Inhoudstafel

(blz)

1-6 inhoudstafel
7 inleiding
8-16 indicatief overzicht - checklist

Opbrengsten

17-19 arts in ziekenhuis - wanneer is het inkomen belastbaar?
20-21 rentesubsidies - wanneer belastbaar?
22-23 overlopende rekeningen - fiscale doorwerking
24 gespreide taxatie van meerwaarden - belang van eigendomssituatie
25 gespreide taxatie van meerwaarden - geen vervangende investeringen
26-27 gespreide taxatie van meerwaarden - jaarlijks keuze maken voor herbelegging
28 gespreide taxatie van meerwaarden - gedeeltelijke vrijstelling toepassen
29-30 gespreide taxatie van meerwaarden - geen tijdige herbelegging - nu altijd interesten
31 gespreide taxatie van meerwaarden - méér dan 5 jaar vast actief - vruchtgebruik
32 gespreide taxatie van meerwaarden - immateriële vaste activa
33 gespreide taxatie van meerwaarden - bijkomende kosten als herbelegging
34 gespreide taxatie van meerwaarden - herbeleggen via inbreng in vennootschap
35-36 gespreide taxatie van meerwaarden - termijn 5 jaar voor verbouwingswerken
37 gespreide taxatie van meerwaarden - termijn 5 jaar - zonnepanelen - vruchtgebruik
38-41 wederopbouwreserve (corona)
42-44 meerwaarde op aandelen - vrijstelling gelijkgeschakeld met DBI - zomerakkoord
45 meerwaarde op aandelen - tarief 25,75% verdwijnt - zomerakkoord
46-47 meerwaarden - algemeen - berekeningswijze
48 meerwaarde op personenauto - verkoop na lichten optie rentingcontract
49 inkomenscompensatievergoedingen voor hinder door openbare werken - vrijstelling
50 dividenden - DBI-aftrek - wisselkoersverschillen

Kosten

51 algemeen - niet-aftrekbare kosten of abnormale/goedgunstige voordelen
52 algemeen - kwijtschelding van huur (corona)
53 algemeen - factuur zonder (voldoende) detail
54-56 algemeen - vennootschap en bedrijfsleider - wie draagt welke kosten ?
57 algemeen - vennootschap en bedrijfsleider - wie draagt welke kosten (huwelijk) ?
58-59 algemeen - aftrek in het juiste jaar - vooruitbetaalde kosten - zomerakkoord
60 algemeen - aftrek in het juiste jaar (1)
61 algemeen - aftrek in het juiste jaar (2)
62 algemeen - aftrek in het juiste jaar (3)
63 algemeen - interesten voor meerdere jaren - in welk jaar aftrekbaar?
64 algemeen - algemene voorwaarden beroepskarakter - motorrijlessen
65 algemeen - beroepskarakter - ooroperatie en gehoorprothese
66 algemeen - zekere en vaststaande schuld in welk jaar?
67 algemeen - kosten voor toekomstig (beroeps)gebruik

(inhoudstafel - vervolg)

(blz)

68	algemeen - aftrek 120 % - volledige afschaffing in vennootschapsbelasting
69	algemeen - zetel van de vennootschap - werkelijke zetel
70-71	algemeen - doorrekening van kosten
72-74	onroerend goed - privaat gebruik bedrijfsleider - aftrek kosten
75	onroerend goed - verwerking voordeel privégebruik - bezoldigingstheorie
76-78	onroerend goed - privaat gebruik - algemeen: hoe fiscaal verwerken ?
79	onroerend goed - bepaling beroepsgedeelte
80-82	onroerend goed - tweede verblijf - aftrek kosten
83	onroerend goed - waakhond
84-88	laadstations voertuig - afschrijvingen - investeringsaftrek
89-91	autokosten - vergroening - algemeen overzicht
92	autokosten - hybride voertuig aanschaffen vóór einde 2022 ?
93-95	autokosten - nieuwe regels vanaf aanslagjaar 2021
96-97	autokosten - fake hybride - minder aftrek kosten vanaf aanslagjaar 2021
98	autokosten - doorrekening van kosten - wie past de verworpen uitgaven toe ?
99-100	autokosten - CO_2-uitstoot - NEDC of WLTP ?
101-102	autokosten - elektrische wagens - fiscale behandeling anno 2021
103	autokosten - taxikosten
104	autokosten - kosten péage
105	autokosten - vervangwagens
106-107	autokosten - vermindering verworpen uitgaven i.f.v. privaat gebruik
108	autokosten - overdreven kosten
109-110	autokosten - overdreven kosten - sport/luxewagen
111	autokosten - verhuur auto aan eigen vennootschap
112	autokosten - dure bedrijfswagen
113-114	autokosten - strengere beoordeling van aftrekbaarheid van autokosten ?
115-116	autokosten - aftrekbaarheid i.g.v. privaat gebruik voertuigen
117	restaurantkosten - bewijs
118	restaurantkosten - sterrenrestaurant
119-121	kosten publiciteit vs. kosten onthaal / receptie / spijzen en dranken / restaurant
122	kosten huwelijksfeest - aftrekbaar? (1)
123	kosten huwelijksfeest - aftrekbaar? (2)
124	kosten rotary: beroepsmatig of privaat?
125	opleidingskosten - algemeen
126	congressen in vakantieoorden
127	congreskosten buitenland - berekening aftrek
128-129	kledijkosten - verworpen uitgave of voordeel van alle aard?
130-132	herkwalificatie van huur - vaste vertegenwoordiger
133	herkwalificatie van huur - verhuur voor een deel van een maand
134-135	groepsverzekering/IPT - 80%-berekening - wettelijk pensioen
136	groepsverzekering/IPT - 80%-berekening - reeds opgebouwde kapitalen
137	groepsverzekering/IPT - verhoging bezoldiging kort voor pensioen
138-139	groepsverzekering/IPT - hoge premies kort voor vereffening
140	groepsverzekering/IPT - premies kort voor stopzetting activiteit
141-142	groepsverzekering/IPT - Wijninckxbijdrage - nieuwe berekening vanaf 2019
143-144	groepsverzekering/IPT - 80%-grens - verlaging bezoldiging ingevolge corona

(inhoudstafel - vervolg)

(blz)

145	sociale voordelen - indicatieve checklist
146-148	sociale voordelen - bijzondere gelegenheden
149	sociale voordelen - online receptie - 100% aftrek
150	coronacheque 500 euro
151	kosten eigen aan de werkgever - indicatieve checklist
152-155	kosten eigen aan de werkgever - nieuwe richtlijnen ambtenaren
156-157	kosten eigen aan de werkgever - forfaitaire bedragen 2022
158	kosten eigen aan de werkgever - 40-dagenregel
159	kosten eigen aan de werkgever - vaste plaats van tewerkstelling
160-161	kosten eigen aan de werkgever - vaste plaats van tewerkstelling - werf
162-165	kosten eigen aan de werkgever - vermelding op individuele fiches
166	kosten eigen aan de werkgever - voorafgaand akkoord - ruling
167	afschrijvingen - verplichte proratering - wat met bijkomende kosten ?
168-169	afschrijvingen - vanaf wanneer?
170-171	afschrijvingen - jaar van vervreemding
172	afschrijvingen - overname tegen variabele prijs - hoe? termijn?
173	afschrijvingen - verminderen van afschrijvingen
174	afschrijvingen - onroerend goed - opsplitsing grond/gebouw
175	afschrijvingen - antieke meubels - piano
176	afschrijvingen - personenwagen - méér dan 5 jaar?
177	afschrijvingen - zonnepanelen - termijn
178-179	voorziening voor risico’s en kosten - hervorming - zomerakkoord
180	voorziening voor risico’s en kosten - jaarlijks aan te tonen !
181-182	waardevermindering op handelsvorderingen - corona - soepeler toepassing
183-184	boetes - geen aftrek meer vanaf aanslagjaar 2021
185	diefstal - bewijs
186	diefstal - brand - schade - aftrek - verzekering
187-188	interesten - nieuwe aftrekbeperking 2019 - afschaffing thin cap-regeling
189-191	interesten - maximum interest voor aftrekbaarheid vanaf 1 januari 2020 (MFI)
192-193	interesten - maximum interest (MFI) aftrekbaarheid - maximum én minimum
194-195	interesten - herkwalificatie tot dividend - nieuwe regels vanaf 1 januari 2020
196	interesten - herkwalificatie tot dividend - splitsing bestaand voorschot
197-198	interesten - herkwalificatie tot dividend - vaste vertegenwoordiger
199-202	interesten - lening voor dividend of kapitaalvermindering - aftrekbaarheid (1)
203	interesten - lening voor dividend of kapitaalvermindering - aftrekbaarheid (2)
204	disconto op aanschaffing van niet-afschrijfbare activa - verworpen uitgave
205-208	minderwaarde op aandelen (vereffening/faillissement) - wanneer aftrekken?
209	minderwaarde op aandelen - verkoopkosten
210	minderwaarde op aandelen - wisselkoersverlies
211	niet aftrekbare belastingen - doorrekening aan derde
212	niet aftrekbare gewestelijke heffingen - gemeentelijke opcentiemen

(inhoudstafel - vervolg)

(blz)

Winst - extracomptabel - aangifte

213-214	lokale steunpremies corona - belastingvrijstelling
215-216	belaste reserves in kapitaal - inbreng aandelen - (interne) meerwaarde
217-218	abnormale of goedgunstige voordelen - algemeen overzicht
219	abnormale of goedgunstige voordelen - welk bedrag is belastbaar ?
220-221	abnormale of goedgunstige voordelen - groepshulp - fiscale gevolgen
222	abnormale of goedgunstige voordelen - voordeel voor dochtervennootschap
223-224	abnormale of goedgunstige gevolgen - kwijtschelding van schuld
225	abnormale of goedgunstige gevolgen - kwijtschelding van huur (corona)
226-228	buitenlands verlies vaste inrichting / activa - beperking aftrek vanaf aj. 2021
229-232	aftrekbeperking 70% - “korf” aftrekposten - volgorde aftrekposten
233-234	vrijstelling sociaal passief - eenheidsstatuut arbeiders en bedienden
235	vrijstellingen bijkomend personeel - afschaffing in vennootschapsbelasting
236	octrooi-inkomsten - afschaffing 80%-aftrek
237-238	aftrek voor innovatie-inkomsten vervangt aftrek voor octrooi-inkomsten
239-240	overdraagbare verliezen - controle - verantwoording oorsprong
241	overdraagbare verliezen - controle in jaar recuperatie - bevoegdheid fiscus
242	overdraagbare verliezen - niet/fout vermeld op aangifte van vorige jaren
243	overdraagbare verliezen - niet-aangifte - materiële vergissing
244-246	fiscale verliezen - consolidatie via groepsbijdrage
247-249	investeringsaftrek - overzicht anno 2022-2023
250	investeringsaftrek - tarief - overdraagbaarheid
251	investeringsaftrek - overdraagbaarheid terug één jaar !
252-254	investeringsaftrek - activa in aanbouw en vooruitbetalingen
255-256	investeringsaftrek - afstand van gebruik aan derden
257	investeringsaftrek - kosten van onderzoek
258	verhoogde investeringsaftrek - tijdig attest aanvragen
259-263	laadstations voertuig - afschrijvingen - investeringsaftrek
264	verhoogde investeringsaftrek - emissievrije vrachtwagens en infrastructuur
265-266	correctie na controle voortaan steeds belastbaar ?

Belastingberekening - verrekeningen

267-277	hervorming tarief vennootschapsbelasting - zomerakkoord
278	oude tarief voor gespreide taxatie, investeringsreserve, voorzieningen, e.a.
279-280	verlaagd tarief - aandelenbezit - waardering aandelen
281	verlaagd tarief - financiële vennootschap - welke reserves?
282-287	belastingvrije reserves - taxatie aan 10/15% - aanslagjaar 2021 en 2022
288	belastingvrije reserves - taxatie aan 10/15%: enkel voor oude reserves !
289-292	voorafbetalingen - optimalisatie vierde voorafbetaling
293-294	belastingkrediet - niet-recupereerbare kosten evenementen

(inhoudstafel - vervolg)

(blz)

Specifieke items

295	kost of investering - optimalisatie anno 2021-2022
296	voordelen in natura - indicatieve checklist
297	voordelen in natura - forfaitaire raming is bindend (1)
298-299	voordelen in natura - minister: forfait is het minimum (2)
300-301	voordelen in natura - rechtspraak: forfait is niet het minimum (3)
302-309	voordelen in natura - forfait bindend - forfait als verplicht minimum (4)
310	voordelen in natura - debetinteresten lopende rekening - tarief
311-312	voordelen in natura - lening met vaste looptijd i.p.v. debet R/C
313	voordelen in natura - gedeeltelijk privaat gebruik onroerend goed
314	voordelen in natura - bepaling privé/beroepsgedeelte
315	voordelen in natura - onroerend goed - welke kosten dekt het voordeel?
316	voordelen in natura - gebouw - periodes zonder huur/opbrengst
317	voordelen in natura - onroerend goed - gedeelte van een maand
318	voordelen in natura - verwarming en elektriciteit
319	voordelen in natura - verwarming en elektriciteit - beperking toepassing forfait
320-323	voordelen in natura - pc, gsm, tablet, abonnementen, enz.
324	voordelen in natura - laptop zonder voordeel
325-326	voordelen in natura - bedrijfswagen - referentie-CO_2-uitstoot
327-328	voordelen in natura - bedrijfswagen - CO_2-uitstoot - NEDC of WLTP ?
329-330	voordelen in natura - bedrijfswagen - fake hybride - strengere berekening
331	elektrische bedrijfswagen - oplaadpunt thuis - kosten elektriciteit
332-333	voordelen in natura - terugbetaling elektriciteit - extra voordeel ?
334	voordelen in natura - zelf elektriciteit betalen - vermindering voordeel ?
335	voordelen in natura - bedrijfswagen - begrip woon-werkverkeer
336	voordelen in natura - parkingkosten bij treinstation/bedrijf
337	voordelen in natura - bedrijfswagen - woon-werkverkeer - 40-dagenregel
338	voordelen in natura - bedrijfswagen - woon-werkverkeer - zetel thuis
339	voordelen in natura - bedrijfswagen - 100 % beroepsgebruik
340	voordelen in natura - bedrijfswagen - berekening cataloguswaarde
341	voordelen in natura - bedrijfswagen - andere wagen voor vakantieperiode
342-343	voordelen in natura - familielid - bij wie belasten ?
344	voordelen in natura - één voordeel voor twee zaakvoerders
345	voordelen in natura - verkeersboetes
346-347	verkeersboetes en sociale zekerheid
348-352	fiscaliteit van de (elektrische) fiets
353	vruchtgebruik - algemeen - aandachtspunten
354	vruchtgebruik - voordeel blote eigenaar - hoe belasten?
355-359	fiscale gevolgen bij het einde van een opstalcontract
360-361	stilzwijgend opstalrecht
362-366	kapitaalvermindering - verplichte proportionele aanrekening
367-370	kapitaalvermindering - dividenduitkering - aftrek interesten lening (1)
371	kapitaalvermindering - dividenduitkering - aftrek interesten lening (2)
372-374	kapitaalvermindering - vastklikkapitaal - nu ook de grote vennootschappen

(inhoudstafel - vervolg)

(blz)

375-378	aftrekbaarheid van management- en bestuurdersvergoedingen (1)
379	managementfees - aftrekbaarheid (2)
380	managementvergoedingen - aftrekbaarheid (3)
381	managementvergoedingen - aftrekbaarheid (4)
382	bestuurdersvergoeding - tijdige (publicatie) benoeming
383	tantièmes - geen herkwalificatie in dividend
384-385	tantièmes - aftrekbaarheid
386-388	roerende inkomsten - 27% wordt 30%
389	dividenden - tabel kostprijs (van bruto vennootschap naar netto na uitkering)
390	dividenden - VVPRbis - inbreng lopende rekening
391	dividenden - VVPRbis - ook voor winst van vroegere boekjaren
392-393	dividenden - VVPRbis - berekening wachttermijn
394-395	dividenden - VVPRbis - geen minimumkapitaal meer vereist sinds 1.5.2019
396-397	dividenden - VVPRbis - geen kapitaalvermindering met vrijstelling volstorting
398-399	dividenden - VVPRbis - niet voor kapitaalverhoging uit liquidatiereserves
400-401	dividenden - VVPRbis - niet voor preferente aandelen
402-403	dividenden - VVPRbis - op wie van toepassing anno 2022 ?
404	dividenden - liquidatiereserve - berekening wachttermijn 5 jaar
405-406	dividenden - liquidatiereserve - natuurlijke personen en vennootschap
407-408	dividenden - vrijstelling personenbelasting 640 / 800 euro
409-413	auteursrechten - roerend inkomen
414	auteursrechten - fiche
415	auteursrechten - sociale bijdragen
416	auteursrechten - activeren en afschrijven?
417	waarderingsregels - wijziging
418	bindende kracht van de jaarrekening (1)
419	bindende kracht van de jaarrekening (2)
420	bindende kracht van de jaarrekening (3)
421-422	achteraf aanpassen of verbeteren - belang van optimale en juiste afsluiting
423	fouten in de aangifte achteraf rechtzetten
424	bezwaar tegen eigen aangifte
425	rechtszekerheid en vertrouwen vs. legaliteit en eenjarigheid
426	optimalisatie - algemeen - gevolgen dragen van gemaakte keuze
427-429	antimisbruikbepaling

En ten slotte …

430-441	algemeen: optimalisatie met vennootschap voor bedrijfsleiders anno 2022: * overzicht van optimalisaties * wie betaalt wat (algemeen / vennootschap / persoonlijk)

Inleiding

Het opzet van dit boek is tweeërlei, nl. eindejaarsoptimalisatie en actualisatie:

- Enerzijds willen wij u een **praktijkgericht schematisch overzicht** bieden van elementen die aan bod kunnen komen bij de eindejaarsoptimalisatie van een Belgische KMO-vennootschap. Dit overzicht ambieert geen exhaustiviteit maar wil de basis vormen voor een werkmiddel dat u zelf verder naar eigen wensen en inzichten kan aanvullen. Het is niet gebonden aan de actualiteit van de voorbije periode.

- Een aantal topics van dit schematisch overzicht zijn in de voorbije periode het voorwerp zijn geweest van **nieuwigheden, wijzigingen en preciseringen**, en dit zowel in wetgeving, rechtspraak, administratieve standpunten als rechtsleer.
  Deze topics worden verder in het boek uitgebreider toegelicht.
  In het schematisch overzicht vindt u de bladzijden van het boek waar u hierover meer gedetailleerde informatie vindt.

  WAARSCHUWING: bij elke bijdrage staat de datum van opmaak van de tekst vermeld; de inhoud zelf is nog steeds actueel maar u moet ermee rekening houden dat voor sommige topics bijvoorbeeld de meest recente rechtspraak of administratieve standpunten niet besproken worden.

Het grote aantal onderwerpen wijst op de enorme hoeveelheid relevante gegevens, zowel bij een eindejaarsoptimalisatie als wat betreft de actualiteit.
Het zal u dan ook geenszins verbazen als wij stellen:

- dat in samenspraak met de initiatiefnemers een **selectief** overzicht wordt geboden van interessante items, waarbij voornamelijk de Belgische KMO als referentiepunt geldt (het boek ambieert geen uitwerking voor de specifieke situatie van grote en multinationale vennootschappen),
- en dat het opzet van het boek uitdrukkelijk is: het bieden van een **bondig en overzichtelijk** geheel, waarvan de kennis een **signaalfunctie** kan hebben in de dagelijkse praktijk.

De keuze voor praktijkgerichte verteerbare bondigheid ontneemt dit boek elke pretentie om exhaustief (bv. technische details, kritische uitdieping) te willen zijn. Voor een uitgebreide, exhaustieve, kritische behandeling van elk van deze onderwerpen wordt dan ook verwezen naar daartoe gerichte bronnen.

Kortrijk, augustus 2022

FILIP MEES

FMC BV en TeamAccount CVBA
Kortrijk – Ieper – Poperinge – Antwerpen

Contactadres:
Ter Waarde 64
8900 Ieper
057 / 34 61 81
filip.mees@teamaccount.be

Indicatief overzicht

Hieronder vindt u een indicatief overzicht van aandachtspunten die aan bod kunnen komen bij een eindejaarsoptimalisatie. Deze lijst bevat zowel gegevens voor de optimale verwerking van opbrengsten en kosten als voor de maatregelen die kunnen genomen worden tegen het einde van het jaar. Dit overzicht wil niet exhaustief zijn, maar is het resultaat van de eigen praktijk.

Het moge onze droom zijn dat elk van u dergelijke checklist na bewerking op eigen maat verder als nuttig instrument kan gebruiken.

De topics van deze checklist die recentelijk het voorwerp waren van een meldenswaardige evolutie, zoals bv. recente wetten, rechtspraak, administratieve richtlijnen, rechtsleer, praktijkevoluties, enz., krijgen een specifieke behandeling verder in het boek.
Bij deze topics worden de bladzijden vermeld waar u meer uitleg terugvindt.

Dit boek sluit aan bij de opleiding die jaarlijks in november door NCOI / M&D Seminars aangeboden wordt.
De actualisaties en nieuwe teksten t.o.v. de syllabus van 2021 worden in ***vet en italic*** aangeduid, eveneens met vermelding van de vindplaats verder in deze syllabus.

Opbrengsten

- factuurbasis - ogenblik van belastbaarheid:
  - wanneer zeker en vaststaand
  - opschortende voorwaarde
  - derde betaler (bv. ziekenhuisgeneesheer (p. 17-19) - keuze berekeningsmethode - mengeling onmiddellijke inning en vertraging - voorziening kostenafrekening ziekenhuis - sommen geblokkeerd bij associatie)
  - ogenblik belastbaarheid rentesubsidies (p. 20-21)
  - overlopende rekeningen - fiscale doorwerking (p. 22-23)
  - huur onroerend goed (vergelijk personenbelasting)

- meerwaarden:
  - wijze betalen jo. ogenblik belastbaarheid
  - gespreide taxatie:
    - belang eigendomssituatie (p. 24)
    - geen vervangende investeringen (p. 25)
    - jaarlijks keuze maken voor herbelegging (p. 26-27)
    - gedeeltelijke vrijstelling toepassen (p. 28)
    - geen tijdige herbelegging - nu altijd interesten (p. 29-30)
    - méér dan 5 jaar vast actief - aanwas vruchtgebruik (p. 31)
    - immateriële vaste activa (p. 32)
    - bijkomende kosten als herbelegging (p. 33)
    - herbelegging via inbreng in vennootschap (p. 34)
    - herbelegging 5 jaar - verbouwingswerken (p. 35-36)
    - herbelegging 5 jaar - zonnepanelen - vruchtgebruik (p. 37)

    - ***wederopbouwreserve - corona (p. 38-41)***
    - meerwaarde op aandelen:
        - vrijstelling gelijkgeschakeld met DBI - zomerakkoord (p. 42-44)
        - tarief 25,75% verdwijnt - zomerakkoord (p. 45)
    - berekening meerwaarden - algemeen (p. 46-47)
    - ***meerwaarde op personenwagen: verkoop na lichten optie renting (p. 48)***
    - meerwaarde op bedrijfsvoertuigen

- verworven deel van interesten

- inkomenscompensatievergoeding hinder openbare werken - vrijstelling (p. 49)

- dividenden / DBI:
    - DBI-beveks
    - DBI: 100% aftrek sinds aj. 2019
    - DBI: taxatievereiste - landenlijst niet exhaustief
    - DBI: overdraagbaarheid
    - DBI: wisselkoersverschillen (p. 50)

- accrediteringsvergoeding, voordrachten, enz.: wie wordt erop belast: vennootschap of natuurlijk persoon?

<u>Kosten</u>

- algemeen:
    - niet-aftrekbare kosten vs. abnormale of goedgunstige voordelen (p. 51)
    - kwijtschelding van huur - corona (p. 52)
    - factuur zonder voldoende detail (p. 53)
    - vennootschap/bedrijfsleider - wie draagt welke kosten? (p. 54-56)
    - vennootschap/bedrijfsleider - wie draagt welke kosten (huwelijk) ? (p. 57)
    - vooruitbetaalde kosten - matching principle - zomerakkoord (p. 58-59)
    - ogenblik van aftrekbaarheid (p. 60, p. 61, p. 62 en p. 63)
    - algemene voorwaarden beroepskarakter - motorrijlessen (p. 64)
    - beroepskarakter - ooroperatie en gehoorprothese (p. 65)
    - zekere en vaststaande schuld in welk jaar? (p. 66)
    - kosten voor toekomstig (beroeps)gebruik (p. 67)
    - aftrek 120 % - overzicht - grotendeelse afschaffing (p. 68)
    - zetel van de vennootschap - werkelijke zetel (p. 69)
    - ***doorrekening van kosten (p. 70-71)***

- onroerend:
    - ***privaat gebruik bedrijfsleider - aftrekbaarheid kosten - bezoldigingstheorie - verwerking voordeel (p. 72-74, p. 75 en p. 76-78)***
    - ***bepaling beroepsgedeelte (p. 79)***
    - wie betaalt nutsvoorzieningen; hoe % berekenen
    - kosten tweede verblijf (p. 80-82)
    - kosten waakhond (p. 83)
    - ***laadstations voertuig: afschrijvingen - investeringsaftrek (p. 84-88)***
    - investering of kost

- auto:
    - ***vergroening - algemeen overzicht (p. 89-91)***
    - ***vergroening - hybride voertuig aanschaffen vóór einde 2022? (p. 92)***
    - nieuwe regels vanaf aanslagjaar 2021 (p. 93-95)
    - ***fake hybride (p. 96-97)***
    - doorrekening kosten - wie past verworpen uitgaven toe? (p. 98)
    - ***CO_2-uitstoot - NEDC of WLTP? (p. 99-100)***
    - elektrische wagens - behandeling anno 2021 (p. 101-102)
    - aftrekbaarheid grote eenmalige huurprijs
    - wat is “lichte vrachtwagen”
    - wie betaalt: vennootschap of privé?
    - ***kosten taxi (p. 103)***
    - kosten péage (p. 104)
    - vervangwagens (p. 105)
    - ***vermindering verworpen uitgaven i.f.v. privaat gebruik (p. 106-107)***
    - overdreven kosten (p. 108)
    - overdreven kosten - sport/luxewagen (p. 109-110)
    - verhuur auto aan eigen vennootschap (p. 111)
    - aftrek kosten dure bedrijfswagen (p. 112)
    - strengere beoordeling aftrekbaarheid autokosten? (p. 113-114)
    - ***aftrekbaarheid i.g.v. privaat gebruik voertuig (p. 115-116)***
    - verworpen uitgave i.f.v. voordeel alle aard: 40% of 17%?
    - mobiliteitsbudget

- verzekeringspremies:
    - bedrijfsleidersverzekering - kost of belegging?
    - verzekeringspremie bestuurdersaansprakelijkheid

- restaurant - relatie - representatie - receptie:
    - restaurantkosten - bewijs (p. 117)
    - restaurantkosten - sterrenrestaurant (p. 118)
    - publiciteit vs. onthaal (p. 119-121)
      representatie vs. publiciteit vs. liberaliteit
    - decoratie of representatie
    - kosten huwelijksfeest (p. 122 en p. 123)
    - lidgelden sociale clubs, sportclubs, e.a. (p. 124)

- congressen en cursussen:
    - bewijs
    - opleidingskosten (p. 125)
    - congressen in vakantieoorden (p. 126)
    - congreskosten buitenland - berekening aftrek (p. 127)
    - algemene kosten: forfaits dagvergoedingen buitenland

- kledijkosten:
    - aftrek vs. verworpen uitgave vs. voordeel in natura (p. 128-129)
    - motorkledij en toebehoren

- giften

- personeel / bedrijfsleiders:
    - herkwalificatie huur - vaste vertegenwoordigers (p. 130-132)
    - herkwalificatie van huur - verhuur voor een deel van een maand (p. 133)
    - groepsverzekering/IPT:
        - ***80%-berekening: wettelijk pensioen (p. 134-135)***
        - ***80%-berekening: reeds opgebouwde kapitalen (p. 136)***
        - verhoging bezoldiging kort vóór pensioen (p. 137)
        - art. 49 WIB 1992 - hoge premies kort voor vereffening (p. 138-139)
        - ***art. 49 WIB 1992 - premies kort voor stopzetting activiteit (p. 140)***
        - Wijninckxbijdrage - nieuwe berekening vanaf 2019 (p. 141-142)
        - 80%-grens - verlaging bezoldiging ingevolge corona (p. 143-144)
    - sociale voordelen:
        - indicatieve checklist (p. 145)
        - bijzondere gelegenheden (p. 146-148)
        - ***online receptie: 100% aftrek (p. 149)***
        - ***coronacheque 500 euro (p. 150)***
    - kosten eigen aan de werkgever:
        - indicatieve checklist (p. 151)
        - nieuwe richtlijnen ambtenaren (p. 152-155)
        - ***forfaitaire bedragen 2022 (p. 156-157)***
        - 40-dagenregel (p. 158)
        - vaste plaats van tewerkstelling (p. 159)
        - vaste plaats van tewerkstelling - werf (p. 160-161)
        - ***vermelding op de individuele fiches (p. 162-165)***
        - voorafgaand akkoord - ruling (p. 166)

- afschrijvingen:
    - bijkomende kosten en proratering jaar van investering: regel + wat kiezen
    - verplichte proratering: wat met bijkomende kosten? (p. 167)
    - vanaf wanneer afschrijven (p. 168-169)
    - jaar van vervreemding (p. 170-171)
    - overname tegen variabele prijs - hoe afschrijven? (p. 172)
    - hoe minder afschrijven? (p. 173)
    - onroerend goed - opsplitsing grond/gebouw (p. 174)
    - antieke meubels - piano (p. 175)
    - personenwagen - méér dan 5 jaar? (p. 176)
    - zonnepanelen - termijn (p. 177)

- waardeverminderingen voor materiële vaste activa - bijkomende kosten verwerving grond (waardevermindering of in kosten)

- voorzieningen voor risico's en kosten:
    - hervorming zomerakkoord (p. 178-179)
    - jaarlijks aan te tonen (p. 180)

- dubieuze debiteuren - corona - soepeler toepassing (p. 181-182)

- aftrekbare belastingen

- boetes - geen aftrek meer vanaf aanslagjaar 2021 (p. 183-184)

- diefstal / brand / schade:
    - bewijs (p. 185)
    - aftrekbaarheid i.g.v. verzekering (p. 186)

- interesten - nieuwe aftrekregel 2019 - afschaffing thin cap-regeling (p. 187-188)

- interesten - aftrek creditinteresten - herkwalificatie tot dividend:
    - maximum aftrekbare creditinterest vanaf 1 januari 2020 (p. 189-191)
    - maximum aftrekbare creditinterest: ook minimum? (p. 192-193)
    - herkwalificatie: nieuwe regels vanaf 1 januari 2020 (p. 194-195)
    - splitsing voorschot (p. 196)
    - vaste vertegenwoordiger van bedrijfsleider-vennootschap (p. 197-198)

- ***interesten lening dividend / kapitaalvermindering - aftrek? (p. 199-202 en p. 203)***

- disconto op aanschaf niet-afschrijfbare activa: geen fiscale aftrek (p. 204)

- waardevermindering / minderwaarde op aandelen:
    - ogenblik van aftrekbaarheid (p. 205-208)
    - verkoopkosten (p. 209)
    - wisselkoersverlies (p. 210)

- niet aftrekbare belastingen:
    - doorrekening aan derden (p. 211)
    - gewestelijke heffingen - gemeentelijke opcentiemen (p. 212)

<u>Winst - extracomptabel - aangifte</u>

- ***lokale steunpremies corona - belastingvrijstelling (p. 213-214)***

- belaste reserves in kapitaal - inbreng aandelen - (interne) meerwaarde (p. 215-216)

- overheidssteun: vrijstelling gewestelijke subsidies en premies

- belastingvrije reserves:
    - herwaarderingsmeerwaarden
    - tax shelter erkende audiovisuele werken en andere

- abnormale of goedgunstige voordelen:
    - algemeen overzicht (p. 217-218)
    - ***welk bedrag is belastbaar? (p. 219)***
    - hulp binnen groepsstructuur (p. 220-221)
    - voordeel voor dochtervennootschap (p. 222)
    - kwijtschelding van schuld (p. 223-224)
    - kwijtschelding van huur (p. 225)

- ***buitenlands verlies vaste inrichting / activa - beperking aftrek aj. 21 (p. 226-228)***

- aftrekbeperking 70% - “korf” aftrekposten - volgorde aftrek (p. 229-232)

- vrijstelling sociaal passief - eenheidsstatuut arbeiders/bedienden (p. 233-234)

- vrijstellingen voor bijkomend personeel - afschaffing (p. 235)

- octrooi-inkomsten / innovatie-inkomsten:
    - octrooi-inkomsten - afschaffing 80%-aftrek (p. 236)
    - aftrek innovatie-inkomsten vervangt octrooiaftrek (p. 237-238)

- notionele interestaftrek

- vorige verliezen:
    - ***onderzoek en betwisting bij recuperatie (p. 239-240 en p. 241)***
    - niet/fout vermeld op aangifte van vorige jaren (p. 242)
    - niet-aangifte - materiële vergissing (p. 243)

- fiscale verliezen - consolidatie via groepsbijdrage (p. 244-246)

- investeringsaftrek:
    - ***overzicht anno 2022-2023 (p. 247-249)***
    - ***tarief - overdraagbaarheid (p. 250 en p. 251)***
    - ***activa in aanbouw en vooruitbetalingen (p. 252-254)***
    - afstand van gebruik aan derden (p. 255-256)
    - kosten van onderzoek (p. 257)
    - verhoogde investeringsaftrek - tijdig attest aanvragen (p. 258)
    - ***laadstations voertuig - afschrijving - investeringsaftrek (p. 259-263)***
    - ***emissievrije vrachtwagens en infrastructuur (p. 264)***

- correctie na controle voortaan steeds belastbaar? (p. 265-266)

<u>Belastingberekening - verrekeningen</u>

- (verlaagd) tarief:
    - hervorming tarief - zomerakkoord (p. 267-277)
    - oud tarief voor sommige gespreide taxatie, investeringsreserve, voorzieningen e.a. (p. 278)
    - aandelenbezit - waardering aandelen (p. 279-280)
    - financiële vennootschap - welke reserves? (p. 281)

- belastingvrije reserves - taxatie aan laag tarief:
    - regeling voor aj. 2021 en 2022 (p. 282-287)
    - enkel voor oude reserves (p. 288)

- voorafbetalingen:
    - algemeen: optimalisatie laatste voorafbetaling / overdragen / terugvragen
    - ***optimalisatie vierde voorafbetaling (p. 289-292)***

- ***belastingkrediet - niet-recupereerbare kosten van evenementen (p. 293-294)***

Specifieke items

- ***kost of investering - optimalisatie anno 2021-2022 (p. 295)***
- voorraad (hoe waarderen, bv. inclusief transport e.a. kosten; afwaarderingen)
- nazicht winstmarges
- voordelen van alle aard:
    - indicatieve checklist (p. 296)
    - personenbelasting of lopende rekening
    - forfaitaire raming: bindend ? verplicht minimum ? (p. 297, p. 298-299, p. 300-301 en p. 302-309)
    - debetinteresten lopende rekening - welk tarief toepassen? (p. 310)
    - ***lening met vaste looptijd i.p.v. debet R/C? (p. 311-312)***
    - onroerend goed: gedeeltelijk privaat gebruik (p. 313)
    - ***onroerend goed: bepaling privé/beroepsgedeelte (p. 314)***
    - onroerend goed: welke kosten dekt het voordeel? (p. 315)
    - onroerend goed: periodes zonder huur/opbrengst (p. 316)
    - onroerend goed: gedeelte van een maand (p. 317)
    - ***verwarming en elektriciteit - bedragen - modaliteiten (p. 318 en p. 319)***
    - pc, gsm, tablet, abonnementen, enz. (p. 320-323)
    - laptop zonder voordeel (p. 324)
    - ***bedrijfswagen - referentie-CO_2-uitstoot (p. 325-326)***
    - ***bedrijfswagen - CO_2-uitstoot - NEDC of WLTP? (p. 327-328)***
    - ***bedrijfswagen - fake hybride (p. 329-330)***
    - bedrijfswagen - oplaadpunt thuis - elektriciteit (p. 331)
    - ***bedrijfswagen - terugbetaling elektriciteit - extra voordeel? (p. 332-333)***
    - ***bedrijfswagen - zelf elektriciteit betalen - vermindering voordeel? (p. 334)***
    - bedrijfswagen - begrip woonwerkverkeer (p. 335)
    - parkingkosten bij treinstation/bedrijf (p. 336)
    - bedrijfswagen - woonwerkverkeer - toepassing 40-dagenregel (p. 337)
    - bedrijfswagen - zetel vennootschap bij bedrijfsleider thuis (p. 338)
    - bedrijfswagen - 100 % beroepsgebruik (p. 339)
    - bedrijfswagen - berekening cataloguswaarde (p. 340)
    - bedrijfswagen - andere wagen voor vakantieperiode (p. 341)
    - familielid - bij wie belasten? (p. 342-343)
    - één voordeel voor twee zaakvoerders (p. 344)
    - verkeersboetes (p. 345)
    - verkeersboetes en sociale zekerheid (p. 346-347)
- fiscaliteit van de fiets (p. 348-352)
- lopende rekening
- mede-eigendom, vruchtgebruik, opstal, enz.:
    - vruchtgebruik - algemeen - aandachtspunten (p. 353)
    - vruchtgebruik - voordeel blote eigenaar - hoe belasten? (p. 354)
    - ***fiscale gevolgen bij einde opstalcontract (p. 355-359)***
    - stilzwijgend opstalrecht (p. 360-361)

- overlopende rekeningen - algemeen (zie ook hoger onder opbrengsten en kosten):
    - verzekeringen
    - vooraf ontvangen vergoedingen
    - schadevergoeding ontvangen vs. kost nog te maken
    - vergelijk gespreide taxatie meerwaarde, kapitaalsubsidies

- creditnota's

- werken in uitvoering

- kapitaalvermindering:
    - verplichte proportionele aanrekening - zomerakkoord (p. 362-366)
    - ***aftrek interesten lening (p. 367-370 en p. 371)***
    - vastklikkapitaal - nu ook voor grote vennootschappen (p. 372-374)

- optimalisatie met holdingstructuren/dividenden/tantièmes/e.a.:
    - aftrek management- en bestuurdersvergoedingen (p. 375-378, p. 379, p. 380 en p. 381)
    - bestuurdersvergoeding - tijdige (publicatie) benoeming (p. 382)
    - tantièmes - geen herkwalificatie in dividend (p. 383)
    - tantièmes - aftrekbaarheid (p. 384-385)
    - roerende inkomsten - 27% wordt 30% (p. 386-388)
    - dividend - tabel kostprijs (van bruto naar netto na uitkering) (p. 389)
    - dividend - VVPRbis - incorporatie van een lopende rekening (p. 390)
    - dividend - VVPRbis - ook voor winst uit vroegere boekjaren (p. 391)
    - ***dividend - VVPRbis - berekening wachttermijn (p. 392-393)***
    - dividend - VVPRbis - geen minimumkapitaal meer vereist (p. 394-395)
    - ***dividend - VVPRbis - geen kapitaalvermindering met vrijstelling volstorting (p. 396-397)***
    - ***dividend - VVPRbis - niet voor kapitaalverhoging uit liquidatiereserves (p. 398-399)***
    - ***dividend - VVPRbis - niet voor preferente aandelen (p. 400-401)***
    - ***dividend - VVPRbis - op wie van toepassing anno 2022? (p. 402-403)***
    - ***dividend - liquidatiereserve - berekening wachttermijn 5 jaar (p. 404)***
    - ***dividend - liquidatiereserve - natuurlijke personen en vennootschap (p. 405-406)***
    - dividend - vrijstelling 640 / 800 euro (p. 407-408)

- wijziging boekjaar

- auteursrechten:
    - ***roerend inkomen (p. 409-413)***
    - ***individuele fiche (p. 414)***
    - sociale bijdragen (p. 415)
    - activeren en afschrijven? (p. 416)

- waarderingsregels wijzigen (p. 417)

- ***bindende kracht van de jaarrekening (p. 418, p. 419 en p. 420)***
  achteraf aanpassen/verbeteren - belang van optimale en juiste afsluiting (p. 421-422)
  fouten aangifte achteraf rechtzetten - bezwaar tegen aangifte (p. 423 en p. 424)

- rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel (p. 425)

- optimalisatie - algemeen - gevolgen dragen van gemaakte keuze (p. 426)

- antimisbruikbepaling (p. 427-429)

- ***algemeen: optimalisatie met vennootschap voor bedrijfsleiders anno 2022:***
  - ***overzicht van optimalisaties (p. 430-438)***
  - ***wie betaalt wat (algemeen/vennootschap/persoonlijk) (p. 439-441)***

<u>Ten slotte: optimalisatie van het volgende jaar</u>

- algemene verwachtingen van de onderneming voor de komende periode

- keuze: in welk jaar optimaliseren

- wat komt er bij/wat valt er weg
  (inkomsten; kosten; afschrijvingen; investeringen; enz.)

- welke aanpassingen toepassen vanaf begin volgend boekjaar

Arts in ziekenhuis
Ogenblik van belastbaarheid van de inkomsten
_____ (08/2018)

(uittreksel)

(…)

1. Discussie in onderliggend dossier

In de praktijk worden grosso modo twee soorten discussies gevoerd in de situatie van ziekenhuisgeneesheren:

1. Is er een juiste toepassing van de belasting op kasbasis?
2. Moet er belast worden op kasbasis dan wel op vorderingsbasis?
   Deze tweede vraag komt aan bod indien er gewerkt wordt met professionele vennootschappen.

(…)

2. Principes inzake kasbasis en vorderingsbasis

Hierna worden in korte bewoordingen de basisregels samengevat met betrekking tot het ogenblik van belastbaarheid van inkomsten voor een arts die als natuurlijk persoon resp. met een professionele vennootschap werkt.

2.a. Natuurlijk persoon

Een arts-natuurlijk-persoon wordt belast op “kasbasis” (art. 27 WIB 1992).
Het ogenblik van de ontvangst van de inkomsten is bepalend als ogenblik van belastbaarheid.

Opmerking 1: inning via associatie.
De inkomsten die via een associatie geïnd worden, zijn bij de arts zelf belastbaar op het ogenblik dat de associatie ze int.
Vandaar dat per 31 december ook moet nagegaan worden welke inkomsten reeds door de associatie werden geïnd; deze inkomsten moeten per 31 december aangegeven worden bij de arts zelf.

Opmerking 2: inning via ziekenhuis.
De inkomsten die via het ziekenhuis geïnd worden, zijn bij de arts zelf belastbaar op het ogenblik dat het ziekenhuis ze int.
Vandaar dat per 31 december ook moet nagegaan worden welke inkomsten reeds door het ziekenhuis werden geïnd; deze inkomsten moeten per 31 december aangegeven worden bij de arts zelf.

2.b. Professionele vennootschap

Een artsenvennootschap wordt (zoals andere vennootschappen) belast op “vorderingsbasis” (art. 183 jo. 24 WIB 1992).
Het ogenblik van de vordering is bepalend als ogenblik van belastbaarheid.

Dit ogenblik kan het best omschreven worden als het ogenblik waarop de arts “factureert”.
In het kader van een ziekenhuisactiviteit zal dit bijvoorbeeld het ogenblik kunnen zijn waarop de staten/overzichten/… door de arts (of associatie) overgemaakt worden aan het ziekenhuis.

De inning van deze inkomsten zal vaak slechts enkele/meerdere maanden later plaatsvinden (bv. ziekenhuis zendt door naar mutualiteiten, mutualiteiten betalen aan ziekenhuis, ziekenhuis betaalt aan associatie, associatie betaalt aan vennootschap).

Opmerking: in de oprichtingsakte wordt normaliter vastgelegd vanaf wanneer de vennootschap geacht wordt de prestaties te leveren (dit kan een zekere “terugwerkende kracht” inhouden).

Opmerking: vermits boekjes op naam van de vennootschap slechts kunnen aangevraagd worden vanaf de publicatie van de oprichtingsakte in het *Belgisch Staatsblad*, moet de vennootschap sowieso tijdelijk werken met de “oude” persoonlijke boekjes van de arts (praktische oplossing: stempel vennootschap).

3. Onze concrete ervaringen en de toepassing inzake kas- en vorderingsbasis

De vraag stelt zich hoe deze regels moeten toegepast worden in een concreet geval waarin ten onrechte de kasbasis werd toegepast.

3.a. Voorafgaande opmerking: vaststelling werkwijze controlediensten

Ondanks het feit dat bovenstaande regels van punt 2. onbetwist zijn, stellen wij vast dat in de praktijk sommige controlediensten een belasting op kasbasis bij vennootschappen “aanvaarden”.
Deze werkwijze verschilt van regio tot regio, en binnen een regio zelfs van controledienst tot controledienst.

3.b. Discussie met controle vanaf het begin van de vennootschap

Indien een vennootschap de belasting op kasbasis toepast, en indien de bevoegde controledienst dit niet wenst te aanvaarden, moet de vennootschap zich aanpassen.

3.c. Discussie omdat controledienst haar standpunt wijzigt t.o.v. vroeger

Meer nog, indien de bevoegde controledienst gedurende één of meerdere jaren de belasting op kasbasis aanvaardt heeft, en dan haar standpunt wijzigt, dus de belasting op vorderingsbasis eist, heeft zij eveneens dat recht.

Immers, vermits het hier niet om een feitenkwestie maar om een rechtskwestie gaat waarover dan nog geen discussie bestaat, kan de vennootschap zich in principe en volgens de huidige geldende rechtspraak niet beroepen op het bestaan van een geldig akkoord, ook niet voor de voorbije jaren.

Natuurlijk kan in dergelijke omstandigheden gepoogd worden om met de controledienst tot een akkoord te komen waarbij bijvoorbeeld de belasting op vorderingsbasis zal toegepast worden voor de toekomst.
Alzo kunnen ongewenste sancties, zoals bv. vermeerdering wegens onvoldoende voorafbetalingen, vermeden worden.

Dit neemt niet weg dat de vennootschap voor het boekjaar, waarin de wijziging van kasbasis naar vorderingsbasis plaatsvindt, zal belast worden op de inkomsten van méér dan twaalf maanden (afhankelijk van de vertraging in de betaling).

(…)

6. Poging tot besluit voor onderliggend dossier

Zoals mag blijken uit bovenstaande, gaat het om een zeer complex dossier:

- Een discussie over de juiste toepassing van belasting op kasbasis.
- Tegenstrijdige stellingen bij diverse controlediensten (van de diverse artsen).
- Verschillende visies bij adviseurs (van de diverse artsen).
- Akkoorden op groepsniveau waarvan de juistheid, wettelijkheid en afdwingbaarheid in vraag kan gesteld worden.
- Discussie over toe te passen regels op groepsniveau resp. bij de artsen zelf.
- Associatiecontract vs. wettelijke bepalingen: samenlezing, primauteit.
- Al dan niet terechte toepassing van kasbasis resp. vorderingsbasis.
- Enz.

Er kan dan ook moeilijk een concreet besluit geformuleerd worden.
Een algemeen theoretisch besluit zou u evenmin vooruit helpen.

Daarom lijkt het ons wellicht nog het meest aangeraden om in onderling overleg tussen de artsen en hun respectievelijke adviseurs tot een gezamenlijke aanpak/strategie te komen.
En dit in het kader van zowel de huidige controle als de toekomstige werkwijze.

Rentesubsidies
Ogenblik van belastbaarheid
_____ (11/2010)

Situering

Voor kapitaalsubsidies bestaat een bijzonder regime van gespreide taxatie.
Dit bestaat niet voor rentesubsidies.
Wanneer is een rentesubsidie belastbaar?

Blijkbaar bestaan over deze materie in de praktijk uiteenlopende visies.
Met zekere regelmaat komt dit item dan ook aan bod in de rechtspraak.
Wij geven u een overzicht van standpunten.

Standpunt administratie

Volgens de fiscus moet een rentesubsidie belast worden op het ogenblik van de "verkrijging" (ComIB 1992 362/8; parlementaire vraag nr. 414 BRIL, 4 februari 1993, *Bull.* nr. 729, pag. 1870).

Zij heeft dit standpunt bevestigd in een circulaire van 4 juli 2005 (aangaande het belastingstelsel van de investeringssteun toegekend aan binnenvaartondernemingen voor technische aanpassingen aan binnenvaartuigen). Daarin wordt gesteld dat rentesubsidies in principe moeten beschouwd worden als een belastbaar bestanddeel van het belastbare tijdperk waarin de definitieve beslissing tot toekenning van de rentesubsidies (door de Vlaamse Gemeenschap) is genomen.

Rb. Leuven 6 december 2002: belasten in jaar van toekenning

De rechtbank te Leuven oordeelde dat een rentesubsidie belastbaar is op het ogenblik van de "toekenning" (en dus in één keer voor het volledige bedrag)(de discussie ging in casu over het al dan niet bestaan van een opschortende voorwaarde).

Rb. Hasselt 23 juli 2003: gespreide boeking en dus gespreide taxatie

Wanneer rentesubsidies in overeenstemming met de boekhoudwetgeving gespreid worden geboekt, moeten zij ook gespreid worden belast.

Indien een rentetoelage ineens wordt uitbetaald, doch betrekking heeft op een investering die gespreid is over meerdere boekjaren, moet de rentetoelage gespreid over die boekjaren in het resultaat worden opgenomen.
En dus zal de belasting ook gespreid plaatsvinden.

Rb. Gent 13 juli 2005 (zie ook volgende arrest): gespreide boeking en dus gespreide taxatie

Volgens de rechtbank te Gent moet de belastbaarheid en de toerekening aan een bepaald belastbaar tijdperk geschieden overeenkomstig de regels van het boekhoudrecht; er bestaat voor rentesubsidies immers geen afwijkende specifieke fiscale bepaling.

Als een rentetoelage ineens wordt uitbetaald, maar betrekking heeft op een investering die gespreid wordt over meerdere jaren, moeten de rentesubsidies parallel met de rentekosten als opbrengst geboekt worden in het boekjaar waarop zij betrekking hebben, ongeacht de datum van ontvangst.

Derhalve is de rentesubsidie ook op dezelfde wijze gespreid belastbaar.

Gent 17 februari 2009 (vonnis a quo: Rb. Gent 13 juli 2005): belastbaar parallel met de rentekosten

1°
Ten gronde: rentetoelagen die in één keer worden uitbetaald maar betrekking hebben op een investering gespreid over meerdere jaren, moeten parallel met de rentekosten als opbrengst geboekt worden in het boekjaar waarop ze betrekking hebben (dus: “gespreide” belasting).

2°
Retroactieve wijziging van de boekhouding: indien de belastingplichtige in de voorbije jaren de rentetoelagen geboekt heeft op een wijze die in strijd is met dit principe, kan hij zijn boekhouding aanpassen in een later jaar, zodat deze beantwoordt aan de verplichting om een getrouw beeld te geven; dit is een wettelijke verplichting en houdt geen schending in van het eenjarigheidsbeginsel.

(zie evenwel ook verder Cassatie 10 juni 2010)

Cassatie 10 juni 2010: gekozen boekingswijze is bindend

Het Hof van Cassatie heeft het (hierboven genoemde) arrest van het hof van beroep van Gent (d.d. 17 februari 2009) verbroken. De verbreking slaat op het tweede hierboven vermelde aspect: het Hof laat de wijziging van de jaarrekening niet toe.

Blijkbaar is de vennootschap volgens het Hof van Cassatie gebonden door de door haar gemaakte keuze (en betreft het dan ook een keuze die zij wilde veranderen en niet zozeer een gemaakte fout die zij wilde rechtzetten).

Overlopende rekeningen
Fiscale doorwerking
_____ (09/2015 – 09/2019)

Situering

Boekhoudkundig wordt gewerkt met overlopende rekeningen om bepaalde opbrengsten of kosten te verbinden aan een bepaald belastbaar tijdperk.

Hof van beroep Gent 7 februari 2012 (opbrengsten)

Feiten:
- Een bioscoopuitbater verkoopt “presold vouchers” die één jaar geldig zijn.
- Op het einde van een boekjaar zijn een aantal van deze vouchers nog niet omgeruild.
- Deze niet omgeruilde vouchers worden geboekt op een overlopende rekening; pas bij de inruiling worden ze geboekt in omzet.

De fiscus gaat niet akkoord: de vouchers moeten in omzet geboekt worden op het ogenblik van de verkoop ervan.

Het hof geeft de fiscus ongelijk:
- Volgens de boekhoudregels (overeenstemmingsprincipe of “matching principle”) moet er rekening gehouden worden met de lasten en baten die op een boekjaar betrekking hebben, ongeacht de dag waarop kosten en opbrengsten worden betaald of geïnd; opbrengst en tegenprestatie ervan moeten gezien hun nauw en rechtstreeks verband samengebracht worden middels een passend gebruik van overlopende rekeningen (en dit dus blijkbaar ongeacht de bestaande zekerheid omtrent de verkregen opbrengst).
- De belastbare inkomsten worden vastgesteld volgens de boekhoudregels, tenzij de belastingwet er uitdrukkelijk van afwijkt.
- In casu weet de bioscoopuitbater bij de verkoop van de voucher nog niet wanneer hij precies de betreffende tegenprestatie zal moeten leveren en welke de precieze kostprijs van de tegenprestatie zal zijn.
- Het hof oordeelt dat deze boekhoudkundige werkwijze niet in strijd is met de toepasselijke fiscale wetgeving.

Hof van beroep Antwerpen 17 maart 2015 (kosten)

Een vennootschap betaalt in 2008 een vooruitbetaalde huur voor de jaren 2009 tot 2011. Zij neemt deze vergoeding volledig op in de kosten, zonder het stelsel van de over te dragen kosten toe te passen.

De fiscus argumenteert dat de vennootschap verplicht is het boekhoudkundig voorgeschreven stelsel van overlopende rekeningen toe te passen en belast een onderschatting van actief / overschatting van passief.

Het hof geeft de fiscus ongelijk:

- De boekhoudwetgeving schrijft inderdaad voor dat de vennootschap met overlopende rekeningen moet werken om de kosten te verbinden aan het jaar waarop ze betrekking hebben.
- De fiscale regels volgen de boekhoudkundige, tenzij ze hier uitdrukkelijk van afwijken; dan hebben de fiscale regels voorrang (normenhiërarchie).
- Dit laatste is hier het geval: artikel 49 WIB'92 stelt uitdrukkelijk dat kosten aftrekbaar zijn in het jaar waarin ze zijn betaald of gedragen of het karakter van zekere en vaststaande schulden hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt. Bovendien komt het de administratie niet toe de opportuniteit van de gedane uitgaven te beoordelen.
- Gezien de toepassing van de normenhiërarchie kan de fiscus zich niet baseren op de voorschriften van het jaarrekeningenbesluit om de aftrek van de kosten te weigeren.
- Ten slotte verwijst het hof naar de administratieve commentaar bij het wetboek van inkomstenbelastingen (ComIB 1992 49/6) waarin eveneens uitdrukkelijk te lezen staat dat vooruitbetaalde huur aftrekbaar is in het jaar van de betaling ervan.

Actualisatie anno 2019

Let op !
Anno 2019 moet rekening gehouden worden met het Zomerakkoord: vooruitbetaalde kosten zijn voor een vennootschap niet meer in één keer en onmiddellijk aftrekbaar (zie elders in deze syllabus). Zij is nu ook wettelijk verplicht het zgn. matching principle toe te passen: de kosten zijn enkel aftrekbaar in verhouding tot het gedeelte van die kosten dat betrekking heeft op het betreffende belastbaar tijdperk.

Inwerkingtreding: aanslagjaar 2019 verbonden aan belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018.

Gespreide taxatie
Belang van eigendomsrechten
_____ (08/2018)

Situering

In het kader van de fiscale optimalisatie van meerwaarden bij vennootschappen is de gespreide taxatie zeker een belangrijke factor. In het recente verleden zijn enkele items aan bod gekomen waarbij de eigendomsrechten op activa van belang blijken, en dit zowel wat betreft de vervreemde activa als wat betreft de herbelegging.
Dit is zeker relevant als u rekening houdt met de populariteit van constructies waarbij bijvoorbeeld figuren als leasing of vruchtgebruik aangewend worden.

Vervreemde activa

In een voorafgaande beslissing (nr. 300.311) van 29 april 2004 stond te lezen dat er verwezenlijking moet zijn van de volle eigendom, in die zin dat de goederen volledig en definitief uit het vermogen van de belastingplichtige moeten verdwenen zijn.

In een voorafgaande beslissing (nr. 400.255) van 24 maart 2005 stelt de Rulingcommissie dat de notie “vervreemde goederen” ruim moet worden geïnterpreteerd en ook de vervreemding van een zakelijk recht op het goed impliceert.

Merk op dat deze twee beslissingen niet noodzakelijk tegenstrijdig zijn (het is bijvoorbeeld best mogelijk dat de vennootschap enkel over een zakelijk recht op het goed beschikt en dat na de vervreemding daarvan het betreffende goed dan ook volledig en definitief uit het vermogen van de belastingplichtige verdwenen is).

Herbelegging in onroerend goed: leasing / erfpacht

Eén van de voorwaarden voor gespreide taxatie stelt dat een wederbelegging moet plaatsvinden binnen een bepaalde termijn, die in principe drie jaar bedraagt. Deze termijn kan uitgebreid worden tot vijf jaar indien wederbelegd wordt in “een gebouwd onroerend goed, een vaartuig of een vliegtuig”. Wat in dit kader met leasing of erfpacht ?

Wat de wederbelegging binnen de vijf jaar betreft, aanvaardt de Rulingcommissie dat ook onroerende financiële leasing van een bedrijfsgebouw kwalificeert als herbelegging in een gebouwd onroerend goed. Dit in afwijking van een vroegere stellingname van de minister van Financiën dat er een verwerving in eigendom moet plaatsvinden en dat leasing derhalve niet volstaat (*Vr. en Antw.*, Senaat 2001-2002, nr. 2-46 - Vr. nr. 1447 DE CLIPPELE, 25 juli 2001, blz. 2418-2419, Bull. nr. 833, pag. 214-216).

De Rulingcommissie oordeelt ook positief over een herbelegging in erfpacht.

Beslissingen: 2013.051 van 21 mei 2013 en 2013.171 van 4 juni 2013.

Meerwaarden - Gespreide taxatie
Geen vervangende investeringen
_____ (10/2007)

Situering

Bij een gespreide taxatie moet de verkoopwaarde (resp. schadevergoeding) binnen een bepaalde termijn worden herbelegd in welbepaalde afschrijfbare activa. Als aan alle voorwaarden voldaan is, moet de meerwaarde slechts belast worden in functie van de afschrijvingen op die herinvestering.
Indien dat betreffende actief op een later ogenblik niet meer nuttig gebruikt wordt (bv. verkocht, buiten gebruik, private bestemming), is de resterende belastingvrije meerwaarde in één keer belastbaar.

Probleem: snelle verkoop of buitengebruikstelling

Wat als u het herbeleggingsactief vervreemdt of buiten gebruik stelt nog binnen de oorspronkelijke herbeleggingsperiode van de betreffende meerwaarde?

Bijvoorbeeld
- verkoop met meerwaarde in 2005;
- nuttige herbelegging in 2005 (opgenomen in de aangifte en formulieren voor 2005);
- buitengebruikstelling van de herbelegging begin 2007.

Kan u dan nog een nieuwe nuttige investering doen in 2007 (of eventueel zelfs later) die als het ware de vorige herbelegging “vervangt”? Of meer nog, kan u terugkomen op uw keuze van een vorig jaar en toch een ander actief kiezen als herbelegging?

De rechtbank te Gent (7 december 2006) antwoordt negatief:
1. (dit is reeds gekend) Bij het niet meer nuttig gebruiken van een herbeleggingsactief kan u niet werken met een “herbelegging van de herbelegging”.
2. (dit is specifiek) U kan in een later jaar (maar binnen de oorspronkelijke herbeleggingstermijn) niet met terugwerkende kracht uw keuze veranderen en toch maar een ander actief aanduiden als herbelegging. M.a.w. “gekozen is en blijft gekozen”: de keuze voor een bepaald actief als herbelegging is onherroepelijk.

Opmerking: iets anders betreft een onvolledige herinvestering, waardoor u later (maar binnen de herbeleggingstermijn) bijkomende, aanvullende herinvesteringen moet doen.

Besluit voor de praktijk

De keuze voor de activa waarin geherinvesteerd wordt, moet steeds goed overwogen worden. Daarbij moet zeker ook rekening gehouden worden met eventuele risico’s in het betreffende dossier op een snelle verkoop of buitengebruikstelling van de betreffende activa.

Gespreide taxatie meerwaarden
Jaarlijks keuze maken voor herbelegging
Procedure correct toepassen is de boodschap
_____ (03/2018)

Situering

De gespreide taxatie van meerwaarden kan een interessante optimalisatie opleveren.
Maar u moet daarbij zeer strikt alle toepasselijke regels naleven, zoals mag blijken uit een recent arrest van het hof van beroep te Antwerpen.

Antwerpen 28 maart 2017

Feiten:
- Een vennootschap verkoopt in 2006 een onroerend goed met een meerwaarde en kiest voor gespreide taxatie.
- In 2009 investeert ze in zonnepanelen.
- In de aangifte van boekjaar 2010 vermeldt ze deze investering als herbelegging.

De fiscus verwerpt deze herbelegging: de belastingplichtige moet de herbelegging kiezen in het jaar zelf waarin ze de betreffende investering heeft gedaan. Zij mag deze niet als herbelegging aanduiden in een later boekjaar dan dat van de investering.

Het hof geeft de fiscus gelijk.

Let op !
U mag dus niet wachten tot het einde van de herbeleggingstermijn en dan kiezen uit de investeringen van de voorbije jaren welke daarvan u wenst te gebruiken als herbelegging.

Andere modaliteiten

Er kwamen nog enkele andere modaliteiten aan bod, zoals:
- De rechter aanvaardt dat de investering in zonnepanelen een herbelegging in een gebouw is (toepassing van de vijfjarentermijn).
- De rechter aanvaardde uiteindelijk toch de gespreide taxatie omdat de vennootschap een bezwaar had ingediend tegen haar eigen aangifte van boekjaar 2009 waarin ze alsnog de investering als herbelegging aanduidde. Het ging om een vergissing in rechte die kan rechtgezet worden via een bezwaarschrift.
  Bedenking: dit wordt zeker niet door alle rechtspraak gesteund …

Bewust omgaan met keuze van herbelegging

Hieruit blijkt nog maar eens hoe belangrijk het is op een bewuste manier om te gaan met de keuze van de herbelegging en dit elk jaar van de herbeleggingstermijn.

Ter herinnering nog twee andere regels terzake:

- U mag bijvoorbeeld ook niet een gekozen herbelegging in een later jaar alsnog veranderen door een andere voor u voordeliger herbelegging; bij de jaarlijkse beoordeling moet u aldus ook voldoende rekening houden met nog geplande investeringen.
- Als u een herbelegging reeds verkoopt binnen de originele herbeleggingstermijn, mag u deze niet vervangen door een andere investering om de gespreide taxatie alsnog te kunnen verderzetten. Houd dus, voor zover mogelijk, rekening met eventuele risico's in het betreffende dossier op een snelle verkoop of buitengebruikstelling van de betreffende activa.

Gespreide taxatie van meerwaarden
Gedeeltelijke vrijstelling toepassen
_____ (09/2014)

Situering

Een vennootschap realiseert een meerwaarde waarop zij de gespreide taxatie kan toepassen. Evenwel zou het gevolg van de toepassing van deze vrijstelling zijn dat de vennootschap een aantal aftrekposten (e.a.) niet kan toepassen en verliest omdat er niet voldoende winst overblijft.

Voorbeelden: giften, vrijstelling bijkomend personeel, notionele interest.

Voor bijvoorbeeld vorige verliezen, definitief belaste inkomsten en investeringsaftrek moet in voorkomend geval anders geredeneerd worden omdat deze doorgaans wel onbeperkt overdraagbaar zijn naar de toekomst.

Kan hier geoptimaliseerd worden?

Gespreide taxatie slechts gedeeltelijk toepassen

Een oplossing kan bestaan in het spontaan slechts gedeeltelijk toepassen van de gespreide taxatie van de betreffende meerwaarde, zodat er genoeg belastbaar inkomen overblijft om de beschikbare aftrekposten toe te passen.

U kan dit concreet realiseren door slechts deel van de meerwaarde onaantastbaar te boeken (de onaantastbaarheidsvoorwaarde moet nageleefd worden om de gespreide taxatie te kunnen toepassen).

Wel benadrukken wij dat u steeds de volledige verkoopprijs moet herbelegd hebben om in aanmerking te komen voor een vrijstelling (die dan eventueel gedeeltelijk toegepast wordt !

De rechtbank van Brugge (vonnis van 16 maart 2004) bevestigde dat dit wel degelijk kan.

Gespreide taxatie van meerwaarden
Geen tijdige herbelegging
Nalatigheidsinteresten
_____ (08/2021)

Situering

Indien u een meerwaarde realiseert op een actief dat u méér dan 5 jaar gebruikte voor de beroepsactiviteit, kan u (onder bepaalde voorwaarden en modaliteiten) kiezen voor de gespreide taxatie van deze meerwaarde. U moet dan onder andere een herbelegging doen in afschrijfbare activa binnen een welbepaalde termijn (naargelang het geval drie of vijf jaar).

Maar wat als u niet tijdig voldoende investeringen doet om aan de herbeleggingsvoorwaarde te kunnen voldoen ?

Wettelijke regel: belastingen met interesten

U hebt een gespreide taxatie toegepast in de idee dat u voldoende zou herbeleggen binnen de drie/vijf jaar. De wet schrijft uitdrukkelijk voor dat u, indien u onvoldoende nuttige investeringen hebt gedaan, alsnog in één keer belast wordt op de (resterende) betreffende meerwaarde. Bovendien bent u in dat geval nalatigheidsinteresten verschuldigd op deze “uitgestelde” belastingen (te rekenen vanaf 1 januari van het aanslagjaar waarvoor de vrijstelling werd verkregen).

Let op !
Deze rekening kan voor de belastingplichtige hoog oplopen: bij een keuze voor de vijfjarentermijn en als er vervolgens onvoldoende geïnvesteerd wordt, zal interest berekend worden vanaf 1 januari van het aanslagjaar, hetgeen al snel leidt tot een termijn die kan oplopen (van 1 januari van het aanslagjaar tot aan de aanslag) tot 5 jaar en meer.

Wat als er de facto geen belastingen verschuldigd zijn ?

Het is mogelijk dat u voor het jaar waarin u de meerwaarde alsnog in één keer moet belasten, toch geen belastingen verschuldigd bent, bijvoorbeeld omdat u in dat jaar een werkingsverlies hebt geleden of andere belangrijke aftrekposten kan genieten. Moeten er dan toch nog op een of andere manier belastingen of interesten aangerekend worden ?

Daarover ondervraagd heeft de minister van Financiën ontkennend geantwoord: indien de belastingen voor het belastbare tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt, gelijk is aan nul, zijn er de facto geen interesten (en ook geen belastingen) verschuldigd.

Oude wetgeving: optimalisatie: spontane correctie voor tweede/vierde jaar

Veronderstel: u stelt halverwege het derde/vijfde jaar vast dat u onvoldoende nuttige herbeleggingen zal kunnen doen. Op het ogenblik van deze vaststelling moet u nog de vennootschapsaangifte van het tweede/vierde jaar opmaken en indienen.
Dan kon u vroeger ook kiezen om reeds voor het tweede/vierde jaar spontaan te verzaken aan de gespreide taxatie (door een passende overboeking waardoor niet meer voldaan is aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde). U zal dan belast worden op de betreffende meerwaarde voor het tweede/vierde jaar.

Daarover ondervraagd heeft de minister van Financiën geantwoord dat, rekening houdend met de uitdrukkelijke (toenmalige) wettekst (enkel interesten als de meerwaarde belastbaar wordt ingevolge het verstrijken van de herbeleggingstermijn), geen interesten aangerekend moeten worden indien de betreffende meerwaarde volledig is belast vóór het belastbare tijdperk waarin de herbeleggingstermijn verstrijkt.

Zomerakkoord: optimalisatie interesten niet meer mogelijk !

De wet van 25 december 2017 (BS 29 december 2017) heeft een einde gesteld aan deze "oneigenlijke" toepassing: artikel 416 (nieuw) tweede lid WIB 1992 bepaalt voortaan dat ook nalatigheidsinteresten verschuldigd zijn wanneer niet langer voldaan is aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde en op dat ogenblik nog niet correct is herbelegd.
Een spontane belastbaarstelling in het tweede of vierde jaar zal in deze omstandigheden aldus voortaan ook aanleiding geven tot de aanrekening van nalatigheidsinteresten.

Praktische bedenkingen:

- Als de tijdelijk vrijgestelde meerwaarde belastbaar wordt omdat er niet voldaan is aan de herbeleggingsvoorwaarde (spontaan of bij het einde van de herbeleggingstermijn), stelt zich de vraag welk vennootschapstarief van toepassing zal zijn.
  Wij verwijzen naar de anti-ontwijkingsbepaling terzake van het Zomerakkoord: voor vrijstellingen aangelegd in een belastbaar tijdperk dat ten vroegste op 1 januari 2017 en ten laatste op 30 december 2020 afsluit, is het tarief datgene dat gold in het jaar waarin de meerwaarde gerealiseerd werd (en niet dat van het jaar waarin de meerwaarde uiteindelijk belast wordt).
- De hoogte van de nalatigheidsinteresten werd eveneens gewijzigd door het Zomerakkoord.

Gespreide taxatie van meerwaarden
Activa die reeds meer dan 5 jaar vast actief zijn
Blote eigendom die volle eigendom is geworden
(09/2016)

Situering

Eén van de voorwaarden om de regeling van de gespreide taxatie van meerwaarden te kunnen toepassen, luidt dat de verkochte activa sedert méér dan 5 jaar vóór hun vervreemding de aard van vaste activa hadden.

Waarover gaat het ?

Een patrimoniumvennootschap is volle eigenaar geworden van een onroerend goed omdat de vruchtgebruiktermijn van de werkvennootschap verstreken is. Vervolgens wil zij dit onroerend goed verkopen binnen de 5 jaar na het einde van de vruchtgebruiktermijn. Vormt dit een probleem voor de eventuele toepassing van de gespreide taxatie voor de gerealiseerde meerwaarde (de vennootschap is immers nog geen 5 jaar volle eigenaar)?

Blote eigendom die volle eigendom is geworden

Volgende vraag wordt voorgelegd aan de Rulingcommissie:

- Een vennootschap wil een gebouw verkopen.
- Ze bezit reeds meer dan vijftien jaar de blote eigendom van dit gebouw.
- Ze is evenwel nog geen vijf jaar volle eigenaar omdat het (ondertussen vervallen) vruchtgebruik haar nog geen vijf jaar toebehoort op het ogenblik van de verkoop.
- Kan de gespreide taxatie toegepast worden op het geheel van deze verkoop ?

De Rulingcommissie (voorafgaande beslissing nr. 2015.644 van 22 december 2015) bevestigt dat de meerwaarde volledig in aanmerking komt voor de gespreide belasting: het vruchtgebruik is een zakelijk recht waarmee de volle eigendom wordt bezwaard; derhalve is de vennootschap in het bezit gekomen van het gebouw vanaf het ogenblik waarop ze de blote eigendom heeft verworven.

Meerwaarden
Gespreide taxatie
Immateriële vaste activa
_____ (03/2011)

Situering

Activa die verkocht worden na reeds meer dan vijf jaar gebruikt te zijn voor de beroepswerkzaamheid, kunnen genieten van het stelsel van de gespreide taxatie van de meerwaarden.

Voor immateriële vaste activa geldt als specifieke vereiste dat zij maar kunnen genieten van de gespreide taxatie indien er op die activa fiscale afschrijvingen werden aangenomen.

Hof van beroep Gent 21 september 2010

Feiten:
- Een vennootschap heeft via inbreng een eenmanszaak verworven in 1986 en schrijft de betreffende goodwill af.
- In 1994 (en na enkele reorganisaties) is de goodwill volledig afgeschreven.
- In 2001 wordt het handelsfonds overgedragen.

Het hof oordeelt dat de gespreide taxatie niet kan toegepast worden omdat de goodwill waarop werd afgeschreven, al sinds 1994 verdwenen is. De goodwill die in 2001 wordt overgedragen, is nieuwe goodwill die zelf werd tot stand gebracht.

Meerwaarde
Gespreide taxatie
Bijkomende kosten
_____ (11/2013)

Situering

Indien een belastingplichtige een meerwaarde gespreid wil laten belasten, geldt (onder andere) dat een passende herbelegging moet gebeuren van de bekomen verkoopprijs in afschrijfbare activa.

Het is daarbij niet altijd eenvoudig om “voldoende” “nuttige” herbelegging te vinden.

Hof van beroep Luik 19 februari 2013

Een vennootschap herbelegt in een onroerend goed en activeert daarbij alle bijkomende kosten (registratierechten, hypotheekkosten, enz.), die zij vervolgens afschrijft in één keer. Ze roept ook deze geactiveerde en (weliswaar in één keer) afgeschreven bijkomende kosten in als geldige herbelegging in het kader van de gespreide taxatie.

De fiscus verwerpt deze bijkomende kosten als geldige herbelegging, dit omwille van de afschrijving in één keer.

Het hof geeft de belastingplichtige gelijk: de activering is doorslaggevend (een boeking op een kostenrekening volstaat dus niet), de afschrijvingstermijn is terzake niet dienend.

Opmerking: andere bijkomende kosten zijn bijvoorbeeld: de niet-aftrekbare btw, bankkosten, dossierkosten, het ereloon van de notaris, makelaar of schatter.

Gespreide taxatie van meerwaarden
Herbelegging via inbreng in vennootschap
_____ (11/2014)

Situering

Een van de modaliteiten voor de toepassing van de gespreide taxatie van meerwaarden luidt dat de belastingplichtige voldoende herbeleggingen moet doen in afschrijfbare goederen binnen een bepaalde periode. In de praktijk komt het regelmatig voor dat de belastingplichtige onvoldoende nuttige investeringen realiseert en op zoek moet naar een “creatieve” wettelijke oplossing.

Ruling

In casu betrof het een (belaste) inbreng in natura van onroerende goederen in volle eigendom door een moedervennootschap in een dochtervennootschap.

De Rulingcommissie (voorafgaande beslissing van 27 mei 2014) bevestigt dat afschrijfbare goederen die ingebracht worden in de betreffende vennootschap (die dus voldoende moet herbeleggen), in aanmerking komen als geldige herbelegging (“gelet op de boeking van de betrokken gebouwen, met uitzondering van het grondgedeelte, als afschrijfbare activa”).

Bovendien bevestigt zij dat voor dergelijke herbelegging de vijfjarentermijn speelt.

Concreet

Blijkbaar kan een inbreng van afschrijfbare goederen (die dus reeds in bezit zijn van bijvoorbeeld een aandeelhouder of andere groepsvennootschap) een oplossing bieden voor de zoektocht naar voldoende herbelegging in het kader van een gespreide taxatie.

Gespreide taxatie van meerwaarden
Verlengde herbeleggingstermijn van 5 jaar
Verbouwings- en verbeteringswerken aan een gebouw
_____ (09/2016)

Situering

Om de gespreide taxatie van een meerwaarde te kunnen toepassen, moet de belastingplichtige de verkoopprijs binnen een bepaalde termijn herbeleggen in afschrijfbare activa. Deze termijn bedraagt in principe drie jaar, maar wordt verlengd tot vijf jaar voor investeringen in (onder andere) onroerende goederen.

Hoe moet dit begrip “onroerende goederen” geconcretiseerd worden ?

Rulingcommissie over verbouwings- en verbeteringswerken

Gelden verbouwings- en verbeteringswerken aan een bestaand gebouw ook als een herbelegging in een gebouwd onroerend goed die mag gebeuren in de verlengde termijn van vijf jaar ?

De Rulingcommissie (voorafgaande beslissing nr. 2013.177 van 11 juni 2013) oordeelt positief:

- De fiscale wetgever geeft geen specifieke omschrijving van het begrip “gebouwd onroerend goed”.
- Derhalve moet gekeken worden naar de gemeenrechtelijke betekenis.
- In casu betreft het investeringen die geïncorporeerd worden in de gebouwen waar zij aldus één geheel mee vormen, hetgeen ook blijkt uit de boekhoudkundige verwerking van de werken.
- Concreet gaat het om ingrijpende werken, blijvend van aard, die dienen ter verbetering van de structuur, het uitzicht, de hygiëne en het algemeen comfort of ter wijziging van de bestemming van het gebouw. De installaties en constructies worden duurzaam verbonden met het gebouw, verankerd in het gebouw of er rechtstreeks aan vastgehecht door middel van starre verbindingen. De investeringen zijn niet bedoeld om te worden verwijderd maar wel om geïncorporeerd te blijven in het gebouw of minstens bestemd te blijven tot de exploitatie van die gebouwen.

Opnieuw Rulingcommissie over omvangrijke renovatiewerken

Volgende vraag wordt voorgelegd aan de Rulingcommissie:

- Een vennootschap wil belangrijke renovatiewerken (nieuwe ramen, vloeren, keuken, sanitair, deuren, enz.) verrichten aan een appartementsgebouw.
- Kwalificeren deze werken als herbelegging in een onroerend goed ?

De Rulingcommissie (voorafgaande beslissing nr. 2015.520 van 10 november 2015) bevestigt dat dit het geval is:

- De werken dienen ter verbetering van het uitzicht, het comfort en de veiligheid van het gebouw.
- Zij worden op duurzame wijze bestemd voor de verhuuractiviteit.
- De werken worden geïncorporeerd in het gebouw of er definitief aan vastgehecht (geen verwijdering op korte termijn en enkel mogelijk mits omvangrijke afbraakwerken); na de werken kunnen zij niet meer geïdentificeerd worden en zijn ze een geheel geworden met het gebouw.
- De werken worden geboekt onder dezelfde balanspost als het gebouw zelf.

Rulingcommissie over zonnepanelen

Er kan nog opgemerkt worden dat de Rulingcommissie vroeger reeds een ietwat gelijkaardige redenering heeft toegepast in een geval dat ging over de installatie van zonnepanelen op het dak van een bestaand gebouw (voorafgaande beslissing nr. 900.456 van 26 januari 2010 en nr. 2010.244 van 6 juli 2010).

Gespreide taxatie
Herbelegging binnen verlengde termijn van 5 jaar
Zonnepanelen
Vruchtgebruik
(03/2012)

Situering

Om een gespreide taxatie op meerwaarden te kunnen toepassen geldt als principe dat er binnen de 3 jaar een herbelegging gebeurt in afschrijfbare immateriële of materiële vaste activa. Wanneer de herbelegging gebeurt in (o.a.) een gebouwd onroerend goed, wordt de herbeleggingstermijn verlengd tot 5 jaar.

Investering in zonnepanelen

De Rulingcommissie aanvaardt dat de investering in zonnepanelen op een bestaand bedrijfsgebouw als herbelegging in een ”gebouwd onroerend goed” beschouwd kan worden, waardoor de 5-jarige herbeleggingstermijn geopend wordt.

Immers, uit de details van het dossier blijkt (is dit wellicht dan ook een voorwaarde?) dat het de bedoeling is dat de installatie altijd op het dak van het bedrijfsgebouw blijft staan (ruling 210.244 van 6 juli 2010).

Investering in vruchtgebruik

Volgens de rechtbank van Brugge (vonnis van 21 maart 2011) komt de investering in een vruchtgebruik van een onroerend goed ook in aanmerking voor de 5-jarige termijn.

In artikel 47 WIB 1992 staat niet dat de investering dient te gebeuren aan een gebouwd onroerend goed in “volle eigendom”; derhalve volstaat vruchtgebruik van een onroerend goed.

Wederopbouwreserve
_____ (09/2021)

Situering

De wetgever heeft als doel om vennootschappen aan te moedigen om hun solvabiliteitspositie te herstellen na het lijden van verliezen in de coronaperiode.

Daartoe kan een vennootschap die verliezen geleden heeft, toekomstige winsten tijdelijk vrijstellen mits voldaan is aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde, zij haar eigen vermogen niet vermindert en haar personeelskost op peil houdt.

Nieuw

Volgens het nieuwe artikel 194quater/1 WIB 1992 kan een vennootschap voor aanslagjaar 2022, 2023 en 2024 haar winsten, naar eigen keuze geheel of gedeeltelijk, vrijstellen door de aanleg van een belastingvrije wederopbouwreserve.

Met “winsten” wordt bedoeld: de belastbare gereserveerde winst van het belastbaar tijdperk vastgesteld vóór de samenstelling van de wederopbouwreserve.
Dit bedrag moet volgens de memorie van toelichting afgelezen worden van de aangifte vennootschapsbelasting, nl. het bedrag van de aangroei van de reserves, na aanpassing in meer en min van de begintoestand van de reserves, vóór de aanleg van de wederopbouwreserve.

