

DE BELASTBAARHEID VAN ROERENDE INKOMSTEN VAN GEMEENTEN.

Net zoals de inwoners en verenigingen van een gemeente, is ook de gemeente zelf onderworpen aan belastingheffing overeenkomstig de Belgische fiscale wetgeving. Het Wetboek van Inkomstenbelastingen bepaalt immers in artikel 220, 1° dat gemeenten aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen¹. Dat kennis van dit fiscale aspect zelfs voor verenigingen en inwoners van de gemeente van belang kan zijn, zal verder uit dit artikel blijken.

Enerzijds zijn gemeenten belastbaar op het kadastraal inkomen van hun in België gelegen onroerende goederen, voor zover uiteraard dit kadastraal inkomen niet is vrijgesteld van onroerende voorheffing. Anderzijds zullen zij belast worden op verschillende inkomsten en opbrengsten van roerende goederen alsook op verschillende diverse inkomsten². Teneinde geschillen met de fiscale controlediensten en interesten op nagevorderde roerende voorheffing te vermijden, is kennis van deze fiscale wetgeving vereist. In dit artikel zullen de meest voorkomende roerende en diverse inkomsten besproken worden die gemeenten in het dagdagelijkse reilen en zeilen van een gemeente kunnen ontvangen. Tevens wordt nadruk gelegd op de controle- en vestigingstermijn waarover de fiscale administratie beschikt.

a. Roerende inkomsten van een gemeente.

Overeenkomstig artikel 17, §1, 3° W.I.B. zijn inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen aan te merken als roerende inkomsten van een gemeente. De uitdrukking 'roerende goederen' dekt volgens het Hof van Cassatie zowel lichamelijke als onlichamelijke goederen, alsmede de roerende rechten³. In de commentaar bij het Wetboek van Inkomstenbelastingen treft men volgende opsomming van bedoelde inkomsten aan⁴:

1° de inkomsten van verhuring van stofferende huisraad in villa's, woningen, appartementen of kamers;

2° de inkomsten van verhuring of verpachting van

- a. stoelen, zetels, ligstoelen, tenten, kramen, balkons, vensters enz. in toeristische centra of ter gelegenheid van stoeten, processies, plechtigheden of enigerlei manifestatie (folkloristische, historische, vaderlandse, godsdienstige of sportieve) of nog in enigerlei andere plaats of omstandigheid;

¹ Artikel 220, 1° W.I.B. bepaalt: "Aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen de Staat, de Gemeenschappen, de Gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de gemeenten, de openbare centra voor maatschappelijk welzijn en de openbare kerkelijke instellingen.

² Artikel 221 W.I.B. bepaalt dat de aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen uitsluitend belastbaar zijn ter zake van 1° het kadastraal inkomen van hun in België gelegen onroerende goederen, wanneer dit kadastraal inkomen niet van onroerende voorheffing is vrijgesteld ingevolge artikel 253 of ingevolge bijzondere wettelijke bepalingen; 2° inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen, met inbegrip van de in artikel 21, 5°, 6° en 10°, vermelde eerste inkomstenschijven, evenals in artikel 90, 5° tot 7° en 11°, vermelde diverse inkomsten.

³ Cass. 12 november 1959, Ets. G. Fourcroy et fils, *Pas.* 1960, I, 302; Com. IB nr. 17/2.

⁴ Com. IB nr. 17/3.

b. duivenklokken.

3° de inkomsten van verhuring van schepen of van materieel en outillage die niet de aard hebben van onroerende goederen door bestemming, waarvan de inkomsten als inkomsten van onroerende goederen worden aangemerkt;

4° de inkomsten van verhuring enz. van:

- a. toneeldecors en –kostuums;
- b. partituren, libretto's en andere gelijkaardige voorwerpen die deel uitmaken van het orkestmaterieel voor schouwburgvoorstellingen;

5° royalty's ontvangen uit hoofde van de concessie (onder het woord "concessie" wordt hier verstaan elke overeenkomst die, zonder eigendomsoverdracht mede te brengen, onder bezwarende titel het recht verleent een goed of een recht uit te baten of er gebruik van te maken):

- a. van een octrooi;
- b. van fabricageprocedés, fabrieksmerken, vergunningen voor verkoop, bewerking of fabricage van bepaalde producten;
- c. van het recht handelsgrammofoonplaten te persen;
- d. van het recht om bioscoopfilms en gelijksoortige audiovisuele werken te distribueren of te vertonen en van het recht om radio- en televisieprogramma's uit te zenden of gelijktijdig en onverkort door te geven;
- e. van alle andere gelijkaardige onlichamelijke rechten van roerende aard zoals de alleenvertegenwoordiging van een product, van een koopwaar, enz.

