

# INTERNATIONALE ELEKTRONISCHE HANDEL

## Proeve van oplossing inzake inkomstenbelasting

Door Jacques AUTENNE  
Professor aan de UCL  
Directeur van de Ecole Supérieure  
des Sciences Fiscales  
Advocaat aan de Balie van Brussel

Met de medewerking van Yves HOUGARDY  
Assistent - Advocaat aan de Balie van Hoei

*Er zouden op dit ogenblik 201 miljoen internetgebruikers zijn, met 55,9 % gebruikers in de Verenigde Staten en Canada, 23,5 % in Europa, 16,7 % in Zuid-Oost-Azië, 2,6 % in Latijns-Amerika, 0,9 % in Afrika en 0,4 % in het Midden-Oosten.*<sup>1</sup>

*Voor Europa bedragen de omzetverwachtingen voor de elektronische handel 3,1 miljard dollar in 2000, 5,8 miljard dollar in 2001 en 10,9 miljard dollar in 2002. In de Verenigde Staten zou de omzet 18,4 miljard dollar bedragen in 2000, 27,3 miljard dollar in 2001 en 41,1 miljard dollar in 2002.*

*De verzendingskosten blijven één van de grote problemen van de elektronische handel.*

*De keuze tussen investeringen in infrastructuur (distributiecentra) en uitbesteding (expresselevering door gespecialiseerde bedrijven)<sup>2</sup> dringt zich hier op.*

*Meestal bieden die gespecialiseerde bedrijven ook andere diensten aan dan transport (voorraadbeheer, betalingsbeheer, ...).*

*De elektronische handel vormt een uitdaging voor de moderne economie. Ondanks een aantal problemen blijft hij uitermate veelbelovend.*

*We buigen ons in deze bijdrage over een welbepaald aspect, namelijk het begrip vaste inrichting, een begrip dat gebruikt wordt in het internationaal fiscaal recht.*

*De definitie ervan is terug te vinden in artikel 5 van de OESO-Modelovereenkomst.*

*Deze definitie werd tot op heden niet aangepast.*

*In het kader van de herziening van de commentaar bij artikel 5 zal moeten bekeken worden of kan worden volstaan met de aanpassing van de commentaar op zich, dan wel of het begrip vaste inrichting, zoals nu omschreven, ontoereikend is om te worden gehanteerd in het kader van de elektronische handel.*

*Wat volgt is de kern van het colloquium dat in Louvain-la-Neuve werd gehouden rond het thema "Fiscaliteit en Internet".<sup>3</sup>*

### 1. VERSCHUIVING VAN DE BELASTBARE INKOMSTEN

De elektronische handel doet vermoeden dat de belastbare inkomsten verschuiven van de Bronstaat (het land dat goederen en diensten via de elektronische handel "invoert") naar het land waar de leverancier verblijft (het land dat goederen en diensten via de elektronische handel "uitvoert"). Dat verschijnsel kan verschillende oorzaken hebben.



1. Statistieken uit een artikel van Yves MAMOU "L'OCDE préconise des paiements plus sûrs, clé du succès pour le commerce électronique", krant Le Monde, 14 maart 2000.
2. Patrice BERTRAND, "Le coût d'expédition freine les ardeurs du commerce électronique", krant La Tribune, 14 maart 2000.
3. FISCALITE ET INTERNET, Colloque, CEFI, 13 februari 1998, Louvain-la-Neuve.

Allereerst kunnen zowel particuliere als professionele consumenten zich tot andere dan de voor hen gebruikelijke bedrijven wenden, omdat het product nieuw of gewoon ook interessanter is. Voorts is een onderneming in principe pas belastbaar in een ander land (de Bronstaat) dan het hare (land waar de zetel is gevestigd) indien ze er over een vaste inrichting beschikt. Daarmee bedoelt men een vaste bedrijfsinrichting met behulp waarvan een onderneming een deel van of al haar activiteiten uitoefent (art. 5 § 1 van de OESO-Modelovereenkomst). In dit verband moeten we benadrukken dat bepaalde activiteiten, zelfs als die in een vaste bedrijfsinrichting uitgevoerd worden, onvoldoende grond bieden om te kunnen stellen dat de buitenlandse onderneming in een ander land over een vaste inrichting beschikt. Het gaat daarbij

onderneming was geweest die identieke of analoge activiteiten uitoefende en in volledige onafhankelijkheid handel dreef met de onderneming waar ze een vaste inrichting van vormt (art. 7 § 1 en 2 van de OESO-Modelovereenkomst).

De uitgaven die de inrichting doet om haar doelstellingen na te streven, zijn aftrekbaar, met inbegrip van de kosten van leiding en algemeen bestuur die worden gedaan in het land waar die vaste inrichting is gelegen of elders (art. 7 § 3 van de OESO-Modelovereenkomst). Het gaat dus om uitgaven die eigen zijn aan de vaste inrichting, de uitgaven die de buitenlandse hoofdzetel voor haar eigen behoeften doet en een deel van de algemene uitgaven van de hoofdzetel.

Het principe van de afzonderlijke boekhouding is het uitgangspunt, met dien verstande dat het vaststellen van de winst van de vaste inrichting ook kan gebeuren op basis van een herverdeling van de totale winst van de onderneming onder haar verschillende inrichtingen (art. 7 § 4 van de OESO-Modelovereenkomst). De vaste inrichting is tot slot niet aantrekkelijk

in die zin dat de inkomsten van lokale oorsprong van de onderneming in kwestie, zoals de inkomsten van participaties in ondernemingen van de Bronstaat, schuldvorderingen op debiteurs die er gevestigd zijn of patenten die er toegekend zijn, niet op dezelfde manier belast worden als de inkomsten van die vestiging, behalve wanneer de participaties, schuldvorderingen of concessies daadwerkelijk op de vaste inrichting betrekking hebben. In dat geval zijn die inkomsten samen met de andere inkomsten van de vaste inrichting belastbaar.

Dat aspect beoogt het probleem van de transferprijzen. De OESO houdt vast aan het "arm's length"-principe. Men bekommt een correcte boeking wanneer men vertrekt van de concrete transactie in vergelijking met de prijs die onafhankelijke partijen in identieke of soortgelijke omstandigheden zouden boeken. De OESO erkent drie directe of conventionele methodes, namelijk de vergelijking van de marktprijs, de methode van de royaltywaarde en tot slot de winstverhogingsmethode.