De belastingplichtige heeft telkenjare de keuze om al dan niet en geheel of gedeeltelijk een wederopbouwreserve aan te leggen; deze keuze zal bijvoorbeeld kunnen beïnvloed worden door de aftrekposten waarover de vennootschap beschikt voor het betreffende jaar.

Maximale vrijstelling

Het maximale bedrag van de wederopbouwreserve voor de drie betreffende jaren samen is het verlies van het boekjaar dat afsloot in 2020, met een absoluut maximum van 20 miljoen euro.

Dit betekent dat de facto enkel vennootschappen die een verlies hebben geleden in het boekjaar dat eindigde in 2020, in aanmerking komen voor de aanleg van de wederopbouwreserve.

Uitzondering: vennootschappen waarvan het boekjaar afsloot van 1 januari 2020 tot 31 juli 2020, mogen als referentieperiode het boekjaar nemen dat afgesloten is in 2021.
De keuze van boekjaar wordt gemaakt wanneer de reserve voor het eerst wordt aangelegd en is onherroepelijk.

Met “verlies” wordt bedoeld: het negatief verschil tussen de bedrijfsopbrengsten en bedrijfskosten, zoals dit voortspruit uit het model van de bij de Nationale Bank van België neergelegde jaarrekening in code 9901 (zoals deze wordt gedefinieerd in Bijlagen 3 en 6, Resultatenrekening, III KB WVV voor wat het volledig schema betreft en Bijlagen 4 en 7, Resultatenrekening, II KB WVV voor wat het verkort en microschema betreft).
Er wordt dus geen rekening gehouden met de overige resultaten van de onderneming, bijvoorbeeld de financiële opbrengsten en kosten alsook de eventuele verschuldigde belastingen.

Uitgesloten vennootschappen

Vennootschappen kunnen geen wederopbouwreserve aanleggen als zij tijdens de periode van 12 maart 2020 tot en met de dag van de indiening van de aangifte die verbonden is aan het aanslagjaar waarin de wederopbouwreserve wordt aangelegd:

- een dividend hebben toegekend;
- een kapitaalvermindering hebben doorgevoerd;
- een inkoop van eigen aandelen hebben doorgevoerd;
- enige andere vermindering of verdeling van het eigen vermogen hebben verricht.

Let op !
Volgens de minister van Financiën (par. Vraag van 24 juli 2020, Vr. & Antw. Kamer 2019-2020, nr. 55-027, 126; antwoord van 21 september 2020) moet de uitkering van een tantième als een winstuitkering en dus als een verdeling van eigen vermogen worden beschouwd. Dit standpunt wordt bekritiseerd, onder andere:

- omdat in de memorie van toelichting bij de betreffende wet sprake is van het onttrekken van middelen ter uitkering aan haar aandeelhouders;
- omdat de vraag kan gesteld worden of de stelling van de minister dat een tantième per definitie hoort tot een vermindering of verdeling van eigen vermogen, wel correct is; in een circulaire van 22 september 2020 is de fiscus trouwens heel wat genuanceerder waar hij schrijft: “De beoordeling of de toekenning van tantièmes moet worden geherkwalificeerd als een uitkering van dividenden moet geval per geval gebeuren op grond van de feitelijke omstandigheden (inzonderheid het geval waarbij de bedrijfsleider-begunstigde ook aandeelhouder of vennoot is van de vennootschap).

De wet somt een aantal vennootschappen op die niet in aanmerking komen voor de wederopbouwreserve, waaronder:

- Vennootschappen die op 18 maart 2020 konden worden aangemerkt als een onderneming in moeilijkheden (waaronder ook vennootschappen in vereffening).
- Gereglementeerde beleggingsvennootschappen en vastgoedvennootschappen.
- Coöperatieve participatievennootschappen.
- Zeescheepvaartvennootschappen die het tonnageregime toepassen.

Tijdelijke vrijstelling

De vrijstelling is tijdelijk.

Ze is onderworpen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde van artikel 190 WIB 1992: ze moet op één of meer afzonderlijke rekeningen van het passief geboekt worden en blijven en mag niet tot grondslag dienen voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of van enige beloning of toekenning. Volgens de memorie van toelichting moet de boeking gebeuren op een afzonderlijke rekening binnen de categorie belastingvrije reserves op de balans.

Ingevolge het tijdelijk karakter van de vrijstelling wordt de wederopbouwreserve uiterlijk belastbaar bij de vereffening van de vennootschap.

Geen vermindering van eigen vermogen

De vrijstelling komt ten einde in het belastbare tijdperk en in de mate waarin de vennootschap:

- een dividend uitkeert (incl. bv. de uitkering van liquidatiereserves);
- een kapitaalvermindering doorvoert (incl. de vermindering van het zogenaamde vastklikkapitaal);
- een inkoop van eigen aandelen doorvoert;
- enige andere vermindering of verdeling van het eigen vermogen verricht.

Vermits hier geen einddatum is voorzien, geldt deze verplichte terugname tot de laatste dag van het tijdperk waarin de wederopbouwreserve wordt genoten (d.i. zolang de vrijstelling geheel of gedeeltelijk bestaat).

Opmerking: het maakt daarbij niet uit, bijvoorbeeld bij de uitkering van een dividend, welke reserve wordt aangesproken voor de uitkering van het dividend.

Behoud van personeel

De vrijstelling komt ook ten einde in het belastbare tijdperk en in de mate waarin de vennootschap in haar resultatenrekening onder de post “620 Bezoldigingen en rechtstreekse sociale voordelen” een bedrag opneemt dat lager is dan 85% van het bedrag dat op dezelfde post is opgenomen in het boekjaar dat eindigde in 2019.

De berekening van de vermindering van de vrijstelling gebeurt dan als volgt:

- het bedrag dat overeenstemt met 85% van het bedrag onder de post 620 van het boekjaar dat eindigde in 2019,
- verminderd met het bedrag van de post 620 van het tijdperk waarin de vermindering moet toegepast worden.

Dit laatste bedrag wordt vervolgens de nieuwe drempelwaarde voor een eventuele verdere daling van de loonkost in een later jaar.

Vermits ook hier geen einddatum is voorzien, geldt deze verplichte terugname tot de laatste dag van het tijdperk waarin de wederopbouwreserve wordt genoten (d.i. zolang de vrijstelling geheel of gedeeltelijk bestaat).

Voorbeeld
- Boekjaar = kalenderjaar.
- 2019: post 620: 100.000 euro.
- 2021: aanleg wederopbouwreserve: 200.000 euro.
- 2022: post 620: 80.000 euro.
  Derhalve wordt de wederopbouwreserve belastbaar ten belope van 5.000 euro.
  Nl. (100.000 x 85%) – 80.000 = 5.000.
- 2023: post 620: 70.000 euro.
  Derhalve wordt de wederopbouwreserve belastbaar ten belope van 10.000 euro.
  Nl. 80.000 (nieuwe drempel sinds 2022) – 70.000 = 10.000.

Geen banden met belastingparadijs

De vrijstelling kan bovendien niet aangelegd resp. behouden worden als de vennootschap, vanaf 12 maart 2020 tot de laatste dag van het tijdperk waarin de wederopbouwreserve wordt genoten (d.i. zolang de vrijstelling geheel of gedeeltelijk bestaat):
- een rechtstreekse deelneming aanhoudt in een vennootschap in een belastingparadijs (d.i. in een staat die is opgenomen in één van de lijsten bedoeld in artikel 307 § 1/2 WIB 1992 of artikel 179 KBWIB 1992);
- een betaling heeft gedaan aan dergelijke vennootschappen voor een totaalbedrag van minstens 100.000 euro per belastbaar tijdperk, tenzij ze aantoont dat deze betalingen zijn verricht in het kader van werkelijke en oprechte verrichtingen als gevolg van rechtmatige financiële of economische behoeften.

Formulier

De vennootschap moet een formulier voegen bij de aangifte van elk belastbaar tijdperk waarin de vrijstelling wordt toegepast.

Bron

- Wet van 19 november 2020 houdende de invoering van een wederopbouwreserve voor vennootschappen, *BS* 1 december 2020.
- CBN-advies 2021/12 van 2 juni 2021.

Hervorming vennootschapsbelasting
Meerwaarde op aandelen
Vrijstellingsvoorwaarden zoals DBI-aftrek
_____ (03/2018)

Situering

Tot voor de recente hervorming van de vennootschapsbelasting (het zgn. Zomerakkoord) bestonden er grosso modo vier regimes voor een meerwaarde op aandelen gerealiseerd door een vennootschap:

- Belasting tegen het gewone vennootschapstarief (als er niet voldaan was aan de zogenaamde taxatievereiste).

- Belasting tegen 25,75% (als de taxatievoorwaarde wel voldaan was, maar de vennootschap de aandelen minder dan één jaar of niet in volle eigendom bezat).

- Belasting tegen 0,412% (bij een grote vennootschap, als de taxatievoorwaarde wel voldaan was en de vennootschap de aandelen minstens één jaar in volle eigendom bezat).

- Volledige vrijstelling (voor een kleine vennootschap, als de taxatievoorwaarde wel voldaan was en de vennootschap de aandelen minstens één jaar in volle eigendom bezat).

De voorwaarden voor de vrijstelling van een meerwaarde op aandelen liepen aldus grotendeels maar niet volledig gelijk met de voorwaarden waaronder een vennootschap de door haar ontvangen dividenden voor 95% kon vrijstellen als definitief belaste inkomsten. Dit verandert nu.

Nieuw: vrijstellingsregels volledig gelijkgeschakeld met DBI-aftrek

Voortaan zijn de voorwaarden voor de vrijstelling van een meerwaarde op aandelen volledig dezelfde als de voorwaarden om de DBI-aftrek te kunnen toepassen.

Deze voorwaarden luiden:

1. Participatievoorwaarde.
   De participatie (in de vennootschap waarvan de aandelen verkocht worden) moet:
   a. minstens 10 % vertegenwoordigen van het kapitaal van de betreffende vennootschap,
   b. of, als de participatie kleiner is dan 10%, een aanschaffingswaarde hebben van minstens 2.500.000 euro.

2. Permanentievoorwaarde.
   De vennootschap moet de aandelen minstens één jaar ononderbroken in volle eigendom aangehouden hebben.

3. Taxatievoorwaarde.
   De vennootschap waarvan de dividehnden ontvangen worden, moet onderworpen zijn aan de Belgische vennootschapsbelasting of aan een buitenlandse gelijkaardige belasting (het is immers precies de bedoeling om dubbele belasting te vermijden, vandaar de voor zich sprekende voorwaarde dat er reeds belastingen betaald werden). De fiscus heeft een niet-exhaustieve lijst opgesteld van landen/entiteiten die niet in orde zijn wat de taxatievereiste betreft.

   De aftrek is uitgesloten voor dividenden afkomstig van beleggingsvennootschappen, bv. bevek, bevak, privak, vbs, sicav.
   Uitzondering: er is wel DBI-aftrek voor DBI-beleggingsvennootschap (o.a. uitkeringsverplichting, oorsprong van de inkomsten, transparantie): zie ook verder in deze tekst.

Minimumparticipatie van 10% of 2.500.000 euro

De voornaamste wijziging is hierbij zeker dat voortaan ook een minimumparticipatie geldt opdat de meerwaarde op de aandelen zou kunnen vrijgesteld worden.

Deze extra voorwaarde betekent ongetwijfeld dat een meerwaarde op aandelen in meer gevallen dan vroeger belastbaar zal zijn.

Bij wijze van voorbeeld kan verwezen worden naar de aandelen die bij een vennootschap terug te vinden zijn in haar geldbeleggingen. Daar zitten nu zowel aandelen in waarvan een meerwaarde belastbaar is als aandelen waarvan een meerwaarde vrijgesteld is. Maar vermits normaliter deze aandelen nooit de drempel van 10% zullen halen, worden de meerwaarden op deze aandelen doorgaans allemaal belastbaar in de toekomst (tenzij het aandelen van DBI-beveks zijn – zie hoger).

Andere gevolgen van de volledige gelijkschakeling met de DBI-aftrek

Vermits de vrijstelling van de meerwaarde op aandelen voortaan volledig gelijkloopt met de aftrek van de definitief belaste inkomsten, geldt dit ook voor alle uitzonderingen en afwijkende regels die gelden voor deze DBI-aftrek.

Bijvoorbeeld: aandelen van DBI-beveks:

- De aandelen van een DBI-bevek worden geacht te voldoen aan de taxatievoorwaarde en moeten, om de DBI-aftrek te genieten, niet voldoen aan de participatievoorwaarde noch aan de permanentievoorwaarde.
- Op fiscaal vlak wint dergelijk aandeel dus aan populariteit: een eventuele meerwaarde zal vrijgesteld zijn van vennootschapsbelasting.
- Opgepast: de investering in dergelijk aandeel blijft natuurlijk in eerste instantie een beleggingsbeslissing: een “goede belegging” in een aandeel met grote (weliswaar belaste) meerwaarde zal in voorkomend geval nog steeds interessanter zijn dan een “slechte belegging” in een aandeel van een DBI-bevek.

Afschaffing 25,75% en 0,412%

De bijzondere tarieven van 25,75% en 0,412% verdwijnen:
- Het tarief van 0,412% (voor grote vennootschappen) is afgeschaft met ingang van aanslagjaar 2019 met een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1.1.2018.
- Het tarief van 25,75% verdwijnt in twee fasen, samenlopend met de wijziging van het tarief van de vennootschapsbelasting.

Vereenvoudiging in beoordeling

Al deze wijzigingen samen betekenen een aanzienlijke vereenvoudiging van het regime voor meerwaarden op aandelen:
- De voorwaarden voor een vrijstelling lopen voortaan volledig gelijk met de DBI-aftrek.
- Als aan deze voorwaarden niet voldaan is, is het nieuwe gewone vennootschapstarief (normaal of verlaagd) van toepassing op de meerwaarde (de extra tarieven van 25,75% en 0,412 bestaan – binnenkort – niet meer).

Inwerkingtreding

Inwerkingtreding: aanslagjaar 2019 met boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018.

Inwerkingtreding: aandelen nog snel realiseren !?

Op het ogenblik van de publicatie van deze bijdrage zijn er nog heel wat vennootschappen waarvan het lopende (gebroken) boekjaar verbonden is aan aanslagjaar 2018 (bijvoorbeeld een boekjaar dat eindigt op 30 juni 2018 / 31 oktober 2018 / 30 december 2018).

Als dergelijke vennootschap nog aandelen bezit met een latente meerwaarde die voor aanslagjaar 2018 vrijgesteld is maar vanaf aanslagjaar 2019 niet meer voldoet aan de voorwaarden voor de vrijstelling (bv. wegens het niet voldoen aan de participatiedrempel), kan het aangewezen zijn om deze latente meerwaarde te realiseren vóór het einde van het lopende boekjaar.

Daartoe zijn er doorgaans verschillende mogelijke concrete oplossingen, zoals bijvoorbeeld:
- deze aandelen persoonlijk overkopen van de vennootschap;
- deze aandelen, indien de vennootschap deel uitmaakt van een groep, verkopen aan een verbonden vennootschap binnen de groep;
- deze aandelen uit de vennootschap halen middels een kapitaalvermindering (bv. van het aangelegde vastklikkapitaal);
- of gewoon de aandelen verkopen aan een derde (hier moet eventueel ook een beleggingsbeoordeling plaatsvinden, nl. of het sowieso wenselijk is de aandelen te verkopen dan wel te behouden).

Meerwaarde op aandelen i.g.v. snelle verkoop
Bijzonder tarief van 25% valt weg
_____ (09/2019)

Situering

Ingevolge de zogenaamde tweede fase van het Zomerakkoord (en andere wetgeving) moet u vanaf 1 januari 2020 resp. aanslagjaar 2021 rekening houden met een hele reeks nieuwe fiscale regels. Met het jaar 2020 in het vooruitzicht brengen wij deze maatregelen nog eens kort voor u in herinnering. Eén daarvan betreft de afschaffing van het bijzondere tarief van 25% voor de meerwaarde op aandelen in geval van een snelle verkoop.

Nieuw + inwerkingtreding

Tot aanslagjaar 2018 gold een bijzonder tarief van 25,75% bij een verkoop van aandelen die de vennootschap minder dan één jaar of niet in volle eigendom bezat.

In de eerste fase van het Zomerakkoord, namelijk vanaf aanslagjaar 2019 (met een boekjaar dat ten vroegste aangevangen is op 1.1.2018) bleef het tarief van 25% (25,50% incl. aanvullende crisisbijdrage) bestaan, behalve indien de meerwaarde kan belast worden aan het (nieuwe) tarief van 20,40% vennootschapsbelasting.

In de tweede fase, namelijk vanaf aanslagjaar 2021 (met een boekjaar dat ten vroegste aangevangen is op 1.1.2020) verdwijnt dit tarief van 25% definitief; het heeft immers geen bestaansreden meer omdat 25% vanaf dan sowieso het hoogst mogelijke toepasselijke tarief is voor een vennootschap.

Meerwaarden
Algemeen / Berekeningswijze
_____ (06/2006)

Situering

In het kader van de meerwaarden op aandelen werd grondig gediscuteerd over de berekening van de vrijgestelde meerwaarde: bruto of netto (zie hoger).
De fiscus heeft haar zin doorgedreven (tegen een quasi constante rechtspraak in) door middel van een wetswijziging.

Nieuw: netto meerwaarde

Bij wet van 22 juni 2005 (*BS* 30 juni 2005) is bepaald dat vanaf aanslagjaar 2007 in de fiscale wetgeving uitdrukkelijk zal staan dat enkel nog een netto meerwaarde kan vrijgesteld worden. De verkoopprijs zal moeten worden verminderd met de kosten van vervreemding.

Wellicht betekent dit het einde van de discussie inzake meerwaarde op aandelen …

… en gaat de nieuwe regeling nog veel verder: immers, deze berekeningsmethode zal van toepassing zijn op àlle meerwaardeberekeningen, dus niet alleen voor de meerwaarden op aandelen bij vennootschappen.

Circulaire Ci.RH.241/576.972 van 6 april 2006

Deze circulaire geeft toelichting bij deze nieuwe meerwaardeberekening.
Wij geven u kort de voornaamste elementen van deze circulaire.

- De nieuwe berekeningswijze is van toepassing:
  - bij de berekening van zowel vrijgestelde, afzonderlijk belaste, gespreid belaste als gezamenlijk belaste meerwaarden,
  - op om het even welk actiefbestanddeel,
  - dat gebruikt wordt voor de beroepswerkzaamheid (dus blijkbaar niet inzake divers inkomen),
  - zowel in de personenbelasting, de vennootschapsbelasting als de belasting van niet-inwoners.

- Het betreft een bevestiging van de gangbare administratieve stelling, zodat de wetswijziging niet mag geïnterpreteerd worden als een “wijziging ten gronde”, m.a.w. volgens de fiscus verandert er eigenlijk helemaal niets en zij zal wellicht ook voor het verleden haar standpunt inzake netto-meerwaarden blijven hanteren.

- Wat zijn kosten van vervreemding ?
    - Memorie van Toelichting: alle kosten die betrekking hebben op de vervreemdingsverrichting in haar geheel.
    - Het gaat niet enkel om de kosten die gemaakt zijn op het ogenblik van de vervreemding (bv. notariskosten, makelaarskosten, bankkosten), maar ook om vroegere kosten die rechtstreeks verband houden met de vervreemding, zelfs van een vroeger belastbaar tijdperk (bv. publiciteitskosten).
    - De kosten moeten wel rechtstreeks kunnen toegewezen worden aan een vervreemding die aanleiding geeft tot het ontstaan van een meerwaarde.
    - Het moet gaan om kosten die aftrekbaar zijn als beroepskost.
    - Een vervreemding betreft niet alleen een verkoop, maar ook bijvoorbeeld een inbreng of zelfs een schadevergoeding (bv. bij een vernietiging door brand).
    - De circulaire bevat een niet-limitatieve lijst:
        - publiciteitskosten
        - notariskosten
        - makelaarskosten
        - financiële kosten (bv. wisselresultaten)
        - financiële kortingen
        - taksen op verrichtingen
        - uitvoerheffingen
        - verzekerings- en dekkingskosten
        - commissies
        - erelonen raadgevers
        - consultancykosten
        - transportkosten
        - kosten van technische controle
        - kosten van expertise, schatting, studie, enz.

<u>Concrete gevolgen ?</u>

- De meerwaarden die een gunstregeling genieten (vrijstelling, bijzonder tarief, gespreide belasting), worden kleiner.

- De betreffende kosten worden afgetrokken in het kader van de meerwaardeberekening en kunnen dus niet meer afgetrokken worden van de “gewone” inkomsten (die in voorkomend geval geen gunstregeling genieten). Dit betekent normaliter een hogere belasting aan “normale” tarieven.

- Wij merken nog op dat in voorkomend geval ook dit kleinere meerwaardebedrag voortaan onderworpen is aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde (bij vennootschappen).

Personenwagen
Verkoop na lichting optie rentingcontract
Meerwaarde volledig belastbaar ?
_____ (09/2022)

Situering

De meerwaarde gerealiseerd op de verkoop van een personenwagen is slechts gedeeltelijk belastbaar als de afschrijvingen ervan slechts gedeeltelijk aftrekbaar waren (artikel 24 WIB 1992).

Maar hoe zit dat als een personenwagen aangekocht wordt door de lichting van de aankoopoptie van een rentingcontract en vervolgens onmiddellijk opnieuw verkocht wordt met een meerwaarde ?

In dat geval zijn er immers geen “afschrijvingen” toegepast in het verleden, maar werden de huurprijzen afgetrokken.

Minister verkondigt streng standpunt

De minister van Financiën heeft hierover een streng standpunt ingenomen in antwoord op een parlementaire vraag van 28 februari 2022 (Vr. en Antw. Kamer 2021-22, nr. 55-082, 107), waarbij hij zich baseert op een letterlijke lezing van de wettekst.

Volgens hem is de meerwaarde in dat geval volledig belastbaar: de toepasselijke wettekst verwijst alleen naar afschrijvingen en niet naar huurbedragen.

Als de belastingplichtige het voertuig na het lichten van de optie gebruikt en afschrijft om het vervolgens op een later tijdstip te verkopen met een meerwaarde, kan, nog steeds volgens de minister, de meerwaarde wel beperkt belastbaar zijn in de veronderstelling dat de optieprijs als aanschaffingswaarde van het voertuig wordt opgenomen in de boekhouding van de vennootschap die de optie uitoefent en zij afschrijvingen boekt op dat voertuig.

Hinder wegens werken op het openbaar domein
Inkomenscompensatievergoeding
Vrijstelling
(09/2019)

Situering

De gewesten kunnen inkomenscompensatievergoedingen toekennen aan ondernemers die het slachtoffer zijn van hinder ten gevolge van werken op het openbaar domein.

Dit gebeurt overeenkomstig de wet van 3 december 2005 betreffende de uitkering van een inkomenscompensatievergoeding aan zelfstandigen die het slachtoffer zijn van hinder ten gevolge van werken op het openbaar domein (*BS* 2 februari 2006). Ondertussen hebben de gewesten hiervoor eigen regels uitgewerkt (bv. voor Vlaanderen: decreet van 15 juli 2016 houdende toekenning van een hinderpremie aan kleine ondernemingen die ernstige hinder ondervinden van openbare werken in het Vlaamse Gewest, *BS* 6 september 2016).

Nieuw

De inkomenscompensatievergoedingen zijn vrijgesteld van inkomstenbelastingen (artikel 67quinquies jo. 183 WIB 1992).

Deze vrijstelling geldt zowel in de personen- als in de vennootschapsbelasting.
Opmerking: de praktische toepassing op de aangifte verschilt naargelang het om de personen- dan wel vennootschapsbelasting gaat:

- Voor de personenbelasting moet een ontvangen vergoeding “niet opgenomen worden” op de aangifte onder de belastbare vergoedingen.
- In de aangifte vennootschapsbelasting wordt de ontvangen vergoeding verwerkt als een “niet-belastbaar bestanddeel”. Dit heeft als gevolg dat de vrijstelling de facto niet wordt toegepast in de mate dat er onvoldoende resterende winst is op het ogenblik van de toepassing van deze niet-belastbare bestanddelen.

Een eventuele terugbetaling van deze vergoeding door een belastingplichtige is niet aftrekbaar in de mate dat de ontvangen vergoeding voorheen definitief werden vrijgesteld (artikel 53, 25° WIB 1992).

Inwerkingtreding

De vrijstelling is van toepassing op alle vanaf 1 januari 2018 verkregen vergoedingen.

De niet-aftrekbaarheid van de terugbetalingen geldt voor terugbetalingen van de vanaf 1 januari 2018 verkregen vergoedingen.

Vennootschapsbelasting
Definitief belaste inkomsten
Wisselkoersverschil
_____ (09/2008)

Situering

Ontvangen dividenden kunnen onder bepaalde voorwaarden vrijgesteld worden als definitief belaste inkomsten.

Hoe moet in dat kader een wisselkoersverschil verwerkt worden?

Rb. Luik 14 april 2008

Een vennootschap beslist tot uitkering van een dividend.
De vennootschap die het dividend ontvangt, boekt dit per 31 december (1995).
Op 26 januari (1996) ontvangt zij het dividend.
Ten gevolge van de stijging van de wisselkoers van de dollar in die periode boekt de vennootschap een positief wisselkoersresultaat van ± 25.000 euro.

Volgens de fiscus gaat het om een belastbare financiële opbrengst.

Volgens de rechtbank worden wisselkoersverschillen als financiële opbrengsten/kosten geboekt, tenzij ze specifiek verband houden met andere posten van de resultatenrekening. In dat geval mag het wisselkoersverschil ten aanzien van deze posten worden geboekt.

En dit is hier precies het geval: het wisselkoersverschil is specifiek verbonden met het ontvangen dividend en is bijgevolg zelf eveneens aftrekbaar als definitief belast inkomen.

Vergelijk: minderwaarde op aandelen

De rechtbank te Brussel (vonnis van 7 april 2006) heeft geoordeeld dat een wisselkoersverlies op aandelen moet verwerkt worden als een niet aftrekbare waardevermindering op aandelen. Aandelen zijn geen monetaire activa die als gevolg van de verandering van wisselkoersen aanleiding geven tot het opnemen van een kost.

De minister van Financiën heeft vroeger reeds het standpunt ingenomen dat de regeling inzake meerwaarden, minderwaarden en waardeverminderingen op aandelen ook van toepassing is op het resultaat dat voortvloeit uit wisselkoersverschillen.

Voor waardeverminderingen werd dit standpunt vroeger al bevestigd door de rechtbank van eerste aanleg te Leuven (vonnis d.d. 11 oktober 2002).

Abnormale of goedgunstige voordelen
Aftrekbare beroepskosten
Verhouding tussen artikel 26 en artikel 49 WIB 1992
_____ (09/2008)

Situering

Vennootschap A betaalt een grote factuur voor managementprestaties aan vennootschap B. Uit een controle blijkt dat de vennootschappen de echtheid van de geleverde managementprestaties niet kunnen aantonen.

De fiscus verwerpt de aftrek van de betaalde vergoeding bij A (toepassing van art. 49 WIB 1992).

Rechtspraak: voorrang van artikel 26 op artikel 49 WIB 1992

De belastingplichtige verdedigt zich door te stellen dat er toepassing moet worden gemaakt van art. 26 WIB 1992: vennootschap A heeft een abnormaal of goedgunstig voordeel toegestaan aan vennootschap B (door een betaling voor niet bewezen prestaties) en moet daar in principe op belast worden; maar omdat het toegekende voordeel terug te vinden is in de belastbare basis van de genieter (vennootschap B), speelt de in art. 26 voorziene wettelijke uitzondering en moet A toch niet belast worden.

En, zo zegt de belastingplichtige, vermits art. 26 is toegepast, kan art. 49 niet meer ingeroepen worden door de fiscus; m.a.w. art. 26 heeft “voorrang” op art. 49 WIB 1992 (alzo wordt trouwens dubbele belasting vermeden).

Deze stelling werd in de rechtsleer verdedigd en aanvankelijk door bepaalde rechtspraak bevestigd (enkele voorbeelden: Gent 25 maart 2008, Antwerpen 7 maart 2006, Rb. Brugge 21 mei 2005, Rb. Brussel 5 januari 2005).

Nieuw sinds aanslagjaar 2008: geen “voorrang” meer voor art. 26 WIB 1992

Via de programmawet van 27 april 2007 heeft de fiscus haar standpunt in de wet ingeschreven. In artikel 26 WIB 1992 staat op vandaag te lezen dat de regeling inzake toegekende abnormale of goedgunstige voordelen speelt “onverminderd de toepassing van artikel 49”.

Bedenking: alzo kan de fiscus op heden bij de ene belastingplichtige kosten verwerpen die bij een andere belastingplichtige belast worden, waardoor er sprake is van dubbele belasting.

Opmerking: ondertussen heeft zich terzake trouwens ook een kentering voorgedaan in de rechtspraak (o.a. uitspraken van het Hof van Cassatie; enkel van belang voor het verleden).

Corona - Kwijtschelding huur
Geen abnormaal of goedgunstig voordeel
Aftrek kwijtschelding als kost
_____ (03/2021)

Situering

Ingevolge de corona-crisis hebben heel wat verhuurders kwijtscheldingen van huur toegestaan aan hun huurders.

Geen abnormaal of goedgunstig voordeel

Gaat het hier om een abnormaal of goedgunstig voordeel ? Concreet belang:
- verworpen uitgave bij verhuurder (verstrekker van kwijtscheldingsvoordeel);
- minimum belastbare basis bij huurder (genieter van kwijtscheldingsvoordeel).

De minister van Financiën stelt gerust (mondelinge parlementaire vraag 13 januari 2021, Integraal Verslag, Kamercommissie Financiën, CRIV 55 COM 330, 27, Vr. en Antw. Kamer 2020-21, nr. 55-036, 201): “Wanneer een belastingplichtige die een winkel of een café uitbaat, tijdelijk slechts een deel van de huur of geen huur moet betalen aan een verhurende onderneming als gevolg van de verplichte sluiting naar aanleiding van de COVID-19-pandemie, zal het verstrekte voordeel, namelijk de verlaging of kwijtschelding van de huur, in principe niet als een abnormaal of goedgunstig voordeel worden beschouwd.”

Algemene opmerking i.v.m. toepassingsgebied:
- Abnormale of goedgunstige voordelen kunnen enkel een fiscaal probleem vormen indien de verstrekker van het voordeel (hier dus: de verhuurder) een onderneming is (in de praktijk meestal: een vennootschap).
- M.a.w. bij verhuur door een particulier persoon is er sowieso geen sprake van abnormale of goedgunstige voordelen.

Aftrek kwijtschelding als kost

Ook hier nuanceert de minister van Financiën (in dezelfde parlementaire vraag):
- Dit moet geval per geval bekeken worden.
- De kost moet gemaakt zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of behouden.
- In deze omstandigheden zal in heel wat gevallen aan deze voorwaarde voldaan zijn.

Bedenking: het is aangeraden om een “dossier” (communicaties e.a.) bij te houden waaruit het belang van de kwijtschelding voor de verhuurder blijkt (bv. risico om de huurder definitief te verliezen).

Factuur zonder (voldoende) detail
Fiscale gevolgen ?
_____ (02/2021)

Situering

Het komt vaak voor in de dagelijkse praktijk: een kostenfactuur waarop niet veel details staan aangaande de geleverde goederen of diensten.

Wat zijn hiervan de fiscale gevolgen ?
Zijn de kosten niet aftrekbaar ?
Is de btw niet aftrekbaar ?

Nieuw: hof van beroep Gent 2 juni 2020

De fiscus verwerpt consultancykosten omdat noch de aard noch intentie of finaliteit ervan zou bewezen zijn.

Het hof staat de aftrek toe:
- De verklaringen van de belastingplichtige zijn niet tegenstrijdig of ongeloofwaardig.
- Een consistente feitenconstellatie ondersteunt de werkelijkheid van de prestaties.
- De facturatie is geloofwaardig, aannemelijk en courant voor de betreffende prestaties.
- Besluit: op basis van de samenloop van de consistente feitenconstellatie en de afwezigheid van enige andere oorzaak voor de betaling moet besloten worden dat de belastingplichtige heeft voldaan aan zijn bewijslast met een bewijs op basis van vermoedens.

Algemeen

- Het hebben van een factuur volstaat niet om de fiscale aftrekken te garanderen.

- De fiscus kan een aftrek niet verwerpen op basis van de enkele vaststelling dat de factuur onvoldoende gedetailleerd is. De belastingplichtige mag (en tegelijk moet !) steeds het (bijkomend) bewijs leveren dat de gemaakte kosten beroepsmatig en verantwoord zijn. Dit kan aan de hand van alle mogelijke bewijsmiddelen van gemeen recht behalve de eed.

  bv. bestelbonnen, offertes, leveringsnota's, brieven, e-mails, verslagen, enz.
  bv. ook: feitelijke vermoedens (logische afleiding uit bekende feiten; ernstige, precieze en met elkaar overeenstemmende aanwijzingen)

- Teneinde fiscale discussies te vermijden is het steeds aangewezen om voldoende detail op te nemen op een kostenfactuur of in een bijlage bij de factuur.

Werkvennootschap en bedrijfsleider
Wie draagt welke kosten ?
_____ (02/2019)

Situering

Een bedrijfsleider maakt kosten in het kader van de uitoefening van zijn activiteiten en/of die van zijn vennootschap. Zijn deze kosten bij hem “sowieso” aftrekbaar of kan de fiscus opwerpen dat bij de bedrijfsleider geen kosten aftrekbaar zijn die eigen zijn aan de vennootschap zelf en haar activiteit ?

Het Hof van Cassatie heeft zich hierover recentelijk opnieuw uitgesproken.

Hof van Cassatie 7 april 2016

Het Hof van Cassatie oordeelde met een eerder streng principe:
- De aftrek door een bedrijfsleider van een bezoldiging aan een helpend gezinslid kan enkel indien de bezoldiging inherent is aan de uitoefening van zijn beroep.
- M.a.w. de betaalde bezoldiging moet inherent zijn aan zijn activiteit als bedrijfsleider van de vennootschap en derhalve niet aan de maatschappelijke activiteit van de vennootschap zelf.
- Er moet dus in concreto nagegaan worden of de activiteit van het helpende gezinslid ten goede komen aan de bedrijfsleider en niet aan de vennootschap.

In casu had het hof van beroep van Gent dit niet geverifieerd en daarom werd het arrest (dd. 17 december 2013) verbroken door het Hof van Cassatie.

Hof van beroep Gent 3 januari 2017

Feiten:
- Activiteit: aanneming van werken.
- De bedrijfsleider trekt de bezoldiging aan helpende familieleden af.

De fiscus weigert de aftrek omdat het volgens hem gaat om kosten eigen aan de vennootschap.

Het hof geeft de belastingplichtige gelijk:
- De aftrek door de bedrijfsleider is mogelijk als de uitgave inherent is aan de uitoefening van zijn beroepsactiviteit.
- De bedrijfsleider moet aantonen dat de activiteit van het gezinslid past binnen zijn activiteit als bedrijfsleider en de kost aldus gemaakt werd om zijn bezoldiging als bedrijfsleider te verkrijgen of behouden.

- In casu acht het hof dit bewezen: de gezinsleden hielpen wel degelijk bij de organisatorische en operationele taken van de bedrijfsleider en dus bij de verkrijging van zijn bezoldigingen.
- Dat de werkzaamheden door de familieleden ook als werknemer van de vennootschap hadden kunnen uitgevoerd worden, doet niet terzake (opportuniteitsoordeel).
- Besluit: de werkzaamheden van het familielid staan in rechtstreeks verband met de concrete beroepsactiviteit van de bedrijfsleider, dus de kost is aftrekbaar bij hem.

Hof van beroep Antwerpen 17 januari 2017: belastingplichtige in het gelijk …

Feiten:
- Betaling door een bedrijfsleider van vergoedingen aan derden voor door hen geleverde diensten die volgens de bedrijfsleider betrekking hebben op zijn taken als bedrijfsleider. De uitbesteding aan derden wordt verantwoord door o.a. tijdsgebrek en specifieke competenties van die derden.
- De bedrijfsleider trekt deze vergoeding af als beroepskost.

De fiscus weigert de aftrek:
- Het mandaat van bedrijfsleider is persoonsgebonden en kan niet uitbesteed worden aan derden.
- Sommige diensten zijn kosten van de vennootschap en niet van de bedrijfsleider.

Het hof geeft de belastingplichtige gelijk:
- De bedrijfsleider mag kosten aftrekken die hij maakt om zijn beroepsinkomen te verkrijgen of behouden.
- Om dit te beoordelen moet naar de concrete totale werkzaamheid van de bedrijfsleider gekeken worden.
- De kosten zijn aftrekbaar als deze de taken betreffen die gedekt worden door zijn bedrijfsleidersbezoldiging.
- In casu is aan deze voorwaarden voldaan, dus is de kost aftrekbaar.

… maar teruggefloten door het Hof van Cassatie (23 november 2018)

Het Hof van Cassatie oordeelt strenger/genuanceerder:
- Als een bedrijfsleider beroepskosten wil aftrekken, moet hij bewijzen dat deze kosten hem eigen zijn en gemaakt werden om de eigen belastbare inkomsten te verwerven of behouden.
- De rechters in beroep oordeelden dat de kosten aftrekbaar waren omdat een bedrijfsleider naast leidinggevende taken ook taken kan hebben die tot de eigenlijke vennootschapsactiviteit behoren en waarvoor hij aftrekbare kosten kan hebben.
- De rechters in beroep hebben niet vastgesteld dat de betreffende kosten inherent zijn aan de activiteit als bedrijfsleider en niet aan de activiteit van de vennootschap.
- Hun besluit is in het specifieke dossier dan ook niet voldoende verantwoord.

Opmerking: is zelf kosten aftrekken fiscaal nadelig ?

De vraag blijft in de meeste dossiers waarom een bedrijfsleider persoonlijk kosten zou maken en aftrekken die even goed door zijn vennootschap kunnen gedragen worden.
Alzo “verliest” de bedrijfsleider immers de facto zijn beroepskostenforfait waar hij sowieso recht op heeft als hij geen beroepskosten bewijst.

Wat met een managementvennootschap ?

De vraag stelt zich of deze redenering ook doorgetrokken kan/moet worden naar de situatie waarin een bedrijfsleider zijn mandaat in de werkvennootschap uitoefent via een bedrijfsleiders/managementvennootschap en deze vennootschap een aantal kosten draagt.

Ook hier kan in voorkomend geval de vraag gesteld worden of de kosten van de bedrijfsleidersvennootschap terecht door deze werden gedragen dan wel dat (een aantal van) die kosten eigenlijk ten laste moeten vallen van de werkvennootschap.
Dit zal in elk concreet dossier apart moeten beoordeeld worden.

Wat met contractuele afspraken ?

Er zijn ook vele situaties waarin er tussen bedrijfsleiders (bv. associés) of tussen werkvennootschap en bedrijfsleider(svennootschap) afgesproken wordt welke kosten door de werkvennootschap dan wel persoonlijk resp. door de eigen vennootschap van de bedrijfsleider gedragen worden.

Dit kan bijvoorbeeld gaan om kosten die weliswaar beroepsmatig zijn maar waarin de individuele associés een zekere vrijheid willen behouden in de keuze van de aard, omvang en/of prijs van de kosten (bv. voertuigen, restaurantkosten, representatiekosten, gsm’s, kosten van computer en internet, enz.). De kostprijs ervan kan dan binnen bepaalde afspraken doorgerekend worden of wordt geacht begrepen te zitten in de vergoeding die de bedrijfsleider ontvangt.

Dergelijke afspraken kunnen o.i. zeker fiscaal gehonoreerd worden en hoeven in principe zeker niet te leiden tot een discussie aangaande de aftrekbaarheid ervan onder de vraag of ze wel door de juiste persoon gedragen werden.

Opgepast !
Gezien het gevoelige karakter van de aftrekbaarheid van dergelijke kosten is het aangewezen dit zoveel als mogelijk te verantwoorden (bv. geschreven afspraken, motivatie van de bezoldiging op papier zetten, enz.).

Vennootschap en bedrijfsleider
Wie draagt welke kosten ?
Huwelijk
_____ (05/2017)

Situering

De vraag of huwelijkskosten beroepsmatig aftrekbare kosten (kunnen) zijn, maakt bij fiscale controles regelmatig het voorwerp uit van discussies en kwam in het verleden dan ook al meermaals in de rechtspraak aan bod.

Hof van beroep Gent 13 december 2016

Feiten:
- De zoon van een bedrijfsleider is zelf ook werkzaam in de bedrijven van zijn vader; het plan is dat de zoon zijn vader ook zal opvolgen in de bedrijvengroep.
- De zoon huwt; het huwelijksfeest bestaat uit verschillende delen en op één ervan zijn quasi uitsluitend beroepsmatige relaties aanwezig (klanten, leveranciers, personeel, transporteurs, enz.).
- De bedrijfsleider trekt de kosten ervan af als restaurantkost (69%).

De fiscus, daarin gevolgd door het hof, weigert de aftrek:
- Huwelijkskosten hebben in wezen een privékarakter en zijn dus in principe niet aftrekbaar (artikel 49 en 53, 1° WIB 1992).
- De belastingplichtige moet aantonen dat, in afwijking van dit principe, de betreffende kosten eigenlijk geen “private huwelijkskosten” zijn maar wel beroepskosten gemaakt met het oog op het verwerven of behouden van beroepsinkomsten.
- In casu, vermits de bedrijfsleider deze kosten persoonlijk aftrekt, moet dit bewijs geleverd worden in hoofde van de bedrijfsleider zelf.
- Het hof acht dit bewijs niet geleverd.
  Het eventuele bewijs dat de kosten nuttig zijn voor de (groeps)vennootschappen, is nog geen bewijs van een nuttig verband met de persoonlijke inkomsten van de bedrijfsleider.
- Er blijkt nog een andere bedrijfsleider te zijn, die in voorkomend geval ook zou profiteren van deze kosten; in dat geval is het onaanvaardbaar dat de bedrijfsleider deze kosten alleen draagt.

Bedenking

- Blijkbaar wordt niet zozeer het principe van de aftrekbaarheid van huwelijkskosten in vraag gesteld, maar gaat de discussie eerder over het leveren van het bewijs van het beroepsmatige karakter van de betreffende kosten.

- Dat de bedrijfsleider deze kosten persoonlijk heeft afgetrokken, bemoeilijkt blijkbaar de aftrekbaarheid. Het hof suggereert immers dat de kosten moeten gedragen worden door eenieder die voordeel haalt uit de betreffende kosten.

Hervorming vennootschapsbelasting
Vooruitbetaalde kosten
Geen aftrek meer in één keer
_____ (08/2018)

Situering

Vooruitbetaalde kosten mogen fiscaal in één keer afgetrokken worden (mits passende boekhoudkundige verwerking). Daarmee wijkt de fiscaliteit eigenlijk af van de boekhoudregels (overeenstemmingsprincipe – gebruik van overlopende rekeningen).
Dit staat ook met zoveel woorden in de administratieve richtlijnen (bv. ComIB 49/6 en 49/13) en werd in het verleden meermaals bevestigd, bijvoorbeeld door de Rulingcommissie (nr. 2012.471 van 18 december 2012) of in de rechtspraak (bv. Antwerpen 17 maart 2015).

Een typevoorbeeld is de vooruitbetaalde huur:
- een vennootschap betaalde aan haar bedrijfsleider(s) in één keer de huur voor meerdere jaren en trok deze betaalde huur in één keer af als kost;
- dit terwijl de genieter van de huur niet in één keer belast wordt, maar deze huur jaarlijks aangeeft in de personenbelasting voor het bedrag dat betrekking heeft op dat betreffende jaar (cf. ComIB 13/5, 6°).

Daarin komt nu verandering.

Nieuw

Het nieuwe artikel 195/1 WIB 1992 (ingevoerd door de wet van 25 december 2017, *BS* 29 december 2017), dat van toepassing is in de vennootschapsbelasting, luidt als volgt:
“De kosten die werkelijk zijn betaald of gedragen, of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt in het belastbare tijdperk, en die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op een toekomstig belastbaar tijdperk, zijn slechts als beroepskosten aftrekbaar in het belastbare tijdperk waarin ze ofwel zijn betaald of gedragen, ofwel als schuld zijn geboekt, alsmede in de volgende belastbare tijdperken, in verhouding tot het gedeelte van die kosten dat betrekking heeft op dat belastbare tijdperk.”

Aldus is het voortaan onmogelijk om vooruitbetaalde kosten in één keer af te trekken in het jaar van de betaling. Dit komt neer op de fiscale invoering van het matching principle: voortaan zijn de betaalde kosten enkel aftrekbaar in verhouding tot het gedeelte van die kosten dat betrekking heeft op het betreffende belastbaar tijdperk.

Meer nog, deze regel geldt ook voor de kosten die nog niet betaald zijn maar wel geboekt omdat ze het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen.

Inwerkingtreding

Aanslagjaar 2019 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018.

Praktische bedenkingen

- De afschaffing van de mogelijkheid om deze kost in één keer af te trekken, staat niet gelijk met een “verbod om kosten vooruit te betalen”.
  Een vooruitbetaling blijft dus nog steeds mogelijk om bijvoorbeeld geld uit de vennootschap te halen of een debetstand R/C aan te zuiveren.

- Welke kosten worden hier geviseerd ?
  De wettekst (zie hierboven) is zeer ruim geformuleerd: het gaat niet alleen om (vooruitbetaalde) huur, maar om alle kosten die voor een deel betrekking hebben op een later boekjaar, bijvoorbeeld:
  - verzekeringspremies;
  - verkeersbelasting;
  - abonnementen;
  - vergoedingen voor een onderhoudscontract;
  - vooruitbetaalde interesten;

- Wat met een grote eerste aanbetaling bij de renting van een voertuig ?
  De CBN aanvaardt een onmiddellijke boekhoudkundige aftrek indien de betaling een werkelijke waardedaling van het geleasde goed reflecteert.

- In de circulaire van 10 april 2018 (2018/C/43) schrijft de fiscus dat de nieuwe regeling niet van toepassing is op de backservice-premies die door een vennootschap betaald worden in het kader van een groepsverzekering of IPT.

- Gezien de inwerkingtreding (aanslagjaar 2019 verbonden aan belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018) kunnen nog vooruitbetaalde kosten betaald én in één keer afgetrokken worden in boekjaren:
  - die verbonden zijn aan aanslagjaar 2018;
  - die verbonden zijn aan aanslagjaar 2019 maar aangevangen zijn vóór 1 januari 2018.

  Opgepast: in de circulaire van 10 april 2018 (2018/C/43) schrijft de fiscus:
  - dat, enerzijds, huurgelden die per 31 december 2017 betaald of gedragen zijn of het karakter van zekere en vaststaande schulden hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt, in principe volledig aftrekbaar zijn,
  - maar dat er bij elk oneigenlijk gebruik sprake zou kunnen zijn van de toepassing van de antimisbruikbepaling, bijvoorbeeld wanneer de vennootschap in 2018 alsnog beslist tot de boeking van huurgelden voor meerdere jaren.

- Artikel 195/1 WIB 1992 is van toepassing in de vennootschapsbelasting (en de BNI-vennootschappen) maar niet in de personenbelasting. Daar blijft de aftrek in één keer wel mogelijk.

Kosten - Algemeen
Aftrek in het juiste jaar
_____ (1)(05/2005)

Situering

Het gebeurt regelmatig dat kosten fiscaal niet in het jaar ten laste worden genomen waarin zij eigenlijk verschuldigd zijn (bijvoorbeeld: factuur december pas geboekt in januari).
De rechtspraak heeft reeds geoordeeld dat dit niet correct is en dat de betreffende kost derhalve niet aftrekbaar is in dat jaar.

Gent 5 oktober 2004: interesten

Er werden interesten betaald in 1993 die contractueel eigenlijk verschuldigd waren per 31 december 1992. De vennootschap trok deze interesten af in 1993.

Volgens het hof gebeurde dit ten onrechte. De interesten waren verschuldigd per 31 december 1992 en moesten dus op dat ogenblik afgetrokken worden.

Een belastingplichtige heeft geen keuze om kosten af te trekken ofwel op het ogenblik van zekere en vaststaande schuld, ofwel op het ogenblik van de betaling.

Moraal van het verhaal: zorg ervoor dat kosten in het juiste jaar in het resultaat terecht komen, zo niet riskeert u de niet-aftrekbaarheid ervan (met eventueel geen mogelijkheid meer tot bezwaar voor het jaar waarin de kosten wel mochten afgetrokken worden).

Opmerking: in bepaalde rechtsleer wordt deze uitspraak bekritiseerd.

Kosten - Algemeen
Aftrek in het juiste jaar
_____ (2)(10/2009)

Situering

Wanneer moeten of mogen kosten fiscaal afgetrokken worden?

Het antwoord op deze vraag is fiscaal relevant: immers, indien een kost in het “verkeerde” jaar wordt afgetrokken, wordt de aftrek terecht geweigerd.

Antwerpen 17 februari 2009

De fiscale regels (o.a. art. 49 WIB 1992) staan niet toe dat de belastingplichtige kan “kiezen” tussen een boeking bij het verkrijgen van een zeker en vaststaand karakter resp. een boeking bij de effectieve betaling.

Andere rechtspraak in dezelfde zin:
- Gent 27 juni 2006;
- Gent 5 oktober 2004.

Antwerpen 23 juni 2009

Om aftrekbaar te zijn moeten de kosten tijdens het belastbaar tijdperk zijn gedaan of gedragen. Dit betreft de kosten die tijdens dat tijdperk werkelijk werden betaald of gedragen of het karakter van zekere of vaststaande schuld of verliezen hebben verworven en als zodanig worden geboekt.

Het fiscaal recht bevat op dit punt geen afwijkende bepalingen t.o.v. het boekhoudrecht, dat voorschrijft dat een schuld moet worden geboekt op het moment dat ze ontstaat, d.w.z. een zeker en vaststaand karakter verkrijgt.
Derhalve moet de schuld fiscaal in aftrek worden gebracht zodra ze zeker en vaststaand is.

In casu:
- het betreft een boete opgelegd door de Raad voor de Mededinging;
- de beslissing van de Raad dateert van 21 januari 1999;
- de onderneming had de boete reeds geboekt en afgetrokken in 1998;
- volgens het Hof kon de boete pas in 1999 als een vaststaande en definitieve schuld worden beschouwd;
- besluit: geen aftrek in 1998.

Kosten - Algemeen
Aftrek in het juiste jaar
_____ (3)(09/2016)

Situering

Om aftrekbaar te zijn moet een kost in het juiste boekjaar opgenomen worden. Uit een recent vonnis blijkt nog maar eens dat de belastingplichtige terzake geen keuze heeft.

Rb. Gent 8 maart 2016

Feiten:
- Een vennootschap ontvangt een factuur in jaar 1.
- Ze betaalt deze factuur in jaar 2.
- De vennootschap trekt de kost af in jaar 2.

De fiscus verwerpt de kostenaftrek voor jaar 2:
- Het eenjarigheidsbeginsel vereist dat de kost wordt afgetrokken in het juiste jaar en dat is voor een kost het jaar waarin de kost het karakter verwerft van een zekere en vaststaande schuld, in casu in jaar 1.
- De belastingplichtige heeft niet de keuze om de kost pas af te trekken in een volgend jaar, nl. het jaar van de betaling.

De rechtbank geeft de fiscus gelijk (met ook de vaststelling dat het blijkbaar niet om vooruit gefactureerde kosten ging die kunnen toegewezen worden aan het volgende boekjaar).
Het fiscaal recht bevat op dit punt geen afwijkende bepalingen t.o.v. het boekhoudrecht, dat voorschrijft dat een schuld moet worden geboekt op het moment dat ze ontstaat, d.w.z. een zeker en vaststaand karakter verkrijgt.

Bedenking: vaste rechtspraak !

Deze stellingname is zeker niet nieuw: de rechtspraak heeft dit principe in het verleden reeds meerdere keren bevestigd (bv. Antwerpen 23 juni 2009, Antwerpen 17 februari 2009, Gent 27 juni 2006, Gent 5 oktober 2004).

Waarschuwing: geen rechtzetting meer mogelijk ?

Het “te laat” aftrekken van een kost brengt in de praktijk vaak een extra probleem mee: op het ogenblik dat de fout vaststaat, is de kans reëel dat er geen procedurele mogelijkheid meer bestaat om de aftrek alsnog te kunnen toepassen in het voorgaande jaar (de bezwaartermijn – zes maanden na het aanslagbiljet – voor dat vroegere jaar zal meestal verstreken zijn en een ambtshalve ontheffing is hiervoor niet mogelijk).

Dit in tegenstelling tot het “te vroeg” aftrekken van een kost: de rechtzetting door aftrek in een later jaar zal dan vaak wel nog mogelijk zijn.

Praktische tip: bij het afsluiten van een boekjaar moet grondig nagegaan worden of alle kosten die betrekking hebben op dat boekjaar (maar bijvoorbeeld pas verwerkt werden in het begin van het volgend boekjaar), correct werden opgenomen in de boekhouding.

Interesten voor meerdere jaren
In welk jaar aftrekbaar?
_____ (10/2009)

Situering

Het is van groot belang om kosten in het juiste jaar af te trekken.
Immers, een aftrek in het verkeerde jaar leidt tot verwerping van de betreffende kosten.

Antwerpen 17 februari 2009

Een bedrijfsleider stelt gedurende meerdere achtereenvolgende jaren geld ter beschikking van de vennootschap. Gedurende deze jaren betaalt noch boekt de vennootschap interesten op deze leningen. Na zes jaar betaalt de vennootschap interesten aan de bedrijfsleider voor de ganse voorbije periode.

Het hof verwerpt de aftrek van de interesten die betrekking hebben op voorgaande jaren:

- Volgens artikel 49 WIB 1992 zijn aftrekbaar voor een bepaald boekjaar: de kosten die in dat boekjaar het karakter van een zekere en vaststaande schuld hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt.
- De boekhoudregels werken door in de fiscaliteit tenzij de fiscale wet er uitdrukkelijk van afwijkt.
- Volgens de boekhoudwetgeving moet een schuld geboekt worden wanneer ze een zeker en vaststaand karakter heeft verkregen.
- Deze regel geldt ook voor de bepaling van de fiscale aftrek.
- Besluit: de fiscale aftrek gebeurt wanneer de kost betaald of gedragen wordt, tenzij hij vroeger reeds een zeker en vaststaand karakter heeft verkregen.
- De fiscale regels (o.a. art. 49 WIB 1992) staan niet toe dat de belastingplichtige kan “kiezen” tussen een boeking bij het verkrijgen van een zeker en vaststaand karakter resp. een boeking bij de effectieve betaling.

Andere rechtspraak in dezelfde zin: Gent 5 oktober 2004.

Bedenking: deze situatie verschilt van het geval waarbij bedrijfsleider en vennootschap contractueel overeenkwamen dat slechts interesten zouden verschuldigd zijn indien de vennootschap op een bepaald ogenblik (bv. na drie jaar) aan bepaalde voorwaarden zou voldoen (bv. voldoende eigen vermogen resp. winst resp. cashflow) (= opschortende voorwaarde).

Aftrekbare beroepskosten
Motorrijlessen
_____ (09/2015)

Situering

Om beroepsmatig aftrekbaar te zijn, moeten kosten voldoen aan de basisvoorwaarden voor aftrekbaarheid zoals voorgeschreven in artikel 49 WIB 1992: ze moeten (onder andere) gedaan of gedragen zijn om beroepsinkomsten te verwerven of behouden.

Rb. Brugge 22 oktober 2013 en hof van beroep Gent 13 januari 2015: geen aftrek

Een belastingplichtige beslist om in de toekomst een motorfiets te gebruiken voor zijn beroepsverplaatsingen. Daartoe moet hij lessen volgen en een (motor)examen afleggen. Hij wil de betreffende kosten aftrekken.

De fiscus weigert de aftrek van de kosten en wordt daarin gevolgd door de rechtbank te Brugge: als argument wordt onder andere gesteld dat de belastingplichtige ook zonder de motor steeds belastbare inkomsten genoot, dat de betreffende kosten dan ook niet noodzakelijk zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of behouden, dat het hier gaat om het verwerven van een algemene vaardigheid en dus een privé-uitgave.

Het hof van beroep te Gent bevestigt het vonnis (de kosten voor een algemeen bruikbare vaardigheid zijn niet aftrekbaar; de vergelijking met een opleiding tot vrachtwagenchauffeur of buschauffeur gaat in de regel niet op; dat de gebruikskosten wel aftrekbaar zijn, is niet relevant).

Kritiek?

O.i. kunnen bij deze uitspraken toch vraagtekens geplaatst worden.
Vele andere rechtspraak behandelt eveneens aspecten die in onderliggend geval aan bod kwamen en besluit daarbij regelmatig tot (gedeeltelijke) aftrek als beroepskosten.
Enkele voorbeelden van besluitvorming:

- Kosten zijn aftrekbaar als zij “inherent zijn aan de beroepsuitoefening” of nog “effectief gebruikt worden voor de beroepsuitoefening”, zoals *in concreto* uitgeoefend.
- De fiscus mag zich niet uitspreken over de keuze van de belastingplichtige hoe zijn beroepsactiviteit uit te oefenen (*cf*. “geen opportuniteitsbeoordeling door de fiscus”).
- Iemand die een beroep uitoefent en kosten maakt om de beroepsuitoefening te verbeteren, mag deze kosten fiscaal aftrekken. Het is niet de bedoeling dat de fiscus de aftrek weigert van elke kost die “niet strikt noodzakelijk” is om de beroepsinkomsten te verwerven.
  Zal de fiscus de aftrek weigeren van de kosten van een nieuwe wagen omdat er nog kon gereden worden met de oude en alzo ook de beroepsinkomsten konden verkregen worden zonder extra kosten?
- Was het hier niet meer aangewezen om het beroepsmatige resp. privégebruik van de motorfiets te bepalen en vervolgens de kosten volgens deze verhouding gedeeltelijk af te trekken?

Beroepskosten
Ooroperatie en gehoorprothese
_____ (01/2014)

Situering

Kosten moeten aan bepaalde voorwaarden voldoen om beroepsmatig aftrekbaar te zijn (o.a. noodzakelijk voor de beroepsuitoefening, gemaakt om beroepsinkomsten te verwerven of behouden, enz.).

Vaak wordt aangenomen dat persoonlijke kosten met bijvoorbeeld een sociaal, familiaal of gezondheidskarakter een zuiver persoonlijk en privaat karakter hebben.
Bijvoorbeeld: kosten van kinderopvang (ondanks de noodzaak ervan om te kunnen gaan werken), kosten van een bril (ondanks de noodzaak ervan om behoorlijk te kunnen werken).

Anderzijds zijn er dan weer gelijkaardige kosten waarvan de rechtspraak oordeelt dat zij wel, zij het normaliter deels, beroepsmatig kunnen afgetrokken worden.
Bijvoorbeeld: sociale contacten met een bewezen nut voor het beroep (serviceclub, golfclub, diverse lidmaatschappen en activiteiten).

Rechtspraak over ooroperatie en gehoorprothese

Een advocaat heeft ernstige gehoorproblemen: hij ondergaat een ooroperatie en laat een gehoorprothese inplanten. Onder andere uit medische attesten blijkt dat deze maatregelen noodzakelijk zijn om zijn beroep verder te kunnen uitoefenen.

De professionele vennootschap van de advocaat wil deze kosten aftrekken.

De fiscus weigert de aftrek.

De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (vonnis d.d. 22 februari 2010) alsook het hof van beroep te Antwerpen (arrest d.d. 11 september 2012) aanvaarden een gedeeltelijke aftrek (omdat de betreffende ingrepen ook relevant zijn voor zijn privéleven).
Het hof vindt een 50/50-verhouding daarbij redelijk.

Opmerking: het hof komt niet tegemoet aan het argument van de fiscus dat de betreffende kosten moeten beoordeeld worden als kosten van persoonlijke aard in hoofde van de zaakvoerder.

Eindejaarsoptimalisatie
Zekere en vaststaande schuld
Geen terugwerkende kracht
_____ (12/2007)

Situering

De vraag welke kosten in welk boekjaar moeten ten laste komen, is een vaak voorkomend probleem bij de eindejaarsverrichtingen.

Het concrete geval betrof een verzekeringscontract:
- dat gesloten werd op 17 september 1991,
- waarvan de eerste premie betaald werd op 25 september 1991,
- maar waarvan de aanvangsdatum 31 december 1990 was.

Argument belastingplichtige

Ten gevolge van de retroactieve werking was de premie betaalbaar vanaf 1990 en bijgevolg reeds een zekere en vaststaande schuld voor boekjaar 1990.

Hof van beroep Gent (24 april 2007)

Het hof gaat niet akkoord met de belastingplichtige.

Vermits einde 1990 de verzekeringsovereenkomst nog niet getekend was, kon er geen sprake zijn van een schuld (en dus een kost) in 1990.

De schuld is pas ontstaan bij de ondertekening van de overeenkomst. De eventuele retroactieve werking kan geen afbreuk doen aan de toepassing van de fiscale wet (die van openbare orde is). Derhalve is er sprake van een overschatting van een passief in 1990.

Besluit: voorzichtigheid bij eindejaarsoptimalisatie

In de praktijk van de eindejaarsoptimalisaties moet de nodige voorzichtigheid aan de dag gelegd worden. Al te vaak worden na het einde van het betreffende boekjaar nog “maatregelen” genomen om het resultaat ervan naar eigen wens aan te passen.

Dit arrest leert vooral dat het “achteraf” realiseren van oplossingen niet voor de hand liggend is en kritisch moet geanalyseerd worden op de fiscale correctheid.

Kosten voorafgaand aan de ingebruikname voor beroep
_____ (06/2009)

Situering

Op het einde van een boekjaar stelt u vast dat er zich kosten in de boekhouding bevinden voor een onroerend goed dat nog niet in gebruik is genomen (bijvoorbeeld: nieuwbouw, aankoop en verbouwing van een bestaand gebouw).
Zijn deze kosten aftrekbaar?

Gent 17 april 2007

Het hof van beroep te Gent bevestigt de aftrekbaarheid van kosten gemaakt aan een onroerend goed met het oog op het toekomstige beroepsmatige gebruik ervan, zelfs al realiseert dit gebruik zich pas in een later belastbaar tijdperk.
Concreet verwijst het hof naar de gemaakte plannen voor de werken gecombineerd met de aard van de beroepswerkzaamheid en de organisatie van het beroep. Aan de hand hiervan kunnen de vragen beantwoord worden of en in welke mate het gebruik voor het beroep zich zal manifesteren.

Opmerking
Dit is voor een vennootschap zeker relevant in het geval van een gebouw dat deels door de vennootschap en deels door een bedrijfsleider (voor private bewoning) gebruikt wordt. Alsdan kan zich bijvoorbeeld de vraag stellen of de betreffende werken door de vennootschap dan wel door de bedrijfsleider moeten gedragen worden.

Gent 22 april 2008

Een kinesist verwerft een onroerend goed om zijn praktijk in uit te oefenen. De kosten betreffen registratierechten, aktekosten, verbouwing, interesten, kosten van een lening, enz.

De fiscus verwerpt de aftrek van deze kosten: het gebouw wordt nog niet gebruikt voor de beroepsactiviteit op het ogenblik dat de kosten gemaakt worden.

Het hof van beroep te Gent aanvaardt de aftrek wel: de band tussen de kosten en de beroepswerkzaamheid werd afdoende aangetoond (dat de onroerende investering tijd vergt, vormt geen probleem voor de aftrek van de kosten).

Opmerking: niet nieuw!

Ook in vroegere rechtspraak kwamen gelijkaardige problematieken (kosten en afschrijvingen van investeringen die pas in een later belastbaar tijdperk in gebruik worden genomen) reeds aan bod, met gelijkaardige conclusies.

Kosten met 120% aftrek
Afschaffing vanaf aanslagjaar 2021
_____ (09/2019)

Situering

Ingevolge de zogenaamde tweede fase van het Zomerakkoord (en andere wetgeving) moet u vanaf 1 januari 2020 resp. aanslagjaar 2021 rekening houden met een hele reeks nieuwe fiscale regels. Met het jaar 2020 in het vooruitzicht brengen wij deze maatregelen nog eens kort voor u in herinnering. Eén daarvan betreft de (grotendeelse) afschaffing van de 120% aftrekbaarheid van een aantal kosten.

Nieuw

Op vandaag zijn er vier soorten kosten die voor 120% aftrekbaar zijn:
- kosten van door de werkgever (of een groep werkgevers) georganiseerd gemeenschappelijk vervoer van personeelsleden tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling met minibus, autobus of autocar;
- kosten van beroepsmatige beveiliging (aansluiting op een vergunde alarmcentrale, beroep doen op een vergunde bewakingsonderneming voor het verrichten van beveiligd geldtransport of voor het toezicht op en de bescherming van roerende en onroerende goederen);
- kosten van een elektrisch voertuig (zonder CO_2-uitstoot);
- kosten van het gebruik van een fiets/rijwiel door personeelsleden of bedrijfsleiders voor hun woonwerkverplaatsingen.

Deze 120% aftrek wordt grotendeels afgeschaft:
- In de vennootschapsbelasting worden de vier gunstregimes afgeschaft.
- In de personenbelasting geldt de afschaffing voor de kosten van collectief vervoer en van elektrische voertuigen.

Besluit: de 120% aftrek blijft enkel nog bestaan in de personenbelasting en dit voor twee soorten kosten, nl. kosten van beroepsmatige beveiliging en kosten van fietsen gebruikt voor het woonwerkverkeer.

Inwerkingtreding

De (grotendeelse) afschaffing geldt met ingang van aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt vanaf 1 januari 2020.

Zetel van de vennootschap
Werkelijke zetel
Aftrek kosten
_____ (03/2011)

Situering

Er bestaat reeds vele jaren een praktijk waarbij vennootschappen hun maatschappelijke zetel om fiscale redenen op een bepaald adres plaatsen, bijvoorbeeld om minder of vlottere controles te ondergaan (zetel in grote steden) of om minder belastingen te betalen (zetel in buitenland).

Het is daarbij van essentieel belang voor ogen te houden dat de fiscale zetel van een vennootschap samenvalt met het adres waar de werkelijke leiding of nog het algemeen bestuur wordt uitgeoefend (nl. de plaats waar de voornaamste directie- en beheersorganen verenigd zijn, waar de kantoren van de centrale directie, van de centrale boekhouding e.d. gevestigd zijn, waar de algemene vergaderingen en de raden van bestuur plaatsvinden, enz.). Het gaat daarbij dus niet noodzakelijk om de zgn. maatschappelijke zetel ("officieel" adres) of om de plaats waar de vennootschap haar werkzaamheden effectief uitoefent.

Dit betreft dus een feitenkwestie die geval per geval moet beoordeeld worden.

Rb. Antwerpen 27 oktober 2010

Een vennootschap verplaatst haar maatschappelijke zetel naar een ander adres en brengt de kosten van het betreffende gebouw in aftrek (vnl. afschrijvingen).

Volgens de fiscus, daarin gevolgd door de rechtbank, is de fiscale zetel evenwel op het oude adres gebleven vermits de vennootschap nog steeds van daaruit wordt bestuurd: de centrale boekhouding, het archief, de kantoren van het personeel en de vertegenwoordigers bevinden zich daar en de directieleden verblijven er meestal.

Dit is bepalend voor de bevoegde controlediensten en voor het adres waarnaar de fiscale communicaties (bv. berichten van wijziging, aanslagbiljetten) moeten verstuurd worden.

Tevens worden, bij gebrek aan beroepsgebruik, de kosten verworpen van het gebouw waar de zetel zich zogenaamd bevond.

Doorrekening kosten
Restaurant
Receptie, relatie, representatie
Niet-specifieke beroepskledij
Jacht, visvangst, yachten en pleziervaartuigen, lusthuizen
(02/2022)

Situering

Als algemeen principe geldt voor de inkomstenbelastingen dat een aftrekbeperking moet toegepast worden bij de belastingplichtige die de factuur ontvangt (dus de “eerste in lijn”).

Hierop bestaat reeds een wettelijke uitzondering voor bepaalde autokosten (artikel 66 §2, 4° WIB 1992). Daarnaast past de fiscus in de praktijk een gelijkaardige uitzondering toe voor restaurantkosten en kosten van receptie/relatie/representatie.

De wet houdende diverse fiscale bepalingen van 21 januari 2022 (BS 28 januari 2022) breidt de wettelijke uitzonderingen aanzienlijk uit vanaf aanslagjaar 2022.

Nieuw

Er wordt een nieuw artikel 53/1 WIB 1992 ingevoerd. Volgens dit artikel geldt geen aftrekbeperking voor kosten of toekenningen bedoeld in artikel 53, 7° tot 9°, die aan derden worden doorgerekend, mits deze kosten of toekenningen uitdrukkelijk en afzonderlijk op een factuur zijn vermeld.

Het betreft volgende kosten:
- 53, 7°: niet-specifieke beroepskledij (aftrekbeperking: 100%);
- 53, 8°: receptiekosten en relatiegeschenken (aftrekbeperking: 50%);
- 53, 8°bis: restaurantkosten (aftrekbeperking: 31%);
- 53, 9°: kosten van allerlei aard met betrekking tot jacht, visvangst, yachten of andere pleziervaartuigen en lusthuizen (aftrekbeperking 100%).

De Memorie van Toelichting schrijft hierover:
- Deze regel heeft onder meer als doel de bestaande administratieve tolerantie wettelijk te verankeren die reeds toegepast werd voor de beperkingen van artikel 53, 8° en 8°bis WIB 1992.
- Volgens deze tolerantie wordt de aftrekbeperking niet toegepast in hoofde van een belastingplichtige die receptie- en restaurantkosten op een wijze die geen twijfel laat bestaan over de precieze draagwijdte van de transactie en voor hetzelfde bedrag doorrekent aan derden.
- Als voorwaarde voor de tolerantie geldt wel dat die derde op grond van artikel 53, 11°, WIB 1992 eveneens aan de beperking onderworpen zijn, zijnde derden die onderworpen zijn aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de belasting van niet-inwoners.

- Deze laatste voorwaarde kan echter leiden tot een concurrentieel nadeel voor belastingplichtigen wanneer zij receptie- en restaurantkosten doorrekenen aan klanten die niet onderworpen zijn aan de Belgische aftrekbeperking. In dit geval kan de belastingplichtige immers geen beroep doen op de huidige administratieve tolerantie. Daarom wordt deze vereiste niet overgenomen om zo enig concurrentieel nadeel te vermijden. Dit ligt trouwens in lijn met de geest van bovenvermelde administratieve tolerantie, waarbij de wettelijke beperking van de receptie- en restaurantkosten niet meer bij de belastingplichtige moet worden toegepast wanneer de aftrekbeperking reeds correct is toegepast bij de derde aan wie de kosten zijn doorgerekend of indien de aftrekbeperking bij deze derde niet van toepassing is.
- Naar aanleiding van deze wettelijke verankering wordt voorgesteld om de uitzondering ook van toepassing te maken op kosten voor relatiegeschenken en de kosten vermeld in artikel 53, 7° en 9°, WIB 1992. De redenering van de administratieve tolerantie, die nu wettelijk verankerd wordt, gaat immers ook voor deze kosten op.
- De belastingplichtige zal onomstotelijk moeten kunnen aantonen dat de kosten die hij aftrekt zonder aftrekbeperking volledig zijn doorgerekend.

Inwerkingtreding

Aanslagjaar 2022.

Onroerend goed gebruikt door de bedrijfsleider
Aftrek kosten
_____ (03/2022)

Situering

Reeds meerdere jaren is een discussie aan de gang in welke mate de kosten van een onroerend goed aftrekbaar zijn bij een vennootschap als dat onroerend goed gebruikt wordt door de bedrijfsleider(s).

Na een woelige periode met zeer uiteenlopende aanpak en standpunten bij controles en in de rechtspraak, lijkt zich sinds enkele jaren een evolutie voor te doen die tot op zekere hoogte voordelig is voor de belastingplichtige, zij het mits deze voldoet aan een concrete bewijslast.

Wij bespreken indicatief de actuele stand van zaken vanuit recente praktijkervaringen.

Drie theorieën

We stellen vast dat drie theorieën aan bod komen in de praktijk van deze materie:
- De bezoldigingstheorie.
- De meerwaardetheorie.
- De lusthuistheorie.

1° De bezoldigingstheorie

De rechtspraak lijkt nog meer een weg in te slaan die aansluit bij wat het Hof van Cassatie reeds een aantal jaren oordeelt (kort samengevat):
- De kosten gemaakt om een bezoldiging (in natura) te verschaffen, zijn aftrekbare kosten (bezoldigingstheorie).
- De belastingplichtige moet aantonen dat de kosten staan tegenover en verantwoord zijn door reële prestaties die door de bedrijfsleider geleverd worden.
  Dit bewijs moet geleverd worden in het concrete dossier en met concrete gegevens, dus niet met een algemene verwijzing naar geleverde prestaties of vanuit de vaststelling dat er een voordeel van alle aard belast wordt.

Enige recente rechtspraak (kleine selectie): Gent 19 maart 2019, Antwerpen 14 januari 2020, Gent 19 mei 2020, Gent 26 oktober 2021, Antwerpen 18 januari 2022.

De rechtspraak kijkt doorgaans wel streng toe op de bewijsvoering van de belastingplichtige: in meerdere uitspraken wordt de aftrek van de kosten geweigerd omdat de vennootschap nalaat op voldoende expliciete en concrete wijze het bewijs te leveren van de reëel door de bedrijfsleider geleverde prestaties.

Recente praktijkervaringen geven aan dat controlerende ambtenaren vaak de mogelijkheid geven aan de vennootschap om met concrete gegevens en stukken (dus niet in algemene bewoordingen) op redelijke wijze aan te tonen dat de bedrijfsleider voldoende reële prestaties levert die de vennootschap ten goede komen, op basis waarvan de aftrek van de kosten van het onroerend goed kan aanvaard worden.
Daar wordt vaak aan toegevoegd dat, naast het bewijs van de reëel geleverde prestaties, ook moet aangetoond worden dat de betreffende kosten van het onroerend goed precies gemaakt zijn met het doel om een bezoldiging aan de bedrijfsleider te verschaffen (dit verband tussen de gemaakte kosten en de vergoeding van prestaties wordt dan niet automatisch aanvaard). Daartoe is het dan bijvoorbeeld nuttig om dit jaarlijks expliciet te bevestigen op de algemene vergadering van de vennootschap of om een expliciete afspraak te hebben tussen de vennootschap en de bedrijfsleider aangaande de bezoldigingspolitiek van de vennootschap voor de bedrijfsleider.

Maar tegelijk geldt als praktijkervaring dat dit (nog) niet door alle ambtenaren gebeurt met hetzelfde enthousiasme laat staan met hetzelfde gemak …

2° Belegging met het oog op meerwaarde

Sommige rechtspraak aanvaardt ook dat de kosten van een onroerend goed aftrekbaar zijn als de vennootschap met de investeringen op duurzame wijze een vermogen opbouwt en in concreto op redelijke wijze kan aantonen dat een meerwaarde mag verwacht worden.

Maar dit wordt zeker niet zomaar en door alle rechters aanvaard als afdwingbaar principe.
Twee aandachtspunten die aan bod komen in de rechtspraak:

- Bestond bij de aankoop de intentie om een meerwaarde te verwerven/realiseren ?
- En ook hier kijkt de rechtspraak toe op de bewijsvoering door de belastingplichtige: de meerwaardeverwachting moet met concrete gegevens aangetoond worden (bv. schattingsverslag door een expert, relevante vergelijkingspunten); algemene en vage beweringen/vaststellingen zijn onvoldoende.

Een “standpunt” van de fiscus over deze meerwaardetheorie is ons op vandaag niet bekend. Het is dan ook moeilijk om in te schatten wat de concrete impact van en het nut van deze theorie is bij de verdediging van dossiers voor een belastingplichtige.

Enige recente rechtspraak (kleine selectie): Gent 3 december 2019, Antwerpen 14 januari 2020, Hof van Cassatie 25 juni 2020.

3° Lusthuis / aftrek kosten “boven” het voordeel

Een dissonant in dit verhaal, die tot nu toe eerder zelden aan bod komt, betreft de toepassing van de “lusthuis-regel” (artikel 53, 9° WIB 92):

- De kosten van zgn. lusthuizen zijn niet aftrekbaar,
- behalve indien en in zover de belastingplichtige bewijst dat deze kosten in de belastbare bezoldigingen van de bedrijfsleider zijn begrepen.

Daarbij wordt een lusthuis omschreven als een onroerend goed dat door de vennootschap aan de bedrijfsleider ter beschikking wordt gesteld voor zijn ontspanning. Deze regel is dan niet van toepassing op de eigen woning van de bedrijfsleider maar wel op een tweede verblijf.

Het Hof van Cassatie en het Grondwettelijk Hof hebben hierover geoordeeld dat, in gevallen waar toepassing gemaakt wordt van de uitzondering op de niet-aftrekbaarheid als een voordeel van alle aard belast wordt, deze regel eigenlijk gelijkloopt met de bezoldigingstheorie.

Maar dan stelt zich de vraag of de aftrekbaarheid van de kosten vervolgens moet beperkt worden tot het bedrag van het forfaitair geraamde voordeel van alle aard.
Waarbij dan weer kritisch kan opgemerkt worden:

- dat dit niet in de wettekst staat; tekstueel slaan de woorden indien en in zover op het bewijs van een voordeel en niet op het bedrag ervan;
- en dat de berekening van het voordeel van alle aard in een ander hoofdstuk van het wetboek staat en niet zomaar kan toegepast worden in deze materie; als algemene regel geldt trouwens dat een forfaitair geraamd voordeel van alle aard geacht wordt alle reëel gemaakte kosten te dekken.

Enige recente rechtspraak over de lusthuis-theorie: Grondwettelijk Hof 23 mei 2019, Gent 17 september 2019, Hof van Cassatie 25 juni 2020, Hof van Cassatie 4 november 2021.

Wij kunnen hier tenslotte opmerken dat een aantal controlediensten de facto een vergelijkbaar standpunt gebruiken/gebruikten: ze wensen de kosten te verwerpen in de mate dat deze meer bedragen dan het voordeel van alle aard of de geleverde bijdrage.

Het is op vandaag onduidelijk wat de eventuele concrete impact is of zal zijn van deze beoordelingsmethodes.

Slotbedenking: breder nadenken over optimalisatie ?

Natuurlijk blijft de eerste vraag bij de optimalisatie van een dossier: wat is in het concreet geval het interessantste, persoonlijk aankopen of met de vennootschap aankopen (volle eigendom, mede-eigendom, vruchtgebruik, opstal, enz.) ?

En daarbij kan de kritische vraag gesteld worden of het in vele gevallen sowieso niet interessanter is om een onroerend goed dat door de bedrijfsleider zelf gebruikt wordt (voorbeelden bij uitstek: de eigen woning en het tweede verblijf), persoonlijk te verwerven en niet met de vennootschap. Dit zeker als er ook de mogelijkheid is om het onroerend goed tegen een fiscaal aanvaardbare kostprijs persoonlijk te verwerven (bv. voorschot IPT/groepsverzekering, kapitaalvermindering, dividendpolitiek).
Daarbij spelen dan zeer uiteenlopende argumenten, zoals ook familiale planning tussen partners, successieplanning, meerwaarden, vereffening vennootschap, enz. waarbij zeker ook elementen op middellange en lange termijn in rekening moeten gebracht worden.

Voordeel van alle aard
Boeking op lopende rekening
Begeleidende vermelding
_____ (11/2018)

Situering

Op vandaag is er heel wat te doen rond de aftrek van kosten van een onroerend goed dat door een bedrijfsleider gebruikt wordt voor private doeleinden. Daarbij wordt een hele resem argumenten over en weer uitgewisseld in de rechtspraak, met wisselend succes, nu eens voor de fiscus en dan weer voor de belastingplichtige.

Boeking voordeel op lopende rekening

Deze argumenten gaan soms zeer gedetailleerd in op de verwerking van de toepasselijke voordelen van alle aard:

- Werd er een voldoende voordeel van alle aard belast in de personenbelasting ?
- Of werd dit voordeel op de lopende rekening geboekt ?
- En hoe werd dit dan benoemd bij die boeking: huur ? terugbetaling voordeel ?

Tip: aangepaste vermelding op lopende rekening

Sommige rechtspraak (bv. Gent 20 juni 2017, Antwerpen 6 maart 2018) gaat zover om te oordelen dat de boeking op de lopende rekening een erkenning inhoudt door de vennootschap dat het niet om een bezoldiging gaat; blijkbaar stelt dit probleem zich niet als het voordeel belast wordt in de personenbelasting. Deze stelling ondermijnt dan weer de argumentatie van de belastingplichtige dat de kosten aftrekbaar zijn omdat zij deel uitmaken van de bezoldigingspolitiek (toepassing van de zogenaamde bezoldigingstheorie).
Opmerking: deze stelling geldt a fortiori als er huur geboekt en/of betaald wordt.