De meeste gemeenten ontvangen inkomsten uit de verhuur of het gebruik van roerende goederen. Denk maar aan de verhuur van tafels, stoelen, tenten, sportmateriaal, hekken, wegmateriaal, kostuums, enz... aan jeugdbewegingen, verenigingen of personen die een buurtfeest wensen te organiseren. Vele gemeenten beschikken zelfs over een aparte uitleendienst voor het gemeentelijk materiaal. Alle roerende goederen die in eigendom toebehoren aan de gemeente en welke tegen een bepaald bedrag worden verhuurd, leveren roerende inkomsten op waarop roerende voorheffing betaald moet worden. Volgens de fiscale administratie zijn het in principe de huurders van de materialen die deze roerende voorheffing 'aan de bron' moeten inhouden en voldoen op het ontvangkantoor. Indien echter zou blijken dat door deze huurders geen roerende voorheffing werd ingehouden en doorgestort, zal de administratie toch geneigd zijn de gemeente aan te spreken als verkrijger van de inkomsten⁵.

Een andere vorm van roerende inkomsten welke de fiscale administratie tracht te belasten zijn de concessies die door de gemeenten worden toegestaan. Sporthallen en gemeentelijke centrumms worden meestal niet door het gemeentebestuur zelf uitgebaat, doch wel in concessie gegeven. De concessiehouder betaalt hiervoor een bepaalde prijs aan de gemeente en zorgt voor de uitbating van het onroerend goed. De fiscale administratie zal de

⁵ Op basis van artikel 262, 1° a) W.I.B. is de roerende voorheffing van dergelijke roerende inkomsten verkregen door de gemeente door deze laatste verschuldigd, in zoverre overeenkomstig de vigerende wettelijke en reglementaire bepalingen een roerende voorheffing verschuldigd is en de inkomsten toegekend werden zonder enige inhouding of storting van roerende voorheffing. Echter kan hierbij tevens verwezen worden naar de circulaire nr. Ci.RH.233/531.107 dd. 21 maart 2001, waarin de administratie zelf oordeelt dat deze uitzondering enkel in beperkende gevallen toegepast kan worden, met name wanneer de schuldenaar de niet inhouding van de roerende voorheffing zou verantwoorden op grond van een wettelijke of reglementaire bepaling die de verkrijger tijdelijk van deze voorheffing vrijstelt. Worden de roerende inkomsten in andere gevallen ten onrechte zonder inhouding van de roerende voorheffing aan de bron verkregen, dan moeten de rechtzettingen en de aanslagen uitsluitend ten name van de schuldenaar gebeuren, aldus de fiscale administratie.

inkomsten van dergelijke concessie wensen te belasten als roerende inkomsten, daar zij van oordeel is dat de concessie een onlichamelijk roerend goed betreft, namelijk het recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen binnen een plaats die van nature onroerend is. De roerende voorheffing zal in dat geval ingehouden en gestort moeten worden door de concessiehouder. De standgelden die de gemeente vraagt aan marktkramers, kermishouders, frituuruitbaters, kippenkramen etc. zullen waarschijnlijk hetzelfde lot ondergaan.

Men kan zich hier echter terecht de vraag stellen of deze inkomsten wel beschouwd kunnen worden als roerende inkomsten in de zin van artikel 17, §1, 3° W.I.B. Zoals supra reeds werd uiteengezet, worden volgens dit artikel inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen beschouwd als opbrengsten van roerend vermogen welke bijgevolg onderworpen zijn aan roerende voorheffing. Het feit dat een gemeente gebouwen in concessie geeft, of markten organiseert dient echter gekaderd te worden binnen haar bevoegdheden/verplichtingen als overheid. Verenigingen en inwoners van gemeenten vereisen immers van een gemeente dat er plaatsen beschikbaar worden gesteld om hun hobby's etc. uit te oefenen, dat er één keer per week een markt is in hun gemeente waar ze verse groenten, fruit, vis en allerhande kunnen aankopen. Het feit dat een gemeente bijgevolg aan deze nood van inwoners van haar gemeente voldoet, dient aanzien te worden als een overheidsplicht, als een organisatie van haar gemeente, hetgeen niets te maken heeft met het verschaffen van roerende rechten. Geenszins kan dit aanzien worden als de verhuring, verpachting, gebruik of concessie van een roerend goed in de zin van artikel 17, §1, 3° W.I.B.