Dit alles is niet vanzelfsprekend bij elektronische handel. In tegenstelling tot de "traditionele handel" kunnen we niet echt spreken over een verkoopfiliaal in het land van de consument dat zich bevoorraadt bij zijn moederbedrijf en dat er een eigen boekhouding op nahoudt. We kunnen ook moeilijk spreken over transacties tussen het moederbedrijf en de vaste inrichting. Vandaar dat sommigen van oordeel zijn dat men beter indirecte methodes kan hantieren, zoals de "profit split"-methode. Bij die methode krijgt de vaste inrichting een deel van de winst toegekend, volgens een verdeelsleutel die rekening houdt met haar functie binnen het volledige verkoopproces.

Dat kan echter moeilijkheden opleveren voor de fiscus want met name de verrichtingen op het internet zijn moeilijk te lokaliseren en op te sporen.

## De scheidingslijn tussen winst en royalty's is soms erg dun, vooral bij bepaalde transacties die plaatsvinden via elektronische weg.

doorgaans om voorbereidende of bijkomstige activiteiten zoals reclame, voor zover het niet om de eigenlijke activiteit van de onderneming in kwestie gaat (negatieve vaste inrichting). Zodra een buitenlandse onderneming over een afhankelijke vertegenwoordiger beschikt die gemachtigd is in het andere land contracten te sluiten in naam van de onderneming en die deze bevoegdheid regelmatig uitoefent, zal die onderneming daarentegen wél geacht worden een vaste inrichting te hebben (persoonlijke vaste inrichting, art. 5 § 5 van de OESO-Modelovereenkomst). Dan nog is vereist, opdat de onderneming belastbaar zou zijn in de Bronstaat, dat tussen deze laatste en het land waar de zetel van de onderneming is gevestigd ("Staat van de woonplaats") een overeenkomst tot voorkoming van de dubbele belasting bestaat; in voorkomend geval moet dat dubbelbelastingverdrag de OESO-Modelovereenkomst en de commentaar bij de artikelen ervan naleven (als een dergelijk dubbelbelastingverdrag niet bestaat, moet men de interne fiscale bepalingen van de Bronstaat ter zake naleven).

Met deze preciseringen voor ogen, kunnen we stellen dat de elektronische handel het aantal vaste inrichtingen zal doen afnemen, ook al is de uitbreiding van de internationale handelsactiviteiten vanuit de Staat waar zich de zetel van de onderneming bevindt (doorgaans gekozen omwille van diverse factoren, waaronder ook fiscale) een gevestigde praktijk.

Die verschuiving van de belastbare inkomsten zou ook kunnen voortvloeien uit de wijziging van de belastbare inkomens van de overblijvende vaste inrichtingen.

De winst is inderdaad maar belastbaar in de Bronstaat in de mate dat die winst toe te schrijven is aan de vaste inrichting, namelijk de winst die de vaste inrichting had kunnen verwezenlijken indien deze een onafhankelijke

Idealiter zou men verplichte voorafgaande akkoorden moeten sluiten met de administratie der belastingen. Die akkoorden zouden ernaar moeten streven om de producten en kosten te boeken binnen de verschillende bedrijfsinrichtingen.<sup>4</sup> Tot slot stellen we een wijziging vast op het vlak van de kwalificatie van de inkomsten in het kader van de elektronische handel. Winst, zelfs al wordt dat begrip niet gedefinieerd in de OESO-Modelovereenkomst, is belastbaar in de Bronstaat zodra die winst toe te schrijven is aan de vaste inrichting van de buitenlandse onderneming. De royalty's (namelijk alle vergoedingen die betaald worden voor het gebruik of de concessie van het gebruik van een auteursrecht op een literair, artistiek of wetenschappelijk werk, films inbegrepen, het gebruik van een patent, een fabrieks- of handelsmerk, een tekening of een model, een plan, een formule of een geheim procédé en voor informatie die betrekking heeft op ervaring die is opgedaan op industrieel, commercieel of wetenschappelijk vlak - artikel 12 § 2 van de OESO-Modelovereenkomst) zijn daarentegen belastbaar in de Staat waar zich de woonplaats bevindt van de effectieve begunstigde (artikel 12 § 1 OESO-Modelovereenkomst). De scheidingslijn tussen winst en royalty's is soms erg dun, vooral bij bepaalde transacties die plaatsvinden via elektronische weg.

De fiscale gevolgen voor de Bronstaat zijn aanzienlijk (zelfs als enerzijds bijzondere overeenkomsten tussen landen in bepaalde hypothesen voorzien in een bronbelasting waar het om royalty's gaat, wat voor België het geval is, en als anderzijds belasting kan worden geheven in de Bronstaat indien de buitenlandse onderneming er een

methode die wordt gebruikt om het computerprogramma over te dragen. Zo heeft het bijvoorbeeld geen belang of de begunstigde een cd-rom krijgt met daarop een kopie van het programma dan wel of hij via een modem rechtstreeks een kopie op zijn harde schijf ontvangt. (...)"

## 2. HET BEGRIIP VASTE INRICHTING IN HET LICHT VAN DE ELEKTRONISCHE HANDEL

### a. Bronnen

Het Fiscaal Comité van de OESO is verantwoordelijk voor de actualisering van de fiscale modelovereenkomst.

Er werd een werkgroep opgericht die in de commentaar bij de OESO-Modelovereenkomst moest verduidelijken hoe de bestaande definitie van het begrip vaste inrichting toe-passing vindt in de context van de elektronische handel. De werkgroep moest inderdaad een oplossing vinden voor het verstoorde evenwicht in de verdeling van de inkomsten tussen de Bronstaat en de Staat van de woonplaats. Haar werk is dus "beperkt" aangezien het nog niet gaat over de eventuele aanpassingen van de definitie. Het gaat evenmin om de vraag of het begrip vaste inrichting al dan niet opgegeven moet worden.

Wat dat laatste punt betreft, moeten we erop wijzen dat het Fiscaal Comité een Technische adviesgroep heeft opgericht die moet volgen hoe de bestaande normen van de conventies in de context van de elektronische handel toegepast worden op de belasting van de ondernemingswinst. De algemene opdracht van die Groep bestaat er dus in om onderzoek te verrichten naar de toe-passingsvoorwaarden in het kader van de elektronische handel, naar de bestaande reglementering van de belasting van de ondernemingswinst en naar voorstellen voor alternatieve bepalingen, met eventueel zelfs het verlaten van

het begrip vaste inrichting ten gunste van een ander begrip. De werkgroep heeft zich niet gebogen over de vraag in welke mate inkomsten toegeschreven zouden moeten worden aan de elektronische handelsverrichtingen die zijn uitgevoerd met behulp van computeruitrusting in omstandigheden waarin een vaste inrichting zou bestaan.



activiteit uitvoert via een vaste inrichting en wanneer het recht of het goed dat de royalty's doet ontstaan er daadwerkelijk aan verbonden is).