Enige kritische bedenking lijkt hier wel op zijn plaats.
Immers, artikel 18 KBWIB voorziet in §4 uitdrukkelijk dat, als er een voordeel van alle aard is, het te belasten voordeel (= bezoldiging) moet verminderd worden met de bijdrage van de verkrijger van het voordeel. Dus is er de wettelijke mogelijkheid voor de genieter om een vergoeding te betalen voor het genoten voordeel, dit alles binnen de bezoldigingspolitiek en de berekening van de te belasten bezoldiging.

Daarom: als u het voordeel niet wenst te laten belasten in de personenbelasting, is het aangeraden, teneinde via de vermelding op de lopende rekening uitdrukkelijk te bevestigen dat de terbeschikkingstelling voor privaat gebruik wel degelijk een onderdeel is van de toegekende bezoldigingen, om de tussenkomst van de genieter niet als huur te benoemen, maar om expliciet als vermelding (of een passende variant) op te nemen:

“terugbetaling voordeel artikel 18 §4 KBWIB 1992”

Opmerking: vergeet niet om door de algemene vergadering expliciet te laten bevestigen welke de toegekende voordelen zijn die onderdeel uitmaken van de bezoldigingspolitiek.

Voordeel van alle aard
Onroerend goed
Hoe verwerken ?
_____ (02/2020)

Situering

In het begin van het jaar moeten weerom de loonberekeningen gemaakt worden voor de bedrijfsleiders: hoeveel loon in geld, welke zijn de voordelen van alle aard, enz.
Eén van de voordelen die regelmatig aan bod komen, betreft het gebruik door de bedrijfsleider van een onroerend goed dat toebehoort aan de vennootschap.

In de praktijk bestaat er op vandaag heel wat discussie over de aftrek, door een vennootschap, van kosten van onroerende goederen die door de bedrijfsleider van de vennootschap gebruikt worden.

Hoe verwerken ?

Daarbij kan de verwerking van het voordeel een belangrijke rol spelen.
De standpunten over deze verwerkingsmethode (belastingplichtigen, fiscus, rechtspraak) lopen uiteen.

Zo wordt onder andere (met wisselend succes) als stelling gebruikt:

- In het voordeel van de belastingplichtige: toepassing van de zogenaamde bezoldigingstheorie: als het voordeel past binnen de bezoldigingspolitiek van de vennootschap ten aanzien van de bedrijfsleider (te bewijzen door de belastingplichtige), zijn de kosten aftrekbaar.
  Dit vereist volgens sommigen (o.a. enkele arresten dienaangaande) dan wel dat de voordelen belast worden in de personenbelasting (opname op fiche en in de aangifte personenbelasting). Met andere woorden, als bijvoorbeeld het voordeel geboekt wordt op de lopende rekening of als er huur betaald wordt, kan de bezoldigingstheorie niet ingeroepen worden door de belastingplichtige.
- In het voordeel van de belastingplichtige: toepassing van de betaling van een marktconforme vergoeding: als de bedrijfsleider een marktconforme huur betaalt, zijn de kosten van het onroerend goed aftrekbaar bij de vennootschap-verhuurder.

Het is voor de praktijk van belang te benadrukken dat op vandaag geen eensgezindheid bestaat over wat nu voor de belastingplichtige de “juiste” manier van werken is om de aftrek van de kosten veilig te stellen. Zowel de administratieve praktijken als de rechtspraak zijn terzake niet eenduidig.

Bezoldigingstheorie en voordeel belasten in de personenbelasting

Recente praktijkervaringen in een aantal concrete dossiers geven aan dat een controlerende ambtenaar van financiën de aftrek van de kosten zal aanvaarden indien de vennootschap bewijst dat de bedrijfsleider voldoende reële prestaties levert die de vennootschap ten goede komen en die het betalen van een bezoldiging verantwoorden.

Maar uit diezelfde praktijkervaringen blijkt (spijtig genoeg en o.i. ten onrechte):

- dat sommige ambtenaren daarbij elementen aan bod laten komen die niet correct zijn; zo weigeren sommige controlediensten te aanvaarden dat de kostprijs van de verleende voordelen jaarlijks kan verschillen (zelfs ondanks een jaarlijkse expliciete goedkeuring door de algemene vergadering) tenzij de belastingplichtige een proportioneel hogere resp. lagere geleverde inspanning kan aantonen;
- dat een aantal bevoegde ambtenaren de facto zelden of nooit de aftrek aanvaarden onder de motivatie dat het bewijs onvoldoende geleverd is (wat de belastingplichtige ook aanbrengt van feitelijke gegevens, bijvoorbeeld aangaande de realiteit van de door de bedrijfsleider geleverde prestaties).

Bezoldigingstheorie en voordeel boeken op lopende rekening

Binnen dezelfde bezoldigingstheorie voorziet artikel 18 KBWIB in §4 uitdrukkelijk dat, als er een voordeel van alle aard is, het in de personenbelasting te belasten voordeel (= bezoldiging) moet verminderd worden met de bijdrage van de verkrijger van het voordeel. Dus is er de wettelijke mogelijkheid voor de genieter om een vergoeding te betalen voor het genoten voordeel, dit alles binnen de bezoldigingspolitiek en de berekening van de te belasten bezoldiging.

Daarom: als u het voordeel niet wenst te laten belasten in de personenbelasting, is het aangeraden, teneinde via de vermelding op de lopende rekening uitdrukkelijk te bevestigen dat de terbeschikkingstelling voor privaat gebruik wel degelijk een onderdeel is van de toegekende bezoldigingen, om de tussenkomst van de genieter niet als huur te benoemen, maar om expliciet als vermelding (of een passende variant) op te nemen: “terugbetaling voordeel artikel 18 §4 KBWIB 1992”.

Hier is dus o.i. zeker kritiek mogelijk op het hoger reeds vermelde (en door sommige beroepshoven al toegepaste) standpunt dat de bezoldigingstheorie enkel kan spelen als het voordeel belast wordt in de personenbelasting en niet als het voordeel op de lopende rekening geboekt wordt.

Marktconforme huur betalen

De bedrijfsleider kan ook een marktconforme huur betalen (of laten boeken op zijn lopende rekening). Dan wordt geargumenteerd dat de vennootschap op dezelfde wijze heeft gehandeld als wat zij zou doen bij terbeschikkingstelling van het onroerend goed aan een derde persoon, waardoor de kosten ook op dezelfde wijze moeten afgetrokken worden.

Hier is het van belang erop te wijzen dat sommige rechtspraak oordeelt dat het betalen van een marktconforme huur (of de boeking ervan op een lopende rekening) de toepassing van de bezoldigingstheorie uitsluit. Immers, het aanrekenen van een marktconforme huur houdt de erkenning in door de vennootschap dat het niet om een bezoldiging gaat, maar om een verhuurder-huurder-verhouding.

En vervolgens ligt de weg dan open om de kosten van het onroerend goed te verwerpen indien deze in grote mate hoger liggen dan de door de bedrijfsleider betaalde huur, waarbij onder andere als argument gebruikt wordt dat de vennootschap dit niet zou doen voor een derde (die niet de bedrijfsleider is).

Besluit ?

Het is een moeilijke opgave om te kunnen besluiten hoe een vennootschap de aftrek van de kosten van een onroerend goed dat gebruikt wordt door haar bedrijfsleider, maximaal kan garanderen.

Recente praktijkervaringen geven aan dat controlerende ambtenaren vaak de mogelijkheid geven aan de vennootschap om met concrete gegevens aan te tonen dat de bedrijfsleider voldoende reële prestaties levert die de vennootschap ten goede komen, op basis waarvan de aftrek van de kosten van het onroerend goed kan aanvaard worden.

Dit pleit dan eerder in het voordeel van de verwerking als voordeel van alle aard (en bij voorkeur te belasten in de personenbelasting, liever dan het voordeel te boeken op de lopende rekening van de bedrijfsleider), d.i. de toepassing van de bezoldigingstheorie.

Maar tegelijk geldt als praktijkervaring dat dit niet door alle ambtenaren gebeurt met hetzelfde enthousiasme laat staan met hetzelfde gemak …

Ook voor andere voordelen ?

Eigenlijk kan dezelfde redenering gelden voor alle voordelen van alle aard.
Volgens sommige praktijkervaringen voeren bepaalde controlediensten deze discussie ook voor bijvoorbeeld de autokosten.

Beroepsmatig gebruik woning
Gemeenschappelijke ruimtes
Aftrek kosten
Voordeel van alle aard
_____ (11/2021)

[bondig en indicatief]

- Hof van beroep Gent 2 maart 2021.

- Belastingplichtige werkt thuis.

- Hij trekt af als beroepskost:
    - Bureau en zithoek met bureelmeubel.
    - Studeerkamer.
    - Inkomhal met fietsenstalling en twee traphallen.

- Fiscus aanvaardt enkel studeerkamer en fietsenstalling.

- Hof geeft fiscus gelijk:
    - Belastingplichtige moet bewijs leveren van beroepsgebruik.
    - In casu (analist-expert van een bank) moet de belastingplichtige volgens het hof maar op één plek tegelijk zijn.
    - Indien er geen ontvangst is van klanten en/of andere zakelijke relaties, is er geen beroepsmatig gebruik van gemeenschappelijke ruimtes zoals inkomhal, trap of toilet.

- Opmerkingen:
    - Moet deze stelling zwart-wit doorgetrokken worden ?
      Bv. belastingplichtige die effectief in grote mate thuis werkt, weliswaar zonder ontvangst van zakenrelaties.
    - Wat in geval van beperkte ontvangst van klanten ? Werken met procentsgewijs beroepsgebruik van gemengd gebruikte ruimtes ?

- Ook voor bepaling van voordeel van alle aard !
  Dit speelt ook voor het bepalen van het beroepsgebruik en privégebruik (met voordeel van alle aard) van een woning in een vennootschap.

Tweede verblijf dichtbij werk
Aftrek kosten
_____ (08/2021)

Situering

Indien een belastingplichtige om beroepsredenen een tweede verblijf gebruikt dichtbij zijn werk, zijn de kosten van dat tweede verblijf aftrekbaar. Dit op zich eenvoudig klinkende principe heeft in de loop der jaren al aanleiding gegeven tot vele discussies, onder andere in de rechtspraak. Daarbij komen dan uiteenlopende vragen aan bod, zoals bijvoorbeeld: is het tweede verblijf wel echt nodig voor de beroepsuitoefening ? Gaat het eigenlijk niet om een private kost ? Welke concrete kosten zijn in voorkomend geval aftrekbaar ?

Rb. Leuven 10 oktober 2014

Feiten:
- Een arts werkt in een ziekenhuis op méér dan 50 kilometer van zijn woonplaats.
- Hij moet tijdens zijn wachtdienst binnen het kwartier in het ziekenhuis kunnen zijn.
- Daarom heeft hij een appartement gekocht dat hij gebruikt als tweede verblijf dichtbij de werkplaats.

De fiscus weigert de aftrek van de kosten.
De rechtbank geeft de belastingplichtige gelijk:
- Zonder zijn werkzaamheid in dat ziekenhuis, en zonder de verplichting om snel in het ziekenhuis aanwezig te kunnen zijn, zou hij de kosten niet gemaakt hebben.
- De aankoop gebeurde duidelijk niet uit financiële of persoonlijke overwegingen.
- Volgende kosten zijn aftrekbaar (mede omdat ze dubbel gebruik uitmaken met de kosten van zijn hoofdverblijf):
    - de afschrijvingen van het appartement;
    - de afschrijvingen van de inboedel;
    - de interesten van de lening van de aankoop;
    - de onroerende voorheffing;
    - de gemeenschappelijke kosten;
    - de belasting op tweede verblijven;
    - de inrichtingskost;
    - de onderhoudskost;
    - de verzekering.
- Daarentegen zijn niet aftrekbaar (omdat er daarvoor geen dubbel gebruik is):
    - de kost van elektriciteit;
    - de kost van aardgas;
    - het waterverbruik.

Bedenking: wat als tijdens het gebruik van het tweede verblijf het gezin van de arts de hoofdverblijfplaats gebruikt, waardoor er wel dubbel gebruik is van en dus dubbele kosten inzake nutsvoorzieningen ?

Hof van Beroep Luik 29 april 2015

Feiten:
- Een belastingplichtige huurt voor een matige prijs een studio nabij het werk.
- Daardoor spaart hij een lange dagelijkse verplaatsing uit (270 kilometer, drie uur).

Het hof aanvaardt dat in die omstandigheden dat die huur beroepsmatig is. Zijn aftrekbaar:
- de huurkost;
- de wekelijkse verplaatsingen tussen de woonplaats en de studio.

Het hof merkt nog op dat de fiscus handelt in strijd met haar eigen richtlijnen (circulaire dd. 8 februari 1990) die de beroepsmatige aftrek toelaten in dergelijke situatie.

Luik 26 september 2016

Feiten: twee beroepsmilitairen kopen een klein appartement aan als tweede verblijf in de buurt van hun werk; zij trekken de afschrijvingen en enkele andere vaste kosten af als beroepskost.

De fiscus weigert de aftrek: het appartement behoort niet tot het beroepspatrimonium maar is deel van het privaat patrimonium.

Het hof staat de aftrek van de kosten toe omdat het een meerkost betreft die verband houdt met de uitoefening van de beroepswerkzaamheid van de belastingplichtigen.

Opmerking: dit arrest werd op 15 oktober 2020 weliswaar vernietigd door het Hof van Cassatie maar dit gebeurde niet op basis van de genoemde inhoudelijke discussie.

Ook de Rulingcommissie spreekt zicht uit

De Rulingcommissie heeft reeds meerdere voorafgaande beslissingen genomen waarbij zij in welbepaalde dossiers/omstandigheden de aftrek van de kosten van een tweede verblijf aanvaardt.

Voorbeeld: ruling nr. 2014.420 van 9 september 2014:
- De woonplaats van een professor aan de universiteit is dermate ver van haar werk dat dit een abnormaal lange pendel met zich meebrengt.
- De kosten van de aankoop van een bescheiden appartement op twee kilometer van het werk waar tijdens de week verbleven wordt, zijn aftrekbare beroepskosten.
- Nog volgens de Rulingcommissie is de keuze om aan te kopen en niet te huren ook gebaseerd op persoonlijke financiële overwegingen. Daarom beperkt zij de aftrekbaarheid tot het bedrag van de huurprijs van een soortgelijk appartement.

Voorbeelden van andere rulings die de aftrek als beroepskost aanvaarden: nr. 2014.604 van 2 december 2014; nr. 2016.049 van 5 juli 2016; nr. 2017.898 van 9 januari 2018, nr. 2018.1185 van 22 januari 2019, nr. 2018.1088 van 22 januari 2019.

Vennootschap

Wat als het om een (professionele) vennootschap gaat en deze vennootschap dan ook de kosten van het tweede verblijf maakt ?

Het is aannemelijk dat alle dergelijke kosten die een natuurlijk persoon beroepsmatig kan maken en aftrekken, ook door een vennootschap kunnen gemaakt en afgetrokken worden.

In de mate dat de betreffende kosten evenwel niet kwalificeren als kosten voor de uitoefening van het beroep, zal er navenant sprake kunnen zijn van een voordeel van alle aard (bv. private kosten van de bedrijfsleider) of verworpen uitgaven (bv. niet beroepsmatig verantwoorde kosten).

Waakhond
Aftrek kosten
_____ (09/2016)

Situering

Zijn de kosten van een waakhond aftrekbaar ?
Een concreet geval werd voorgelegd aan de Rulingcommissie.

Voorafgaande beslissing nr. 2015.268 van 30 juni 2015

Aan de Rulingcommissie wordt volgende vraag voorgelegd:

- Een belastingplichtige wil het dure elektronische materiaal beveiligen dat zich, in het kader van de uitoefening van zijn (bij)beroep, in zijn woning bevindt.
- Daartoe wil hij een waakhond gebruiken.
- Zijn de kosten van de waakhond (aankoop, hondenverblijf, voeding, dierenarts) aftrekbaar, dit in verhouding tot het beroepsgebruik van de woning ?

De Rulingcommissie aanvaardt de aftrek als beroepskost ten belope van het beroepsmatig gebruikt gedeelte van de woning, als de belastingplichtige voldoet aan de andere voorwaarden van artikel 49 WIB 1992 (o.a. bewijs van echtheid en bedrag van de kosten)

Autokosten – Vergroening
Laadstations
Afschrijving – investeringsaftrek – belastingvermindering
(09/2022)

Situering

De wet van 25 november 2021 houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit (*BS* 3 december 2021) bevat enkele specifieke regels voor "laadstations voor elektrische wagens".

Opmerking: de titel "laadstations voor elektrische wagens" is enigszins verwarrend; de laadstations worden ook gebruikt voor hybride voertuigen en andere voertuigen dan wagens.

Kostenaftrek tot en met aanslagjaar 2021

Tot aanslagjaar 2021 hanteerde de minister van Financiën het volgende standpunt (Vr. en Antw. Kamer, nr. 55-062, 6/9/2021, 275):

- De kosten van een laadstation worden behandeld zoals autokosten: ze zijn aftrekbaar in dezelfde mate als het op te laden voertuig.
- Bij gebruik voor meerdere voertuigen geldt als principe dat een opsplitsing van de kosten per voertuig moet gebeuren.
- Voor het gebruik van een laadpaal door klanten geldt dan weer geen aftrekbeperking.

Kostenaftrek algemeen: vanaf aanslagjaar 2022

De wet van 25 november 2021 wijzigt dit als volgt (nieuw artikel 66 §2, 5° WIB 1992):

- De kosten van een laadstation zijn voortaan 100% aftrekbaar en dus niet meer gebonden aan het voertuig dat opgeladen wordt.
- Deze regeling geldt voor aanschaffingen van laadpalen tot 31 december 2029. Voor een installatie vanaf 1 januari 2030 geldt een aftrekpercentage van 75%.
- Het heeft geen belang:
    - of het laadstation al dan niet nieuw is;
    - voor welke voertuigen het laadstation gebruikt wordt.

Specifiek: verhoogde afschrijvingen voor laadstations voor elektrische wagens

Dezelfde wet voorziet voor natuurlijke personen en vennootschappen ook een verhoogde afschrijving voor bepaalde laadstations (nieuw artikel 64quater WIB 1992).

De verhoogde afschrijving is van toepassing voor investeringen vanaf 1 september 2021 tot 31 augustus 2024 en wel als volgt:

- afschrijving op 200%: investering van 1 september 2021 tot 31 maart 2023 (aanvankelijk was dit 31 december 2022, maar deze datum werd aangepast door de wet van 5 juli 2022 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 15 juli 2022);
- afschrijving op 150%: investering van 1 april 2023 tot 31 augustus 2024.

Het laadstation betreft een laadstation in nieuwe staat, inclusief de bijkomende kosten die samen met het laadstation worden afgeschreven, zoals daar zijn: vervoerskosten, installatiekosten (bv. bekabelingswerken), studie- en expertisekosten, enz.
Ook een noodzakelijke nieuwe elektriciteitscabine komt in aanmerking.
De regeling geldt niet voor thuisbatterijen.

Het laadstation moet:
- een vast laadstation zijn (dus geen laadkabels);
- publiek toegankelijk zijn (met modaliteiten inzake openingstijden, o.a. tijdens de gangbare openings- of sluitingstijden van de onderneming) en “intelligent” (digitale koppeling aan een beheerssysteem).

Opmerking: aanvankelijk werd voorzien in een aanmeldingsprocedure, maar deze werd geschrapt door de wet van 5 juli 2022 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 15 juli 2022.

De afschrijving moet volgens de wet lineair en op minstens 5 jaar gebeuren. Volgens de minister van Financiën kan een termijn van 10 jaar als normale gebruiksduur worden aanvaard (Vr. en Antw. Kamer 2021-2022, nr. 55-068, 182).

De verhoogde afschrijving kan maar toegepast worden vanaf het belastbaar tijdperk waarin het laadstation operationeel en publiek toegankelijk is en, meer algemeen, van zodra alle voorwaarden voldaan zijn.
De verhoogde afschrijving kan niet toegepast worden in een belastbaar tijdperk waarin het laadstation niet het ganse jaar vrij toegankelijk is voor het publiek.

De “extra” afschrijvingen komen niet in aanmerking voor het bepalen van de latere meerwaarden en minderwaarden op die laadstations.

De verhoogde afschrijving wordt verwerkt op de vennootschapsaangifte via een aanpassing in meer van de begintoestand van de belaste reserves (op de aangifte aanslagjaar 2022: nieuwe code 1065).

<u>Geen combinatie verhoogde afschrijving met enige (!) investeringsaftrek</u>

De wet voorzag aanvankelijk dat de verhoogde afschrijving niet kan gecombineerd worden met de nieuwe verhoogde investeringsaftrek voor elektrische laadinfrastructuur (artikel 69 §1, eerste lid, 2°, e) WIB 1992).

Wat de gewone investeringsaftrek betreft:
- Aanvankelijk leek de combinatie met de gewone investeringsaftrek dus wel mogelijk.
- Maar al snel werd in een nieuw wetsontwerp voorzien dat elke combinatie met de investeringsaftrek niet toegelaten is, dus ook niet met de gewone investeringsaftrek.
- Dat wetsontwerp heeft geresulteerd in de wet van 5 juli 2022 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 15 juli 2022.
- De datum van inwerkingtreding werd bepaald op 1 september 2021, m.a.w. met een zekere terugwerkende kracht waardoor dit samenvalt met de invoering van de verhoogde afschrijvingen.

Gewone investeringsaftrek

Wie de verhoogde afschrijvingen niet toepast, kan in voorkomend geval wel nog de gewone investeringsaftrek toepassen.
De minister van Financiën heeft enige preciseringen vooropgesteld inzake de toepassing van deze gewone investeringsaftrek.

Een eerste parlementaire vraag dateert van 8 oktober 2021 (Vr. en Antw. Kamer 2021-2022, nr. 55-069, 170).

Een onderneming of kleine vennootschap heeft recht op de gewone investeringsaftrek:
- als het laadstation geïnstalleerd is in het bedrijfsgebouw,
- en gebruikt wordt door werknemers en bedrijfsleiders voor het opladen van zowel hun bedrijfswagen (die zowel voor het beroep als privé gebruikt wordt) als hun eigen elektrisch voertuig,
- of door klanten die gratis mogen gebruik maken van het laadstation tijdens hun bezoek aan de onderneming.

Met “in” het bedrijfsgebouw wordt wellicht ook bedoeld “aan” het bedrijfsgebouw of “op het bedrijfsterrein”.

Nog volgens de minister heeft de werkgever/vennootschap geen recht op investeringsaftrek als hij een laadstation thuis bij de werknemer/bedrijfsleider plaatst voor het opladen van de bedrijfswagen die zowel beroepsmatig als privé gebruikt wordt, omdat er dan sprake is van de afstand van het recht van gebruik aan een derde (artikel 75, 3° WIB 92).

Kritische bedenking: voor een vennootschap is er bij gedeeltelijke afstand van gebruik aan derden sprake van een “proportionele” investeringsaftrek, dit in tegenstelling tot in de personenbelasting waar het om een “alles of niets” gaat op basis van de voorwaarde dat er een “uitsluitend beroepsgebruik” moet zijn. Blijkbaar houdt de minister hiermee geen rekening … ?

Een tweede parlementaire vraag dateert van 21 maart 2022 (Vr. en Antw. Kamer 2021-2022, nr. 55-084, 153).

Deze vraag betreft de situatie waarbij bedrijf en woning van de bedrijfsleider samenvallen, waardoor er zowel sprake is van “installatie in het bedrijfsgebouw” als “installatie bij de bedrijfsleider thuis”.

De minister verwerpt elke toepassing van een investeringsaftrek, ongeacht waar en hoe de laadpaal is geïnstalleerd, en voegt daaraan de tekst toe “De omstandigheid dat in voorkomend geval ook personeelsleden van de vennootschap hun elektrische wagen waarmee ze komen werken, aan die laadpaal mogen opladen, doet daar geen afbreuk aan.”

Opnieuw kunnen toch wel dezelfde kritische bedenkingen geuit worden als hierboven over de zwart-wit-stelling die de minister hier vooropstelt.

Specifiek: belastingvermindering laadstation particulier

Dezelfde wet voorziet voor natuurlijke personen een belastingvermindering voor bepaalde laadstations (nieuw artikel 145[50] WIB 1992).
Bijkomende bronnen:
- aanpassingen door de wet van 21 januari 2022 (*BS* 28 januari 2022);
- circulaire 2021/C/115 van 22 december 2021.

Deze belastingvermindering is van toepassing op uitgaven werkelijk betaald vanaf 1 september 2021 tot 31 augustus 2024 en bedraagt:
- 45% voor uitgaven in 2022;
- 30% voor uitgaven in 2023;
- 15% voor uitgaven in 2024.

De belastingvermindering wordt toegepast op een maximale uitgave van 1.500 euro (geen indexatie van dit bedrag) per belastingplichtige en per laadstation.
De belastingplichtige kan slechts een belastingvermindering vragen voor één belastbaar tijdperk, hetgeen relevant is als de belastingplichtige de betalingen voor het laadstation gespreid over meerdere jaren gedaan heeft.

Voor gehuwden en wettelijk samenwonenden wordt de belastingvermindering evenredig omgedeeld in functie van ieders belastbaar inkomen.

Voor gehuwden, wettelijk samenwonenden en alleenstaanden die samen de investering doen, geldt dat elk van hen maximaal 750 euro in rekening kan brengen.

Het moet een laadstation in nieuwe staat zijn dat geplaatst wordt in of in de onmiddellijke nabijheid van de woning die de fiscale woonplaats is op 1 januari van het aanslagjaar waarvoor de belastingvermindering wordt gevraagd (bv. in de woning, tegen de buitengevel, op een buitenparkeerplaats, garage in de onmiddellijke nabijheid van de woning).
De belastingplichtige moet geen eigenaar zijn van deze woning (bv. huurder).

De belastingvermindering geldt ook voor de kosten van plaatsing, keuring en een eventuele noodzakelijke verzwaring van de elektriciteitsinstallatie.

Het laadstation:
- moet een vast laadstation zijn (dus geen laadkabels);
- moet “intelligent” zijn (sturing door een energiebeheerssysteem van laadtijd en laadvermogen);
- mag enkel groene stroom gebruiken (cf. contract stroomleverancier; stroom ter plaatse opgewekt met hernieuwbare energiebronnen);
- moet goedgekeurd zijn door een erkend keuringsorganisme.

Het moet gaan om een levering met plaatsing, dus de belastingplichtige heeft geen recht op belastingvermindering als hij het laadstation zelf plaatst.

Er kan geen belastingvermindering genoten worden voor:
- laadstations geïnstalleerd bij een tweede verblijf;
- kosten in de mate dat die afgetrokken worden als werkelijke beroepskosten;
- kosten in de mate dat die recht geven op de investeringsaftrek;
- kosten die worden terugbetaald door de werkgever/vennootschap.

Opgepast:
- Dit laatste (terugbetaling van de kosten) mag niet verward worden met een tussenkomst van de werkgever/vennootschap in de kosten van de investering die belast wordt als een voordeel van alle aard; in dat geval mag de tussenkomst beschouwd worden als gedaan door de werknemer/bedrijfsleider zelf en geeft deze recht op de belastingvermindering.
- Als de werkgever/vennootschap een laadstation installeert bij de werknemer/bedrijfsleider thuis en deze laatste komt daarin gedeeltelijk tussen, kan hij geen belastingvermindering toepassen op het bedrag van deze tussenkomst.

Concreet: wie installeert: zelf of vennootschap ?

Gezien, enerzijds, de afschrijving en investeringsaftrek bij een vennootschap/eenmanszaak, en anderzijds, de belastingvermindering voor particulieren, zal voor elk concreet dossier moeten afgewogen worden wat het interessantste is: beroepsmatig/met de vennootschap investeren dan wel als particulier investeren.

In voorkomend geval moet ook rekening gehouden worden met andere ondersteunende maatregelen (bv. ecologiepremie+, CPR-programma).

Autokosten – Vergroening
Overzicht i.f.v. ogenblik van aanschaf
_____ **(02/2022)** *[krachtlijnen]*

Situering

De wet van 25 november 2021 houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit (*BS* 3 december 2021) wijzigt op grondige manier de regels die in de komende jaren van toepassing zullen zijn op de aftrekbaarheid van kosten van personenwagens.
Wij bespreken deze wijzigingen op schematische wijze in functie van het ogenblik van aanschaffing van het betreffende voertuig.

Vooraf: emissievrije wagens: 100% aftrek voor aanschaf tot 31 december 2026

Zoals zal blijken uit het overzicht hieronder, zijn de kosten van een elektrisch (of ander emissievrij) voertuig dat aangeschaft wordt tot 31 december 2026, 100% aftrekbaar, met behoud van dit aftrekpercentage gedurende de volledige gebruiksperiode.

Dit is ongetwijfeld een uitermate relevant gegeven bij de advisering van concrete dossiers voor de komende jaren.

1° Aanschaf vóór 2018

- Aftrek:
  - Formule: 120% - (0,5 x CO_2-uitstoot x coëfficiënt).
  - Minimum 50% en maximum 100%.

- Uitzonderingen:
  - Personenbelasting: steeds minstens 75%.
  - Voertuig met CO_2-uitstoot van 200 gram of meer: 40% (ook in de PB).
  - Voertuig waarvan de CO_2-uitstoot niet gekend is:
    - Aanslagjaar 2019 en 2020: 50% (PB: 75%).
    - Vanaf aanslagjaar 2021: 40% (ook in de PB).

2° Aanschaf van 1 januari 2018 tot 30 juni 2023

- Aftrek:
  - Formule: 120% - (0,5 x CO_2-uitstoot x coëfficiënt).
  - Minimum 50% en maximum 100%.

- Uitzonderingen:
  - Geen uitzondering meer voor de personenbelasting.
  - Voertuig met CO_2-uitstoot van 200 gram of meer: 40%.
  - Voertuig waarvan de CO_2-uitstoot niet gekend is:
    - Aanslagjaar 2019 en 2020: 50%.
    - Vanaf aanslagjaar 2021: 40%.
  - Fake hybrides: zelfde formule maar steeds met coëfficiënt 0,95 en met CO_2-uitstoot van zgn. overeenstemmend niet-hybride voertuig (of CO_2-uitstoot x 2,5 indien er geen overeenstemmend voertuig is).

- Opgepast: voor (alle) oplaadbare hybridevoertuigen aangeschaft vanaf 1 januari 2023 tot 30 juni 2023 geldt hierop een kleine afwijking: de kosten van benzine/diesel zijn maximum voor 50% aftrekbaar (inwerkingtreding: aj. 2024 met een boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2023).

3° Aanschaf van 1 juli 2023 tot 31 december 2025

- Voertuigen met koolstofemissie:
  - Tot en met aanslagjaar 2025:
    - Formule: 120% - (0,5 x CO_2-uitstoot x coëfficiënt).
    - Minimum 50% en maximum 100%.
    - Voertuig met CO_2-uitstoot van 200 gram of meer: 40%.
    - Voertuig waarvan de CO_2-uitstoot niet gekend is: 40%.
  - Vanaf aanslagjaar 2026:
    - Formule: 120% - (0,5 x CO_2-uitstoot x coëfficiënt).
    - Geen minimum meer.
    - Maximum 75% voor aj. 2026.
    - Voertuig waarvan de CO_2-uitstoot niet gekend is: geen aftrek meer.
  - Het maximum wordt vervolgens verlaagd:
    - 50% voor aj. 2027.
    - 25% voor aj. 2028.
    - Geen aftrek meer vanaf aj. 2029.

- Voertuigen zonder koolstofemissie:
  - Formule: 120% - (0,5 x CO_2-uitstoot x coëfficiënt).
  - Maximum 100%.

- Voor (alle) oplaadbare hybridevoertuigen geldt ook hier een kleine afwijking: ook voor aanslagjaar 2025 en 2026 zullen de kosten van benzine/diesel maximum voor 50% aftrekbaar zijn (i.p.v. maximum 100% resp. 75%).

4° Aanschaf vanaf 1 januari 2026

- Vanaf aanslagjaar 2027.
- Geen aftrek meer.
- Uitzondering: voertuigen zonder CO_2-uitstoot:
  - Aanschaf vóór 2027: 100% aftrek (ook voor de kosten van nà 31/12/2026).
  - Aanschaf vanaf 1 januari 2027: aftrek i.f.v. jaar van aanschaf:
    - Aanschaf in 2027: 95% aftrek.
    - Aanschaf in 2028: 90% aftrek.
    - Aanschaf in 2029: 82,50% aftrek.
    - Aanschaf in 2030: 75% aftrek.
    - Aanschaf vanaf 2031: 67,5% aftrek.

Extra: kosten woonwerkverkeer

- Tot aanslagjaar 2026: 0,15 euro per kilometer.
- Vanaf aj. 2027: geen aftrek meer.
  Uitzondering: de aftrek van 0,15 euro per kilometer blijft voor:
  - Wagens met aftrek ingevolge de overgangsregelingen (cf. aanschafdatum).
  - Voertuigen zonder CO_2-uitstoot.

Belang van de fiscaliteit voor het berekenen van de nettokostprijs van een voertuig

Na de lezing van dit overzicht mag duidelijk zijn dat de fiscale aftrekbaarheid van de kosten een steeds toenemende relevante impact heeft op de berekening van de nettokostprijs van een emissievrij (elektrisch) voertuig resp. een voertuig mét koolstofemissie (benzine, diesel, hybride). Dit dan samen met een aantal andere factoren, zoals het gegeven dat voor elektrische voertuigen in Vlaanderen geen belasting op de inverkeerstelling (BIV) noch verkeersbelasting verschuldigd is en dat het voordeel van alle aard doorgaans een heel stuk lager ligt voor een elektrisch voertuig.

Dit zal ongetwijfeld van belang zijn bij de investeringskeuze van vele belastingplichtigen.

Wat is de datum van aanschaf ?

Uit het overzicht blijkt dat de datum van aanschaf van het voertuig essentieel is bij de bepaling van het aftrekpercentage.

Deze datum wordt niet bepaald door de levering of betaling van het voertuig.
Dienaangaande heeft de circulaire 2021/C/115 over fiscale vergroening van de mobiliteit van 22 december 2021 bepaald:
“De datum van aankoop geldt niet noodzakelijk als het moment waarop de belastingplichtige economisch eigenaar van de wagen wordt. De bestelde, maar nog niet geleverde wagens, zullen als 'aangekocht' worden beschouwd. In het geval van leasing of huur zal gekeken worden naar de datum van het contract.”

Aftrek kosten personenwagen
Hybride voertuig: aanschaffen vóór einde 2022 ?
_____ (09/2022)

Situering

De wet van 25 november 2021 houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit (*BS* 3 december 2021) wijzigde op grondige manier de regels die in de komende jaren van toepassing zullen zijn op de aftrekbaarheid van kosten van personenwagens.

Dit gebeurt in verschillende stappen.

Bekendste spildatum: 30 juni 2023

De bekendste spildatum is ongetwijfeld 30 juni 2023 (kort samengevat):

- De kosten van personenwagens aangeschaft vóór 1 juli 2023 vallen nog onder de huidige aftrekregels en dit voor de ganse gebruiksduur van het betreffende voertuig.
- De kosten van personenwagens aangeschaft vanaf 1 juli 2023 vallen aanvankelijk onder de huidige aftrekregels, maar de aftrek van de kosten daalt zienderogen vanaf aanslagjaar 2026.

Vroegere spildatum: 31 december 2022

Wat al te gemakkelijk over het hoofd gezien kan worden, is dat er een afwijkende regel is voor de brandstofkosten van oplaadbare hybride voertuigen: als deze aangeschaft worden vanaf 1 januari 2023 tot 30 juni 2023, geldt hierop een afwijkende regel voor de kosten van benzine/diesel: deze zijn maximum voor 50% aftrekbaar (inwerkingtreding: aj. 2024 met een boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2023).

Hybride personenwagen: aanschaffen vóór einde 2022 ?

Omwille van deze specifieke regel kan het in voorkomend geval aangewezen zijn om de aanschaf van een nieuwe hybride personenwagen nog te realiseren vóór einde 2022.
Dan kan u de brandstofkosten nog voordeliger in aftrek brengen.

Wat is de datum van aanschaf ?

De datum van aanschaf van het voertuig is dus essentieel voor de bepaling van het aftrekpercentage. Deze datum wordt niet bepaald door de levering of betaling van het voertuig. Dienaangaande heeft de circulaire 2021/C/115 over fiscale vergroening van de mobiliteit van 22 december 2021 bepaald:
“De datum van aankoop geldt niet noodzakelijk als het moment waarop de belastingplichtige economisch eigenaar van de wagen wordt. De bestelde, maar nog niet geleverde wagens, zullen als 'aangekocht' worden beschouwd. In het geval van leasing of huur zal gekeken worden naar de datum van het contract.”

Autokosten
Aftrekbeperking i.f.v. CO_2-uitstoot
Nieuwe berekening vanaf aanslagjaar 2021
_____ (03/2020)

Situering

Ingevolge de zogenaamde tweede fase van het Zomerakkoord (en andere wetgeving) moet u vanaf 1 januari 2020 resp. aanslagjaar 2021 rekening houden met een hele reeks nieuwe fiscale regels. Met het jaar 2020 in het vooruitzicht brengen wij deze maatregelen nog eens kort voor u in herinnering. Eén daarvan betreft de wijziging van de berekening van het aftrekbeperkingspercentage voor personenwagens, auto's voor dubbel gebruik en minibussen.

Waarover gaat het ?

De wetgeving ter uitvoering van het zogenaamde Zomerakkoord bevat uiteenlopende maatregelen die betrekking hebben op personenwagens: zowel voor de personenbelasting als de vennootschapsbelasting, zowel voor onmiddellijk als in de toekomst, zowel voor de aftrek van kosten als voor meerwaarden en voordelen in natura.

Nieuw: individuele berekening per auto

Er geldt een nieuwe berekeningsmethode voor de CO_2-aftrekbeperking. Deze wordt voortaan individueel per auto berekend met de volgende formule:

120% - (0,5 x coëfficiënt volgens brandstoftype x CO_2-uitstoot)

Daarbij gelden nog volgende modaliteiten:

- Coëfficiënt:
  - 1 voor diesel;
  - 0,95 voor andere motor (benzine, lpg, biobrandstof, elektrisch, enz.; hybride modellen met een elektrische en een dieselmotor vallen volgens de minister van Financiën onder deze categorie);
  - specifiek: 0,90 voor een aardgasmotor (CNG) en met een belastbaar vermogen van minder dan 12PK.
- Als buitengrenzen gelden: minstens 50% en maximaal 100%.
  Uitzondering: de kosten van een wagen met een CO_2-uitstoot van 200 gram of meer, zijn slechts 40% aftrekbaar.
  Opmerking: de 120% aftrek (voor elektrische voertuigen) verdwijnt.

Enkele voorbeelden:

- Diesel, 100 gram CO_2-uitstoot: 70% (120 – 0,5 x 1 x 100)
- Diesel, 124 gram CO_2-uitstoot: 58% (120 – 0,5 x 1 x 124)
- Diesel, 140 gram CO_2-uitstoot: 50% (120 – 0,5 x 1 x 140)
  Diesel, uitstoot van 140 tot 199 gram: 50% (= minimum)
- Benzine, 80 gram CO_2-uitstoot: 82% (120 – 0,5 x 0,95 x 80)
- Benzine, 120 gram CO_2-uitstoot: 63% (120 – 0,5 x 0,95 x 120)
- Benzine, 148 gram CO_2-uitstoot: 50% (120 – 0,5 x 0,95 x 148 = 49,7 dus 50)
  Benzine, uitstoot van 148 tot 199 gram: 50% (= minimum)
- Benzine of diesel, 250 gram CO_2-uitstoot: 40% (specifieke regel vanaf 200 gram)
- Hybride (diesel), 36 gram CO_2-uitstoot: 100% (120 – 0,5 x 0,95 x 36 = 102,9 dus 100)
- Elektrische wagen, geen CO_2-uitstoot: 100% (= maximum)

Nieuw: ook voor de brandstofkosten

Tot nu toe zijn de brandstofkosten, zowel in de personen- als in de vennootschapsbelasting, onderworpen aan een eenvormig aftrekbeperkingspercentage van 25%.

Voortaan zullen ook de brandstofkosten onderworpen worden aan hetzelfde CO_2-aftrekbeperkingspercentage als de andere kosten.

Fake hybride wagens

Ook de maatregelen in de strijd tegen de fake hybride wagens, die mee beslist werden in het Zomerakkoord, treden nu effectief in werking.

Deze maatregelen gelden zowel in de personen- als in de vennootschapsbelasting.

Het gaat om een oplaadbaar hybridevoertuig (personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen) uitgerust met een elektrische batterij die een energiecapaciteit heeft van minder dan 0,5 kWh per 100 kilogram van het wagengewicht of een uitstoot heeft van meer dan 50 gram CO_2 per kilometer.

Onder oplaadbaar hybridevoertuig wordt verstaan: het voertuig dat zowel is uitgerust met een brandstofmotor als een elektrische batterij die opgeladen kan worden via een aansluiting op een externe energiebron buiten het voertuig.

De berekening van het aftrekpercentage gebeurt aan de hand van de CO_2-uitstoot van het overeenstemmende voertuig dat voorzien is van een motor die uitsluitend gebruik maakt van één en dezelfde brandstof (bv. benzine, diesel). Er wordt dus geen rekening gehouden met het hybride karakter (of nog, met het gedeelte elektrische aandrijving).
Indien er geen dergelijk overeenstemmend voertuig bestaat, wordt de uitstootwaarde van het betreffende voertuig vermenigvuldigd met 2,5.

Let op!
De strengere regels gelden enkel voor deze voertuigen als ze sinds 1 januari 2018 zijn aangekocht, geleased of gehuurd. Voertuigen van vóór 1 januari 2018 zijn hier niet aan onderworpen (een contractuele afspraak volstaat, de wagen moet nog niet ingeschreven of geleverd zijn op 31 december 2017).

Personen- én vennootschapsbelasting

In de personenbelasting is de aftrek van de autokosten sinds 1 januari 2018 ook afhankelijk van de CO_2-uitstoot van de wagen. Daarbij gelden dezelfde regels (o.a. CO_2-tabellen) als in de vennootschapsbelasting.

De nieuwe berekeningsmethode geldt dan ook zowel in de personen- als in de vennootschapsbelasting.

Personenbelasting: voertuigen uiterlijk aangeschaft op 31 december 2017

In de personenbelasting zal nog steeds de uitzondering spelen voor voertuigen uiterlijk aangeschaft op 31 december 2017: het aftrekpercentage zal steeds minstens 75% zijn.

Deze “overgangsregeling” kan nog lang meegaan in de praktijk, namelijk zolang er in fiscale dossiers personenwagens gebruikt worden die aangeschaft werden vóór 1 januari 2018. Deze uitzondering speelt niet in de vennootschapsbelasting.

Let op !
Uitzondering op de uitzondering: voor voertuigen met een CO_2-uitstoot van 200 gram of meer, geldt deze uitzondering niet meer vanaf aanslagjaar 2021: het aftrekpercentage zal sowieso 40% zijn, ongeacht de aanschafdatum.

Inwerkingtreding

De nieuwe berekeningsmethode voor het aftrekbeperkingspercentage geldt met ingang van aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt vanaf 1 januari 2020.

In de personenbelasting geldt deze nieuwe berekeningsmethode vanaf 1 januari 2020.

Let op !
Het kan in voorkomend geval interessant zijn om nog vóór het einde van het (boek)jaar te investeren in een nieuwe wagen, dit teneinde een groter fiscaal voordeel te realiseren (dan in het geval waarin de investering maar plaatsvindt in het volgende jaar).
Zeker bij een renting met een eerste grote aanbetaling kan dit fiscale verschil aanzienlijk zijn.

Fake-hybride personenwagens
Strengere fiscaliteit sinds 1 januari 2020
_____ (09/2022)

Situering

Ingevolge de zogenaamde tweede fase van het Zomerakkoord (en andere wetgeving) moet u sinds 1 januari 2020 resp. aanslagjaar 2021 rekening houden met een hele reeks nieuwe fiscale regels. Eén daarvan betreft de strenge fiscale regels voor de zogenaamde fake-hybride wagens.

Over welke voertuigen gaat het ?

Het gaat om een oplaadbaar hybridevoertuig (personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen) uitgerust met een elektrische batterij die een energiecapaciteit heeft van minder dan 0,5 kWh per 100 kilogram van het wagengewicht of een uitstoot heeft van meer dan 50 gram CO_2 per kilometer.

Opmerking: door de toegepaste afrondingsregels volstaat een batterijcapaciteit vanaf 0,45 kWh per 100 kg (0,45 of meer wordt afgerond naar 0,5).

Onder oplaadbaar hybridevoertuig wordt verstaan: het voertuig dat zowel is uitgerust met een brandstofmotor als een elektrische batterij die opgeladen kan worden via een aansluiting op een externe energiebron buiten het voertuig (plug-inhybride).

Niet voor voertuigen aangeschaft vóór 1 januari 2018

De strengere regels gelden enkel voor deze voertuigen als ze sinds 1 januari 2018 zijn aangekocht, geleased of gehuurd. Voertuigen van vóór 1 januari 2018 zijn hier niet aan onderworpen (een contractuele afspraak volstaat, de wagen moet nog niet ingeschreven of geleverd zijn op 31 december 2017).

Aftrek kosten en berekening voordeel van alle aard

Zowel het toepasselijke aftrekpercentage als de berekening van het voordeel van alle aard zijn gebaseerd op het uitstootpercentage van het betrokken voertuig. Voor deze valse hybride voertuigen is de in aanmerking te nemen uitstoot gelijk aan deze van het overeenstemmende voertuig dat voorzien is van een motor die uitsluitend gebruik maakt van één en dezelfde brandstof (bv. benzine, diesel). Er wordt dus geen rekening gehouden met het hybride karakter (of nog, met het gedeelte elektrische aandrijving).

Indien er geen overeenstemmend voertuig bestaat dat uitsluitend voorzien is van een motor die gebruik maakt van dezelfde brandstof, wordt de uitstootwaarde van het voertuig vermenigvuldigd met 2,5.

Het KB van 5 september 2019 somt de criteria op om te bepalen wat een overeenstemmend voertuig is (bv. zelfde merk, model, type koetswerk). Als er meerdere overeenstemmende voertuigen zijn, wordt het voertuig met de hoogste CO_2-uitstoot genomen. Ket KB kondigde de publicatie aan van een lijst met overeenstemmende voertuigen.
De laatste aanpassing van de lijst dateert van 17 maart 2022 en deze moet blijkbaar met terugwerkende kracht tot 1 januari 2020 toegepast worden.
Deze lijst is beschikbaar op:
https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/vennootschapsbelasting/voordelen_van_alle_aard/bedrijfswagens#q2.
Of nog:
https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-valse-hybrides-faux-hybrides-falscher-hybrid-2022-03-17.xlsx.

Personen- én vennootschapsbelasting

Deze maatregelen zijn zowel van toepassing in de personenbelasting als in de vennootschapsbelasting.

Inwerkingtreding

De nieuwe regels zijn van toepassing vanaf aanslagjaar 2021 verbonden aan een boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2020.

Dit betekent concreet:
- voor de berekening van het voordeel van alle aard: sinds 1 januari 2020;
- voor de kostenaftrek: sinds aanslagjaar 2021.

Bron: Wet van 25 december 2017 (*BS* 29 december 2017); wet van 2 mei 2019 (*BS* 15 mei 2019); circulaire 2019/C/56 van 28 juni 2019; KB van 5 september 2019 (*BS* 17 september 2019); circulaire 2020/C/43 van 18 maart 2020.

Autokosten
Verworpen uitgaven
Doorrekening van kosten
_____ (09/2019)

Situering

De wetgeving ter uitvoering van het zogenaamde Zomerakkoord bevat uiteenlopende maatregelen die betrekking hebben op personenwagens: zowel voor de personenbelasting als de vennootschapsbelasting, zowel voor onmiddellijk als in de toekomst, zowel voor de aftrek van kosten als voor meerwaarden en voordelen in natura.

Eén van die maatregelen betreft de vraag wie de aftrekbeperking voor autokosten moet toepassen als deze kosten worden doorgerekend aan een derde die de eindgebruiker is van het betreffende voertuig.

Nieuw

Als basisregel geldt dat de aftrekbeperking voor autokosten moet toegepast worden bij de belastingplichtige die de kosten maakt. Als hij deze kosten vervolgens op een of andere manier doorrekent aan een derde, moet deze derde geen aftrekbeperking meer toepassen.

Deze regel wordt veelal als ongepast beschouwd in het geval waarin de derde de eigenlijke gebruiker van het voertuig is en deze ook alle kosten daarvan draagt. De economische, financiële en fiscale logica suggereert dat deze derde dan ook de fiscale aftrekbeperkingen moet dragen.

De wet voorziet nu dan ook in een uitzondering.
De belastingplichtige moet geen aftrekbeperking toepassen voor kosten die aan derden worden doorgerekend, mits deze kosten voor hetzelfde bedrag, uitdrukkelijk en afzonderlijk op de factuur worden vermeld.
De aftrekbeperking wordt dan in voorkomend geval toegepast door de eindverbruiker.

Inwerkingtreding

Aanslagjaar 2019 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018.

Opmerking: gelijkaardige regeling voor de BTW

Voor de BTW stelt deze problematiek zich nog sterker: in voorkomend geval moet zowel de belastingplichtige-eigenaar die de kosten maakt als de belastingplichtige aan wie kosten worden doorgerekend, de BTW-aftrekbeperking toepassen.
Maar ook voor de BTW geldt een gelijkaardige (beperkte) uitzonderingsregeling, waarbij de eigenaar-belastingplichtige geen BTW-aftrekbeperking moet toepassen voor onder andere een terbeschikkingstelling van een voertuig aan een verbonden onderneming.

CO_2-uitstoot personenwagen
NEDC vs. WLTP
_____ (11/2021)

Situering

Het voordeel van alle aard alsook de mate van fiscale aftrek van personenwagens worden berekend in functie van de CO_2-uitstoot van het betrokken voertuig.
Sinds enkele jaren worden nieuwe wagens gehomologeerd aan de hand van de WLTP-testcyclus. Deze vervangt de oude NEDC-methode en leidt doorgaans (maar niet altijd) tot hogere CO_2-uitstootgehaltes (d.i. tot wel 30 gram meer).

In een overgangsperiode wordt de WLTP-waarde nog omgerekend naar een NEDC-waarde en worden beide uitstootgehaltes vermeld op de papieren van het voertuig.
Welke van deze twee uitstootgehaltes moet gebruikt worden op fiscaal vlak ?
En wat van zodra de overgangsperiode afloopt ?

De fiscus heeft gaandeweg zijn standpunt bepaald over het gebruik van de uitstootwaardes.

Stap 1: NEDC gebruiken tot 31 december 2020

Deze problematiek is relevant voor verschillende fiscale aangelegenheden:

- De fiscus heeft in zijn bijgewerkte FAQ aangaande het voordeel van alle aard (nl. vraag 41) geschreven dat de NEDC-waarde (zoals gekend bij de DIV) mag gebruikt worden tot einde 2020. Daarbij wordt ook afgeweken van de regel dat enkel de op het inschrijvingsbewijs vermelde gegevens mogen gebruikt worden (merk trouwens op dat het inschrijvingsbewijs sinds enige tijd geen CO_2-waarde meer vermeldt).
- Er mag aangenomen worden dat dezelfde regel geldt voor de bepaling van het aftrekpercentage van een personenwagen.
- Op de website van Vlabel staat te lezen dat het Vlaamse Gewest bij de berekening van de verkeersbelasting en de BIV enkel rekening houdt met de NEDC-waarde.

Opmerking: ook op sociaal vlak vermeldt de RSZ in de instructies aan de werkgevers dat voor de berekening van de solidariteitsbijdrage in een overgangsperiode tot 31 december 2020 enkel moet gebruik gemaakt worden van de NEDC-waarde.

Stap 2: NEDC blijft meespelen vanaf 1 januari 2021

Vanaf 2021 zijn autoconstructeurs doorgaans niet meer verplicht om de WLTP-waarde ook om te rekenen naar een NEDC-waarde. Er zal in voorkomend geval dus enkel nog een WLTP-waarde bekend zijn van nieuwe voertuigen.

De fiscus heeft in opnieuw bijgewerkte FAQ van maart 2020 (inzake kostenaftrek en voordelen van alle aard) zijn standpunt aangepast: vanaf 1 januari 2021 gelden volgende regels:

- Voertuigen waarvan alleen de NEDC-waarde gekend is: u mag deze NEDC-waarde blijven gebruiken.
- Voertuigen die zowel een NEDC-waarde als een WLTP-waarde hebben: u mag de gunstigste van beide waarden gebruiken voor fiscale doeleinden, ook vanaf 2021.
- Nieuwe voertuigen waarvoor enkel een WLTP-waarde gekend is: u moet deze WLTP-waarde gebruiken.

Dit standpunt blijft van toepassing totdat eventuele nieuwe federale wetsbepalingen in werking treden.

Minister bevestigt (Vr. en Antw. Kamer 2020-21, nr. 55-062, 283)

De minister van Financiën heeft op 20 augustus 2021 bevestigd dat dit standpunt nog steeds van kracht is en dat er momenteel geen wetswijzigingen zijn gepland.

Waar vind ik de juiste uitstoot ?

U kan de uitstootgegevens vinden:

- Op het gelijkvormigheidsattest: dit vermeldt:
  - voor oudere wagens: de NEDC-waarde;
  - voor nieuwe wagens: zowel de NEDC- als de WLTP-waarde.
- Op de website https://mobilit.belgium.be/nl ("mijn voertuig, mijn plaat" / chassisnummer ingeven / "opvragen").

Opgepast (1)
Andere bronnen zullen mogelijks alleen de nieuwe (en in voorkomend geval te strenge) WLTP-waarde vermelden.

Opgepast (2)
Het moet nog steeds gaan om de NEDC- of WLTP-waarde zoals die beschikbaar is bij de DIV. Wanneer de DIV over geen gegevens beschikt, moet het aftrekpercentage van 50% toegepast worden, zelfs als het gelijkvormigheidsattest een CO_2-uitstootgehalte vermeldt (met de gekende uitzondering in de personenbelasting voor personenwagens aangeschaft vóór 1 januari 2018).

Besluit: gebruik het juiste en optimale uitstootgehalte !

Elektrische auto
Fiscale behandeling bij een vennootschap
_____ (03/2021)

Situering

Elektrische auto's komen steeds meer voor. Zij kennen enkele specifieke fiscale regels. Wij bekijken de situatie van een elektrische wagen bij een vennootschap.

Aftrek kosten

Er gelden voor elektrische wagens enkele voordelige regels inzake kostenaftrek:

- De kosten van een elektrische wagen zijn bij een vennootschap 100% aftrekbaar. Ook het energieverbruik is 100% aftrekbaar.
  Deze regel geldt vanaf aanslagjaar 2021 (voor een boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2020).

  Tot dan gelden/golden de oude regels (samengevat): kosten zijn 120% aftrekbaar, met uitzondering van:
  - brandstofkosten (elektriciteit): 75% aftrek;
  - interesten: 100% aftrek.

- Enkele concrete bedenkingen:
  - Dit geldt ook voor de kosten van een oplaadpunt.
  - Wat kilometervergoedingen betreft (voor verplaatsingen afgelegd met een eigen voertuig) is de 100% aftrek van toepassing op de volledige vergoeding (er moet geen 70/30-opsplitsing meer gemaakt worden onder de nieuwe regeling).

Investeringsaftrek

Een vennootschap kan de "gewone" eenmalige investeringsaftrek (20% tot 31 december 2019, 8% vanaf 1 januari 2020) toepassen op de investering in een oplaadpunt.

Een vennootschap kan daarentegen geen investeringsaftrek toepassen voor de wagen zelf.

BIV en verkeersbelasting

Een volledig elektrische wagen is in het Vlaams gewest vrijgesteld van BIV en van verkeersbelasting (voor leasingwagens en wagens ingeschreven in Brussel of Wallonië gelden de minimale BIV en verkeersbelasting, d.i. op vandaag 61,50 euro resp. 83,56 euro).

Voordeel van alle aard

Het voordeel van alle aard wordt berekend zoals voor andere personenwagens: cataloguswaarde x leeftijdsfactor x CO2-percentage x 6/7.

Opmerkingen:

- Als het om een dure wagen gaat, zal de catalogusprijs hoog zijn.
- Anderzijds zal het CO2-percentage steeds het minimum zijn, nl. 4%.
- Ook voor een elektrische wagen geldt het bij wet bepaalde minimumvoordeel (1.360 euro voor aanslagjaar 2021, 1.370 euro voor aanslagjaar 2022).

Merk tevens op dat de fiscus in een beslissing van 28 november 2013 (nr. 630.802) stelt dat een voordeel van alle aard moet toegepast worden indien een werknemer gratis zijn eigen elektrische wagen bij de werkgever mag opladen, nl. ten bedrage van de werkelijk gerealiseerde besparing (bedenking: hoe deze te bepalen ?).

Beperking aftrek autokosten
Taxi
_____ (11/2021)

Sinds lang aanvaardt de fiscus als pragmatische oplossing dat taxikosten (met een personenwagen) altijd voor 75% aftrekbaar zijn, dus ongeacht de CO_2-uitstoot van het betreffende voertuig.

Aan de minister van Financiën werd gevraagd hoe dat nu zit met de nieuwe aftrekregeling die sinds aanslagjaar 2021 van toepassing is op personenwagens.

De minister heeft bevestigd dat de 75%-aftrek ook mag toegepast worden in de huidige aftrekregeling (Vr. en Antw. Kamer 2020-21, nr. 55-062, 282).

Autokosten
Péagekosten
_____ (11/2011)

Situering

Wanneer een vennootschap een auto aankoopt, zijn zowel de aankoopkosten als de kosten met betrekking tot het gebruik ervan fiscaal aftrekbaar in de vennootschap.

Er zijn evenwel uiteenlopende aftrekpercentages van toepassing op de autokosten, afhankelijk van de aard van de kost, nl.:

- Interesten van een autolening zijn 100 % aftrekbaar.
- Brandstofkosten zijn 75 % aftrekbaar.
- Het aftrekpercentage voor de andere kosten is afhankelijk van de CO_2-uitstoot van de auto, variërend van 100 % tot 50 %.

Wat met péagekosten?

Ook wanneer de auto gebruikt wordt om op vakantie te gaan, kunnen alle autokosten door de vennootschap ten laste worden genomen. Dit privégebruik wordt immers gedekt door het toepasselijke voordeel in natura.

Niet enkel de brandstofkosten maar ook de péagekosten en de tolvignetten komen in aanmerking als aftrekbare kost (dit werd reeds bevestigd door de circulaire 19/402.192 van 10 februari 1989). Deze kosten zijn aftrekbaar volgens de CO_2-beperking.

Autokosten
Aftrekbeperking
Vervangwagens
_____ (09/2015)

Situering

Beroepsmatige autokosten zijn slechts beperkt aftrekbaar (in de personenbelasting 75 %, in de vennootschapsbelasting een aftrekpercentage afhankelijk van de CO_2-uitstoot).

Er bestaat evenwel een uitzondering voor voertuigen die uitsluitend verhuurd worden aan derden; deze kosten zijn volledig aftrekbaar.

Hoe moet dit toegepast worden op vervangwagens van een garagist?

Rb. Brussel 30 januari 2008

Volgens de fiscus is de aftrekbeperking wel van toepassing.
Immers, de garage werkt niet met een huurcontract noch met de aanrekening van een vergoeding, wat – nog altijd volgens de fiscus – noodzakelijk is om de uitzondering te kunnen toepassen.

De rechtbank te Brussel gaat hier niet mee akkoord.
Er is weliswaar geen contract voor de huurwagens.
Maar uit een proces-verbaal van de Btw-administratie blijkt dat op de factuur voor de herstellingswerkzaamheden melding wordt gemaakt van de nummerplaat van de vervangwagen. De vergoeding voor de vervangwagen vindt dan ook plaats via de aanrekening van herstellingswerkzaamheden (een bepaald percentage van het uurloon vertegenwoordigt de kosten voor de vervangwagen).
Besluit: de kosten van de vervangwagen zijn volledig aftrekbaar.

Hof van beroep Antwerpen 24 maart 2015

Een garagist huurt wagens bij een derde om ze vervolgens naar eigen zeggen uitsluitend te verhuren aan zijn eigen klanten.

Het hof benadrukt dat de belastingplichtige de bewijslast heeft (en dus moet aantonen dat de wagens wel degelijk uitsluitend worden verhuurd aan derden) en dat het niet om een onmogelijk bewijs gaat.
In casu voldoet hij niet aan deze bewijsplicht: er is geen enkele overeenstemming tussen de periodes waarin de wagens worden gehuurd en de periodes waarin ze worden ter beschikking gesteld aan de klanten (bv. huur van een wagen voor 22 dagen, maar slechts verhuur aan een klant voor één dag).

Autokosten
Vermindering verworpen uitgaven i.f.v. privégebruik
_____ (01/2022)

Situering

Een vennootschap mag haar verworpen uitgaven voor personenwagens beperken in functie van het privégebruik van deze voertuigen door de gebruiker ervan. In de mate van dit privégebruik gaat het niet meer om beperkt aftrekbare "autokosten" maar om onbeperkt aftrekbare "loonkosten"

Twee aspecten van deze problematiek worden aangepakt in een aanpassing van de wet:
1. Heeft het belang hoe het voordeel in natura voor het privégebruik verwerkt wordt ?
2. Hoe moet de vermindering van de niet-aftrekbare kosten berekend worden ?

Belang van de verwerking van het voordeel: recente historiek

Volgens het klassieke standpunt van de fiscus (circulaire AAFisc nr. 30/2014, nr. Ci.RH.243/633.725, van 15 juli 2014) mag dergelijke vermindering van de verworpen uitgaven alleen maar plaatsvinden als het voordeel van alle aard voor het privégebruik effectief belast wordt in de personenbelasting bij de gebruiker.
Zo wordt de vermindering bijvoorbeeld niet aanvaard bij boeking van het voordeel op rekening-courant of bij facturatie/terugbetaling van het privégebruik.

De recente rechtspraak is het unaniem oneens met de fiscus (bv. Hof van Cassatie 25 juni 2020 en 8 januari 2021 en vele arresten van diverse hoven van beroep):
- De aftrekbeperking is enkel toepasselijk op de kosten voor het beroepsmatig gebruik (door de vennootschap/werkgever zelf) van de bedoelde voertuigen, en niet op het deel van de kosten dat niet beroepsmatig, maar wel privé wordt gebruikt (door de bedrijfsleider/werknemer).
- De omstandigheid dat de kosten voor het privé-gebruik door de gebruiker worden terugbetaald aan de vennootschap/werkgever, belet niet dat deze de kosten volledig mag aftrekken.

Belang van de verwerking van het voordeel: wetswijziging

Met de wet houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit van 25 november 2021 (*BS* 3 december 2021) aanvaardt de fiscus de rechtspraak van het Hof van Cassatie: de manier van verwerken van het voordeel van alle aard doet niet terzake (bv. belasting in de personenbelasting, terugbetaling door de werknemer, boeking op rekening/courant van de bedrijfsleider).

Berekening van de vermindering van de niet-aftrekbare kosten: recente historiek

De fiscus aanvaardt om pragmatische redenen een forfaitaire benadering: het berekende voordeel in natura mag in mindering gebracht van de verworpen uitgaven.

Dezelfde circulaire (circulaire AAFisc nr. 30/2014, nr. Ci.RH.243/633.725, van 15 juli 2014) bevestigde evenwel dat de belastingplichtige mag kiezen om het werkelijk deel van de autokosten aan te tonen dat betrekking heeft op het privégebruik (dus ongeacht de omvang van het voordeel van alle aard) en vervolgens deze kosten voor 100% af te trekken.

Dit kan heel wat interessanter zijn, zeker bij een grote mate van privégebruik.
Voorbeeld:

- Een bedrijfswagen wordt in realiteit 85% privématig gebruikt.
- Dan mogen de kosten van dat voertuig voor 85% volledig afgetrokken worden.
- Slechts 15% van deze kosten moet onderworpen worden aan de geldende aftrekbeperkingen (in voorkomend geval moet u daarbij wel opletten voor de toepasselijke btw-aftrek).

Berekening van de vermindering van de niet-aftrekbare kosten: wetswijziging

Met de wet houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit van 25 november 2021 (*BS* 3 december 2021) wordt hier een beperking ingevoerd: de verworpen uitgaven mogen nog maximaal verminderd worden met de eigen bijdrage van de gebruiker en/of het in de personenbelasting belaste voordeel van alle aard. Dus geen proportionele vermindering meer in functie van het werkelijke privégebruik (dit laatste wordt expliciet beschreven in de memorie van toelichting).

Inwerkingtreding

Aanslagjaar 2022.

Reeds volop van toepassing !

De inwerkingtreding vanaf aanslagjaar 2022 betekent concreet dat u hiermee ten volle moet rekening houden bij de voorlopige winstberekeningen voor boekjaren verbonden aan aanslagjaar 2022.

Overdreven kosten
Autokosten
_____ (02/2011)

Situering

Onredelijke (overdreven) kosten zijn niet aftrekbaar voor hun overdreven gedeelte.
Een voorbeeld dat dienaangaande in de praktijk van tijd tot tijd ter sprake komt, betreft autokosten: de fiscus staat kritisch ten opzichte van autokosten als deze overdreven lijken.

Voorbeeld: kilometerkost.
In de administratieve richtlijnen staat te lezen dat autokosten buitensporig zijn indien de kostprijs per kilometer hoger ligt dan 1,5 keer de kilometervergoeding die van toepassing is in de overheidssector (per 1 januari 2011: 0,3178 euro).
De rechtspraak staat kritisch ten opzichte van deze beoordelingsmethode.

Voorbeeld: luxewagens.
Sommige fiscale ambtenaren hebben moeite met het aanvaarden van kosten van dure luxewagens.
Ook hier is de rechtspraak heel wat milder voor de belastingplichtige.

Hof van beroep Brussel 4 maart 2009

Feiten: een vennootschap beschikt over drie luxewagens (Porsche, Mercedes, Jaguar).

De fiscus beperkt de aftrek in functie van 1,5 keer de kilometervergoeding die van toepassing is in de overheidssector.

Het hof oordeelt:

- Voor de betreffende vennootschap is een representatieve luxueuze personenwagen niet onredelijk (grote omzet, talrijke contacten met actuele en potentiële klanten).
- Evenwel zijn drie dergelijke wagens niet verantwoord:
    - er is slechts één directielid actief;
    - het is aanneembaar dat de andere bedienden samen ook over een dergelijke wagen beschikken;
    - de derde wagen is er wel te veel aan … deze is niet verantwoord.
- Besluit: een derde van de autokosten wordt verworpen.
- De beperking in functie van 1,5 keer de kilometervergoeding die van toepassing is in de overheidssector, kan niet aanvaard worden; het betreft een willekeurige beperking.

Autokosten
Onredelijke beroepskost ?
_____ (04/2014)

Situering

Kosten die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen, zijn niet aftrekbaar (art. 53, 10° WIB 1992). In de praktijk kan hierover heel wat discussie bestaan:
- Wanneer is er precies sprake van een overdreven kost?
- Welke beoordelingsbevoegdheid heeft de fiscus dienaangaande?

Doorgaans wordt in de rechtspraak terughoudend gereageerd omdat ook als regel geldt dat de fiscus geen "opportuniteitsbeoordeling" mag maken: het komt in principe aan de belastingplichtige toe om te beslissen hoe hij zijn beroepsactiviteit wenst uit te oefenen.

In de praktijk wordt dienaangaande met zekere regelmaat de aftrek van autokosten ter discussie gesteld, wat dan ook aanleiding geeft tot rechtspraak. Wij bespreken enkele uitspraken terzake.

Hof van beroep Antwerpen 17 januari 2012: fiscus in het gelijk

Het hof van beroep te Antwerpen moest zich uitspreken over de aftrekbaarheid van kosten voor een sportwagen.

Feiten:
- Een vennootschap neemt een sportwagen in leasing, die gebruikt wordt door de bedrijfsleider.
- De jaarlijkse kostprijs bedraagt ± 25 000 euro.

De fiscus oordeelt dat de kost overdreven is.

Het hof geeft de fiscus gelijk:
- Argumenten dat het gebruik van een goedkope wagen klanten, leveranciers en potentiële klanten afschrikt en dat een dure wagen ongetwijfeld bijdraagt tot een goed cliënteel en tot goede resultaten, zijn algemeen en subjectief en tonen niet aan dat het voertuig heeft bijgedragen tot het verwerven van beroepsinkomsten.
- De belastingplichtige bewijst met geen enkel objectief stuk of gegeven de bewering dat klanten vaak thuis worden bezocht met het oog op het afsluiten van contracten.
- De grootste stijging van omzet en personeelsbestand heeft zich voorgedaan in de periode vóór de aanschaf van het betreffende voertuig.

Rb. Gent 22 mei 2012: belastingplichtige in het gelijk

De fiscus vindt het overdreven dat een kleine verzekeringsmakelaar een dure luxewagen koopt en verwerpt de kostenaftrek ervan.

De rechtbank stelt de fiscus in het ongelijk: deze heeft niet aangetoond dat de wagen kosten meebrengt die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen. Er kan discussie over bestaan dat de belastingplichtige voor de uitoefening van zijn beroep over een voertuig dient te beschikken. En de administratie mag zich vervolgens niet mengen met de manier waarop een belastingplichtige zijn zaken beheert. De aanschaf van een veilige en betrouwbare wagen kan zeker als normaal beoordeeld worden. Het daarbij willen verkrijgen van een bepaalde status is geen reden om de kosten te verwerpen.

Hof van beroep Luik 27 november 2013: belastingplichtige in het gelijk

Een vennootschap trekt de kosten af van een Ferrari, nl. ± 1 000 000 BEF per jaar.
De fiscus weigert de aftrek in de mate dat de kosten meer bedragen dan 1,5 keer de kilometervergoeding voor het rijkspersoneel.
Het hof fluit de fiscus terug:

- Het intrinsiek beroepsmatig karakter van de wagen wordt niet betwist.
- De fiscus gaat in de fout waar hij argumenteert dat de bedrijfsleider voor zijn verplaatsingen vergelijkbaar is met een ambtenaar die controles uitvoert, om vervolgens de betreffende kilometervergoeding voor ambtenaren op een abstracte wijze als criterium te gebruiken om het normale bedrag van autokosten vast te stellen, zonder rekening te houden met de concrete omstandigheden van het geval.
- Besluit van het hof: de fiscus gaat willekeurig te werk door het onredelijke bedrag van autokosten zonder meer vast te stellen op het gedeelte dat hoger ligt dan 1,5 keer de kilometervergoeding voor ambtenaren.

Opmerking
Deze beoordelingswijze is een veel voorkomende praktijk van de fiscus en kwam al meermaals aan bod in de rechtspraak; daarbij heeft de rechtspraak deze werkwijze doorgaans verworpen als aanvaardbare methode om de beroepskosten te beperken.

Uiteenlopende rechtspraak …

Deze uitspraken geven aan dat de beoordeling soms streng is voor de belastingplichtige, maar dat in andere gevallen de rechter de vrije keuze van de belastingplichtige in de manier van zijn bedrijfsuitoefening respecteert. Op zijn minst maant de uiteenlopende rechtspraak aan tot voorzichtigheid bij de toepassing en beoordeling van sommige autokosten.

Opmerking
Er is nog een andere argumentatie voor de aftrek mogelijk, waarbij bepaalde kosten beschouwd worden als een onderdeel van de bezoldigingspolitiek (waarvoor dan ook een passend voordeel in natura wordt weerhouden). Zo moet de “autokost” alsdan beoordeeld worden in het geheel van de “bezoldigingskosten”.

Verhuur auto aan eigen vennootschap
_____ (11/2014)

Situering

Als een bedrijfsleider zijn auto verhuurt aan zijn eigen vennootschap (bijvoorbeeld bij de oprichting van deze vennootschap), hoe moet deze huur dan belast worden?

Hof van beroep Antwerpen 24 juni 2014

Een bedrijfsleider verhuurt zijn (luxe) personenwagen aan zijn vennootschap voor 2 000 euro per maand.

Attractiebeginsel
De fiscus wil de volledige huur belasten als bedrijfsleidersbezoldiging op basis van het attractiebeginsel (kort gesteld: alles wat een bedrijfsleider ontvangt van zijn vennootschap, is belastbaar als bedrijfsleidersbezoldiging).
Het hof geeft de fiscus ongelijk:

- Het attractiebeginsel kan maar toegepast worden als de fiscus bewijst dat de huur het karakter heeft van een beloning voor de uitoefening van het bestuurdersmandaat of minstens dat het gaat om een beloning die haar oorsprong vindt in de uitoefening van het bestuurdersmandaat.
- De belastingplichtige heeft gebruikgemaakt van zijn vrijheid tot contracteren.
- Ook al is de huurprijs “vrij hoog”, de fiscus bewijst niet dat deze onevenredig is en in werkelijkheid dient als betaling voor dienstprestaties.
- Het gaat om de verhuur van een onderdeel van het privévermogen van de bedrijfsleider.

Belangenconflict
Tevens beweert de fiscus dat het contract niet rechtsgeldig ondertekend is en dat er sprake is van een belangenconflict. Het hof verwerpt ook dit argument: het kan enkel door de contracterende partijen zelf worden ingeroepen.

Praktische bedenking

De praktijk leert dat de belasting als roerend inkomen van de verhuur van de eigen auto aan de eigen vennootschap doorgaans op zich geen probleem stelt.

Wellicht heeft de hoogte van de huur hier een rol gespeeld bij het ontstaan van de discussie. Dergelijke discussie kan bijvoorbeeld ook spelen als de wagen vele jaren aan dezelfde (relatief hoge) huurprijs verhuurd wordt aan de eigen vennootschap.

Is het onredelijk om te stellen dat de belastingplichtige steeds een “economisch verantwoorde” huurprijs moet toepassen, zo niet kan er een fiscaal probleem ontstaan?

Dure bedrijfswagen
Aftrek kosten
_____ (09/2016)

Situering

Zijn de kosten van een dure leasingwagen aftrekbaar ?
Een concreet geval werd voorgelegd aan de Rulingcommissie.

Voorafgaande beslissing nr. 2015.740 van 26 januari 2016

Aan de Rulingcommissie wordt volgende vraag voorgelegd:
- Een belastingplichtige wil de kosten aftrekken van een dure bedrijfswagen die zij aan haar bedrijfsleider ter beschikking stelt.
- Zijn deze kosten aftrekbaar voor de vennootschap ?

De Rulingcommissie aanvaardt de aftrek als beroepskost:
- De wagen draagt bij tot de uitstraling in de sector ten aanzien van de aard van het cliënteel waarmee de vennootschap in contact komt.
- Het is de enige wagen die voorkomt op de balans van de vennootschap.
- Er wordt een voordeel van alle aard belast bij de bedrijfsleider voor het privégebruik.
- De vennootschap belast 17% van dat voordeel van alle aard als verworpen uitgave.
- De vennootschap blijkt voldoende financiële draagkracht te hebben om deze investering/kosten te dragen.

Kritische bedenking

De Rulingcommissie spreekt zich steeds uit over een individueel concreet geval.
Het is dan ook niet de bedoeling de diverse aangehaalde overwegingen te veralgemenen.

Desalniettemin zijn enige kritische bedenkingen mogelijk zoals bijvoorbeeld omtrent het belang van het gegeven:
- dat er slechts één wagen voorkomt op de balans (o.i. hoeft het voorkomen van meerdere wagens op de balans niet per se een probleem te zijn);
- dat er een voordeel van alle aard belast wordt bij de bedrijfsleider (dit hangt af van het al dan niet privaat gebruik; een voordeel kan ook via R/C verwerkt worden);
- dat de vennootschap 17% van het voordeel verwerkt als verworpen uitgave (dit heeft o.i. geen uitstaans met de aftrekbaarheid van de kosten);
- dat de wagen bijdraagt tot de uitstraling van de onderneming (het kan o.i. ook een eenvoudig onderdeel van de bezoldigingspolitiek zijn).

Autokosten
Wordt aftrek strenger beoordeeld ?
_____ (05/2019)

Situering

De eventuele niet-aftrekbaarheid van autokosten is in het verleden al meermaals aan bod gekomen in de rechtspraak en dit voornamelijk in een situatie van meerdere en/of dure wagens.

Hof van beroep Antwerpen 28 maart 2017

Feiten:
- Een vennootschap is eigenaar van een BMW 740 en een Porsche 911.
- Voor beide wagens wordt een voordeel van alle aard aangerekend voor het privégebruik.

De fiscus verwerpt de kosten van één van beide auto's op basis van het oordeel dat de zaakvoerder geen twee auto's nodig heeft om zijn taak correct te vervullen.

De belastingplichtige roept de bezoldigingstheorie in: er wordt voor beide wagens een voordeel belast en de kosten van die wagens zijn dan aftrekbaar als onderdeel van de loonkosten.

Het hof geeft de fiscus gelijk:
- Dat een voordeel belast wordt voor een auto, betekent op zich nog niet dat de kosten aftrekbaar zijn bij de vennootschap (lees: verband houden met de beroepswerkzaamheid van de vennootschap en bijdragen tot het verkrijgen of behouden van beroepsinkomsten).
- Tegenover de kosten / het voordeel moeten werkelijke prestaties staan.
- De belastingplichtige levert hiervan geen afdoend bewijs.

Opmerking (1)
In vroegere rechtspraak werd de fiscus vaak in het ongelijk gesteld op basis van de stelling dat de fiscus zich bezondigde aan een verboden opportuniteitsbeoordeling. De discussie werd doorgaans gevoerd op basis van artikel 53, 10° WIB 92, nl. het al dan niet overdreven karakter van de kosten (zie dienaangaande de hoger vermelde verwijzingen).
Komt hier stilaan verandering in ?

Opmerking (2)
De door de fiscus en het hof gehanteerde argumentatie sluit aan bij de discussie die op vandaag ook speelt bij de al dan niet aftrekbaarheid bij een vennootschap van kosten van een door de bedrijfsleider privaat gebruikt onroerend goed.

Kritiek: algemene verwerping van kosten te kort door de bocht ?

In de praktijk stellen wij vast dat een aantal diensten van de fiscus, indien er privaat gebruik is, “bijna principieel en algemeen” alle kosten verwerpen in de mate dat deze meer bedragen dan het aangerekende voordeel van alle aard.

Het is maar de vraag of dit in overeenstemming is met de wet en de rechtspraak van het Hof van Cassatie. Op basis van de regels van het WIB 92 en de rechtspraak van het Hof van Cassatie kunnen immers volgende regels samengevat worden:

1. Levert de bedrijfsleider werkelijke prestaties in het belang van de vennootschap en kan de vennootschap deze prestaties op voldoende wijze bewijzen ?
2. Zo ja, dan heeft de bedrijfsleider recht op een vergoeding voor deze prestaties.
   Dit kan bijvoorbeeld met een bezoldiging die volgens de expliciete bepalingen van het WIB 92 zowel in geld als in natura kan toegekend worden (alsook via andere voordelen, bv. een IPT-verzekering).
3. Dan luidt de volgende vraag: zijn de kosten die de vennootschap maakt voor die vergoeding redelijk en verantwoord (in functie van onder andere de geleverde prestaties en de financiële gegevens van de vennootschap) ?
   Opgepast: het jaarlijks bepalen en/of goedkeuren van de hoogte van de vergoeding (d.i. de opportuniteitsbeoordeling) behoort tot de exclusieve bevoegdheid van de algemene vergadering; de fiscus heeft hier hoogstens een marginale toetsingsbevoegdheid.
4. Als aan deze voorwaarden voldaan is, zijn de door de vennootschap daarvoor gemaakte kosten fiscaal aftrekbaar.

Dit alles werd onlangs nog expliciet bevestigd in een arrest van het hof van beroep van Gent van 19 maart 2019:

- De bezoldigingstheorie kan toegepast worden als er voldaan wordt aan de bewijslast.
- De vennootschap kon op voldoende wijze de realiteit van de prestaties van de zaakvoerder aantonen die leidden tot inkomsten bij de vennootschap.
- De kosten van de verloning in natura zijn dan ook aftrekbaar bij de vennootschap.
- De fiscus mag niet oordelen over de hoogte van de vergoeding omdat dit een verboden opportuniteitsbeoordeling is.
- In casu ging het om een vennootschap met één zaakvoerder die integraal instond voor de substantiële omzet van de vennootschap.

Autokosten
Privaat gebruik
Aftrek bij vennootschap
_____ (09/2022)

Situering

De aftrek door een vennootschap van kosten van voertuigen die privaat gebruikt worden door de bedrijfsleiders en hun familieleden, is al lang een doorn in het oog van meerdere controlerende ambtenaren.