Minstens zal uit bepaalde concessieovereenkomsten vastgesteld kunnen worden dat de concessies onroerende goederen betreffen en dat de retributie- en/of belastingreglementen in het geval van standgelden gewag maken van het gebruik van een gedeelte van een onroerend goed (een markt, een terrein, een deel van de openbare weg, ...). Ook dan is er geen roerende voorheffing verschuldigd op de door de gemeente behaalde inkomsten.

b. Diverse inkomsten van een gemeente.

Naast de roerende inkomsten zijn er tevens verscheidene inkomsten welke als diverse (belastbare) inkomsten worden gekwalificeerd in het Wetboek der Inkomstenbelastingen⁶ en waarvan vastgesteld moet worden dat de meeste gemeenten dergelijke inkomsten ook daadwerkelijk ontvangen. De meest voorkomende inkomsten worden hier aangehaald.

Vooreerst halen verschillende gemeenten opbrengsten uit de verhuring van jacht-, vis- en vogelvangstrecht. Denk bijvoorbeeld aan de vergunning die particulieren dienen te vragen (en betalen) aan de gemeente om in de gemeentelijke visvijvers te mogen vissen of op gemeentelijk gronden te mogen jagen. Op deze opbrengsten zal de gemeente (en dus niet de personen die de vergunning aanvragen) 15 % roerende voorheffing moeten doorstorten aan de fiscus⁷.

⁶ Artikel 221, 2° W.I.B. verwijst naar de diverse inkomsten opgenomen in artikel 90, 5° tot 7° en 11° van het W.I.B.

⁷ Artikel 90, 7° W.I.B., artikel 98 W.I.B. en artikel 171, 2° bis a) W.I.B.

Nog mogelijke diverse inkomsten behaalt de gemeente uit de onderverhuring of overdracht van huur van al dan niet gemeubileerde onroerende goederen. Het gaat meer specifiek over de situatie waarbij de gemeente een gebouw of terrein zou huren en dit huurrecht zelf zou onderverhuren. Ook in dergelijke gevallen is het de gemeente die als genietter van de roerende inkomsten, de roerende voorheffing van 15 % moet doorstorten⁸.

Wanneer tenslotte de gemeente een concessie verleent van het recht om een plaats die van nature onroerend is en niet is gelegen binnen de omheining van een sportinrichting te gebruiken om er plakbrieven of andere reclamedragers te plaatsen, dan zal de gemeente op deze inkomsten tevens 15 % roerende voorheffing moeten doorstorten⁹.

c. Controle en vestiging van niet-betaalde roerende voorheffing.

Indien er toch enige navorderingen van roerende voorheffing door de fiscale administratie zouden opgelegd worden, bestaat de mogelijkheid dat zij zullen verwijzen naar artikel 358, 1° W.I.B. Dit artikel bepaalt dat de administratie aanvullende belastingen buiten de normale driejarige termijn mag vestigen¹⁰, indien een controle of onderzoek in verband met de toepassing van de inkomstenbelastingen zou uitwijzen dat de belastingplichtige de bepalingen van het Wetboek der Inkomstenbelastingen of van ter uitvoering ervan genomen besluiten inzake roerende voorheffing heeft overtreden, in de loop van één der vijf jaren vóór het jaar van de vaststelling van de inbreuk. Echter mag hierbij niet uit het oog verloren worden dat op basis van artikel 333 van het Wetboek der Inkomstenbelastingen de fiscale administratie slechts beschikt over een onderzoekstermijn van drie jaren. In het jaar 2011 kan zij bijgevolg enkel onderzoeksverrichtingen stellen naar inkomsten verkregen vanaf 1 januari 2009. Enkel indien zij de belastingplichtige vooraf schriftelijk en op nauwkeurige wijze in kennis zou stellen van de aanwijzingen inzake belastingontduiking wordt deze termijn van drie jaar verlengd met vier jaren¹¹. Wanneer uit een controle of een onderzoek aldus mocht blijken dat bepaalde belastbare inkomsten in de loop van de vijf voorgaande jaren niet werden aangegeven, heeft dit niet tot gevolg dat de belastingtoestand van de betrokken na de driejarige termijn volledig kan worden herzien. De herziening moet integendeel beperkt blijven tot de gegevens welke ingevolge die controle of dat onderzoek

⁸ Artikel 90, 5° W.I.B., artikel 100, 1° W.I.B. – de roerende voorheffing wordt berekend op het netto-inkomen, artikel 171, 2° bis, a) W.I.B.