Wanneer het dan om digitale producten gaat, zal het niet makkelijk zijn om te bepalen of men nog van winst kan spreken dan wel van royalty's.

In dit kader moeten we toch het voorbeeld van de softwareoverdracht aanhalen. Volgens de officiële commentaar bij de OESO-Modelovereenkomst kunnen zich verschillende gevallen voordoen.<sup>5</sup>

Deze problematiek heeft aanleiding gegeven tot een ontwerp van herziening van de commentaar m.b.t. de betalingen van software.<sup>6</sup> Het ontwerp zegt hierover het volgende: "Er moet geen rekening gehouden worden met de

4. Luc DE BROE, "Commerce électronique international face aux principes traditionnels de la perception des impôts sur les revenus", *Fiscalité et Internet*, Colloque, CEFI, 13 februari 1998, Louvain-La-Neuve.

5. OESO-Commentaar, artikel 12.13 tot 17.

6. Herziening van de commentaar op artikel 12 over de betalingen voor software, 29 september 1998, Fiscaal Comité.

## b. Stand van zaken

Deze werkgroep stelde voor om nieuwe paragrafen toe te voegen aan de commentaar bij artikel 5. We bevinden ons dus nog maar in het stadium van een ontwerp tot wijziging van de commentaar.

Er werden twee documenten opgesteld (een ontwerp en nadien een herziene ontwerp). Het meest recente document<sup>7</sup>, dat eventueel nóg gewijzigd kan worden, behandelt diverse aspecten, namelijk:

### \* Website en server

Een vaste automatische uitrusting die een bedrijf gebruikt, kan een vaste inrichting zijn in het land waar die uitrusting zich bevindt. Men moet echter een onderscheid maken tussen de computeruitrusting die in bepaalde omstandigheden een vaste inrichting kan zijn enerzijds en de gegevens die in deze uitrusting zijn opgeslagen of de software die op de uitrusting draait anderzijds.

Zo is een website een combinatie van software en elektronische gegevens die op zich geen materieel goed impliceert. Een website kan dus op zich geen bedrijfsinrichting uitmaken (eerste voorwaarde) want er bestaat geen inrichting zoals bijvoorbeeld lokalen of in bepaalde gevallen machines of uitrusting voor de software en gegevens die de website vormen.

De server waarop de website draait, vormt daarentegen wel een uitrusting met een fysieke locatie. De server kan ook een vaste bedrijfsinrichting vormen van de onderneming die de hem exploiteert. Deze onderneming kan verschillen van de onderneming die haar activiteit uitoefent via de website. Het komt immers vaak voor dat de website ondergebracht is op de server van een leverancier van diensten op internet. Hoewel de honorering aan deze laatste berekend kan worden op basis van de hoeveelheid schijfruimte die ingenomen wordt om de software en gegevens van de website op te slaan, verlenen die contracten de onderneming aan wie de website toebehoort doorgaans geen bijzonder ruimte- of controlerecht op de exploitatie van de server.

In die veronderstelling staan de server en zijn locatie niet ter beschikking van de onderneming, zelfs niet wanneer deze laatste kan bepalen dat haar website op een welbepaalde server op een welbepaalde locatie ondergebracht moest worden. De onderneming is zelfs niet fysiek aanwezig op die plaats aangezien de website geen stoffelijke goederen impliceert. De onderneming kan ook een bedrijfsinrichting verworven hebben krachtens de overeenkomst voor de onderbrenging van de website.

Indien de onderneming die een activiteit uitoefent door middel van een website echter ook de server bezit (of huurt) en exploiteert waarop de website draait, dan zouden we te maken hebben met een vaste inrichting indien ook voldaan is aan de andere voorwaarden van artikel 5. Ook de opmerkingen die de werkgroep vooraf formu-

leerde bij de uitwerking van het herziene ontwerp moeten echter in aanmerking genomen worden.

Zo werd er meer bepaald op gewezen dat een server voor gewone gebruikers niet méér een vaste inrichting zou kunnen vormen dan het geval is voor een telefoon, gegevenstransmissielijnen of mechanische machines voor de opslag van oproepen of voor de registratie en verspreiding van gegevens.

Er werd gesteld dat wanneer de communicatie-uitrusting die zich op een bepaalde plaats in een ander land bevindt, eigendom is van de gebruiker die niet in de telecommunicatiesector werkt, we niet te maken hebben met een vaste inrichting aangezien de activiteiten voorbereidend of bijkomstig van aard zijn.

### \* Server en vaste bedrijfsinrichting

Een website als een vaste inrichting beschouwen, strookt dus niet met de gangbare definitie.

Bovendien kan computeruitrusting pas een vaste inrichting vormen op voorwaarde dat de uitrusting vast is.

De mogelijkheid om een server te verplaatsen is van weinig belang. Er moet daarentegen bepaald worden of de server al dan niet echt verplaatst is. Een server moet zich gedurende voldoende tijd op eenzelfde plaats bevinden om in de betekenis van artikel 5 §1 als vast beschouwd te kunnen worden.

Een onderscheid moet worden gemaakt tussen de computeruitrusting die in bepaalde omstandigheden een vaste inrichting kan zijn enerzijds en de gegevens die in deze uitrusting zijn opgeslagen of de software die op de uitrusting draait anderzijds.

### \* De uitoefening van de bedrijfsactiviteiten via de server

Oefent de onderneming haar activiteit volledig of gedeeltelijk uit via de server die ze controleert en exploiteert?

Bepaalde landen zijn van oordeel dat deze vraag al behandeld is in de huidige commentaar bij artikel 5 (§ 10 stelt inderdaad dat er sprake kan zijn van een vaste inrichting

7. Werkgroep nr. 1 van het Fiscaal Comité van de OESO (CFA), *L'application de la définition d'établissement stable dans le cadre du commerce électronique : proposition de clarification relative aux commentaires sur l'article 5 du modèle de convention fiscale de l'OCDE*, 3 maart 2000.

indien de onderneming haar activiteiten voornamelijk uitoefent door middel van een automatische uitrusting en indien de werkzaamheden van het personeel zich daarbij beperken tot het monteren, doen werken, controleren en onderhouden van die uitrusting). Andere landen maken dan weer een onderscheid tussen het voorbeeld gegeven in de vermelde commentaar (namelijk automatische verdeler, spelcomputer en andere soortgelijke toestellen) enerzijds en servers anderzijds. In dat laatste geval oefent de elektronische handelaar zijn activiteit volgens hen uit door middel van kantoren, magazijnen, opzoekinstallatie en andere bedrijfssites waarin zijn inkomsten genererende activiteiten plaatsvinden en niet door middel van de server.

\* Noodzaak van menselijke interventie

Voor bepaalde landen kan een automatische uitrusting die geen menselijke tussenkomst vereist met het oog op exploitatie een vaste inrichting vormen.