In het verleden werd de aftrek van kosten door de fiscus vaak verworpen op basis van het argument dat het om “overdreven kosten” ging (met onder andere de toepassing van artikel 53, 10° WIB 1992), met wisselend succes in de rechtspraak.
Enkele voorbeelden:

- Brussel 4 maart 2009 (drie luxevoertuigen en één actief directielid; gedeeltelijke verwerping van de kosten).
- Antwerpen 17 januari 2012 (dure sportwagen; fiscus krijgt gelijk).
- Rb. Gent 22 mei 2012 (dure luxewagen; belastingplichtige krijgt gelijk).
- Luik 27 november 2013 (luxe sportwagen; belastingplichtige in het gelijk).
- Antwerpen 24 juni 2014 (verhuur luxewagen aan eigen vennootschap; belastingplichtige in het gelijk).

Maar de fiscus kan ook overwegen om de aftrek van de kosten te verwerpen op basis van het argument dat niet voldaan is aan de basisvereiste van artikel 49 WIB 1992: de belastingplichtige toont onvoldoende het beroepsmatig karakter aan van de betreffende autokosten, of nog, het gaat louter om privékosten die door de vennootschap gedragen worden.

Het hof van beroep van Antwerpen (arrest van 28 maart 2017) heeft in dergelijk dossier de fiscus al eens in het gelijk gesteld: de zaakvoerder heeft geen twee luxewagens nodig om zijn taak te vervullen en levert geen afdoend bewijs voor de door hem ingeroepen bezoldigingstheorie.

Luik 11 februari 2022

Feiten: een vennootschap trekt de kosten af van een tweede voertuig dat aan de bedrijfsleider ter beschikking wordt gesteld voor gebruik door diens partner.

De fiscus verwerpt de kosten: de vennootschap bewijst niet dat de kosten de vergoeding zijn van door de bedrijfsleider geleverde prestaties.

Het hof geeft de fiscus gelijk:

- De vennootschap brengt geen elementen/documenten/… aan waaruit de beweerde band tussen kosten en prestaties blijkt.
- Uit niets blijkt dat de kosten iets anders zijn dan een eenvoudige tenlasteneming door de vennootschap van private kosten van de bedrijfsleider en diens gezin.

Opmerking: de belastingplichtige heeft de bezoldigingstheorie pas in een late fase van de procedure naar voren geschoven; in het bezwaarschrift werden andere onvoldoende sterke argumenten gebruikt ...

Praktische doelgerichte aanpak is aangewezen !

Dit arrest bevestigt opnieuw hoe belangrijk het is om een voldoende sterk dossier op te bouwen ter ondersteuning van de aftrek van kosten die een vennootschap maakt in het voordeel van de bedrijfsleiders (bv. bevestiging in algemene vergadering, concreet bewijs van geleverde prestaties, uitgeschreven loonpolitiek, naleven van alle wettelijke regels terzake, enz.).

Restaurantkosten
Aftrek - Bewijs
_____ (11/2011)

Situering

Beroepskosten zijn aftrekbaar als ze een beroepsmatig karakter hebben en als de echtheid ervan kan aangetoond worden.
Het is aan de belastingplichtige om het nodige bewijs aan te leveren.

Dit geldt ook voor restaurantkosten.
In de praktijk wordt vastgesteld dat daar wel eens slordig mee wordt omgesprongen: geen detail op de bonnetjes, kosten zonder bewijsstuk of zonder betalingsbewijs.

Hof van beroep Brussel 27 mei 2010

Het hof weigerde de aftrek voor meerdere btw-bonnetjes.
Zo was er regelmatig sprake van kindermenu's en ook de plaats van het restaurant kon vaak niet verantwoord worden vanuit de beroepsactiviteit.
Het mag duidelijk zijn dat het voorleggen van btw-bonnetjes op zich niet volstaat om de aftrek van restaurantkosten mogelijk te maken.

Hof van beroep Luik 6 mei 2010

Een vennootschap brengt restaurantkosten in op basis van de betaling met de kredietkaart.
Blijkbaar beschikt zij niet over btw-bonnetjes.
De fiscus weigert de aftrek.
Het hof aanvaardt wel de aftrek: werkelijkheid en bedrag van beroepskosten kunnen bewezen worden met alle bewijsmiddelen (uitgezonderd de eed); daarbij doet het type document niet terzake. Besluit: een bewijs kan ook geleverd worden vanuit kredietkaarten.

Dat de btw-reglementering de verplichting oplegt om de betreffende bonnetjes te bewaren, houdt niet in dat de echtheid en het bedrag van de restaurantkosten enkel met deze bonnetjes kunnen bewezen worden.

Algemene bedenking: voorzichtigheid is geboden!

In de praktijk blijkt dat er vaak discussie ontstaat bij gebrek aan stukken (bv. geen BTW-bonnetje), gebrek aan betalingsbewijs (bv. cash betaling door de zaakvoerder) en/of gebrek aan detail (cf. beroepsmatig karakter).
Ongetwijfeld is het aangewezen om op al deze gebieden steeds maximaal aan de bewijslast te voldoen.

Restaurantkosten
Sterrenrestaurant
_____ (11/2013)

Situering

In de praktijk worden bij restaurantkosten vaak twee kritische vragen gesteld:
1. Zijn de restaurantkosten beroepsmatig of privé?
2. Zijn de restaurantkosten overdreven?

De eerste vraag heeft in voorkomend geval te maken met voordelen van alle aard.

De tweede vraag betreft het karakter van overdreven kost en de eventuele daarbij horende niet-aftrekbaarheid maar geeft geen aanleiding tot een voordeel van alle aard.

Deze laatste categorie wordt al snel bovengehaald bij de controle van bepaalde uitgaven van eerder luxueuze aard, bijvoorbeeld een zakenlunch in een sterrenrestaurant.

Circulaire Ci.RH.243/624.367 (AAFisc 32/2013) van 4 september 2013

Er kan geen algemeen antwoord gegeven worden op de vraag of een zakenlunch in een sterrenrestaurant al dan niet een “overdreven” kost uitmaakt. Dit moet telkens aan de hand van een geheel van feitelijke omstandigheden eigen aan het betreffende dossier worden nagegaan.

Het is in ieder geval niet geoorloofd die restaurantkosten volledig te verwerpen louter en alleen omdat het om een sterrenrestaurant gaat.

Kosten publiciteit
Kosten onthaal / receptie
Kosten spijzen en dranken / restaurant
BTW en inkomstenbelastingen
_____ (03/2020)

Situering

Inzake inkomstenbelastingen zijn receptiekosten 50% en restaurantkosten 69% aftrekbaar. De BTW op deze kosten (onthaal / spijzen en dranken) is niet aftrekbaar. Publiciteitskosten geven daarentegen zowel voor de inkomstenbelastingen als voor de BTW recht op 100% aftrek. Het is dus van belang een juiste beoordeling van kosten te maken bij de fiscale verwerking ervan (en dus bij de boeking ervan): gaat het om publiciteitskosten dan wel om receptie- resp. restaurantkosten.

Zowel de BTW als de inkomstenbelastingen hebben jarenlang een woelige historiek gekend van uiteenlopende rechtspraak en administratieve standpunten, vnl. in de problematiek van publicitaire evenementen. Maar in de loop van 2018 leek deze storm grotendeels geluwd … tot het Hof van Cassatie opnieuw roet in het eten gooide.

BTW

Inzake BTW werd de principiële knoop reeds in 2015 doorgehakt in het voordeel van de belastingplichtige (E.T. 124.247 dd. 13 maart 2015):

- De fiscus aanvaardt de cassatierechtspraak inzake kosten van onthaal resp. van spijzen en dranken (Cass. 8 april 2005, Cass. 11 maart 2010, Cass. 15 juni 2012).

- De administratie aanvaardt het recht op aftrek van btw geheven van kosten die een belastingplichtige maakt in het kader van een evenement dat hij organiseert voor zijn bestaande klanten of potentiële klanten en dat hoofdzakelijk en rechtstreeks tot doel heeft de verkoop van welbepaalde producten of diensten te bevorderen. In dat geval moeten de beperkingen inzake logies, spijzen en dranken (art. 45, § 3, 3° W.BTW) en inzake kosten van onthaal (art. 45, § 3, 4° W.BTW) niet toegepast worden.

- De belastingplichtige moet bewijzen dat in zijn dossier aan de gestelde voorwaarden voldaan is.

Inkomstenbelastingen

De minister van Financiën heeft in maart 2018 de knoop doorgehakt in het voordeel van de belastingplichtigen (Kamercommissie Financiën, 14 maart 2018, CRIV, 54 COM 844, 7):

- Hij verwijst naar de cassatierechtspraak inzake BTW en naar de noodzaak aan harmonisatie tussen inkomstenbelastingen en BTW.

- Hij gaat ermee akkoord dat de kosten van spijzen en dranken en de cateringkosten die de belastingplichtige maakt in het kader van een evenement dat hij of zij organiseert voor bestaande of potentiële klanten en dat hoofdzakelijk en rechtstreeks tot doel heeft de verkoop van welbepaalde producten of diensten te bevorderen, inzake inkomstenbelastingen volledig aftrekbaar zijn. In dat geval moet gekeken worden naar het doel van de uitgaven en niet zozeer de aard ervan. Dientengevolge worden de gemaakte kosten betreffende evenementscatering geherkwalificeerd als publiciteitskosten en niet als receptiekosten.

Opmerkingen:

- Wat met andere onthaalkosten dan spijzen, dranken en catering, zoals bijvoorbeeld animatie, kinderopvang, muzikale omlijsting, enz. ?
  Er lijkt geen twijfel te mogen bestaan dat het standpunt van de minister ook hier kan/moet doorgetrokken worden.

  Dit wordt bevestigd door het hof van beroep van Antwerpen in een arrest van 22 mei 2018, aangaande de kosten van opendeurdagen: met een expliciete verwijzing naar het standpunt van de minister van Financiën bevestigt het hof dat de volledige aftrek ook geldt voor de kosten van de huur van een springkasteel, servies, planten, drukwerk, kadertenten, enz. die eveneens en binnen dezelfde opendeurdagen hetzelfde hoofdzakelijk en rechtstreeks publicitair doel hadden als de kosten voor spijzen en dranken.

- Het zal natuurlijk steeds aan de belastingplichtige zijn om te bewijzen dat het evenement een voornamelijk publicitair en dus verkoopsgericht karakter heeft, wat niet altijd voor elk evenement even duidelijk is.

  Voorbeeld: Brussel 20 april 2017:
  - Een vennootschap verkoopt mannenkleding.
    Ze neemt deel aan een autorally met een oldtimer.
  - De fiscus weigert de aftrek van de btw op de n.a.v. de rally gemaakte kosten van “logies, spijzen en dranken”.
  - Het hof van beroep aanvaardt wél de aftrek:
    - Tijdens de rally werd de naam van het kledingmerk op de voorgrond geplaatst: vermelding op de wagen zelf en op t-shirts die werden uitgedeeld.
    - De kosten n.a.v. de rally hadden hoofdzakelijk tot doel de eindkoper in te lichten over het bestaan en de hoedanigheden van de kleding die de vennootschap commercialiseert met de bedoeling de verkoop ervan te bevorderen.

- Ook de Rulingcommissie (nr. 2018.0403 van 26 juni 2018) maakte ondertussen reeds (met een expliciete verwijzing) toepassing van het ministeriële standpunt en aanvaardde de 100% aftrek als publiciteitskost van kosten van spijzen, dranken en catering bij een evenement met publicitair karakter.

Gooit het Hof van Cassatie roet in het eten ?

Maar ondertussen waren nog enkele zaken aanhangig bij het Hof van Cassatie waar de fiscus blijkbaar het oude strengere standpunt bleef verdedigen.

En het Hof van Cassatie geeft de fiscus gelijk.
In arresten van 22 februari 2019 en 22 maart 2019 oordeelt het Hof van Cassatie dat receptiekosten gemaakt in het kader van een publicitair evenement toch als (50% aftrekbare) receptiekosten moeten beschouwd worden en niet als (100% aftrekbare) kosten van publiciteit. De aard van de kost, nl. een receptiekost in het kader van externe relaties voor de ontvangst van derden, is en blijft doorslaggevend om te besluiten tot 50%-aftrek, ongeacht of deze kost hoofdzakelijk of bijkomend een publicitair doel heeft.

Minister van Financiën volgt Cassatie

De huidige minister heeft verklaard dat hij het standpunt van de vorige minister (van maart 2018) niet kan bijtreden en dat een circulaire in die zin zal opgesteld worden. M.a.w. volgt hij het standpunt van het Hof van Cassatie.

Circulaire 2020/C/42 van 17 maart 2020

De circulaire van 17 maart 2020 bevestigt dit nu, met uitdrukkelijke verwijzing naar de hoger vermelde cassatiearresten:

- De wet maakt geen onderscheid naar de omstandigheden waarin de kosten worden gemaakt.
- Receptiekosten (kosten van voeding, drank, catering, enz.) gemaakt in het kader van een publicitair evenement voor bestaande of potentiële klanten, zijn slechts beperkt aftrekbaar.
- En de circulaire besluit met de woorden: “De recente arresten inzake inkomstenbelastingen bevestigen het standpunt dat de administratie altijd heeft verdedigd op basis van een wettelijke bepaling die duidelijk is.”
  Dit suggereert dat de fiscus niet van plan is een minder streng standpunt toe te passen bij controles van het verleden …

Besluit einde maart 2020

Daarmee ziet het er op vandaag naar uit dat het pleit uiteindelijk toch beslist wordt in het nadeel van de belastingplichtige: voor de inkomstenbelastingen is de aard van de kost doorslaggevend.
Besluit: beperkte aftrek !

Kosten huwelijksfeest
Aftrek ?
_____ (1)(05/2005)

Situering

Zijn kosten van een huwelijksfeest (e.a. feesten) aftrekbaar als beroepskost?
Dit is een vraag die regelmatig aan bod komt en die ook in de rechtspraak aan bod komt.
Enkele recente uitspraken bevestigen de mogelijkheid tot aftrek.

Rb. Luik 4 november 2004

De rechtbank bevestigt dat kosten van een huwelijksfeest aftrekbaar zijn in de mate waarin de kosten betrekking hebben op de ontvangst van collega's waarmee de belastingplichtige een beroepsrelatie heeft.

In het betreffend geval wordt de aftrek evenwel geweigerd omdat de belastingplichtige geen enkel stuk kan voorleggen teneinde een onderscheid te maken tussen het beroeps- en privaat gedeelte van de kosten.

Rb. Gent 10 februari 2005

Een notaris geeft ter gelegenheid van het huwelijk van zijn zoon een receptie voor zijn cliënteel. Hij trekt de betreffende kosten af als representatiekost.

De fiscus weigert de aftrek omdat een huwelijk een gebeurtenis is die louter het privé-leven betreft.

De rechtbank staat de aftrek toe en erkent daarbij uitdrukkelijk het beroepsmatig karakter.
(Opmerking: in onderliggend geval was het wel zo dat de receptie los stond van het eigenlijke huwelijksfeest, waarvan de kosten niet werden afgetrokken)

De rechtbank merkt nog op dat het geen belang heeft dat de notaris daarnaast nog een forfaitair bedrag als representatiekost in aftrek brengt. Dit forfait dekt immers de gebruikelijke representatiekosten terwijl de kosten van het huwelijksfeest uitzonderlijk zijn en derhalve los staan van die gebruikelijke kosten.

Kosten huwelijksfeest
Aftrek ?
_____ (2)(03/2009)

Situering

Sinds jaar en dag bestaat er discussie over de vraag of kosten van een huwelijksfeest aftrekbare beroepskosten kunnen zijn. De rechtspraak heeft dienaangaande reeds zowel soepele als strenge uitspraken voortgebracht.

Gent 17 juni 2008: het kunnen in principe beroepskosten zijn …

Een BVBA betaalt de kosten van het huwelijk van de dochter van de bedrijfsleider.

Volgens het hof van beroep te Gent neemt het feit dat een huwelijksfeest in essentie een privéaangelegenheid is, niet weg dat dergelijk feest ook deels een beroepsmatig karakter kan hebben (zakenrelaties uitnodigen; dit komt ten goede aan het bedrijf). In dat geval zijn de betreffende kosten aftrekbaar bij de vennootschap.

… maar concreet te bewijzen door de belastingplichtige !

Dit principe neemt niet weg dat de belastingplichtige de bewijslast draagt.
Enkele toch wel relevante (strenge!) stellingen van het hof:

- Een lijst van zakenrelaties voorleggen volstaat niet indien niet werd aangetoond dat ze ook effectief naar het feest kwamen.
- Een lijst opgesteld door de belastingplichtige zelf is niet voldoende bewijskrachtig.
- De belastingplichtige moet van alle personen op de lijst aantonen dat het wel degelijk zakenrelaties zijn (vermelding van het beroep geeft hier geen uitsluitsel).

In casu besluit het hof tot niet-aftrekbaarheid bij gebrek aan voldoende bewijs.

Kritische bedenking

Men kan zich de vraag stellen hoe ver een belastingplichtige dan wel moet gaan bij het aanbrengen van het nodige bewijs.

Representatiekosten
Lidgeld Rotary
_____ (10/2010)

Situering

De fiscus staat zeer kritisch tegenover bepaalde kosten die nauw aanleunen bij het private leven van een belastingplichtige; mooie voorbeelden daarvan zijn kosten van een huwelijk, serviceclubs, sportclubs.

Rb Bergen 18 maart 2010: Rotary

Het lidmaatschap van een serviceclub maakt het in casu mogelijk voor de belastingplichtige om contacten te leggen en relaties te onderhouden waaruit belastbare beroepsinkomsten kunnen voortkomen.
Besluit: voor 50 % aftrekbare representatiekost.

Bedenking: eventueel wordt een deel van de kost als louter privaat beoordeeld (bv. hof van beroep Brussel 21 juni 2006).

Bedenking: de belastingplichtige moet dus in concreto kunnen aantonen dat aan de betreffende kost een beroepskarakter kan toegeschreven worden.

Beroepskosten
Aftrekbaarheid van opleidingskosten
_____ (11/2014)

Situering

Om kosten te kunnen aftrekken als beroepskosten, moeten die gemaakt zijn om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden. Maar hoe moet deze voorwaarde geïnterpreteerd worden als het gaat om kosten van een (beroeps)opleiding … die zijn toch altijd gemaakt om beroepsinkomsten te verwerven of behouden …?

Cassatie 3 april 2014

Feiten:
- Een belastingplichtige is bedrijfsjurist bij een Belgische vennootschap.
- Hij neemt tijdskrediet op om een LLM-diploma (Master of Laws) te behalen in de VS.
- Daarna gaat hij aan de slag als advocaat in een internationaal advocatenkantoor.

De fiscus en het hof van beroep te Gent (arrest *d.d.* 11 september 2012) oordelen dat de opleiding diende om een nieuwe beroepsactiviteit op te starten en dat ze niet inherent was aan de bestaande beroepsactiviteit als bedrijfsjurist.
Besluit: geen aftrek van de kosten.

De belastingplichtige legt de zaak voor aan het Hof van Cassatie: volgens hem volstaat het dat de kosten gemaakt werden om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden; de fiscus en het hof van beroep te Gent eisen ten onrechte dat de studies inherent moeten zijn aan de op dat ogenblik uitgeoefende beroepswerkzaamheid.

Het Hof van Cassatie geeft de belastingplichtige ongelijk:
- Artikel 53, 1° WIB 1992 stelt uitdrukkelijk dat kosten van onderwijs niet aftrekbaar zijn.
- De combinatie met artikel 49 WIB 1992 leidt tot het besluit:
    - dat alleen de kosten van onderwijs gedaan op het ogenblik van de uitgeoefende beroepswerkzaamheid en er noodzakelijkerwijze verband mee houdend, aftrekbaar zijn als beroepskosten;
    - dat kosten van onderwijs gedaan om een nog niet uitgeoefende beroepswerkzaamheid te kunnen uitoefenen, daarentegen in beginsel uitgaven van persoonlijke aard zijn.

Opmerking

De vele en op het eerste gezicht wel eens uiteenlopende rechtspraak toont aan dat de concrete toepassing van deze regels in individuele dossiers vaak aanleiding kan geven tot discussie.

Congressen in vakantieoorden
_____ (11/2011)

Situering

Over buitenlandse congressen hebben zich steeds discussies ontwikkeld, zo bijvoorbeeld over het al dan niet beroepsmatig karakter ervan indien deze congressen zich afspelen in vakantieoorden of indien er private vakantieverblijven aan gekoppeld worden.

Rb. Bergen 15 juli 2011

Een huisarts neemt deel aan buitenlandse congressen in vakantieoorden.
Hij trekt de kosten daarvan af omdat hij nieuwe inzichten heeft verworven in de geneeskunde en beroepservaringen heeft uitgewisseld met collega's.

De rechtbank aanvaardt het principe van de aftrekbaarheid op basis van de door de arts voorgelegde seminarieprogramma's en syllabi. Dat deze congressen plaatsvinden in vakantieoorden doet op zich geen afbreuk aan de aftrekbaarheid van de kosten.

Maar de rechtbank stelt ook vast dat het opleidingsprogramma zelf slechts enkele uren per dag in beslag neemt. Daarnaast hadden de reizen een duidelijk karakter van plezierreis (o.a. culturele uitstappen). Bovendien bleek de arts tijdens de congressen vergezeld van zijn echtgenote.

De rechtbank besluit tot 50 % aftrekbaarheid van de betreffende kosten.

Congreskosten buitenland
_____ (02/2011)

Situering

Buitenlandse congreskosten zijn aftrekbaar als beroepskost.
Het is daarbij niet uitzonderlijk dat er ook private elementen meespelen, bv.:
- partner en/of kinderen zijn er ook bij;
- het verblijf wordt verlengd voor private doeleinden.

De vraag stelt zich dan welke kosten in welke mate aftrekbaar zijn.

Parlementaire vraag d.d. 1 december 2010

Er bestaat geen discussie over het principe:
- dat de kosten van de partner en/of kinderen niet aftrekbaar zijn;
- dat de kosten van het gedeelte private reis niet aftrekbaar zijn.

Volgens sommige belastingambtenaren moet de berekening gemaakt worden volgens het aantal beroepsmatige uren (van het congres) ten opzichte van het totaal aantal uren.
Voorbeeld:
- enkel de kosten voor de belastingplichtige zelf;
- 5 dagen congres, 8 uur per dag;
- totaal (privaat verlengd) verblijf: 10 dagen;
- beroepsaftrek: 40 uur (5 x 8) op 240 (10 x 24) = 1/6de.

Ook volgens de minister van Financiën gaat dit te ver (Vr. nr. 1229 VAN DER MAELEN, 1 december 2010, *Beknopt Verslag*, Kamercommissie Financiën, Com 059, blz. 7-8).
Hij zegt echter niet hoe het dan wel precies moet berekend worden.

Opmerkingen:
- Een redelijke oplossing bestaat wellicht in een berekening in functie van het aantal dagen, in ons voorbeeld: enkel de kosten voor de belastingplichtige zelf en deze 5 dagen op 10 of de helft.
- Als de andere dagen ook nog deels beroepsmatig gebruikt worden (bijvoorbeeld voor bijkomende professionele contacten), kan hier wellicht ook rekening mee gehouden worden.
- Wat met het principe “de kosten die ik sowieso moest maken, zijn aftrekbaar; enkel de extra kosten kunnen privaat zijn” ?
- Zuiver private kosten kunnen nooit afgetrokken worden, ook niet deels.

Vennootschapsbelasting
Kledijkosten
Verworpen uitgaven of voordeel in natura?
_____ (04/2014)

Situering

Een vennootschap kent voor de inkomstenbelastingen drie soorten kledij: privékledij, specifieke beroepskledij en niet-specifieke beroepskledij:

- De privékledij moet door de betrokkene (bv. bedrijfsleider, personeel) zelf betaald worden, zo niet is er sprake van een voordeel van alle aard (art. 36 WIB 1992).
- Specifieke beroepskledij is voor de vennootschap een aftrekbare kost (cf. het algemene art. 49 WIB 1992).
- Ten slotte is er nog artikel 53, 7° WIB 1992: volgens dit artikel zijn de kosten voor kledij niet aftrekbaar, tenzij het gaat om specifieke beroepskledij.

Fiscus: voordeel in natura?

Reeds lange tijd wordt door de fiscus regelmatig opgeworpen dat het niet gaat om een verworpen uitgave (te belasten bij de vennootschap), maar dat de kosten voor niet-specifieke beroepskledij moeten behandeld worden als een voordeel in natura (dus te belasten als bezoldiging).

Dit maakt fiscaal een netto verschil. Immers, als de kost door de vennootschap betaald wordt en vervolgens fiscaal verwerkt wordt als verworpen uitgave, is dit doorgaans nog steeds goedkoper dan het alternatief waarbij u als bedrijfsleider persoonlijk de kost moet betalen (met netto belast geld, bijvoorbeeld uit een bezoldiging).

Verworpen uitgave vs. voordeel in natura

Dit standpunt werd steeds met de nodige kritiek behandeld. Immers, artikel 53 betreft de “niet-aftrekbare kosten” en geenszins de “voordelen in natura”. In hetzelfde artikel 53 staan bijvoorbeeld ook de 50 %-aftrek voor receptiekosten en kosten voor relatiegeschenken (53, 8° WIB 1992) alsook de 69 %-aftrek voor restaurantkosten (53, 8°bis WIB 1992).

Tot nu toe was er hierover evenwel geen rechtspraak gekend.

Rb. Leuven 10 mei 2013

De rechtbank te Leuven heeft zich nu dienaangaande uitgesproken:

- Niet-specifieke beroepskledij aangekocht om beroepsmatig te gebruiken, is weliswaar “niet aftrekbaar” overeenkomstig artikel 53, 7° WIB 1992.
- Maar in geval van beroepsmatig gebruik is er geen sprake van een voordeel van alle aard.
  (m.a.w. daartoe moet de fiscus het private gebruik bewijzen)

Besluit voor de praktijk

De rechtbank te Leuven heeft bevestigd dat kosten voor niet-specifieke beroepskledij wel degelijk door de vennootschap mogen betaald worden, met opname onder de verworpen uitgaven.

Dit neemt niet weg dat voor het eventuele privégebruik van deze kosten een passende correctie moet uitgevoerd worden (bv. op fiche als bezoldiging of terugbetalen via rekening-courant).

Tip
U kan een deel van de kledijkosten persoonlijk betalen om alzo een deel van de totale kost privé te verwerken. Maar u kan ook overwegen om als volgt te werk te gaan:

- De vennootschap betaalt alle (!) niet-specifieke beroepskledij.
- Op het einde van het boekjaar doet u een passende correctie in functie van het (gedeeltelijke) privaat gebruik, bijvoorbeeld door persoonlijke terugbetaling of boeking op de lopende rekening.
- Het saldo na deze correctie komt boekhoudkundig in kost bij de vennootschap, maar is fiscaal een 100 % verworpen uitgave.
- Voordeel: zo brengt u in de boekhouding uitdrukkelijk tot uiting dat u rekening hebt gehouden met het gedeeltelijke private gebruik van de betreffende niet-specifieke beroepskledij (hetgeen kan bijdragen tot een vlottere fiscale controle).

Vaste vertegenwoordiger = bedrijfsleider !
Herkwalificatie van huur voor bedrijfsleiders (e.a.)
_____ (09/2020)

Situering

Bedrijfsleiders zijn onderworpen aan de zgn. huurherkwalificatie: indien zij een onroerend goed verhuren aan hun eigen vennootschap, zal de betreffende huur, voor zover die bepaalde grenzen overschrijdt, belast worden als bezoldiging.

Wanneer een rechtspersoon benoemd wordt als mandataris in een andere vennootschap, duidt de rechtspersoon-mandataris een vaste vertegenwoordiger aan die belast wordt met de uitvoering van de opdracht in haar naam en voor haar rekening.

Het komt daarbij vaak voor dat de vaste vertegenwoordiger van een rechtspersoon-mandataris een onroerend goed verhuurt aan de vennootschap:
- waarin deze rechtspersoon bedrijfsleider is,
- en waarin de vaste vertegenwoordiger zelf geen mandaat bekleedt.

Geldt de huurherkwalificatie ook voor deze vaste vertegenwoordiger ?

Parl. Vraag 14 januari 2009

De Minister is formeel: de huurherkwalificatie is ook van toepassing op huurgelden die een vennootschap betaalt aan de vaste vertegenwoordiger van een andere rechtspersoon die bedrijfsleider is in de betreffende vennootschap.

De vaste vertegenwoordiger valt onder art. 32, eerste lid, 1° WIB 1992: bezoldigingen van een bedrijfsleider zijn onder andere de beloningen betaald aan een natuurlijke persoon die een “gelijksoortige functie” als een bestuurder/zaakvoerder uitoefent.
Immers,
- vaste vertegenwoordigers moeten aan dezelfde voorwaarden voldoen als een mandataris zelf;
- vaste vertegenwoordigers zijn burgerrechtelijk en strafrechtelijk aansprakelijk alsof zij zelf de betrokken opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zouden volbrengen;
- de toepasselijke wetteksten vereisen niet dat de ontvanger van de huur binnen de vennootschap in eigen naam en voor eigen rekening een opdracht of functie uitoefent.

Opgepast voor onverwachte effecten

Deze conclusie kan onverwachte gevolgen hebben.

Neem bijvoorbeeld de situatie waarin NV A (een werkvennootschap) twee bestuurders heeft:
- één natuurlijk persoon,
- en vennootschap B met de echtgenote van die natuurlijke persoon als vast vertegenwoordiger.

Het gevolg van het standpunt zoals hierboven uiteengezet, is dat, indien man en vrouw samen eigenaar zijn van een onroerend goed en dit verhuren aan de betreffende werkvennootschap A, de huurherkwalificatie moet toegepast worden bij zowel de man als de vrouw.

Indien de vrouw geen bedrijfsleider is in A noch vast vertegenwoordiger van een rechtspersoon-bestuurder van A, zal bij haar geen huurherkwalificatie moeten toegepast worden (en dus: belasting als onroerend inkomen met in voorkomend geval ook fiscaal voordeel voor eventuele onroerende interesten, geen voorafbetalingen, geen sociale bijdragen).

Geen eenduidige rechtspraak …

Artikel 32, eerste lid, 1° WIB 1992 bepaalt dat de regels voor bedrijfsleidersbezoldigingen van toepassing zijn op een natuurlijk persoon die een opdracht uitoefent als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of “gelijksoortige functies”.

De rechtspraak heeft in de voorbije jaren niet altijd eenduidig geantwoord op de vraag of een vaste vertegenwoordiger een “gelijksoortige functie” uitoefent.

De rechtbank te Leuven (vonnis dd. 15 januari 2016) heeft ook geoordeeld – in een zaak van herkwalificatie van interest tot dividend – dat de functie van een vaste vertegenwoordiger vennootschapsrechtelijk vergelijkbaar is met een bestuurdersfunctie en dat de functie bijgevolg beantwoordt aan het fiscaal begrip “gelijksoortige functie” van artikel 32, eerste lid, 1° WIB 1992.
g
Ook het hof van beroep te Gent (arrest dd. 12 december 2017) komt tot een gelijkaardige conclusie: voor de toepassing van de herkwalificatie van interest tot dividend wordt de vaste vertegenwoordiger geacht een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of een gelijksoortige functie uit te oefenen.

Het hof van beroep te Antwerpen (arrest dd. 28 juni 2016) heeft een gelijkaardige uitspraak gedaan inzake de herhaalde niet-betaling van BTW (die leidt tot een vermoeden van fout in hoofde van de bedrijfsleiders die de dagelijkse leiding van de vennootschap uitoefenen): de vaste vertegenwoordiger is burgerrechtelijk en strafrechtelijk aansprakelijk alsof hij zelf de mandataris is in de vennootschap. Of nog, de aansprakelijkheid van de bedrijfsleider-vennootschap werkt door naar de figuur van de vaste vertegenwoordiger.

De rechtbank te Namen (vonnis van 19 januari 2017) oordeelde dan weer dat het optreden als vaste vertegenwoordiger niet per definitie gelijkgesteld moet worden met het uitoefenen van gelijksoortige functies als een bedrijfsleider van de eerste categorie.

Hof van Cassatie: definitief oordeel ?

Tegen het hoger genoemde arrest van het hof van beroep van Gent van 12 december 2017 werd een cassatieberoep ingesteld. In haar arrest van 23 januari 2020 heeft het Hof van Cassatie een duidelijk standpunt ingenomen: een vaste vertegenwoordiger moet aan dezelfde voorwaarden voldoen als de rechtspersoon-mandataris zelf en is aansprakelijk alsof hij zelf de betrokken opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen.

Besluit van het Hof van Cassatie: een vaste vertegenwoordiger oefent een gelijksoortige functie in de zin van artikel 32, eerste lid, 1° WIB 1992 uit in de bestuurder vennootschap en moet dus als bedrijfsleider van de eerste categorie behandeld worden.

Wellicht valt hiermee definitief het doek over deze bediscuteerde materie …

Gelijkstelling is relevant op meerdere vlakken

Zoals ook mag blijken uit de vermelde rechtspraak heeft deze gelijkstelling heel wat concrete gevolgen. Ze is van belang voor onder andere:

- de herkwalificatie van huur tot bezoldiging;
- de herkwalificatie van interest tot dividend;
- de aansprakelijkheid in geval van herhaalde niet-betaling van BTW;
- de aansprakelijkheid in geval van herhaalde niet-betaling van bedrijfsvoorheffing;
- andere aansprakelijkheden die eigen zijn aan een mandataris in een vennootschap;
- (rechtstreekse) belastbaarheid bij de vaste vertegenwoordiger van verkregen voordelen van alle aard.

Herkwalificatie van huur tot bezoldiging
Verhuur voor een deel van een maand
_____ (03/2017)

Situering

Als een bedrijfsleider (eerste categorie) een onroerend goed verhuurt aan zijn eigen vennootschap, wordt de ontvangen huur deels geherkwalificeerd tot bezoldiging indien bepaalde limieten (nl. i.f.v. het kadastraal inkomen) overschreden worden.

Hoe moet deze herkwalificatie berekend worden als het onroerend goed slechts een deel van de maand verhuurd wordt (bijvoorbeeld bij de aanvang of op het einde) ?

Circulaire AAFisc nr. 43/2016 van 19 december 2016

Volgens de bestaande administratieve richtlijnen (ComIB 1992, 36/26) gebeurt de berekening per maand.

De fiscus wijzigt nu zijn berekeningsmethode: voortaan moet de herkwalificatie berekend worden in functie van het werkelijk aantal dagen dat aan de herkwalificatievoorwaarden voldaan is.

Inwerkingtreding

De nieuwe berekeningsmethode geldt vanaf aanslagjaar 2018.

Maar de fiscus aanvaardt (bij gebrek aan duidelijke richtlijnen voor die jaren) dat deze methode ook al toegepast werd voor de aanslagjaren 2015 tot 2017.

Vaststelling resp. herschatting kadastraal inkomen

Bij eerste ingebruikname (nieuw gebouw) of voltooiing van werkzaamheden (grondige wijziging) gaat de Administratie van het kadaster over tot de schatting resp. herschatting van het kadastraal inkomen. Het nieuwe kadastraal inkomen wordt geacht te bestaan vanaf de maand die volgt op de aan te geven gebeurtenis.

Enkel voor de vaststelling van de onroerende inkomsten (personenbelasting) wordt het nieuwe kadastraal inkomen sinds aanslagjaar 2015 geacht te bestaan vanaf de dag waarop de aan te geven gebeurtenis plaatsvindt.

De circulaire bevestigt dat de huurherkwalificatie derhalve berekend wordt vanaf het ogenblik dat het nieuwe kadastraal inkomen in voege treedt, d.i. vanaf de maand die volgt op de aan te geven gebeurtenis. Hier geldt dus geen dag-aan-dag-berekening.

IPT / Groepsverzekering
80%-regel
Wettelijk pensioen
_____ (09/2022)

Situering

Premies van een individuele pensioentoezegging of groepsverzekering zijn aftrekbaar in functie van de limieten opgelegd door de zogenaamde 80%-berekening. De bedoeling is daarbij, weliswaar in zeer grote lijnen en met overwegend theoretische berekeningen, dat de betrokkene op fiscaal-vriendelijke wijze maximaal een pensioen opbouwt dat 80% kan vertegenwoordigen van zijn bruto bezoldiging.

Eén van de elementen in deze berekening wordt gevormd door het wettelijk pensioen, dat een deel vormt van het te bereiken pensioenbedrag. En hoe hoger dit wettelijk pensioen, hoe lager de extra pensioenopbouw die u kan verrichten.

Nieuw

Om het wettelijk pensioen te bepalen dat in rekening gebracht moet worden bij de berekening van de 80%-grens, wordt met een forfaitair bedrag gewerkt. Dit wordt jaarlijks door de fiscus vastgelegd.

Tot 2020 bedroeg dit voor zelfstandige bedrijfsleiders 25% van de brutobezoldiging, met een bepaald minimum en maximum.

Omdat sinds 2021 het wettelijk pensioen van zelfstandigen gradueel wordt opgetrokken richting dat van loontrekkenden, heeft de fiscus ook het voor de 80%-grens in rekening te brengen wettelijk pensioen aangepast, hetgeen resulteert in een stijging ervan.
Bronnen: circulaires 2022/C/33 van 31 maart 2022 en 2022/C/79 van 29 augustus 2022.

Sinds 2021 bedraagt het in rekening te brengen wettelijk pensioen 50% van de nuttige bezoldiging. Deze nieuwe berekening wordt toegepast op de nog te komen carrièrejaren vanaf 2021; voor de jaren tot en met 2020 wordt de oude 25%-berekening verder toegepast.

Daarnaast wordt ook gesleuteld aan het minimum en vooral maximum bedrag, die aanzienlijk toenemen. En verrassend is de stelling van de fiscus dat deze nieuwe bedragen ook moeten toegepast worden voor de carrièreperiode voorafgaand aan 2021, hetgeen een nefaste impact kan hebben op de resultaten van de 80%-berekening.
Bovendien kan hier kritisch opgemerkt worden dat voor de 80%-berekening aldus verondersteld wordt dat het hogere minimum en maximum bedrag ook in het verleden speelt, terwijl de realiteit is dat de graduele gelijkschakeling met het pensioen van loontrekkenden enkel wordt toegepast voor de toekomst en niet voor het verleden. Daardoor zal de betrokkene in de realiteit nooit zijn 80% halen …

Concreet gevolg

Het concrete gevolg van deze nieuwe regels is dat het in de 80%-berekening in rekening te brengen wettelijk pensioen in vele dossiers (afhankelijk van bijvoorbeeld de leeftijd en de carrière) aanzienlijk stijgt, waardoor het maximaal op te bouwen pensioenkapitaal navenant aanzienlijk daalt. En dus dat de aftrekbare premies ook aanzienlijk lager blijken.

Deze regeling geldt volgens de fiscus vanaf aanslagjaar 2022. Voor een boekjaar dat samenvalt met het kalenderjaar, is dat dus boekjaar 2021. Dit heeft een dubbel gevolg:

- Vermits deze nieuwe berekening van toepassing is sinds 1 januari 2021, is dit op vandaag relevant en moet u alle fiscale premieberekeningen van lopende contracten opnieuw laten uitvoeren om vast te stellen of de premies niet moeten aangepast worden.
- Maar er is meer: de reeds voor “aanslagjaar 2022” gestorte premies vallen ook onder de nieuwe berekening, ook al werd deze maar door de fiscus bekendgemaakt in maart 2022 en aangevuld met een aantal noodzakelijke berekeningsgegevens in augustus 2022.

Terugwerkende kracht, met “tolerantie”

Dit laatste betekent niet meer of niet minder dat er sprake is van een terugwerkende kracht die kan gaan tot begin 2021.

De fiscus heeft daarom een “tolerantie” voorzien in haar circulaire van augustus 2022. Deze kunnen wij als volgt samenvatten:

- Het teveel aan gestorte premie van 2021 moet in 2021 niet in de verworpen uitgaven van de vennootschap opgenomen worden in volgende gevallen:
    - Eerste geval: de som van het teveel aan premie van 2021 en de gestorte premies in 2022 overschrijden niet de 80%-grens van 2022.
      Daartoe hebt u in voorkomend geval de toegelaten premie voor 2022 verminderd of zelfs tot nul herleid.
    - Tweede geval: de som van het teveel aan premie van 2021 en de gestorte premies in 2022 overschrijden de 80%-grens van 2022.
      In dat geval is geen correctie nodig als het teveel aan premie van 2021 op het einde van 2022 geboekt wordt als over te dragen kost en aldus doorgeschoven wordt naar 2023. Dan moet de premiestorting in 2023 navenant aangepast worden.
- Het teveel aan gestorte premie van 2022 moet in 2022 niet in de verworpen uitgaven van de vennootschap opgenomen worden als het op het einde van 2022 geboekt wordt als over te dragen kost en aldus doorgeschoven wordt naar 2023. Dan moet de premiestorting in 2023 navenant aangepast worden.
- In voorkomend geval (bv. als in 2021 een zgn. backservice werd betaald die nu plots veel te hoog blijkt te zijn) zal een verdere boekhoudkundige overdracht (naar 2024 en volgende) nodig zijn om een verworpen uitgave te vermijden.

IPT / groepsverzekering
80%-berekening
Welke reeds opgebouwde kapitalen in rekening brengen ?
_____ (09/2022)

Situering

Premies van een individuele pensioentoezegging of groepsverzekering zijn aftrekbaar in functie van de limieten opgelegd door de zogenaamde 80%-berekening. De bedoeling is daarbij, weliswaar in zeer grote lijnen en met overwegend theoretische berekeningen, dat de betrokkene op fiscaal-vriendelijke wijze maximaal een pensioen opbouwt dat 80% kan vertegenwoordigen van zijn bruto bezoldiging.

Eén van de elementen in deze berekening wordt gevormd door de reeds in het verleden opgebouwde pensioenkapitalen van de tweede pijler, die mee het nog op te bouwen pensioenkapitaal bepalen: hoe hoger het reeds opgebouwde kapitaal, hoe lager de extra pensioenopbouw die u nog fiscaalvriendelijk kan verrichten.

Welke reeds opgebouwde pensioenkapitalen moeten in rekening gebracht worden ?

Hier knelt het schoentje en wel als volgt. Bij de berekening van de carrière-periode worden niet noodzakelijk alle beroepsjaren van de bedrijfsleider uit het verleden meegeteld. Zo worden bijvoorbeeld de jaren die hij presteerde voordat hij zijn activiteit in de vennootschap is gestart, voor een maximum van 10 meegeteld (en dit is dan nog optioneel).

En traditioneel werden dan ook de eventueel opgebouwde kapitalen van de periode die niet meetelt voor de carrière-berekening, niet in rekening gebracht. Dit werd in de praktijk ook zo aanvaard door de fiscus …

… tot enkele jaren geleden: de fiscus heeft blijkbaar het geweer van schouder veranderd en vindt op vandaag dat àlle in het verleden opgebouwde pensioenkapitalen (van de tweede pijler) in rekening gebracht moeten worden, zelfs als deze opgebouwd werden in een periode die niet meetelt voor de carrière-berekening.

Dit gewijzigde standpunt heeft geleid tot discussies die ondertussen bij de rechtbanken belanden. Dienaangaande valt op te merken dat de rechtbank van eerste aanleg te Gent (tussenvonnis van 24 november 2021) daarover ook al een prejudiciële vraag heeft gesteld aan het Grondwettelijk Hof.

Onzekerheid ! Voorzichtigheid ?

Op vandaag is er geen zekerheid hoe deze discussie zal aflopen. Het is om te beginnen wachten op rechtspraak die dan misschien meer zekerheid kan verschaffen. Daarom is het van belang om bij de interpretatie en adviesverlening de nodige voorzichtigheid aan de dag te leggen en zich terdege bewust te zijn van de vele dossiers waarvoor hierdoor onzekerheid bestaat omtrent de aftrekbaarheid van premies.

Groepsverzekering / IPT
80%-regel
Verhoging bezoldiging kort vóór pensioen
_____ (09/2015)

Situering

Premies van een groepsverzekering (of IPT) zijn aftrekbaar binnen de zogenaamde 80 %-regel. Essentieel is daarbij de hoogte van de bezoldiging van de bedrijfsleider: hoe hoger de bezoldiging, hoe hoger de mogelijke premiestortingen.

Meer specifiek geldt onder andere als regel dat het met de premies op te bouwen pensioen niet hoger mag zijn dan 80 % van de “laatste normale brutojaarbezoldiging”.

Het begrip “normaal” betekent onder andere dat u bijvoorbeeld niet gedurende één jaar kunstmatig uw loon zeer hoog mag leggen om het daarna weer te verminderen. Al evenmin mag u “vlak vóór uw pensioen”, bijvoorbeeld in het laatste jaar, uw bezoldiging toch kunstmatig verhogen.

Maar wat is dan de concrete betekenis van de term “vlak vóór uw pensioen”?

Voorafgaande beslissing nr. 2014.516 van 25 november 2014

Een vennootschap wil de bezoldiging van haar 61-jarige bedrijfsleider verhogen en op basis van dat loon extra premies betalen. Kan dit?

De Rulingcommissie gaat akkoord omdat de bedrijfsleider nog enkele jaren zal werken.
De premies worden dus betaald om belastbare inkomsten te verkrijgen of behouden.

Opmerking: sommige betrokkenen (bv. bepaalde verzekeringsmaatschappijen) hebben de tendens om zich strenger op te stellen en nog een minimale loopbaan van vijf jaar te vragen.

Groepsverzekering / IPT
Hoge premie kort voor vereffening
Niet aftrekbaar ?
_____ (09/2015)

Situering

De premies die betaald worden in het kader van een groepsverzekering of IPT, zijn aftrekbaar in de mate dat ze voldoen aan de zogenaamde 80%-regel.
Dit staat uitdrukkelijk te lezen in de fiscale wetgeving (o.a. art. 52, 3°, b, 59 en 195 WIB'92).

Maar moeten deze premies daarnaast ook onderworpen worden aan de algemene beoordeling inzake beroepskosten van artikel 49 WIB'92 ?
Dit speelt bijvoorbeeld voor stortingen die gebeuren kort voor een vereffening.

De rechtspraak is blijkbaar streng voor de vennootschappen …

Hof van Beroep Luik 17 mei 2006

Een vennootschap betaalt grote premies voor een groepsverzekering (o.a. backservice) en wordt kort daarna vereffend. Zij heeft daarbij steeds de specifieke regels voor dergelijke premies (o.a. 80%-regel) gerespecteerd.

Volgens het Hof zijn de betreffende premies toch niet aftrekbaar.
Officieel luidt het dat niet alleen moet voldaan zijn aan de specifieke aftrekregels voor dergelijke premies (art. 52, 3°, b en 59 WIB'92) maar ook aan de algemene regels van art. 49 WIB'92, die blijkbaar afzonderlijk moeten getoetst worden.

Dienaangaande oordeelt het hof dat in casu de premies niet kunnen beschouwd worden als gedaan om belastbare inkomsten te verkrijgen of behouden.
Enkele beoordelingselementen:

- Op het ogenblik van betaling van de bijdragen stond reeds vast dat de vennootschap op zeer korte termijn zou worden ontbonden en vereffend.
- De vennootschap kon de band met haar statutaire maatschappelijke activiteit niet bewijzen.
- De vennootschap wilde vooral haar bestuurders bevoordelen.

Hof van Cassatie bevestigt …

Het Hof van Cassatie (arrest van 15 januari 2009) bevestigt dat de bijdragen moeten voldoen aan de aftrekvoorwaarden van art. 49 WIB'92 (de vennootschap had blijkbaar geargumenteerd dat dit niet het geval was).

Hof van Beroep Gent 25 juni 2013: opnieuw streng !

Een vennootschap sluit een groepsverzekeringspolis af voor een bedrijfsleider en betaalt zowel kort daarna als een klein jaar later belangrijke eenmalige premies.
Onmiddellijk na de tweede betaling (i.c. net iets meer dan één jaar na de afsluiting van de polis) gaat de vennootschap in vereffening.

De fiscus weigert de aftrek van de betaalde premie: deze is niet betaald om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (cf. art. 49 WIB'92).

De vennootschap argumenteert dat art. 49 WIB'92 niet van toepassing is.

Het hof geeft de fiscus gelijk: de premies moeten de toets doorstaan van art. 49 WIB'92 en dit is in casu niet het geval: de vennootschap wist bij het aangaan van de groepsverzekering wat er haar te wachten stond en de premies werden dus niet betaald om belastbare inkomsten te verkrijgen.

Kritische bedenkingen ?

- Ging het in eerste instantie niet om een juiste opbouw van argumentatie ?
- Vergelijk: kosten van onroerende goederen waarvan de bedrijfsleider het genot heeft.
- Wat indien uitdrukkelijk als argument zou kunnen gebruikt worden dat de betreffende premies kaderen binnen de politiek van vergoeding van de bedrijfsleider ?
- Wat als er een toezegging bestaat van de vennootschap aan de bedrijfsleider, ter vergoeding van in het verleden geleverde prestaties ?
- Wat met de zgn. gratis pensioenkapitalen die betaald worden aan bedrijfsleiders die het bedrijf verlaten: zijn deze dan ook niet (meer) aftrekbaar ?

IPT / groepsverzekering
Backservicepremie kort voor stopzetting activiteit
Probleem aftrekbaarheid
_____ (11/2021)

Situering

De aftrekbaarheid van een premie voor bijvoorbeeld een IPT- of groepsverzekeringscontract is niet alleen onderworpen aan de zgn. 80%-grens maar ook aan de algemene voorwaarden van artikel 49 WIB 92 voor de aftrek van kosten. De rechtspraak toont het delicate karakter hiervan aan.

Hof van beroep Gent 15 juni 2021

Feiten:
- Een vennootschap behaalt uitzonderlijke winst uit de verkoop van gebouwen.
- In hetzelfde jaar sluit ze een IPT af voor haar bedrijfsleiders en stort een aanzienlijke backservice.
- De bedrijfsleiders beëindigen hun mandaat kort daarna.

De fiscus weigert de aftrek van de backservicepremies.

Het hof geeft de fiscus gelijk: de vennootschap bewijst niet dat de gestorte premies dienden om belastbare inkomsten te verwerven of behouden (naast de 80%-grens moet ook voldaan zijn aan art. 49 WIB 92).

Bevestiging van eerdere rechtspraak ?

Deze uitspraak ligt in de lijn van vroegere gerechtelijke uitspraken die de aftrek weigeren van premies die gestort worden kort voor pensionering, vereffening van vennootschap of stopzetting van mandaat.

Bijvoorbeeld: Gent 25 juni 2013, Gent 15 mei 2012, Antwerpen 14 februari 2012, Cassatie 15 januari 2009, Luik 17 mei 2006.

Voorzichtigheid is geboden!

Deze uitspraak maakt opnieuw duidelijk dat voorzichtig moet omgesprongen worden met de planning en/of uitvoering van belangrijke stortingen van premies “kort voor”:
- de pensionering, het ontslag of de stopzetting van mandaat van een bedrijfsleider;
- de vereffening van een vennootschap;
- de overlating van een vennootschap;
- enz.

Wijninckxbijdrage
Nieuwe berekeningsregels
_____ (02/2019)

(bondig en indicatief)

Situering

Tot 2018 gold voor de Wijninckxbijdrage een "voorlopig" regime (dat in de voorbije jaren enkele keren verlengd werd): de bijdrage (3% in 2018, voordien 1,5%) was verschuldigd als het totale bedrag van de in het voorafgaande kalenderjaar gestorte premies een bepaalde limiet overschreed. Deze limiet betrof voor de heffing van 2018 (dus premies gestort in 2017) 32.473 euro.

Nieuw

Vanaf 2019 geldt de definitieve regeling (wet van 21 december 2018 houdende diverse bepalingen inzake sociale zaken (*BS* 17 januari 2019).
Deze is niet meer zozeer gebaseerd op de hoogte van de gestorte premies dan wel op de reeds opgebouwde pensioenreserves. Daarbij worden grosso modo drie stappen gezet:

1. Er wordt nagegaan hoeveel pensioenreserves er reeds opgebouwd zijn op 1 januari van het jaar voorafgaand aan het bijdragejaar.

2. Er wordt berekend of dit bedrag de Wijninckxdrempel overschrijdt, dit is de maximum pensioenreserve die reeds mag opgebouwd zijn tot op dat ogenblik.

   Deze drempel kan voor een zelfstandig bedrijfsleider benaderend berekend worden met een vuistregel: aantal jaren als zelfstandige (carrière) x 38.212,13.

3. Als en in de mate dat die limiet overschreden is, zal 3% betaald moeten worden op elke aangroei van de pensioenreserve tijdens het betrokken jaar die hoger is dan een welbepaalde wettelijk bepaalde minimale (vrijgestelde) aangroei. Dit ongeacht of die aangroei komt uit de waardevermeerdering van de bestaande reserves dan wel uit nieuwe stortingen van premies.

Voorbeeld
Om de eventuele Wijninckxbijdrage van 2019 te bepalen, worden de opgebouwde reserves en de drempel bepaald op 1 januari 2018. Als de reserves per 1 januari 2018 hoger zijn dan de drempel, zal op de toename van de reserves in 2018 3% Wijninckxbijdrage verschuldigd zijn.

Let op !
Voor alle onderdelen van de beoordeling en berekening (bv. welke reeds opgebouwde pensioenreserves, carrièreberekening, minimale vrijgestelde aangroei van de reserves, …) gelden specifieke regels die wij in deze bijdrage niet verder behandelen.

Aantal dossiers met Wijninckxbijdrage voortaan beperkt ?

Enkele berekeningen leren ons dat in vele dossiers de facto geen Wijninckxbijdrage (meer) zal verschuldigd zijn, ondanks dat er grotere premies betaald worden.

Dit heeft te maken met het samenspel van verschillende factoren zoals bijvoorbeeld het aantal reeds gepresteerde jaren, de reeds opgebouwde pensioenreserves, de hoogte van de bezoldiging, enz.

Vereenvoudigd (!) voorbeeld
- Zelfstandig bedrijfsleider.
- Carrière: 25 jaar.
- Opgebouwde pensioenreserves op 1 januari 2018: 500.000 euro.
- Backservicepremie gestort in 2018: 300.000 euro.
- Wijninckxdrempel: 25 x 38.212,13 = 955.303,25 euro.
- Besluit: geen Wijninckxbijdrage in 2019 (want de drempel is niet overschreden).

Als in hetzelfde voorbeeld de bedrijfsleider reeds jarenlang een hoge bezoldiging geniet en mee daardoor op 1 januari 2018 pensioenreserves heeft opgebouwd van 1.000.000 euro, zal er in 2019 wel 3% Wijninckxbijdrage verschuldigd zijn op de aangroei van de reserves in de mate dat deze meer bedraagt dan de minimum vrijgestelde aangroei.

Het zal er dus op aankomen om voor elk individueel dossier de criteria toe te passen om te oordelen of er (nog) sprake zal zijn van een Wijninckxbijdrage.

Inwerkingtreding

De nieuwe regeling treedt in werking op 1 januari 2019.

Let op !
De nieuwe regeling is van toepassing op de Wijninckxbijdrage verschuldigd in 2019: deze wordt berekend op de cijfers van 2018 (zie voorbeelden hoger in deze tekst).

IPT/groepsverzekering en de 80%-regel
Bijzondere regels voor 2020 en 2021 ingevolge corona
(08/2021)

Ingevolge Corona zijn heel wat vennootschappen in 2020 en 2021 verplicht geweest tijdelijk in te grijpen in hun bezoldigingen aan hun bedrijfsleiders. Wat is de impact hiervan op de aftrek van IPT/groepsverzekerings-premies ?

Situering

Om aftrekbaar te zijn bij de vennootschap, moeten premies voor een IPT/groepsverzekering voldoen aan de zogenaamde 80%-regel. Deze wordt onder andere beoordeeld in functie van de bezoldigingen van de betreffende bedrijfsleider. Eén van de voorwaarden van deze 80%-regel luidt dat de bezoldigingen van de bedrijfsleider regelmatig en minstens om de maand moeten toegekend zijn.

Dit is voor heel wat vennootschappen in 2020 en/of 2021 een probleem omdat zij tijdelijk de bezoldiging van hun bedrijfsleider(s) verminderd of stopgezet hebben.

Nieuw (1)

De fiscus heeft in circulaire 2020/C/153 van 14 december 2020 een uitzonderingsregeling uitgewerkt om hieraan tegemoet te komen:

- Bij de beoordeling van het regelmatige karakter van de bezoldiging mogen voor 2020 de maanden buiten beschouwing gelaten worden waarin de bezoldiging werd stopgezet en de bedrijfsleider een corona-overbruggingsrecht kon genieten.

- De berekening moet wel gebeuren op basis van de reëel toegekende bezoldigingen. U mag dus geen rekening houden met een “fictieve” bezoldiging “alsof” deze situatie zich niet had voorgedaan (wat volgens circulaire 2020/C/149 wel kan voor werknemers met tijdelijke werkloosheid ingevolge corona).

  Als de betaalde premie dientengevolge te hoog is voor het betreffende boekjaar, mag u deze overdragen naar het volgende boekjaar via een boeking onder de over te dragen kosten. Dit bedrag kan gelden als voorschot op de premie van dat jaar.

Nieuw (2)

De fiscus heeft deze regeling in circulaire 2021/C/55 van 10 juni 2021 (addendum bij de hierboven vermelde circulaire 2020/C/153 van 14 december 2020) bijkomend toegelicht en tevens verlengd.

Enkele aandachtspunten:

- Ook bij een vermindering van de bezoldiging ingevolge corona (bv. stopzetting maandelijkse geldelijke bezoldiging maar behoud van voordelen van alle aard) mag deze regeling toegepast worden.

- Het eventueel door de bedrijfsleider genoten overbruggingsrecht telt niet mee voor de bepaling van de referentiebezoldiging voor de 80%-berekening.

- Het is niet noodzakelijk dat de bedrijfsleider ook effectief een overbruggingsrecht genoten heeft. Het volstaat dat hij aan de voorwaarden voldeed om recht te hebben op het overbruggingsrecht.

- Als de vennootschap het deel van de premie dat de 80%-grens overschrijdt, niet in de boekhouding heeft overgedragen naar het volgend boekjaar, is dit deel een verworpen uitgave.

- Op het einde van de circulaire wordt bevestigd dat deze regeling van toepassing is op premies met betrekking tot de jaren 2020 en 2021.

Opmerkingen/concretisering

Deze regeling zoals uitgeschreven in de twee circulaires roept, ondanks de verduidelijkingen, nog een aantal vragen op inzake de concrete toepassing ervan.

Twee voorbeelden:

- De vermindering van de premie in 2020 zal er in voorkomend geval toe leiden dat in 2021, in de veronderstelling dat de bezoldiging terug het niveau van vroeger bereikt, een hogere premie kan betaald worden (bv. opvissen van het mindere gedeelte van 2020 als backservice in 2021). In dat geval zal er in 2021 de facto een hogere fiscaal aftrekbare premie betaald kunnen worden en haal je het verlies van 2020 in.

- Voor gebroken boekjaren kan het zijn dat de circulaire de facto te laat komt, nl. als de jaarrekening ondertussen al goedgekeurd en neergelegd is.

Het zal er dus op aankomen, in afwachting van bijkomende verduidelijkingen, om deze regeling tegelijk met gezond fiscaal verstand en in voorkomend geval met de nodige voorzichtigheid toe te passen.

Sociale voordelen
_____ (08/2021)

(indicatieve lijst)
(in voorkomend geval met beperkingen/modaliteiten/grenzen)

- 100 % aftrekbaar:
    - Gezelschapsreizen van maximum 1 dag voor het personeel.
    - Specifieke beroepsopleiding van personeelsleden.
    - Occasioneel gebruik van accommodatie van de onderneming door personeelsleden voor sport, cultuur of vrijetijdsbesteding.
    - Kosteloze bedeling van fruit, noten, soep, koffie, thee, bier of frisdranken tijdens de werkuren.
    - Voordeel uit:
        - verplichte deelneming, ter uitvoering van een arbeidsreglement, aan een economaat of in een kledingfonds;
        - de aansluiting bij een medische of farmaceutische dienst.
    - Collectief vervoer - kosteloos of beneden kostprijs - van personeelsleden van de woonplaats, het station, de bushalte, enz., naar de plaats van tewerkstelling en terug door de werkgever georganiseerd met eigen vervoermiddelen of met die van een autocarexploitant.
    - Geringe geschenken in natura, in geld, geschenkcheques of betaalbons (beperkte bedragen).
      Deelneming aan bedrijfsfeest/feestelijkheden.
      Mogelijke gelegenheden bv. Kerstmis, Nieuwjaar, patroonsfeest, jaarlijkse speciale gebeurtenis (bv. verjaardag van werknemer), eervolle onderscheiding, pensionering.
      (Opgepast voor de sociale zekerheid)
- Huwelijkspremie.
- Anciënniteitspremie.
- Maaltijdcheques.
- Sport- en cultuurcheques.
- Ecocheques.
- Sociale middagmalen.
- Aankopen bij de onderneming tegen gunstprijs.
- PC-Privé.
- Gezelschapsreizen van méér dan 1 dag voor het personeel.
- Geboortegeschenk.
- Premie van een hospitalisatieverzekering (eventueel begrepen in een IPT/groepsverzekering)/collectieve verzekering “gezondheidszorgen”/e.a.
- Hulp bij uitzonderlijke omstandigheden zoals zware ziekte, ongeval, overlijden, enz.
- Abonnementen of toegangskaarten voor culturele of sportieve manifestaties.
- Gratis gebruik van een kinderdagverblijf in de onderneming.
- Diverse recente rulings, bv. eenmalige premie voor verjaardag bedrijf, fiets voor verjaardag bedrijf, tegemoetkoming gezinsvakantie personeel, enz.
- Vergelijkbaar:
    - niet-recurrente bonussen voor personeel;
    - bedrijfsfiets met gebruik voor woonwerkverkeer.

Sociale voordelen
Bijzondere gelegenheden
_____ (09/2015)

Situering

Sociale voordelen zijn niet belastbaar bij de genieter, maar tegelijk niet aftrekbaar bij de werkgever/vennootschap (met uitzondering van een aantal kleinere voordelen die door de fiscus in een lijst zijn opgenomen en die toch wel aftrekbaar zijn).

Typevoorbeelden zijn: maaltijdcheques, geringe geschenken bij huwelijk of geboorte, premies van een collectieve verzekering “gezondheidszorgen”, hulp bij uitzonderlijke omstandigheden zoals zware ziekte, ongeval, overlijden, enz., abonnementen of toegangskaarten voor culturele of sportieve manifestaties, enz.

De fiscus heeft in de voorbije jaren bijzondere regels vooropgesteld, waaronder hij voor welbepaalde voordelen een gunstig belastingregime aanvaard (bv. huwelijkspremies, anciënniteitspremies).

Ook de Rulingcommissie heeft een aantal gevallen behandeld waarbij telkens een bijzondere gelegenheid werd gevierd.

Rulings van 21 maart 2012 en 20 december 2011: jubileum onderneming (1 en 2)

Ruling van 21 maart 2012: een vennootschap viert haar vijftigjarig bestaan en wil een eenmalige premie van 150 euro toekennen aan alle personeelsleden.

Ruling van 20 december 2011: een vennootschap viert haar zestigjarig bestaan en wil een eenmalige premie van 500 euro toekennen aan alle personeelsleden.

De Rulingcommissie stelt dat sociale voordelen onbelangrijke voordelen zijn die met een uitgesproken sociaal oogmerk door de werkgever worden verstrekt, ongeacht of die verstrekking door de werkgever verplicht of vrijwillig is en al dan niet door bemiddeling van een sociale kas geniet en zulks met de bedoeling de betrekkingen tussen het personeel te verbeteren en de binding van het personeel aan de onderneming te bevorderen.

Besluit: de eenmalige premies zijn niet belastbaar bij de verstrekker en niet aftrekbaar (verworpen uitgave) bij de werkgever.

Ruling van 17 januari 2012: jubileum onderneming (3)

Een vennootschap viert het tienjarig bestaan van de nieuwe structuur van de groep waarvan zij de moedervennootschap is en wil een fiets schenken aan alle werknemers van de groep. De fietsen worden gekocht voor een lagere prijs dan de catalogusprijs en op elke fiets worden twee logo’s van de groep aangebracht.

De rulingcommissie beslist:
- geen belastbaarheid bij de genieters;
- geen aftrek (verworpen uitgave) bij de verstrekker (ten belope van de effectief betaalde kostprijs);
- volledige aftrekbaarheid van de kosten gemaakt om de logo's aan te brengen.

Opmerking: als het om een bedrijfsfiets (d.i. gebruikt voor het woon-werkverkeer) gaat, zouden de fiscale regels anders zijn (geen belasting bij de genieter, aftrek voor 120 % bij de verstrekker).

Ruling van 8 mei 2012: belangrijke overeenkomst

Een vennootschap (*i.c*. een innovatief bedrijf) sluit een overeenkomst (die een belangrijke mijlpaal betekent in het voortbestaan van de onderneming en o.a. belangrijk is voor het succesvol voortbestaan van de groep) en wil aan alle personeelsleden van de groep een Ipod Touch schenken (met een kostprijs van 299 euro).

De Rulingcommissie beslist: geen belastbaarheid bij de genieter en verworpen uitgave bij de verstrekker ten belope van de effectieve kostprijs betaald door de vennootschap.

Voorafgaande beslissing nr. 2012.485 van 8 januari 2013

Een vennootschap viert haar 50-jarig bestaan en wil aan haar werknemers een eenmalige premie toekennen waarvan de hoogte varieert afhankelijk van het aantal dienstjaren.

De Rulingcommissie aanvaardt de kwalificatie als sociaal voordeel tot een bedrag van 500 euro; het gedeelte daarboven moet als voordeel van alle aard behandeld worden.

Voorafgaande beslissing nr. 2013.102 van 30 april 2013

Een vennootschapsgroep wil n.a.v. het 10-jarig bestaan en een wijziging van de kapitaalstructuur aan de werknemers, zelfstandige medewerkers en bedrijfsleiders, alsook hun partners en kinderen, een reis naar Toscane aanbieden, met een kostprijs van 587 euro per persoon.

De Rulingcommissie aanvaardt de kwalificatie als sociaal voordeel:
- voor de reis van de werknemer,
- en dit tot een bedrag van 500 euro.

Het saldo is belastbaar als voordeel van alle aard, alsook de volledige kostprijs voor de partners en kinderen.

De kosten gemaakt voor de zelfstandige medewerkers en de vennootschappen-bedrijfsleiders, kunnen niet als sociaal voordeel verwerkt worden; hiervoor moeten de nodige fiches 281.50 opgemaakt worden.

Voorafgaande beslissing nr. 2013.130 van 4 juni 2013

De Rulingcommissie aanvaardt een premie van 500 euro als sociaal voordeel:
- De vennootschap viert het x-jarig bestaan van zichzelf en van de productiesite in België.
- De premie wordt betaald aan haar eigen werknemers, haar ex-werknemers die nog tewerkgesteld zijn binnen de technische bedrijfseenheid bij partnervennootschappen, en de andere werknemers van deze vennootschappen die actief zijn op de site.

Voorafgaande beslissing nr. 2013.372 van 24 september 2013

De Rulingcommissie aanvaardt een iPad van 499 euro als sociaal voordeel:
- De vennootschap haar vijftienjarig jubileum en een vernieuwingsoperatie.
- Ze wil alzo haar erkentelijkheid betuigen aan de personeelsleden die onbetwistbaar hebben bijgedragen tot dit succes.

Voorafgaande beslissing nr. 2013.403 van 15 oktober 2013

Een werkgever wil een bedrag toekennen aan een werknemer als tussenkomst bij de onverwachte kosten n.a.v. het overlijden van zijn echtgenote.

De Rulingcommissie aanvaardt de kwalificatie als sociaal voordeel:
- De premie wordt spontaan en eenmalig en uitzonderlijk toegekend.
- De werkgever heeft dit in het verleden nog nooit gedaan.
- Het gaat om zeer uitzonderlijke omstandigheden.

Opmerking: in een recente circulaire (AAFisc nr. 26/2015, nr. Ci.701.147) van 11 juni 2015 vult de fiscus zijn officiële commentaar aan en stelt dat een vergoeding voor begrafeniskosten van een personeelslid (zelf) wordt gelijkgesteld met een sociaal voordeel, indien het bedrag ervan kan geacht worden normaal te zijn t.o.v. de kosten waarvoor ze wordt toegekend.

Voorafgaande beslissing nr. 2013.543 van 24 december 2013

Een werkgever schenkt, naar aanleiding van de verwelkoming van de n-de klant, een aankoopbon van 185 euro aan alle bedienden vermits zij aan de basis liggen van dit succes.

De Rulingcommissie aanvaardt dit als een vrijgesteld sociaal voordeel.

Voorafgaande beslissing nr. 2014.667 van 13 januari 2015

De Rulingcommissie aanvaardt de kwalificatie als sociaal voordeel van een eenmalige premie van 500 euro die een vennootschap n.a.v. het 50-jarige bestaan toekent aan al haar medewerkers en die van haar dochteronderneming.

Sociaal voordeel
Online personeelsreceptie
100% aftrekbare kost
_____ (02/2022)

Situering

In principe zijn kosten gemaakt voor het vertrekken van een sociaal voordeel:
- niet belastbaar bij de genieter;
- niet aftrekbaar bij de werkgever/vennootschap.

Corona – online personeelsreceptie

De minister van Financiën (parl. vraag van 16 september 2021) stelt zich tolerant op voor een online personeelsreceptie waarbij elke werknemer thuis een hapje en/of drankje krijgt om te nuttigen tijdens een online samenkomst:
- Het betreft een bij de genieter vrijgesteld sociaal voordeel.
- De kost is 100% aftrekbaar:
    - als deze wordt gemaakt naar aanleiding van Sinterklaas, Kerstmis, Nieuwjaar of een patroonsfeest, voor één dergelijk event per belastbaar tijdperk;
    - voor de toekenning van eretekens aan personeelsleden of de pensionering van personeelsleden;
    - als de uitgaven een geringe waarde hebben per genieter en gedaan zijn voor het volledige personeel (en dus niet voor een welbepaalde personeelscategorie of alleen voor bedrijfsleiders).

Opmerking: de btw op deze kosten van sociale voordelen is 100% aftrekbaar als de receptie uitsluitend voor alle personeelsleden georganiseerd wordt.

Coronapremie 500 euro
_____ (03/2022)

Situering

Ondernemingen die tijdens de coronacrisis toch nog goede resultaten hebben behaald, kunnen aan hun werknemers een premie toekennen van maximum 500 euro per werknemer.

Nieuw

Deze coronapremie:
- is vrijgesteld van inkomstenbelastingen bij de genieter;
- is fiscaal aftrekbaar bij de werkgever;
- wordt onderworpen aan een bijzondere werkgeversbijdrage van 16,5%.

Deze premie wordt onderworpen aan dezelfde regels als de consumptiecheque (bv. bij welke handelszaken te gebruiken).

Inwerkingtreding

De inwerkingtreding werd bepaald op 1 augustus 2021 en de premie moet uiterlijk op 31 december 2021 toegekend worden.

Versoepeling (wet van 14 februari 2022):
- De beslissing tot toekenning en het ontstaan van het recht op de coronapremie moeten zich situeren vóór 1 januari 2022 en zijn opgenomen in een overeenkomst (cao of individueel) uiterlijk afgesloten op 31 december 2021.
- De coronapremie zelf mag aan de werknemers worden uitgereikt tot 31 maart 2022.

Bron

- KB van 21 juli 2021 (BS 29 juli 2021).
- Wet van 18 juli 2021 houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie (BS 29 juli 2021).
- Wet van 14 februari 2022 houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie, *BS* 25 februari 2022.

Kosten eigen aan de werkgever
_____ (08/2021)

(indicatieve lijst) (in voorkomend geval met beperkingen/modaliteiten/grenzen)

- Onroerend goed.
  (bv. bureel, ontvangstruimte, vergaderruimte, archief, garage, parking, enz.)
  (bv. huur, afschrijving huis, onderhoud, kantoormateriaal zoals computer/printer/e.a., verzekering gebouw, onroerende voorheffing, verwarming, elektriciteit, water, telefoon, enz.)
- Kantoorinrichting (onroerend).
  (bv. veranderingswerken, schilderen, behangen, vloerbekleding, verlichting, enz.)
- Kantoormeubilair (roerend).
  (bv. tafel, stoelen, kast, verlichting, tapijt, enz.)
- Kantoormateriaal / bureelbenodigdheden (roerend)(bv. computer, printer).
  Kleinere algemene forfait (rulings) bv. boekentas, agenda, inktcartridges, pen, enz.
- Internet / gsm / telefoon.
- Autokosten (idem lichte vrachtwagen, motorfiets of bromfiets): kilometervergoeding, reële kosten, parkeerkosten, kleinere forfaits.
- Fietsvergoedingen.
- Bijkomende verplaatsingskosten bij verhuis van de onderneming.
- Dagvergoeding buitenlandse dienstreis.
- Dagvergoeding binnenlandse dienstreis.
- Overnachtingskosten.
- Restaurant / representatie / relatiegeschenken / receptie.
- Tijdschriften / vakpers.
- Arbeidskledij.
- Arbeidsgereedschap.
- Rechtsbijstand voor eventuele fouten begaan in de uitoefening van het beroep.
- Specifieke verplaatsingskosten (bv. havenarbeiders, mobiliteitsvergoedingen in de sector bouw, tuinbouw, schoonmaak- en ontsmettingsondernemingen, cementagglomeraten en elektriciens (installatie en distributie)).
- Specifieke vergoedingen voor buitenlandse kaderleden.
- Specifieke vergoedingen voor vrijwilligers (sport, sociaal, cultuur).
- Specifieke vergoedingen voor spelers, trainers en medewerkers van amateursportclubs.
- Specifieke regeling voor thuiswerk.

Specifieke aandachtspunten:

- Diverse rulings (met o.a. concrete bedragen) m.b.t. autokosten (bv. carwash, parking, tol, taxi, stalling, vervangwagen, accessoires, onderhoudsproducten zoals olie of ruitenvloeistof), gebruik van een bureel thuis, internet, gsm, kleine individuele kantoorbenodigdheden (bv. boekentas, agenda, inktcartridges, pen), dagvergoedingen, buitenlandse verplaatsingskosten, kleine representatiekosten (bv. uitnodigen zakenrelaties, gebruik openbaar sanitair, kleine attenties en geschenken, deelname aan sociale en culturele activiteiten, relatiegeschenken, invitatiekosten, fooien / drinkgeld, bloemen, steunkaarten, vestiaire), reiniging specifieke beroepskledij.
- Opgepast voor sociale zekerheid (i.g.v. loontrekkende – eigen instructies).

Kosten eigen aan de werkgever
Nieuwe bedragen en richtlijnen voor ambtenaren
(03/2018 en 09/2020)

(opmerking 09/2022: de bedragen werden ondertussen geïndexeerd)

Situering

Een koninklijk besluit wijzigt de bedragen en modaliteiten voor kostenvergoedingen aan ambtenaren. Deze richtlijnen zijn ook relevant voor de privésector omdat ze, voor de toekenning van belastingvrije kostenvergoedingen, als ernstige norm worden beschouwd.

Nieuw

Sinds 1 september 2017 zijn er gewijzigde regels van kracht voor de toekenning van kosten eigen aan de werkgever aan federale ambtenaren voor wat betreft verplaatsings- en verblijfkosten in het kader van binnenlandse dienstreizen (KB 13 juli 2017, BS 19 juli 2017):

- **Dagelijkse** forfaitaire vergoeding voor maaltijdkosten: 16,73 euro.
  Voorwaarden:
  - De verplaatsing duurt minimaal 6 uur (voordien volstond 5 uur).
  - De verplaatsing overschrijdt een afstand van 25 kilometer.
  - De kost van de maaltijd wordt niet door de federale dienst of door een derde ten laste genomen.
  - De verplaatsing geeft geen aanleiding tot enig ander voordeel om de maaltijdkosten te dekken.

- **Maandelijkse** forfaitaire vergoeding: een ambtenaar die regelmatig binnenlandse dienstreizen maakt, kan een maandelijkse forfaitaire vergoeding ontvangen van maximum 16 keer het bedrag van de dagvergoeding, d.i. 267,68 euro.
  De voorwaarden zijn dezelfde als hierboven beschreven, met uitzondering van de verplichte minimumduur van 6 uur: deze is niet toepasselijk.
  Daar bovenop kan deze ambtenaar een aanvullende vergoeding van maximaal 60 euro ontvangen voor kosten verbonden aan internettoegang en telefoongebruik als de woonplaats van het personeelslid wordt vastgesteld als administratieve standplaats.

- **Huisvestingskosten**: een ambtenaar die voor een binnenlandse dienstreis moet logeren buiten zijn woonplaats, ontvangt een aanvullende dagelijkse forfaitaire vergoeding voor verblijfskosten, die 125,50 euro bedraagt en die de huisvestingskosten dekt.
  Voorwaarden:
  - De verplaatsing overschrijdt een afstand van 75 kilometer.
  - De federale dienst draagt de huisvestingskosten niet zelf.
  - De ambtenaar geniet geen enkel ander voordeel van dezelfde aard.

Circulaire 2018/C/8 van 22 januari 2018

In een circulaire van 22 januari 2018 geeft de fiscus toelichting bij de toepassing van de genoemde normen in de privésector.

Dagvergoeding voor dienstreis - maaltijd

Voor de maaltijdvergoedingen voor binnenlandse dienstreizen gelden dezelfde modaliteiten als voor de ambtenaren, met uitzondering van de verplichte minimale afstand: deze geldt niet voor de privésector. Met andere woorden:

- De vergoeding bedraagt 16,73 euro.
- De verplaatsing duurt minimaal 6 uur.
- De kost van de maaltijd wordt niet door de werkgever/vennootschap of door een derde (bv. klant, leverancier) ten laste genomen.
- De verplaatsing geeft geen aanleiding tot enig ander voordeel om de maaltijdkosten te dekken.

Wat de duurtijd betreft:

- Voordien volstond een duurtijd van de verplaatsing van 5 uur.
- De duur van de dienstreis wordt berekend vanaf het vertrek op de plaats van tewerkstelling tot de terugkeer op de plaats van tewerkstelling, tenzij rechtstreeks vanuit de woonplaats op dienstreis wordt vertrokken of rechtstreeks naar de woonplaats wordt teruggekeerd.
- Als de duurtijd korter is dan 6 uur, zal de werkgever/vennootschap moeten bewijzen dat de vergoeding bestemd is tot het dekken van kosten die hem eigen zijn en dat die vergoeding ook daadwerkelijk aan dergelijke kosten is besteed.

Als er voor dezelfde periode een maaltijdcheque wordt toegekend, moet de werkgeversbijdrage in deze maaltijdcheque in mindering worden gebracht van de forfaitaire vergoeding.

Maandvergoeding voor binnenlandse dienstreizen

De hoger beschreven forfaitaire maandvergoedingen (max. 267,68 resp. 60 euro) kunnen ook toegekend worden aan werknemers en bedrijfsleiders die hun beroepswerkzaamheden in vergelijkbare omstandigheden uitoefenen. Doorgaans zal dit gaan om personen die een reizende functie uitoefenen.

Huisvestingskosten

De forfaitaire vergoeding van 125,50 euro voor huisvestingskosten mag ook toegepast worden in de privésector, mits naleving van dezelfde voorwaarden als de ambtenaren, met uitzondering van de verplichte minimale afstand (deze voorwaarde is niet van toepassing).

Opgepast voor niet-toegelaten cumul

De circulaire waarschuwt voor niet-toegelaten cumul van, enerzijds, een forfaitaire vergoeding, en anderzijds, de terugbetaling op basis van bewijsstukken.

Opmerking: als de belastingplichtige één dienstreis maakt voor twee vennootschappen, kan hij slechts éénmaal ofwel een forfaitaire vergoeding krijgen ofwel een terugbetaling van de reële kosten.

Niet van toepassing als beroepskost in de personenbelasting

Zoals dit voorheen reeds het geval was, kunnen deze forfaitaire bedragen niet gebruikt worden door belastingplichtigen die in de personenbelasting hun kosten bewijzen.

Verplaatsingskosten

De circulaire bevestigt dat er voor de verplaatsingskosten in de privésector niets gewijzigd wordt wat betreft verplaatsingen met openbaar vervoer, verplaatsingen met eigen wagen, motor- of bromfiets of woonwerkverkeer met de fiets. Eventuele toepasselijke nieuwe beperkende regels voor ambtenaren zijn hier niet van toepassing.

Voor dienstverplaatsingen met de eigen fiets kan de werknemer/bedrijfsleider dezelfde vergoeding krijgen als een ambtenaar (0,23 euro per kilometer).

Doorwerking naar privésector: bestaande kostenvergoedingen verlagen ?

Het principe is dat de vergoedingen aan ambtenaren als richtsnoer gelden voor de privésector: wie in vergelijkbare omstandigheden aan vergelijkbare personen gelijkaardige vergoedingen uitbetaalt, zal geen problemen kennen voor de aftrekbaarheid ervan.

