus nets, mais que par là il entendait précisément le total des recettes ou revenus bruts, diminué des dépenses ou charges professionnelles qui les grèvent (artikel 43, 1°); que les charges soumises aux conditions de l’article 44 ne sont pas seulement les dépenses, mais aussi les dépréciations involontairement subies, comme par exemple les vols de biens professionnels et les dépréciations progressives couvertes par les amortissements; qu’on ne voit pas sur quoi s’appuierait la thèse qui en exclurait les dépréciations occasionnelles.

En fait, l’arrêt en question n’a pas cette portée, et c’est à tort qu’on l’interprète parfois dans ce sens.

²⁷ Opmerkelijk is dat in de geciteerde versie van art. 21 WIB/oud gewag gemaakt wordt van “minderwaarden” zonder meer. In latere versies van deze oude bepaling, net zoals in de huidige versies van art. 24 WIB92 (het equivalent van het oude art. 21 WIB/oud) wordt alleen gewag gemaakt van “minderwaarden op passiva”. Deze vormen een winst. De door J. KIRKPATRICK geciteerde bepaling lijkt dus ruimer te zijn.

Maar men kan de oude tekst ook zo interpreteren dat men het alleen heeft over “accroissements” (vermeerderingen) die voortvloeien uit minderwaarden, en dan gaat het noodzakelijk over minderwaarden op passiva. Alleen die kunnen immers een vermeerdering van het vermogen vormen.

H. WIBAULT, in “L’évaluation de la notion de revenu imposable en droit fiscal belge”, Bruylant, Bruxelles, 1965, op blz. 35, citeert dezelfde bepaling.

²⁸ Zie voetnoot 9.

²⁹ Zie ook : J. Kirkpatrick, “Examen de jurisprudence (1968 – 1982). Les impôts sus les revenus et les sociétés”, RCJB, 1984, blz. 720.

³⁰ I. Claeys Bouúaert, “Principes de l’imposition de sociétés en Belgique”, Larcier, Bruxelles, 19701, blz. 81.

Une société commerciale avait remis une somme d'argent à une autre société, qui éditait un journal destiné surtout à soutenir l'influence politique d'un dirigeant de la première société. Celle-ci avait comptabilisé en prêt la somme remise, et l'avait donc maintenue à l'actif de son bilan.

Vint le jour où il fut constaté que cette somme ne serait jamais rem-boursée. La société créancière prétendit déduire cette perte de son bénéfice de cette année. La Cour de cassation admit que cette déduction n'était pas soumise aux règles relatives à la déduction des dépenses professionnelles.

L'arrêt constate que, puisque les fonds prêtés faisaient partie du patrimoine de la société, leur perte ou moins-value devait être exprimée au bilan. On ne le contestera pas. Mais lorsqu'il ajoute qu'il n'y a pas lieu de leur appliquer les règles relatives à la déduction des dépenses ou pertes professionnelles, il devient équivoque. Il ne s'agit pas, bien sûr, d'autoriser par un détour la déduction des charges assumées volontairement dans un but étranger à l'entreprise: si un paiement à fonds perdus n'est pas déductible, pourquoi en irait-il autrement quand ce paiement prend d'abord les formes d'un prêt, dont on constate par la suite le caractère irrécupérable?

L'arrêt en question s'explique si on admet que le prêt a été sincère (ce point n'avait pas fait l'objet de débat) et donc que la société créancière avait subi une perte involontaire. Lorsque la Cour constate qu'il n'y pas lieu d'appliquer l'article 26 des lois coordonnées (actuellement artikel 44, C.I.R.) relatif aux dépenses professionnelles, elle vise le moment du prêt, non celui de la perte. Il est évident en effet qu'un prêt ou investissement ne constitue pas une charge: celle-ci naît au moment de la perte. Mais la perte, elle, reste une charge soumise à l'article en question. Si la société n'avait pas perdu mais remis la créance en question, la déduction aurait certainement été refusée.

La déduction, en l'espèce a été maintenue parce que, les fonds prêtés étant professionnels (ce qui n'était pas contesté), la société les a, au sens littéral de ce mot, perdus. La cause historique de la charge est donc non une libéralité mais un investissement professionnel malheureux.

Les moins-values d'actifs sont donc des « charges professionnelles » au même titre que toutes autres. La cour de cassation maintient d'ailleurs pour elles la règle de l'annualité en exigeant la déduction au cours de l'année où la perte est devenue réelle et définitive³¹.

Het lijkt ons toe dat deze geëerde auteur toch wel een grote inspanning moet leveren om het arrest in een bepaalde context te plaatsen.

E. BOURS citeert deze auteur, maar is in zijn repliek zeer affirmatief dat minderwaarden op activa niet onder artikel 49 WIB92 ressorteren :

“L'article 44 du Code — comme l'ancien article 26 des lois coordonnées — ne vise que les dépenses ou charges faites ou supportées en vue d'acquérir ou de conserver les revenus imposables.

Nous ne voyons pas comment on pourrait soutenir que la perte découlant du vol d'une marchandise, de sa détérioration ou celle consécutive à l'irrecouvrabilité d'une créance constitue des charges supportées en vue de conserver les revenus !

³¹ Cass., 2 janv. 1963, Pas., 1963, I, 514. Cet arrêt se réfère à l'article 32 et non à l'article 26, par. 1, des lois coordonnées. Mais les deux ne sont que l'expression du même principe général, que la loi a maintenu d'une façon rigoureuse pour les charges, alors qu'elle admet des assouplissements pour les plus-values.

A notre avis, la déductibilité de ces pertes est impliquée par la notion même de « bénéfices des opérations traitées dans le cadre de l'exploitation » énoncée par l'article 21 du Code.

Le bénéfice des opérations ne se traduit pas seulement par l'addition d'éléments positifs ; le commerçant est parfois amené à vendre à perte. Cette perte réduira le bénéfice d'exploitation et nul ne soutiendra qu'elle constitue une charge professionnelle au sens de l'article 44 C.I.R. Ce qui est vrai pour les stocks l'est également — pensons-nous — pour des valeurs de portefeuille ou pour des créances.³²

L. SIMONET neemt een ambigue standpunt in ³³. Hij meent dat artikel 44 WIB/oud (artikel 49 WIB92) van toepassing is, maar wijst anderzijds er op dat er wat betreft minderwaarden op activa toch enige verschillen zijn :

“Si les plus-values réalisées ou exprimées contribuent, en principe, à former le bénéfice imposable, il faut admettre, bien que le code des impôts sur les revenus ne soit pas explicite à ce propos, que les moins-values ou pertes réalisées ou exprimées constituent des charges déductibles, quels que soient les éléments-auxquels elles se rapportent.