Men moet weten wat de aard van de activiteit is en of de door middel van de uitrusting uitgevoerde verrichtingen de belangrijkste inkomstgenererende activiteiten van die onderneming zijn.

Daarvoor kan men de elektronische handelsverrichtingen vergelijken met andere activiteiten waarin een uitrusting automatisch functioneert. Dat is bijvoorbeeld het geval van een automatisch pompstation voor de exploitatie van natuurlijke rijkdommen. Het zou onlogisch zijn om te besluiten tot de noodzakelijke aanwezigheid van personeel om van een vaste inrichting te kunnen spreken terwijl er in feite geen personeel nodig is om inkomsten te genereren.

In de definitie van vaste bedrijfsinrichting staat geen enkele uitdrukkelijke verwijzing naar een voorwaarde van menselijke tussenkomst; de commentaar bij artikel 5 (§10) daarentegen erkent dat een automatische uitrusting een vaste inrichting kan vormen.

Volgens een andere zienswijze is een bepaalde menselijke interventie nodig om van een vaste inrichting te kunnen gewagen. In een later stadium duiken echter verschillen op.

Moet de interventie om te beginnen noodzakelijkerwijze plaatsvinden in het land of kan ze vanuit het buitenland uitgevoerd worden?

Moet de interventie vervolgens door werknemers van de onderneming gebeuren of door iemand anders?

Wat zou tot slot het vereiste niveau van de menselijke interventie moeten zijn? Met andere woorden, welke activiteiten vergen een menselijke tussenkomst om van een vaste inrichting te kunnen spreken?

\* Voorbereidende of bijkomstige activiteiten

Volgens de commentaar bij artikel 5, somt §4 van het artikel een aantal activiteiten op die als uitzonderingen op de algemene definitie van §1 beschouwd worden.

In dergelijk geval is er geen vaste inrichting, ook al vindt de activiteit plaats in een vaste bedrijfsinrichting. Gemeenschappelijk aan die activiteiten is dat ze doorgaans voorbereidend of bijkomstig van aard zijn. De bepalingen van die paragraaf 4 willen vermijden dat een bedrijf uit een bepaald land belasting moet betalen in een ander land wanneer het daar maar louter voorbereidende of bijkomstige activiteiten uitoefent.

Zo kan volgens de werkgroep geen enkele vaste inrichting verondersteld worden te bestaan wanneer de elektronische handelsverrichtingen die door middel van een in een ander land gevestigde computeruitrusting plaatsvinden zich beperken tot de voorbereidende of bijkomstige activiteiten waarvan sprake in paragraaf 4 van artikel 5. Er moet voor elk geval apart onderzocht worden of die welbepaalde activiteiten al dan niet onder die paragraaf vallen. Hier volgen enkele voorbeelden van activiteiten die doorgaans als voorbereidend of bijkomstig worden beschouwd:

Zo kan volgens de werkgroep geen enkele vaste inrichting verondersteld worden te bestaan wanneer de elektronische handelsverrichtingen die door middel van een in een ander land gevestigde computeruitrusting plaatsvinden zich beperken tot de voorbereidende of bijkomstige activiteiten waarvan sprake in paragraaf 4 van artikel 5. Er moet voor elk geval apart onderzocht worden of die welbepaalde activiteiten al dan niet onder die paragraaf vallen. Hier volgen enkele voorbeelden van activiteiten die doorgaans als voorbereidend of bijkomstig worden beschouwd:

- > een communicatieverbinding verzorgen (zoals een telefoonlijn) tussen leveranciers en klanten
- > realiseren van reclameboodschappen over goederen of diensten
- > informatie verspreiden met een spiegelserver, om redenen van veiligheid en efficiëntie
- > gegevens over de markt verzamelen voor rekening van de onderneming
- > gegevens verstrekken.

In de inleiding stond te lezen dat de werkgroep onvoldoende informatie over de draagwijdte of het doel van de voorgestelde activiteiten had om nauwkeurig te kunnen bepalen of die activiteiten doorgaans voorbereidend of bijkomstig zijn. De werkgroep wenst dan ook meer informatie en een meer gedetailleerde analyse over die activiteiten. De eerder opgesomde activiteiten worden dus voorlopig als voorbereidend of bijkomstig beschouwd. Alle landen zijn het er trouwens over eens dat die functies niet louter als voorbereidend of bijkomstig kunnen beschouwd worden in de betekenis van paragraaf 4 wanneer ze een essentieel en aanzienlijk onderdeel van de handelsactiviteit van de onderneming in haar geheel uitmaken of wanneer andere essentiële functies van de onderneming worden uitgevoerd door middel van computeruitrusting. Wanneer de uitrusting een vaste bedrijfsinrichting vormt, spreken we dan ook van een vaste inrichting.

\* Uitoefening van verkoopfuncties door middel van computeruitrusting

Over de vraag wat de essentiële gegevens van de onderneming feitelijk zijn, lopen de meningen uiteen. Sommigen vinden dat wanneer de verkoopfuncties door middel van de computeruitrusting gebeuren, die uitrusting een bedrijfsinrichting is en een vaste inrichting kan vormen. Het is daarbij van weinig belang of het product online geleverd wordt dan wel via traditionele methodes.

Voor andere landen is de essentiële handelsactiviteit van een bedrijf dat bepaalde producten verkoopt, de verkoop van het product zelf. De communicatie-instrumenten die in het verkoopproces gehanteerd worden, zouden dan ook niet in overweging genomen mogen worden. Men zou dus enkel in uitzonderlijke omstandigheden van een vaste inrichting kunnen spreken, bijvoorbeeld als de transactie volledig door de server zelf wordt verwerkt.

\* Leveranciers van diensten en vaste inrichting

Zou artikel 5 § 5 bijvoorbeeld van toepassing kunnen zijn op de elektronische handel; zou met name een leverancier van diensten op het internet bijvoorbeeld een vaste inrichting kunnen vormen?

Het komt vaak voor dat de leveranciers van diensten op het internet de websites van andere bedrijven op hun eigen server onderbrengen.

Zij zouden in heel uitzonderlijke omstandigheden als vaste inrichtingen beschouwd kunnen worden. Paragraaf 5 waarvan sprake is echter algemeen genomen niet toepasbaar, aangezien die leveranciers van diensten op het internet geen vertegenwoordiger zijn van de ondernemingen aan wie de websites toebehoren. Zij mogen immers geen contracten afsluiten voor rekening van die ondernemingen; ze sluiten dergelijke contracten niet op regelmatige basis af en ze vormen zelfstandige vertegenwoordigers die optreden in het normale verloop van hun activiteiten. Dat laatste wordt bewezen door het feit dat ze de websites van een groot aantal verschillende ondernemingen herbergen. Bovendien is een website geen "persoon" in de betekenis van artikel 3. Paragraaf 5 is bijgevolg niet bruikbaar om te beoordelen of een vaste inrichting verondersteld wordt te bestaan op grond van het feit dat de website krachtens deze paragraaf een vertegenwoordiger van de onderneming zou zijn.