Betekent dit dat de gewijzigde regels nu ook doorwerken in de privésector maar dan in de negatieve zin, nl. dat een belastingplichtige die de vroegere hogere kostenvergoedingen betaalde, voortaan lagere kostenvergoedingen moet toekennen en dit onder strengere voorwaarden (bv. duurtijd van de verplaatsing) om fiscaal aanvaard te worden ?

Sommige rechtsleer lijkt dit als een bijna-evidentie voorop te stellen.
O.i. kunnen hier enkele kritische bedenkingen bij geformuleerd worden:

- De dagvergoeding bedroeg voordien 19,61 euro (van 1 juli 2016 tot 30 juni 2017) resp. 20,00 euro (sinds 1 juli 2017).
  Deze bedragen werden dus als ernstig en verantwoord beschouwd. Is het redelijk om te stellen dat die bedragen vanaf 1 september 2017 “plots” niet meer redelijk zijn ?
- De reële onderliggende kosten (bv. restaurantkosten) zijn zeker niet goedkoper geworden in de voorbije periode, maar de vergoeding zou wel moeten verminderen. Is dit fiscaal verantwoord ?
- Waarom zou een verplaatsing van 5 uur niet meer voldoende zijn om een vergoeding te betalen ?

Anderzijds kan, eerder principieel en procedureel, ook gesteld worden dat het sowieso om een administratieve invulling gaat, die de administratie dan ook zelf kan aanpassen als zij dit wenselijk acht (met de daarbij horende bedenking dat de belastingplichtige altijd het recht heeft om een hogere reële kost aan te tonen en belastingvrij terug te betalen).

Vreemd besluit ?

Mogelijks eindigen we alzo met het onaangename besluit dat:

- wat tot 31 augustus 2017 kwantitatief en kwalitatief als een ernstige norm werd beschouwd,
- vanaf 1 september 2017 “plots” als een te hoge vergoeding telt,
- terwijl de onderliggende reële kosten niet gedaald zijn of de onderliggende inspanning niet gewijzigd is.

En wat dan met de eventueel bestaande sociale afspraken inzake kostenvergoedingen tussen werkgevers en werknemers, in voorkomend geval na (lange) onderhandelingen en/of na afspraken met de sociale inspectie ? Kunnen deze in voorkomend geval (en ongetwijfeld onbedoeld) voor extra problemen zorgen ?

Kosten eigen aan de werkgever
Forfaitaire bedragen 2022
_____ (09/2022)

Situering

Een aantal forfaitaire bedragen zijn als kosten eigen aan de werkgever aftrekbaar (in voorkomend geval met toepasselijke aftrekbeperking) bij de werkgever/vennootschap en niet belastbaar bij de werknemer/bedrijfsleider.
Zo bijvoorbeeld:

- dag- resp. maandvergoedingen voor dienstreizen;
- thuiswerkvergoedingen (enkel voor werknemers);
- kilometervergoedingen voor verplaatsingen met het eigen voertuig.

Deze bedragen zijn in 2022 meerdere keren aangepast (geïndexeerd) geweest.
Het is dan ook van belang om te weten voor welke periode welke vergoedingen mochten/mogen betaald worden.

Binnenlandse dag- en maandvergoedingen

- 17,75 284,00 1 oktober 2021 – 31 januari 2022
- 18,11 289,76 1 februari 2022 – 31 maart 2022
- 18,47 295,52 1 april 2022 – 31 mei 2022
- 18,84 301,44 1 juni 2022 – 31 augustus 2022
- 19,22 307,52 vanaf 1 september 2022

Opgepast !
De RSZ aanvaardt voor werknemers slechts (maximaal) 17 euro als dagvergoeding.

Thuiswerkvergoeding (enkel voor werknemers – fiscaal + sociaal)

- 132,07 1 oktober 2021 – 31 januari 2022
- 134,71 1 februari 2022 – 31 maart 2022
- 137,40 1 april 2022 – 31 mei 2022
- 140,15 1 juni 2022 – 31 augustus 2022
- 142,95 vanaf 1 september 2022

Boven dit bureauforfait wordt ook nog aanvaard:

- max. 20 euro per maand voor privé-internet;
- max. 20 euro per maand voor een privécomputer;
- 5 euro per maand voor een tweede scherm en/of printer of scanner (met een maximum van 10 euro).

Kilometervergoeding

- 0,3707 1 juli 2021 – 28 februari 2022
- 0,4020 1 maart 2022 – 30 juni 2022
- 0,4170 1 juli 2022 – 30 juni 2023

Opmerking: volgens de minister van Financiën (Vr. en Antw. Kamer 2021-22, nr. 55-088, 184) zal dit bedrag voortaan per kwartaal aangepast worden (o.a. om in te spelen op fluctuaties van de brandstofprijzen).

Wat is een vaste plaats van tewerkstelling?
De 40-dagenregel
_____ (04/2008)

Situering

Het begrip "vaste plaats van tewerkstelling" wordt gebruikt in uiteenlopende fiscale maatregelen.

Daarbij worden de verplaatsingen tussen de woonplaats en een vaste plaats van tewerkstelling beschouwd als eigen aan de werknemer/bedrijfsleider.
Voorbeeld: in het geval van een bedrijfswagen is dit van belang voor de berekening van het voordeel in natura.
Voorbeeld: deze verplaatsingen met de eigen wagen kunnen geen aanleiding geven tot terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever.

Nieuw

In een circulaire van 6 december 2007 bepaalt de fiscus een bijkomend criterium van vaste plaats van tewerkstelling: indien een belastingplichtige in één jaar veertig dagen of meer aanwezig is op een bepaalde plaats, wordt deze plaats als een vaste plaats van tewerkstelling aangemerkt.

Daarbij gelden volgens de fiscus nog volgende preciseringen:
- De 40 dagen moeten niet noodzakelijk op elkaar volgen.
- Het criterium geldt voor alle werknemers, ongeacht de aard van hun werkzaamheid.
- Blijkbaar kan, a contrario, een plaats waar iemand minder dan 40 dagen per jaar aanwezig is, niet gelden als een vaste plaats van tewerkstelling.
- Het begrip "aanwezigheid" betreft een wezenlijke vorm van tewerkstelling zodat de aanwezigheid gedurende slechts een korte tijd per dag niet meetelt.
- In het geval van meerdere vaste plaatsen van tewerkstelling waarbij de ene zich maximaal en de andere zich méér dan 25 kilometer van de woonplaats bevindt, moet het voordeel van alle aard pro rata berekend worden (wellicht op basis van het aantal dagen).

Opmerking: het is zeker meldenswaardig dat de fiscus in haar richtlijnen reeds in algemene zin vooropstelt dat een "werf" als een vaste plaats van tewerkstelling moet beschouwd worden.

Inwerkingtreding

18 december 2007 (geen retroactieve toepassing voor 2007 door de fiscus, de belastingplichtige mag er zich wel in elk stadium van de procedure op beroepen).

Begrip vaste plaats van tewerkstelling
_____ (06/2010)

Situering

Het begrip "vaste plaats van tewerkstelling" speelt een rol bij diverse fiscale items, zoals bijvoorbeeld de voordelen van alle aard of de kosten eigen aan de werkgever.

Nieuw

De Rulingcommissie heeft hierover enige toelichting verstrekt in een Voorafgaande Beslissing van 23 maart 2010. Er kan dienaangaande ook verwezen worden naar diverse vroegere administratieve standpunten (bv. circulaire van 5 februari 2004 en 6 december 2007).

- Of een welbepaalde plaats een "vaste plaats van tewerkstelling" is, moet geval per geval beoordeeld worden aan de hand van alle feitelijke en juridische omstandigheden; zoals de bepalingen van de arbeidsovereenkomst, andere contractuele of reglementaire bepalingen, de taak- en functieomschrijving, de frequentie en regelmaat van de verplaatsingen naar de betreffende plaats, de duur van de werkzaamheid op die plaats, enz.

- De fiscus hanteert de 40-dagenregel: de plaats waar de aanwezigheid van de betrokkene gedurende het belastbaar tijdperk 40 dagen of meer bedraagt, wordt als een vaste plaats van tewerkstelling aangemerkt.

- De minister stelde dienaangaande dat de aanwezigheid op zich niet volstaat; het moet gaan om een wezenlijke vorm van tewerkstelling; volgens de minister telt de aanwezigheid gedurende slechts een korte tijd per dag niet mee.

- Casus bij de Rulingcommissie: een werknemer rijdt 's avonds met de camionette van het werk naar huis, 's morgens gaat hij de goederen opladen voor klanten om dan de leveringen te doen; het is hem verboden de camionette voor eigenlijke private verplaatsingen te gebruiken.
  Volgens de Rulingcommissie zijn de dagelijkse verplaatsingen van thuis naar de oplaadplaats geen woonwerkverkeer (het gaat niet om een vaste plaats van tewerkstelling).
  Conclusie: er moet geen voordeel van alle aard aangerekend worden.

- Om te kunnen spreken van een vaste plaats van tewerkstelling moet de aldaar uitgevoerde activiteit dus een zekere 'substantie', een 'wezenlijke vorm' hebben.

  Voorbeeld: wat met handelsvertegenwoordigers (die van thuis uit vertrekken naar klanten) die op regelmatige basis via het bedrijf passeren, bijvoorbeeld om te laden en/of lossen, om instructies/papieren op te halen of terug te brengen, om korte vergaderingen bij te wonen, enz.

De werf als vaste plaats van tewerkstelling
_____ (05/2018)

Situering

Weten of een bepaalde plaats waar de belastingplichtige werkt, al dan niet een vaste plaats van tewerkstelling is, heeft diverse fiscale gevolgen, bv.:
- Aftrek kosten van verplaatsingen (woonwerkverkeer of werkwerkverkeer).
- Voordeel in natura voor verplaatsingen (woonwerkverkeer of werkwerkverkeer).
- Kostenvergoedingen (dagvergoedingen, kilometervergoedingen, maaltijden, dranken, enz.).

In de loop van (vele) voorbije jaren heeft zich een hele historiek ontwikkeld aangaande de concrete invulling van het begrip “vaste plaats van tewerkstelling” en de fiscale gevolgen die daaraan verbonden zijn (bv. inzake het zgn. woonwerkverkeer). Dit kan leiden tot enige verwarring, zoals mag blijken uit een concreet geval van een aannemingsbedrijf met meerdere werven.

40-dagen-regel

De fiscus hanteert de zgn. 40-dagen-regel (d.i. een plek waar de belastingplichtige minstens 40 dagen per jaar actief is, met ter plaatse een wezenlijke vorm van tewerkstelling) om te bepalen of een plaats van werkzaamheid een “vaste plaats van tewerkstelling” is.

Rb. Gent en hof van beroep Gent: werf aannemer: 40-dagen-regel speelt niet

Feiten:
- Een zaakvoerder van een aannemingsbedrijf begeeft zich naar de werven van zijn klanten.
- Hij ontvangt daarvoor dagvergoedingen (zgn. binnenlandse dienstreis).

De fiscus is hiermee niet akkoord: het gaat om woonwerkverkeer, ondanks het gegeven dat elke werf niet aan de (hoger genoemde) 40 dagen komt; en dus kunnen geen belastingvrije kostenvergoedingen voor deze verplaatsingen betaald worden aan de zaakvoerder.

De rechtbank (Rb. Gent 8 juni 2016) geeft de fiscus gelijk:
- De opeenvolging van werven maakt dat deze te kwalificeren zijn als vaste (eventueel wisselende) plaatsen van tewerkstelling.
- De 40-dagen-regel is geen wettelijke regel. In voorkomend geval kan ook bij minder dan 40 dagen sprake zijn van een vaste plaats van tewerkstelling.

Het hof van beroep van Gent (arrest van 6 februari 2018) bevestigt deze uitspraak.

Opmerkingen

Bij deze uitspraak kunnen enkele bedenkingen geformuleerd worden, bijvoorbeeld:

- De regel dat werven een vaste plaats van tewerkstelling zijn, staat reeds lange tijd in de administratieve richtlijnen (de ComIB, d.i. de officiële administratieve commentaar bij het Wetboek van Inkomstenbelastingen).

- Wellicht betekent dit dat een actief verblijf van méér dan 40 dagen op dezelfde plaats, dan ook niet “noodzakelijk” inhoudt dat er een vaste plaats van tewerkstelling is …

- De verplaatsing van thuis naar een werf mag niet verward worden met de situatie waarin de belastingplichtige zich eerst naar het bedrijf begeeft en vervolgens van daaruit naar een werf:
    - De verplaatsing van thuis naar het bedrijf (en terug) is een woon-werk-verplaatsing.
    - De daarop volgende verplaatsing van het bedrijf naar een werf (en terug) is een werk-werk-verplaatsing.

- Dit mag ook niet verward worden met de verplaatsingen van een bedrijfsleider met een eigen (bedrijfsleiders/management)vennootschap met zetel bij hem thuis: dan is het de vennootschap die de verplaatsingen maakt, waardoor er geen woonwerkverkeer is in hoofde van de bedrijfsleider.

Kosten eigen aan de werkgever
Vermelding op individuele fiche
_____ (09/2022)

Situering

Kosten eigen aan de werkgever zijn geen belastbaar loon voor de genieter ervan.
Meer concreet kunnen voor de bepaling van de fiscale behandeling van kosten eigen aan de werkgever drie soorten betalingen onderscheiden worden:

1. Een terugbetaling van de reëel betaalde kost ("euro per euro"): belastingvrij.
2. Een forfaitaire terugbetaling op basis van ernstige norm: belastingvrij.
3. Een forfaitaire terugbetaling zonder ernstige norm: belastbaar als bezoldiging.

Opmerking: deze regeling geldt zowel voor loontrekkenden als voor bedrijfsleiders.

Verplichte vermelding op individuele fiche – historiek

Tot voor kort stelde artikel 57, 3° WIB 1992 uitdrukkelijk dat de vaste (d.i. forfaitaire) vergoedingen die betaald worden als kosten eigen aan de werkgever, apart vermeld moeten worden op de individuele loonfiche.

Het niet naleven van de genoemde wettelijke verplichting inzake de vermelding op de individuele loonfiche heeft zware gevolgen:

- in de personenbelasting: de niet-aftrekbaarheid van de betaalde kostenvergoedingen;
- in de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting: toepassing van de bijzondere aanslag voor geheime commissielonen.

Hoe vermelden – richtlijnen fiscus – historiek

De fiscus had specifieke bepalingen uitgewerkt voor de manier waarop kostenvergoedingen moeten vermeld worden op de loonfiche, meer bepaald in het vak "Diverse Inlichtingen".

Kort samengevat voor wat betreft inkomsten 2020 (aanslagjaar 2021):

- Een forfaitaire kostenvergoeding die niet werd bepaald op basis van ernstige normen: verplichte vermelding van het betaalde bedrag in de rechterkolom.
- Een forfaitaire kostenvergoeding die werd bepaald op basis van ernstige en met elkaar overeenstemmende normen: de vermelding "JA, ernstige normen" volstaat (er moet dus geen bedrag ingevuld worden in de rechterkolom).
- Volgens de fiscus moet er ook een vermelding, nl. "JA, bewijsstukken" (zonder vermelding van een bedrag in de rechterkolom), worden aangebracht indien het gaat om de terugbetaling van kosten voor hun juist bedrag ("euro per euro"), maar deze verplichting vindt geen basis in de wetgeving.

De richtlijnen voor aanslagjaar 2022 bevatten op dit vlak een licht afwijkende tekst, die samenging met de gewijzigde opmaak van de individuele fiche:

- Als u vergoedingen als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever heeft betaald dan moet u deze, naargelang de manier waarop ze zijn vastgesteld, afzonderlijk vermelden.
- Forfaitaire vergoedingen overeenkomstig ernstige normen: kruis het vak 'JA' aan als u forfaitaire vergoedingen heeft betaald die volledig of gedeeltelijk werden vastgesteld overeenkomstig ernstige en met elkaar overeenstemmende normen.
- Forfaitaire vergoedingen niet overeenkomstig ernstige normen: vermeld in de rechterkolom het volledige bedrag of, naargelang de situatie, het deel van de betaalde forfaitaire vergoedingen die niet werden vastgesteld overeenkomstig ernstige en met elkaar overeenstemmende normen.
- Vergoedingen op basis van bewijsstukken: kruis het vak 'JA' aan als u vergoedingen heeft betaald die werden vastgesteld op basis van bewijsstukken.

Nieuw: variabele vergoedingen

Aan artikel 57 WIB 1992 wordt een tweede lid toegevoegd (Wet van 27 juni 2021 houdende diverse fiscale bepalingen en tot wijziging van de [Witwas]wet van 18 september 2017, *BS* 30 juni 2021): "Variabele vergoedingen toegekend aan de leden van het personeel als terugbetaling van werkelijke eigen kosten van de werkgever moeten worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt."

Deze tekst betreft volgens de fiscus ook de kostenvergoedingen die gebeuren op basis van bewijsstukken ("euro per euro").

Het totale bedrag van al deze terugbetaalde kosten zal voortaan moeten vermeld worden op de fiche.

De sanctie voor de niet-naleving van deze nieuwe verplichting verschilt van de bestaande sanctie:

- In de personenbelasting: het nieuwe tweede lid van artikel 57 WIB 1992 voorziet niet in de niet-aftrekbaarheid van de kost.
- In de vennootschapsbelasting: artikel 219 WIB 1992 beperkt de toepassing van de bijzondere aanslag voor geheime commissielonen uitdrukkelijk tot lid 1 van artikel 57 WIB 1992.

De fiscus kan wel een administratieve boete opleggen (zoals voor andere overtredingen).

Inwerkingtreding

De nieuwe regels voor variabele vergoedingen zijn van toepassing op de vanaf 1 januari 2022 gedane terugbetalingen.

Minister verfijnt

In de praktijk stelt zich de vraag wat nu juist valt onder het begrip kosten eigen aan de werkgever. Aan de minister van Financiën werd de vraag gesteld of er sprake is van een terugbetaling van een kost eigen aan de werkgever in volgend geval:

- Een vennootschap koopt kantoormateriaal aan.
- De factuur staat op naam van de vennootschap.
- De bedrijfsleider/werknemer betaalt deze factuur met eigen middelen.
- De vennootschap betaalt dit bedrag terug aan de bedrijfsleider/werknemer.

Strikt genomen gaat dit over de terugbetaling van een kost eigen aan de vennootschap. Maar de minister nuanceert (Vr. en Antw. Kamer, nr. 924 van 9 maart 2022, nr. 55-82, 120):

- In zo'n geval gaat het niet om de werknemer of bedrijfsleider die de investering aankoopt, maar wel de vennootschap.
- Daardoor moeten deze kosten niet opgenomen worden op fiche.

Circulaire nuanceert opnieuw

De fiscus heeft deze regeling toegelicht in circulaire 2022/C/62 van 29 juni 2022.

Daarin wordt aangaande het hierboven beschreven geval gepreciseerd:

- Het bedrag moet alleen niet op de fiche opgenomen worden als van meet af aan duidelijk is dat de aankoopverrichting gebeurt door de vennootschap of werkgever en het verantwoordingsstuk op basis waarvan de vennootschap of werkgever deze kost als beroepskost in aanmerking neemt, de identiteit van de vennootschap of werkgever bevat. In de regel gaat het dan om een rechtsgeldige factuur op naam van de vennootschap of werkgever.
- Als het betreffende stuk de identificatie van de werkgever of vennootschap niet bevat, is de vermelding van de terugbetaling op de fiche wel verplicht.

Dit laatste kan gaan om een factuur op naam van de bedrijfsleider of werknemer of het kan gaan om een stuk dat geen naam bevat, bv. een kasticket of andere.

Ook voor boeking op rekening-courant

De circulaire preciseert expliciet dat een verplichte vermelding op fiche ook geldt als de terugbetaling gebeurt door een boeking op rekening-courant.

Ook bedrag van ernstige forfaits

De circulaire bevestigt dat vanaf inkomstenjaar 2022 voor elke categorie van kosten eigen aan de werkgever het effectief terugbetaalde bedrag moet vermeld worden dus ook voor een forfaitaire terugbetaling die is vastgesteld overeenkomstig ernstige normen (zoals reeds aangekondigd in circulaire 2020/C/100 van 14 juli 2020).

Enkele praktische bedenkingen

U doet er goed aan om in 2022 al rekening te houden met de concrete gevolgen van deze nieuwe verplichting.

Het zal nodig zijn om alle terugbetalingen van kosten bij te houden (bv. door periodieke oplijsting met toevoeging van de originele facturen en bonnetjes) en te kunnen oplijsten teneinde begin 2023 de juiste invulling van de individuele fiche te kunnen verzekeren.
En dit geldt zowel voor loontrekkenden als voor bedrijfsleiders.

Zeker bedrijfsleiders betalen vaak kosten van hun vennootschap via hun persoonlijke rekening of cash. Daarbij wordt vervolgens vaak de lopende rekening gebruikt om dit in goede banen te leiden.

Maar meer nog is het aangeraden om de administratieve rompslomp, die ongetwijfeld gepaard gaat met dit nieuwe voorschrift, tot een minimum te beperken, bv.:

- Betaal zoveel mogelijk met een bank/kredietkaart van de vennootschap of via overschrijving vanuit een rekening van de vennootschap (en meer algemeen: betaal sowieso zo weinig mogelijk cash !).
- Boek een terugbetaling rechtstreeks af tegenover de factuur.
- Gebruik een tankkaart van de vennootschap voor uw tankbeurten, met passende facturatie (hetgeen bovendien in voorkomend geval de aftrek van de btw bevordert).
- Vervang in voorkomend geval zelf betaalde kleine en terugkerende kosten door een forfaitaire kostenvergoeding (bepaald volgens ernstige norm).

Door op deze manier te werken kan u doorgaans ook besparen op administratieve en boekhoudkosten.

Is de verplichting onrealistisch ?

Maar het grootste probleem situeert zich wellicht in de concrete mogelijkheden voor kantoren van cijferberoepen. Deze kampen nu al met een personeels- en tijdstekort om al hun verplichtingen tijdig rond te krijgen.

Daar komt nu deze nieuwe verplichting bij.
Deze houdt in dat tegen het ogenblik dat de individuele fiches voor 2022 moeten ingediend worden, alle kosten eigen aan de werkgever moeten gekend zijn. Deze datum is normaliter 28 februari 2023. Daarvoor is het nodig dat de boekhouding van elke vennootschap, ook die met een gebroken boekjaar (!), bijgewerkt is tot 31 december 2022.

En daar wringt het schoentje: het is op vandaag praktisch gezien ondenkbaar dat alle kantoren erin kunnen slagen om tegen einde februari 2023 àl de boekhoudingen van àlle vennootschappen bijgewerkt te hebben tot 31 december 2022.

De vraag stelt zich dan ook of hier geen pragmatische oplossing moet gezocht worden, wellicht bij voorkeur door samenspraak tussen de beroepsbeoefenaars en de fiscus.

Kosten eigen aan de werkgever
Voorafgaand akkoord
Ruling
_____ (09/2016)

Situering

Kosten eigen aan de werkgever zijn niet belastbaar bij de werknemer/bedrijfsleider en (al dan niet beperkt) aftrekbaar bij de werkgever/vennootschap.

Indien u kosten eigen aan de werkgever wil terugbetalen aan uw werknemers/bedrijfsleiders, kan u fiscale zekerheid daaromtrent verwerven door voorafgaand een akkoord aan te vragen bij de fiscus.

Dergelijk akkoord moest je tot voor kort aanvragen:
- ofwel, bij de directeur van de gewestelijke directie van de directe belastingen, voor vennootschappen met minstens 100 werknemers;
- ofwel, bij de eerst aanwezend inspecteur van de inspectie A, voor vennootschappen met minder dan 100 werknemers.

Nieuw

Sinds 1 mei 2016 moet u een dergelijk akkoord steeds aanvragen bij de Rulingcommissie, en dit zowel voor een nieuw akkoord als voor de verlenging/hernieuwing van een bestaand akkoord. Enkel de Rulingcommissie heeft nog de bevoegdheid om voorafgaande akkoorden te sluiten omtrent kosten eigen aan de werkgever.

Alzo wil de fiscus meer uniformiteit (gelijke behandeling voor het ganse land) bereiken in deze materie (en aldus maximaal feitelijke discriminaties vermijden). Dit zal in de toekomst ook bewerkstelligen dat belastingplichtigen, dankzij uniforme standpunten van de Rulingcommissie, beter weten wat ze mogen verwachten in deze materie.

Bestaande akkoorden

De lopende akkoorden die reeds voordien volgens de vroegere procedure rechtsgeldig werden afgesloten, blijven geldig (binnen de daarin voorziene termijn).

En wat met zgn. stilzwijgende akkoorden ?

Wat als u reeds een hele tijd bepaalde kostenvergoedingen hanteert, deze expliciet aanvaard werden tijdens de voorgaande fiscale controles en de feitelijke omstandigheden sindsdien niet gewijzigd zijn ?

Ook in dergelijk geval is er mogelijks sprake van een bestaand akkoord, dat enkel voor de toekomst door de fiscus kan opgezegd worden (“voor de toekomst” betekent in dit geval: vanaf de eerste dag van het eerstvolgende boekjaar).

Afschrijvingen
Verplichte proratering in jaar van aanschaf
Wat met de bijkomende kosten ?
_____ (03/2021)

Situering

Enerzijds schrijft de wet voor dat de eerste afschrijvingsannuïteit ten aanzien van tijdens het boekjaar verkregen of tot stand gebrachte vaste activa slechts als beroepskost wordt aangemerkt in verhouding tot het gedeelte van het boekjaar waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht (art. 196 §2 WIB 1992: verplichte proratering in jaar van aanschaf).

Anderzijds stelt de wet ook nog steeds dat een kleine vennootschap het totale bedrag van de bij de aankoop komende kosten ineens mag afschrijven tijdens het belastbaar tijdperk waarin de kosten zijn gemaakt (art. 196 §4 WIB 1992: aftrek in één keer van bijkomende kosten).

Vraag: moeten de aankoopkosten ook geprorateerd worden ?

Eerste hypothese: keuze voor afschrijving in één keer

Een lezing van de genoemde wetteksten leert ons dat de aankoopkosten, indien de vennootschap kiest voor afschrijving in één keer, niet moeten geprorateerd worden.

De tekst van artikel 196 §4 WIB 1992 (bijkomende kosten) staat los van de tekst van artikel 196 §2 WIB 1992 (verplichte proratering), meer nog, wijkt daar uitdrukkelijk van af.

De “beperking” ingevolge de verplichte proratering is dan ook niet van toepassing op de bijkomende kosten waarvoor de vennootschap de afschrijving in één keer kiest.

Tweede hypothese: keuze voor afschrijving samen met actief zelf

De bijkomende kosten kunnen, nog steeds volgens artikel 196 §4 WIB 1992, ook “samen met de investering zelf” worden afgeschreven (“op dezelfde wijze als de hoofdsom van de aanschaffings- of beleggingswaarde van de desbetreffende vaste activa”).

In dat geval is de verplichte proratering wél van toepassing.

Afschrijvingen
Vanaf wanneer?
_____ (11/2011)

Situering

Wanneer mag u beginnen afschrijven?

Traditioneel geldt als mogelijke start van afschrijvingen (ruw geschetst):
- ofwel: de levering;
- ofwel: de (mate van) vooruitbetaling (voorschot);
- ofwel: het juridisch eigenaar worden.

Dit staat ook alzo beschreven in de administratieve richtlijnen (ComIB 61/84 en 85).

Rechtspraak strenger?

Zoals evenwel blijkt uit rechtspraak moet wel opgepast worden met een al te simplistische toepassing van deze regels …

De rechtbank te Brugge (vonnis d.d. 26 oktober 2004) vond een vooruitbetaling op zich onvoldoende om te kunnen beginnen afschrijven. Volgens de rechtbank heeft de regel dat op vooruitbetalingen reeds mag afgeschreven worden, tot doel rekening te houden met de economische veroudering die reeds kan optreden gedurende de tijd dat activa in bestelling of in aanbouw zijn, voornamelijk wanneer lange leveringstermijnen bedongen zijn.
De rechtbank stelt vast dat de belastingplichtige niet bewijst dat de investering reeds een waardevermindering had ondergaan. In casu ging het om een voertuig en de rechtbank stelt dat het voertuig slechts waarde verliest vanaf de ingebruikstelling ervan.

Ook de rechtbank te Gent (vonnis d.d. 3 maart 2005) weigerde afschrijvingen omdat de belastingplichtige geen bewijs leverde van een werkelijke waardevermindering.
Een garagist begon met de bouw van een garage in 2000 en nam deze in gebruik in 2002. Volgens de rechtbank sluit het feit dat de garage in 2000 in aanbouw was, de afschrijving ervan in principe niet uit. Maar de belastingplichtige moet bewijzen dat een waardevermindering zich werkelijk heeft voorgedaan. In casu doet de belastingplichtige dit niet. Dus worden de afschrijvingen verworpen.

De rechtbank te Hasselt (vonnis d.d. 4 januari 2006) weigerde eveneens de afschrijvingen van een voertuig voor het jaar 1995 vermits het voertuig pas in 1996 ingeschreven en op de openbare weg gebruikt werd.

Brussel 8 februari 2007 (recent gepubliceerd op de website van de FOD Financiën)

Ook het hof van beroep te Brussel oordeelde dat de belastingplichtige niet mocht afschrijven op de investering in een voertuig, indien blijkt dat de wagen pas het jaar erop effectief in gebruik is genomen en dat pas dan het beroepsgebruik kan bepaald worden.

De investering gebeurde in december 1999: de factuur vermeldde het chassisnummer (e.a.), de prijs werd volledig betaald, er was een onmiddellijke eigendomsoverdracht.
Maar de wagen werd pas in juli 2000 ingeschreven en in gebruik genomen.

Volgens het hof kan derhalve geen afschrijving toegepast worden: in principe is het misschien mogelijk, maar dan moet de belastingplichtige bewijzen dat en in welke mate hij het voertuig voor beroepsdoeleinden gebruikt, en dit werd niet voldoende bewezen.

De bedenking kan hier geopperd worden dat het arrest ook kan betekenen dat een afschrijving juist wél aanvaardbaar is als het beroepsgebruik aangetoond wordt (bijvoorbeeld een zonder discussie 100 % beroepsmatig gebruikt voertuig, een investering door een vennootschap).

Besluit voor de praktijk

Wat volgens de uitdrukkelijke administratieve richtlijnen mogelijk is, wordt blijkbaar door bepaalde ambtenaren toch beperkend geïnterpreteerd en toegepast. Bovendien krijgen ze soms gelijk in de rechtspraak.

Afschrijvingen in het jaar van vervreemding
_____ (11/2011)

Situering

Sinds meerdere jaren is er een discussie aan de gang over de vraag of een belastingplichtige nog afschrijvingen mag toepassen in het jaar van vervreemding van een actief (m.a.w. voor de periode vanaf de eerste dag van het boekjaar tot de datum van vervreemding).

Dit kan belangrijke fiscale implicaties hebben.
Ten belope van de extra afschrijvingen zal er weliswaar een grotere meerwaarde zijn, maar deze meerwaarde kan mogelijkerwijs genieten van een gunstig fiscaal regime (bv. gespreide taxatie, laag belastingtarief, vrijstelling voor bepaalde bedrijfsvoertuigen).

Administratie houdt vast aan haar stelling …

De hervormingswet van 24 december 2002 wijzigde, sinds aanslagjaar 2004, enkele regels inzake afschrijvingen. De wet zegt evenwel niets over eventuele afschrijvingen in het jaar van vervreemding. Maar toch werd in de Memorie van Toelichting bij deze wet de stelling van de fiscus herhaald dat geen afschrijvingen mogen plaatsvinden in het jaar van vervreemding (dus ook geen geprorateerde afschrijving voor de periode tussen de eerste dag van het boekjaar en de datum van vervreemding).

De Rulingcommissie heeft daarna nogmaals dit standpunt bevestigd (voorafgaande beslissing nr. 300.268 van 9 april 2004).

… tegen de constante rechtspraak in!

Dit staat in schril contrast met de constante rechtspraak van de voorafgaande periode die de afschrijving in het jaar van vervreemding wel degelijk correct acht (o.a. Rb. Hasselt 25 september 2002, Gent 9 april 2002, Gent 13 september 2001, Antwerpen 12 juni 2001).

Hof van beroep Gent 19 oktober 2010

Feiten:
- Een natuurlijk persoon stopt zijn persoonlijke activiteit en brengt ze in in een vennootschap. In het jaar van de stopzetting/inbreng schrijft hij nog proportioneel af overeenkomstig de periode voorafgaand aan de stopzetting/inbreng.
- De inbrengwaarde van de betreffende activa blijkt heel wat hoger dan de boekwaarde aan het begin van het betreffend jaar.
- De fiscus verwerpt de afschrijvingen van het jaar van de stopzetting/inbreng.
- Bij dit alles komen uiteenlopende argumenten aan bod.

Eerste argument:

- Fiscus: vermits bij de inbreng blijkt dat de inbrengwaarde aanzienlijk hoger ligt dan de boekwaarde bij het begin van het belastbaar tijdperk, kan hieruit alleen maar afgeleid worden dat er geen effectieve waardevermindering meer is geweest in het betreffende jaar.
- Het hof:
    - het is onredelijk en strijdig met de werkelijkheid aan te nemen dat een actiefbestanddeel in het jaar van buitengebruikstelling geen waardevermindering meer zou ondergaan hebben;
    - dit staat los van een eventuele herwaardering van dezelfde activa; een herwaardering vormt geen beletsel voor als beroepskost aanvaardbare afschrijvingen op de aanschaffingswaarde van deze activa.

Tweede argument:

- Fiscus: er mogen geen afschrijvingen meer toegepast worden in het jaar van de vervreemding van een actiefbestanddeel.
- Het hof:
    - de wet laat afschrijvingen toe in functie van de waardevermindering tijdens het belastbaar tijdperk;
    - daarbij wordt geen onderscheid gemaakt naargelang een eventuele buitengebruikstelling ingevolge verkoop, afstand, inbreng of vernieling tijdens het belastbaar tijdperk;
    - er is geen enkel toepasselijk principe dat stelt dat een actiefbestanddeel geen waardevermindering kan ondergaan tijdens het belastbaar tijdperk van de buitengebruikstelling;
    - geen enkele andere wettelijke bepaling leidt tot een ander besluit.

Dissonant in de rechtspraak?

De rechtbank van eerste aanleg te Leuven heeft in een vonnis van 9 september 2011 de afschrijving in het jaar van vervreemding geweigerd: volgens de rechtbank (met onder andere verwijzing naar oudere rechtspraak) moet het betreffende actiefbestanddeel zich nog in het bezit van de belastingplichtige bevinden bij het afsluiten van het boekjaar.

Overname tegen variabele prijs
Hoe afschrijven ?
_____ (04/2016)

Situering

De overname van cliënteel tegen een variabele prijs (typevoorbeeld: een percentage van de omzet gedurende een aantal jaren in de toekomst) is een controversiële techniek wat betreft de bepaling van de afschrijvingsmethodiek.

Kort samengevat zijn er o.a. volgende mogelijkheden:

1. Elke betaling mag als een soort kost/afstand/afschrijving beschouwd worden en dus in één keer afgetrokken worden.

   Bv. Luik 26 februari 1999; Antwerpen 27 februari 1999.

   Het Hof van Cassatie heeft deze methode verworpen in haar arrest van 23 april 2010 (zonder evenwel te zeggen hoe de fiscale verwerking dan wél dient te gebeuren). Ook de CBN heeft dit uitgesloten (advies 2012/9 van 6 juni 2012).

2. Elke betaling moet op zich afgeschreven worden over een bepaalde lineaire termijn.

   Bv. Parl. Vraag dd. 9 september 1992, Gent 13 februari 1997; Gent 4 maart 1999; Gent 4 mei 1999; Luik 26 september 2001; Gent 18 juni 2003; voorafgaande beslissing nr. 400.124 van 21 juni 2004.

   Dit was het traditionele standpunt terzake van de fiscus (zie evenwel verder !).

3. Elke betaling moet afgeschreven worden, maar telkens over een kortere periode, zodat de uiteindelijke afschrijvingstermijn overeenstemt met de vermoedelijke gebruiksduur van het verworven actief (deze gebruiksduur staat aldus los van de eventuele spreiding van de betaling van de prijs).

   Bv. Rb. Leuven 28 februari 2003; Luik 2 juni 2004; Rb. Hasselt 12 januari 2005, Antwerpen 19 september 2006, Rb. Bergen 7 september 2010.

   Dit is het standpunt terzake van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen (cf. advies 2012/9 van 6 juni 2012), die het standpunt (van de fiscus) verwerpt waarbij elke betaling op eenzelfde lineaire periode wordt afgeschreven.

Hof van beroep Brussel 22 oktober 2015 – standpunt fiscus

Het hof bevestigt de derde hierboven beschreven methode: afschrijving van elke betaling met telkens een kortere termijn zodat de uiteindelijke afschrijvingsduur niet langer is dan de gebruiksduur.

Belangrijk: blijkbaar heeft de fiscus zich tijdens het proces akkoord verklaard met deze werkwijze.

Afschrijvingen
Hoe kan u "minder" afschrijven?
_____ (06/2009)

Situering

Soms kan het aangewezen zijn om minder kosten te boeken.
Voorbeeld: u wil een betere balans/resultatenrekening.
Voorbeeld: u heeft bepaalde aftrekposten die niet kunnen toegepast worden.
Voorbeeld: u wil (fiscaal en/of boekhoudkundig) verlies vermijden.

Kunnen afschrijvingen hier als een soepel instrument gebruikt worden?

Afschrijvingen later opstarten

Indien een onderneming een investering doet, kan zij daarop afschrijven.
Er bestaat evenwel enige souplesse inzake de aanvang van de afschrijvingen.

Voorbeelden

- U kan voor het jaar van de investering, in plaats van een volledige afschrijving, kiezen voor een zgn. proportionele afschrijving (gedeelte van een jaar).
- U mag afschrijven van zodra er een voorschot of prijs betaald is of nog bij de levering; maar in voorkomend geval kan u de afschrijving uitstellen tot de effectieve ingebruikname (zgn. aanvang van de slijtage).
- Voor bijkomende kosten kan u in voorkomend geval kiezen voor een langere afschrijvingsperiode in plaats van de aftrek in één keer.

Afschrijvingsritme wijzigen

De fiscale richtlijnen van de fiscus voorzien de mogelijkheid om het afschrijvingsritme aan te passen (lees: vertragen, met vermindering van afschrijvingen tot gevolg).
Dit veronderstelt wel een economische verantwoording (bv. minder intensief gebruik van machines door overschakeling van drie naar twee ploegen).

Opgepast: u kan het jaar nadien niet zomaar terugschakelen naar het snellere afschrijvingsritme.

Een afschrijving overslaan

Voor degressieve afschrijvingen voorziet de wet uitdrukkelijk de mogelijkheid om een jaar over te slaan.
Voor lineaire afschrijvingen aanvaardt de fiscus dit ook in haar richtlijnen …

Afschrijving gebouw
Uitsplitsing grond vs. gebouw
_____ (09/2008)

Situering

Bij de aanschaf van een gebouwd onroerend goed moeten grond en gebouw fiscaal apart verwerkt worden. Immers, op het gebouw wordt afgeschreven en op de grond niet.

De vraag stelt zich hoe de opsplitsing van grond en gebouw dient berekend te worden.

Hof van beroep Gent 4 maart 2008

Traditioneel berekent de fiscus de waarde van de grond (aan de hand van vergelijking, in voorkomend geval met tussenkomst van de ontvanger van de registratierechten). Vervolgens wordt deze waarde afgetrokken van de totale aanschaffingsprijs om zo de waarde van het gebouw te berekenen. Ook in de praktijk wordt deze methode vaak gehanteerd.

Nochtans is de rechtspraak sinds vele jaren formeel dat dit niet de juiste methode is en verwerpt ze dan ook als willekeurig.
Elk van de componenten moet apart gewaardeerd worden in functie van de verschillende facetten die de marktwaarde bepalen en/of beïnvloeden.
Ook het hof van beroep te Gent bevestigt dit nogmaals.

Opgepast voor registratierechten?

De vraag kan gesteld worden of de belastingplichtige het risico niet loopt dat – in geval van een snelle fiscale controle met een bijhorende gedetailleerde waardering van de marktwaarde, zoals door de rechtspraak vooropgesteld – er nog een naheffing kan komen vanwege de registratierechten (die over een termijn van twee jaar beschikt om in voorkomend geval een meerschatting voorop te stellen).

Afschrijvingen
Antieke meubels
Piano
_____ (09/2015)

Situering

Voor een aantal activa geldt de vraag of ze sowieso eigenlijk wel afschrijfbaar zijn.
Deze vraag komt met zekere regelmaat ook aan bod in de rechtspraak.

Rb. Antwerpen 2 mei 2007

Een vennootschap gebruikt een antieke kast en tafel als kantoormeubilair en schrijft deze af op vijf jaar.

Volgens de fiscus ondergaan antieke meubelen in de regel geen waardevermindering als gevolg van de uitoefening van de beroepswerkzaamheid. Hij verwerpt elke afschrijving.

De rechtbank stelt dat ook antieke meubelen ontegensprekelijk verslijten door het effectief gebruik als kantoormeubilair. Er is dus sprake van een jaarlijkse waardevermindering en dus ook van afschrijvingen. Maar de rechtbank bepaalt de afschrijvingstermijn op tien jaar.

Rb. Antwerpen 11 februari 2015

Een beroepsmuzikant schrijft zijn vleugelpiano af op tien jaar.

De fiscus verwerpt elke afschrijving: een piano van een gerenommeerd merk is waardevast en neemt zelfs toe in waarde; de belastingplichtige toont geen waardevermindering aan.

De rechtbank geeft de belastingplichtige gelijk:
- De piano kent ongetwijfeld een zekere waardevastheid.
- Maar het staat ontegensprekelijk vast dat ook deze piano verslijt door het reële en intensieve gebruik. Derhalve is er sprake van een waardevermindering.
- De rechtbank bepaalt de afschrijvingstermijn op twintig jaar.

Afschrijving auto
Méér dan 5 jaar ?
_____ (09/2016)

Situering

Een personenwagen wordt doorgaans afgeschreven op 5 jaar.
Maar is dit een vaststaand principe ?

Rb. Hasselt 18 februari 2016

Feiten:
- Een belastingplichtige koopt een Porsche Cayenne.
- Hij schrijft deze af op 5 jaar.

De fiscus weigert de afschrijving op 5 jaar en stelt een afschrijving op 10 jaar voorop.

De rechter geeft de fiscus gelijk:
- De belastingplichtige levert geen bewijs van een reële waardevermindering van 20% per jaar.
- Dat 5 jaar de gebruikelijke afschrijvingstermijn is voor een personenwagen, wordt door de rechter niet aanvaard; het gaat niet om een wettelijke regel.

Bedenkingen

- De fiscus stelt in haar eigen richtlijnen (ComIB 1992 61/130-135) dat 5 jaar een gebruikelijke afschrijvingstermijn is, maar blijkbaar is afwijking mogelijk naargelang de concrete omstandigheden van het geval.

- Wellicht is het relevant om rekening te houden met de feitelijke elementen, bv.:
  - kostprijs, merk, type van de wagen;
  - aantal kilometers dat per jaar gereden wordt;
  - concrete elementen van slijtage.

- Hoe zal dit evolueren in de toekomst ?
  Het is immers een feitelijk gegeven dat de gebruiksduur van een wagen alsmaar toeneemt, ook voor kleinere of goedkopere wagens en ook bij een groter aantal kilometers.

Afschrijvingstermijn
Zonnepanelen
_____ (03/2018)

Situering

Een investering moet afgeschreven worden op de termijn die samenvalt met de vermoedelijke gebruikstermijn van het betreffende actief. Het is niet steeds gemakkelijk om deze termijn te bepalen. Zo weet op vandaag niemand eigenlijk hoe lang zonnepanelen zullen meegaan.

Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 13 februari 2017

De belastingplichtige schrijft zonnepanelen af op een termijn van 5 jaar.

De fiscus weigert deze termijn en stelt een afschrijving voor op 20 jaar:
- De belastingplichtige levert geen enkel bewijs van de door haar gekozen termijn.
- De fiscus verwijst naar een verwachte gemiddelde levensduur van 30 à 40 jaar, naar de fabrieksgaranties van 20 à 25 jaar, naar bepaalde rechtsleer (20 jaar) en een parlementaire vraag (40 jaar).

De rechtbank geeft de fiscus gelijk: afschrijving op 20 jaar.

Hervorming vennootschapsbelasting
Voorzieningen voor risico's en kosten
_____ (08/2018)

Situering

Via een voorziening voor risico's en kosten kunnen kosten die in de toekomst zullen gemaakt worden, ten laste gelegd worden van het boekjaar waarin de boeking gebeurt.

De boekhoudkundige en fiscale regels lopen dienaangaande niet gelijk. De fiscale wetgeving kent namelijk haar eigen regels die strenger zijn dan de boekhoudkundige. Deze staan te lezen in artikel 48 WIB 1992 jo. 24 e.v. KB WIB 1992.

Nieuw

De gevallen waarin een voorziening voor risico's en kosten voor een vennootschap fiscaal vrijgesteld kan worden, worden ingeperkt. Volgens het vernieuwde artikel 194 WIB 1992 komen enkel de volgende voorzieningen nog in aanmerking voor vrijstelling:

1. de voorzieningen die voortvloeien uit verbintenissen die door de onderneming zijn aangegaan gedurende het belastbaar tijdperk of een van de voorgaande belastbare tijdperken;
2. de voorzieningen die voortvloeien uit wettelijke of reglementaire verplichtingen, andere dan de verplichtingen die louter voortvloeien uit de toepassing van een boekhoudkundige of jaarrekeningrechtelijke reglementering.

Voorzieningen voor risico's en kosten die voortvloeien uit de toepassing van de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekening, komen aldus niet meer in aanmerking voor een fiscale vrijstelling, indien de voorzieningen voor risico's en kosten ook niet zijn voorgeschreven door andere contractuele, wettelijke of reglementaire verplichtingen.

De nieuwe regeling heeft niet de bedoeling om een wijziging aan te brengen aan de bestaande regeling waarbij een tijdens het boekjaar verkregen vergoeding wegens schadegevallen enz. wordt gecompenseerd door het aanleggen van een fiscaal vrijstelbare voorziening ten belope van de geraamde kost van het herstel.

Ook de regeling inzake de waardeverminderingen die is voorzien in artikel 48 WIB 1992, blijft ongewijzigd.

Voorbeelden van voorzieningen die nog steeds in aanmerking komen voor vrijstelling:

- garantieverplichtingen;
- ontslaguitkeringen na betekening van ontslag of werkloosheid met bedrijfstoeslag;
- milieuverplichtingen (bv. saneringsverplichtingen) wanneer deze bij decreet of wet verplicht is;
- hangende geschillen voortkomende uit wettelijke of contractuele verplichtingen.

Voorbeelden van voorzieningen die niet meer in aanmerking komen voor vrijstelling:

- grote herstellings- en onderhoudswerken die periodiek met regelmatige tussenpozen van niet meer dan tien jaar uitgevoerd worden (dergelijke kosten worden vrijwillig aangegaan en zijn onder meer afhankelijk van de uiteindelijke beslissing om de kost al dan niet te doen en van het behoud van het actief in het patrimonium; deze voorziening vloeit uitsluitend voort uit de éénzijdige wil van de vennootschap om zo'n kosten te maken);
- verplichtingen die voortvloeien uit toepassing van het matching principle.

Inwerkingtreding

Aanslagjaar 2019 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018.

De wet voorziet uitdrukkelijk dat de nieuwe regeling niet van toepassing is op voorzieningen of toevoegingen aan voorzieningen die zijn aangelegd in belastbare tijdperken die aanvangen vóór 1 januari 2018.
Dit betekent ook dat latere toevoegingen aan bestaande voorzieningen wel onder het nieuwe regime vallen; bij wijze van voorbeeld kan hier gedacht worden aan de jaarlijkse toevoeging voor grote herstellings- en onderhoudswerken die periodiek met regelmatige tussenpozen van niet meer dan tien jaar uitgevoerd worden.

Voorzieningen voor risico's en kosten
Jaarlijks aan te tonen!
_____ (10/2005)

Situering

Voorzieningen voor risico's en kosten zijn een "gevoelige" materie.
Verschillende ambtenaren houden er ook vaak een uiteenlopende toepassing op na.

Vraagstelling

Als voor het jaar van de aanleg van de voorziening geen probleem werd gemaakt, kan die dan als "verworven" beschouwd worden?

Antwoord: neen!

Het antwoord luidt ontkennend.
Immers, één van de regels over voorzieningen is precies dat de belastingplichtige elk jaar opnieuw de waarschijnlijkheid van de kost moet aantonen.

Praktisch komt dit erop neer dat een controleur eigenlijk in eender welk jaar een voorziening kan aanvechten (natuurlijk in de veronderstelling dat de voorwaarden niet vervuld zijn) …

Algemeen: jaarlijkse controle!

Meer in algemene zin moeten alle voorzieningen telkenjare bij de afsluiting één voor één nagekeken en in vraag gesteld worden.

Hetzelfde geldt zeker ook voor de dubieuze debiteuren.

Waardevermindering op handelsvorderingen
Corona
_____ (05/2020)

Situering

Om een waardevermindering op handelsvorderingen fiscaal te kunnen aanvaarden moet onder andere voldaan zijn aan de voorwaarde dat de waarschijnlijkheid van het verlies op de handelsvordering moet blijken uit bijzondere omstandigheden die zich tijdens het belastbare tijdperk hebben voorgedaan en op het einde daarvan nog bestaan, en niet uit een louter algemeen risico.

Nieuw circulaire 2020/C/45 van 23 maart 2020

Volgens de fiscus is de crisis door het virus Covid-19 een bijzondere omstandigheid die de vrijstelling rechtvaardigt van waardeverminderingen op handelsvorderingen op ondernemingen die een achterstand hebben bij de betaling van die vorderingen als rechtstreeks of onrechtstreeks gevolg van de maatregelen die door de federale regering werden genomen.

De beoordeling van het verlies op een vordering zal per schuldenaar moeten gebeuren. Er mag daarbij evenwel enige soepelheid worden toegepast bij de beoordeling van de inningsmoeilijkheden bij de vennootschap-schuldenares waarvan de omzet aanzienlijk is afgenomen door de beperkende maatregelen die werden opgelegd door de federale regering.

Het spreekt voor zich dat ook aan alle andere voorwaarden voor de fiscale vrijstelling moet voldaan zijn (bv. behoorlijke identificatie van de vorderingen, correcte boeking en opmaak van een opgave 204.3).

Dit geldt zowel voor vennootschappen als voor natuurlijke personen.

Onmiddellijk toepassen

De circulaire bevat geen specifieke datum van inwerkingtreding en mag dan ook onmiddellijk toegepast worden.

Dit betekent dat vennootschappen die hun boekjaar afsluiten, hiermee kunnen rekening houden bij de beoordeling van hun openstaande klanten.

Voorbeeld
Het boekjaar van een vennootschap eindigt op 30 juni 2020.
Zij heeft enkele klanten van wie de omzet aanzienlijk gedaald is sinds de toepassing van de beperkingsmaatregelen voor de coronacrisis. Deze klanten, die tot nu toe correct hun facturen betaalden, hebben hun facturen van april en mei niet betaald met de mededeling dat dit is ten gevolge van de coronacrisis en de financiële problemen die zij daardoor ervaren.
Wellicht mag aangenomen worden dat dit volstaat om een fiscaal vrijgestelde waardevermindering te boeken op deze onbetaalde facturen per 30 juni 2020 (ook al blijkt achteraf bijvoorbeeld dat de facturen alsnog betaald werden tegen het einde van 2020; de beoordeling moet immers altijd gebeuren op de laatste dag van het boekjaar).

Administratieve geldboetes
Personen- en vennootschapsbelasting
Geen aftrek meer
_____ (02/2020)

Situering

Ingevolge de zogenaamde tweede fase van het Zomerakkoord (en andere wetgeving) moet u vanaf 1 januari 2020 resp. aanslagjaar 2021 rekening houden met een hele reeks nieuwe fiscale regels. Met het jaar 2020 in het vooruitzicht brengen wij deze maatregelen nog eens kort voor u in herinnering. Eén daarvan betreft de niet-aftrekbaarheid van àlle (!) administratieve geldboetes.

Waarover gaat het ?

De wet (artikel 53, 6° WIB 1992) voorziet nu reeds in de niet-aftrekbaarheid als beroepskost van geldboeten met inbegrip van transactionele geldboeten, verbeurdverklaringen en straffen van alle aard. Deze post geeft heel wat interpretatieproblemen, nl. omtrent de vraag naar wat nu precies onder deze categorie valt. Rechtspraak, fiscus en rechtsleer hebben vaak en blijvend uiteenlopende meningen.

Volgens een eerder traditioneel standpunt dat veelal wordt toegepast in de dagelijkse praktijk (vnl. door beroepsbeoefenaars en fiscale ambtenaren):
- zijn bijvoorbeeld niet aftrekbaar: verkeersboetes, niet-proportionele geldboetes BTW;
- zijn bijvoorbeeld wel aftrekbaar: parkingtickets (met eventueel aftrekbeperking personenwagen), proportionele geldboetes BTW, boetes inzake registratierechten, economische schadevergoedingen.

Dit standpunt houdt evenwel geen rekening met de expliciete arresten van het hof van beroep van Gent dd. 27 maart 2007 en van Antwerpen dd. 23 juni 2009. Deze stellen als algemeen uitgangspunt voorop:
- een administratieve boete is een aftrekbare kost;
- het aftrekverbod geldt voor geldelijke sancties op basis van de strafwetgeving.

Meer nog, de minister van Financiën heeft in antwoord op een parlementaire vraag (van 10 november 2010) uitdrukkelijk bevestigd dat de belastingadministratie haar standpunt niet wijzigt naar aanleiding van de genoemde rechtspraak.

Kortom, juridische onzekerheid troef.

Nieuw

Aan deze onzekerheid komt nu een einde, maar wel op een drastische manier: voortaan zijn àlle administratieve geldboetes opgelegd door een publieke overheid, een niet-aftrekbare kost, en dit zowel in de vennootschaps- als in de personenbelasting.

Artikel 53, 6° WIB 1992 stelt nu uitdrukkelijk dat niet aftrekbaar zijn: "(…) administratieve geldboeten opgelegd door overheden, zelfs wanneer deze geldboeten niet het karakter van een strafrechtelijke sanctie hebben en zelfs wanneer hun bedrag is berekend op basis van een aftrekbare belasting, (…), alsook verhogingen van sociale bijdragen".

De fiscus voorzag deze nieuwe aftrekbeperking van een eerste commentaar in de circulaire 2018/C/12 (713.391) van 30 januari 2018.

Verregaande impact voor aftrek van kosten !

De niet-aftrekbaarheid geldt voortaan dus expliciet voor àlle (!) administratieve geldboeten, zowel proportionele als andere.

Bijvoorbeeld: boetes of verhogingen in het kader van:
- registratierechten;
- BTW;
- bedrijfsvoorheffing;
- onroerende voorheffing;
- sociale bijdragen (bv. 3% einde kwartaal, 7% einde jaar);
- inbreuken op de milieuwetgeving;
- schendingen van de privacy;
- mededingingsregels (kartelboetes);
- enz. enz. (!)

De niet-aftrekbaarheid geldt voortaan dus ook voor een aantal boetes en verhogingen waarover er tot nu toe helemaal geen discussie bestond dat deze wel degelijk aftrekbaar waren.

Inwerkingtreding

De afschaffing van de aftrek geldt met ingang van aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt vanaf 1 januari 2020.

Voor de vennootschapsbelasting gaat de afschaffing dus samen met een boekjaar, waardoor de aftrek nog "langer" blijft bestaan naarmate een vennootschap een gebroken boekjaar heeft dat later op het jaar afsluit. Zo zal bijvoorbeeld een vennootschap met een boekjaar dat afsluit op 30 september nog de aftrek kunnen toepassen tot 30 september 2020.

Voor de personenbelasting geldt de afschaffing voor iedereen vanaf 1 januari 2020.

Diefstal
Bewijs
_____ (09/2015)

Situering

Het verlies ten gevolge van de diefstal van een bedrijfsgoed is een aftrekbare kost.
Zoals voor andere bedrijfskosten moet de belastingplichtige het nodige bewijs leveren.

Hof van beroep Antwerpen 10 december 2013

Bij een belastingplichtige worden twee gsm's gestolen.
Hij koopt kort daarna twee nieuwe toestellen.

De fiscus weigert de aftrek van het verlies ten gevolge van de diefstal.
De belastingplichtige kon immers geen enkel stuk voorleggen ter staving van de diefstal (de enige aanwijzing was het feit dat de twee nieuwe aankopen slechts enkele dagen na de eerste aankoop plaatsvonden).

Het hof geeft de fiscus gelijk.

Aangifte doen van diefstal !

Ook al is de kans klein dat de dieven en/of de goederen gevonden worden, toch is het aangewezen om aangifte van diefstal te doen en het proces-verbaal van aangifte op te nemen in uw fiscaal dossier (tenzij er andere bewijzen van de diefstal zijn).

Zorg ervoor dat in het proces-verbaal zo veel mogelijk details wordt opgenomen i.v.m. de gestolen goederen.

Diefstal – brand – schade – …
Aftrekbaarheid i.g.v. verzekering
_____ (09/2015)

Situering

Een kost is maar als dusdanig aftrekbaar indien die zeker en vaststaand is.
Het Hof van Cassatie heeft vroeger reeds geoordeeld in het geval van een diefstal dat dit maar het geval is indien er geen compensatie is door een overeenstemmende invorderbare schuldvordering.

Diefstal

Een belastingplichtige is het slachtoffer van een diefstal.
Volgens het hof van beroep van Antwerpen (arrest van 24 maart 2015) kan een verlies uit diefstal einde 1989 nog niet afgetrokken worden omdat vaststond dat er een diefstalverzekering was, maar nog niet geweten was of de verzekeringsmaatschappij de schade van de diefstal al dan niet zou vergoeden.

Soortgelijk

Wellicht gelden soortgelijke redeneringen bij bijvoorbeeld een brand, een ongeval of een ander schadegeval waarvoor een mogelijke vordering tot schadevergoeding bestaat.

Aftrek interesten tussen verbonden vennootschappen
Afschaffing thin cap
_____ (08/2021)

Situering

Sinds 1 juli 2012 kenden we voor leningen tussen verbonden vennootschappen (in de zin van artikel 11 van het Wetboek van Vennootschappen) de zogenaamde thin cap-regeling: interesten van deze leningen zijn niet aftrekbaar in de mate dat het bedrag van de lening hoger is dan vijf keer de som van de belastbare reserves bij het begin van het belastbaar tijdperk en het gestort kapitaal bij het einde van dit tijdperk.

Deze regel kreeg echter kritiek van de OESO die de regeling als niet efficiënt beoordeelde. Aan deze regeling komt nu een einde in het kader van de zgn. ATAD-richtlijn (Anti-Tax Avoidance Directive), die een aantal regels vaststelt ter bestrijding van ongewenste belastingontwijkingen.

Nieuw: gewijzigde regels voor de beperking van de aftrek van interesten (indicatief)

In uitvoering van de ATAD-richtlijn geldt een nieuwe regeling met betrekking tot de beperkte aftrekbaarheid van interesten. Deze stelt, kort en indicatief, dat de door een vennootschap (die geen op zichzelf staande vennootschap is) netto betaalde interesten (het zogenaamde financieringskostensurplus) niet aftrekbaar zijn indien het totale bedrag van die interesten hoger is dan een bepaald maximum.
Dit maximum wordt bepaald door het hoogste van de twee volgende bedragen:

- 3 miljoen euro;
- 30% van de fiscale EBITDA van de belastingplichtige.

Opmerking: gezien het minimaal aftrekbare bedrag van 3 miljoen euro, zullen enkel grote vennootschapsgroepen onder de toepassing van deze aftrekbeperking vallen; voor KMO's zal deze aftrekbeperking geen relevantie hebben.

Dit staat voortaan in het aangepaste artikel 198/1 WIB 1992.

Nieuw: afschaffing thin cap-regeling

De herschrijving van de interestaftrekbeperking omvat ook het verdwijnen van de thin cap-regeling. En dit is wél relevant voor àlle vennootschapsgroepen, ook de kleinere.

De aan verbonden ondernemingen betaalde interesten zullen hierdoor aftrekbaar zijn, ook als er een grote discrepantie is tussen de betreffende schulden en het eigen vermogen van de vennootschap.

Uitzondering voor oudere leningen

De thin cap-regeling blijft toch bestaan voor een lening die dateert van vóór 17 juni 2016. Van die lening blijven de interesten onderworpen aan de aftrekbeperking.

Maar dat geldt dan weer niet als die lening sinds 17 juni 2016 een fundamentele wijziging heeft ondergaan. Maar wat in concreto moet worden verstaan onder een “fundamentele wijziging”, is niet onmiddellijk duidelijk; het begrip wordt nergens in de wetgeving gedefinieerd.

De fiscus geeft haar visie weer in circulaire 2019/C/89 van 11 september 2019:

- De beoordeling moet geval per geval gebeuren.
- Enkele voorbeelden van wat geen fundamentele wijziging is:
    - Kleine administratieve aanpassingen (bv. een rekeningnummer).
    - Wijziging van de benaming, de rechtsvorm of het adres van een partij.
    - Wijziging van betalingsmodaliteiten (bv. trimestrieel i.p.v. maandelijks).
    - Wijziging van de oorspronkelijke waarborg (met voorbehoud van concrete beoordeling indien de borgsteller wijzigt).
    - Een contractueel voorziene wijziging van de interestvoet of -berekening.
    - Een automatische verlenging die in het contract voorzien is.
    - De contractueel voorziene opname van voorschotten.
    - Een reorganisatie (bv. fusie) zonder wijziging van het contract.
- Enkele voorbeelden van fundamentele wijzigingen:
    - De herfinanciering / elke schuldvernieuwing van een oude lening.
    - Wijziging van duurtijd, interestvoet of interestberekening die niet contractueel voorzien was.
    - Wijziging van het geleende bedrag.
    - Wijziging/vervanging van een partij (tenzij dit contractueel voorzien was).
    - Een wijziging opgelegd door een wetgever of een toezichthoudende overheid.
- Indien een fundamentele wijziging heeft plaatsgevonden, valt de ganse lening voortaan volledig buiten de oude regels.
  Voorbeeld: een verhoging van het leningsbedrag heeft als gevolg dat de nieuwe regels ook op het bestaande leningsbedrag van toepassing worden.

In circulaire 2020/C/62 van 5 mei 2020 bespreekt de fiscus zijn standpunt dat er geen sprake is van een fundamentele wijziging:

- wanneer ingevolge betalingsproblemen ten gevolge van de coronacrisis specifieke betalingsmodaliteiten worden toegestaan,
- de betalingsmodaliteiten blijken uit een goedgekeurde aanvraag bij een financiële instelling of zijn opgenomen in een aanvullende overeenkomst,
- en deze modaliteiten zijn toegestaan vóór 30 juni 2020 en lopen tot uiterlijk 31 december 2020.

<u>Inwerkingtreding</u>

Aanslagjaar 2020 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2019.

Opmerking
Het Zomerakkoord voorzag aanvankelijk een inwerkingtreding vanaf aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2020.
Maar na Europese kritiek (en dus in navolging van Europese richtlijnen) was België verplicht deze regeling een jaar te vervroegen (Wet van 11 februari 2019, BS 22 maart 2019).

Creditinteresten op lopende rekening
Nieuwe wettelijke rentevoet sinds 1 januari 2020
Toch geen aanpassing voor debetinteresten
_____ (03/2021)

Situering

Zowel debetinteresten als creditinteresten zijn onderworpen aan specifieke fiscale regels:

- Voor creditinteresten geldt de regeling van de zogenaamde overdreven interesten van artikel 55 WIB 1992: interesten zijn maar aftrekbaar in zover zij niet hoger zijn dan een bedrag dat overeenstemt met de overeenkomstig de marktrente geldende rentevoet rekening houdend met de bijzondere gegevens eigen aan de beoordeling van het aan de verrichting verbonden risico en inzonderheid met de financiële toestand van de schuldenaar en met de looptijd van de lening (d.i. de rente die je aan je bank zou betalen voor een gelijkaardig krediet).

- Voor creditinteresten geldt daarnaast ook de specifieke regeling van de herkwalificatie tot dividend van artikel 18 WIB 1992 (in bepaalde situaties van leningen toegestaan door een bedrijfsleider of aandeelhouder aan de eigen vennootschap): ook daar wordt dezelfde marktrentevoet gebruikt als beoordelingsbasis.

- Voor debetinteresten wordt het voordeel van alle aard berekend volgens de regeling van artikel 18 KBWIB 1992. Daarbij spelen uiteenlopende regels voor:
    - hypothecaire leningen;
    - niet-hypothecaire leningen met vaste looptijd;
    - niet-hypothecaire leningen zonder welbepaalde looptijd.

Nieuw – creditinteresten

Waar voor de debetinteresten een duidelijke wettelijke regeling bestaat (artikel 18 KBWIB 1992), is dit niet het geval voor de creditinteresten: het gebruik van de “marktrentevoet” als beoordelingsbasis heeft aanleiding gegeven tot oeverloze discussies omdat geval per geval een beoordeling dient te gebeuren.
Deze discussies komen in de praktijk vooral voor bij interesten toegekend op de creditstand van een rekening-courant (lopende rekening) van een bedrijfsleider.

Daarom heeft de wetgever beslist om voortaan bij wet (gewijzigd artikel 55 WIB 1992) te bepalen wat de maximaal toepasselijke rentevoet is voor interesten van niet-hypothecaire leningen zonder welbepaalde looptijd: de door de Nationale Bank van België bekendgemaakte MFI rentevoet voor leningen voor een bedrag tot 1.000.000 euro met een variabel tarief en initiële rentebepaling tot een jaar verstrekt aan niet-financiële vennootschappen gesloten in de maand november van het kalenderjaar voorafgaand aan het kalenderjaar waarop de interesten betrekking hebben, verhoogd met 2,5%.

Daardoor komt er alleszins meer rechtszekerheid tot stand omdat:

- ten eerste, er geen discussie meer kan bestaan omtrent de aanvaardbare hoogte van de interest;
- ten tweede, deze interestvoet voor iedereen bekend is vóór het begin van het jaar waarin de interesten in voorkomend geval toegekend worden (normaal wordt deze MFI-rentevoet bekendgemaakt rond 19 december van elk jaar).

Opmerking (1)
Deze nieuwe regeling geldt enkel voor niet-hypothecaire leningen zonder welbepaalde looptijd; voor andere leningen blijft de oude regeling van toepassing.

Opmerking (2)
Deze nieuwe regeling geldt niet alleen voor de creditstand op de lopende rekening van een bedrijfsleider of aandeelhouder, maar ook voor alle andere niet-hypothecaire schulden zonder welbepaalde looptijd, bijvoorbeeld schulden aan verbonden ondernemingen (met één specifieke uitzondering voor bepaalde raamovereenkomsten voor gecentraliseerd thesauriebeheer).

Opmerking (3)
Deze nieuwe regeling geldt eveneens voor de herkwalificatie van interest tot dividend van artikel 18 WIB 1992.

Inwerkingtreding

De nieuwe regeling geldt vanaf 1 januari 2020, voor interesten die betrekking hebben op periodes na 31 december 2019.

Opmerking: De Rulingcommissie aanvaardt dat de nieuwe regels ook richtinggevend kunnen zijn voor beoordelingen onder de bestaande wetgeving (voorafgaande beslissing nr. 2017.754 van 20 maart 2018).

Bron: wet van 25 december 2017 (*BS* 29 december 2019); Circulaire 2019/C/37 van 30 april 2019.

Nieuw – debetinteresten – toch geen aanpassing …

En wat met de debetinteresten ?

Het Zomerakkoord bevatte ook de beslissing om dezelfde regeling toe te passen op de interesten van een niet-hypothecaire lening zonder welbepaalde looptijd, in de praktijk meestal samenvallend met de debetstand van de rekening-courant (lopende rekening) van een bedrijfsleider.

Dit zou betekenen:

- dat de huidige berekening van de jaarlijkse interestvoet, die reeds meerdere jaren als economisch onaanvaardbaar hoog wordt ervaren, komt te vervallen;
- dat de toepasselijke interestvoet voortaan zou bekend zijn vóór het begin van het jaar waarin de interesten in voorkomend geval moeten toegepast worden (nu gebeurt dit telkenjare in ± maart van het jaar volgend op het jaar waarvoor de interest moet toegepast worden).

Maar begin 2021 kunnen we alleen maar vaststellen:

- dat deze beslissing van het zomerakkoord niet omgezet in passende wetgeving (lees: een aanpassing van artikel 18 KBWIB 1992);
- dat het tarief van de debetinteresten op R/C voor 2020 oploopt tot een hallucinante 10,20% (voor 2019 bedroeg dit 8,78%).

Zo blijft de oude regeling gewoon van toepassing … en zal de verwachte en verhoopte daling van de als onaanvaardbaar hoog ervaren debetinteresten er blijkbaar niet komen.

Creditinteresten
"MFI-rentevoet"
Naast maximum ook minimum ?
_____ (03/2021)

Situering

Sinds 1 januari 2020 is voor niet-hypothecaire leningen zonder welbepaalde looptijd het vroegere begrip marktrentevoet vervangen door een bij wet bepaald tarief, nl. de door de Nationale Bank van België bekendgemaakte MFI rentevoet voor leningen voor een bedrag tot 1.000.000 euro met variabel tarief en initiële rentebepaling tot een jaar verstrekt aan niet-financiële vennootschappen gesloten in de maand november van het kalenderjaar voorafgaand aan het kalenderjaar waarop de interesten betrekking hebben, verhoogd met 2,5% (art. 55 WIB 1992).

Concreet gaat het om een rentevoet van 4,06% voor 2020 en 4,07% voor 2021.

Creditinteresten zijn maar aftrekbaar als ze deze limiet niet overschrijden.
Bij overschrijding is er naargelang het geval sprake van overdreven interesten (verworpen uitgave) of herkwalificatie van interest tot dividend (dividend).

Vraag: is dit ook een "minimum" ?

Kan de fiscus in een concreet dossier argumenteren dat de reële marktrentevoet (het voorheen toepasselijke criterium, d.i., kort gesteld, de interest die je aan je bank betaalt voor een gelijkaardig krediet met gelijkaardige modaliteiten, omstandigheden, enz.) lager is dan 4,06% resp. 4,07% en dat dus een lagere interestvoet moet toegepast worden ?
In dit geval geeft de limiet een maximum maar geen minimum aftrekbare interest aan.

Of omgekeerd geformuleerd: mag je als belastingplichtige altijd sowieso deze interestvoet toepassen zonder dat de fiscus de aftrek ervan nog kan betwisten wegens "te hoge interestvoet" ?

Om het antwoord op deze vraag te kennen, moeten we de wettekst zelf lezen, die stelt: "Interesten (…) worden slechts als beroepskosten aangemerkt in zover ze niet hoger zijn dan een bedrag dat overeenstemt met: 1° (…)" en dan wordt de MFI-renteregeling besproken.

Besluit:
- De wet zegt uitdrukkelijk dat de interesten aftrekbaar zijn als ze niet hoger zijn dan de zgn. MFI-rentevoet en bepaalt aldus tegelijk een maximum- en een minimuminterest.
- Anders gezegd: de belastingplichtige moet geen bewijs meer leveren dat de toegepaste interestvoet overeenstemt met de vroeger toepasselijke marktrentevoet.

Wat met artikel 49 WIB 1992 ?

De regeling van de maximale creditinterest staat te lezen in het specifieke artikel 55 WIB 1992 met betrekking tot aftrekbare interesten.

Maar wat met het algemene artikel aangaande aftrekbare beroepskosten, nl. artikel 49 WIB 1992 ? Kan de fiscus zich hierop baseren om de aftrek van interesten te weigeren ?

Daar kan als genuanceerd idee geopperd worden:

- Enerzijds, als het enkel en alleen gaat om de vraag naar de interestvoet, moet naar artikel 55 WIB 1992 gekeken worden.
- Anderzijds speelt artikel 49 WIB 1992 wél nog voor andere mogelijke discussies over de aftrek van interesten.
  Voorbeeld: een reeds lang bestaande vraag, met uiteenlopende argumentaties naargelang het concrete geval, luidt in welke mate creditinteresten op een R/C van een bedrijfsleider principieel aftrekbaar zijn als de vennootschap daarnaast over een grote hoeveelheid liquiditeiten (cf. het actief van de balans) beschikt die niets of nauwelijks iets opbrengen. Dan gaat het niet over de interestvoet maar over de principiële aftrekbaarheid van de creditinteresten.

Herkwalificatie van interest tot dividend
Uitbreiding toepassingsgebied
Bepaling marktrentevoet
_____ (09/2019)

Situering

Ingevolge de zogenaamde tweede fase van het Zomerakkoord (en andere wetgeving) moet u vanaf 1 januari 2020 resp. aanslagjaar 2021 rekening houden met een hele reeks nieuwe fiscale regels. Met het jaar 2020 in het vooruitzicht brengen wij deze maatregelen nog eens kort voor u in herinnering. Eén daarvan betreft de wijziging van de toepassingsmodaliteiten van de herkwalificatie van interest tot dividend.

Waarover gaat het ?

Als een bedrijfsleider of aandeelhouder een tegoed heeft bij zijn/haar eigen vennootschap en daarop interesten krijgt, moeten de regels van de herkwalificatie van interest tot dividend toegepast worden.

Om te bepalen of de betaalde interest op het tegoed geherkwalificeerd worden tot dividend, moeten twee limieten bekeken worden (indicatief):

- Het bedrag van het tegoed mag niet hoger zijn dan het gestort kapitaal op het einde van het belastbaar tijdperk, verhoogd met de belaste reserves aan het begin van het belastbaar tijdperk.
- De interestvoet mag niet hoger zijn dan de marktrentevoet.

De herkwalificatie tot dividend heeft als gevolg dat de interest niet aftrekbaar is bij de vennootschap (bij de genieter heeft dit geen gevolg want zowel interesten als dividenden zijn op vandaag, normaliter via de inhouding van bevrijdende roerende voorheffing, belast aan een tarief van 30%).

Nieuw (1): welke tegoeden komen in aanmerking voor de eventuele herkwalificatie ?

Tot nu toe komen enkel “geldleningen” in aanmerking. Dit begrip, waarover lange tijd discussies hebben bestaan, moet beperkend geïnterpreteerd worden als een materiële afgifte van geld. Dit betekent voor de praktijk (indicatief samengevat) dat enkel creditstanden die afkomstig zijn van een materiële afgifte van geld, in aanmerking komen voor de herkwalificatie.

Dit was evenwel niet de visie van de fiscus en uiteindelijk wordt de wet nu aangepast. Volgens de nieuwe regel komt voortaan elke “vordering” op de vennootschap in aanmerking voor herkwalificatie, dus ongeacht de benaming, de boekingswijze, de oorsprong, enz.

Concreet betekent dit dat bijvoorbeeld ook voor herkwalificatie in aanmerking komen: niet uitbetaalde kapitaalverminderingen, bezoldigingen, verkopen, tantièmes, dividenden, enz.

Nieuw (2): hoe hoog is de marktrentevoet ?

De toegepaste interestvoet mag niet hoger zijn dan de zogenaamde marktrentevoet.
Deze marktrentevoet wordt op vandaag omschreven als de op de financiële markt toepasselijke rentevoet, rekening houdend met de bijzondere gegevens eigen aan de concrete situatie (bv. het aan de verrichting verbonden risico, de financiële toestand van de vennootschap, de looptijd van de lening).
In de praktijk komt dit neer op het tarief dat de betrokken vennootschap bij haar bank zou moeten betalen voor een gelijkaardig krediet in gelijkaardige omstandigheden.

In de nieuwe regeling wordt een onderscheid gemaakt tussen:
- enerzijds, niet-hypothecaire leningen zonder welbepaalde looptijd,
- en anderzijds, de andere leningen (bv. leningen met een bepaalde looptijd).

Voor de tweede categorie wijzigt de bovenstaande definitie van marktrentevoet niet: deze leningen blijven onderworpen aan de bestaande beoordelingsregels.

Voor de eerste categorie geldt voortaan een andere basis, nl.:
- de door de Nationale Bank van België bekendgemaakte MFI-rentevoet voor leningen tot 1.000.000 euro met variabel tarief en initiële rentebepaling tot een jaar verstrekt aan niet-financiële vennootschappen gesloten in de maand november van het kalenderjaar voorafgaand aan het kalenderjaar waarop de interesten betrekking hebben,
- verhoogd met 2,5%.

Deze rentevoet wordt normaliter half december gepubliceerd.
Dit betekent concreet dat een vennootschap in december 2019 zal weten welke de marktrentevoet zal zijn in 2020 voor haar niet-hypothecaire schulden zonder vaste looptijd. Voorbeeld bij uitstek zijn hier de R/C-standen op het credit van haar balans, bijvoorbeeld aan bedrijfsleiders, aandeelhouders en/of verbonden ondernemingen.

Opmerking: deze nieuwe definitie geldt aldus niet enkel voor de beoordeling van de eventuele herkwalificatie van interesten tot dividend, maar ook voor de eventuele niet-aftrekbaarheid van interesten als zogenaamde overdreven interesten (d.i. een verworpen uitgave bij de vennootschap).

Inwerkingtreding

De nieuwe regels zijn van toepassing op de interesten die betrekking hebben op een periode vanaf 1 januari 2020.
Opmerkingen:
- Het boekjaar dat eindigt op 31 december 2019, valt nog volledig onder de oude regels (“geldlening” en “marktrentevoet”).
- Omdat de inwerkingtreding verbonden is aan een vaste datum, nl. 1 januari 2020, zullen vennootschappen met een gebroken boekjaar in voorkomend geval twee uiteenlopende regimes moeten toepassen binnen één boekjaar (dat aanvangt in de loop van 2019 en eindigt in de loop van 2020).

Herkwalificatie van interest tot dividend
Splitsen in rentegevend en renteloos deel is geen oplossing
(11/2005)

Situering

In bepaalde gevallen (o.a. in functie van het bedrag van de lening en de gehanteerde interestvoet) worden de interesten betaald door vennootschappen, geherkwalificeerd tot dividenden (belastbaar bij de vennootschap, ander tarief roerende voorheffing).
Wat als het bedrag van de lening te hoog is en u daardoor herkwalificatie riskeert?

Splitsing in rentegevend en renteloos deel: geen oplossing!

Indien het bedrag van de geldlening te hoog is in vergelijking met de som van kapitaal en belaste reserves, wordt wel eens overwogen om een deel van de geldlening renteloos te maken en het rentegevend deel zo te beperken zodat het binnen de toegelaten grens blijft.

De fiscus heeft vroeger al te kennen gegeven geen rekening te houden met opsplitsingen. De betaalde interesten worden blijvend geacht betrekking te hebben op de lening zoals zij bestond vóór de opsplitsing.

Er is al rechtspraak die de fiscus terzake in het gelijk stelt.
Zo oordeelde het hof van beroep van Brussel vroeger al (arrest van 20 januari 1999) dat het opsplitsen van één voorschot in een deel rentegevend en een deel renteloos niet kan aanvaard worden, zeker niet als dit pas achteraf gebeurt.

Ook de rechtbank van Gent (vonnis van 8 december 2004) en opnieuw het hof van beroep van Brussel (arrest van 21 oktober 2004) stellen de belastingplichtige in het ongelijk.

Oplossing: goede organisatie van bij de aanvang

Indien de voorschotten van in het begin apart behandeld worden (bv. aparte leningen, aparte boekingen), mag in principe met de afzonderlijke behandeling wél rekening gehouden worden.

Vaste vertegenwoordiger = bedrijfsleider !
Herkwalificatie van interest tot dividend (e.a.)
_____ (08/2018)

Situering

Vennootschappen en hun bedrijfsleiders zijn onderworpen aan de zgn. herkwalificatie van interest tot dividend: indien de bedrijfsleider van zijn eigen vennootschap interesten ontvangt die bepaalde grenzen overschrijden, zullen deze interesten fiscaal behandeld worden als dividend (belastbaar bij de vennootschap als dividend, met bijvoorbeeld ook mogelijke gevolgen voor de toepassing van het verlaagd vennootschapstarief).

Wanneer een rechtspersoon benoemd wordt als mandataris, duidt deze een vaste vertegenwoordiger aan die belast wordt met de uitvoering van de opdracht in naam en voor rekening van de rechtspersoon.

Het gebeurt dat de vaste vertegenwoordiger van een rechtspersoon-bedrijfsleider (A) een geldlening toestaat aan de vennootschap (B):
- waarin rechtspersoon A bedrijfsleider is,
- terwijl de vaste vertegenwoordiger van A zelf geen mandaat bekleedt in vennootschap B.