En ce qui concerne les marchandises, les valeurs mobilières et les créances, la solution doit être rattachée à l'article 44 du code des impôts sur les revenus, qui énonce le principe général de la déduction des charges supportées pendant la période imposable (voir J. Kirkpatrick, L'imposition des revenus des sociétés belges par actions et de leurs actionnaires, obligataires et organes, pages 118 et 119). Il s'agit là d'une application du principe du bilan, selon lequel est considéré comme bénéfice tout enrichissement apparaissant par la comparaison de la situation nette du contribuable à la clôture de deux exercices (I. Claeys-Boùuaert, Principes de l'imposition des sociétés en Belgique, pages 98 et suivantes)... et comme perte tout appauvrissement apparaissant par la même comparaison (dans le même sens, J. Kirkpatrick, op. cit., p. 45).

Les règles qui régissent la déduction des dépenses professionnelles sont cependant différentes sur certains points de celles qui doivent s'appliquer en matière de perte d'un élément d'actif. La Cour de cassation l'a rappelé dans son arrêt du 5 juin 1975, publié dans ce Journal, 1975, page 274.

En matière de perte d'un élément d'actif, le problème se pose en termes d'évaluation. Il est de savoir si, à la clôture de la période imposable considérée, le contribuable est fondé ou non à attribuer à l'un de ses biens une valeur moindre que celle pour laquelle ce bien était comptabilisé au début de l'exercice, et, éventuellement, à ne plus lui attribuer de valeur du tout. La perte d'un élément d'actif revêt nécessairement un caractère professionnel. En revanche, en matière de charges professionnelles, l'article 44 du code des impôts sur les revenus impose au contribuable de justifier, au moyen de documents probants ou par tous autres moyens de preuve, le caractère professionnel, la réalité et le montant de la charge revendiquée (voir R.V., note d'observations sous l'arrêt de la Cour d'appel de Mons, 27 octobre 1976, ce Journal, 1977, page 177).

Il faut, par ailleurs, que la charge ait été réellement supportée pendant la période imposable, c'est-à-dire avant la clôture de l'exercice.”

³² E. BOURS, “Les créances douteuses et l'impôt sur les revenus”, in *Réflexions offertes à Paul Sibille*, Bruxelles, Bruylant, 1981, blz. 217, spec. blz. 219).

³³ L. SIMONET, noot onder Brussel 15/05/1976, JDF 1978, blz. 339.

Het is een beetje verwonderlijk dat deze auteur het verschil met de regels over aftrekbare bedrijfsuitgaven zo goed begrijpt, maar ze toch van toepassing blijft vinden. Hij wijst er zelf op dat het Hof van Cassatie reeds gesteld heeft in 1975 dat de regels betreffende de aftrek van bedrijfsuitgaven op verschillende punten verschillen van deze m.b.t. de afwaardering van activa.

Zoals iedereen trouwens, is hij het ermee eens dat indien meerwaarden op activa in principe belastbaar zijn, men consequent moet aanvaarden dat minderwaarden aftrekbaar moeten zijn.

Verder wijst het erop dat wat betreft activa het niet gaat om uitgaven maar om “waardering (évaluation). De minderwaarde is bovendien noodzakelijk beroepsmatig (in tegenstelling tot “echte” uitgaven). En de minderwaarde moet niet met bewijsstukken bewezen worden, zoals voor bedrijfsuitgaven wel geldt. Toch acht hij artikel 44 (artikel 49) van toepassing.

Wat er ook van weze, het Opperste Gerechtshof heeft haar stelling duidelijk in een aantal latere arresten bevestigd, de laatste keer in september 2020³⁴.

Artikel 24-25 WIB92 zijn in hun huidige versie ten andere duidelijk : voorraden behoren tot de winst.

Aankopen van handelsgoederen kunnen geen bedrijfsuitgave in de zin van artikel 49 WIB92 vormen, want tegenover de uitgave staat een verworven goed. Alle hiervoor geciteerde (oude) auteurs zijn het er mee eens dat het verwerven van een goed geen bedrijfsuitgave is. I. CLAEYS BOÚÚAERT stelt supra uitdrukkelijk dat het geven van een lening geen bedrijfsuitgave is. Het probleem stelt zich evenwel w.b. de afboeking van de lening als verloren vordering. I. CLAEYS BOÚÚAERT heeft dit onderscheid duidelijk verwoord.

Misschien wordt dit onderscheid door fervente verdedigers van het standpunt dat de aankoop van handelsgoederen uitgaven zijn in de zin van artikel 49 WIB92 niet altijd duidelijk gemaakt in hun commentaren.

Een afwaardering van een vordering of het afboeken van verkochte goederen uit de voorraad, is natuurlijk geen echte uitgave. Als we artikel 49 WIB92 letterlijk moeten interpreteren dat deze bepaling het alleen heeft over echte uitgaven, dan valt de afwaardering van verkochte handelsgoederen hier niet onder.

Indien artikel 49 WIB92 alleen betrekking heeft op uitgaven “à fonds perdu” dan vallen de afboekingen waar wij het over hebben er niet onder. Het zijn immers niet alleen geen echte uitgaven, ze zijn, specifiek w.b. handelsgoederen, ook niet “à fonds perdu”. Tegenover het verdwijnen van het goed (de verarming) staat immers een verrijking; men ontvangt nl. geld en dus een aangroei van het vermogen.

Het vergt dus een brede interpretatie van artikel 49 WIB92 om afwaarderingen van activa hier onder te brengen.

De aftrek van aankopen van handelsgoederen als uitgave in de zin van artikel 49 WIB92 kan bovendien in strijd komen met het annaliteitsbeginsel vastgelegd in deze bepaling. Uitgaven mogen slechts afgetrokken worden in het jaar dat ze zijn gedaan of het karakter van vaststaande schuld hebben verkregen. Handelsgoederen komen evenwel slechts in de kosten terecht in het jaar van de verkoop. Dit zal dikwijls een ander jaar zijn dan het jaar van aankoop.