### 3. ALTERNATIEVE OPLOSSINGEN

De opdracht is niet makkelijk. Zoals Professor HINNEKENS stelde: "Bevoegdheidsregels die hun nut een eeuw lang bewezen hebben en waar een internationale consensus rond bestaat, geeft men niet op enkel en alleen omdat de distributie niet via het gebruikelijke fysieke kanaal verloopt maar via het internet of een Intranet. Er is hooguit meer toelichting nodig bij de toepassing op de elektronische handel van het bestaande criterium van vaste inrichting. Dat kan met een soepele, evolutieve en aangepaste interpretatie door het Fiscaal comité van de OESO en de nationale rechtbanken." <sup>8</sup> Zo anticepeerde hij op de huidige tendens waarvan in punt II sprake was.

Professor HINNEKENS nam trouwens ook andere oplossingen in overweging.

Zo stelde hij de belasting op cyberwinst in de Bronstaat voor. Die zou het evenwicht tussen de fiscale bevoegdheden van de uitvoerende en invoerende landen van de elektronische handel moeten bewaren. In dat opzicht zou gedacht kunnen worden aan een bronbelasting door de onderneming die het product of goed van haar buitenlandse leverancier koopt of invoert of door vooral banken of certificateurs die ermee belast zijn de handels-transacties op te slaan en er de details van te bezorgen aan de fiscale overheden.

Het zou ook mogelijk zijn om een speciaal artikel in de overeenkomsten op te nemen die de fiscale bevoegdheid zou toekennen aan de contracterende Staat waar de elektronische activiteit uitgeoefend wordt, zelfs zonder de

Een transactie voor de verkoop van goederen door een buitenlandse leverancier kan via het internet gebeuren en zonder de tussenkomst van een werknemer of een vertegenwoordiger in het gastland. De server die de buitenlandse leverancier in dit kader gebruikt kan om het even waar gevestigd zijn. Vroeger vereisten dergelijke transacties dat het buitenlands bedrijf, met het oog op ontginning van de markt, een kantoor opende in het gastland. Dat hoeft nu niet meer; het aantal vaste inrichtingen neemt dan ook af.

tussenkomst van een vaste inrichting.

Ook de formule van de virtuele of fictieve vaste inrichting zou echter overwogen kunnen worden. Bij die oplossing zou de drempel van het traditionele begrip vaste inrichting verlaagd worden.

Dat zou de voorwaarden voor de vestiging in een vaste en welbepaalde plaats of voor de productiviteit van de belastbare activiteit versoepelen of afschaffen <sup>9</sup>

Professor HINNEKENS beschrijft ook nog de uitdaging om de nieuwe nexusverbinding op een positieve manier te identificeren. "Bij afwezigheid van een traditionele vaste inrichting zou de nexus betrekking kunnen hebben op de georganiseerde en geconcentreerde aanwezigheid van de buitenlandse onderneming op de nationale markt, een aanwezigheid die geopenbaard wordt door een hele reeks indicatoren zoals de aanwezigheid van de server met commerciële website en leverancier van diensten op het internet, de accentuering en het beheer van diens merken, de levering aan potentiële klanten van een softwareprogramma voor de selectie van goederen in de cyber-mall van de verkoper, de regelmatige bezoeken van vertegenwoordigers van de verkopers en van de vrachtwagens die geladen zijn met de goederen die via het internet geselecteerd, besteld en betaald zijn, enz." <sup>10</sup>

Bij de mogelijke aanvaarding van een alternatieve oplossing zal men met het oog op haar uitvoerbaarheid een onderscheid moeten maken tussen de elektronische handel "business to business" ("B to B") en "business to consumer".

Wij denken dat het mogelijk is om, samen met het begrip vaste inrichting (eventueel aangepast na de goedkeuring van het herziene ontwerp van de commentaren bij de OESO-Modelovereenkomst m.b.t. artikel 5) het

8. Luc HINNEKENS, "De la notion d'allégeance économique à la cyber-fiscalité. Quelques réflexions sur l'opportunité d'une révision de la notion traditionnelle d'établissement stable ou d'une adaptation de son interprétation.", *J.D.F.*, 1998, p. 215.

9. Luc HINNEKENS, *op. cit.*, pp.215 en 216.

10. Luc HINNEKENS, *op. cit.*, p.218.

begrip fictieve vaste inrichting te ontwikkelen. Dat begrip moet dan uiteraard eveneens gedefinieerd worden. Volgens ons zou een onderneming die actief is in de elektronische handel verondersteld moeten kunnen worden een vaste inrichting te hebben in een ander land zodra de transacties die ze verricht met klanten die in dat andere land gevestigd zijn (Bronstaat) zodanig uitgebreid beginnen te worden dat ze niet zonder de tussenkomst van een materiële of persoonlijke vaste inrichting hadden kunnen plaatsvinden indien er geen gebruik gemaakt was van het internet of andere moderne communicatiemiddelen.

Die beoordeling moet voor elke sector apart gebeuren. In dit kader "(...) kan een transactie voor de verkoop van goederen door een buitenlandse leverancier via het internet plaatsvinden (met inbegrip van de prijsopgave, de aanvaarding, de bepaling van de verkoopsvoorwaarden en de betaling). Zulke transacties kunnen plaatsvinden zonder tussenkomst van een werknemer of een vertegenwoordiger in het gastland. De server (d.w.z. de computer die de gegevens registreert die de klant nodig heeft om de transactie af te sluiten) die de buitenlandse leverancier gebruikt om dit soort zaken af te handelen, kan om het even waar gevestigd zijn. Vroeger vereisten dergelijke transacties dat het buitenlands bedrijf een kantoor opende in het gastland wanneer het die markt grondig wilde ontginnen. Dat hoeft nu niet meer en dat vermindert het aantal permanente inrichtingen."<sup>11</sup>

Het is inderdaad niet onmogelijk om vandaag te bepalen welke middelen er nodig waren om het kasteel van Versailles ten tijde van Lodewijk XIV te verwarmen en te verlichten. Zo is het evenmin onmogelijk om ons de handel voor te stellen zoals die bestond vóór de komst van het internet. Het zou gaan om een overgangscriterium (dat na evaluatie eventueel definitief kan worden) dat zeker voor de "B to B"-handel als waarschuwing kan dienen vanwege een grotere opspoorbaarheid van de goederen en diensten die de consument voor zijn beroepsactiviteit aankoopt, gezien de (mogelijk) na te leven verplichtingen, zwaar zijn. De bepaling van een fictieve vaste inrichting zou eventueel de toepassing van een dubbelbelastingverdrag met zich kunnen brengen. Voor multinationals is de overheid waar ze mee te maken krijgen, de overheid van het land waar de rekeningen van de groep geconsolideerd of zelfs gesubconsolideerd worden.