Geldt de herkwalificatie van interest tot dividend ook voor deze geldlening (vanwege de vaste vertegenwoordiger van een bedrijfsleider-vennootschap) ?

Rb. Leuven 15 januari 2016

De rechtbank te Leuven (vonnis dd. 15 januari 2016) oordeelt dat de functie van een vaste vertegenwoordiger vennootschapsrechtelijk vergelijkbaar is met een bestuurdersfunctie en dat de functie bijgevolg beantwoordt aan het fiscaal begrip “gelijksoortige functie” van artikel 32, eerste lid, 1° WIB 1992.

Besluit: de regeling inzake herkwalificatie van interest tot dividend is eveneens van toepassing op geldleningen die aan een vennootschap zijn toegestaan door de vaste vertegenwoordiger van een bedrijfsleider-rechtspersoon van die vennootschap.

Hof van beroep Gent 12 december 2017

Ook het hof van beroep te Gent komt tot een gelijkaardige conclusie: voor de toepassing van de herkwalificatie van interest tot dividend wordt de vaste vertegenwoordiger geacht een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of een gelijksoortige functie uit te oefenen.

Feiten:
- Een NV is bestuurder in een CVBA.
- De NV stelt een natuurlijk persoon aan als vaste vertegenwoordiger.
- De echtgenote van deze vaste vertegenwoordiger kent een lening toe aan de CVBA.

Ook gelijkstelling op andere vlakken – niet altijd eenduidig …

Artikel 32, eerste lid, 1° WIB 1992 bepaalt dat de regels voor bedrijfsleidersbezoldigingen van toepassing zijn op een natuurlijk persoon die een opdracht uitoefent als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar "of gelijksoortige functies".

De minister van Financiën oordeelde vroeger reeds (parl. vraag dd. 14 januari 2009) dat de huurherkwalificatie ook van toepassing is op huurgelden die een vennootschap betaalt aan de vaste vertegenwoordiger van een andere rechtspersoon die bedrijfsleider is in de betreffende vennootschap. De vaste vertegenwoordiger valt immers onder art. 32 lid 1 WIB 1992: bedrijfsleidersbezoldigingen zijn onder andere de beloningen betaald aan een natuurlijke persoon die een "gelijksoortige functie" als een bestuurder/zaakvoerder uitoefent.

Het hof van beroep te Antwerpen (arrest dd. 28 juni 2016) heeft een gelijkaardige uitspraak gedaan inzake de herhaalde niet-betaling van BTW (die leidt tot een vermoeden van fout in hoofde van de bedrijfsleiders die de dagelijkse leiding van de vennootschap uitoefenen): de vaste vertegenwoordiger is burgerrechtelijk en strafrechtelijk aansprakelijk alsof hij zelf de mandataris is in de vennootschap. Of nog, de aansprakelijkheid van de bedrijfsleider-vennootschap werkt door naar de figuur van de vaste vertegenwoordiger.

De rechtbank te Namen (vonnis van 19 januari 2017) oordeelde dan weer dat het optreden als vaste vertegenwoordiger niet per definitie gelijkgesteld moet worden met het uitoefenen van gelijksoortige functies als een bedrijfsleider van de eerste categorie.

Hof van Cassatie: definitief oordeel ?

Tegen het hoger genoemde arrest van het hof van beroep van Gent van 12 december 2017 werd een cassatieberoep ingesteld. In haar arrest van 23 januari 2020 heeft het Hof van Cassatie een duidelijk standpunt ingenomen: een vaste vertegenwoordiger moet aan dezelfde voorwaarden voldoen als de rechtspersoon-mandataris zelf en is aansprakelijk alsof hij zelf de betrokken opdracht in eigen naam en voor eigen rekening zou volbrengen.

Besluit van het Hof van Cassatie: een vaste vertegenwoordiger oefent een gelijksoortige functie in de zin van artikel 32, eerste lid, 1° WIB 1992 uit in de bestuurder vennootschap en moet dus als bedrijfsleider van de eerste categorie behandeld worden.

Wellicht valt hiermee definitief het doek over deze bediscuteerde materie …

Gelijkstelling is relevant op meerdere vlakken

Zoals ook mag blijken uit de vermelde rechtspraak heeft deze gelijkstelling heel wat concrete gevolgen. Ze is van belang voor onder andere:

- de herkwalificatie van huur tot bezoldiging;
- de herkwalificatie van interest tot dividend;
- de aansprakelijkheid in geval van herhaalde niet-betaling van BTW;
- de aansprakelijkheid in geval van herhaalde niet-betaling van bedrijfsvoorheffing;
- andere aansprakelijkheden die eigen zijn aan een mandataris in een vennootschap;
- (rechtstreekse) belastbaarheid bij de vaste vertegenwoordiger van verkregen voordelen van alle aard.

Lening voor dividend of kapitaalvermindering
Aftrek interesten
_____ (05/2020)

Situering

Een vennootschap beslist tot uitkering van een dividend of een kapitaalvermindering en beslist tevens om dit te financieren met een banklening. Zijn de interesten van deze lening een aftrekbare kost ? Hierover is reeds enige tijd een polemiek aan de gang.

Gent 9 januari 2018

De feiten betreffen een klassiek verhaal van een zogenaamde interne meerwaarde:

- Twee natuurlijke personen (gepensioneerd) zijn aandeelhouder van een vennootschap.
- Zij verkopen hun aandelen aan een andere vennootschap (holding), die hiervoor een lening aangaat bij de bank.
- De onderliggende vennootschap gaat (op dezelfde dag) een lening aan bij de bank waarmee ze enkele weken later een super-dividend uitkeert aan de holding.
- De holding betaalt hiermee haar lening bij de bank terug.

De fiscus verwerpt de aftrek van de interesten bij de onderliggende vennootschap en krijgt gelijk van het hof van beroep:

- De lening (waarmee de superdividenden gefinancierd werden) werd door haar niet aangegaan om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden en de interesten voldoen dus niet aan artikel 49WIB 1992.
- De transacties waren enkel in het voordeel van de aandeelhouders (de natuurlijke personen en de holding) en de financiering was niet nodig om de werkzaamheden van de onderliggende vennootschap mogelijk te maken of in stand te houden.
- En nog volgens het hof gaat het hier niet om een verboden opportuniteitsbeoordeling door de fiscus.

Kritiek mogelijk ?

De vraag moet gesteld worden of deze uitspraak zonder meer kan veralgemeend worden, en meer nog, of deze uitspraak niet kritisch moet beoordeeld worden.
Twee voorbeelden om dit te situeren.

Voorbeeld 1

- Een vennootschap maakt gedurende meerdere jaren veel winst (die zij reserveert) en creëert daarbij veel liquiditeiten (positieve cashflow). Zij moet grote investeringen doen en beslist om hiervoor een lening aan te gaan bij de bank. Kort daarna beslist zij tevens om alle overtollige beschikbare liquiditeiten uit te keren als dividend.
  O.i. zijn de interesten van de lening een aftrekbare kost.
- Stel dat, in dezelfde situatie, de vennootschap eerst haar liquiditeiten gebruikt om de grote investeringen te betalen. Vervolgens leent ze om het dividend uit te betalen.
  Waarom zouden deze interesten dan niet aftrekbaar zijn ?

Voorbeeld 2

- Een vennootschap moet grote investeringen doen. Zij beslist om hiervoor geen beroep te doen op een bancaire lening (schuld aan derden) maar om dit met eigen vermogen (kapitaal) te financieren.
  Enige tijd later verandert de vennootschap haar strategie en beslist zij om een grote kapitaalvermindering te doen, waartoe zij een lening aangaat bij de bank.
  Een strenge toepassing van het besproken arrest zou ertoe kunnen leiden dat de interesten van deze lening niet aftrekbaar zijn.
- Stel dat, in dezelfde situatie, de vennootschap haar investeringen onmiddellijk gefinancierd had met een bancaire lening.
  Dan zouden deze interesten wél aftrekbaar zijn.

Met andere woorden: heeft de vennootschap niet het recht om haar financieringsstrategie zelf te bepalen en in voorkomend geval te wijzigen en behoort dit niet tot de normale bedrijfsuitoefening van de vennootschap ? Zijn dividenden niet inherent aan de activiteiten van een vennootschap ? Gaat het hier misschien dan toch om een verboden opportuniteitsbeoordeling door de fiscus ? Of minstens om een al te enge en kortzichtige interpretatie van artikel 49 WIB 1992 ?

Ook voor kapitaalvermindering ? Vermindering vastklikkapitaal ?

Onmiddellijk roept dit de vraag op of dergelijke redenering ook door de fiscus kan gehanteerd worden bij een kapitaalvermindering. Dit is op vandaag relevant omdat vele vennootschappen een grote kapitaalvermindering gerealiseerd hebben of nog zullen realiseren in het kader van de zogenaamde vastklikregeling (reserves die vastgeklikt werden in de jaren 2013 en 2014 en na een wachttermijn van vier resp. acht jaar voor een kleine resp. grote vennootschap mogen uitgehaald worden zonder bijkomende belastingheffing).

Voorbeeld

- Een vennootschap heeft een groot vastklikkapitaal.
- In de loop van 2018 heeft zij een kapitaalvermindering gedaan ten bedrage van dit vastklikkapitaal.
- Omdat zij niet onmiddellijk voldoende uitkeerbare activa had, heeft zij een bancaire lening afgesloten om de kapitaalvermindering te kunnen uitbetalen.
- Zijn de interesten van deze lening aftrekbaar ?

Voorbeeld

- Stel dat de vennootschap in dezelfde omstandigheden geen bancaire lening aangaat voor het deel van de kapitaalvermindering dat zij niet onmiddellijk kan uitkeren, maar dit saldo boekt op het credit van de lopende rekening van de aandeelhouders en vervolgens interesten toekent op deze creditstand.
- Zijn deze interesten aftrekbaar ?

Sowieso oppassen voor al te extreme gevallen

Deze kritische bedenkingen moeten wellicht zelf dan weer genuanceerd worden als de beslissing tot dividenduitkering of kapitaalvermindering de vennootschap ernstige schade toebrengt of in gevaar brengt, bijvoorbeeld door een ongezonde balansstructuur (verhouding eigen vermogen – vreemd vermogen) na de uitvoering van de betreffende verrichting.

Antwerpen 8 mei 2018

Samenvatting van de voornaamste gegevens:

- Het betrof de uitkering van een groot bedrag, deels middels een kapitaalvermindering en deels middels een dividend. De vennootschap gaat hiervoor een lening aan bij de moedervennootschap en trekt de interesten van deze lening af.
- De fiscus weigert de aftrek van de interesten omdat de belastingplichtige onvoldoende bewijst dat de interesten werden betaald om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden (art. 49 WIB 1992).
- De fiscus krijgt gelijk van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (vonnis van 29 juni 2016) en van het hof van beroep te Antwerpen (arrest van 8 mei 2018).

In essentie oordeelt het hof:

- Er is geen wetsartikel dat de aftrek per definitie weigert.
- Er is evenmin een wetsartikel dat de aftrek per definitie toelaat.
- Artikel 49 WIB 1992 moet toegepast worden: de belastingplichtige moet in concreto (feitenkwestie) aantonen dat de interesten betaald werden om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Dit geldt ook voor kosten die inherent zijn aan de activiteit van de vennootschap.
- De belastingplichtige moet daartoe de werkelijke intentie voor het aangaan van de lening bewijzen.
- Daarbij zijn, zoals in onderliggend geval, beweringen op zich onvoldoende als ze niet ondersteund worden door bewijskrachtige stukken.

Cassatie 19 maart 2020

De belastingplichtige tekende cassatieberoep aan tegen het voormelde Antwerpse arrest.

Het Hof van Cassatie verwerpt echter de voorziening:

- Dat artikel 52, 2° WIB 1992 de aftrekbaarheid van interesten expliciet vooropstelt, betekent niet dat er niet meer moet voldaan zijn aan de aftrekbaarheidsvoorwaarden van artikel 49 WIB 1992.
- De stelling dat het om kosten gaat die verband houden met het bestaan en de werking van de vennootschap, volstaat niet om tot aftrek te besluiten: de belastingplichtige moet in concreto (feitenkwestie) aantonen dat de interesten betaald werden om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.
  Dit betreft geen verboden opportuniteitsbeoordeling door de fiscus.
- De loutere omstandigheid dat de vennootschap over onvoldoende liquiditeiten beschikt, volstaat niet als bewijs.
- De belastingplichtige zou bijvoorbeeld kunnen bewijzen dat de lening werd aangegaan om het verlies te voorkomen van activa (middels verkoop of uitkering in natura) die worden gebruikt om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

Bewijs ! Bewijs ! Bewijs !

Deze rechtspraak leidt onvermijdelijk tot de conclusie dat alles draait rond het concrete bewijs dat de lening (en dus de interesten) werd aangegaan om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden.

Opmerking: op dit punt kan verwezen worden naar een gelijkaardige redenering die heden ten dage in de rechtspraak en de controlepraktijk toegepast wordt bij de vraag naar de aftrek van kosten van onroerende goederen die ter beschikking gesteld worden aan een bedrijfsleider. Daar geldt dan als principe (kort samengevat) dat de vennootschap in concreto moet bewijzen dat tegenover deze kosten voldoende reële prestaties staan van de bedrijfsleider.

De vennootschap moet de werkelijke redenen aantonen waarom een lening werd aangegaan en niet met eigen middelen werd gewerkt (de enkele vaststelling dat er onvoldoende liquiditeiten zijn, volstaat hier niet als bewijs).

De discussie draait dus om de lening en niet zozeer om de kapitaalvermindering of dividenduitkering zelf.

Ruling nr. 2018.0802 van 11 september 2018

Een vennootschap, actief in factoring, beslist om het zwaartepunt van haar financieringsbehoeften voor het uitoefenen van de factoringactiviteit te verschuiven van eigen vermogen naar vreemd vermogen. Dit onder andere omdat dit gebruikelijk is in deze branche, omdat financiering met eigen vermogen als duur wordt beoordeeld ten opzichte van de actuele mogelijkheid tot goedkope externe financiering en omdat het aldus een bedrijfseconomisch verantwoorde reorganisatie betreft.

Zij beslist in dit kader tot een kapitaalvermindering, die ze financiert met een intercompany-lening. De meeste aanwezige liquiditeiten zijn verbonden met de factoringactiviteit waarmee belastbare inkomsten worden gegenereerd.

De Rulingcommissie beoordeelt de finaliteitsvereiste van artikel 49 WIB 1992 en besluit dat het nodige bewijs is geleverd: dankzij de lening vermijdt de vennootschap dat activa die belastbare inkomsten genereren, moeten worden uitgekeerd of overgedragen.

Lening voor uitkering dividend
Aftrek interesten
_____ (11/2021)

Situering

Een vennootschap beslist tot uitkering van een dividend (of een kapitaalvermindering) en beslist tevens om dit te financieren met een banklening. Zijn de interesten van deze lening een aftrekbare kost ? Hierover is reeds enige tijd een polemiek aan de gang.

Een nieuw arrest verwerpt (opnieuw) de aftrek van de interesten.
Wat hiervan te denken ?

Hof van beroep Antwerpen 28 september 2021

Het hof van beroep van Antwerpen verwerpt de aftrek van interesten van een lening die een vennootschap aangegaan is om een dividend uit te keren. Volgens het hof bewijst de vennootschap niet dat de lening voldoet aan de voorwaarden van artikel 49 WIB 92, nl. dat de lening werd aangegaan om zelf belastbare inkomsten te verkrijgen of behouden.

Dit arrest ligt in de lijn van voorgaande strenge rechtspraak die ook de aftrek van interesten van een lening om een dividend (of een kapitaalvermindering) uit te keren verwerpt.
Bv. Gent 9 januari 2018, Antwerpen 8 mei 2018 (bevestigd door Cassatie 19 maart 2020).

Algemeen of specifiek ?

Wat opvalt in deze rechtspraak is dat het doorgaans over specifieke en grote bedragen en constructies gaat.

Antwerpen 28 september 2021:
- Een lening van ca. 70 miljoen euro.
- Een beurgenoteerde vennootschap.
- De lening diende om de aandeelhouders toe te laten grote overbruggingsleningen terug te betalen die zij aangegaan waren om aandelen van de vennootschap zelf in te kopen bij een beursexit.

Probleem = bewijzen ?

Het Hof van Cassatie sluit de interestaftrek niet principieel uit, maar heeft uitdrukkelijk bevestigd dat de vennootschap, om de interesten van een dergelijke lening te kunnen aftrekken, in concreto moet bewijzen dat de interesten betaald werden om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.
Dit betreft geen verboden opportuniteitsbeoordeling door de fiscus.

Zomerakkoord
Disconto op niet-afschrijfbare activa
Verworpen uitgave
_____ (09/2021)

Situering

Het Hof van Cassatie had geoordeeld dat het mogelijk was om bij een verwerving van aandelen met uitgestelde betaling zonder interest een disconto te boeken dat fiscaal aftrekbaar is (arrest van 11 maart 2016).

De fiscus was het niet eens met deze stelling en heeft daarom wetgevend ingegrepen.

Nieuw

Eén van de maatregelen van het Zomerakkoord luidt dat het in kosten opgenomen deel van het disconto dat geboekt werd op niet-afschrijfbare immateriële of materiële vaste activa of op financiële vaste activa, een verworpen uitgave is voor zover de aankoopprijs lager is dan de werkelijke waarde verhoogd met het disconto.

Dit is het geval wanneer er een uitstel van betaling geldt zonder dat daarop interesten verschuldigd zijn.

Inwerkingtreding

Aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2020.

Vennootschapsbelasting
Minderwaarde op aandelen
Vereffening / faillissement
Wanneer aftrekken ?
_____ (10/2015)

Situering

Minderwaarden op aandelen zijn in principe niet aftrekbaar (art. 198 §1, 7° WIB'92).

Wanneer het evenwel een minderwaarde betreft die geleden is naar aanleiding van de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen, is de aftrek toch mogelijk doch slechts ten belope van het verlies aan gestort kapitaal dat door deze aandelen vertegenwoordigd wordt.

Is de aftrek mogelijk bij faillissement ?

Vandaag de dag wordt niet meer in twijfel getrokken dat deze uitzondering van aftrekbaarheid ook geldt bij een faillissement.

Wanneer is de aftrek mogelijk bij vereffening ?

Om aftrekbaar te zijn, moet het verlies definitief zijn.

Het definitief karakter van het verlies is slechts verworven op het ogenblik dat er niets meer te verdelen valt. Dit kan bijvoorbeeld de sluiting van de vereffening zijn, maar volgens de Minister van Financiën moet de vraag of de eindverdeling van het vermogen heeft plaatsgehad, beantwoord worden in het licht van feitelijke en juridische omstandigheden waarin de verrichting heeft plaatsgevonden (Parl. Vraag van 22 november 1994).
Er wordt op basis van deze verklaring dan ook geopperd dat de aftrek zou moeten mogelijk zijn van zodra vaststaat dat er wegens gebrek aan vermogen of zelfs een negatief vermogen niets zal kunnen verdeeld worden tussen de aandeelhouders.

Wanneer is aftrek mogelijk bij faillissement ?

Bij een faillissement geldt dezelfde regel, namelijk dat het verlies definitief moet zijn om de aftrek te kunnen toepassen. In de praktijk is deze basisregel evenwel niet altijd zo eenvoudig toe te passen.

- Kan dit bijvoorbeeld al op basis van een attest van de curator, waarin staat dat de aandeelhouders niets meer zullen ontvangen ?

- In een parlementaire vraag (van 27 mei 2002) bevestigde de Minister van Financiën opnieuw dat de minderwaarde slechts aftrekbaar is op het ogenblik dat er niets meer te verdelen is, en het verlies derhalve definitief is.

- De rechtbank te Hasselt (vonnis dd. 25 juni 2003) oordeelde dat een vennootschap op basis van de verklaring van de vereffenaar en van de curator terecht een aftrekbare kost boekte (i.c. ging het om een buitenlandse vennootschap). Opmerkelijk is dat de fiscus zich in haar besluiten aangesloten heeft bij het standpunt van de belastingplichtige.

- De rechtbank van Bergen (vonnis dd. 15 juli 2005) oordeelde dat op basis van eenduidige informatie van de curator de aftrek mocht toegepast worden.

- Het hof van beroep te Antwerpen (arrest dd. 28 februari 2006) bevestigt dat de belastingplichtige moet bewijzen dat het vermogen van de vennootschap volledig werd verdeeld. Maar de wet voorziet geen voorwaarde dat de vennootschap formeel moet zijn ontbonden en dat het faillissement moet zijn afgesloten. Het volstaat te bewijzen dat de daadwerkelijke vereffening en volledige verdeling de facto hebben plaatsgevonden.

- De Dienst Voorafgaande Beslissingen (beslissing nr. 900.025 dd. 16 juni 2009) heeft geoordeeld dat de aftrek verantwoord is zodra het verlies definitief is geworden en er niets meer te verdelen valt (d.i. een feitenkwestie, bv. alle activa zijn verkocht, verklaringen van de curator, een negatief eigen vermogen); daarbij moet de vereffening niet noodzakelijk reeds formeel afgesloten zijn.

- Het hof van beroep te Luik (arrest dd. 6 januari 2010) moest oordelen over een geval waarin, tussen de laatste dag van het boekjaar (i.c. 31 december 2000) en de opmaak van de jaarrekening door de raad van bestuur, een bericht van de curator (dd. 13 april 2001) werd ontvangen dat geen terugbetaling van kapitaal meer mogelijk is (faillietverklaring dd. 8 februari 2001, volledige verdeling dd. april 2001).
  De vennootschap boekte de minderwaarde, in overeenstemming met de geldende boekhoudwetgeving, per 31 december 2000.
  Volgens het Hof kan de aftrek per 31 december 2000 niet aanvaard worden. Dit kan enkel bij de volledige verdeling van het vermogen. Hier wijkt de fiscale wet aldus af van de boekhoudregels. Het verlies mag wel afgetrokken worden in 2001.

  Deze stelling wordt bekritiseerd in de rechtsleer.

  Ook het Hof van Beroep te Gent lijkt die kritiek mogelijks te onderschrijven.
  Het oordeelt immers (arrest dd. 15 juni 2010) dat een minderwaarde geleden “naar aanleiding van” de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen, aftrekbaar is op het ogenblik waarop deze minderwaarde “gedaan of gedragen” is, d.i. wanneer ze het karakter van zekere en vaststaand verlies heeft verkregen en als zodanig is geboekt. De wet biedt geen steun voor de stelling dat de aftrek enkel kan gebeuren op het specifieke moment waarop het saldo van de vereffening definitief vaststaat.

  Dienaangaande stelt ook de administratieve commentaar zelf uitdrukkelijk (ComIB’92 49/4) dat een beroepskost moet geacht worden “gedaan of gedragen” te zijn op de datum van de afsluiting van het boekjaar waarin deze boekhoudkundig correct werd verwerkt.

- Een vennootschap krijgt in 1994 van de curator een bericht dat er, behoudens onvoorziene omstandigheden, niets zal worden uitgekeerd aan de aandeelhouders. De fiscus weigert de aftrek.

  Het hof van beroep te Gent (arrest dd. 22 mei 2012) geeft de vennootschap gelijk:
  - De wet bepaalt enkel de omstandigheden waarin een uitzondering geldt op de niet-aftrekbaarheid van minderwaarden op aandelen.
  - Dezelfde wettekst bepaalt niet op welk moment de aftrek moet plaatsvinden. De stelling van de fiscus dat er slechts één moment van aftrekbaarheid is, namelijk waarop het uiteindelijke saldo van de vereffening definitief vaststaat, vindt dan ook geen steun in de wet.
  - Volgens de voorbereidende werkzaamheden volstaat het dat de minderwaarde zich voordoet naar aanleiding van de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen.
  - In casu staat vast dat het maatschappelijk kapitaal als gevolg van de afwikkeling van het faillissement daadwerkelijk en volledig verloren ging. Minstens moest aangenomen worden dat tegenover de aandelen geen enkele waarde meer stond.
  - Vermits het volledige verlies aldus in 1994 zeker en vaststaand was, wordt de aftrek in 1994 toegestaan.

- De rechtbank van Brugge (vonnis dd. 3 oktober 2012) oordeelt dan weer (op eerste zicht) kritische voor de belastingplichtige vennootschap:
  - De belastingplichtige draagt de bewijslast dat het maatschappelijk vermogen van de vennootschap de facto volledig verdeeld werd.
  - Volgens de rechtbank levert het enkele attest van de curator dat, behoudens onvoorziene omstandigheden, geen dividend te verwachten valt bij de afsluiting van het faillissement, geen bewijs van de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen.
    Dat het grootste deel van het actief gerealiseerd is en dat de nog te realiseren activa ontoereikend zijn om alle schulden terug te betalen, volstaat niet om te kunnen besluiten dat het maatschappelijk vermogen volledig verdeeld werd.
  - Bedenkingen / tips:
    - de aftrek kan betwist worden als de curator nog niet alle beschikbare activa gerealiseerd heeft;
    - de bewoordingen van het attest van de curator moeten op voldoende wijze de volledige verdeling en het definitieve verlies aantonen resp. bevestigen.

- Volgens het hof van beroep te Gent (arrest dd. 25 maart 2014) is een pragmatische benadering aangewezen omdat de wet zelf niet het precieze moment bepaalt waarop de aftrek kan/moet plaatsvinden. In casu aanvaardde het hof de aftrek in het jaar waarin de curator een fiscaal attest afleverde dat de aandeelhouders geen dividend meer zouden ontvangen bij de afsluiting van het faillissement.

  Nog enkele interessante overwegingen:
  - De wet ondersteunt niet de stelling dat de aftrek enkel zou kunnen plaatsvinden op het moment waarop het uiteindelijke saldo van de vereffening definitief vaststaat, d.i. na betaling van de schulden en uitdeling van het resterend actief.
  - De woorden “naar aanleiding van de gehele verdeling” leggen vooral een verband met de verrichting, niet met een welbepaald “ogenblik”. Dit blijkt eveneens uit de voorbereidende werkzaamheden: de nadruk wordt gelegd op het bewijs dat het maatschappelijk kapitaal daadwerkelijk verloren is.
  - Er kan verwezen worden naar de voorafgaande beslissing van de Rulingcommissie dd. 16 juni 2009 (zie hoger).

- Het hof van beroep te Brussel (arrest dd. 26 november 2014) lijkt zich dan weer strenger op te stellen: de procedure wordt slechts beëindigd op het ogenblik dat de curator het faillissement afsluit; pas dan kan worden vastgesteld dat er geen uitkering kan geschieden aan de aandeelhouders en dat ook het fiscaal kapitaal definitief verloren is. De eerdere mededeling van de curator kan niet beschouwd worden als het ogenblik van de gehele verdeling van het vermogen.

  Er moet wel opgemerkt worden dat in dit dossier (met daarbij de vraag in welke mate dit bepalend is geweest voor de uitspraak):
  - de aftrek plaatsvond in het jaar voorafgaand (!) aan het jaar waarin de curator zijn attest afleverde;
  - het attest van de curator in algemene termen stelde dat het actief ontoereikend zou zijn om “alle” schulden te dekken (fiscaal “slecht” opgesteld attest ?).

- Het hof van beroep te Antwerpen (arrest dd. 3 februari 2015) stelt de belastingplichtige in het ongelijk, maar dit gebeurt op basis van een analyse van de feiten: de vennootschap trok de minderwaarde af in het jaar van de faillietverklaring, terwijl er op het einde van dat jaar geen objectieve elementen waren om het definitief karakter van het verlies aan te tonen (zo was er bijvoorbeeld geen attest van de curator).

Minderwaarde op aandelen
Wat met verkoopkosten?
_____ (10/2007)

Situering

Inzake meerwaarden op aandelen bij een vennootschap heeft er lange tijd discussie bestaan over de vraag of de verkoopkosten in mindering moesten gebracht worden van de verkoopprijs bij de berekening van de (dikwijls belastingvrije) meerwaarde.
Dit is geëindigd met een wetswijziging waarbij de fiscus haar standpunt heeft ingeschreven in de wet: de verkoopkosten moeten inderdaad eerst afgetrokken worden van de verkoopprijs.

Hoe zit dat nu met minderwaarden op aandelen?
Deze zijn voor een vennootschap niet aftrekbaar.
Wat moet er daar gebeuren met de verkoopkosten?
Ofwel worden deze kosten toegevoegd aan de berekening van de minderwaarde en leidt dit tot een grotere niet-aftrekbare minderwaarde.
Ofwel worden ze niet toegevoegd aan die berekening en gewoon geboekt als (aftrekbare) financiële kosten.

Rb Namen 5 februari 2007: bijkomende kosten zijn aftrekbaar

De fiscus meent dat de betreffende kosten moeten toegevoegd worden aan de niet-aftrekbare minderwaarde.

De rechtbank te Namen denkt daar anders over: de bijkomende kosten moeten niet toegevoegd worden aan de minderwaarde en zijn derhalve als gewone financiële kosten aftrekbaar.
Dit is trouwens de gangbare mening van de rechtspraak.

Minderwaarde op aandelen
Wisselkoersverlies
_____ (02/2008)

Situering

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen zijn voor een vennootschap niet aftrekbaar.

Wat met een wisselkoersverlies?

Rb. Brussel 7 april 2006

Door een waardedaling van de betreffende munt daalde de waarde van aandelen.
De vennootschap boekte het wisselkoersverlies onder de (gewoon aftrekbare) beroepskosten.

Volgens de fiscus en de rechtbank gaat het wel degelijk om een niet aftrekbare waardevermindering op aandelen.
Aandelen zijn geen monetaire activa die als gevolg van de verandering van wisselkoersen aanleiding geven tot het opnemen van een kost.

Opmerking: de minister van Financiën heeft vroeger reeds het standpunt ingenomen dat de regeling inzake meerwaarden, minderwaarden en waardeverminderingen op aandelen ook van toepassing is op het resultaat dat voortvloeit uit wisselkoersverschillen.

Opmerking: voor waardeverminderingen werd dit standpunt bevestigd door de rechtbank van eerste aanleg te Leuven (vonnis d.d. 11 oktober 2002).

Niet-aftrekbare gewestelijke belastingen
Doorrekening aan derden
_____ (08/2018)

Situering

Sinds aanslagjaar 2004 zijn de gewestelijke belastingen niet meer aftrekbaar voor vennootschappen.

Wie moet de aftrekbeperking toepassen als deze belastingen worden doorgerekend ?

Standpunt Minister van Financiën

Het is de vennootschap op wiens naam de belasting gevestigd wordt, die de aftrekbeperking moet toepassen. Indien deze vennootschap de belastingen vervolgens doorrekent aan een ander, blijft deze regel gelden en zal de "uiteindelijke" betaler de aftrekbeperking niet moeten toepassen.

De vennootschap die de belasting doorrekent, zal - economisch gezien - in voorkomend geval bij haar doorrekening rekening houden met de extra kost verbonden aan de niet-aftrekbaarheid (keuze voor al dan niet brutering in functie van de betreffende belastingkost).

Zie:
- *Vr. en Antw.*, Kamer, 2004-2005, nr. 66 – Vr. nr. 637 GORIS, 3 februari 2005, blz. 10633-10634, *Fisc. Koerier* 2005/308.
- *Vr. en Antw.*, Kamer 2012-2013, nr. 53 – 109, 256.

Hof van beroep Antwerpen 11 maart 2014

Het hof neemt eenzelfde standpunt in.

De gewestelijke belasting (in casu een Vlaamse grindheffing) moet enkel in hoofde van de houder van de betreffende vergunning als een belasting worden beschouwd. Enkel voor deze gaat het om een verworpen uitgave.

De vennootschap aan wie de heffing wordt doorgerekend, mag deze kost 100% aftrekken.

Bovendien blijkt uit de wet blijkt nergens dat het de bedoeling zou zijn om de aftrekbeperking meerdere malen toe te passen.

Hof van Cassatie 21 december 2017

Het Hof van Cassatie bevestigt een arrest van het hof van beroep van Gent (van 5 januari 2016) dat eveneens oordeelde dat de heffingsplichtige (i.c. van een afvalstoffenheffing die doorgerekend werd aan de klanten) de aftrekbeperking moet toepassen en niet de klanten aan wie de heffing wordt doorgerekend.

Gewestelijke belastingen
Aftrekverbod
Niet voor gemeentelijke opcentiemen
_____ (03/2012)

Situering

Tot de niet-aftrekbare uitgaven in de vennootschapsbelasting behoren onder meer de "gewestelijke belastingen, heffingen en retributies" alsmede "de verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatigheidsintresten met betrekking tot deze niet-aftrekbare belastingen, heffingen en retributies" (verworpen uitgaven; cf. art. 198, al.1, 5° WIB 1992).

Uitzondering: de vroegere federale belastingen die tot gewestelijke belastingen zijn omgevormd zijn daarentegen wel aftrekbaar, zoals bijvoorbeeld: de onroerende voorheffing, verkeersbelasting, BIV, eurovignet, … (cf. art 3 wet van 16 januari 1989).

Gemeentelijke heffingen en retributies wel aftrekbaar

Strekt het aftrekverbod zich ook uit tot de gemeentelijke opcentiemen op de niet-aftrekbare gewestelijke belastingen?

Bovenstaande vraag werd voorgelegd aan de Rulingcommissie die oordeelde dat het aftrekverbod niet van toepassing is op "de gemeentelijke heffingen en retributies" (ruling nr. 2011.189 van 21 juni 2011).

Voorbeeld: de gemeentelijke opcentiemen op de Vlaamse milieuheffing zijn aftrekbaar.

Lokale corona-steunpremies
Belastingvrijstelling
_____ (03/2022)

Situering

De eerste corona-wet van 29 mei 2020 voerde een belastingvrijstelling in voor steunpremies van Gewesten, Gemeenschappen, provincies en gemeenten die betaald of toegekend werden tussen 15 maart 2020 en 31 december 2020. Het betreft vergoedingen toegekend voor de economische of sociale gevolgen die belastingplichtigen ondervinden:

- naar aanleiding van de toepassing van de door de overheid opgelegde beperkende maatregelen;
- naar aanleiding van de COVID 19-pandemie.

Om in aanmerking te komen voor de vrijstelling:

- mag het niet gaan om een directe of indirecte vergoeding in ruil voor de levering van goederen of het verlenen van diensten;
- moet in de regeling uitdrukkelijk bepaald zijn dat de vergoeding wordt verleend om aan de rechtstreekse of onrechtstreekse economische of sociale gevolgen van de COVID-19-pandemie het hoofd te bieden.

Zowel vergoedingen aan bedrijven als aan particulieren genieten van de vrijstelling.
Enkele voorbeelden (Vlaanderen):

- inkomenscompensatievergoeding voor de sluiting van de handelszaak (zgn. corona hinderpremie);
- compensatiepremies voor belangrijk omzetverlies ingevolge de coronamaatregelen;
- vergoedingen aan organisatoren van kinderopvang en aangesloten onthaalouders als compensatie voor de afwezigheidsdagen van kinderen;
- forfaitaire vergoeding tot dekking van de kosten voor elektriciteitsverbruik, verwarming en waterverbruik voor de eerste maand van tijdelijke werkloosheid ten gevolge van de coronacrisis;
- Vlaams noodfonds voor sierteelt en aardappelen;
- Vlaams noodfonds voor de cultuur-, jeugd- en mediasector;
- Vlaams noodfonds ten voordele van zelfstandige kunstenaars en artiesten;
- transitiesteun provincie West-Vlaanderen voor toeristische ondernemingen;
- aanvullende premies van steden en gemeenten (https://www.vlaio.be/nl/subsidies-financiering/subsidiedatabank/steunmaatregelen-door-steden-en-gemeenten-coronavirus).

Opmerking: deze vrijstelling geldt niet voor andere vergoedingen zoals bijvoorbeeld:

- het crisisoverbruggingsrecht (voor zelfstandigen die gedwongen zijn hun zelfstandige activiteit volledig of gedeeltelijk te onderbreken);
- het heropstartoverbruggingsrecht (voor zelfstandigen om hun heropstart financieel te ondersteunen);
- voor deze vergoedingen: zie circulaires 2020/C/114 van 4 september 2020 en 2020/C/94 van 8 juli 2020.

Deze vergoedingen worden opgenomen op de nieuwe fiche 281.99.

Deze vrijstelling geldt zowel in de personenbelasting als in de vennootschapsbelasting en de belasting van niet-inwoners (natuurlijke personen en vennootschappen).

Een vennootschap past de vrijstelling toe door opname van de bedragen in de aanpassingen in meer van de begintoestand van de reserves.

Opnieuw verlenging

De vrijstelling, die aanvankelijk gold tot 31 december 2020, werd reeds verlengd tot 31 maart 2021 en vervolgens tot 31 december 2021.

Bij wet van 14 februari 2022 werd de vrijstelling verlengd voor steunpremies betaald of toegekend tot 31 maart 2022.

Omschrijving aangepast

De omschrijving van de toepassingsgevallen werd vereenvoudigd, maar – zo wordt bevestigd in de Memorie van Toelichting – zonder wijziging ten gronde.

Terugbetaling: niet-aftrekbare kost

De gehele of gedeeltelijke terugbetaling van vrijgestelde vergoedingen is een niet-aftrekbare beroepskost.

Bron

Voornaamste bronnen:

- Wet van 29 mei 2020 houdende diverse dringende fiscale bepalingen ten gevolge van de COVID-19-pandemie, *BS* 11 juni 2020 (zgn. Corona I-wet).
- Circulaire 2020/C/130 van 21 oktober 2020.
- Wet van 20 december 2020 houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie, *BS* 30 december 2020 (zgn. Corona IV-wet).
- Wet van 2 april 2021 houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie, *BS* 11 juni 2020.
- Wet van 14 februari 2022 houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie, *BS* 25 februari 2022.

Interne meerwaarde
Inbreng aandelen in vennootschap
Meerwaarde is belaste reserve …
_____ (02/2017)

Situering

Indien u aandelen inbrengt in een (holding)vennootschap, vormt de inbrengwaarde bij die (holding)vennootschap fiscaal gestort kapitaal. De inbrengmeerwaarde is niet belastbaar als deze kadert binnen het normaal beheer van privaat vermogen. Men spreekt hier ook van zgn. interne privémeerwaarden

Dit kapitaal kan u nadien uithalen (via kapitaalsvermindering) zonder daarop belastingen verschuldigd te zijn, en dit ongeacht de wijze waarop u die kapitaalsvermindering uitvoert, dus ook bijvoorbeeld voor een kapitaalsvermindering in geld.

Deze regel werd veelvuldig gebruikt om “op een goedkope manier geld uit een vennootschap te halen”. Bijvoorbeeld:

- U hebt een werkvennootschap met veel opgebouwde reserves en veel liquiditeiten.
- Om deze reserves uit te halen moet u normaliter een dividend uitkeren, hetgeen u 30% roerende voorheffing kost.
- Alternatief:
    - U brengt de aandelen in in een nieuwe (holding)vennootschap.
    - De werkvennootschap keert een dividend uit aan de holding. Daarop is de DBI-regeling van toepassing, nl. 95% vrijstelling van dit dividend bij de holding. De liquiditeiten zitten nu in de holding.
    - Vervolgens doet u een kapitaalsvermindering bij de holding, waarbij u de liquiditeiten aan uzelf uitkeert. Deze kapitaalsvermindering is belastingvrij.

De fiscus zag dit reeds vele jaren met lede ogen aan en probeerde deze optimalisatie te ontkrachten, voornamelijk door te proberen de inbrengmeerwaarde te belasten als divers inkomen aan 33% (artikel 90, 1° WIB 1992). Maar de fiscus kende daarbij weinig succes omdat dergelijke inbreng van aandelen vaak als normaal beheer van privaat patrimonium beoordeeld werd (waardoor de belasting als divers inkomen niet van toepassing is).

Nieuw

Bij de inbreng van aandelen in een (holding)vennootschap zal deze inbreng bij de (holding)vennootschap enkel als fiscaal kapitaal beschouwd worden ten belope van de aanschaffingswaarde van de aandelen bij de inbrenger. De meerwaarde voor de inbrenger zal bij de (holding)vennootschap als belaste reserves (in kapitaal) behandeld worden, zodat de uitkering ervan bij een latere “kapitaalsvermindering” belast wordt als dividend.

Een natuurlijk persoon die aandelen inbrengt in een (holding)vennootschap zonder daarop meerwaardebelasting verschuldigd te zijn, zal dat gecreëerde kapitaal dus slechts onbelast kunnen uithalen via kapitaalsvermindering ten belope van de prijs die hij zelf betaald heeft voor de aanschaf van de ingebrachte aandelen.

Praktisch (1)

Op die manier is het voortaan niet meer fiscaal interessant om de hoger beschreven constructie uit te voeren: de bij de inbreng gerealiseerde meerwaarde wordt fiscaal als belaste reserve gekwalificeerd en bij het uithalen uit de vennootschap (via kapitaalsvermindering) zal toch 30% roerende voorheffing verschuldigd zijn.

Praktisch (2)

Deze regeling is niet van toepassing als een natuurlijk persoon aandelen (met een meerwaarde) verkoopt aan (en dus niet inbrengt in) een (holding)vennootschap.

Deze transactie, nl. het verkopen in plaats van het inbrengen van aandelen, wordt evenwel nog sterker geviseerd door de fiscus als een verrichting die niet behoort tot het normaal beheer van privaat vermogen en die aldus belastbaar is aan 33% (divers inkomen conform artikel 90 WIB 1992).

Inwerkingtreding

Inbrengen vanaf 1 januari 2017.

Bedenking: bestaande situaties (ontstaan uit inbrengen van vóór 1 januari 2017) worden dus niet geviseerd (de fiscus kondigt wel aan deze streng te zullen beoordelen op basis van artikel 90 WIB 1992 en de algemene antimisbruikbepaling).

Abnormale of goedgunstige voordelen
Algemeen overzicht
_____ (06/2009)

Situering

Indien er sprake is van een abnormaal of goedgunstig voordeel, kan dit zowel bij de verstrekker als bij de genieter van het voordeel fiscale gevolgen hebben.

Enkele voorbeelden van abnormale of goedgunstige voordelen:
- een gratis lening (mogelijks via een rekening-courant of als openstaande klant);
- facturatie van prestaties zonder dat de realiteit van deze prestaties kan aangetoond worden;
- doorfacturatie van kosten aan een niet-correcte prijs;
- aankoop resp. verkoop van goederen/activa aan een niet-correcte prijs;
- de kwijtschelding van een schuld.

Opmerking: deze problematiek komt vooral ter sprake bij verrichtingen tussen vennootschappen van eenzelfde groep (m.a.w. verbonden ondernemingen).

Gevolg bij de verstrekker van het voordeel

Volgende regels zijn van toepassing:

1. Wie een abnormaal of goedgunstig voordeel verstrekt, zal belast worden op dit voordeel (via vak II van de aangifte inzake verworpen uitgaven).

2. Uitzondering: de verstrekker van het voordeel wordt er niet op belast indien dit voordeel terug te vinden is in de belastbare basis van de genieter van het voordeel.

   Voorbeeld: een abnormaal voordeel verstrekt door een Belgische vennootschap aan een andere Belgische vennootschap).

3. Uitzondering op de uitzondering: ook al is het voordeel terug te vinden bij de genieter, dan wordt de verstrekker er toch op belast indien de genieter een buitenlandse verbonden onderneming is.

   Voorbeeld: een Belgische vennootschap staat een gratis lening toe aan een Franse dochtervennootschap.

Gevolgen bij de genieter van het voordeel

Wie een abnormaal of goedgunstig voordeel ontvangen heeft, kan hierop geen aftrekken toepassen in vak IV (bv. giften, definitief belaste inkomsten, notionele interestaftrek, vorige verliezen, investeringsaftrek).

Meer nog, door de werking van vak IV van de aangifte kunnen ook verliezen van het boekjaar zelf niet gecompenseerd worden door de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen. Immers, de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen moeten "uit het resultaat" gehaald worden (zelfs als dit al negatief is) en op het einde van vak IV terug toegevoegd worden aan het uiteindelijke belastbare inkomen.

M.a.w. vormen de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen voor dat betreffende jaar steeds een "minimale belastbare basis".

"Moraal van het verhaal"

Bij het afsluiten van een boekjaar komt bij verbonden vennootschappen vaak de problematiek aan bod van de onderlinge verhoudingen en afrekeningen.

Als u problemen wil vermijden, moet u streng zijn in de beoordeling van de "prijzen" die gehanteerd worden tussen verbonden ondernemingen: enkel de "juiste prijs" biedt een garantie dat er geen fiscale problemen zullen zijn.

Voorbeelden:
- op alle leningen/tegoeden/… moeten interesten gerekend worden;
- voor alle (door)gefactureerde prestaties moet een (geschreven) verantwoording zijn.

Opmerking: in de praktijk is het niet altijd eenvoudig om te bepalen welke nu precies de juiste prijs is …

Abnormaal of goedgunstig voordeel
Welk bedrag is belastbaar ?
_____ (11/2021)

[bondig en indicatief]

- Hof van Cassatie 4 december 2020, bevestigt hof van beroep Gent 23 oktober 2018.

- Een vennootschap verschaft een voordeel aan een natuurlijk persoon.
  Dit leidt tot een belasting:
  - ofwel, als er een beroepsband is, van een voordeel van alle aard bij de genieter,
  - ofwel, als er geen beroepsband is, van een abnormaal of goedgunstig voordeel bij de vennootschap.

- Wat is het voordeligste ?

- Stelling: belasten bij vennootschap (20/25%) is toch voordeliger dan bij natuurlijk persoon (marginaal tarief).

- Dit is niet altijd het geval !

  In sommige gevallen, bv. onroerend goed of personenwagen:
  - Voordeel van alle aard: forfaitair bepaald en laag bedrag.
  - Abnormaal of goedgunstig voordeel: reële kosten verbonden aan het verstrekte voordeel.

- Dit wordt bevestigd door het hof inzake de gratis terbeschikkingstelling van een onroerend goed:
  - Het abnormaal of goedgunstig voordeel moet berekend worden op de werkelijke waarde van het voordeel voor de genieter.
  - Het hof van beroep mocht hiervoor de som van alle voor dat onroerend goed gemaakte kosten samentellen.
  - Dus niet (zoals door de belastingplichtige opgeworpen): waardering in functie van de normale huurwaarde van het onroerend goed.
  - Opmerking: en zeker ook niet op basis van het forfaitaire bedrag van het voordeel van alle aard.

Abnormale of goedgunstige voordelen
Hulp binnen de eigen groepsstructuur
Mogelijke fiscale gevolgen
_____ (11/2012)

Situering

Het is gebruikelijk dat vennootschappen op financieel vlak hulp bieden aan verbonden ondernemingen. Maar dit is niet noodzakelijk zonder fiscale gevolgen.
Immers, het hanteren van andere normen dan wat men doet voor zgn. derden, kan een abnormaal of goedgunstig voordeel uitmaken en dit kan onaangename fiscale gevolgen hebben.
Wij lichten dit even toe aan de hand van het voorbeeld van de gratis lening.

Abnormale of goedgunstige voordelen: herhaling principe

Indien vennootschap A een abnormaal of goedgunstig voordeel toestaat aan vennootschap B (bv. een gratis lening of aankoop van goederen tegen te hoge prijs), wordt vennootschap A (de vennootschap die de hulp verstrekt heeft) daarop belast (opname in haar aangifte vennootschapsbelasting onder de verworpen uitgaven).

De genieter (Vennootschap B) wordt ook fiscaal getroffen: zij kan geen verliezen (en evenmin notionele interestaftrek, investeringsaftrek, definitief belaste inkomsten, giften, aftrek voor bijkomend personeel, enz.) aftrekken van dat ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel.

Gratis lening tussen twee Belgische ondernemingen

In het geval van een gratis lening tussen twee Belgische vennootschappen speelt een uitzondering waardoor het voordeel niet belast wordt bij de verstrekker van de gratis lening (de uitzondering is van toepassing “indien het voordeel terug te vinden is in de belastbare basis van de genieter van dat voordeel”, bv. minder interestaftrek of grotere opbrengsten).

Maar er is dus mogelijkerwijs een belangrijk fiscaal nadeel voor de genieter van het voordeel: deze vennootschap zal geen aftrekposten zoals bijvoorbeeld verliezen (vroegere én die van het jaar zelf) of notionele interestaftrek kunnen toepassen op het ontvangen voordeel.

Gratis lening aan een buitenlandse verbonden onderneming

De fiscus is hier nog strenger en beschouwt dit als een abnormaal of goedgunstig voordeel.
In dit geval wordt de Belgische vennootschap steeds belast op het toegestane voordeel (de uitzondering die geldt tussen Belgische vennootschappen, is niet van toepassing).

Gaat het wel om een “abnormaal of goedgunstig” voordeel ?

In het verleden werd meermaals met succes verdedigd dat het verlenen van hulp aan verbonden vennootschappen niet “abnormaal” of “goedgunstig” is.
De rechtspraak was dermate in het voordeel van de belastingplichtigen dat er kon sprake zijn van een “constante” rechtspraak (die weliswaar niet erkend werd door de fiscus).

Nadien werden echter arresten uitgesproken die een strengere houding suggereren (Brussel 18 januari 2001 en Bergen 18 mei 2001, beiden inzake een (on)rechtstreekse kwijtschelding van schulden). Een studie van de betreffende arresten roept dan weer de vraag op of deze uitspraken niet het gevolg waren de specifieke omstandigheden van de casussen. Een essentieel element van een beoordeling in het kader van abnormale of goedgunstige voordelen zijn de concrete feiten: deze kunnen een belangrijke invloed hebben.

Het hof van beroep te Gent (arrest van 20 mei 2003) was dan weer duidelijk en streng.
De vennootschap haalde diverse argumenten aan waaruit moest blijken dat er geen sprake was van enig abnormaal noch een goedgunstig voordeel: de renteloze lening was noodzakelijk voor het aantrekken van externe financiële middelen, zij kon zo haar eigen participatie beschermen, schade aan commerciële belangen, negatieve invloed van een faillissement. Deze argumenten worden van de hand gewezen door het hof. Volgens het hof was de Franse dochtermaatschappij trouwens wel bij machte interesten te betalen.

Hof van beroep Gent 15 mei 2012: streng standpunt !

Een Belgische NV kent een renteloze lening toe aan een Poolse dochtermaatschappij die in moeilijkheden verkeert en verlieslatend is. De vennootschap argumenteert onder andere dat zij afhankelijk is van de Poolse dochter bij wie ze producten kan aanschaffen tegen goedkope prijzen.

Het hof van beroep te Gent oordeelt streng:

- Een renteloze lening is uit haar aard een abnormaal of goedgunstig voordeel.
- Uit niets blijkt dat de winstoverdracht at arm's length is gebeurd noch dat eenzelfde of een vergelijkbare verrichting zou plaatsvinden tussen onafhankelijke ondernemingen op de vrije markt.
- Volgens het hof mag worden besloten dat het doel van de belastingplichtige was om via de renteloze lening Belgische winsten over te hevelen naar de Poolse dochter met verlies.

Gunstige rulings?

Wij merken nog op dat de Rulingcommissie diverse beslissingen heeft genomen waarbij opvalt dat zij regelmatig een eerder soepele houding aannemen t.o.v. groepen waarbinnen hulp wordt verleend aan een groepsvennootschap in moeilijkheden.

Ver van ons bed ?

Het moet opgemerkt worden dat deze problematiek meer voorkomt dan sommigen denken.
Enkele voorbeelden:

- Een vordering op een buitenlandse moeder-, dochter- of zustervennootschap (bv. via lopende rekening), waarop geen interesten gerekend worden.
- Prijzen aangerekend aan moeder-, dochter- of zustervennootschappen, die afwijken van de prijzen die aangerekend worden aan "derden".

Oppassen is dus de boodschap: een fiscaal bewuste aanpak kan problemen vermijden …

Abnormaal of goedgunstig voordeel
Voordeel voor dochtervennootschap
_____ (03/2018)

Situering

Reeds vele jaren bestaan er discussies over de vraag of een vennootschap voordelen mag toestaan aan een andere vennootschap met wie zij verbonden is (bv. dochtervennootschap) zonder daarvoor fiscaal gesanctioneerd te worden.

Daarbij kan gedacht worden aan een gratis lening, een lage huurprijs, aangepaste aan- en/of verkoopprijzen van producten, een kwijtschelding van een schuld, enz.

De fiscus hanteert een zeer streng standpunt: elke transactie moet beoordeeld worden op zijn normale waarde, d.i. wat de vennootschap zou overeenkomen met een onderneming waarmee zijn geen banden heeft (de zgn. objectieve derde, beoordeling volgens het at arm's length principe).

Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 1 maart 2017

Volgens de rechtbank kan bij de beoordeling van het al dan niet aanwezig zijn van een abnormaal of goedgunstig voordeel rekening gehouden worden met de economische omstandigheden waarin de verbonden ondernemingen zich bevinden. Daarbij kan het groepsbelang een relevante factor zijn om te besluiten dat er geen dergelijk voordeel aanwezig is, ondanks het gegeven dat het op eerste zicht gaat om een abnormale transactie.

In casu ging het om een gratis krediet en lagere huur vanwege een moedervennootschap aan een dochtervennootschap die in ernstige financiële moeilijkheden verkeerde, en waardoor het faillissement van de dochtervennootschap kon vermeden worden en de toekomstige investeringen alsook de reputatie van de groep konden gevrijwaard worden.

Andersluidende rechtspraak

Opgepast !
Er bestaat uiteenlopende rechtspraak in deze materie, waarbij de belastingplichtige ook regelmatig in het ongelijk wordt gesteld.

Abnormale of goedgunstige voordelen
Kwijtschelding schuld
_____ (02/2009)

Situering

Binnen een groep van ondernemingen heeft vennootschap A een vordering op een andere (verbonden) vennootschap B. De zaken gaan slecht en er wordt vastgesteld dat de schuldenaar B de betreffende vordering niet meer kan terugbetalen. Daarom beslist vennootschap A om de vordering kwijt te schelden.

Welke fiscale gevolgen brengt dit mee?

Aftrek als kost van de kwijtschelding?

Vennootschap A wil het verlies van de vordering aftrekken als beroepskost.

Hier kan er evenwel een discussie bestaan: moet de kwijtschelding aangemerkt worden als een abnormaal of goedgunstig voordeel dat vennootschap A verleent aan vennootschap B?

Indien geoordeeld wordt dat het om een abnormaal of goedgunstig voordeel gaat, zal dit doorgaans geen invloed hebben op de aftrek indien het gaat om twee Belgische vennootschappen: de aftrekbare kost bij A is terug te vinden als belastbare opbrengst bij B en dus speelt de terzake toepasselijke uitzonderingsregel waardoor A geen abnormale of goedgunstige voordelen moet opnemen in haar fiscale aangifte (vak II: verworpen uitgave).

Anders is dit wanneer verbonden vennootschap B geen Belgische vennootschap is: dan speelt de betreffende uitzonderingsregel niet en kan vennootschap A de kwijtschelding niet aftrekken.

Belastbaarheid bij de schuldenaar?

Ook de fiscale verwerking bij vennootschap B verdient voldoende aandacht.
Immers, indien geoordeeld wordt dat de kwijtschelding een abnormaal of goedgunstig voordeel betreft, zal van deze opbrengst bij B geen aftrek kunnen plaatsvinden van bijvoorbeeld vorige verliezen (die in dergelijke situatie vaak aanwezig zijn), een overgedragen investeringsaftrek of notionele interestaftrek.

Tip: eerst inbrengen in kapitaal?

Er kan overwogen worden of het zinvol is om vennootschap A haar vordering te laten inbrengen als kapitaal bij vennootschap B. Bij een latere vereffening van B zal een eventuele verlies in voorkomend geval wel aftrekbaar zijn.

Is er wel sprake van een abnormaal of goedgunstig voordeel?

Het is van belang om hier eveneens te vermelden dat er een hele historiek bestaat (onder andere in de rechtspraak) aangaande de vraag wanneer een kwijtschelding van een schuld aan een verbonden onderneming al dan niet een abnormaal of goedgunstig voordeel uitmaakt.

De fiscus neemt hier doorgaans een streng standpunt in, terwijl de rechtspraak eerder verdeeld en vaker genuanceerd is.

Rulingcommissie over vermijden faillissement

De Rulingcommissie (beslissingen van 1 juli 2008 en 17 juni 2008) heeft recent een positief standpunt ingenomen aangaande een kwijtschelding van schuld, die voldoende concreet verantwoord werd door de doelstelling om een faillissement van een dochtervennootschap te vermijden.

Ze stelde daarbij wel als voorwaarde dat de kwijtschelding gebeurt onder voorbehoud van terugkeer naar een betere situatie. Dit betekent dat schuldenaar B de vordering alsnog moet betalen als haar situatie in de toekomst voldoende verbetert.

Rulingcommissie over liquidatie

De Rulingcommissie heeft een definitieve kwijtschelding aanvaard in gevallen waarin dit kaderde binnen de liquidatie van een vennootschap. Als argument gold dat de keuze voor een vrijwillige vereffening een faillissement kan vermijden alsook de daarmee gepaard gaande negatieve invloed op de commerciële reputatie en/of het financiële aanzien, de kredietwaardigheid en het omzetcijfer van de overige groepsvennootschappen.

Voorbeelden van voorafgaande beslissingen: nr. 700.443 van 15 januari 2008, nr. 700.229 van 19 juni 2007, nr. 700.124 van 15 mei 2007 en nr. 600.328 van 3 oktober 2006.

Corona - Kwijtschelding huur
Geen abnormaal of goedgunstig voordeel
Aftrek kwijtschelding als kost
_____ (03/2021)

Situering

Ingevolge de corona-crisis hebben heel wat verhuurders kwijtscheldingen van huur toegestaan aan hun huurders.

Geen abnormaal of goedgunstig voordeel

Gaat het hier om een abnormaal of goedgunstig voordeel ? Concreet belang:
- verworpen uitgave bij verhuurder (verstrekker van kwijtscheldingsvoordeel);
- minimum belastbare basis bij huurder (genieter van kwijtscheldingsvoordeel).

De minister van Financiën stelt gerust (mondelinge parlementaire vraag 13 januari 2021, Integraal Verslag, Kamercommissie Financiën, CRIV 55 COM 330, 27, Vr. en Antw. Kamer 2020-21, nr. 55-036, 201): “Wanneer een belastingplichtige die een winkel of een café uitbaat, tijdelijk slechts een deel van de huur of geen huur moet betalen aan een verhurende onderneming als gevolg van de verplichte sluiting naar aanleiding van de COVID-19-pandemie, zal het verstrekte voordeel, namelijk de verlaging of kwijtschelding van de huur, in principe niet als een abnormaal of goedgunstig voordeel worden beschouwd.”

Algemene opmerking i.v.m. toepassingsgebied:
- Abnormale of goedgunstige voordelen kunnen enkel een fiscaal probleem vormen indien de verstrekker van het voordeel (hier dus: de verhuurder) een onderneming is (in de praktijk meestal: een vennootschap).
- M.a.w. bij verhuur door een particulier persoon is er sowieso geen sprake van abnormale of goedgunstige voordelen.

Aftrek kwijtschelding als kost

Ook hier nuanceert de minister van Financiën (in dezelfde parlementaire vraag):
- Dit moet geval per geval bekeken worden.
- De kost moet gemaakt zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of behouden.
- In deze omstandigheden zal in heel wat gevallen aan deze voorwaarde voldaan zijn.

Bedenking: het is aangeraden om een “dossier” (communicaties e.a.) bij te houden waaruit het belang van de kwijtschelding voor de verhuurder blijkt (bv. risico om de huurder definitief te verliezen).

Buitenlande verliezen
Vaste inrichting of activa
Beperking aftrek
_____ (09/2022)

Situering

Een Belgische vennootschap is in principe belastbaar op haar wereldwijd inkomen.
Dit betekent dat alle buitenlandse inkomsten belastbaar en alle buitenlandse kosten aftrekbaar zijn.

Deze regel wordt genuanceerd door de werking van dubbelbelastingverdragen (bv. inkomsten vrijstellen, buitenlandse belastingen verrekenen).

Hoe zit dat met de inkomsten:
- van buitenlandse vaste inrichtingen,
- of van buitenlandse onroerende goederen (of andere activa) ?

De betreffende regeling werd aangepast met ingang van 1 januari 2020 en is van toepassing sinds aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt vanaf 1 januari 2020.

Wij beschrijven voor u op bondige wijze de oude en huidige regeling.

Oude regeling: geen dubbelbelastingverdrag

Indien er geen dubbelbelastingverdrag bestaat:
- zijn alle inkomsten belastbaar in België,
- en zijn alle kosten/verliezen aftrekbaar in België.

Het gevolg is een dubbele belasting van inkomsten resp. een dubbele verliesaftrek.

Oude regeling: wel een dubbelbelastingverdrag

Indien er wel een dubbelbelastingverdrag bestaat (meest voorkomende regel):
- zijn de in het buitenland geleden verliezen aftrekbaar in België,
- en geldt de zgn. recapture-regel:
    - in het andere land wordt de winst van latere jaren aldaar geneutraliseerd door de overgedragen verliezen in dat land;
    - op dat ogenblik is die in het buitenland behaalde en daar geneutraliseerde winst belastbaar in België (de vroeger afgetrokken verliezen worden “teruggenomen”).

Met de recapture-regel wordt vermeden dat de in het buitenland geleden verliezen twee keer afgetrokken worden:

- een eerste keer in België in het jaar waarin de verliezen geleden zijn;
- een tweede keer in het buitenland wanneer de verliezen aldaar afgetrokken worden van een latere winst in dat andere land.

Het WIB 1992 bevat bovendien enkele extra regels om dubbele aftrek van verliezen te vermijden in gevallen die niet gedekt zijn door de recapture-regel.

Huidige regeling

De huidige regeling werd uitgeschreven door de wet van 25 december 2017 (*BS* 29 december 2017). Deze werd nadien nog verschillende keren bijgewerkt en aangepast (maar blinkt tot vandaag nog altijd niet uit in eenvoud en duidelijkheid).

Er wordt een onderscheid gemaakt tussen drie situaties.

Eerste situatie: winst volledig belastbaar in België

Indien de buitenlandse winst volledig belastbaar is in België (geen dubbelbelastingverdrag), zijn de verliezen ook volledig aftrekbaar.

Deze regel is dezelfde als voorheen.

Tweede situatie: winst gedeeltelijk belastbaar in België

Indien de buitenlandse winst gedeeltelijk belastbaar is in België (het dubbelbelastingverdrag voorziet in een gedeeltelijke vrijstelling), zijn de verliezen ook gedeeltelijk, nl. in dezelfde verhouding, aftrekbaar.

Dit verschilt van de oude regeling (indicatief samengevat):

- volledige aftrek;
- volledige recapture;
- geen specifieke regeling voor activa die geen vaste inrichting uitmaken.

Derde situatie: winst volledig vrijgesteld in België

Indien de buitenlandse winst volledig vrijgesteld is in België, zijn de verliezen voortaan in principe niet meer aftrekbaar in België.

Uitzondering: er is wel nog aftrek mogelijk van de zogenaamde “definitieve verliezen” geleden binnen de EER (toepassing van het Europese principe van vrijheid van vestiging zoals ook vooropgesteld door de rechtspraak van het Europese Hof van Justitie).

Definitieve verliezen zijn:
- de verliezen die bestaan op het ogenblik dat de vennootschap haar activiteiten in een bepaalde lidstaat definitief stopzet,
- voor zover voor deze verliezen geen enkele aftrek van welke aard dan ook is verleend in de lidstaat waarin de buitenlandse inrichting was gelegen.

Zijn geen definitieve verliezen:
- de verliezen die in de toekomst in de andere staat op één of andere manier nog bij andere vaste inrichtingen kunnen worden afgetrokken,
- of waarvan het recht van aftrek in de andere staat overgaat op een andere persoon (de Memorie van Toelichting beperkt dit begrip tot een verbonden onderneming, hetgeen niet ondersteund wordt door recente rechtspraak van het Europese Hof van Justitie).

De wet voorziet ook nog in een antimisbruikbepaling voor de aftrek van de definitieve verliezen: indien de vennootschap binnen de drie jaar na de aftrek van het definitieve beroepsverlies opnieuw activiteiten opstart in dezelfde staat, is er in het jaar van heropstart een onmiddellijke en volledige recapture van toepassing (en dit ongeacht de resultaten in de andere staat).

De definitieve verliezen die aftrekbaar zijn maar niet in het betreffende jaar kunnen worden aangewend bij gebrek aan winst, zijn overdraagbaar naar volgende jaren voor zover zij de bij verdrag vrijgestelde winst overtreffen.

Vaste inrichtingen én andere activa !

De bestaande regeling regelde enkel de verliezen van vaste inrichtingen; voor verliezen van andere activa (bv. onroerende goederen) was er geen sluitende regeling.
Dit verandert nu: de nieuwe regeling geldt expliciet zowel voor vaste inrichtingen als voor buitenlandse activa die geen vaste inrichting vormen.

“Overgangsregeling” voor vorige verliezen

Verliezen geleden in belastbare tijdperken die aanvangen vóór 1 januari 2020, blijven zoals voorheen aftrekbaar als vorige verliezen.

Dit betekent ook dat verliezen geleden in belastbare tijdperken die aanvangen vanaf 1 januari 2020, niet meer aftrekbaar zijn (tenzij ze kwalificeren als “definitieve verliezen” zoals hoger beschreven):
- noch in het jaar waarin ze worden geleden,
- noch in een later belastbaar tijdperk als zgn. vorige verliezen.

Behoud van recapture-regel voor oude verliezen

Voor buitenlandse verliezen die werden geleden onder de oude regeling (en dus afgetrokken werden of nog aftrekbaar zijn), blijft de (hoger beschreven) recapture-regel van toepassing.

70% aftrekbeperking
De "korf"
Volgorde aftrekposten
_____ (02/2019)

Situering

Eén van de compensatiemaatregelen voor de financiering van het Zomerakkoord (met onder andere de tariefverlaging voor vennootschappen) betreft een aftrekbeperking voor bepaalde aftrekposten in de vennootschapsbelasting.

In het verlengde hiervan wordt gesleuteld aan de volgorde van de aftrekposten in het vak Uiteenzetting van de winst van de aangifte vennootschapsbelasting.

Wat houdt deze regeling in en wie wordt daardoor getroffen ?

Nieuw (1): aftrekbeperking

Een aantal aftrekposten kunnen in voorkomend geval niet meer in één keer volledig afgetrokken worden, Het zijn:
- De aftrek voor risicokapitaal (notionele interestaftrek).
- De overgedragen DBI-aftrek.
- De overgedragen innovatie-aftrek.
- De overgedragen fiscale verliezen.
- De overgedragen aftrek voor risicokapitaal (notionele interestaftrek).

De aftrek hiervan wordt beperkt tot:
- 1 miljoen euro,
- verhoogd met 70% van de resterende winst boven 1 miljoen euro.

Dit bedrag wordt ook wel de "korf" van de maximaal aftrekbare elementen genoemd.

Als een vennootschap zich in deze situatie bevindt en aldus een deel van haar aftrekposten niet kan benutten:
- vormt het niet afgetrokken deel een minimum belastbare basis (nl. 30% van het deel van de resterende winst boven 1 miljoen euro, ook wel omschreven als het deel van de belastbare winst dat de korf overstijgt),
- en mag dit niet afgetrokken deel vervolgens onbeperkt overgedragen worden naar volgende belastbare tijdperken.

Uitzondering: een startende vennootschap moet geen beperking toepassen van de aftrek van overgedragen verliezen.

Enkele praktische opmerkingen bij deze nieuwe regeling:

- De overgedragen investeringsaftrek (van artikel 72 lid 2 WIB 1992) moet in deze regeling niet beperkt worden. Deze kent zelf reeds lang een eigen beperking, nl.:
    - maximum 620.000 euro,
    - of, indien de totale overgedragen investeringsaftrek méér dan 2.480.000 euro betreft, 25% van dat totale bedrag.

- De aftrekposten van het jaar zelf, met uitzondering van de notionele interestaftrek, moeten in deze nieuwe regeling niet beperkt worden.
  Dit kan bijvoorbeeld van belang zijn voor holdingstructuren met grote jaarlijkse dividendstromen.

- De 60%-aftrekbeperking voor de overgedragen notionele interestaftrek blijft gelijktijdig bestaan. Deze stelt (indicatief samengevat) dat, als de resterende winst méér dan 1.000.000 euro bedraagt, de winst boven dat miljoen slechts voor 60% kan weggewerkt worden door de aftrek van de overgedragen notionele interestaftrek.

- Het gaat hier dus om een nieuwe minimum belastbare basis, naast de reeds bestaande zoals bijvoorbeeld:
    - autokosten ten belope van een gedeelte van het voordeel in natura (17/40%);
    - verkregen abnormale of goedgunstige voordelen;
    - de belastbaar geworden investeringsreserve.

Niet voor KMO's ?

De aftrekbeperking geldt dus de facto alleen:
- als het fiscaal resultaat voorafgaand aan de genoemde aftrekposten méér dan 1 miljoen euro bedraagt,
- en als deze vennootschap tegelijk een voorraad heeft aan de genoemde (toch wel eerder specifieke) aftrekposten van méér dan 1 miljoen euro.

Wellicht heeft dit tot gevolg dat KMO's sowieso niet zullen getroffen worden door deze nieuwe aftrekbeperking (met misschien hier of daar die ene spreekwoordelijke uitzondering).

Ook niet voor vele grote vennootschappen ?

Ook voor een grote vennootschap stelt zich enkel een probleem:
- als het fiscaal resultaat voorafgaand aan de genoemde aftrekposten méér dan 1 miljoen euro bedraagt,
- en als deze vennootschap tegelijk een voorraad heeft aan de genoemde (toch wel eerder specifieke) aftrekposten van méér dan 1 miljoen euro.

Het spreekt voor zich dat ook vele grote vennootschappen zich niet in deze situatie bevinden.

Nieuw (2): wijziging volgorde aftrekposten

In het verlengde van deze nieuwe aftrekbeperking werd ook de volgorde van de aftrekposten in het vak Uiteenzetting van de winst van de vennootschapsaangifte aangepast.

Wij zetten oud en nieuw voor u uiteen in het schema in bijlage (achteraan dit artikel).

Enkele bedenkingen bij dit schema:

- De aftrek van de overgedragen DBI is “gedaald” in de volgorde en komt nu nà de notionele interestaftrek en de aftrek voor octrooi-inkomsten; dit is relevant en gunstig omdat beide genoemde aftrekposten niet overdraagbaar zijn en het dus beter is dat zij kunnen toegepast worden vóór de onbeperkt overdraagbare aftrek van de overgedragen DBI.
- Hetzelfde geldt voor de investeringsaftrek die in bepaalde gevallen beperkt overdraagbaar is en die voortaan toegepast wordt vóór de (onbeperkt overdraagbare) aftrek van vorige verliezen; ook dit is in voorkomend geval gunstig voor de vennootschap.
- Anderzijds is het nu minder gunstig dat de notionele interestaftrek (niet overdraagbaar) moet toegepast worden vóór de investeringsaftrek (1 jaar resp. onbeperkt overdraagbaar).

Opmerking: deze vernieuwde aftrekvolgorde staat voortaan ingeschreven in artikel 207 WIB 1992 (voorheen in het KBWIB 1992).

Inwerkingtreding

Aanslagjaar 2019 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018.

Dit betekent dat vennootschappen die deze regeling ondergaan, hiermee moeten rekening houden bij de afsluiting van het boekjaar en opmaak van de fiscale aangifte die vanaf begin 2019 aan de orde zijn (nl. de meeste boekjaren die eindigen vanaf 31 december 2018).

(bijlage: schema aftrekposten)

Fiscale bewerking	**Oude regeling**	**Nieuwe regeling**	
3	niet-belastbare bestanddelen (giften, bij verdrag vrijgestelde winst)	niet-belastbare bestanddelen (giften, bij verdrag vrijgestelde winst)	onbeperkte aftrek
4	definitief belaste inkomsten (van het jaar zelf én overgedragen)	definitief belaste inkomsten (van het jaar zelf)	
5	octrooiaftrek en aftrek innovatie-inkomsten	octrooiaftrek (overgangsregeling)	
6	notionele interestaftrek	aftrek innovatie-inkomsten	
7	overgedragen verliezen	investeringsaftrek (van het jaar zelf én overgedragen)	
8		aftrek groepsbijdrage (aj. 2020)	
9 (oud: 8)	investeringsaftrek	notionele interestaftrek	aftrekbeperking (1 miljoen / 70%)
10 (oud: 9)	overgedragen notionele interestaftrek	overgedragen definitief belaste inkomsten	
11		overgedragen aftrek innovatie-inkomsten	
12		overgedragen verliezen	
13		notionele interestaftrek (onbeperkt overgedragen)	aftrekbeperking (1 miljoen / 70%) (1 miljoen / 60%)
14		notionele interestaftrek (beperkt overgedragen)	

Vrijstelling sociaal passief ingevolge het eenheidsstatuut
(09/2019)

(bondig en indicatief)

Situering

De vaststelling door het Grondwettelijk Hof (arrest van 7 juli 2011) dat de verschillende behandeling tussen arbeiders en bedienden (onder andere inzake opzeggingstermijnen) in strijd was met het grondwettelijke non-discriminatiebeginsel, leidde tot de invoering van het zogenaamde eenheidsstatuut.
De daarin voorziene gelijkschakeling van opzeggingstermijnen tussen arbeiders en bedienden brengt voor de werkgevers een extra kost mee.

Daarom voerde de wetgever met de vrijstelling voor sociaal passief (artikel 67quater WIB 1992) de mogelijkheid in voor een werkgever om deze extra kost reeds op voorhand en geleidelijk ten laste te leggen van het belastbaar inkomen.

De betreffende wetgeving dateert reeds van 2013, maar treedt - ten gevolge van de specifieke toepassingsregels - de facto maar in werking vanaf 1 januari 2019.

Nieuw

Een vennootschap heeft recht op een vrijstelling van haar winsten voor een bepaald bedrag aan bezoldigingen toegekend aan werknemers die bij deze vennootschap minimaal vijf dienstjaren hebben sinds 1 januari 2014.

Enkele krachtlijnen van deze uitermate complexe regeling:

- De vrijstelling wordt berekend op alle werknemers (voltijdse en deeltijdse), dus niet alleen op deze waarvan de opzeggingskost is toegenomen door de invoering van het eenheidsstatuut.
- Het vrijstellingsbedrag is drie weken bezoldiging per werknemer per begonnen dienstjaar vanaf het zesde dienstjaar na 1 januari 2014. De werknemer in kwestie moet dus meer dan vijf jaar in dienst blijven vooraleer het systeem op hem kan toegepast worden.
- Voor de berekening van de maandbezoldiging wordt de gemiddelde bruto maandelijkse bezoldiging berekend, waarbij een maximumbedrag (loonplafond) geldt dat per werknemer berekend wordt in functie van diens bezoldiging (met een absoluut maximum van 1.830 euro).
- Jaarlijks moeten de bedragen herberekend worden (onder andere in functie van de schommelingen van het loon).
- De vrijstelling wordt maar gespreid toegekend over vijf belastbare tijdperken.
- De vrijstelling heeft een tijdelijk karakter: ze moet per werknemer teruggenomen worden wanneer deze de onderneming verlaat. Het betreft dus de facto geen vermindering van de ontslagkosten, maar enkel een spreiding van de fiscale tenlasteneming van deze kosten.
- De werkgever moet jaarlijks een passende lijst (met gegevens van de werknemers) indienen via Belcotax-on-web.

Opmerking: in de praktijk moet spijtig genoeg vastgesteld worden dat de beperkte vrijstellingsbedragen, het tijdelijk karakter van de vrijstelling, de complexiteit van de regeling en zeker ook van de voortdurende administratieve opvolging ervan, er wellicht toe leiden dat heel wat vennootschappen afgeschrikt zullen zijn om het systeem toe te passen …

Praktische toepassing op de aangifte

De vrijstelling wordt buiten de boekhouding (extracomptabel) toegepast, dus uitsluitend via de fiscale aangifte.

In de aangifte vennootschapsbelasting wordt de ontvangen vergoeding verwerkt als een “niet-belastbaar bestanddeel”. Dit heeft als gevolg dat de vrijstelling de facto niet wordt toegepast in de mate dat er onvoldoende resterende winst is op het ogenblik van de toepassing van deze niet-belastbare bestanddelen.

De latere terugname van de vrijstelling gebeurt via de verworpen uitgaven.

Ook dit leidt tot de kritische vaststelling dat de regeling daardoor voor een aantal werkgevers in de praktijk zinloos blijkt.

Inwerkingtreding

Gezien de specifieke regels van de vrijstellingsregeling kan deze vrijstelling, die reeds dateert van 2013, de facto pas vanaf 1 januari 2019 voor het eerst toegepast worden.

Vermits de feitelijke inwerkingtreding aldus niet gebonden is aan een aanslagjaar, betekent dit dat een vennootschap met een gebroken boekjaar deze vrijstelling voor het eerst kan toepassen voor aanslagjaar 2019, namelijk in het boekjaar dat eindigt in de loop van 2019.

Economische vrijstellingen voor bijkomend personeel
Afschaffing voor vennootschappen
_____ (09/2019)

Situering

Ingevolge de zogenaamde tweede fase van het Zomerakkoord (en andere wetgeving) moet u vanaf 1 januari 2020 resp. aanslagjaar 2021 rekening houden met een hele reeks nieuwe fiscale regels. Met het jaar 2020 in het vooruitzicht brengen wij deze maatregelen nog eens kort voor u in herinnering. Eén daarvan betreft de afschaffing voor vennootschappen van de economische vrijstelling die zij kunnen krijgen bij de tewerkstelling van welbepaald personeel.

Waarover gaat het ?

Op vandaag bestaat er een economische vrijstelling voor de tewerkstelling van bepaalde personeelsleden. Kort samengevat gaat het om volgende vrijstellingen:

- Bijkomend personeelslid tewerkgesteld als diensthoofd voor de uitvoer (artikel 67 WIB 1992).
  Bedrag: 10.000 euro (basisbedrag, te indexeren); 20.000 euro in geval van een hooggekwalificeerd onderzoeker die voor wetenschappelijk onderzoek wordt tewerkgesteld.

- Bijkomend personeelslid tewerkgesteld als diensthoofd van de afdeling Integrale Kwaliteitszorg (artikel 67 WIB 1992).
  Bedrag: 10.000 euro (basisbedrag, te indexeren) ; 20.000 euro in geval van een hooggekwalificeerd onderzoeker die voor wetenschappelijk onderzoek wordt tewerkgesteld.

- Tewerkstelling van stagiairs in het kader van een opleidingsovereenkomst waarvoor aan de werkgever een stagebonus wordt toegekend (artikel 67bis WIB 1992).
  Bedrag: 40% van de bezoldigingen.

- Bijkomende personeelsleden met een “beperkt” loon (artikel 67ter WIB 1992).
  Bedrag: 3.720 euro (basisbedrag; te indexeren).

Nieuw

Deze vier vrijstellingen worden afgeschaft in de vennootschapsbelasting (nieuw artikel 198ter WIB 1992).

Inwerkingtreding

De afschaffing geldt met ingang van aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt vanaf 1 januari 2020.

Vennootschapsbelasting
Afschaffing aftrek octrooi-inkomsten
_____ (09/2016)

(bondige samenvatting)

Situering

Een vennootschap die inkomsten van octrooien ontvangt, mocht deze tot voor kort voor 80% aftrekken van haar resultaat. Aan dit fiscale gunstregime komt nu een einde, zij het met een belangrijke overgangsbepaling en de aankondiging van een nieuwe vrijstellingsregeling.

Afschaffing aftrek octrooi-inkomsten

De wet van 3 augustus 2016 houdende dringende fiscale bepalingen (*BS* 11 augustus 2016) schaft de aftrek voor octrooi-inkomsten af.

Inwerkingtreding en overgangsbepaling

De afschaffing treedt in werking op 1 juli 2016.

Er zijn echter enkele belangrijke overgangsbepalingen: de toepassing van de aftrek kan verder worden gevraagd voor tot en met 30 juni 2021 verkregen octrooi-inkomsten:
- uit octrooien waarvan de aanvraag werd ingediend vóór 1 juli 2016,
- of uit octrooien die zijn verworven vóór 1 juli 2016 (en waarvan de geoctrooieerde producten of procédés verder worden verbeterd).

Deze overgangsbepalingen gelden niet voor de octrooien die sinds 1 januari 2016 rechtstreeks of onrechtstreeks zijn verworven van een verbonden vennootschap indien deze laatste zelf geen recht had op de Belgische aftrek voor octrooi-inkomsten of een analoge regeling van buitenlands recht.

Nieuwe vrijstellingsregeling in de maak ?

Naar verluidt zal er werk gemaakt worden van een nieuw stelsel van vrijgestelde innovatie-inkomsten (dat conform zal zijn aan de voorwaarden voorzien in het BEPS-programma van de OESO voor fiscale gunstregelingen in verband met inkomsten uit intellectuele eigendom).