³⁴ Zie supra in de inleiding.

Wie verdedigt dat verkochte aankopen ressorteren onder artikel 49 WIB92 moet uitleggen hoe we dan de aftrek ervan kunnen aanvaarden in een ander jaar dan dit waarin de uitgave gebeurde, want artikel 49 WIB92 laat de aftrek alleen toe in het jaar dat de kost werd betaald of geboekt werd als zekere en vaststaande schuld. Dan zou men zover moeten gaan, te stellen dat uitgaven het karakter van aftrekbare uitgave kunnen krijgen in een ander jaar dan de uitgave effectief plaatsvond en artikel 49 WIB92 ook de aftrek van niet-effectieve uitgaven toelaat.

In artikel 49 WIB92 wordt weliswaar ook gewag gemaakt van scherp omschreven (zekere en vaststaande) verliezen. Maar we kunnen deze omschrijving toch moeilijk op verkochte handelsgoederen toepassen. Het zijn geen verliezen. En waarom dan wel op andere afboekingen op activa ? Er lijkt geen reden of aanknopingspunt te zijn op ter zake enig onderscheid te maken tussen soorten afboekingen of afwaarderingen van activa.

Verliezen uit artikel 49 WIB92 kunnen alleen maar betrekking op verliezen “à fonds perdu” (bijv. een betaling die men moet doen omwille van een beroepsfout).

Verliezen met bedrijfskarakter zijn “lasten”, die net als bedrijfsuitgaven, in mindering komen van het resultaat van de onderneming, doch niet de aard hebben van een schuld of betaling. Het enige argument om de aftrek van waardeverminderingen, o.m. afboekingen op voorraden, te verantwoorden, is dan dat volgens een zeer oud principe, reeds vastgelegd in 1929, een onderneming alleen maar kan belast worden op de netto aangroei van haar vermogen (zie supra). Voor zover als nodig kan nog het beginsel ingeroepen worden dat de belastbare winst wordt vastgelegd overeenkomstig de regels van het boekhoudrecht³⁵. En dit houdt in dat goederen moeten gewaardeerd worden aan hun werkelijke waarde, zodat alleen de aangroei van het netto vermogen belast wordt. De fiscale wet wijkt *in casu* niet af van het boekhoudrecht. Artikel 25, 4^e WIB92 3^e alinea refereert hier ten andere uitdrukkelijk naar. Dit blijft dus onveranderd van toepassing.

Argumenten om te stellen dat de aankoop van handelsgoederen een uitgave is in de zin van artikel 49 WIB92

Verskillende argumenten worden door auteurs aangehaald om te stellen dat aankopen van handelsgoederen uitgaven zijn in de zin van artikel 49 WIB92. Deze auteurs behoren voornamelijk tot de “Gentse school”³⁶.

³⁵ Cass. 20/02/1997, Bull. Bel. 1997, nr. 777, blz. 2840.

³⁶ Omdat de auteurs tot de universiteit van Gent behoren.

* S. VAN CROMBRUGGE, “*Bemerkingen nopens het begrip bedrijfswinst in het fiscaal recht*”, RW 1983-84, blz. 2219, spec. blz. 2231

* S. VAN CROMBRUGGE, “*Beginnelsen van de Vennootschapsbelasting*”, BIBLO, verschillende edities

* S. VAN CROMBRUGGE, “*Aankooprijds handelsgoederen is we degelijk beroepskost*”, *Fiscoloog*, nr. 1530, 23/08/2017, blz. 1.

* S. VAN CROMBRUGGE, “*Ommeker cassatierechtspraak over aankooprijds, voorraden : geen beroepskost*”, *Fiscoloog*, nr. 1676, 04/11/2020, blz. 1.

* S. HUYSMANS, “*Fiscale Winst*”, BIBLO, 1994, blz. 128 e.v.

* I. VAN DE WOESTIJNE en S. VAN BELLE, “*Aankooprijds van verkochte goederen vormt een beroepskost in de zin van artikel 49 WIB92*”, noot onder Cass. 16/06/2017, TFR 2018, nr. 541, blz. 463, spec. blz. 464.

* S. GNEDASJ (zie voetnoot 1 en de bibliografie achteraan) herneemt deze argumenten.

1.

Een eerste argument is dat, indien de hier bedoelde aankopen geen uitgaven in de zin van artikel 49 WIB92 zijn, deze bepaling gereduceerd wordt tot intentioneel gedane betalingen. In een uiterste consequentie doorgetrokken, zou, in die visie, artikel 49 WIB92 zelfs een overbodige bepaling zijn en zou de aftrek van kosten een automatisme worden, want elke kost vermindert het actief en dus ook het netto-actief.

Dit argument gaat niet op. Men vergeet immers dat artikel 49 WIB92 strenge voorwaarden stelt aan de aftrek van bedrijfsuitgaven. Alleen uitgaven gedaan om inkomsten te verkrijgen of te behouden, mogen afgetrokken worden. Bovendien moeten de uitgaven in eerste instantie bewezen worden middels schriftelijke bewijzen, behalve indien men kan aantonen dat deze er niet kunnen zijn (zie de duidelijke tekst van artikel 49 WIB92). Artikel 49 WIB92 heeft dus wel zeker een groot belang. In de redenering van de Gentse school, op grond van het winstbegrip, zou anders elke uitgave aftrekbaar zijn !

Bovendien, het is wel eenzijdig het “winstbegrip” alleen toe te passen op meerwaarden en niet op minderwaarden.

Men kan stellen dat artikel 49 WIB92 niet op strikt intentionele uitgaven (nl. om inkomsten te verkrijgen of te behouden) doelt, maar op alle uitgaven die inherent zijn aan de bedrijfsactiviteit. Maar artikel 49 WIB92 blijft het wel hebben over “uitgaven”. Afwaarderingen van activa zijn geen uitgaven.

En het moet gaan om uitgaven “à fonds perdu”. En dat is ook niet het geval (zie supra), tenminste als we het hebben over handelsgoederen.

2.