Zonder dubbelbelastingverdrag zal de buitenlandse onderneming niet kunnen belast worden in de Bronstaat, behalve als men de specifieke interne fiscale bepalingen van deze laatste in acht neemt.

Wanneer een klassieke vaste inrichting en een virtuele vaste inrichting bestaan, zou het beginsel van aantrekking kunnen spelen.

Tot slot zou men het begrip persoonlijke vaste inrichting kunnen aanpassen door de drempel van de vereiste voorwaarden te verlagen.<sup>12</sup>

Dat kan parallel met het eerder vermelde idee of los daarvan gebeuren.

Het toeschrijven van de winst aan de inrichting zou in

alle gevallen via een splitsing van de winst van de buitenlandse onderneming moeten gebeuren, op basis van een te definiëren reële verdeelsleutel. Men zou bijvoorbeeld kunnen denken aan de economische toegevoegde waarde – in de boekhoudkundige betekenis – die de beschouwde transacties genereren, ten opzichte van de totale toegevoegde waarde van de activiteitensector in kwestie.

Het lijkt ons hoe dan ook nodig om verder te gaan dan het huidige stadium van de onderzoeken. Men mag zich inderdaad niet tevreden stellen met een aanpassing van de commentaar bij de OESO-Modelovereenkomst. Hoe zou men het bijvoorbeeld alleen maar kunnen hebben over de fysieke locatie van bepaalde servers die om het even waar gevestigd kunnen zijn, ook in belastingparadijzen? Het begrip fictieve vaste inrichting zou voorts de ongemakken van een bronbelasting kunnen helpen vermijden.

#### 4. CONCLUSIE

De moderne fiscale loyaliteit is doorgaans gebaseerd op de economische loyaliteit. De onderneming in kwestie neemt deel aan het economische leven van het land waar ze voordeel uit haalt. We stellen echter vast dat er een proces op gang is gekomen van territoriale onthechting van de economie: de digitale economie negeert de nationale grenzen.<sup>13</sup>

Het ontwerp ter verheldering van de commentaar op artikel 5 van de OESO-Modelovereenkomst, past door middel van het begrip vaste inrichting in de continuïteit van het belastingsysteem.

We onthouden vooral dat de richting die aan dit ontwerp wordt gegeven tot de volgende vaststelling leidt: er zullen heel weinig specifieke inrichtingen zijn die in het kader van de elektronische handel als vaste inrichtingen beschouwd zullen worden, wat logisch is aangezien de fysieke locatie van toepassing blijft in het licht van de klassieke criteria.

Het zou ons inziens mogelijk moeten zijn om de criteria van de virtuele vaste inrichting vast te leggen naast de bestaande criteria voor de materiële of persoonlijke vaste inrichting.

De verdienste van die oplossing is dat ze het probleem van het verstoorde evenwicht in de verdeling van de belastinginkomsten aanpakt.

Valt immers niet te vrezen dat de fiscale druk gaat toenemen in de landen die qua belastinginkomsten te lijden hebben onder de elektronische handel?

11. *Commissie van de fiscale kwesties en Economisch en industrieel adviescomité bij de OESO (BIAC), Questions et ramifications fiscales du commerce électronique, december 1999, p. 5; het gaat niet om de conclusies van dit document.*

12. "(...) het feit of een bedrijf de markt van een land al dan niet zo goed mogelijk kan exploiteren via het internet, zonder ter plaatse een permanente handelsvestiging op te richten, hangt af van de omstandigheden. Volgens ons zullen veel bedrijven fysiek aanwezig blijven in het gastland (...)", *BIAC, op. cit., p. 5.*

13. *L. HINNEKENS, op. cit., pp. 204 et 214.*

## SPONSORING

*de resultaten zijn niet altijd  
zoals verwacht ...*

Roger LASSAUX  
Adviseur Studiedienst I.A.B.

### EEN VAAK POLEMISCHE KWESTIE DOORGROND

Gejaagd door de wind van een gulle economische opleving die lang belooft aan te houden, ontdekken veel bedrijven opnieuw al het goeds dat sponsoring te bieden heeft. Een buitenkans voor de culturele en sportmanifestaties die regelmatig de actualiteit halen. Maar om het merkimago te verstevigen, neigt men vaak naar steeds prestigieuzer formules. En dan betreedt men het domein van het mecenaat en van de gulle schenkers.

Sponsoring en mecenaat verschillen niet alleen sterk in benadering, maar ook wat de fiscale aftrek van hun uitgaven betreft. Op het ogenblik dat men tussen beide kiest, moet men goed voor ogen houden dat de uitgaven die onder de generieke term sponsoring geboekt staan, afhankelijk van de juridische of feitelijke omstandigheden andere fiscale benamingen opgeplakt dreigen te krijgen: relatiegeschenken, onthaalkosten, restaurantkosten, reclame-uitgaven. Met als gevolg een grote elasticiteit van de aftrekbaarheid. Of het nu gaat om rechtstreekse uitgaven door de belastingbetaler of om bedragen die op dezelfde wijze terugbetaald worden aan derden, het beroepsgedeelte van de kosten voor restaurants, onthaal en relatiegeschenken is immers maar voor de helft aftrekbaar als beroepskost. Maar de Administratie zal pas een compromis sluiten voor zover zij toestaat dat de sponsoringuitgaven in hun geheel reclamekosten vormen.

Vaak hangt het antwoord af van de concrete gegevens van het geval in kwestie en soms zelfs van de contro-

leur die zich met het dossier bezighoudt ... Dit betekent dat er vaak aanleiding zal zijn tot dubbelzinnigheden en verwarring. Het voorliggend artikel probeert hieraan te verhelpen.

### TWEE MOGELIJKHEDEN

Sponsoring of mecenaat? Bedrijven stellen zich die vraag veelal in termen van merkimago en communicatiebeleid. Maar, gelet op de grote onderlinge verschillen, loont het evenzeer de moeite beide ook vanuit fiscaal oogpunt te vergelijken.