ZIE VOLGEND ONDERWERP

Aftrek voor innovatie-inkomsten vervangt aftrek voor octrooi-inkomsten
(03/2017)

Situering

Een vennootschap die inkomsten van octrooien ontvangt, mocht deze tot voor kort voor 80% aftrekken van haar resultaat. Aan dit fiscale gunstregime is (onder druk van Europa) een einde gekomen per 30 juni 2016, zij het met een belangrijke overgangsbepaling.

Er werd tevens een nieuw stelsel van vrijgestelde innovatie-inkomsten aangekondigd (dat conform zou zijn aan de voorwaarden voorzien in het BEPS-programma van de OESO voor fiscale gunstregelingen in verband met inkomsten uit intellectuele eigendom).

Dit nieuwe stelsel is er nu met de nieuwe aftrek voor innovatie-inkomsten.

Nieuw (bondig en indicatief)

Vennootschappen mogen 85% van de netto-inkomsten uit kwalificerende intellectuele eigendomsrechten aftrekken van hun belastbaar inkomen.

Enkele modaliteiten:

- De aftrek geldt voor inkomsten uit:
  - octrooien en aanvullende beschermingscertificaten;
  - kwekersrechten;
  - weesgeneesmiddelen;
  - van overheidswege toegekende data- of marktexclusiviteit;
  - auteursrechtelijk beschermde computerprogramma's die zijn voortgevloeid uit O&O-projecten of O&O-programma's.

- De inkomsten kunnen zijn:
  - licentievergoedingen;
  - royalty's begrepen in de prijs van (beschermde) goederen of diensten;
  - notionele royalty's voor (beschermde) producten of werkwijzen aangewend in het productieproces van de gecommercialiseerde goederen of diensten;
  - inkomsten uit de verkoop van intellectuele eigendomsactiva;
  - schadevergoedingen ontvangen naar aanleiding van een inbreuk op een intellectueel eigendomsrecht.

- De belastingplichtige bezit de gebruiksrechten van de rechten.
  Hij moet dus geen eigenaar ervan zijn, bijvoorbeeld ook een vruchtgebruiker of licentiehouder of een deelnemer in een kostenbijdrageregeling komt in aanmerking.

- Enkel de netto-inkomsten komen in aanmerking voor de aftrek.
  De belastingplichtige moet de gerelateerde O&O-uitgaven (bv. loonkosten, rechtstreekse kosten, overheadkosten, toeleveringskosten, afschrijvingen) in mindering brengen, zowel die van het jaar van de inkomsten als de historische kosten van vorige jaren (overgangsregel: enkel de historische kosten vanaf het boekjaar eindigend na 30 juni 2016). De aftrek van de historische kosten mag gespreid worden over maximum 7 belastbare tijdperken.

- De netto-inkomsten komen maar in aanmerking voor de aftrek in verhouding van het aandeel van de eigen O&O-uitgaven (forfaitair te verhogen met 30%) tot alle O&O-uitgaven die betrekking hebben op die inkomsten; dit is de zgn. nexus-breuk (die een weerlegbaar vermoeden uitmaakt).
  Eigen uitgaven zijn deze van zelf uitgevoerde O&O-activiteiten alsook deze betaald aan een niet-verbonden onderneming (in voorkomend geval via een verbonden onderneming).
  In de noemer worden dan ook de uitgaven bijgeteld betaald aan een verbonden onderneming alsook de kosten van verwerving van intellectuele eigendomsrechten.

- De aftrek bedraagt 85%.

- Tijdens de aanvraagperiode van het betreffende recht wordt de vrijstelling tijdelijk en voorwaardelijk toegestaan (via de belastingvrije reserves).

- Indien de aftrek hoger is dan het resterende belastbaar inkomen, wordt het saldo onbeperkt in de tijd overgedragen.

Inwerkingtreding

Rechten verworven of aangevraagd vanaf 1 juli 2016.

Bron

Wet van 9 februari 2017, B.S. 20 februari 2017

Fiscale verliezen
Onderzoek en betwisting bij recuperatie
_____ (09/2015)

Situering

Fiscaal overdraagbare verliezen brengen diverse problemen mee.

Voorbeeld
Wat als er geen controle plaatsvindt over de jaren met verlies?
Mogen die dan als verworven beschouwd worden?

Voorbeeld
Voor het jaar waarin fiscale overdraagbare verliezen gemaakt worden, wordt geen aanslag gevestigd. Bij een eventuele discussie zal er geen aanslag gevestigd worden … en wordt de discussie dus niet gevoerd tot het einde. Hoe zeker is de recuperatie in de toekomst?

Belastingplichtige draagt bewijslast

De regel is dat de belastingplichtige die verliezen recupereert, de juistheid ervan moet kunnen aantonen, en dit in het jaar van de recuperatie, dus niet in het jaar van het ontstaan van de verliezen.
Het is dus essentieel alle stukken, boekhouding e.a. die het verlies aantonen, bij te houden en dit tot aan de recuperatie, ook al is dit vele jaren later.

Rb. Hasselt 7 januari 2004: controleur mag het ontstaan van de verliezen nazien

Een belastingplichtige recupereerde verliezen in 2002 (aanslagjaar 2003).
Er vindt een controle plaats in 2005.
De verliezen werden geleden in 1999.
De controleur wil het jaar 1999 controleren in 2005.
Kan dit (nl. onderzoek buiten de normale driejarentermijn)?
Ja!
Het betreft immers een onderzoek over 2002 … waarin elementen zitten van vroegere jaren.

(de rechtbank oordeelde weliswaar over andere jaren).

Hof van beroep Gent 17 april 2007: belastingplichtige moet blijvend bewijs leveren

De aanvaarding van verliezen door de fiscus voor bepaalde jaren bindt hem slechts voor deze jaren. Een betwisting in latere jaren blijft mogelijk.
De belastingplichtige moet elke recuperatie van verliezen kunnen verantwoorden.

Hof van beroep Antwerpen 17 februari 2015

Een belastingplichtige lijdt verlies voor aanslagjaren 2001 en 2002.
Hij recupereert deze verliezen voor aanslagjaar 2008.
De fiscus verwerpt de verliesrecuperatie op basis van een onderzoek m.b.t. aanslagjaar 2007.

Volgens de belastingplichtige:

- werd ten onrechte geen bericht van wijziging gestuurd voor aanslagjaren 2001 en 2002 (de jaren waarin de verliezen geleden werden);
- moest het onderzoek van die verliezen gebeuren binnen de normale driejarentermijn voor aanslagjaren 2001 en 2002.

Het hof geeft de belastingplichtige ongelijk:

- De fiscus is niet gehouden een bericht van wijziging te sturen voor de jaren waarin het verlies werd geleden (in casu aanslagjaren 2001 en 2002).
- De fiscus kan een geleden verlies onderzoeken en betwisten voor het jaar van de recuperatie (ongeacht het jaar waarin de verliezen zijn ontstaan) en de onderzoekstermijn moet dan ook beoordeeld worden voor dat jaar.

Fiscale verliezen
Onderzoek en betwisting bij recuperatie
Bevoegdheid van de fiscus
_____ (09/2022)

Situering

Het is vaststaande rechtspraak dat de fiscus een geleden verlies kan onderzoeken en betwisten voor het jaar waarin dit verlies gerecupereerd wordt, ongeacht het jaar waarin de verliezen zijn ontstaan.

De belastingplichtige die verliezen recupereert, moet de juistheid ervan kunnen aantonen in het jaar van de recuperatie. Bij die controle moet hij dan ook over de nodige bewijsstukken beschikken, of nog, mag de controlerende ambtenaar een controle doen van het jaar waarin de verliezen zijn ontstaan alsook van alle tussenliggende jaren.

Enkele voorbeelden uit de rechtspraak die dit bevestigen: Rb. Hasselt 7 januari 2004, Gent 17 april 2007, Cassatie 14 maart 2014, Antwerpen 17 februari 2015 (en gelijkaardig maar inzake een overgedragen notionele interestaftrek: Gent 12 oktober 2021).

Hof van beroep van Antwerpen nuanceert (arrest van 7 december 2021)

Feiten: een vennootschap recupereert in 2016 verliezen van 2004 en 2005.

De fiscus weigert de aftrek van deze verliezen:
- De voorgelegde boekhouding van 2004 en 2005 vertoont onregelmatigheden en leemten, nl. het ontbreken van rekeninguittreksels en bewijsstukken van betalingen.
- Deze boekhouding is dan ook niet bewijskrachtig.
- Daarom kunnen de verliezen niet afgetrokken worden.

Het hof oordeelt genuanceerd:
- Wat het principe betreft, bevestigt zij de bestaande stelling: de fiscus mag bij de controle van het jaar 2016 ook nog een controle doen op de gegevens van 2004 en 2005 omdat de verliezen toen zijn ontstaan.
- Maar in het concrete dossier geeft het hof toch de belastingplichtige gelijk:
    - De bewijsplicht van de belastingplichtige betreft enkel het bestaan van de verliezen en is dus daartoe beperkt.
    - Hij moet niet met alle andere onderdelen van het dossier in orde zijn.

Dossier bijhouden !

Om problemen te vermijden bij een latere recuperatie is het aangeraden om de volledige boekhouding (incl. alle stukken) van het jaar waarin de verliezen geleden werden, te bewaren totdat de recuperatie ervan definitief is geworden (concreet: tot het einde van de controletermijn van het jaar waarin de verliezen gerecupereerd werden). Dit dus zelfs als deze termijn langer duurt dan de principiële wettelijk voorgeschreven bewaringstermijn.

Overgedragen verlies
Niet vermeld op aangifte
_____ (10/2008)

Situering

Een vennootschap bevindt zich gedurende meerdere jaren in een verliessituatie.
Zij vermeldt op haar aangifte steeds een te klein over te dragen verlies (in casu betreft het een niet afgetrokken overschot aan definitief belaste inkomsten, dat volgens de fiscus niet overgedragen kan worden, maar wel volgens Europese en Belgische rechtspraak).
In een bepaald jaar vraagt zij de aftrek van het hogere bedrag aan vorige verliezen (dus incl. het overschot van de in een vorig jaar niet afgetrokken DBI's).

De fiscus betwist de aftrek (onder andere) op basis van het argument dat de betreffende verliezen niet voorkwamen op de aangifte van de vorige jaren.

Hof van beroep Antwerpen 24 januari 2008

Het hof stelt dat volgens de cassatierechtspraak het bewijs van vorige verliezen kan worden geleverd door alle middelen van recht, met uitzondering van de eed. Dat het verlies niet in de aangifte werd vermeld, neemt derhalve niet weg dat de vennootschap er op een andere manier het bewijs van kan leveren.
De fiscus voegt een voorwaarde toe aan de wet door te eisen dat de verliezen steeds correct op de aangifte van vorige jaren moesten vermeld staan.

Opmerking: dit lijkt een consequente toepassing van het principe (volgens vaste rechtspraak van het Hof van Cassatie) dat vorige verliezen pas beoordeeld worden in het jaar waarin ze gerecupereerd worden (en dus niet in het jaar waarin ze geleden worden, laat staan een andere tussenliggend jaar).

Concreet belang

Het belang van deze uitspraak voor de praktijk is minstens tweeërlei:

1° Wie in het verleden bepaalde DBI-aftrekken niet volledig heeft kunnen toepassen en ondertussen alleen maar verliezen heeft opgebouwd of onvoldoende winst heeft gemaakt (in vergelijking met de niet afgetrokken DBI's), kan nu een overdraagbaar "verlies" opnemen op de aangifte, ten belope van de DBI-aftrek die niet werd of niet kon worden toegepast.

2° Wie in de voorbije jaren belastbaar inkomen heeft aangegeven en belastingen heeft betaald, dit terwijl er eigenlijk nog oude niet afgetrokken en over te dragen DBI's waren, kan in voorkomend geval nog een bezwaar indienen (termijn: zes maanden vanaf de verzending van het aanslagbiljet) of een ambtshalve ontheffing vragen (langere termijn: drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting werd gevestigd!).

Niet-aangifte van overgedragen verliezen
Materiële vergissing
_____ (03/2017)

Situering

Een belastingplichtige kan steeds bezwaar indienen tegen zijn eigen aangifte.
Maar de termijn om bezwaar in te dienen is vrij beperkt (principe: zes maanden vanaf de derde werkdag volgend op de datum van verzending van het aanslagbiljet).

Daarnaast bestaat de mogelijkheid om een ambtshalve ontheffing te vragen.
De termijn daarvoor is aanzienlijk langer (principe: vijf jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belastingen werden gevestigd resp. 1 januari van het aanslagjaar).
Maar de gevallen waarin een ambtshalve ontheffing kan gevraagd worden, zijn beperkend omschreven in de wet. Eén daarvan betreft de overbelasting die voortvloeit uit een materiële vergissing. Het is dan ook van essentieel belang te eten wanneer er sprake is van een materiële vergissing.

Hof van beroep Brussel 26 mei 2016

Feiten:
- Een belastingplichtige vergeet zijn overdraagbare verliezen op te nemen in zijn aangifte.
- Nadien vraagt hij een ambtshalve ontheffing wegens een materiële vergissing.

De fiscus weigert de ontheffing: het betrof een juridische beoordeling en geen ambtshalve ontheffing.

De rechtbank van eerste aanleg (Rb. Brussel, 23 april 2014) geeft de fiscus gelijk.

Maar volgens het hof van beroep is er in betreffend geval wel degelijk sprake van een materiële vergissing:
- De belastingplichtige gaf reeds meerdere jaren zijn vorige verliezen aan.
- De fiscus vermeldde zelf ook de verliezen op haar eigen zgn. drukwerk 328 N.
- Zodra de belastingplichtige kennis nam van zijn onvolkomenheid (de niet-aangifte van de verliezen), heeft hij zonder uitstel het nodige gedaan om zijn fout recht te zetten.
- De fiscus geeft zelf aan (circulaire van 22 september 2014) dat het geval waarin een belastingplichtige nalaat om in zijn aangifte een aftrek op te nemen die in het verleden systematisch werd gevraagd, als een materiële vergissing kan worden beschouwd.
- De belastingplichtige kan niet vrij kiezen wanneer hij verliezen aanrekent en moet hierover dan ook geen enkele intellectuele beslissing nemen.
- Besluit: gegeven al deze elementen is er geen twijfel mogelijk dat de belastingplichtige de intentie had om de overgedragen verliezen in rekening te brengen en kan zijn vergetelheid enkel uitgelegd worden als een materiële vergissing.

Waarschuwing: discussie mogelijk, dus te vermijden !

Fiscale verliezen
Consolidatie via groepsbijdrage
_____ (02/2020) (bondig en indicatief)

Situering

België kent tot nu toe geen enkele vorm van fiscale consolidatie waarbij de resultaten van verbonden vennootschappen gezamenlijk bekeken en belast worden. Dit in tegenstelling tot vele andere landen waar dit wel het geval is.

Dit is onder andere van belang als er fiscale verliezen zijn binnen de groep en brengt mee dat vennootschappen in zo'n situatie wel eens "zoeken" naar een manier om winsten en verliezen bij elkaar te brengen. Dit gebeurt dan meer dan eens op een wijze die fiscaal niet volstrekt aanvaardbaar is.

Met de nieuwe regeling die een beperkte fiscale consolidatie inhoudt, wil de wetgever hieraan tegemoetkomen en (onder andere) de fiscale behandeling van winst en verlies afstemmen op de reële economische entiteit, ongeacht de manier waarop deze gestructureerd is.

Hieronder bieden wij u een bondige en indicatieve beschrijving van dit systeem.

Nieuw: beperkte fiscale consolidatie voor verliezen

Verbonden vennootschappen kunnen voortaan een beperkte fiscale consolidatie toepassen: ze kunnen fiscale verliezen en winsten compenseren.

Dit kan evenwel alleen onder bepaalde toch wel strenge voorwaarden.

Wie kan de beperkte consolidatie toepassen ?

De situaties waarin de nieuwe regeling kan toegepast worden, zijn streng gedefinieerd (en daardoor wellicht beperkt in aantal):

- Groepsbijdragen kunnen enkel toegepast worden:
    - tussen een rechtstreekse moeder- en dochtervennootschap,
    - en tussen twee zustervennootschappen met eenzelfde rechtstreekse moedervennootschap.
- De moedervennootschap moet minstens 90% bezitten in de dochtervennootschap.
- Zij moet deze participatie al minstens 5 opeenvolgende jaren ononderbroken in bezit hebben (te rekenen vanaf 1 januari van het vierde kalenderjaar vóór het kalenderjaar waarnaar het voor de groepsbijdrage relevante aanslagjaar wordt genoemd).

Let op !
In de lijst van uitzonderingen (d.i. vennootschappen die niet in aanmerking komen voor een groepsbijdrage) staat ook een vennootschap die een onroerend goed of een ander zakelijk recht met betrekking tot een onroerend goed ter beschikking stelt aan een of meerdere natuurlijke personen die in de vennootschap een opdracht of functie als bedrijfsleider vervullen (of aan hun echtgenoot of niet ontvoogde minderjarige kinderen).

Wat kan geconsolideerd worden en hoe moet dit fiscaal verwerkt worden ?

Stap 1: groepsbijdrage

Fiscale winsten van de ene vennootschap worden verschoven naar een andere groepsvennootschap met fiscaal verlies. Dit gebeurt door de zogenaamde groepsbijdrage, die aftrekbaar is bij de winstgevende vennootschap en belastbaar bij de verliesvennootschap. Beide bewegingen moeten bij beide vennootschappen plaatsvinden voor hetzelfde aanslagjaar.

De beperkte fiscale consolidatie via de zogenaamde groepsbijdrage gebeurt extracomptabel (zonder dat er effectief een betaling of boeking plaatsvindt) en dus via de fiscale vennootschapsaangifte en wel als volgt:

- De aftrek bij de winstvennootschap wordt gerealiseerd door een (nieuwe) aftrekpost in het vak Uiteenzetting van de winst.
- De belastbaarheid bij de verliesvennootschap wordt dan weer gerealiseerd door opname in de Aanpassingen in min van de begintoestand van de belaste reserves (wat leidt tot een verhoging van het resultaat van dit vak).

Opmerking
Deze fiscale compensatie is enkel mogelijk voor de fiscale verliezen van het belastbaar tijdperk zelf en dus niet voor fiscaal overgedragen verliezen.

Stap 2: belastingbesparing

De verschuiving van het verlies gebeurt dus extracomptabel. Maar de winstgevende vennootschap is wél verplicht de aldus gerealiseerde belastingbesparing effectief door te storten aan de verliesvennootschap, en dit natuurlijk met bijhorende boekingen. Dit bedrag is niet aftrekbaar bij de betalende winstgevende vennootschap (opname in de verworpen uitgaven) en niet belastbaar bij de ontvangende verliesvennootschap (opname in de Aanpassingen in meer van de begintoestand van de belaste reserves).

Formaliteiten

De vennootschappen die met elkaar hun fiscale resultaten willen compenseren, moeten daartoe een overeenkomst sluiten. Deze overeenkomst moet het bedrag van de groepsbijdrage bepalen en mag slechts betrekking hebben op één (te vermelden) belastbaar tijdperk; de verliesvennootschap moet zich schriftelijk engageren om de groepsbijdrage als winst op te nemen in haar vennootschapsaangifte en de winstgevende vennootschap moet zich er schriftelijk toe verbinden om de belastingbesparing door te storten aan de verliesvennootschap.

De winstgevende vennootschap zal de overeenkomst moeten voegen bij haar fiscale vennootschapsaangifte.

Eerste kritiek op het systeem

De strenge voorwaarde van verbondenheid (moeder-dochter-zuster, 90% en 5 jaar) leidt er wellicht toe dat vele groepen deze beperkte fiscale consolidatie toch niet zullen kunnen toepassen, ondanks het feit dat zij duidelijk één en dezelfde economische en zelfs juridische entiteit uitmaken.

Wij denken daarbij bijvoorbeeld aan gevallen:

- waarin de aandelen verspreid zijn over meerdere holdings;
- waarin de gemeenschappelijke aandeelhouders natuurlijke personen zijn en geen vennootschappen;
- waarin er een duidelijke (economische en juridische) vennootschapsgroep is maar met onrechtstreekse participaties;
- waarin de aandelenstructuur nog geen 5 jaar in overeenstemming is met de geldende strenge participatievoorwaarden;

Op die manier kan gevreesd worden dat de doelstelling om het fiscaal resultaat te bekijken op basis van de economische entiteit in vele dossiers niet zal kunnen bereikt worden.
Een verfijning van de regeling zou dan ook kunnen leiden tot een beter resultaat.

Inwerkingtreding

Aanslagjaar 2020 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2019.

Dit betekent dat vele vennootschappen vanaf begin 2019 beginnen aan een belastbaar tijdperk waarvoor deze groepsbijdrage mogelijk is. Dit zal in voorkomend geval meegenomen kunnen worden in de fiscale planning van een aantal vennootschapsgroepen.

De investeringsaftrek anno 2022/2023
Personenbelasting en vennootschapsbelasting
_____ (09/2022) (kort overzicht)

Situering

De regelingen inzake de investeringsaftrek hebben in de voorbije jaren, vnl. in de vennootschapsbelasting, diverse wijzigingen ondergaan. Hieronder bieden we u een kort algemeen overzicht van de tarieven van de investeringsaftrek voor investeringen in "aanslagjaar 2023" (d.i. in 2022 en/of 2023, afhankelijk van de looptijd van het boekjaar). Daarbij bespreken wij achtereenvolgens de toepasselijke regels voor de personenbelasting en de vennootschapsbelasting.

Personenbelasting

- Gewone eenmalige investeringsaftrek:
  - 25% voor investeringen gedaan in 2022.

- Gewone gespreide investeringsaftrek van 10,5%.

- 25% (gewone eenmalige i.p.v. verhoogde investeringsaftrek van 13,5%):
  - Octrooien.
    (mogelijkheid om te kiezen voor het belastingkrediet)
  - Activa ter bevordering van onderzoek en ontwikkeling van nieuwe milieuvriendelijke producten of toekomstgerichte technologieën.
    (mogelijkheid om te kiezen voor het belastingkrediet)
    (opgepast: geen activering meer van kosten van onderzoek ?)
  - Energiebesparende investeringen.
  - Rookafzuig- of verluchtingssystemen in een rookkamer van een horeca-inrichting.
  - Bepaalde digitale investeringen (betalings- en facturatiesystemen / beveiliging van ICT – kleine onderneming).

- 25% (gewone eenmalige i.p.v. verhoogde investeringsaftrek van 13,5%):
  - Beveiliging van beroepslokalen en de inhoud ervan.
  - Beveiliging van bepaalde bedrijfsvoertuigen.

- Verhoogde gespreide investeringsaftrek van 20,5% voor investeringen ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe milieuvriendelijke producten en toekomstgerichte technologieën.
  (mogelijkheid om te kiezen voor het belastingkrediet)

- Verhoogde investeringsaftrek van 35% voor koolstofemissievrije vrachtwagens, bijhorende tankinfrastructuur voor waterstof en elektrische laadinfrastructuur.

Vennootschapsbelasting

- Gewone eenmalige investeringsaftrek (enkel voor kleine vennootschappen en met specifieke voorwaarden):
  - 25% voor investeringen tot en met 31 december 2022.
  - 8% voor investeringen vanaf 1 januari 2023.

- Verhoogde investeringsaftrek van 13,5%, tenzij het tarief van 25% kan toegepast worden:
  - Octrooien.
  - Activa ter bevordering van onderzoek en ontwikkeling van nieuwe milieuvriendelijke producten of toekomstgerichte technologieën. (opgepast: geen activering meer van kosten van onderzoek ?)
  - Energiebesparende investeringen.
  - Rookafzuig- of verluchtingssystemen in een rookkamer van een horeca-inrichting.
  - Bepaalde digitale investeringen (betalings- en facturatiesystemen / beveiliging van ICT – kleine vennootschap).

- Enkel voor een kleine vennootschap: verhoogde investeringsaftrek van 20,5% tenzij het tarief van 25% kan toegepast worden:
  - Beveiliging van beroepslokalen en de inhoud ervan.
  - Beveiliging van bepaalde bedrijfsvoertuigen.

- Verhoogde investeringsaftrek van 30% voor investeringen in zeeschepen door vennootschappen die uitsluitend winst uit zeescheepvaart verkrijgen.

- Verhoogde gespreide investeringsaftrek van 20,5% voor investeringen ter bevordering van het onderzoek en de ontwikkeling van nieuwe milieuvriendelijke producten en toekomstgerichte technologieën.

- Bijzondere eenmalige investeringsaftrek van 3% voor materiële vaste activa die uitsluitend bestemd zijn voor het verzekeren van het productieproces van herbruikbare verpakkingen van dranken en nijverheidsproducten (als de investering niet in aanmerking komt voor de gewone investeringsaftrek).

- Verhoogde investeringsaftrek van 35% voor koolstofemissievrije vrachtwagens, bijhorende tankinfrastructuur voor waterstof en elektrische laadinfrastructuur.

Opmerking: vennootschappen kunnen kiezen voor een belastingkrediet, i.p.v. een investeringsaftrek, voor investeringen in octrooien en milieuvriendelijke investeringen in onderzoek en ontwikkeling.

Opmerking: "lagere verhoogde investeringsaftrek"

Door de verhoging van de gewone investeringsaftrek naar 25% (zie hieronder) en door de specifieke berekening van de verhoogde investeringsaftrek kan het nu voorkomen dat een zogenaamde "verhoogde" investeringsaftrek toch lager is dan de zogenaamde "gewone" investeringsaftrek.

In een bericht gepubliceerd in het Belgisch Staatsblad van 12 mei 2022 (en voordien reeds 31 maart 2021), bevestigt de fiscus dat een vennootschap kan kiezen tussen beide regimes.

Opgepast ! (1)
U hebt natuurlijk enkel de keuze als u aan alle regels voor de gewone investeringsaftrek voldoet (bv. kleine vennootschap, rechtstreeks verband met de economische activiteit van de vennootschap, geen notionele interestaftrek voor hetzelfde jaar).

Opgepast ! (2)
U zal de gevolgen van deze keuze volledig moeten accepteren.
Daarbij kan u denken aan het geval waarin u als kleine vennootschap:

- zowel de gewone als de verhoogde investeringsaftrek kan toepassen,
- kiest voor de gewone investeringsaftrek omdat deze een hoger bedrag geeft en minder formaliteiten vereist,
- maar vervolgens door een onvoldoende resterend resultaat deze investeringsaftrek niet effectief kan toepassen, waardoor u deze geheel of gedeeltelijk kwijt bent (de overdracht van de gewone investeringsaftrek is immers beperkt, terwijl de verhoogde investeringsaftrek onbeperkt overdraagbaar is).

Investeringsaftrek
Tarief
Overdraagbaarheid
_____ (02/2021)

Einde 2020 werd heel wat fiscale wetgeving gepubliceerd. Eén van de maatregelen betreft het tarief en de overdraagbaarheid van de investeringsaftrek.

Situering

De CORONA III-wet van 15 juli 2020 (*BS* 23 juli 2020) verhoogde het tarief van de gewone investeringsaftrek van 8% naar 25% voor investeringen gedaan tussen 12 maart 2020 en 31 december 2020.

Dezelfde wet bepaalde dat vennootschappen de "gewone" investeringsaftrek voor investeringen gedaan in 2019, die niet kan toegepast worden wegens gebrek aan resultaat, mogen overdragen naar de twee volgende belastbare tijdperken (normale regeling: één jaar overdracht).

Nieuw (1)

Het tarief van de gewone investeringsaftrek bedraagt ook 25% voor investeringen gedaan in 2021 en 2022. Dit tarief geldt zowel in de personen- als in de vennootschapsbelasting.

Dit geeft volgend "historisch" overzicht:
- Investeringen van 1 januari 2018 tot 31 december 2019: 20%.
- Investeringen van 1 januari 2020 tot 11 maart 2020: 8%.
- Investeringen van 12 maart 2020 tot 31 december **2022**: 25%.

Nieuw (2)

De overdraagbaarheid van twee jaar wordt uitgebreid naar de investeringen die gedaan werden van 1 januari 2019 tot 31 december **2021**.

Opgepast bij gebroken boekjaar

Deze maatregelen, zowel inzake het tarief als de overdraagbaarheid, gelden dus niet "per aanslagjaar". Daarom zal u met de nodige omzichtigheid en precisie tewerk moeten gaan bij vennootschappen die een gebroken boekjaar hebben.

Bron

Programmawet van 20 december 2020, *BS* 30 december 2020.

Investeringsaftrek
Overdraagbaarheid terug één jaar !
_____ (09/2022)

Situering

De CORONA III-wet van 15 juli 2020 (*BS* 23 juli 2020) bepaalde dat vennootschappen de "gewone" investeringsaftrek voor investeringen gedaan in 2019, die niet kan toegepast worden wegens gebrek aan resultaat, mogen overdragen naar de twee volgende belastbare tijdperken (terwijl in de normale basisregeling voorzien is in één jaar overdracht).

De Programmawet van 20 december 2020 (*BS* 30 december 2020) verlengde de overdraagbaarheid van twee jaar: ze geldt voor investeringen die gedaan werden tot 31 december 2021.

Investeringen in 2022: geen twee jaar overdraagbaar !

Het moge duidelijk zijn: de investeringsaftrek voor investeringen gedaan sinds 1 januari 2022 is terug "slechts" één jaar overdraagbaar.

Hiermee moet in voorkomend geval rekening gehouden worden bij bijvoorbeeld:
- eindejaarsoptimalisaties;
- de te maken keuze voor de "gewone" of "verhoogde" investeringsaftrek (deze laatste is in 2022 nog altijd doorgaans lager maar wel onbeperkt overdraagbaar).

Opgepast bij gebroken boekjaar

Deze maatregel geldt dus niet "per aanslagjaar". Daarom zal u met de nodige omzichtigheid en precisie tewerk moeten gaan bij vennootschappen die een gebroken boekjaar hebben.

Niet verwarren met tarief investeringsaftrek !

Daar waar de tweejarige overdracht eindigt voor investeringen gedaan vanaf 1 januari 2022, blijft de tijdelijke verhoging van het basistarief van de gewone eenmalige investeringsaftrek tot 25% nog gelden voor investeringen gedaan in 2022.

Investeringsaftrek
Activa in aanbouw en vooruitbetalingen
_____ (09/2022)

Situering

Een kleine vennootschap kan voor haar investeringen die zij deed van 1 januari 2018 tot 31 december 2019 (en als ze aan alle terzake geldende voorwaarden voldeed), een investeringsaftrek toepassen van 20%. Voor investeringen vanaf 1 januari 2020 daalt dit tarief van 20% terug naar 8% (dus zoals in 2018).

Het is dus van essentieel belang om het ogenblik vast te stellen waarop de investeringsaftrek toegepast wordt: is dit nog in 2019, dan bedraagt het tarief 20%; is dit pas in 2020, dan bedraagt het tarief slechts 8%.

Werken in uitvoering en vooruitbetalingen

Een bijzondere aandacht moet hierbij gaan naar werken in uitvoering en vooruitbetalingen, bijvoorbeeld in het geval van een onroerend goed: wanneer kan/moet de investeringsaftrek hierop toegepast worden ?

Wetboek van inkomstenbelastingen

Artikel 69 WIB 1992 zegt dat de investeringsaftrek in mindering komt van de winst van het belastbaar tijdperk waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht.

Administratieve richtlijnen

De fiscus geeft zelf expliciet in haar administratieve richtlijnen (de zogenaamde ComIB 1992) aan hoe de investeringsaftrek qua timing moet toegepast worden.

In lid 1 van ComIB 1992 68/17 stelt de fiscus dat de investeringsaftrek wordt toegepast op de vaste activa die tijdens het boekjaar verkregen of tot stand gebracht zijn, “d.w.z. die tijdens dat jaar of boekjaar afschrijfbaar worden (zie 61/84 tot 89)”.

Maar lid 2 van hetzelfde nummer 68/17 wijkt hiervan expliciet af en luidt als volgt:
“Met betrekking tot vooruitbetalingen op materiële en immateriële vaste activa en vaste activa in aanbouw moet de investeringsaftrek worden toegepast voor het jaar of boekjaar waarin deze vooruitbetalingen en activa in aanbouw als materiële of immateriële vaste activa moeten worden geboekt, en dit ongeacht de keuze die inzake de aanvang van de afschrijvingen dienaangaande aan de belastingplichtige wordt gelaten (zie 61/85 en 86 en PV nr 811, 5.8.1991, Volksv. Lisabeth, Bull. 716, blz.1415).”

Er wordt verwezen naar een parlementaire vraag van 5 augustus 1991:

- De vraag betreft een geval waarin een onroerend goed wordt opgericht gespreid over meerdere jaren en de boeking van de werken gebeurt onder de rubriek “vaste activa in aanbouw en vooruitbetalingen”.
- Het antwoord luidt dat de investeringsaftrek moet toegepast worden voor het jaar of boekjaar waarin de uitgevoerde werken als materiële vaste activa moeten worden geboekt (in concreto te beoordelen).

Het genoemde lid 2 van nummer 68/17 moet samengelezen worden met ComIB 1992 68/8:
“De "materiële vaste activa" worden gevormd door:
1° de terreinen en gebouwen en met name :
- de bebouwde en onbebouwde terreinen, de constructies daarop evenals de inrichting daarvan, waarvan de onderneming eigenares is en die duurzaam voor bedrijfsuitoefening worden aangewend;
- de andere zakelijke rechten die de onderneming bezit op een onroerend goed dat zij bestemd heeft om duurzaam te worden gebruikt voor de bedrijfsuitoefening wanneer de vergoedingen bij aanvang van het contract zijn vooruitbetaald;
2° de installaties, de machines en de uitrusting;
3° het meubilair en het rollend materieel;
4° de leasing en soortgelijke rechten (zie 68/10);
5° de overige materiële vaste activa;
6° de activa in aanbouw en de vooruitbetalingen.”

De samenlezing van beide passages leidt onmiskenbaar tot de volgende conclusie:

- 68/8, 6°: de activa geboekt onder activa in aanbouw en de vooruitbetalingen behoren tot de materiële vaste activa.
- 68/17 (lid 2): de investeringsaftrek moet (!) toegepast worden op het ogenblik van de boeking als materiaal vast actief; de eventuele keuze met betrekking tot de aanvang van de afschrijvingen speelt hier geen rol.

Nog met andere woorden: de investeringsaftrek “moet” toegepast worden in het jaar van de boeking van de activa als materieel vast actief en niet in het jaar waarin de eerste afschrijvingen geboekt worden.

<u>Belang voor einde 2022 / begin 2023</u>

Dit is van uitzonderlijk belang voor de overgang van 2022 naar 2023.
Immers, voor investeringen vanaf 1 januari 2023 geldt nog maar een investeringsaftrek van 8% terwijl voor investeringen tot 31 december 2022 een tarief van 25% geldt.
De conclusie voor de praktijk is hier dan ook: wat u uiterlijk op 31 december 2022 boekt als activa in aanbouw of vooruitbetalingen, geniet een investeringsaftrek van 25%.

Opmerking
Indien het tarief van de investeringsaftrek stijgt, spelen deze regels ook en dan mogelijks in het nadeel van de belastingplichtige.

Praktijk: verwarring / afwijkende toepassing ?

Zowel in de literatuur als in de praktijk (ook bij fiscale controles) leest en/of ervaart u afwijkende regels, zoals bijvoorbeeld:

- Voor activa in aanbouw "mag" de investeringsaftrek worden toegepast voor het jaar of boekjaar waarin de vooruitbetalingen en de activa in aanbouw als materiële of immateriële vaste activa moeten worden geboekt, ongeacht de keuze inzake aanvang van afschrijvingen.
- Indien eerst geboekt wordt in de rubriek activa in aanbouw en nadien, d.i. bij de voltooiing van de werken, een overboeking gebeurt naar de 22-rekening, "mag" de investeringsaftrek toegepast worden op het moment van de overboeking.

De tekst van de ComIB wordt dus niet overgenomen zoals hij is: het woord "moet" is vervangen door "mag". En dit is in deze problematiek blijkbaar van essentieel belang: volgens de letterlijke lezing van de ComIB is er geen keuzemogelijkheid voor wat betreft de toepassing van de investeringsaftrek.

Besluit: deze literatuur en/of praktijkervaringen zijn blijkbaar niet in overeenstemming met de – nochtans expliciete – richtlijnen van de fiscus zoals hoger beschreven.

Mogelijks komt de verwarring van de eerste paragraaf van ComIB 1992 68/17 die stelt:
"De investeringsaftrek is voor ieder aanslagjaar in principe (…) van toepassing met betrekking tot de vaste activa die tijdens het jaar of boekjaar dat aan dat aanslagjaar is verbonden zijn verkregen of tot stand gebracht, d.w.z. die tijdens dat jaar of boekjaar afschrijfbaar worden (zie 61/84 tot 89). (…)"
Voor de aanvang van de afschrijvingen bestaat er immers wel enige keuzevrijheid.

Investeringsaftrek
Wat bij afstand van gebruik aan derden ?
_____ (02/2019)

Situering

De gewone eenmalige investeringsaftrek bedraagt 20% voor investeringen gedaan vanaf 1 januari 2018 tot 31 december 2019. Gezien de hoogte ervan betekent dit dat heel wat vennootschappen dankzij hun investeringen in 2018 en 2019 een relevante fiscale besparing kunnen realiseren.

Het komt er dan ook op aan om dit voordeel maximaal te benutten.

Het loont voor elke practicus dan ook de moeite om de basisregels even terug op een rij te zetten. Daarnaast moet u voldoende aandacht te hebben voor specifieke aandachtspunten; wij komen in deze bijdrage terug op de regels bij een afstand van gebruik aan derden van de betreffende investering.

De basisregels inzake de investeringsaftrek

De gewone investeringsaftrek werd in 2007 op nul gezet.
In 2014 werd er terug een gewone investeringsaftrek ingevoerd die volgende kenmerken vertoont (indicatieve samenvatting):

- Het betreft een eenmalige investeringsaftrek (geen gespreide).
- Enkel een kleine vennootschap komt ervoor in aanmerking.
- Er moet geïnvesteerd worden in nieuwe materiële of immateriële vaste activa (met uitzonderingen, bv. geen personenwagen).
- De activa moeten bovendien rechtstreeks verband houden met de “bestaande of geplande economische werkzaamheid die door de vennootschap werkelijk wordt uitgeoefend” (bv. geen woongelegenheid voor de bedrijfsleider en zijn gezin; geen activa die kwalificeren als zogenaamde slechte activa voor de notionele interestaftrek).
  In geval van gemengd gebruik mag enkel een investeringsaftrek toegepast worden voor het deel dat gebruikt wordt voor de betreffende economische activiteit (mits afzonderlijke opname in de boekhouding – vergelijk notionele interestaftrek).
- De investeringsaftrek is één jaar overdraagbaar in geval van onvoldoende winst.

Geen afstand van gebruik aan derden: uitzonderingen

Eén van de voorwaarden om een investeringsaftrek te mogen toepassen, luidt dus dat het gebruiksrecht van de investering niet mag afgestaan zijn aan derden.

De wet voorziet echter een belangrijke uitzondering: bij een afstand van gebruik aan een derde mag de investerende vennootschap toch een investeringsaftrek toepassen:

- als de derde een natuurlijk persoon is die zelf een investeringsaftrek zou kunnen toepassen als hij zelf de investering zou gedaan hebben;
- als de derde een vennootschap is die zelf een investeringsaftrek zou kunnen toepassen als zij zelf de investering zou gedaan hebben.

Deze laatste uitzondering (voor afstand van het gebruik aan een vennootschap) werd pas ingevoerd in 2012 en blijkt in de praktijk te weinig gekend te zijn laat staan toegepast te worden.

Geen afstand van gebruik aan derden: wanneer is hier sprake van ?

In de praktijk bestaat er ook een specifieke discussie over de juiste invulling van het begrip “afstand van gebruik aan een derde”.

Deze discussie gaat over de gevallen waarin de essentie van de activiteit van de vennootschap bestaat in de verhuring of de terbeschikkingstelling. Het “eigen gebruik” van de investerende vennootschap bestaat dan per definitie in de verhuring of terbeschikkingstelling aan derden.

Rechtspraak, administratieve standpunten en rechtsleer hebben hierover uiteenlopende standpunten. Het is dan ook van belang geval per geval te onderzoeken of er een recht is op de toepassing van de investeringsaftrek.
Enige relevante casuïstiek:

- een hotel of B&B;
- een onroerend goed verhuurd als vakantiewoning;
- verhuring van tenten, medische apparatuur, zonnebanken, videofilms, strandstoelen, paardenstallen, …;
- uitbating van een parking.

Kosten van onderzoek en ontwikkeling
Activering
Investeringsaftrek
_____ (09/2017)

Situering

De omzetting van de Accountancyrichtlijn heeft geleid tot een aantal Belgische wetswijzigingen.

Nieuw (K.B. van 18 december 2015, BS 30 december 2015)

Kosten van onderzoek mogen niet meer geactiveerd worden.

Opmerking: kosten van ontwikkeling mogen wel nog geactiveerd worden.

Inwerkingtreding

Kosten gemaakt vanaf 1 januari 2016, met dien verstande dat de wijziging slechts voor de eerste keer van toepassing is een boekjaar dat begint vanaf 1 januari 2016.

Overgangsregeling: vóór 1 januari 2016 geactiveerde kosten die nog niet volledig zijn afgeschreven, mogen op het actief behouden blijven en verder afgeschreven worden.

Gevolg voor investeringsaftrek en belastingkrediet

Vermits deze kosten niet meer mogen geactiveerd worden, kan u voor deze kosten ook geen toepassing meer maken van de investeringsaftrek of het belastingkrediet voor investeringen in onderzoek.

Circulaire AAFisc Nr. 18/2016 (Ci.701.947) van 15 juni 2016: pragmatische oplossing …

De fiscus stelt in een circulaire een praktische oplossing voorop om alsnog te vermijden dat de investeringsaftrek en het belastingkrediet verloren gaan:

- Nieuwe kosten van onderzoek worden opgenomen onder de immateriële vaste activa en onmiddellijk en volledig afgeschreven, zodat ze niet voorkomen op de balans van de jaarrekening.
- Fiscaal corrigeert de vennootschap deze eenmalige afschrijving via een onzichtbare reserve op de fiscale aangifte (die jaarlijks deels wordt weggewerkt i.f.v. een normale afschrijvingstermijn).

Rulingcommissie past pragmatische oplossing toe …

De Rulingcommissie heeft de door de circulaire vooropgestelde pragmatische oplossing toegepast in een concreet dossier (ruling 2016.692 van 31 januari 2017).

Verhoogde investeringsaftrek: vraag tijdig uw attest aan !
_____ (11/2016)

Situering

Een belastingplichtige kan een verhoogde investeringsaftrek toepassen voor (onder andere) bepaalde investeringen met het oog op een rationeler energieverbruik, voor de verbetering van de industriële processen uit energetische overwegingen en voor de terugwinning van energie in de industrie.

Eén van de voorwaarden om deze verhoogde investeringsaftrek te genieten, luidt dat de belastingplichtige een attest moet aanvragen (bij het Gewest) dat bevestigt dat het betreffende vast actief in aanmerking komt.

En hier wringt het schoentje wel eens in de praktijk; de aanvraag van dit attest moet "op straffe van verval" gebeuren binnen de *drie maanden* na de laatste dag van het belastbaar tijdperk waarin de vaste activa zijn aangeschaft of tot stand gebracht. Immers, door de praktische gang van zaken, waarbij bijvoorbeeld pas nà de derde maand na de afsluiting van het boekjaar aan de boekhoudkundige en fiscale afsluiting van dat boekjaar gewerkt wordt, komt het voor dat de belastingplichtige te laat is met het aanvragen van zijn attest.

Het laattijdig aanvragen van het attest blijft niet zonder gevolg, wel integendeel, zoals mag blijken uit de rechtspraak.

Hof van Cassatie (arrest dd. 14 oktober 2016)

Het Hof van Cassatie kan blijkbaar niet anders dan streng oordelen: de tijdige aanvraag van het attest is een essentiële voorwaarde voor de toekenning van de investeringsaftrek.

Daarmee bevestigt Cassatie een arrest van het hof van beroep te Gent dd. 29 april 2014.

De conclusie luidt dan ook:
- Bij laattijdige aanvraag is achteraf geen rechtzetting mogelijk.
- Dat bij een laattijdige aanvraag toch een attest wordt afgeleverd (hetgeen in deze materie het geval is vermits het attest zich niet uitspreekt over het al dan niet tijdig karakter van de aanvraag), doet niet terzake.

Praktische bedenking

Soms is een oplossing mogelijk omdat, bij een investering gespreid over meerdere jaren, de aanvraag pas moet gebeuren voor het jaar van de ingebruikname van de investering.

Opnieuw bevestiging in de rechtspraak

Het hof van beroep te Gent heeft ook in een arrest van 9 februari 2016 in gelijkaardige zin geoordeeld (i.c. verdedigde de belastingplichtige tevergeefs zijn dossier op basis van onder andere argumenten inzake overmacht en ongrondwettigheid van de uitvoeringsbepalingen).

Autokosten – Vergroening
Laadstations
Afschrijving – investeringsaftrek – belastingvermindering
(09/2022)

Situering

De wet van 25 november 2021 houdende fiscale en sociale vergroening van de mobiliteit (*BS* 3 december 2021) bevat enkele specifieke regels voor "laadstations voor elektrische wagens".

Opmerking: de titel "laadstations voor elektrische wagens" is enigszins verwarrend; de laadstations worden ook gebruikt voor hybride voertuigen en andere voertuigen dan wagens.

Kostenaftrek tot en met aanslagjaar 2021

Tot aanslagjaar 2021 hanteerde de minister van Financiën het volgende standpunt (Vr. en Antw. Kamer, nr. 55-062, 6/9/2021, 275):

- De kosten van een laadstation worden behandeld zoals autokosten: ze zijn aftrekbaar in dezelfde mate als het op te laden voertuig.
- Bij gebruik voor meerdere voertuigen geldt als principe dat een opsplitsing van de kosten per voertuig moet gebeuren.
- Voor het gebruik van een laadpaal door klanten geldt dan weer geen aftrekbeperking.

Kostenaftrek algemeen: vanaf aanslagjaar 2022

De wet van 25 november 2021 wijzigt dit als volgt (nieuw artikel 66 §2, 5° WIB 1992):

- De kosten van een laadstation zijn voortaan 100% aftrekbaar en dus niet meer gebonden aan voertuig dat opgeladen wordt.
- Deze regeling geldt voor aanschaffingen van laadpalen tot 31 december 2029. Voor een installatie vanaf 1 januari 2030 geldt een aftrekpercentage van 75%.
- Het heeft geen belang:
    - of het laadstation al dan niet nieuw is;
    - voor welke voertuigen het laadstation gebruikt wordt.

Specifiek: verhoogde afschrijvingen voor laadstations voor elektrische wagens

Dezelfde wet voorziet voor natuurlijke personen en vennootschappen ook een verhoogde afschrijving voor bepaalde laadstations (nieuw artikel 64quater WIB 1992).

De verhoogde afschrijving is van toepassing voor investeringen vanaf 1 september 2021 tot 31 augustus 2024 en wel als volgt:

- afschrijving op 200%: investering van 1 september 2021 tot 31 maart 2023 (aanvankelijk was dit 31 december 2022, maar deze datum werd aangepast door de wet van 5 juli 2022 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 15 juli 2022);
- afschrijving op 150%: investering van 1 januari 2023 tot 31 augustus 2024.

Het laadstation betreft een laadstation in nieuwe staat, inclusief de bijkomende kosten die samen met het laadstation worden afgeschreven, zoals daar zijn: vervoerskosten, installatiekosten (bv. bekabelingswerken), studie- en expertisekosten, enz.
Ook een noodzakelijke nieuwe elektriciteitscabine komt in aanmerking.
De regeling geldt niet voor thuisbatterijen.

Het laadstation moet:
- een vast laadstation zijn (dus geen laadkabels);
- publiek toegankelijk zijn (met modaliteiten inzake openingstijden, o.a. tijdens de gangbare openings- of sluitingstijden van de onderneming) en "intelligent" (digitale koppeling aan een beheerssysteem).

Opmerking: aanvankelijk werd voorzien in een aanmeldingsprocedure, maar deze werd geschrapt door de wet van 5 juli 2022 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 15 juli 2022.

De afschrijving moet volgens de wet lineair en op minstens 5 jaar gebeuren. Volgens de minister van Financiën kan een termijn van 10 jaar als normale gebruiksduur worden aanvaard (Vr. en Antw. Kamer 2021-2022, nr. 55-068, 182).

De verhoogde afschrijving kan maar toegepast worden vanaf het belastbaar tijdperk waarin het laadstation operationeel en publiek toegankelijk is en, meer algemeen, van zodra alle voorwaarden voldaan zijn.
De verhoogde afschrijving kan niet toegepast worden in een belastbaar tijdperk waarin het laadstation niet het ganse jaar vrij toegankelijk is voor het publiek.

De "extra" afschrijvingen komen niet in aanmerking voor het bepalen van de latere meerwaarden en minderwaarden op die laadstations.

Opmerking: hoe de verhoogde afschrijving praktisch wordt toegepast, is nog niet helemaal duidelijk; wellicht gebeurt dit op de vennootschapsaangifte via een aanpassing in meer van de begintoestand van de belaste reserves.

<u>Geen combinatie verhoogde afschrijving met enige (!) investeringsaftrek</u>

De wet voorzag aanvankelijk dat de verhoogde afschrijving niet kan gecombineerd worden met de nieuwe verhoogde investeringsaftrek voor elektrische laadinfrastructuur (artikel 69 §1, eerste lid, 2°, e) WIB 1992).

Wat de gewone investeringsaftrek betreft:
- Aanvankelijk leek de combinatie met de gewone investeringsaftrek dus wel mogelijk.
- Maar al snel werd in een nieuw wetsontwerp voorzien dat elke combinatie met de investeringsaftrek niet toegelaten is, dus ook niet met de gewone investeringsaftrek.
- Dat wetsontwerp heeft geresulteerd in de wet van 5 juli 2022 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 15 juli 2022.
- De datum van inwerkingtreding werd bepaald op 1 september 2021, m.a.w. met een zekere terugwerkende kracht waardoor dit samenvalt met de invoering van de verhoogde afschrijvingen.

Gewone investeringsaftrek

Wie de verhoogde afschrijvingen niet toepast, kan in voorkomend geval wel nog de gewone investeringsaftrek toepassen.
De minister van Financiën heeft enige preciseringen vooropgesteld inzake de toepassing van deze gewone investeringsaftrek.

Een eerste parlementaire vraag dateert van 8 oktober 2021 (Vr. en Antw. Kamer 2021-2022, nr. 55-069, 170).

Een onderneming of kleine vennootschap heeft recht op de gewone investeringsaftrek:
- als het laadstation geïnstalleerd is in het bedrijfsgebouw,
- en gebruikt wordt door werknemers en bedrijfsleiders voor het opladen van zowel hun bedrijfswagen (die zowel voor het beroep als privé gebruikt wordt) als hun eigen elektrisch voertuig,
- of door klanten die gratis mogen gebruik maken van het laadstation tijdens hun bezoek aan de onderneming.

Met “in” het bedrijfsgebouw wordt wellicht ook bedoeld “aan” het bedrijfsgebouw of “op het bedrijfsterrein”.

Nog volgens de minister heeft de werkgever/vennootschap geen recht op investeringsaftrek als hij een laadstation thuis bij de werknemer/bedrijfsleider plaatst voor het opladen van de bedrijfswagen die zowel beroepsmatig als privé gebruikt wordt, omdat er dan sprake is van de afstand van het recht van gebruik aan een derde (artikel 75, 3° WIB 92).

Kritische bedenking: voor een vennootschap is er bij gedeeltelijke afstand van gebruik aan derden sprake van een “proportionele” investeringsaftrek, dit in tegenstelling tot in de personenbelasting waar het om een “alles of niets” gaat op basis van de voorwaarde dat er een “uitsluitend beroepsgebruik” moet zijn. Blijkbaar houdt de minister hiermee geen rekening … ?

Een tweede parlementaire vraag dateert van 21 maart 2022 (Vr. en Antw. Kamer 2021-2022, nr. 55-084, 153).

Deze vraag betreft de situatie waarbij bedrijf en woning van de bedrijfsleider samenvallen, waardoor er zowel sprake is van “installatie in het bedrijfsgebouw” als “installatie bij de bedrijfsleider thuis”.

De minister verwerpt elke toepassing van een investeringsaftrek, ongeacht waar en hoe de laadpaal is geïnstalleerd, en voegt daaraan de tekst toe “De omstandigheid dat in voorkomend geval ook personeelsleden van de vennootschap hun elektrische wagen waarmee ze komen werken, aan die laadpaal mogen opladen, doet daar geen afbreuk aan.”

Opnieuw kunnen toch wel dezelfde kritische bedenkingen geuit worden als hierboven over de zwart-wit-stelling die de minister hier vooropstelt.

Specifiek: belastingvermindering laadstation particulier

Dezelfde wet voorziet voor natuurlijke personen een belastingvermindering voor bepaalde laadstations (nieuw artikel 145[50] WIB 1992).
Bijkomende bronnen:
- aanpassingen door de wet van 21 januari 2022 (*BS* 28 januari 2022);
- circulaire 2021/C/115 van 22 december 2021.

Deze belastingvermindering is van toepassing op uitgaven werkelijk betaald vanaf 1 september 2021 tot 31 augustus 2024 en bedraagt:
- 45% voor uitgaven in 2022;
- 30% voor uitgaven in 2023;
- 15% voor uitgaven in 2024.

De belastingvermindering wordt toegepast op een maximale uitgave van 1.500 euro (geen indexatie van dit bedrag) per belastingplichtige en per laadstation.
De belastingplichtige kan slechts een belastingvermindering vragen voor één belastbaar tijdperk, hetgeen relevant is als de belastingplichtige de betalingen voor het laadstation gespreid over meerdere jaren gedaan heeft.

Voor gehuwden en wettelijk samenwonenden wordt de belastingvermindering evenredig omgedeeld in functie van ieders belastbaar inkomen.

Voor gehuwden, wettelijk samenwonenden en alleenstaanden die samen de investering doen, geldt dat elk van hen maximaal 750 euro in rekening kan brengen.

Het moet een laadstation in nieuwe staat zijn dat geplaatst wordt in of in de onmiddellijke nabijheid van de woning die de fiscale woonplaats is op 1 januari van het aanslagjaar waarvoor de belastingvermindering wordt gevraagd (bv. in de woning, tegen de buitengevel, op een buitenparkeerplaats, garage in de onmiddellijke nabijheid van de woning).
De belastingplichtige moet geen eigenaar zijn van deze woning (bv. huurder).

De belastingvermindering geldt ook voor de kosten van plaatsing, keuring en een eventuele noodzakelijke verzwaring van de elektriciteitsinstallatie.

Het laadstation:
- moet een vast laadstation zijn (dus geen laadkabels);
- moet “intelligent” zijn (sturing door een energiebeheerssysteem van laadtijd en laadvermogen);
- mag enkel groene stroom gebruiken (cf. contract stroomleverancier; stroom ter plaatse opgewekt met hernieuwbare energiebronnen);
- moet goedgekeurd zijn door een erkend keuringsorganisme.

Het moet gaan om een levering met plaatsing, dus de belastingplichtige heeft geen recht op belastingvermindering als hij het laadstation zelf plaatst.

Er kan geen belastingvermindering genoten worden voor:
- laadstations geïnstalleerd bij een tweede verblijf;
- kosten in de mate dat die afgetrokken worden als werkelijke beroepskosten;
- kosten in de mate dat die recht geven op de investeringsaftrek;
- kosten die worden terugbetaald door de werkgever/vennootschap.

Opgepast:
- Dit laatste (terugbetaling van de kosten) mag niet verward worden met een tussenkomst van de werkgever/vennootschap in de kosten van de investering die belast wordt als een voordeel van alle aard; in dat geval mag de tussenkomst beschouwd worden als gedaan door de werknemer/bedrijfsleider zelf en geeft deze recht op de belastingvermindering.
- Als de werkgever/vennootschap een laadstation installeert bij de werknemer/bedrijfsleider thuis en deze laatste komt daarin gedeeltelijk tussen, kan hij geen belastingvermindering toepassen op het bedrag van deze tussenkomst.

Concreet: wie installeert: zelf of vennootschap ?

Gezien, enerzijds, de afschrijving en investeringsaftrek bij een vennootschap/eenmanszaak, en anderzijds, de belastingvermindering voor particulieren, zal voor elk concreet dossier moeten afgewogen worden wat het interessantste is: beroepsmatig/met de vennootschap investeren dan wel als particulier investeren.

In voorkomend geval moet ook rekening gehouden worden met andere ondersteunende maatregelen (bv. ecologiepremie+, CPR-programma).

Verhoogde investeringsaftrek
CO2-vrije vrachtwagens
Tankinfrastructuur
Elektrische laadinfrastructuur
_____ (03/2022) (indicatief en bondig)

Nieuw

Een nieuwe verhoogde investeringsaftrek geldt voor:
- koolstofemissievrije vrachtwagens;
- bijhorende tankinfrastructuur voor waterstof;
- elektrische laadinfrastructuur bestemd voor deze vrachtwagens.

Welke voertuigen ?

De investeringsaftrek is van toepassing op iedere vrachtwagen, aanhangwagen- of opleggertrekker, van categorie N1, N2 of N3, zoals gedefinieerd in het Technisch reglement voertuigen en die bij de inschrijving onder de code 'CV = vrachtwagen' of 'TR = trekker' worden gekwalificeerd.

De investeringsaftrek kan toegepast worden op investeringen tijdens de kalenderjaren 2022 tot 2026. De investering moet nieuw zijn en in België gebruikt worden voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid.

Modaliteiten

De investeringsaftrek kan niet gecombineerd worden met de verhoogde afschrijving van publiek toegankelijke laadstations.

Tarief: 35% (3,5 + 10 + 21,5) in 2022 en 2023, nadien gradueel dalend naar 18,5% in 2026.

De belastingplichtige mag geen achterstallige RSZ-schulden hebben op de datum van indiening van de aangifte waarin de onderneming de verhoogde investeringsaftrek vraagt.

Uitgesloten belastingplichtigen:
- een onderneming in moeilijkheden op de laatste dag van het belastbaar tijdperk waarin de vaste activa zijn verkregen of tot stand gebracht;
- een belastingplichtige die een bevel tot terugvordering heeft uitstaan ingevolge een besluit van de Europese Commissie die een door België verleende steun onrechtmatig en onverenigbaar met de interne markt heeft verklaard;
- een belastingplichtige die voor de betrokken vaste activa gewestelijke steun heeft aangevraagd, tenzij de gewestelijke steunregeling waarborgt dat de cumulatie van federale en gewestelijke steun niet tot gevolg heeft dat de door Europa toegelaten maximale steunintensiteit overschreden wordt.

Bron: wet van 25 november 2021, *BS* 3 december 2021.

Verhoging inkomen na controle
Altijd belastingen betalen !
_____ (02/2019)

Situering

De wetgever wil de belastingplichtige vennootschappen aansporen om hun aangifteplicht correct(er) te vervullen.

Nieuw

Als een fiscale controle leidt tot een verhoging van het belastbaar inkomen, zal op deze verhoging geen enkele fiscale aftrek meer mogen toegepast worden indien er een effectieve toepassing is van een belastingverhoging van minstens 10%.

Dit heeft als gevolg dat de vennootschap op het aldus vastgestelde belastbaar inkomen altijd de vennootschapsbelasting zal moeten betalen.

Uitzondering: de aftrek van de definitief belaste inkomsten van het jaar zelf mag wel nog toegepast worden.

Eerste kritische bedenking: wordt de belastingplichtige zelf de strengst mogelijke controleur ?

Zal een vennootschap strenger moeten omgaan met de verwerking van haar gegevens bij de afsluiting van het boekjaar en het opstellen van de fiscale aangifte ?
Officieel luidt het inderdaad dat deze maatregel dient om de belastingplichtigen aan te sporen om hun aangifteplicht correct te vervullen. Maar dit roept toch wel enkele kritische bedenkingen op, zoals bijvoorbeeld de vraag of de belastingplichtige en zijn adviseur alzo zelf controleur worden van hun dossier.

Enerzijds is dit zeker het geval en is dat ook een aanvaardbare principiële doelstelling: een belastingplichtige is per definitie verplicht de fiscale wetgeving na te leven.

Anderzijds blijft dit een principiële en eerder theoretische regel: iedereen in de sector weet dat vele van de fiscale regels niet duidelijk, met zekerheid en gemakkelijk toepasbaar zijn. Dit geldt zowel voor principiële als voor feitenkwesties.
Een al te eenvoudige interpretatie zou ertoe leiden dat een belastingplichtige, die de toepassing van deze sanctie wil vermijden, de meest voorzichtige en defensieve houding/werkwijze moet aannemen, met maximale toepassing van de – in voorkomend geval foute of minstens betwistbare – administratieve standpunten.

Maar geen nood, zou je denken: in theorie biedt de wet zelf de oplossing voor deze problematiek: de sanctie wordt enkel toegepast als er een belastingverhoging aan de orde is. Dus een principiële discussie of een foute toepassing zonder kwaad opzet leidt niet tot een belastingverhoging (artikel 444 lid 2 WIB 1992) en dan stelt het probleem zich (terecht) ook niet.

Hier komen we echter bij de tweede kritische bedenking: de praktische toepassing van de belastingverhogingen.

Tweede kritische bedenking: de toepassing van een belastingverhoging is vereist

Een kritische bedenking kan ook gemaakt worden bij de voorwaarde dat er een effectieve belastingverhoging moet zijn alvorens deze regel te kunnen toepassen.

In de praktijk wordt immers vastgesteld dat de fiscus op heden interne richtlijnen geeft dat ambtenaren "per definitie" minstens 10% belastingverhoging moeten toepassen bij elke aanpassing van een aangifte. En dit wordt door vele ambtenaren dan ook blind toegepast.

Daarbij wordt artikel 444 lid 2 WIB 1992 volledig en zonder enige nuance genegeerd. Dit artikel stelt dat bij gebrek aan kwade trouw kan afgezien worden van de belastingverhoging van 10%.

De vraag luidt dan ook wat voor de in deze bijdrage besproken nieuwe regel het nut van deze voorwaarde (toepassing van een belastingverhoging) is als er "sowieso" bij elke verhoging van het belastbaar inkomen een belastingverhoging wordt opgelegd.

Positief geformuleerd is er o.i. maar één echt wettelijke oplossing: artikel 444 lid 2 moet correct en in al zijn nuances toegepast worden. En dit leidt ertoe dat bij heel wat controles die leiden tot een verhoging van de belastbare basis zonder dat er sprake is van kwade trouw, geen belastingverhoging aan de orde is …

Inwerkingtreding

Aanslagjaar 2019 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2018.

Concrete toepassing in de dagelijkse praktijk

1°
De inwerkingtreding brengt mee dat deze regeling de facto van toepassing is op de afsluiting van de meeste boekjaren die eindigen vanaf 31 december 2018. Deze dossiers zijn in de praktijk aan de orde vanaf begin 2019. De vennootschappen en hun adviseurs zullen hier op passende wijze mee moeten rekening houden bij hun concrete werkzaamheden. Zij moeten zich ervan bewust zijn dat onvolkomenheden die vastgesteld worden bij een controle, kunnen leiden tot strengere gevolgen.

2°
Anderzijds speelt deze regel alleen in dossiers waar een onbenutte fiscale aftrekken (bijvoorbeeld: overgedragen verliezen of investeringsaftrek) zijn en dus sprake is van een verlies of minstens een te laag resultaat.

3°
De wettekst suggereert dus dat de al dan niet toepassing van de belastingverhoging van 10% belangrijker wordt. Wellicht is het aangewezen om niet "zomaar" akkoord te gaan met de "systematische" toepassing ervan op rechtzettingen na een controle.
De vraag blijft of dit praktisch haalbaar zal blijken:

- Zal een belastingplichtige bereid zijn om een diepgaande discussie aan te gaan met de controledienst als het over beperkte bedragen gaat ?
- Wat zal de houding zijn van de bevoegde ambtenaar ?

Hervorming vennootschapsbelasting
Tarief vennootschapsbelasting
_____ (05/2019)

Situering

Eén van de pijlers van de hervorming van de vennootschapsbelasting is ongetwijfeld de verlaging van het tarief. Wij bespreken de voorwaarden en modaliteiten en gaan dieper in op de concrete impact op en optimalisatie van individuele dossiers.

Nieuw: daling tarief in twee fasen

Het tarief van de vennootschapsbelasting daalt in twee fasen.

Fase 1:
- Vanaf aanslagjaar 2019 (met een boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1.1.2018).
- Normaal tarief: 29,58%.
- Verlaagd tarief op de eerste 100.000 euro belastbaar inkomen: 20,40%.

Fase 2:
- Vanaf aanslagjaar 2021 (met een boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1.1.2020).
- Normaal tarief: 25%.
- Verlaagd tarief op de eerste 100.000 euro belastbaar inkomen: 20%.

Vooraf: verlaagd tarief is onafhankelijk van hoogte van belastbaar inkomen

De toepassing van het verlaagd tarief (20,4% resp. 20%) is voortaan niet meer afhankelijk van de grootte van het belastbaar inkomen. Ook bij een zeer hoog belastbaar inkomen zal in voorkomend geval het verlaagd tarief van toepassing zijn op de eerste 100.000 euro (zie ook de cijfers van de voorbeelden hieronder).

Is deze tariefverlaging reëel ?

Met enkele voorbeelden kunnen we aangeven dat deze tariefverlaging (in de meeste gevallen) een reële tariefverlaging betekent. Deze voorbeelden willen aansluiten bij in de praktijk veel voorkomende situaties, zowel qua belastbaar inkomen als qua toepasselijk tarief.

Opmerking
In de voorbeelden hieronder waar het normaal vennootschapstarief van toepassing is, rekenen we eerst met 29,58%, dit is het tarief dat van toepassing is in fase 1. De daling van de vennootschapsbelasting zal in die gevallen nog aanzienlijk toenemen vanaf fase 2, want dan daalt het normaal vennootschapstarief nog eens van 29,58% naar 25%.

Voorbeeld
Belastbaar inkomen: 20.000 euro.
Vennootschapsbelasting:
- onder het oude verlaagd opklimmend tarief: 4.995,50 euro;
- onder het nieuwe verlaagd tarief (20,4%): 4.080 euro;
- of een vermindering van **915,50** euro.

Voorbeeld
Belastbaar inkomen: 20.000 euro.
Vennootschapsbelasting:
- onder het oude normale tarief (33,99%): 6.798 euro;
- onder het nieuwe normale tarief (29,58%): 5.916 euro;
- of een vermindering van **882** euro.

Voorbeeld
Belastbaar inkomen: 100.000 euro.
Vennootschapsbelasting:
- onder het oude verlaagd opklimmend tarief: 30.552,38 euro;
- onder het nieuwe verlaagd tarief (20,4%): 20.400 euro;
- of een vermindering van **10.152,38** euro.

Voorbeeld
Belastbaar inkomen: 100.000 euro.
Vennootschapsbelasting:
- onder het oude normale tarief (33,99%): 33.990 euro;
- onder het nieuwe normale tarief (29,58%): 29.580 euro;
- of een vermindering van **4.410** euro.

Opmerking: dit voordeel stijgt in fase 2 naar **8.990** euro (tarief 25% i.p.v. 29,58%).

Voorbeeld
Belastbaar inkomen: 250.000 euro.
Vennootschapsbelasting:
- onder het oude verlaagd opklimmend tarief: 83.854,88 euro;
- onder het nieuwe verlaagd tarief (deels 20,4% en deels 29,58%): 64.770 euro;
- of een vermindering van **19.084,88** euro.

Opmerking: dit voordeel stijgt in fase 2 naar **25.954,88** euro (tarief 25% i.p.v. 29,58% op het gedeelte boven de 100.000 euro).

Voorbeeld
Belastbaar inkomen: 250.000 euro.
Vennootschapsbelasting:
- onder het oude normale tarief (33,99%): 84.975 euro;
- onder het nieuwe normale tarief (29,58%): 73.950 euro;
- of een vermindering van **11.025** euro.

Opmerking: dit voordeel stijgt in fase 2 naar **22.475** euro (tarief 25% i.p.v. 29,58%).

Voorbeeld
Belastbaar inkomen: 500.000 euro.
Vennootschapsbelasting:
- onder het oude normale tarief (geen verlaagd opklimmend tarief van toepassing wegens méér dan 322.500 euro belastbaar inkomen): 169.950 euro;
- onder het nieuwe verlaagd tarief (deels 20,4% en deels 29,58%): 138.720 euro;
- of een vermindering van **31.230** euro.

Opmerking: dit voordeel stijgt in fase 2 naar **49.550** euro (tarief 25% i.p.v. 29,58% op het gedeelte boven de 100.000 euro).

Voorbeeld
Belastbaar inkomen: 500.000 euro.
Vennootschapsbelasting:
- onder het oude normale tarief (33,99%): 169.950 euro;
- onder het nieuwe normale tarief (29,58%): 147.900 euro;
- of een vermindering van **22.050** euro.

Opmerking: dit voordeel stijgt in fase 2 naar **44.950** euro (tarief 25% i.p.v. 29,58%).

Welke zijn de voorwaarden om het verlaagd tarief te mogen toepassen ?

Ook voor dit “nieuwe” verlaagd tarief gelden een aantal voorwaarden. Meer nog, deze voorwaarden liggen grotendeels in de lijn van wat gold voor het vroegere verlaagd opklimmend vennootschapstarief.

Zo blijven twee van de bestaande voorwaarden dezelfde, wordt er één afgeschaft, wordt één nieuwe voorwaarde ingevoerd en wordt er één voorwaarde aangepast.

Onveranderd: wie bezit de aandelen ?

De aandelen van de vennootschap mogen niet voor minstens de helft in handen zijn van andere vennootschappen.

Concreet betekent dit normaliter (ook al is dit niet helemaal hetzelfde in eerder uitzonderlijke gevallen) dat de aandelen voor méér dan de helft in handen moeten zijn van natuurlijke personen.

Onveranderd: niet te veel aandelen bezitten

De vennootschap mag, zoals voorheen, niet te veel aandelen bezitten (nl. voor een bedrag dat niet hoger is dan 50% van een in de fiscale wet specifiek omschreven eigen vermogen; met dezelfde modaliteiten zoals deze reeds bestaan voor het verlaagd tarief in de oude regeling).

Geschrapt: niet te veel dividend uitkeren

De voorwaarde dat de vennootschap niet méér dividenden mag uitkeren dan 13% van het fiscaal kapitaal, geldt niet meer. Dit is relevant voor de praktijk, bijvoorbeeld:

- U wil een dividendpolitiek voeren in plaats van hoge bezoldigingen uit te halen.
- U wil dividenden uitkeren met 15% roerende voorheffing omdat u de VVPRbis-regeling kan toepassen.
- U wil dividenden uitkeren met toepassing van de (bijzondere) liquidatiereserve-regeling.
- U wil een kapitaalvermindering doen die ingevolge de gewijzigde regels fiscaal deels als dividend wordt behandeld.

Het (eventueel elk jaar) uitkeren van dividenden heeft geen invloed meer op het toepasselijke vennootschapstarief.

Nieuwe voorwaarde: kleine vennootschap

De vennootschap moet een kleine vennootschap zijn (artikel 15 par. 1 tot 6 W.Venn.) voor het betreffende boekjaar. Een grote vennootschap kan het nieuwe verlaagd tarief dus niet toepassen, terwijl zij in de oude regeling wel het verlaagd opklimmend tarief kon genieten als ze aan alle andere voorwaarden voldeed.

Opmerking: is dit dan een achteruitgang voor grote vennootschappen ?
Enkele voorbeelden helpen om deze idee te nuanceren:

- Vele (de meeste ?) grote vennootschappen konden in de oude regeling de facto het verlaagd opklimmend tarief al niet toepassen, bijvoorbeeld omdat hun aandelen voor minstens de helft in handen waren van andere vennootschappen, of omdat zij onvoldoende bezoldiging uitkeerden aan een bedrijfsleider-natuurlijk-persoon, of omdat zij te veel dividenden uitkeerden, enz.
- Als de grote vennootschap een belastbaar inkomen heeft van 75.000 euro (of meer), betaalde zij onder het oude regime ook al 29,71% (of meer) vennootschapsbelasting (cf. werking van het verlaagd opklimmend tarief – zie ook hoger).
  Als zij in de nieuwe regeling het verlaagd tarief niet kan toepassen (omdat ze groot is), betaalt zij in de eerste fase 29,58%. Vanaf de tweede fase betaalt zij sowieso nog slechts 25%, hetgeen gelijk loopt met het vroegere laagste tarief !

Opgepast (1)
Zorg ervoor dat u alle regels in verband met de kleine vennootschap correct toepast. Bijvoorbeeld: om te weten of een vennootschap klein dan wel groot is, moet in principe gekeken worden naar de cijfers van de twee voorbije boekjaren; de cijfers van het jaar zelf zijn daarbij niet van belang.

Opgepast (2)
Als de vennootschap op zich klein is maar tot een groep of consortium behoort, moet, zoals dit het geval is voor alle gunstregelingen waarvoor de vennootschap een kleine vennootschap moet zijn, gekeken worden of de groep (of het consortium) klein dan wel groot is. Als deze groot is, zal de vennootschap voor fiscale doeleinden ook toch groot zijn en daardoor het nieuwe verlaagd tarief niet kunnen toepassen.
Deze regel moet toegepast worden volgens de fiscale methode, waarbij geen rekening gehouden wordt met de zevende paragraaf van artikel 15 W.Venn. (volgens dit artikel moeten sommige vennootschappen toch niet geconsolideerd bekeken worden, ook al behoren zij tot een groep/consortium).

Aangepaste voorwaarde: minimumbezoldiging

De vennootschap moet aan minstens één bedrijfsleider een bezoldiging uitkeren ten laste van het resultaat van het belastbaar tijdperk die:
- ofwel, minstens 45.000 euro bedraagt (voorheen gold hier 36.000 euro);
- ofwel, als deze bezoldiging lager is dan 45.000 euro, minstens even hoog is als het belastbaar inkomen van de vennootschap voor dat boekjaar (deze regel bestaat ook in de oude regeling).

Opmerking: alle vormen van bezoldiging
Zowel in de oude regeling van het verlaagd opklimmend vennootschapstarief als in de nieuwe regeling van het verlaagd tarief van 20%, komen alle vormen van bezoldiging in aanmerking, onder andere: gewone maandelijkse bezoldigingen, voordelen in natura, geherkwalificeerde huur, tantièmes, enz.
Hier telt enkel dat deze bezoldigingen ten laste moeten vallen van het resultaat van het belastbaar tijdperk.

Minimumbezoldiging: bedrijfsleider moet natuurlijk persoon zijn

Zowel in de oude regeling van het verlaagd opklimmend vennootschapstarief als in de nieuwe regeling van het verlaagd tarief van 20% moet de bedrijfsleider aan wie de minimumbezoldiging betaald wordt, een natuurlijk persoon zijn.

Een bedrijfsleider-vennootschap komt hiervoor dus niet in aanmerking.
Bedenking: dit kan vooral problemen geven in groepsstructuren waar vele bedrijfsleidersmandaten worden waargenomen door andere vennootschappen.

Hoe de minimumbezoldiging berekenen als deze lager is dan 45.000 euro?

Als de bezoldiging minstens 45.000 euro bedraagt, stelt zich dus geen probleem.
Als de bezoldiging lager is dan 45.000 euro, moet ze minstens even hoog zijn als het belastbaar inkomen van de vennootschap voor dat boekjaar. Deze regel bestond ook in de oude regeling en is niet gewijzigd in haar concrete toepassing.

Om te weten hoeveel bezoldiging u moet betalen om in aanmerking te komen voor het verlaagd tarief, maakt u de volgende berekening:

- u neemt het belastbaar inkomen van de vennootschap;
- u neemt de bezoldiging van de betreffende bedrijfsleider;
- u telt deze beide samen en deelt ze door twee: dit is de vereiste minimale bezoldiging (natuurlijk met steeds 45.000 euro als maximum).

Een eenvoudig voorbeeld:

- De bezoldiging bedraag 20.000 euro.
- Het belastbaar inkomen bedraagt 36.000 euro.
- De bezoldiging zal minstens 28.000 euro moeten bedragen, nl. 20.000 + 36.000 = 56.000 : 2 (bv. door tijdige aanpassing of door toekenning van een tantième door de algemene vergadering).
- Dit klopt, want als de bezoldiging verhoogd wordt met 8.000 euro tot 28.000 euro, geeft dit voor de vennootschap een extra kost van 8.000 euro, waardoor het belastbaar inkomen daalt naar 28.000 euro, en er dus voldaan is aan de voorwaarde dat de bezoldiging minstens even hoog moet zijn als het belastbaar inkomen.

Dit werd eind 2017 reeds meerdere malen vooropgesteld door onder andere de minister van Financiën en recentelijk nog eens door hem bevestigd (Integraal verslag, Kamercommissie Financiën, 6 februari 2018, nr. CRIV 54 COM 812, 7). Het komt trouwens overeen met de interpretatie onder de vroegere regeling, die – nog steeds volgens de minister van Financiën – niet gewijzigd is.

Opgepast !
Zoals vroeger moet u hierbij steeds oppassen voor een eventuele aanpassing van het belastbaar inkomen ingevolge een latere fiscale controle: als door deze aanpassing het belastbaar inkomen van de vennootschap hoger komt te liggen dan de uitgekeerde bezoldiging, zal de vennootschap alsnog het verlaagd tarief verliezen, hetgeen dan een ongewenst duur neveneffect van de controle zal betekenen.

Minimumbezoldiging 45.000: is dit een aanzienlijke verstrenging ?

Wellicht is ook hier voor vele vennootschappen enige nuance aan de orde.

Enkele voorbeelden:

- Een vennootschap die onder de oude regeling reeds 45.000 euro of meer bezoldiging toekende, zal ook het nieuwe verlaagd tarief mogen toepassen zonder dat zij de bezoldiging moet verhogen.

- Een vennootschap die er elk jaar voor zorgt dat de bezoldiging minstens even hoog is als haar belastbaar inkomen (bv. door de toekenning van een tantième of een aangepaste verwerking van de voordelen van alle aard), zal deze tactiek verder kunnen toepassen.
- Een vennootschap die onder de oude regeling geen bezoldiging toekende, had onder de oude regeling ook geen recht op het verlaagd opklimmend tarief. Bij haar zal het tarief sowieso dalen van 33,99% naar 29,58% (eerste fase) resp. 25% (tweede fase).

Als een vennootschap onder de oude regeling elk jaar een bezoldiging toekende van precies 36.000 euro, zal ze moeten overwegen wat voor haar de beste oplossing is:

- ofwel, de bezoldiging verhogen, waardoor:
    - enerzijds, de vennootschap een extra aftrekbare kost heeft en zij op de eerste 100.000 euro belastbaar inkomen het tarief van 20,4% kan toepassen (i.p.v. 29,58% resp. 25%)(en in voorkomend geval ook extra aftrekbare stortingen in de IPT/groepsverzekering kan doen),
    - maar anderzijds, de bedrijfsleider meer personenbelasting en sociale bijdragen zal betalen.
- ofwel, de bezoldiging niet verhogen, waardoor zij op de eerste 100.000 euro belastbaar inkomen het tarief van 29,58% (eerste fase) resp. 25% (tweede fase) zal moeten toepassen.

Minimumbezoldiging 45.000: uitzondering voor startende vennootschappen

Voor startende vennootschappen bestaat een uitzondering: zij moeten niet voldoen aan deze voorwaarde gedurende de eerste vier belastbare tijdperken vanaf de oprichting.

Opgepast !
Deze uitzondering moet voor de praktijk sterk genuanceerd worden. Immers, als de activiteit van de pas opgerichte vennootschap bestaat uit de voortzetting van een werkzaamheid die voorheen werd uitgeoefend door een natuurlijke persoon of een andere rechtspersoon, wordt de vennootschap geacht te zijn opgericht op het ogenblik van de eerste inschrijving in de KBO door die natuurlijke persoon resp. van de oprichting van die andere rechtspersoon.

Concreet betekent dit bijvoorbeeld:

- dat de activiteit van de pas opgerichte vennootschap een nieuwe activiteit moet zijn of een activiteit die nog geen vier jaar voordien werd uitgeoefend;
- dat een overgenomen activiteit (bv. quasi-inbreng, voorzetting, overname van een derde, enz.) die reeds langer dan vier jaar bestaat, ertoe leidt dat deze uitzondering niet zal spelen.

Toekomst: dividend i.p.v. bezoldiging ?

Wat is nu het interessantste: bezoldiging uithalen of optimaliseren met dividenden ?
Het antwoord op deze vraag zal afhangen van de gezamenlijke beoordeling van meerdere (kwantitatieve en kwalitatieve) factoren.

De belastingberekening op zich zal in steeds meer gevallen in het voordeel zijn van de uitkering van dividenden. De kostprijs van een dividend kan immers aanzienlijk dalen.