Een volgend argument is dat de opvatting dat aankopen van handelsgoederen niet onder artikel 49 WIB92 ressorteren, op “een onaanvaardbare manier het bestaan en de werking van de resultatenrekening buiten beschouwing laat. Waardecorrecties moeten geboekt worden op het debet van de resultatenrekening. Degelijke boeking wordt fiscaal-rechtelijk vertaald in de door artikel 49 WIB92 toegelaten aftrek. “

Ook met dit argument kunnen we niet instemmen.

Natuurlijk worden minderwaarden geboekt in de resultatenrekening. Waar zou men ze anders kunnen boeken ! ?

Maar dat is boekhouding ! Dat heeft niets te maken met de juridisch-fiscale regels op grond waarvan men de boeking mag doen.

We hebben supra reeds gesteld dat het in casu een strikt juridische discussie betreft. We kunnen/mogen niet oordelen op grond van de principes van boekhouding. Die hebben er niets mee te maken.

Het is niet omdat kosten een invloed op het resultaat hebben, dat ze “automatisch” onder artikel 49 WIB92 ressorteren . Er kunnen van het resultaat immers ook kosten afgetrokken worden die niet beantwoorden aan de strenge voorwaarden van artikel 49 WIB92. Het kan gaan om kosten die niet gemaakt zijn om inkomsten te verkrijgen of te behouden, of bijv. om niet bewezen kosten ³⁷.

³⁷ Lees ook H. DUBOIS, geciteerd in de bibliografie.

Heel de discussie in casu gaat er bovendien om dat er mogelijk ook “kosten” van het resultaat afgetrokken worden die niet onder artikel 49 WIB92 ressorteren. De stelling, dat alle kosten die van het resultaat worden afgetrokken a.h.w. automatisch onder artikel 49 WIB92 ressorteren, is dus een niet toegelaten cirkelredenering.

3.

INGE DE WOESTIJNE en SYBILLE VAN BELLE stellen verder ter zake het volgende ³⁸:

“Het Hof van Cassatie ³⁹ bevestigde dat het verdwijnen van de vordering een beroepskost is (“est nécessairement aussi une perte professionnelle”). Omdat de minderwaarde geen uitgave is in de zin van artikel 44 WIB 1964, moet er echter niet worden voldaan aan de voorwaarden die door het WIB worden opgelegd opdat beroepsmatige uitgaven en kosten aftrekbaar zouden zijn als beroepskost. Wanneer het Hof van Cassatie stelt dat er niet moet worden voldaan aan de voorwaarden die het WIB m.b.t. de aftrek als beroepskosten stelt, slaat dit in het bijzonder op de intentionele voorwaarde “gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden”. Indien onvrijwillig gemaakte kosten onderworpen zouden zijn aan een intentionaliteitsvoorwaarde zouden zij nooit een fiscaal aftrekbare beroepskost kunnen vormen. Vandaag wordt trouwens aanvaard dat de vereiste dat de kosten moeten zijn gedaan of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden, betekent dat de kosten noodzakelijk in verband moeten staan met de beroepsactiviteit (inherent aan de beroepsactiviteit). De minderwaarde die een onderneming op een vordering boekt, is zonder twijfel een kost die noodzakelijk in verband staat met de beroepsactiviteit en voldoet in die zin aan de aftrekvoorwaarden van artikel 49 WIB 1992. Het is niet nodig om het verdwijnen van een actiefbestanddeel te onttrekken aan de voorwaarden van artikel 49 WIB 1992, opdat de verarming van de onderneming als beroepskost in mindering zou kunnen worden gebracht van de fiscale winst. Het arrest van het Hof van Cassatie van 28 januari 1982 moet worden gezien als een verouderde rechtspraak . Om onvrijwillige kosten in aftrek te kunnen brengen van het belastbare inkomen, moeten zij niet onttrokken worden aan de voorwaarden en de vereisten van artikel 49 WIB 1992. Wanneer handelsgoederen ten gevolge van hun verkoop uit het vermogen van de onderneming verdwijnen, zijn de gemaakte kosten niet alleen inherent aan de uitoefening van de beroepswerkzaamheid, maar worden zij bovendien ook gemaakt met het oog op het behalen van beroepsinkomsten. Er bestaat dan ook geen enkele reden om deze kosten te onttrekken aan de voorwaarden en de vereisten van artikel 49 WIB 1992.”

Vooreerst weze opgemerkt dat deze auteurs het arrest van het Hof van Cassatie niet accuraat vertalen : “Une perte professionnelle” wordt vertaald als “een beroepskost”. Een betere vertaling is : “een bedrijfsverlies”. Dat is niet hetzelfde.

Verder stellen ze dat het Hof van Cassatie eigenlijk bedoelt dat niet voldaan moet worden aan de intentionaliteitsvoorwaarde in artikel 49 WIB92, nl. “uitgaven om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden”. Onvrijwillig gemaakte kosten zouden anders nooit aftrekbare kosten kunnen zijn. De betreffende voorwaarde wordt tegenwoordig ten andere geïnterpreteerd als kosten “inherent aan de beroepsactiviteit”. Het zou dus niet nodig zijn afboekingen op activa te onttrekken aan artikel 49 WIB92.

³⁸ Geciteerd in de bibliografie achteraan.

³⁹ De auteurs hebben het over het arrest van 28/01/1982 – Zie voetnoot waar het Hof stelde dat minderwaarden op vorderingen geen uitgaven zijn in de zin van art. 44 WIB/oud.

Dat kan misschien wel allemaal juist zijn, maar we zijn bezig over juridische definities, en deze zijn nu eenmaal wat ze zijn.

Artikel 49 WIB92 doelt op uitgaven die een verarming vormen en die voortvloeien uit de bedrijfsactiviteit. Kosten die niet aan deze twee voorwaarden voldoen, horen dus niet thuis onder artikel 49 WIB92.

Het verkopen van handelsgoederen vormt geen “verarming”. Er komt nl. “geld” in de plaats. Het is natuurlijk een intentionele uitgave, maar geen verarming. We hebben het dan specifiek over handelsgoederen.

Andere afboekingen op activa (minderwaarden, verloren vorderingen) zijn in wezen niet aan het intentionele element uit artikel 49 WIB92 onderworpen. Ze zijn natuurlijk wel “bedrijfsmatig”. Ze vormen zeker een verarming. Doch ze ressorteren niet onder artikel 49 WIB92. Ze zijn nl. geen uitgaven.