Afhankelijk van het geval zijn giften aftrekbaar van de netto-inkomsten of van de winst van de schenker indien ze definitief, onherroepelijk en zonder tegenprestatie geschonken worden aan een culturele instelling die erkend is krachtens artikel 104, 3°, d WIB 1992 voor zover die giften ten minste 1.000 BEF bedragen en de begiftigde er een ontvangstbewijs voor opstelt. Als aan die voorwaarden voldaan is, wordt de aftrek in de personenbelasting beperkt tot 10 % van de totale netto-inkomsten en tot 11.103.000 BEF (aanslagjaar 2000). Voor vennootschappen bedragen die maximumwaarden 5 % van de belastbare winst en 20.000.000 BEF. U merkt het: een eenvoudig systeem, maar wel één met beperkingen.

Een bedrijf dat voor de sponsoringformule kiest, zal eveneens beperkingen ondervinden. Die zijn a priori echter niet zo strikt en in elk geval van een andere orde. Eén ding is inderdaad duidelijk.

Volgens de Minister van Financiën zelf (*Vr. en Antw.*, Kamer, BZ 1996-1997, 10 juli 1996) bestaat er voor de inkomstenbelasting geen enkele specifieke bepaling over de kosten die natuurlijke personen of rechtspersonen hebben gedaan bij wijze van sponsoring van sportclubs of sportfederaties, culturele of jeugdorganisaties. Dit gezegd zijnde zijn de sponsoringuitgaven die reclamekosten vormen aftrekbaar als beroepskosten indien voldaan is aan de algemene voorwaarden uit artikel 49 WIB 1992.<sup>1</sup> Is aan die voorwaarden niet voldaan, dan zullen die kosten beschouwd worden als niet-aftrekbare giften<sup>2</sup>,

1. *Zijn aftrekbaar: de "kosten die de belastingplichtige in het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt door middel van bewijsstukken of, ingeval zulks niet mogelijk is, door alle andere door het gemeen recht toegelaten bewijsmiddelen, met uitzondering van de eed". Bij gebrek aan overtuigende documenten zullen de belastingplichtige en de Administratie de kosten in onderlinge overeenstemming vastleggen. Is een dergelijke overeenstemming niet mogelijk, dan raamt de Administratie de kosten op een redelijke manier.*
2. *In de vennootschapsbelasting wordt het bedrag toegevoegd aan de winst, als verworpen uitgave, overeenkomstig artikel 74 van het KB/WIB 1992.*



tenzij ze beantwoorden aan de zopas opgesomde aftrekbaarheidsvoorwaarden.

Bij twijfel of de gedane uitgaven reclamekosten<sup>3</sup> dan wel giften zijn, adviseert de fiscale Administratie haar ambtenaren om, in het licht van de concrete gegevens, argumenten en bewijzen van de belastingplichtige, na te gaan of de uitgaven de groei van het bedrijf helpen stimuleren door het extra reclame te bezorgen of door zijn activiteiten bij het grote publiek onder een gunstiger daglicht te brengen ... Daarbij mag de evolutie en de rol van de reclame in de zakenwereld niet uit het oog worden verloren.

### DRIE BETWISTE KERNPUNTEN

Tot zover de principes. In de praktijk duiken er vaak meer problemen op. Als de controleur de sponsoringovereenkomst niet van de eerste keer ontving, zal hij ze sowieso opvragen. Zijn – uiteraard – uiterst grondig onderzoek zou wel eens verrassingen kunnen opleveren. Bij nader inzien zijn dat er drie: beroepsmatig karakter, benaming van de uitgaven en onredelijke aard.

**1** Vaak zorgt de rechtvaardiging van het beroepsmatig karakter van de uitgaven al voor problemen, in de mate dat de appreciatie ervan een subjectief element inhoudt. Overeenkomstig het gemene recht<sup>4</sup> zal de aftrek hoe dan ook pas toegestaan worden wanneer die kosten daadwerkelijk gedragen werden en wanneer vaststaat dat ze beroepskosten zijn. Uit tal van cassatiearresten in deze materie, blijkt dat het nodig maar voldoende is dat die kosten bijdragen tot de verwerving of op zijn minst het behoud van beroepsinkomsten (Cass., 22 december 1964, *Bull. Bel.* nr. 423; 4 februari 1969; 27 februari 1987). In verband met de sponsoringuitgaven heeft het Hof van Beroep van Luik beslist dat aan die voorwaarde voldaan is zolang de belastingplichtige kan aantonen dat er een verband bestaat tussen de sponsoring en de omzetsijging tijdens de betreffende jaren. Het bewijs, m.a.w., van een gelijktijdige verbetering van een beroepsactiviteit (bv. de omzet) en specifieke sponsoringreclame bepaalt het beroepsmatig karakter en rechtvaardigt de aftrekbaarheid van de sponsoringuitgaven (Luik, 21 februari 1996, *J.D.F.*, 196, p. 293). Dezelf-

3. *De Administratie erkent dat bepaalde stortingen, vooral wanneer die gebeuren aan verenigingen of personen die populaire sporten beoefenen, aftrekbaar reclame-uitgaven kunnen zijn (Com. IB 1992 nr. 44/465 en 44/508).*
4. *Op straffe heel de huidige fiscale filosofie ontkracht te zien, heeft de Administratie inderdaad niet het recht om het nut of de opportuniteit van de uitgaven van de belastingplichtige te beoordelen. Zij mag alleen de echtheid en de aard ervan onderzoeken, m.a.w. of die uitgaven daadwerkelijk gedaan zijn en/of het om professionele dan wel persoonlijke uitgaven gaat (Cass., 23 januari 1958, *J.P.D.F.*, 1958, p. 33).*
5. *Zoals B. DHAEYER terecht opmerkt in zijn commentaar in het Revue générale de fiscalité van april 1995, ligt aan de reclame-uitgaven over het algemeen een strategische marketingvisie ten grondslag waar geen controle van de belastingadministratie in thuishoort. Het is de bevoegdheid noch de taak van de Administratie om zich te bemoeien met het beheer van de bedrijven van zodra de belastingwet nauwgezet nageleefd wordt.*

de redenering vinden we terug in een arrest dat het Hof van Beroep van Antwerpen enkele jaren later velde. Het Hof aanvaardde toen dat een bedrijf dat gespecialiseerd was in oliën en in het transport van olieproducten, uitgaven aftrok die in dat geval verantwoord werden door afdoend bewijsmateriaal en die voortvloeiden uit de deelname van de gedelegeerd bestuurder aan een autorally, aangezien die deelname immers extra reclame betekende voor de activiteiten van het bedrijf en dus bijdroeg tot het verwerven van belastbare inkomsten. Dat de autokosten geen rechtstreekse invloed uitoefenen op de omzet in oliën vormt op zich<sup>5</sup> geen reden om de aftrek te weigeren (Antwerpen, 21 oktober 1994, *R.G.F.*, 1995). De aftrek moet anderzijds logischerwijze terecht geweigerd worden indien de belastingplichtige niet bewijst dat de sponsoringkosten belastbare inkomsten hebben helpen verwerven of behouden. Het Hof van Beroep van Gent heeft daaraan herinnerd in een geschil over het sponsoren door een garagehouder van een wielerploeg. Eén van de elementen op basis waarvan de aftrek geweigerd werd, was het ontbreken van een rechtstreeks contract tussen de protagonisten, beperkte en weinig zichtbare reclame (de naam van de garage stond niet vermeld op de truitjes, de fietsen of de ploegfoto, ...).