⁹ Artikel 90, 5° W.I.B., artikel 100, 2° W.I.B. – de roerende voorheffing wordt berekend op het netto-inkomen, artikel 171, 2° bis, a) W.I.B.

¹⁰ In principe beschikt de Administratie over de mogelijkheid om niet betaalde roerende voorheffing te innen gedurende een termijn van drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de belasting verschuldigd is (artikel 354, derde lid W.I.B.). Met andere woorden, niet betaalde roerende voorheffing van het aanslagjaar 2009 kan nog gevestigd worden tot en met 31 december 2011.

¹¹ Artikel 333 W.I.B. luidt: “Onverminderd de bevoegdheden die haar bij de artikelen 351 en 354 zijn toegekend, kan de Administratie de in dit hoofdstuk bedoelde onderzoeken verrichten en belastingen of aanvullende aanslagen eventueel vestigen, zelfs wanneer de aangifte van de belastingplichtige reeds werd aangenomen en de desbetreffende belastingen reeds werden betaald. Bedoelde onderzoeken mogen zonder voorafgaande kennisgeving worden verricht gedurende het belastbaar tijdperk evenals in de termijn bedoeld in artikel 354, eerste lid en in de termijn bedoeld in artikel 354, vierde lid. Zij mogen bovendien worden verricht gedurende de in artikel 354, tweede lid, bedoelde aanvullende termijn van vier jaar, op voorwaarde dat de Administratie de belastingplichtige vooraf schriftelijk en op nauwkeurige wijze kennis heeft gegeven van de aanwijzingen inzake belastingontduiking die te zijnen aanzien bestaan voor het bedoelde tijdperk. Die voorafgaande kennisgeving is voorgeschreven op straffe van nietigheid van de aanslag.

aan het licht zijn gekomen, gelet op het feit dat niet werd voorzien in een gelijkaardige uitbreiding van de onderzoekstermijn van drie jaar¹². Wanneer bijgevolg nog een onderzoek uitgevoerd moet worden alvorens de fiscale administratie tot vestiging van een bijkomende aanslag kan overgaan voor de betreffende inkomsten, wijst dit er bijgevolg op dat de aan het licht gekomen niet aangegeven inkomsten niet werden uitgewezen door een onderzoek of de controle zelf¹³. Een aanvullende aanslag is in dat geval niet toegestaan.

Ook stelt zich hier de vraag of de gemeente wel aanzien kan worden als de belastingplichtige die overtredingen heeft begaan in de zin van artikel 358, 1° W.I.B. Immers zal in vele gevallen de schuldenaar van de roerende inkomsten de verplichting hebben de roerende voorheffing in te houden aan de bron, zodat de gemeente geen overtreding heeft gedaan. Het is nuttig hierbij te verwijzen naar de administratieve circulaire waarin de fiscale administratie zelf oordeelt dat rechtzettingen en aanslagen uitsluitend ten name van de schuldenaar kunnen gebeuren¹⁴.

d. Conclusie.

Teneinde met alle fiscale verplichtingen in orde te zijn en mogelijke geschillen met de fiscale administratie te vermijden, kan het aangewezen zijn, de verschillende inkomsten die een gemeente ontvangt op te lijsten en te categoriseren, teneinde de mogelijke belastbaarheid en fiscale verplichtingen van de gemeente vast te stellen.

Indien een fiscale controle zou uitmonden in navorderingen van roerende voorheffing is opletten geboden bij het nazicht of de fiscale administratie correct binnen de controle- en vestigingstermijnen heeft gehandeld.

¹² Com. IB nr. 358/17 en nr. 358/18.

¹³ Com. IB nr. 358/18.

¹⁴ Circulaire nr. Ci. RH.233/531.107 dd. 21 maart 2011.