Het lijkt ons toe dat de twee zonet genoemde auteurs wel echt goed hun best doen om minderwaarden op activa onder artikel 49 WIB92 te catalogiseren. Het kan niet nodig zijn ze te onttrekken aan artikel 49 WIB92. Maar we moeten ze ook niet absoluut willen eronder brengen.

4.

Men verwijst naar de juiste draagwijdte van artikel 25, 4° WIB92. We hebben het hiervoor reeds over gehad.

De tekst zou ouderwets zijn en onhandig opgesteld. De tekst komt voort uit de fiscale wet van 1919. De wetgever zou toen nog een vaag idee van het begrip “winst” gehad hebben. Hij gaf er geen omschrijving van.

Dat zal wellicht juist zijn. Maar de rechtspraak en rechtsleer hebben dit snel (zie surpa) aangevuld.

Bovendien is het ons niet duidelijk wat dit met onze discussie in casu te maken heeft.

5.

Dat aankopen van handelsgoederen uitgaven zijn in de zin van artikel 49 WIB92, zou beantwoorden aan de wil van de wetgever.

S. VAN CROMBRUGGE ⁴⁰ argumenteert als volgt :

“ Dat de aankooprijzen van voorraden beroepskosten zijn in de zin van artikel 49 WIB 1992, beantwoordt duidelijk aan de oorspronkelijke wil van de wetgever. Het verslag van de Middenafdeling van de Kamer van Volksvertegenwoordigers vóór de wet van 29 oktober 1919 achtte het nuttig aan te duiden welke bedrijfsuitgaven volgens de bestaande rechtspraak van het bestuur kunnen worden afgetrokken, zonder dat de opsomming beperkend zou zijn. Als eerste vermeldt het verslag : "de aankooprijzen der verkochte waren en der grondstoffen benuttigd voor de verkoop of de voortbrenging" (Parl.St. Kamer 1918-19, nr. 320, p. 1419, nr. 91)” ⁴¹.*

Die verwijzing naar de wet uit 1919 is correct.

⁴⁰ S. VAN CROMBRUGGE, “Ommekeer cassatierechtspraak over aankooprijzen voorraden : geen beroepskost”, *Fiscooloog*, nr. 1676, 04/11/2020, blz. 1.

⁴¹ I. VAN DE WOESTIJNE en S. VAN BELLE refereren eveneens naar de wet uit 1919.

Maar het is opvallend dat de wetgever in latere fiscale wetten, noch in de toelichting ervan, dit nooit herhaald heeft. Zo is het ook opvallend dat aankopen niet in de exemplatieve lijst in artikel 52 WIB92 zijn opgenomen ⁴².

Bovendien, S. VAN CROMBRUGGE geeft in dezelfde tekst toe dat de wetgever in 1919 geen duidelijk idee had over het winstbegrip (zie ook supra). Dus moeten we ons vandaag niet meer te veel zorgen maken over wat het parlement in 1919 zei. De rechtspraak heeft dit aangevuld in de latere jaren.

Het winstbegrip werd al vlug duidelijk (zie de supra besproken “oude” auteurs). Bovendien is het winstbegrip vandaag zeer duidelijk : het is de netto aangroei van het vermogen.

6.

Tenslotte wordt geargumenteed :

Dat de aankooprijzen van voorraden beroepskosten zijn in de zin van artikel 49 WIB 1992, beantwoordt duidelijk nog steeds aan de wil van de wetgever. Toen de wet van 26 maart 2018 "betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie" het stelsel van de forfaitaire beroepskosten ook toepasselijk maakte op ondernemingen, maakte zij een uitzondering voor de aankooprijzen van de verkochte handelsgoederen en van de grondstoffen, die nog altijd buiten het forfait aftrekbaar blijven voor hun bewezen werkelijk bedrag (artikel 51, al. 1 WIB 1992; zie Fisc.. nr. 1599 . p. 7). Het zou onnodig geweest zijn deze uitzondering te maken, indien het niet om beroepskosten ging (I. VAN DE WOESTEYNE en S. VAN BELLE, "Aankooprijzen van verkochte handelsgoederen vormt een beroepskost in de zin van artikel 49 WIB 1992", TFR 2018, nr. 541, 464)⁴³.

De verwijzing naar het nieuwe artikel 51 WIB92 overtuigt ook niet. Deze bepaling luidt als volgt :

“Met betrekking tot andere bezoldigingen, winst en baten dan (in artikel 31ter bedoelde vergoedingen en vergoedingen verkregen tot volledig of gedeeltelijk herstel van een tijdelijke derving van bezoldigingen, winst of baten, worden de beroepskosten, die in artikel 52, 7° en 8°, bedoelde bijdragen en sommen en, wat winst betreft, de aankooprijzen van de verkochte handelsgoederen en van de grondstoffen uitgezonderd, bij gebrek aan bewijzen forfaitair bepaald op percentages van het brutobedrag van die inkomsten, vooraf verminderd met de voormelde bijdragen en sommen en de voormelde aankooprijzen.”

Belangrijk is het goed te lezen : “... en, wat winst betreft, de aankooprijzen van de verkochte handelsgoederen en grondstoffen uitgezonderd...”.

Hoe kan men hier de wil van de wetgever uit afleiden verkochte aankopen te beschouwen als uitgaven in de zin van artikel 49 WIB92 ! ?

De wetgever heeft alleen willen aanduiden dat deze kosten niet in het forfait begrepen zijn, meer niet. Zowel wanneer deze kosten uitgaven zouden zijn in de zin van artikel 49 WIB92 als indien deze kosten geen uitgaven zijn in de zin van artikel 49 WIB92, had de wetgever dit moeten verduidelijken. We hebben geen andere mogelijkheid om kosten buiten het forfait in aftrek te laten brengen.

We zullen niet ingaan op de draagwijdte van artikel 51 WIB92. Zouden we mogen stellen dat een handelaar die het forfait toepast w.b. zijn kosten, naast dit forfait en de kosten van zijn verkochte aankopen, nog

⁴² Lees ook H. DUBOIS, geciteerd in de bibliografie.

⁴³ S. Gnedasj, zie voetnoot 1, neemt deze argumentatie over.

afwaarderingen van activa, bijv. verloren vorderingen, mag aftrekken ?! Dat lijkt niet de bedoeling te zijn. Artikel 51 WIB92 kan dan ook geïnterpreteerd worden dat dit betrekking heeft op alles wat van de omzet wordt afgetrokken, of dat nu uitgaven zijn in de zin van artikel 49 WIB92 of niet.