## UIT DE CATEGORIE MOOIE HERINNERINGEN

Iedereen weet dat business seats een erg belangrijk onderdeel vormen van heel wat sponsoringdossiers van sportploegen, vooral dan in het voetbal.



Afgezien van het feit dat de promotie van producten er een internationaal en vaak prestigieus uitstalraam in vindt, was de formule in feite ook fiscaal bijzonder aantrekkelijk. Wanneer aan bepaalde voorwaarden voldaan werd, bleven de restaurant- en onthaalkosten gedaan binnen de muren van het stadion volledig aftrekbaar.

In een Omzendbrief van 9 juli 1999 stond evenwel te lezen dat aan dat mooie tijdperk een einde was gekomen. Dergelijke kosten vanaf 1 januari 1999 gedaan naar aanleiding van culturele of sportmanifestaties binnen een cultureel of sportcomplex zijn voortaan eveneens slechts voor de helft aftrekbaar (Circ. Ci. Rh. 243/520.662).

**2** In een context waar het begrip bedrijfsprestige noodzakelijkerwijze opduikt, gebeurt het vaak dat de polemiek naar een ander terrein verschuift, namelijk dat van de interpretatie van het begrip “onredelijke uitgave”. Dit gewaardeerde middel steunt op artikel 53, 10° WIB 1992 waarvan de bepalingen toestaan dat de kosten verworpen worden niettegenstaande het feit dat hun beroepsmatig karakter en hun echtheid niet betwist worden, maar om de eenvoudige reden dat die kosten de professionele behoeften op onredelijke wijze overtreffen. Concreet wil dat zeggen dat de vastgestelde uitgaven verworpen zullen worden indien de controleur van oordeel is dat ze ingegeven zijn door de wens of de zorg om een bepaalde standing tentoon te spreiden, er een bepaalde levenswijze op na te houden, sociale of wereldse relaties van een bepaald niveau te onderhouden. Het is duidelijk dat een dergelijke bepaling vanwege de subjectieve aard ervan vatbaar is voor kritiek. De Administratie geeft dat overigens toe aangezien uit de administratieve commentaar blijkt dat de controleur de onredelijke aard moet beoordelen op grond van kwantitatieve en kwalitatieve elementen. Maar de hoeksteen van de administratieve redenering is dat het kwantitatieve criterium, telkens wanneer dat mogelijk is, aangevuld moet worden met één of meer kwalitatieve criteria, rekening houdend met de aard van de beroepsactiviteit en met de mogelijke inkomsten die de activiteit tot stand brengt. Diezelfde nuances vinden we terug in de rechtspraak. In zijn eerder vermelde arrest van 24 november 1994 heeft het Hof van Beroep van Antwerpen de Administratie het recht ontzegd om uit eigen beweging tot een redelijke evaluatie <sup>6</sup> van de beroepskosten over te gaan, na er het principe en de verantwoording van aanvaard te hebben op basis van de overtuigende bewijsstukken die het bedrijf had voorgelegd. Een dergelijke methode toestaan, zou er overigens op neerkomen elke wil tot sponsoring in kleine bedrijven in de kiem te smoren. Uit oudere rechtspraak over deze materie blijkt echter dat elementen zoals een bepaalde evenredigheid tussen de uitgave en de beroepsinkomsten (Antwerpen, 26 november 1990, *R.G.F.*, 1991 p. 204-206), het activiteitenvolume van het bedrijf, zelfs de beweegreden van de uitgave (Bergen, 2 maart 1989, *F.J.F.*, nr. 90/126) als relevant werden beschouwd.

6. Bij de vaststelling dat de sponsoringkosten maar een geringe invloed hadden op de omzet, besliste de controleur eenzijdig om hun aftrek te beperken tot 2 % van de omzet.
7. De restaurantkosten waar de beperking op slaat, zijn alle kosten van maaltijden die opgediend worden in een restaurant evenals de drankkosten (aperitief, wijn, frisdranken, koffie, thee, sterke drank en rookwaren die bij die gelegenheid aangeboden worden). Zo zijn de ontvangstkosten ook alle kosten die men doet naar aanleiding van de public relations voor het onthaal van derden. Het gaat om kosten voor traiteur, aankoop van drank, etenswaren, rookwaren, bloemen, bezoldiging van onthaal- en dienstponeel naar aanleiding van het onthaal van de bezoekers (zie *I.A.B.-Info* nr. 16/2000).



**3** Samenvattend. De Administratie zal zich m.b.t. een sponsoringcampagne dus vergewissen van de echtheid van de uitgaven, hun beroepsmatig karakter en hun normale aard, rekening houdend met het type van het bedrijf, zijn omvang en alle objectieve elementen die haar overtuiging tot stand kunnen doen komen. Dat is klassiek. Dit alles mag niet doen vergeten dat de controle ook betrekking heeft op de fiscale kwalificatie van de aangevoerde uitgaven. Ook al wordt toegestaan dat die uitgaven afgetrokken worden, omdat ze voldoen aan de bepalingen van artikel 49 WIB 1992 en omdat ze redelijk zijn, toch is er niets dat de controleur belet om op grond van feitelijke omstandigheden bepaalde uitgaven die in de sponsoringovereenkomst vermeld staan te kwalificeren als restaurantkosten, kosten van onthaal of relatiegeschenken, eerder dan als reclame-uitgaven. Met een tot 50 % van hun beroepsgeedeelte beperkte aftrek tot gevolg. <sup>7</sup>

### EEN LAATSTE TIP

Tenzij u vanwege het eigenlijke doel van uw beroepsactiviteit kunt aantonen dat die er intrinsiek mee te maken heeft, sponsort u best geen uitgaven voor jacht, visvangst, plezierjachten of ontspanningsgelegenheden. Het doet er daarbij weinig toe of uw gasten personeelsleden, leden van beheersorganen, vertegenwoordigers, leveranciers, zaakwaarnemers zijn, zelfs niet of die kosten al dan niet ingegeven zijn door professionele behoeften. De Administratie zal de verwerping van dit type van kosten inderdaad rechtvaardigen op basis van hun aard.