Artikel 51 WIB92 voegt dan ook niets toe aan onze discussie *in casu*.

Liggen de standpunten zo ver uit elkaar ?

Al met al liggen in wezen de standpunten niet zo ver uit elkaar. We zijn het er allemaal over eens dat niet verkochte goederen niet in aftrek mogen gebracht worden van het belastbaar resultaat. Ze moeten geactiveerd worden. Verkochte aankopen mogen wel afgetrokken worden. Ook dat betwist niemand.

Eigenlijk is de vraag alleen: op grond van welke bepaling mogen ze afgetrokken worden ? Daarmee samenhangend : moeten we eerst alle aankopen beschouwen als kosten en vervolgens de niet-verkochte aankopen uit de kosten halen en activeren ? Of moeten we alle aankopen van handelsgoederen eerst beschouwen als voorraad (en dus activeren) en dan n.a.v. de verkoop in kosten boeken ?

Niemand zal wellicht zich in de praktijk hierover zorgen maken. Toch kan er in de praktijk zich een probleem voordoen.

Wie auto's verkoopt, zal goed kunnen weten welke auto's verkocht zijn en welke als voorraad moeten geactiveerd worden. Het zal niemand uitmaken of alle auto's eerst onder de voorraad geboekt worden en nadien de verkochte auto's in de kosten of omgekeerd.

Maar de handelaar in schroot of oud ijzer heeft een probleem. Hij koopt massa's schroot aan. De bergens worden al maar groter ! Maar was is uiteindelijk verkocht en wat niet ? De schroothandelaar weet het, zeer goed mogelijk, zelf niet. En dan : wanneer is het verkocht ? Deze aankopen kunnen alleen maar als voorraad geboekt worden en op moment van de verkoop van (een deel van) de voorraad, moet geraamd worden hoeveel voorraad verkocht is. Want wellicht zal op moment van de aankoop ook niet duidelijk kunnen omschreven worden wat aangekocht is (zoveel kg ijzer, een oude wasmachine, oude TV's, enz). Dat wordt dikwijls verkocht na ontmanteling (batterijen, ijzer, aluminium, enz.). De handelaar moet sorteren tegenwoordig, overeenkomstig milieuwetgeving. En tussen de prijs van aankoop en verkoop zal geen verband kunnen gevonden worden.

Als de schroothandelaar zijn aankopen moet activeren, zal ook de handelaar in auto's dit moeten doen. Er is geen reden een onderscheid te maken.

En dus mogen we, aansluitend bij hetgeen supra werd gesteld, nogmaals besluiten dat alle aankopen van handelsgoederen op de eerste plaats activa zijn. Ze mogen n.a.v. de verkoop in de kosten gebracht worden. Handelsgoederen komen meteen in de voorraad terecht. Hoe kan een bedrijf anders haar aanwezige goederen kennen ? Men moet toch inventariseren.

En dan blijft de vraag actueel: op grond van welke bepaling ? We hebben supra het antwoord gegeven.

Artikel 49 WIB92 kan niet van toepassing zijn. Want op het moment van het boeken in de kosten, gebeurt er geen uitgave. En zeker is dat niet "à fonds perdu" w.b. handelsgoederen (zie supra). Het blijft gaan om het juist waarderen van activa, zoals artikel 25 WIB92 oplegt door te verwijzen naar de wetgeving op de boekhouding die hiertoe verplicht.

Een waardering van een actief heeft in feite niets te maken met uitgaven “om inkomsten te verwerven of te behouden”. Activa worden ten andere niet altijd effectief gebruikt of bestemd om inkomsten te verwerven of te behouden. Ze zijn er gewoon. Er is geen verband (of toch niet noodzakelijk) met het verwerven van inkomsten. Er is niet noodzakelijk een verband met de bedrijfsactiviteit. Ze vloeien er ook niet uit voort, (althoewel ze zo wel worden beschouwd door het Hof van Cassatie; ze hebben altijd een bedrijfskarakter – zie supra). En dus is artikel 49 WIB92 er niet op van toepassing.

Het belang van onze discussie

De vraag of een verlies op een actiefbestanddeel (aandelen, een vordering, enz.) nu al dan niet onder artikel 49 WIB92 ressorteert, heeft voor de praktijk misschien niet veel belang.

Of het nu gaat om een bedrijfsactief waarop een verlies wordt geleden of om een bedrijfsuitgave, in beide gevallen gaat het om een kost met betrekking tot een bedrijfsactief.

Ook het annaliteitsbeginsel blijft van toepassing ⁴⁴.

Dus wat is nu het belang van deze discussie ?

Vooreerst is het natuurlijk een kwestie van motivering van vonnissen en arresten door de rechters. Kunnen zij refereren naar artikel 49 WIB92 of niet ? Hetzelfde geldt natuurlijk ook voor de Administratie. Zij moet haar eventuele naheffing steunen op de juiste wettelijke bepalingen.

Het verschil zou ook hierin gelegen kunnen zijn dat zodra een goed een bedrijfsactief is, niet meer moet onderzocht worden of het goed werkelijk diende om inkomsten te verkrijgen of te behouden.

Een goed kan namelijk een bedrijfsactief zijn, ook al diende het misschien niet om (rechtstreeks) inkomsten te verkrijgen of te behouden. Voor vennootschappen kan dit van belang zijn, omdat een vennootschap activa kan hebben, die, moest het om een natuurlijk persoon gaan, tot het privévermogen zouden behoren (bijvoorbeeld aandelen). Voor natuurlijke personen moet steeds duidelijk uitgemaakt worden of een bezit de risico's van de onderneming ondergaat en dus een bedrijfsactief is. Eens dit vastgesteld is, blijft de oplossing echter dezelfde.

Het onderscheid wordt ook van belang met betrekking tot de zekerheid van het verlies. Een bedrijfsuitgave moet zeker en vaststaand zijn. Een minderwaarde mag geraamd worden.

In het algemeen is de bewijsregeling in het kader van artikel 49 WIB92 bovendien streng. Alleen schriftelijke bewijzen zijn toegelaten tenzij men kan aantonen dat deze er niet kunnen zijn ⁴⁵. Is artikel 49 WIB92 niet van toepassing, dan is de bewijsregeling minder streng (zie ook supra). Zo mogen minderwaarden op activa gewaardeerd worden (zie ook L. Simonet – supra geciteerd in voetnoot 33).

Terug naar de twee cassatiearresten

⁴⁴ Lees ook : AERTS J.P., ‘La notion .., zie de bibliografie achteraan.

S. VAN CROMBRUGGE, ‘Het onderscheid tussen bedrijfslasten en privé-uitgaven in de personenbelasting’, T. Not., 1983, p. 241;

BOURS E., ‘Les créances douteuses et l’impôt sur les revenus’, in *Réflexions offertes à P. Sibille*, Brussel, 1981, 217.

Zie ook : Luik, 12 januari 1983, F.J.F., 83/84.

⁴⁵ We kunnen binnen het bestek van onderhavige bijdrage hier niet verder op ingaan.

We blijven nog even stilstaan bij de twee kwestieuze arresten van het Hof van Cassatie.

Het arrest d.d. 16/06/2017 betrof een bedrijf dat handel dreef in mobilhomes. De fiscus ontdekt dat de aankooprijzen van de mobilhomes niet overeenstemmen met gegevens bekomen uit Duitsland m.b.t. de verkoop van de mobilhomes aan het Belgisch bedrijf. M.a.w. er is twijfel over de correctheid van de aankooprijzen in de Belgische boekhouding.

Het bedrijf moet zijn aankopen bewijzen. De bewijslast ligt bij de belastingplichtige.

Het speelt in deze concrete situatie zeker een rol of artikel 49 WIB92 van toepassing is of niet. De bewijslast wordt er niet door beïnvloed, maar indien artikel 49 WIB92 van toepassing is, zijn de regels w.b. de bewijsplicht strenger. Namelijk, volgens artikel 49 WIB92 moeten bewijzen in principe met bewijsstukken geleverd worden. Is deze bepaling niet van toepassing, dan is de bewijsregeling vrij en zijn alle bewijzen toegelaten.

De vraag heeft ook belang w.b. motivering van de naheffing van de Administratie, nl. binnen welk wettelijk kader wordt er gemotiveerd. Indien artikel 49 WIB92 niet van toepassing zou zijn, doch de Administratie en nadien de Rechtbank en het Hof er wel op steunen, is hun vordering, resp. vonnis of arrest, verkeerd gemotiveerd.

Het arrest d.d. 17/09/2020 betrof aankoop van schroot door een schroothandelaar. De Administratie betwistte de aankopen van schroot van particulieren omdat de aankoopborderellen niet volledig waren of verkeerde vermeldingen bevatten. De fiscus verwierp deze aankopen.

Het probleem in dit geval was evenwel dat de Administratie niet kon aantonen dat deze verworpen aankopen inderdaad als kost van de winst waren afgetrokken. Men kan slechts aan de winst toevoegen, wat er van werd afgetrokken ⁴⁶.

De vraag is of dit een discussie is in het kader van artikel 49 WIB92 of gewoon een algemene regel van bewijslast. Of artikel 49 WIB92 van toepassing is of niet, maakt in deze situatie in feite niets uit.

Maar specifiek in deze situatie blijft de bewijsplicht bij de Administratie berusten. Het was immers niet duidelijk of de aankopen als kost waren afgetrokken. En indien de Administratie de aangifte wil wijzigen, moet zij dit bewijzen. In het eerste arrest, betreffende de mobilhomes, was het duidelijk dat ze als kost waren afgetrokken en kon de Administratie zich beperken tot de stelling dat de belastingplichtige zijn kost niet bewees.

O.i. zijn de twee kwestieuze arresten van het Hof van Cassatie met elkaar in tegenspraak. Wat deel uitmaakt van de winst, kan op een later ogenblik en dat op een moment dat er geen echte uitgave meer plaatsvindt, geen uitgave worden.

⁴⁶ Het bewijs van de aftrek van de aankopen als kost, is eens zo moeilijk omdat deze aankopen in de boekhouding niet individualiseerbaar zijn. Schroot is een hoop schroot. Mobilhomes zijn (cfr. supra) zeer goed individualiseerbaar. Het hangt er enigszins van af hoe de concrete schrootaankopen geboekt zijn op moment van de aankoop. Worden ze als kost geboekt op dat moment en wordt op het einde van het jaar een voorraadwijziging geboekt, of wordt elke aankoop rechtstreeks als voorraad geboekt en wordt op het einde van het jaar een vermindering van voorraad geboekt? In de beide situaties blijft gelden dat niet bewezen is dat de aankopen het resultaat hebben beïnvloed. In de tweede situatie is dit evenwel minder evident dan in de eerste situatie.

Synthese

De rechtsleer die de twee kwestieuze arresten van het Hof van Cassatie wil verzoenen, brengt verkochte aankopen onder bij de uitgaven in de zin van artikel 49 WIB92 en niet verkochte aankopen onder als bedrijfsactiva.

Zo wordt impliciet een onderscheid gecreëerd tussen goederen die “onmiddellijk” doorverkocht worden - dit zouden uitgaven in de zin van artikel 49 WIB92 zijn - en goederen die pas op het later ogenblik verkocht worden - dit zouden bedrijfsactiva zijn. Maar nadien zouden het dan wel uitgaven in de zin van artikel 49 WIB92 worden of toch niet? Of hebben we met twee soorten “kosten” te maken al gaat het om dezelfde goederen? In het eerste geval zijn het uitgaven in de zin van artikel 49 WIB92; in het andere geval gaat het om een afwaardering van bedrijfsactiva?

Is er een kost “à fonds perdu” op moment van de verkoop van de handelsgoederen? Op dat moment verlaten de goederen inderdaad het bedrijf. Maar dit is *niet* “à fonds perdu”; er komt immers iets in de plaats, nl. geld of een vordering (indien de prijs niet onmiddellijk wordt betaald). Maar zelfs als het wel “à fonds perdu” zou zijn, blijft gelden dat er op dat moment geen uitgave gebeurde (in de zin van artikel 49 WIB92, of anderszins). Men geeft niets uit.

Het probleem stelt zich anders, nl. : is de afboeking van geactiveerde handelsgoederen een kost in de zin van artikel 49 WIB92?

De wetgever grijpt in

Inmiddels heeft de ministerraad een voorontwerp van wet goedgekeurd. Onder meer wordt hierin een wetswijziging voorgesteld waarin de aankoop van handelsgoederen wordt aangemerkt als kosten in de zin van artikel 49 WIB92.

Blijkbaar is men van mening tussen te moeten komen om de tegenstrijdigheid tussen de twee kwestieuze arresten van het Hof van Cassatie op te lossen.

We vragen ons af hoe dit in de praktijk zijn beslag zal krijgen. We zullen toch moeten blijven aanvaarden dat niet verkochte goederen tot de voorraad behoren en dus moeten genoteerd worden op het actief van de balans. De afboeking uit de voorraad zou dan een kost zijn in de zin van artikel 49 WIB92. Nochtans is er geen echte uitgave.

Bovendien moeten, volgens de tekst van artikel 49 WIB92, uitgaven met bewijsstukken bewezen worden. Dat is w.b. voorraadschommelingen niet altijd evident (cfr. supra de schroothandelaar). Deze worden dikwijls geraamd. Hoe dit in artikel 49 WIB92 moet ingepast worden, is niet voor de hand liggend. Het gaat dan immers niet om een concrete uitgave, maar om een raming. Hoe gaat men die met bewijsstukken bewijzen? We hebben de indruk dat de wetgever zich hier niet goed van bewust is.

Afin, het laatste woord over deze kwestie zal nog niet gezegd zijn.

Henri Vandebergh

BIBLIOGRAFIE

Volgende auteurs onderschrijven de stelling dat verkochte voorraden ressorteren onder artikel 49 WIB92.

- * S. VAN CROMBRUGGE, “Bemerkingen nopens het begrip bedrijfswinst in het fiscaal recht”, *RW* 1983-84, blz. 2219, spec. blz. 2231
- * S. VAN CROMBRUGGE, *Beginnelsen van de Vennootschapsbelasting*, Biblo, verschillende edities
- * S. VAN CROMBRUGGE, “Aankoopprijs handelsgoederen is we degelijk beroepskost”, *Fiscoloog*, nr. 1530, 23/08/2017, blz. 1.
- * S. VAN CROMBRUGGE, “Ommekeer cassatierechtspraak over aankoopprijs, voorraden : geen beroepskost”, *Fiscoloog*, nr. 1676, 04/11/2020, blz. 1.
- * S. GNEDASJ (zie voetnoot 1 en de bibliografie achteraan herneemt deze argumenten).
- * S. HUYSMANS, *Fiscale Winst*, Biblo, 1994, blz. 128 e.v.
- * F. VAN DE WOESTIJNE en S. VAN BELLE, “Aankoopprijs van verkochte goederen vormt een beroepskost in de zin van artikel 49 WIB92”, noot onder Cass. 16/06/2017, *TFR* 2018, nr. 541, blz. 463, spec. blz. 464.
- * I. CLAEYS BOUÛAERT, *Principes de l'imposition de sociétés en Belgique*, Larcier, Bruxelles, 19701, blz. 81.
- * J. KIRKPATRICK, “Examen de jurisprudence 1968-1972. Les impôts sur les revenus et les sociétés”, *RCJB* 1985, blz. 625-628;
- “*L'imposition des revenus des sociétés Belges par actions et de leurs actionnaires, obligatoires et organs*”, Larcier, Brussel 1968, blz. 47.
- * J. VAN HOUTTE : *Beginnelsen van het Belgisch belastingrecht*, Gent, Story-Sciëntia, 1979, nr. 280.
- * J. MALHERBE en M. WAGEMANS, “Examen de jurisprudence fiscale 1970-1973”, *RPS* 1974, blz. 307-308.
- * L. SIMONET, Noot onder Brussel 18/05/1976, *J.D.F.* 1978, blz. 345.
- * P. SMEYERS, “Geheime commissielonen : fiscus legt nieuwe voorwaarden op (bis)”, *Fisc. Act.* nr. 30, 10/09/2015, blz. 1.
- * S. GNEDASJ, “Negentig jaar cassatierechtspraak inzake kostenaf trek”, *AFT* 2016/1, blz. 5 e.v.
- * S. GNEDASJ, *Artikel 49 WIB 1992 ont(k)leed*, Mechelen, Wolters Kluwer 2017, blz. 63 e.v.
- * S. GARROY, “La cotisation distincte sur commissions secrètes et les bénéfices dissimules”, *RGCF* 2015, nr. 4-5, blz. 295.
- * C. CHEVALIER, *Vademecum Vennootschapsbelasting 2020*, Intersentia, blz. 489.

Volgende auteurs treden de stelling bij dat verkochte voorraden niet ressorteren onder artikel 49 WIB92.

- * J.P. AERTS, “*La notion de charges et de dépenses professionnelles*”, Ann.Fac.Dr. Liège, 1980, blz. 466 e.v.
- * E. BOURS, “*Les créances doteuses et l'impôt sur les revenus*”, *Réflexions offertes à P. Sibille*, Bruxelles, Bruylant, 1981, blz. 219.
- * H. DUBOIS, “Over het bewijs van de aankopen in het bijzonder en over enkele regels betreffende het bewijs van de winst in het algemeen”, *TFR* 2015, nr. 499, blz. 320.
- * E. VANDENDAEL, “De waardering van handelsvorderingen en fiscale winstbepaling”, *Fiskofoon* 1984, blz. 197.

- *- R.V. – noot onder : Bergen 27/10/1976, JDF 1977, blz. 177.
- * M. BALTUS, noot onder Cass. 08/06/1965, JPDF 1965, blz. 273.
- * J. VANDEN BRANDEN, “De evenredigheid van het bewijs m.b.t. een aftrekbare beroepskost”, *TFR* 2020, nr. 575, blz. 98.
- * P. SALENS, “Beroepskosten in de vennootschapsbelasting”, *Fiscaal Praktijkboek 2015-2016, Directe belastingen*, blz. 109.
- * P. SALENS, *Aangifte vennootschapsbelasting 2016*, Antwerpen, Maklu 2016, blz. 498 e.v.
- * P. RUDEWIEZ, “De aankoopprijs van handelsgoederen is geen aftrekbare beroepskost in de zin van artikel 49 WIB92”, *Taxwin*, 05/02/2021.

1.