Enkele cijfers:

NETTO BELASTINGDRUK DIVIDEND VVPRbis	**29,58% VenB**		**20,4% VenB**	
	30% RV	**15% RV (VVPRbis)**	**30% RV**	**15% RV (VVPRbis)**
Winst vóór belastingen	100,00	100	100	100
- Vennootschapsbelasting	-29,58	-29,58	-20,4	-20,4
Winst na belastingen	**70,42**	**70,42**	**79,60**	**79,60**
- Roerende voorheffing	-21,13	-10,56	-23,88	-11,94
Netto dividend	**49,29**	**59,86**	**55,72**	**67,66**
Fiscale druk	**50,71%**	**40,14%**	**44,28%**	**32,34%**

NETTO BELASTINGDRUK DIVIDEND LIQUIDATIERESERVE	**29,58% VenB**			**20,4% VenB**		
	uitkering < 5 jr	**uitkering > 5 jr**	**uitkering vereffening**	**uitkering < 5 jr**	**uitkering > 5 jr**	**uitkering vereffening**
Winst vóór belastingen	100,00	100	100	100	100	100
- Vennootschapsbelasting	-29,58	-29,58	-29,58	-20,4	-20,4	-20,4
- 10% aanslag liquidatiereserve	-6,40	-6,40	-6,40	-7,24	-7,24	-7,24
Winst na belastingen	**64,02**	**64,02**	**64,02**	**72,36**	**72,36**	**72,36**
- Roerende voorheffing	-12,80	-3,20	0,00	-14,47	-3,62	0
Netto dividend	**51,22**	**60,82**	**64,02**	**57,89**	**68,74**	**72,36**
Fiscale druk	**48,78%**	**39,18%**	**35,98%**	**42,11%**	**31,26%**	**27,64%**

Opmerking
In geval van vereffening wordt de rekening voor de liquidatiereserves nog goedkoper omdat de extra 5% roerende voorheffing op het uitgekeerde dividend niet moet betaald worden.

Opmerking
Er speelt hier een belangrijk verschil in timing:

- Bezoldigingen worden doorgaans maandelijks uitgekeerd.
- VVPRbis-dividenden aan 15% worden (na het verloop van de geldende eerste wachttermijn) uitgekeerd door de gewone algemene vergadering (dus doorgaans vijf of zes maanden na het einde van het boekjaar waarop ze betrekking hebben).
- Dividenden uit een liquidatiereserve kunnen maar aan het goedkoopste tarief uitgekeerd worden na een wachttermijn van vijf jaar.

Mogelijks moet u dit in een concreet dossier verder nuanceren, bijvoorbeeld als er grote premies in een IPT/groepsverzekeringscontract gestort kunnen worden (hetgeen niet meer kan als de bezoldiging “vervangen” wordt door een dividend) (premies 100% aftrekbaar binnen de 80%-regel, uitkering aan 10% indien op juiste tijdstip, weliswaar kosten bij instap en uitkering). U zal voor elk concreet dossier moeten nagaan welke optimalisatie de interessantste is.

Opgepast !
Er moeten bij deze optimalisatie-oefening ook andere factoren in rekening gebracht worden, zoals bijvoorbeeld:

- Cashplanning.
  Bv. zal de bedrijfsleider privé over voldoende courante cash kunnen beschikken als hij/zij enkele jaren moet wachten op de uitkering van een liquidatiereserve ?
  Bv. Kan de bedrijfsleider een tijdelijk privaat cashtekort overbruggen met een vastklikkapitaal of een tegoed op rekening-courant ?
- Gewaarborgd inkomen.
  Als de bezoldiging daalt, moet de verzekering gewaarborgd inkomen in voorkomend geval aangepast worden, met een daling van de dekking tot gevolg. Is dit wenselijk ? Kan dit opgelost worden door bijvoorbeeld een omzetverzekering in de vennootschap af te sluiten ?

<u>Winst voor aanslagjaar 2018 zo laag mogelijk ?</u>

Op het ogenblik van de publicatie van deze tekst bent u wellicht bezig met de afsluiting van de boekjaren 2017 die samenvallen met het kalenderjaar 2017. Deze vallen nog onder de oude regeling.

Daarnaast zijn er vele vennootschappen met zogenaamde gebroken boekjaren. Voor een aantal ervan is het lopende boekjaar verbonden aan aanslagjaar 2018 (bijvoorbeeld een boekjaar dat eindigt op 30 juni 2018 of 30 september 2018 of 30 december 2018).

Voor beide situaties (afsluiting afgelopen boekjaar, optimalisatie voor lopende boekjaar) zal het veelal aangeraden zijn om het belastbaar inkomen van de vennootschap voor aanslagjaar 2018 zo laag mogelijk te houden. Het tarief voor aanslagjaar 2018 zal immers hoger zijn dan dat van aanslagjaar 2019. En dus zal de belastingbesparing voor bijvoorbeeld aftrekbare kosten groter zijn voor aanslagjaar 2018.

Enkele voorbeelden maken dit duidelijk.
De hypothese is bij deze voorbeelden steeds: 2017 vs. 2018 waarbij het boekjaar samenvalt met het kalenderjaar.

Voorbeeld 1:
- Verlaagd tarief - Belastbaar (2017/2018): 20.000 euro.
- Extra kost van 10.000 euro: 2017 of 2018 ?
- Minder belasting:
    - 2017: aan 24,9775% = **2.497,75** euro.
    - 2018: aan 20,40% = **2.040,00** euro.

Voorbeeld 2:
- Verlaagd tarief - Belastbaar (2017/2018): 80.000 euro.
- Extra kost van 25.000 euro: 2017 of 2018 ?
- Minder belasting:
    - 2017: aan 31,93% = **7.982,50** euro.
    - 2018: aan 20,40% = **5.100,00** euro.

Voorbeeld 3:
- Verlaagd tarief - Belastbaar (2017/2018): 250.000 euro.
- Extra kost van 80.000 euro: 2017 of 2018 ?
- Minder belasting:
    - 2017: aan 35,535% = **28.428,00** euro.
    - 2018: aan 29,58% = **23.664,00** euro.

Voorbeeld 4:
- Geen verlaagd tarief - Belastbaar (2017/2018): 20.000 euro.
- Extra kost van 10.000 euro: 2017 of 2018 ?
- Minder belasting:
    - 2017: aan 33,99% = **3.399,00** euro.
    - 2018: aan 29,58% = **2.958,00** euro.

Voorbeeld 5:
- Geen verlaagd tarief - Belastbaar (2017/2018): 80.000 euro.
- Extra kost van 25.000 euro: 2017 of 2018 ?
- Minder belasting:
    - 2017: aan 33,99% = **8.497,50** euro.
    - 2018: aan 29,58% = **7.395,00** euro.

Voorbeeld 6:
- Geen verlaagd tarief - Belastbaar (2017/2018): 250.000 euro.
- Extra kost van 80.000 euro: 2017 of 2018 ?
- Minder belasting:
    - 2017: aan 33,99% = **27.192,00** euro.
    - 2018: aan 29,58% = **23.664,00** euro.

Enkele tips voor een dergelijke optimalisatie zijn bijvoorbeeld:

- Een extra premie in de IPT/groepsverzekering voor het einde van het boekjaar.
- De betaling van een vooruitbetaalde huur voor het einde van het boekjaar.
- Uitkering van tantièmes op de algemene vergadering.
- De optimale verwerking van de afschrijvingen (bijvoorbeeld: degressief, bijkomende kosten, afschrijvingstermijn, enz.).
- De aanleg van voorzieningen.
- Het boeken van dubieuze debiteuren.
- Een optimale voorraadwaardering.
- Meer algemeen: een optimaal (niet-)gebruik van de overlopende rekeningen (bv. onmiddellijke integrale aftrek van verzekeringspremies en andere kosten, maximaal gebruik van te ontvangen facturen, toe te rekenen kosten, over te dragen inkomsten).
- Toekenning van interesten op credit rekening-courant.
- Optimale keuze tussen notionele interestaftrek enerzijds en investeringsaftrek en investeringsreserve anderzijds.
- Optimale verwerking van de voordelen van alle aard.
- Toekenning van auteursrechten.
- Kosten eigen aan de werkgever optimaliseren.

Hervorming vennootschapsbelasting
Tarief toch nog het oude …
Gespreide taxatie, investeringsreserve, voorzieningen, e.a.
(03/2018)

Situering

Een vennootschap zou in de verleiding kunnen komen om belastbaar inkomen uit te stellen naar een later belastbaar tijdperk, om dit inkomen alzo aan een lager tarief te kunnen laten belasten. Om dit te vermijden, wordt een antimisbruikbepaling ingeschreven in de wet.

Nieuw (1): gespreide taxatie van meerwaarden

Indien een vennootschap:
- de gespreide taxatie vraagt voor een meerwaarde,
- maar uiteindelijk belast wordt na verloop van de herbeleggingstermijn bij gebrek aan voldoende en tijdige herbelegging,
- of spontaan laat taxeren voor het einde van de herbeleggingstermijn,
- waardoor de meerwaarde op dat ogenblik alsnog (volledig/saldo) belast wordt,

zal het tarief van de vennootschapsbelasting datgene zijn dat gold in het jaar waarin de meerwaarde gerealiseerd werd (en niet dat van het jaar waarin de meerwaarde uiteindelijk belast wordt).

Nieuw (2): ook voor andere situaties

Een gelijkaardige regeling geldt voor:
- meerwaarden op zogenaamde bedrijfsvoertuigen (bv. vrachtwagen, autobus);
- meerwaarden op binnenschepen;
- voorzieningen voor risico's en kosten;
- investeringsreserves.

Inwerkingtreding

Deze regel is van toepassing op vrijstellingen aangelegd in een belastbaar tijdperk dat ten vroegste op 1 januari 2017 en ten laatste op 30 december 2020 afsluit.

Het toepasselijke tarief zal zijn:
- 33,99% als de aanleg plaatsvond voor aanslagjaar 2018 of vroeger;
- 29,58% als de aanleg plaatsvond voor aanslagjaar 2019 of later.

Opmerking
Het boekjaar waarin de vrijstelling werd aangelegd, is hier dus van primordiaal belang. Voorbeeld: een gespreide taxatie of voorziening aangelegd in het boekjaar dat afsloot op 31 december 2016, valt niet onder deze nieuwe regeling.

Verlaagd tarief vennootschap
Niet te veel aandelen bezitten
Hoe aandelen waarderen?
_____ (11/2014)

Situering

Om het verlaagd vennootschapstarief te kunnen toepassen, moet een vennootschap voldoen aan een zestal voorwaarden. Eén daarvan stelt dat de vennootschap niet te veel aandelen mag bezitten op de laatste dag van het belastbaar tijdperk.

“Niet te veel” aandelen betekent dan: de beleggingswaarde van de aandelen mag niet meer bedragen dan de helft van:

- ofwel, het gestort kapitaal verhoogd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden,
- ofwel, de gerevaloriseerde waarde van het gestort kapitaal (deze laatste hypothese is vooral van belang bij vennootschappen met belangrijke verliezen of ook bij oude vennootschappen, d.i. van vóór 1950).

Deze bedragen moeten beoordeeld worden op de laatste dag van het boekjaar.

Daarbij gaat het zowel om de aandelen die als financieel vast actief worden aangehouden als om de aandelen die als geldbelegging worden aangehouden. Evenwel moeten aandelen die minstens 75 % vertegenwoordigen van hun vennootschap, niet meegeteld worden bij de beoordeling.

Hierbij rijst ook de vraag voor welke waarde deze aandelen in rekening moeten gebracht worden bij de beoordeling van de voorwaarde. Met andere woorden: wat is de concrete betekenis van de term “beleggingswaarde”? Is dit de aanschaffingsprijs of moet er rekening gehouden worden met geboekte en/of latente waardevermeerderingen resp. waardeverminderingen?

Standpunt fiscus

Het standpunt van de fiscus is al jaar en dag dat enkel de aanschaffingsprijs telt en dat deze moet gebruikt worden bij de beoordeling van de genoemde limiet (ComIB 1992 215/16).

Hof van beroep Gent 29 april 2014

Het hof van beroep te Gent volgt het standpunt van de fiscus: voor de berekening telt de oorspronkelijke aanschaffingsprijs, zonder waardecorrecties. Dit in tegenstelling tot de rechtbank van eerste aanleg te Gent (vonnis *d.d.* 7 februari 2012), die de belastingplichtige in het gelijk stelde.

Concreet

Voor de praktijk betekent dit arrest dat, enerzijds, waardeverminderingen niet in rekening mogen gebracht worden (wat nadelig is voor de vennootschap omdat een hogere waarde dan de boekwaarde telt).

Anderzijds betekent dit ook dat de fiscus ook niet een “actuele hogere waarde” (bv. een latente meerwaarde, een hogere intrinsieke waarde op basis van eigen vermogen, een hogere beurskoers, enz.) kan vooropstellen om een hogere waarde te gebruiken bij de berekening (wat dan weer voordeliger kan uitvallen voor de vennootschap).

Opmerking
Als de aandelen een aanzienlijk lagere waarde hebben dan de aanschaffingswaarde en u kan deze aandelen persoonlijk kopen van uw vennootschap (herinner: de situatie wordt beoordeeld op de laatste dag van het boekjaar), kan dit in voorkomend geval een praktische oplossing bieden voor de betreffende problematiek.

Verlaagd tarief vennootschapsbelasting
Financiële vennootschap
_____ (09/2016)

Situering

Om het verlaagd tarief van de vennootschapsbelasting te kunnen toepassen moet een vennootschap aan meerdere voorwaarden voldoen (conform artikel 215 WIB 1992).
Eén daarvan luidt dat de vennootschap niet te veel aandelen mag bezitten:

- De beleggingswaarde van de aandelen mag niet meer bedragen dan 50% van:
    - ofwel, de som van het gestort kapitaal, de belaste reserves en de geboekte meerwaarden,
    - ofwel, de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal.
- Daarbij moet geen rekening gehouden worden met de aandelen die meer dan 75% vertegenwoordigen van alle aandelen van de vennootschap die deze aandelen heeft uitgegeven.
- De beoordeling gebeurt op de laatste dag van het belastbaar tijdperk.

Parl. Vraag dd. 2 februari 2016 (Vr. en Antw. Kamer 2015-16, nr. 54-068, 291)

Aan de minister van Financiën werd gevraagd of het begrip “belaste reserves” duidt op de boekhoudkundige dan wel op de fiscale reserves.

Volgens de minister gaat het om de belaste reserve in hun fiscale betekenis, nl. de belaste reserves die voorkomen in de opgave 328R, dus met inbegrip van de belaste voorzieningen, de belaste waardeverminderingen, de afschrijvingsexcedenten, enz.

Belastingvrije reserves
Tijdelijke taxatie aan laag tarief
_____ (03/2021)

Situering

Heel wat vennootschappen beschikken over belastingvrije reserves. Deze hebben als essentieel fiscaal kenmerk dat ze tijdelijk zijn:

- Ze zijn vrijgesteld onder naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde (geboekt zijn en blijven onder een afzonderlijke rekening van het passief).
- Ze worden belast van zodra en in de mate dat niet meer voldaan is aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde.
- Dit zal uiterlijk het geval zijn bij de vereffening van de vennootschap.

Nieuw

Een vennootschap krijgt tijdelijk de keuze om spontaan oude belastingvrije reserves te laten belasten aan een gunsttarief (art. 519ter WIB 1992).

Dit gebeurt door niet meer te voldoen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde (overdracht naar belaste reserves, uitkering aan de aandeelhouders, vereffening van de vennootschap).

De keuze voor de toepassing van het bijzondere verlaagde tarief is volledig facultatief en wordt gemaakt door invulling van de betreffende bedragen in de daartoe bestemde rubrieken (blijkbaar kan een vennootschap er ook voor kiezen om een gedeelte van de belastingvrije reserves te onderwerpen aan dit regime).

Bron: wet van 25 december 2017 (*BS* 29 december 2017); wet van 30 juli 2018 (*BS* 10 augustus 2018); circulaire 2019/C/24 van 19 maart 2019; wet van 2 mei 2019 (*BS* 15 mei 2019).; parl. vraag nr. 103 van 2 december 2019, Vr. en Antw. Kamer 2019-20, nr. 55-0009, p. 114).

Welke belastingvrije reserves komen hiervoor in aanmerking ?

Volgende opnemingen komen in aanmerking voor het gunsttarief:

- de investeringsreserve aangelegd in aanslagjaar 1982 (art. 519ter §1, 1° WIB 1992);

- de investeringsreserve van art. 194quater WIB 1992 (die kon aangelegd worden in functie van de winst van de vennootschap en door het Zomerakkoord afgeschaft werd) gevormd in een belastbaar tijdperk dat afsloot vóór 1 januari 2017, waarvoor de investeringstermijn is verstreken, waarvoor correct werd geherinvesteerd en waarvoor de minimum bezitsduur van de herinvesteringen verstreken is;

- de 20% kostenaftrek boven de 100% (190bis WIB 1992) voor:
    - door de werkgever georganiseerd collectief vervoer voor woonwerkverkeer art. 64ter, eerste lid, 1° WIB 1992);
    - beveiligingskosten (art. 64ter, eerste lid, 2° WIB 1992);
    - fietsgebruik voor woonwerkverkeer (art. 64ter, eerste lid, 3° WIB 1992);
    - elektrische voertuigen (art. 198bis, eerste lid, 1° a) WIB 1992);
    - voor alle vier geldt een beperking tot de bedragen die bestonden op het einde van het laatste belastbare tijdperk dat afgesloten is vóór 1 januari 2017.

- vrijstellingen waarvoor niet meer is voldaan aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde:
    - verricht op verwezenlijkte meerwaarden, andere dan:
        - een meerwaarde op zgn. bedrijfsvoertuigen (art. 44bis WIB 1992),
        - een gespreide taxatie (art. 47 WIB 1992),
        - een meerwaarde op binnenschepen voor de commerciële vaart (art. 44ter WIB 1992),
        - of een meerwaarde op zeeschepen (art. 122 §2 van de programmawet van 2 augustus 2002),
    - die zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 190, eerste tot derde lid WIB 1992 (= onaantastbaarheidsvoorwaarde),
    - en die niet hoger zijn dan het totale bedrag van die meerwaarden die bestonden op het einde van het laatste belastbare tijdperk dat afgesloten is vóór 1 januari 2017.

Aldus komen onder andere ook de volgende belastingvrije reserves in aanmerking:

- het monetair gedeelte van vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden (art. 44 §1, 2° WIB 1992);
- de “oude” gedwongen meerwaarden van art. 35 WIB 1964;
- de “oude” meerwaarden van art. 36bis WIB 1964 op onroerende goederen die sedert meer dan vijf jaar verworven zijn door een vastgoedhandelaar;
- de meerwaarden uit de inbreng van één of meer bedrijfsafdelingen of takken van werkzaamheid of van een algemeenheid van goederen (art. 46 §1, eerste lid, 2° WIB 1992);
- de reserves van inschakelingsbedrijven (art. 193quater §2, derde lid WIB 1992), evenwel beperkt tot de bedragen die bestonden op het einde van het laatste belastbare tijdperk dat afgesloten is vóór 1 januari 2017;
- de vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden op aandelen van het oude artikel 36 WIB 1964 (!) (van voor de invoering van de huidige vrijstelling voor meerwaarde op aandelen).

Welke belastingvrije reserves komen hiervoor niet in aanmerking ?

Een aantal belastingvrije reserves komen niet in aanmerking om te laten taxeren aan het bijzondere verlaagde tarief.

Zoals hoger vermeld:
- Vrijstellingen waarvoor niet meer is voldaan aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde, verricht op verwezenlijkte meerwaarden:
    - op zgn. bedrijfsvoertuigen (art. 44bis WIB 1992),
    - met toepassing van de gespreide taxatie (art. 47 WIB 1992),
    - op binnenschepen voor de commerciële vaart (art. 44ter WIB 1992),
    - op zeeschepen (art. 122 §2 van de programmawet van 2 augustus 2002).
- Vrijstellingen waarvoor niet meer is voldaan aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde en die hoger zijn dan het totale bedrag van die meerwaarden die bestonden op het einde van het laatste belastbare tijdperk dat afgesloten is vóór 1 januari 2017.

Tevens komen niet in aanmerking:
- Uitgedrukte maar niet verwezenlijkte meerwaarden of als zodanig aangemerkte meerwaarden.
- Het Tax Shelter stelsel voor de productie van erkende audiovisuele werken en podiumwerken (art. 194ter en 194ter/1 WIB 1992).
- Waardeverminderingen op handelsvorderingen en voorzieningen voor risico's en kosten (art. 48 WIB 1992).
- De voorlopige vrijstelling van de winst die voortvloeit uit de homologatie van een reorganisatieplan of uit de vaststelling van een minnelijk akkoord (art. 48/1 WIB 1992).
- Kapitaalsubsidies.
- Voorzieningen voor sociaal passief aangelegd tot en met het aanslagjaar 1990 (cf. ComIB 1992 48/33 e.v.).
- Het netto-actief van een vennootschap met sociaal oogmerk of een handelsvennootschap (art. 184, vijfde en zede lid WIB 1992).
- De vrijstelling van het bedrag van de actualisering van de diamantvoorraad voor erkende diamanthandelaars (wet van 26 november 2006, *BS* 5 december 2006).

Tarief

Het tarief bedraagt in principe 15%.

Dit tarief wordt verlaagd tot 10% voor het gedeelte van de opneming dat overeenstemt met investeringen van de vennootschap verricht tijdens het belastbaar tijdperk waarin de opneming van de belastingvrije reserves wordt verricht:
- in materiële vaste activa (andere dan personenauto's en auto's voor dubbel gebruik, tenzij deze voertuigen uitsluitend gebruikt worden voor een taxidienst, voor een verhuring met bestuurder of in een erkende autorijschool voor praktisch onderricht en daartoe speciaal zijn uitgerust),
- of in immateriële vaste activa,

- die afschrijfbaar zijn,
- en die niet als herbelegging of besteding worden aangemerkt in het kader van:
    - een meerwaarde op zgn. bedrijfsvoertuigen (art. 44bis WIB 1992),
    - een gespreide taxatie (art. 47 WIB 1992),
    - een meerwaarde op binnenschepen voor de commerciële vaart (art. 44ter WIB 1992),
    - de aftrek voor innovatie-inkomsten (art. 205/4, §5 WIB 1992),
    - of een meerwaarde op zeeschepen (art. 122 §2 van de programmawet van 2 augustus 2002).

Opmerkingen:
- Het maakt niet uit of de belastingvrije reserves effectief uitgekeerd worden dan wel eenvoudig overgeboekt worden.
- De vaste activa waarin wordt geïnvesteerd, moeten niet nieuw zijn.

Keuze

De toepassing van het bijzondere verlaagde tarief is volledig facultatief: de keuze wordt gemaakt in de belastingaangifte, waarbij het bedrag van de opnemingen in de daartoe voorziene rubrieken wordt vermeld. De vennootschap kan er dus voor kiezen om de opneming te laten belasten volgens het gewone regime (bv. om er aftrekposten op toe te passen).

Minimale belastbare grondslag en minimale heffing voor dat belastbaar tijdperk

Als een vennootschap ervoor kiest om dergelijke reserves spontaan belastbaar te maken aan het bijzondere tarief, zal zij deze belasting steeds verschuldigd zijn:
- er kunnen op dit belastbaar bedrag geen fiscale aftrekken worden toegepast (giften, DBI, notionele interestaftrek, investeringsaftrek, vorige verliezen, verliezen van het boekjaar zelf, enz.);
- er is geen verrekening mogelijk met deze heffing van voorheffingen, FBB of belastingkrediet.

Voorafbetalingen

Deze bijzondere taxatie is onderworpen aan het stelsel van de voorafbetalingen.

Opmerking: in voorkomend geval betekent dit dat, om in orde te zijn met de voorafbetalingen, de beslissing tot belastbaarstelling op tijd moet genomen worden zodat passende voorafbetalingen kunnen gedaan worden voor bijvoorbeeld de eerste of tweede voorafbetaling van het betreffende boekjaar.

Inwerkingtreding

De vennootschap kan deze spontane taxatie toepassen voor aanslagjaar 2021, verbonden aan een boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2020, en/of voor aanslagjaar 2022.

Het gunsttarief kan enkel toegepast worden op belastingvrije reserves die verbonden zijn aan een belastbaar tijdperk dat afgesloten is vóór 1 januari 2017.

Opmerking
Deze maatregel geldt dus niet voor aanslagjaar 2019 of 2020.
Toch kan het relevant zijn om hiermee rekening te houden bij de fiscale optimalisatie van deze aanslagjaren. Bijvoorbeeld:

- Geplande spontane belastbaarstellingen uitstellen tot aanslagjaar 2021 of 2022.
- Toch reeds belastbaar stellen in aanslagjaar 2019 of 2020, bijvoorbeeld als er fiscale verliezen zijn die u daarmee wil wegwerken.
  Opgepast: dit laatste is niet mogelijk voor de investeringsreserve van artikel 194quater WIB 1992: als die belastbaar wordt, kan u daarop geen aftrekken toepassen, ook niet van de verliezen van het boekjaar zelf (art. 207 WIB 1992).

Algemeen: doen of niet doen ?

Een vennootschap zal voor aanslagjaar 2021 resp. 2022 moeten overwegen of het zinvol is om dit regime toe te passen op een deel of het geheel van de in aanmerking komende belastingvrije reserves.

Enkele argumenten die kunnen spelen, zijn:

- Als de vennootschap deze belastingvrije reserves in een later jaar moet belasten, normaliter uiterlijk bij de vereffening, zal dit aan het normale tarief gebeuren. Deze regeling biedt dus een mogelijkheid tot goedkopere taxatie als bijvoorbeeld een vereffening gepland is in de min of meer nabije toekomst. Natuurlijk moet u dit relativeren als uw vennootschap pas binnen een lange periode zal vereffend worden en a fortiori als ze geen enkele vooruitzicht heeft om vereffend te worden, waardoor deze belastingvrije reserves nog “vele jaren” de facto niet zullen belast worden (een actuariële berekening kan hier in voorkomend geval nuttig zijn).

- Als u in de nabije of verdere toekomst verwacht nog verliezen te maken, kan u deze belastingvrije reserves opnemen en afzetten tegen deze verliezen waardoor er op deze reserves helemaal geen belasting zal moeten betaald worden. Dan is het natuurlijk niet zinvol nu spontaan te kiezen om er wél belastingen op te betalen. Opmerking: dit geldt niet voor de investeringsreserve van art. 194quater WIB 1992 (zie verder in deze tekst).

- U kan uw keuze om belastingvrije reserves op te nemen in aanslagjaar 2021 en/of 2022 laten beïnvloeden door de nuttige investeringen (om het tarief van 10% te mogen toepassen) die u voor beide jaren plant.

Specifiek: investeringsreserve: doen of niet doen ?

Specifiek voor de investeringsreserve moet u er rekening mee houden dat een latere opneming (uiterlijk bij de vereffening) steeds leidt tot belastbaarheid. Op dit bedrag kunnen immers geen aftrekposten worden toegepast waardoor u er steeds belastingen op betaalt. Dit zal gebeuren aan het gewone vennootschapstarief.

Dit kan een extra argument zijn om in aanslagjaar 2021 en/of 2022 te kiezen voor de opneming van deze investeringsreserve om deze te laten belasten aan een laag tarief.

[extra tip:

- **15% VB + liquidatiereserve/vvprbis = winst uithalen aan 26 à 28%;**
- **10% VB + liquidatiereserve/vvprbis = winst uithalen aan 22 à 24%;**
- **10% VB + liquidatiereserve vereffening = winst uithalen aan ca. 18%.]**

Opneming van belastingvrije reserves
Tarief van 15% of 10%
Enkel voor oude reserves !
_____ (05/2021)

Situering

Voor de aanslagjaren 2021 en 2022 kan een vennootschap ervoor kiezen om bepaalde belastingvrije reserves spontaan te laten taxeren aan 15% of 10% (i.g.v. voldoende juiste investeringen).

De twee wellicht meest voorkomende voorbeelden hiervan zijn:
- de investeringsreserve van art. 194quater WIB 1992 (die kon aangelegd worden in functie van de winst van de vennootschap en door het Zomerakkoord afgeschaft werd);
- de 20% kostenaftrek boven de 100% (190bis WIB 1992) voor:
    - door de werkgever georganiseerd collectief vervoer voor woonwerkverkeer art. 64ter, eerste lid, 1° WIB 1992);
    - beveiligingskosten (art. 64ter, eerste lid, 2° WIB 1992);
    - fietsgebruik voor woonwerkverkeer (art. 64ter, eerste lid, 3° WIB 1992);
    - elektrische voertuigen (art. 198bis, eerste lid, 1° a) WIB 1992).

Opgepast: enkel oude belastingvrije reserves

U mag bij de beoordeling, optimalisatie en toepassing van deze maatregel niet uit het oog verliezen dat enkel “oudere” belastingvrije reserves in aanmerking komen voor deze maatregel.

Bijvoorbeeld:
- De investeringsreserve moet gevormd zijn in een belastbaar tijdperk dat afsloot vóór 1 januari 2017, waarvoor de investeringstermijn is verstreken, waarvoor correct werd geherinvesteerd en waarvoor de minimum bezitsduur van de herinvesteringen verstreken is.
- Voor alle vier de gevallen van 120% aftrek geldt een beperking tot de bedragen die bestonden op het einde van het laatste belastbare tijdperk dat afgesloten is vóór 1 januari 2017.

Besluit: u moet steeds de werking in de tijd verifiëren en een passende historische analyse maken van de belastingvrije reserves die u aan het tarief van 15% of 10% wil laten taxeren.

Voorafbetalingen
Optimalisatie vierde voorafbetaling
_____ (11/2021)

Situering

Op het einde van een boekjaar moet een vennootschap:
- beoordelen of er voldoende voorafbetalingen hebben plaatsgevonden om een vermeerdering wegens onvoldoende voorafbetalingen te vermijden;
- beslissen om al dan niet nog bijkomend vooraf te betalen voor de zogenaamde vierde voorafbetaling.

Wat aanslagjaar 2022 betreft:
- gaat het voor een boekjaar-kalenderjaar om de betaling die uiterlijk moet plaatsvinden op 20 december 2021;
- gaat het voor een gebroken boekjaar om boekjaren die afsluiten in de loop van 2022 (maar vóór 31 december 2022).

Op dat ogenblik doen zich verschillende mogelijkheden voor.
Wij bespreken de meest voorkomende gevallen.

Bij het nemen van een beslissing over de vierde voorafbetaling zullen heel wat elementen kunnen spelen, zoals bijvoorbeeld:
- Het tarief van de vermeerdering bedraagt 6,75% en deze vermeerdering is een niet-aftrekbare kost; dit maakt de nettokost ervan zeer hoog.
- Mogelijks heeft de vennootschap liquiditeiten die zij niet nodig heeft en die ook niets opbrengen; zij kan deze eventueel gebruiken om de dure vermeerdering te vermijden (zie verder voor concrete voorbeelden).
- Het is ook mogelijk, om uiteenlopende redenen, dat een vennootschap bewust kiest om niet vooraf te betalen
- Anderen willen dan weer ten allen prijze elke vermeerdering vermijden.
- Enz.

Algemene bedenking: lenen ?
- Omdat de vermeerdering 6,75% bedraagt, die bovendien fiscaal niet aftrekbaar is, moet in voorkomend geval steeds overwogen of een lening voor de voorafbetalingen aan de orde is: de kost ervan is heel wat goedkoper dan de vermeerdering en de interesten zijn ook nog eens aftrekbaar voor de vennootschap.
- Dit moet in elk dossier afzonderlijk beoordeeld worden; voor sommige vennootschappen kan het zijn dat een lening, om uiteenlopende redenen, niet wenselijk of mogelijk is.

De vennootschap heeft geen winst.

Dan is er toch geen vennootschapsbelasting verschuldigd ?

Opgepast !
In een aantal situaties moet een vennootschap, ondanks het feit dat ze verlies draait, toch vennootschapsbelasting betalen. Er is weliswaar een boekhoudkundig verlies, maar fiscaal is er toch een belastbaar inkomen dat onderworpen is aan de regels van de verplichte voorafbetalingen.

Enkele voorbeelden:
- Door aanzienlijke verworpen uitgaven is er wel een belastbaar inkomen.
- De vennootschap kent een aantal elementen die een zogenaamde minimale belastbare basis vormen, zoals bijvoorbeeld:
    - 40% of 17% van de voordelen van alle aard van personenwagens;
    - de overboeking van een belastingvrije investeringsreserve;
    - ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen (bv. een gratis lening);
    - specifiek voor aanslagjaar 2022: de taxatie van bepaalde belastingvrije reserves aan 10/15%; aanslagjaar 2022 is immer het laatste jaar waarin u deze belastingvrije reserves kan laten taxeren aan het gunsttarief.

Mogelijke oplossingen: zie verder onder de titel “De vennootschap moet vennootschapsbelasting betalen en heeft nog geen voorafbetalingen gedaan”.

De vennootschap heeft reeds voldoende voorafbetaald om geen vermeerdering te moeten ondergaan.

In dat geval is natuurlijk geen bijkomende voorafbetaling meer nodig.

Hiervoor is niet altijd vereist dat “alle” verschuldigde vennootschapsbelasting betaald is bij wijze van voorafbetalingen, bijvoorbeeld:
- Een eerste voorafbetaling van 75% van de uiteindelijk verschuldigde vennootschapsbelasting volstaat om een vermeerdering te vermijden.
- De vennootschapsbelasting op de aanleg van liquidatiereserves moet niet voorafbetaald worden.

Opgepast !
Houd ook hier rekening met het hoger vermelde gegeven dat de vennootschapsbelasting die onderworpen is aan voorafbetalingen, vaak hoger ligt dan eerst gedacht omwille van een aantal extracomptabele gegevens.

Opmerking: sommige belastingplichtigen houden er niet van om achteraf te moeten “bijbetalen”, zelfs als dit gebeurt zonder enige sanctie zoals de vermeerdering wegens onvoldoende voorafbetalingen; in dat geval kan het toch aangewezen zijn om alsnog een vierde voorafbetaling te doen.

De vennootschap heeft reeds voorafbetalingen gedaan maar onvoldoende om een vermeerdering te vermijden.

Mogelijke oplossingen bij de vierde voorafbetaling:

- De vennootschap wenst geen bijkomende voorafbetaling te doen.
  In dat geval zal zij achteraf, bij ontvangst van het aanslagbiljet, doorgaans zowel een deel van de vennootschapsbelasting zelf als een vermeerdering wegens onvoldoende voorafbetaling moeten betalen.

- De vennootschap kan met een bijkomende voorafbetaling de vermeerdering vermijden en dit zonder meer vooraf te moeten betalen dan er uiteindelijk vennootschapsbelasting verschuldigd is.
  Hoeveel deze extra voorafbetaling bedraagt, zal moeten blijken uit een simulatieberekening van de voor het boekjaar verschuldigde vennootschapsbelasting.

  Bedenking: vennootschappen die liquidatiereserves aanleggen, hebben hier een streepje voor: zij kunnen ook al de 10%-heffing op de liquidatiereserve voorafbetalen die dan recht geeft op een belastingvoordeel terwijl er eigenlijk geen voorafbetalingen op moeten gebeuren. Dat de vennootschap daardoor op het aanslagbiljet minder moet bijbetalen, wordt door velen als een extra voordeel ervaren.

- Het is ook mogelijk dat een vierde voorafbetaling, waardoor alle verschuldigde vennootschapsbelasting betaald is die onderworpen is aan de verplichte voorafbetalingen, toch onvoldoende is om een vermeerdering te vermijden, nl. omdat eerdere voorafbetalingen onvoldoende groot waren.
  In dat geval zijn er ook nog meerdere oplossingen, bv.:
  - De vennootschap betaalt meer vooraf dan er uiteindelijk verschuldigd is en vermijdt daardoor een vermeerdering. In dat geval zal zij belastingen terugkrijgen (zonder enige vorm van bonificatie, die niet bestaat voor vennootschappen). Zij heeft dan eigenlijk tijdelijk gratis geld ter beschikking gesteld van de schatkist.
    Bedenking: dit kan toch een passende oplossing bieden, bv. als de vennootschap over voldoende liquiditeiten beschikt “die toch niets opbrengen”.
  - De vennootschap betaalt een extra bedrag vooraf dat ervoor zorgt dat er niets moet bijbetaald of teruggekregen worden. Dit bedrag kan berekend worden in een passende simulatie.
    Bedenking: de vennootschap moet weliswaar niets bijbetalen, maar uit de berekening zal blijken dat er wel degelijk een vermeerdering wegens onvoldoende voorafbetaling verschuldigd is, die op haar beurt mee gedekt is door de vierde voorafbetaling. Hier komt dus voor een stuk een psychologische afweging bij kijken.
  - Praktische bedenking: zoals hierboven reeds gesuggereerd, kan het voorafbetalen van de 10%-heffing op de aangelegde liquidatiereserves hier in heel wat gevallen een (deel van de) oplossing bieden.

De vennootschap moet vennootschapsbelasting betalen en heeft nog geen voorafbetalingen gedaan.

De mogelijke oplossingen bij de vierde voorafbetaling liggen grosso modo in de lijn van de vorige hypothese:

- De vennootschap wenst geen voorafbetaling te doen.
  In dat geval zal zij achteraf, bij ontvangst van het aanslagbiljet, zowel de vennootschapsbelasting zelf als een vermeerdering wegens onvoldoende voorafbetaling moeten betalen.

- Een vierde voorafbetaling, waardoor alle verschuldigde vennootschapsbelasting betaald is die onderworpen is aan de verplichte voorafbetalingen, zal onvoldoende zijn om een vermeerdering te vermijden.
  In dat geval zijn er meerdere mogelijke oplossingen, bv.:

  - De vennootschap betaalt meer vooraf dan er uiteindelijk verschuldigd is en vermijdt daardoor een vermeerdering. Concreet betekent dit dat de vennootschap een vierde voorafbetaling doet die 150% bedraagt van de verschuldigde vennootschapsbelasting (met de bonificatie van 4,5% vermijdt ze de vermeerdering: 150 x 4,5% = 6,75).
    In dat geval zal zij belastingen terugkrijgen (zonder enige vorm van bonificatie, die niet bestaat voor vennootschappen). Zij heeft dan eigenlijk tijdelijk gratis geld ter beschikking gesteld van de schatkist.

    Bedenking: dit kan toch een passende oplossing bieden, bv. als de vennootschap over voldoende liquiditeiten beschikt “die ze niet onmiddellijk nodig heeft en die toch niets opbrengen”.

  - De vennootschap betaalt een extra bedrag vooraf dat ervoor zorgt dat er niets moet bijbetaald of teruggekregen worden. Dit bedrag kan berekend worden in een passende simulatie. Concreet betekent dit, met afgeronde cijfers, dat de vennootschap een vierde voorafbetaling doet die 102,153% bedraagt van de verschuldigde vennootschapsbelasting; het bedrag van de vermeerdering zal in dit geval overeenstemmen met 2,153% van de verschuldigde belasting, nl. (100 x 6,75%) – (102,153 x 4,5%).

    Bedenking: de vennootschap moet weliswaar niets bijbetalen, maar uit de berekening zal blijken dat er wel degelijk een vermeerdering wegens onvoldoende voorafbetaling verschuldigd is, die op haar beurt mee gedekt is door de vierde voorafbetaling. Hier komt dus voor een stuk een psychologische afweging bij kijken.

  - Praktische bedenking: zoals hierboven reeds gesuggereerd, kan het voorafbetalen van de 10%-heffing op de aangelegde liquidatiereserves hier in heel wat gevallen een (deel van de) oplossing bieden.

Corona
Evenementen
Belastingkrediet voor niet-recupereerbare uitgaven
_____ (09/2022)

(indicatief en bondig)

Nieuw

Als ze het boekjaar afsluiten met verlies, kunnen vennootschappen een verrekenbaar en terugbetaalbaar belastingkrediet toepassen voor uitgaven die zij gemaakt hebben voor commerciële evenementen die uiteindelijk niet zijn kunnen doorgaan wegens overheidsmaatregelen in het kader van de coronacrisis.

Modaliteiten (indicatieve opsomming)

- Enkel voor vennootschappen.

  Niet voor natuurlijke personen of rechtspersonen onderworpen aan de rechtspersonenbelasting.

- Enkel voor commerciële evenementen: activiteiten die vanuit hun karakter beogen bij te dragen tot het actief creëren van omzet, toegevoegde waarde en directe en indirecte tewerkstelling, hetzij bij de belastingplichtige zelf, hetzij bij onderaannemers die aan de activiteit meewerken.
  Bijvoorbeeld: een theatervoorstelling voor betalende toeschouwers; een kerstmarkt; een sportmanifestatie; een filmvoorstelling.
  Niet voor bijvoorbeeld: een personeelsfeest of teambuildingactiviteit.

- Het evenement was gepland tussen 1 oktober 2021 en 28 januari 2022.

- De uitgaven mogen niet recupereerbaar zijn en moeten effectief gedaan zijn.
  Bv. kosten van communicatie- en marketingcampagne; voorschotfacturen van onderaannemers, artiesten, enz.; annulatiekosten; gemaakte personeelskosten.
  Bv. niet: enkel geboekt (en nadien kwijtgescholden).
  Bv. niet: uitgaven die geen rechtstreeks verband houden met het organiseren van een evenement (bv. uitgaven voor voeding en drank).

- Het moeten principieel aftrekbare kosten zijn.
  In geval van beperkte aftrekbaarheid komen ze enkel in dezelfde mate in aanmerking voor het belastingkrediet.
  Bv. relatiegeschenken; receptiekosten.

- Het evenement kan niet plaatsvinden omdat het ten gevolge van door de federale overheid, gewesten, gemeenschappen, provincies of gemeenten uitgevaardigde maatregelen in het kader van de COVID-19-pandemie.

- De afgelasting is definitief.
  Niet: uitgesteld.

- Gedeeltelijke annulatie (bv. kerstmarkt): belastingkrediet voor uitgaven (geheel of proportioneel) toewijsbaar aan het geannuleerde gedeelte.

- Geen belastingkrediet voor uitgaven in de mate dat deze zijn in aanmerking genomen voor het bekomen van een vrijgestelde regionale steunpremie.

  Wel belastingkrediet als een ontvangen vergoeding (bv. annulatieverzekering; steunpremie) belastbaar is.

- Tarief van het belastingkrediet: 25%.

- Het belastingkrediet is optioneel; de keuze is definitief, onherroepelijk en bindend. De vennootschap kan er ook voor kiezen om de kosten in de toekomst te recupereren via de “gewone” weg van de overgedragen verliezen.

- Bij keuze voor de toepassing van het belastingkrediet zijn de uitgaven in hun geheel niet meer aftrekbaar.

- Uitgesloten vennootschappen:
  - Vennootschap die kwalificeert als onderneming in moeilijkheden (beoordeling op de laatste dag van het belastbaar tijdperk waarin de niet-recupereerbare uitgaven zijn gedaan.
  - Vennootschap waarvan het belastbaar resultaat van het belastbaar tijdperk positief is vóór de toepassing van het belastingkrediet.
  - Vennootschap die, indien zij het belastingkrediet geniet, de norm inzake Europees toegelaten staatssteun overschrijdt (met verplichte verklaring in bijlage van de vennootschapsaangifte).

- De uitgaven moeten gedaan zijn vanaf 1 januari 2021 tijdens een belastbaar tijdperk dat verbonden is met aanslagjaar 2022.

  Kritische bedenking: wat met gebroken boekjaren ? Gelijkheidsbeginsel ?

- Een vennootschap die voor het belastingkrediet kiest, moet een verklaring voegen bij haar fiscale aangifte (met o.a. een berekening van het voordeel, om te kunnen beoordelen of het Europese grensbedrag van toegelaten staatssteun niet wordt overschreden).

Bron

- Wet van 14 februari 2022 houdende tijdelijke ondersteuningsmaatregelen ten gevolge van de COVID-19-pandemie, *BS* 25 februari 2022.
- KB van 10 mei 2022, *BS* 18 mei 2022.

Kost of investering
Optimalisatie anno 2021-2022
_____ (11/2021)

Situering

Een traditionele opvatting in de praktijk luidt:
- dat een belastingplichtige het best zoveel mogelijk in één keer aftrekt in kosten,
- en dat het dus beter is om niet als investering te boeken, want dan moet u langer wachten op het belastingvoordeel.

Is dit anno 2021-2022 altijd juist ?

Meerdere factoren beïnvloeden beoordeling !

Een kost geeft een onmiddellijke aftrek voor 100%.
Maar daar stopt het dan ook.

Daarom kan op vandaag in een aantal gevallen het verwerken als een investering fiscaal voordeliger zijn. Daarbij spelen uiteenlopende beoordelingselementen zoals bijvoorbeeld:

- Kan de investering op relatief korte termijn afgeschreven worden ?

- Kan de vennootschap een investeringsaftrek van 25% toepassen ?
  Dit element, gecombineerd met een relatief korte afschrijvingstermijn, volstaat vaak om toch te kiezen voor de verwerking als investering en niet als kost.

- Geen/minder risico op discussie met de fiscus, wat bijvoorbeeld van belang kan zijn als in een vennootschap de hoogte van het loon afgestemd wordt op het belastbaar inkomen om het verlaagd tarief van de vennootschapsbelasting te kunnen genieten.

- De mogelijkheid tot toepassing van gespreide taxatie.

- Optimalisatie van “de eerste 100.000 euro” belastbaar inkomen in functie van het verlaagd tarief van de vennootschapsbelasting (20%), in voorkomend geval gecombineerd met meer mogelijkheid tot interessante dividendpolitiek (liquidatiereserve / vvprbis).

Deze beoordeling is zeker relevant voor een aantal uitgaven waarvoor de interpretatie “kost of investering” aan de orde is.
Bv. vervanging materiaal.
Bv. grotere herstellingen of aanpassingen.

Indicatieve checklist voordelen van alle aard
_____ (08/2021)

- ☐ personenwagen 1
- ☐ personenwagen 2
- ☐ lichte vrachtwagen
- ☐ moto
- ☐ fiets (geen i.g.v. woonwerkverkeer)
- ☐ ander voertuig: . . .
- ☐ tankkaart
- ☐ (gedeelte van een) (al dan niet gemeubeld) onroerend goed (optimalisatie bij gemengd gebruik)
- ☐ één kamer
- ☐ verwarming
- ☐ elektriciteit andere dan voor verwarming
- ☐ waterverbruik
- ☐ onderhoud gebouw
- ☐ onderhoud tuin
- ☐ brandverzekering
- ☐ renteloze of goedkope lening / debetstand R/C
- ☐ lening op afbetaling
- ☐ computer (vast / mobiel)
- ☐ iPad / tablet
- ☐ gsm
- ☐ telefoon
- ☐ internetaansluiting
- ☐ telefoonabonnement (vast / mobiel)
- ☐ sociale bijdragen
- ☐ kledij
- ☐ restaurant / maaltijden
- ☐ relatiegeschenken
- ☐ representatiekosten
- ☐ eigen gebruik voorraad
- ☐ gratis of beneden kostprijs verwerven van koopwaar van de onderneming
- ☐ gratis / goedkope reizen
- ☐ huishoudelijke hulp (beter dienstencheques?)
- ☐ andere (evt. deels) privé investeringen: . . .
- ☐ andere (evt. deels) privé kosten: . . .

Voordelen in natura
Forfaitaire raming is bindend
_____ (1) (10/2007)

Situering

Voor een aantal voordelen in natura voorziet de wet zelf in een forfaitaire berekeningswijze. Dit geldt bijvoorbeeld voor (art. 18 KB/WIB 1992):

- een renteloze of goedkope lening (vanwege de eigen werkgever of vennootschap);
- het kosteloos of goedkoop wonen in een (deel van een) onroerend goed van de werkgever/vennootschap;
- verwarming en elektriciteit van een woning betaald door de werkgever/vennootschap;
- het gratis gebruiken van een wagen van de werkgever/vennootschap;
- het gratis gebruiken van een PC van de werkgever/vennootschap;
- enz.

Wat als deze forfaitaire berekening tot een op eerste zicht niet correct/verantwoord resultaat leidt (bv. ostentatief te laag t.o.v. de werkelijke waarde)?

Hof van beroep Gent 19 december 2006: forfait is bindend

In het verleden werd meermaals bevestigd dat de forfaitaire ramingen bindend zijn (bv. Rb. Antwerpen 15 december 2006).
Dit kan zowel in het voordeel als in het nadeel van de belastingplichtige zijn.

In casu ging het om een villa die eigendom was van de vennootschap van de belastingplichtige. De fiscus vond dat de forfaitaire waardering (i.f.v. het kadastraal inkomen) een belastbaar voordeel geeft dat helemaal niet in overeenstemming is met de waarde van de villa.

Het hof van beroep te Gent is formeel: de forfaitaire regels primeren indien de wetgeving een specifieke forfaitaire waardering voorziet, zelfs wanneer het bedrag lager uitvalt dan het werkelijke voordeel in hoofde van de verkrijger.

Besluit: optimalisatie is wettelijk toegelaten!

Wij kunnen niet anders dan besluiten dat de wet zelf alzo voorziet in optimalisatiemogelijkheden. U mag immers zelf een praktische werkwijze kiezen i.f.v. wat voor u fiscaal het meest interessant is.

Voordeel van alle aard
Gratis of goedkope beschikking over onroerend goed
Minister: forfait is minimum
_____ (2) (03/2016)

Situering

Indien een belastingplichtige gratis of goedkoop een onroerend goed kan gebruiken van zijn vennootschap, wordt hij daarvoor belast op een voordeel van alle aard.

Daarbij stelt zich concreet de vraag: wat is goedkoop ?
Of nog: wat als de belastingplichtige een huur betaalt "zoals een derde" (marktconform), maar deze huur lager ligt dan het forfaitair berekende voordeel van alle aard ?

Minister van Financiën: forfaitair voordeel is altijd het minimum

De minister van Financiën heeft zich uitgesproken over een dergelijk geval (parl. vr. nr. 445 dd. 3 juli 2015, Van Biesen, QRVA 54, 049, 260).

Een belastingplichtige betaalt per hypothese aan zijn vennootschap, voor het gebruik van een onroerend goed, een marktconforme huur. Moet er dan nog een voordeel van alle aard belast worden ?

De Minister bevestigt het traditionele standpunt van de fiscus (met expliciete verwijzing naar een vorige gelijkaardige vraag, nl. nr. 319 dd. 15 mei 2012, Wouters), nl. dat het forfaitair berekende voordeel van alle aard steeds als minimum geldt. Dit houdt in:
- dat de belastingplichtige bij gebruik van een onroerend goed van zijn vennootschap steeds belastbaar is op het forfaitair berekende voordeel van alle aard,
- en de eventuele betaalde huur daarvan in mindering kan brengen.

Als de betaalde huur, ook al is deze marktconform, lager is dan het forfaitair berekende voordeel, zal de belastingplichtige dus alsnog belast worden op het saldo.

Kritiek

In de rechtsleer wordt deze stelling bekritiseerd. Immers, er kan maar sprake zijn van een voordeel van alle aard als er een gratis of goedkope terbeschikkingstelling is. De wet zegt uitdrukkelijk dat een voordeel van alle aard moet beoordeeld worden aan de hand van de werkelijke waarde van de verkrijger. En dit is in onderliggend geval onbetwistbaar de "normaal aan een derde te betalen huur" voor dat onroerend goed.
En daar knelt het schoentje:
- Als de belastingplichtige aan zijn vennootschap een marktconforme huur betaalt (d.i. zoals hij zou moeten betalen aan een onafhankelijke derde),
- is er geen "goedkope" terbeschikkingstelling,
- moet er dus geen voordeel van alle aard aangerekend worden,
- en speelt de forfaitaire berekening dus helemaal niet.

Nog enkele praktische bedenkingen

- U laten belasten op het voordeel kost normaliter minder dan (met eigen netto belast geld) huur betalen ten bedrage van het voordeel.

- Het maandelijks toegekende voordeel van alle aard telt mee voor de berekening van de 80%-grens bij de optimalisatie van een IPT/groepsverzekering.

- Als het forfaitair berekende voordeel van alle aard lager is dan de marktconforme huur, speelt deze regel in het voordeel van de belastingplichtige.

Voordeel van alle aard
Gratis of goedkope beschikking over onroerend goed
Rechtspraak: forfait is dan toch niet het minimum
_____ (3) (03/2018)

Situering

De kip of het ei …
Dit lijkt wel de kern van de discussie te zijn die gevoerd wordt over de vraag:
- of de forfaitaire raming van de voordelen van alle aard (artikel 18 KBWIB 1992) maar speelt als er eerst vastgesteld wordt dat er sprake is van "een voordeel";
- dan wel, of de forfaitaire raming zelf de maatstaf is om te bepalen of er al dan niet sprake is van een voordeel.

Concreet vertaald kan je het ook als volgt formuleren:
- Ofwel: eerst moet er vastgesteld worden of er een voordeel van alle aard is; als dit het geval is, moet het voordeel berekend worden aan de hand van de geldende forfaitaire berekening.
- Ofwel: om te bepalen of er al dan niet sprake is van een voordeel, moeten de concrete gegevens getoetst worden aan de forfaitaire raming van het voordeel.

Rb. Antwerpen 17 november 2017

De rechtbank bevestigt de stelling:
- dat de fiscus eerst moet bewijzen dat er een voordeel van alle aard is,
- en dat, pas als dit bewijs geleverd is, de forfaitaire raming speelt.

Enkele passages uit het vonnis:

- *(uit art. 18 KBWIB 1992)* kan worden afgeleid dat indien de terbeschikkingstelling van een onroerend goed de toekenning van een belastbaar voordeel inhoudt en deze toekenning niet kosteloos gebeurt, de bijdrage van de verkrijger van het voordeel in mindering wordt gebracht voor de bepaling van het forfaitair gewaardeerde voordeel.

  De rechtbank oordeelt dat hieruit evenwel niet kan worden afgeleid dat elke verhuur aan een prijs lager dan de forfaitaire waardering voorzien in artikel 18 KBWIB92 per definitie de toekenning van een voordeel van alle aard inhoudt.

- Indien eiser als zaakvoerder van (…) bvba een marktconforme huur heeft betaald, werd hem geen dergelijk voordeel toegekend en is ook geen sprake van het verminderen (deels afkopen) van een forfaitair gewaardeerd voordeel (…). Artikel 18, §4 KBWIB92 betreft een regeling voor de waardering van belastbare voordelen, niet voor het al dan niet bestaan ervan.

- De belastingadministratie draagt de bewijslast om het bestaan van een voordeel van alle aard aan te tonen zoals bedoeld in artikel 31 en 32 WIB92.

Minister van Financiën is streng

De minister van Financiën heeft zich ook reeds meerdere keren uitgesproken over deze problematiek (bv. parl. vraag nr. 445 dd. 3 juli 2015, Van Biesen; parl. vraag nr. 319 dd. 15 mei 2012, Wouters).

De Minister bevestigt daarbij telkens het traditionele standpunt van de fiscus, nl. dat het forfaitair berekende voordeel van alle aard steeds als minimum geldt. Dit houdt in:

- dat de belastingplichtige bij gebruik van een onroerend goed van zijn vennootschap steeds belastbaar is op het forfaitair berekende voordeel van alle aard,
- en de eventuele betaalde huur daarvan in mindering kan brengen.

Als de betaalde huur, ook al is deze marktconform, lager is dan het forfaitair berekende voordeel, zal de belastingplichtige dus alsnog belast worden op het saldo.

Bedenking: wetsopbouw

De eenvoudige logica in deze wetsopbouw suggereert o.i.:

- Eerst moet nagegaan worden of er al dan niet sprake is van een voordeel van alle aard, hetgeen gebeurt met een toetsing aan de marktconforme voorwaarden.
- Als er alzo wordt vastgesteld dat er sprake is van een voordeel, speelt de forfaitaire raming om het fiscaal toepasselijke voordeel te berekenen.
- En dan is het onjuist om het al dan niet marktconform zijn zelf te toetsen aan de forfaitaire raming.

Of om het met een andere uitdrukking te stellen: spant de fiscus hier niet de kar voor het paard ?

Voordeel van alle aard
Forfaitaire raming verplicht ? Als minimum ?
_____ (05/2020)

Situering

Over de toepassingsmodaliteiten van de forfaitaire voordelen van alle aard, zoals bijvoorbeeld voorzien in artikel 18 KBWIB 1992, bestaan meerdere discussies. Daarbij komen onder andere volgende vragen aan bod:

- Zijn de forfaits van het KBWIB 1992 bindend ?
- Wanneer moet de forfaitaire raming toegepast worden als er geen gratis terbeschikkingstelling is ?

Praktijkvoorbeeld van de eerste vraag:

- Een vennootschap betaalt de kosten van elektriciteit en verwarming van een door de bedrijfsleider privé gebruikt onroerend goed. De reële kosten liggen in casu aanzienlijk lager dan de kostprijs van het forfaitaire voordeel in natura. Mag een lager bedrag dan het forfait toegepast worden als fiscaal voordeel ?

Enkele relevante praktijkvoorbeelden bij de tweede vraag:

- Een vennootschap betaalt de kosten van elektriciteit en verwarming van een door de bedrijfsleider privé gebruikt onroerend goed en de bedrijfsleider betaalt deze kosten (die in casu aanzienlijk lager liggen dan de kostprijs van het voordeel in natura) terug aan de vennootschap.
- Een bedrijfsleider maakt privaat gebruik van een onroerend goed dat eigendom is van zijn vennootschap en betaalt hiervoor een marktconforme huur, die evenwel aanzienlijk lager is dan het forfaitaire voordeel van alle aard.
- Een bedrijfsleider leent bij zijn vennootschap en betaalt een interest die overeenkomt met wat hij moet betalen aan zijn bank voor een gelijkaardige lening.

Zijn de forfaits van het KBWIB bindend of is een afwijking mogelijk ?

Voor een aantal voordelen in natura voorziet de wet zelf in een forfaitaire berekeningswijze. Dit geldt bijvoorbeeld voor:

- een renteloze of goedkope lening (vanwege de eigen werkgever of vennootschap);
- het kosteloos of goedkoop wonen in een (deel van een) onroerend goed van de werkgever/vennootschap;
- verwarming en elektriciteit van een woning betaald door de werkgever/vennootschap;
- het gratis gebruiken van een wagen van de werkgever/vennootschap;
- het gratis gebruiken van een PC van de werkgever/vennootschap;
- enz.

Wat als deze forfaitaire berekening tot een op eerste zicht onverantwoord resultaat leidt (bv. ostentatief te laag of te hoog t.o.v. de werkelijke waarde) ?

Traditioneel wordt aangenomen dat de forfaits bindend zijn.
Dit kan nu eens voordelig en een andere keer nadelig zijn voor de belastingplichtige, maar dat doet in deze redenering op zich niet terzake.

Voorbeeld: Hof van Beroep Gent 19 december 2006:

- In casu ging het om een villa die eigendom was van de vennootschap van de belastingplichtige. De fiscus vond dat de forfaitaire waardering (i.f.v. het kadastraal inkomen) een belastbaar voordeel geeft dat helemaal niet in overeenstemming is met de waarde van de villa.
- Het Hof van beroep te Gent is formeel: de forfaitaire regels primeren indien de wetgeving een specifieke forfaitaire waardering voorziet, zelfs wanneer het bedrag lager uitvalt dan het werkelijke voordeel in hoofde van de verkrijger.

Wijkt de Raad van State hiervan af ?

De Raad van State heeft hierover een interessante uitspraak gedaan in haar advies bij het KB van 2 november 2017 omtrent de forfaitaire waardering van de voordelen van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een PC, tablet, internetaansluiting of mobiele telefoon.

De Raad van State stelt dat de Koning op grond van artikel 36 §1, tweede lid WIB 1992 regels kan vaststellen om anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard op een vast bedrag te ramen. Maar deze machtiging aan de Koning moet, gelet op het wettigheidsbeginsel inzake belastingen, noodzakelijk worden gelezen in strikte samenhang met het bepaalde in het eerste lid van artikel 36 §1 WIB 1992. Dit stelt dat de voordelen gelden voor de werkelijke waarde bij de verkrijger.
Aldus heeft de wetgever:

- ten eerste, de belastbare grondslag bepaald,
- en ten tweede, tegelijk de aan de Koning gegeven bevoegdheid afgebakend.

De Koning mag de voordelen aldus ramen op een vast bedrag, maar moet daarbij steeds de werkelijke waarde bij de verkrijger in het algemeen zoveel als mogelijk benaderen.

De vraag stelt zich naar de betekenis van deze stelling dat de waardering de werkelijke waarde bij de verkrijger in het algemeen zoveel als mogelijk moet benaderen:

- Kan een belastingplichtige in zijn concrete situatie aantonen dat de forfaitaire raming te hoog is en zo voor zijn dossier een afwijking eisen van de forfaitaire raming ?
- Of zit de pointe in de bewoordingen “de waarde bij de *verkrijger in het algemeen*”, waardoor een individueel geval met specifieke omstandigheden zich toch moet schikken naar een zogenaamde gemiddelde situatie ? Dit zou betekenen dat enkel het foute karakter van de waardering in het algemeen (en niet in een individueel dossier) kan aangevochten worden.

Wij komen hierop verder in de tekst terug (arresten van het hof van beroep van Antwerpen dd. 28 mei 2019 en 4 februari 2020).

Opmerking: optimalisatie is mogelijk

Los van de eventuele discussie aangaande het bindend karakter van de forfaits bestaat steeds de keuzevrijheid voor de belastingplichtige om al dan niet bepaalde kosten met een privaat karakter door zijn vennootschap te laten betalen.

Door bepaalde kosten niet door de vennootschap te laten betalen, vermijdt de belastingplichtige alzo deze discussie.

Voorbeeld
Het is vrij eenvoudig voor een belastingplichtige om de kosten van elektriciteit en verwarming op eigen naam dan wel op naam van de vennootschap te zetten en zelfs om dit op een bepaald ogenblik te wijzigen in functie van de fiscale optimalisatie terzake.

Wanneer moet het forfait van artikel 18 KBWIB 1992 toegepast worden ?

Anders dan de vorige vraag naar het bindend karakter van de forfaitaire raming, en eigenlijk daaraan voorafgaand, is de vraag wanneer de forfaitaire raming wel of niet moet toegepast worden. Deze vraag komt aan bod in gevallen waarin een belastingplichtige een bijdrage betaalt aan zijn vennootschap voor de door deze vennootschap gemaakte kosten met een privaat karakter.

De kip of het ei …
Dit lijkt wel de kern van de discussie te zijn die gevoerd wordt over de vraag:
- of de forfaitaire raming van de voordelen van alle aard (artikel 18 KBWIB 1992) maar speelt als er eerst vastgesteld wordt dat er sprake is van een voordeel (artikel 36 WIB 1992);
- dan wel, of de forfaitaire raming zelf de maatstaf is om te bepalen of er al dan niet sprake is van een voordeel.

Concreet vertaald kan je het ook als volgt formuleren:
- Ofwel: eerst moet er vastgesteld worden of er een voordeel van alle aard is; als dit het geval is, moet het voordeel berekend worden aan de hand van de geldende forfaitaire berekening.
- Ofwel: om te bepalen of er al dan niet sprake is van een voordeel, moeten de concrete gegevens getoetst worden aan de forfaitaire raming van het voordeel.

Rb. Antwerpen 17 november 2017

De rechtbank bevestigt de stelling:
- dat de fiscus eerst moet bewijzen dat er een voordeel van alle aard is,
- en dat, pas als dit bewijs geleverd is, de forfaitaire raming speelt.

Enkele passages uit het vonnis:

- *(uit art. 18 KBWIB 1992)* kan worden afgeleid dat indien de terbeschikkingstelling van een onroerend goed de toekenning van een belastbaar voordeel inhoudt en deze toekenning niet kosteloos gebeurt, de bijdrage van de verkrijger van het voordeel in mindering wordt gebracht voor de bepaling van het forfaitair gewaardeerde voordeel.

  De rechtbank oordeelt dat hieruit evenwel niet kan worden afgeleid dat elke verhuur aan een prijs lager dan de forfaitaire waardering voorzien in artikel 18 KBWIB 1992 per definitie de toekenning van een voordeel van alle aard inhoudt.

- Indien eiser als zaakvoerder van (…) bvba een marktconforme huur heeft betaald, werd hem geen dergelijk voordeel toegekend en is ook geen sprake van het verminderen (deels afkopen) van een forfaitair gewaardeerd voordeel (…). Artikel 18, §4 KBWIB 1992 betreft een regeling voor de waardering van belastbare voordelen, niet voor het al dan niet bestaan ervan.

- De belastingadministratie draagt de bewijslast om het bestaan van een voordeel van alle aard aan te tonen zoals bedoeld in artikel 31 en 32 WIB 1992.

Minister van Financiën is streng

De minister van Financiën heeft zich ook reeds meerdere keren uitgesproken over deze problematiek (bv. parl. vraag nr. 445 dd. 3 juli 2015, Van Biesen; parl. vraag nr. 319 dd. 15 mei 2012, Wouters).

De Minister bevestigde daarbij telkens het traditionele standpunt van de fiscus, nl. dat het forfaitair berekende voordeel van alle aard steeds als minimum geldt.

Dit houdt in, bv. voor het gebruik van een onroerend goed:
- dat de belastingplichtige bij gebruik van een onroerend goed van zijn vennootschap steeds belastbaar is op het forfaitair berekende voordeel van alle aard,
- en de eventuele betaalde huur daarvan in mindering kan brengen.

Als de betaalde huur, ook al is deze marktconform, lager is dan het forfaitair berekende voordeel, zal de belastingplichtige dus alsnog belast worden op het saldo.

Bedenking: wetsopbouw

De eenvoudige logica in de toepasselijke wetsopbouw suggereert o.i. dat de fiscus een verkeerd standpunt verdedigt:

- Eerst moet nagegaan worden of er al dan niet sprake is van een voordeel van alle aard, hetgeen gebeurt met een toetsing aan de marktconforme voorwaarden. Toepasselijke wetsartikels: 25/27/31/32 jo. 36 §1 WIB 1992.

- Als er alzo wordt vastgesteld dat er sprake is van een voordeel, speelt de forfaitaire raming om het fiscaal toepasselijke voordeel te berekenen.
  Toepasselijk wetsartikel: 36 §2 WIB92 en 18 KBWIB 1992.

- Vervolgens wordt het voordeel in voorkomend geval verminderd met de bijdrage van de verkrijger van het voordeel.
  Toepasselijk wetsartikel: 18 §4 KBWIB 1992.

- En dan is het onjuist om het al dan niet marktconform zijn zelf te toetsen aan de forfaitaire raming.

In dit kader kan het vonnis van de rechtbank van Antwerpen dd. 17 november 2017 o.i. alleen maar toegejuicht worden.

Antwerpen 28 mei 2019: combinatie van beide materies … of verwarring ?

Het hof van beroep van Antwerpen heeft zich moeten uitspreken in dezelfde problematiek. In concreto ging het om de rente op voorschotten die de bedrijfsleider gekregen had van zijn vennootschap.

De fiscus belast de bedrijfsleider op een voordeel ten belope van het verschil tussen de forfaitair door de Koning vastgestelde rentevoet en de door de bedrijfsleider aan zijn vennootschap betaalde rente.

De belastingplichtige betwist deze taxatie met het standpunt dat de door hem aan zijn vennootschap betaalde rente marktconform is en dat er derhalve helemaal geen sprake is van enig voordeel, zodat de forfaitaire raming niet speelt.
Hij argumenteert daarbij dat de forfaitaire raming niet van toepassing is wegens schending van het legaliteitsbeginsel: de forfaitaire raming stemt niet overeen met de werkelijke waarde zoals vooropgesteld door artikel 36 WIB 1992 en aldus is de Koning zijn bevoegdheid te buiten gegaan. Deze argumentatie komt overeen met de stelling van de raad van State zoals hoger in deze bijdrage besproken.

De rechtbank van eerste aanleg van Antwerpen (vonnis dd. 23 december 2015) geeft de fiscus gelijk: de forfaitaire referentievoet is de normale en marktconforme rentevoet en er is dus wel degelijk sprake van een voordeel van alle aard.

Het hof van beroep van Antwerpen (tussenarrest dd. 6 februari 2018) heropent eerst de debatten op basis van de (hoger in deze bijdrage besproken) stelling van de Raad van State. Partijen mogen standpunt innemen over de vraag of de forfaitaire raming de werkelijke waarde in hoofde van de verkrijger in het algemeen zoveel als mogelijk benadert.

Vervolgens oordeelt het hof in haar eindarrest dd. 28 mei 2019 (onder andere):

- De aangifte van de belastingplichtige (zonder opname van enig voordeel) werd correct ingediend.
- De fiscus moet derhalve bewijzen dat de aangegeven inkomsten onjuist zijn.
  Het enkele feit van de lening is geen voldoende bewijs van een voordeel om alzo de forfaitaire raming te verantwoorden. Er kan slechts sprake zijn van een voordeel indien er geen evenwaardige tegenprestatie is overeengekomen voor de verstrekte lening.
  Hiermee lijkt het hof in de lijn te zitten van het hoger besproken vonnis van de rechtbank van Antwerpen dd. 17 november 2017.
- Maar dan oordeelt het hof dat de fiscus de forfaitaire referentierentevoeten mag gebruiken als vermoeden, waarbij de belastingplichtige dan het tegenbewijs mag (moet ?) leveren dat er geen voordeel is (de referentierentevoeten zijn dus geen onweerlegbaar vermoeden).
- Als de belastingplichtige het tegenbewijs niet kan leveren, kan de fiscus de referentierentevoeten gebruiken om een voordeel te belasten.

Ten slotte oordeelt het hof in casu dat de belastingplichtige het tegenbewijs levert (op basis van onder andere een studie die niet door de fiscus betwist wordt).

Kritische bedenking bij dit arrest van het hof van beroep van Antwerpen

Het is maar de vraag of het hof hier geen omkering van de bewijslast vooropstelt die niet in overeenstemming is met de wettelijke regels. De referentievoeten kunnen o.i. niet als vermoeden gebruikt worden om een voordeel belastbaar te stellen; zij zijn enkel een berekeningsmodule voor het geval waarin de fiscus precies eerst heeft bewezen dat er een belastbaar voordeel is.

O.i. blijft dan de vraag of het hof van beroep het niet onnodig moeilijk heeft gemaakt. Immers, de vraag blijft:

- of de fiscus niet in het concrete dossier moet aantonen dat de betaalde interest niet marktconform is,
- en of het voor een belastingplichtige niet volstaat om in een geest van constructieve samenwerking (d.i. zonder dat hij zelf eigenlijk de bewijslast heeft) aan te tonen dat de door hem betaalde rente in overeenstemming is met de rente van een gelijkaardig krediet bij zijn bank; alzo toont hij aan een marktconforme interest betaald te hebben, waardoor er geen voordeel is (artikel 36 WIB 1992) en de forfaitaire raming dan ook helemaal niet ter sprake moet komen.

Antwerpen 4 februari 2020

Een vennootschap verstrekt een lening met een looptijd van maximum 10 jaar aan haar bedrijfsleider, die daarvoor een interest van 5,20% betaalt.

De fiscus belast het verschil tussen 7,62% (de voor dat geval forfaitair berekende interest) en de betaalde 5,20%.

De belastingplichtige betwist de taxatie en wordt daarin gevolgd door het hof van beroep: de betaalde interest is marktconform:

- De interest stemt overeen met de OLO-rente op 10 jaar vermeerderd met 1%, hetgeen als geldig vergelijkingspunt kan dienen.
- De belastingplichtige legt rentetarieven voor die zijn gebaseerd op de statistieken van de Nationale Bank en die lager zijn dan 5,20%.
- Ook de Euribor rente blijkt lager dan 5,20%.
- De bedrijfsleider legt een studie voor die de markconformiteit van de gehanteerde rentevoet staaft en waarvan de fiscus de bevindingen niet tegenspreekt noch aanmerkt als onjuist.

Het hof aanvaardt dat de forfaitaire raming geen onweerlegbaar vermoeden vormt en dat de belastingplichtige het (tegen)bewijs mag leveren dat het werkelijke voordeel lager ligt. Vermits dit tegenbewijs in casu geleverd is, moet geen bijkomend voordeel belast worden.

Opmerking: wij verwijzen naar de boven beschreven kritiek bij het arrest van 28 mei 2019, onder andere het o.i. betwistbare gegeven dat de belastingplichtige het “tegenbewijs” moest leveren en dat de fiscus dus blijkbaar in eerste instantie de forfaitaire raming mag gebruiken als vermoeden.

Andere voordelen

Ten slotte merken we nog op dat gelijkaardige redenering o.i. even zo goed van toepassing is op andere eventuele voordelen.

Voorbeeld: het betalen van een marktconforme huur voor het gebruik van een onroerend goed (bv. huurprijs bepaald op basis van een schatting van een expert).

Wat hiermee concreet aanvangen ?

De uiteenzetting hierboven is redelijk fundamenteel en juridisch van aard.
De volgende vraag is: wat doen we hiermee / hoe dit alles toepassen in onze dossiers ?

Het antwoord op deze vraag is spijtig genoeg niet eenvoudig omdat de standpunten van fiscus en belastingplichtigen sterk uiteenlopend zijn en omdat de rechtspraak niet eenduidig of unaniem is (cf. de hierboven besproken uitspraken).

Enkele mogelijke concretiseringen:

- Je kan defensief en voorzichtig tewerk gaan. Dit betekent doorgaans dat je het forfait aanvaardt als minimaal voordeel van alle aard (= standpunt fiscus). Het betalen van een lagere tussenkomst of het toepassen van een lager voordeel heeft dan weinig zin, ook al is dit bedrag perfect marktconform.

- Je kan ook kiezen voor de in deze bijdrage verdedigde stelling (cf. onder andere Rb. Antwerpen 17 november 2017 en Hof van beroep Antwerpen 28 mei 2019 en 4 februari 2020) dat de betaling van een marktconforme tussenkomst volstaat om vervolgens geen voordeel van alle aard meer te moeten toepassen. Maar dan moet je beseffen dat dit op vandaag niet de stelling is van de fiscus en dat je dus een discussie riskeert bij een eventuele controle van het betreffende dossier.

- Als je geen tussenkomst betaalt en het marktconform bedrag aanzienlijk lager is dan het wettelijk forfait, kan je trachten toepassing te maken van de uitspraken van het hof van beroep van Antwerpen (28 mei 2019 en 4 februari 2020), nl. het bewijs leveren van het marktconforme bedrag en dit toepassen als voordeel (en dus niet het wettelijk forfait). Maar ook hier riskeer je op vandaag een discussie, want ook dit is op vandaag niet het standpunt van de fiscus en er bestaat hierover rechtspraak die anders oordeelt.

Debetinteresten op lopende rekening
Welk tarief toepassen?
_____ (11/2011)

Situering

Indien een bedrijfsleider of loontrekkende een debetstand heeft op zijn lopende rekening bij de vennootschap en daarop geen interesten betaalt, wordt hij belast op een voordeel van alle aard. Dit voordeel wordt berekend op forfaitaire basis: elk jaar wordt een percentage (de zogenaamde referentierentevoet) vastgelegd.

Dit percentage wordt vastgesteld per kalenderjaar en meestal gebeurt dit in het begin van het volgende kalenderjaar. Zo werd de referentierentevoet voor het kalenderjaar 2010 vastgelegd bij koninklijk besluit van 7 februari 2011 (*BS* 11 februari 2011).

Maar in diverse situaties moet de berekening gemaakt worden nog voor de betreffende referentievoet vastgelegd is.

Parlementaire vraag d.d. 21 juni 2011 over de indiening van de individuele fiches

Het is mogelijk dat de referentierentevoet voor het betreffende jaar nog niet vastgesteld is op het ogenblik dat de fiches moeten ingediend worden (bijvoorbeeld uiterlijk op 1 maart).
De minister ziet hierin geen probleem (*Vr. en Antw.*, Kamer 2010-2011, nr. 43 - Vr. nr. 427 MERGHEM, 21 juni 2011, blz. 3-9):

- Bij de opmaak van de fiches kunnen de referentierentevoeten gebruikt worden die op dat ogenblik bekend zijn.
- Nadien kan in voorkomend geval een verbeterende fiche worden ingediend.

Vennootschap met gebroken boekjaar

Ook een vennootschap met een gebroken boekjaar kan met dezelfde problematiek geconfronteerd worden.

Voorbeeld
Boekjaar vennootschap: 1 juli 2010 tot 30 juni 2011.
Bij de afsluiting van de boekhouding, bijvoorbeeld in november 2011, moeten er eventueel debetinteresten berekend worden, ook voor de periode van 1 januari tot 30 juni 2011.
De referentievoet voor 2011 is evenwel nog niet bepaald.

In zulke gevallen stelt zich de vraag welke referentievoet moet/mag toegepast worden.

Wellicht kan de genoemde parlementaire vraag gebruikt worden om een antwoord te vinden:

- in eerste instantie wordt de gekende referentierentevoet toegepast;
- nadien wordt in voorkomend geval een correctie toegepast.

Voordeel van alle aard
Debetstand R/C
Lening op vaste termijn bij de eigen vennootschap
_____ (03/2022)

Situering

Wanneer u persoonlijk geld verschuldigd bent aan uw vennootschap via rekening courant (debet R/C), wordt u belast op een voordeel van alle aard bestaande in fiscaal forfaitair geraamde debetinteresten. Deze fictieve interesten op de debetstand van de lopende rekening zijn doorgaans zeer hoog: na een (extreem hoog) tarief van 10,20% voor 2020 is het tarief voor 2021 wel gedaald tot ("slechts") 6,48%.

Bestaat er een goedkopere oplossing ?

Lening met vaste looptijd …

Een lening bij de bank voor een persoonlijke financiering van private kosten of investeringen (bv. aandelen, auto, privé materiaal, trouwfeest, …) of voor een terugbetaling van een debetstand R/C is vaak niet interessant omwille van een hoge interestvoet.

Een lening op vaste termijn bij uw eigen vennootschap kan daarentegen wel interessant zijn. Het gaat hier om een zgn. renteloze/goedkope niet-hypothecaire lening met vaste looptijd.

De formule voor de berekening van het voordeel van alle aard is hier heel wat interessanter dan de debetinterest op R/C omdat u hierop belast wordt via het zogenaamde maandelijks lastenpercentage (hierna MLP).

De formule is: ***MLP x 24 x M / M+1*** (waarbij M staat voor het aantal maanden van de lening).

Voor leningen aangegaan in 2021 bedraagt het MLP:
- 0,05% (vgl. 0,04% voor 2020) voor de financiering van een auto,
- en 0,11% (zelfde als voor 2020) voor andere financieringen.

Een MLP van 0,11% komt neer op een reëel percentage:
- van bijvoorbeeld 2,62% voor een lening van 10 jaar,
- of 2,60% voor een lening van 5 jaar.

… gekoppeld aan een oplossing voor de terugbetaling

Het verdient aanbeveling om te werken met een lening op afbetaling omdat zo de debetstand zelf (het “kapitaal”) ook afneemt.

De modaliteiten van de afbetaling zijn vrij en kunnen op een creatieve manier ingevuld worden. Anno 2022 kunnen daarbij extra optimalisaties gevonden worden in bijvoorbeeld:

- Een kapitaalvermindering van het zogenaamde vastklikkapitaal.
- De uitkering van reeds opgebouwde liquidatiereserves waarvoor de wachttermijn van 5 jaar verstreken is.
- De koppeling aan goedkope VVPRbis-dividenden (uitkering idealiter aan 15%).

Maar dit is niet altijd mogelijk in een concreet dossier.
En dat is ook niet verplicht: de administratieve commentaar bevestigt uitdrukkelijk (ComIB’92 36/76 verwijst naar ComIB’92 36/45 waarin zowel leningen met als zonder periodieke terugbetaling van het kapitaal besproken worden) dat het kan gaan om een lening waarbij het kapitaal in één keer wordt terugbetaald op het einde van de termijn.

Tip: stel een correct en passend leningscontract op (in voorkomend geval met aflossingstabel en/of -modaliteiten).

Besluit

In heel wat dossiers is het interessant om te overwegen om met een lening met vaste looptijd te werken of zelfs een debetstand R/C om te zetten naar een lening met vaste looptijd, omdat de fiscale kost heel wat goedkoper is.

Voordeel van alle aard
Onroerend goed
Gedeeltelijk privaat gebruik
_____ (02/2013)

Situering

Indien een belastingplichtige gratis of goedkoop privaat gebruik kan maken van een onroerend goed dat eigendom is van zijn vennootschap, wordt hij belast op een voordeel van alle aard. De toe te passen formule voor de berekening van het voordeel hangt af van het kadastraal inkomen:

- ofwel: het ki bedraagt maximaal 745 euro: ki x index x 100/60 x 1,25;
- ofwel: het ki bedraagt méér dan 745 euro: ki x index x 100/60 x 3,8.

Maar hoe moet de berekening toegepast worden als het gaat om een gedeeltelijk privaat gebruik van een gebouw?
Moet dan eerst het voordeel berekend worden op het ganse ki (in voorkomend geval groter dan 745 euro), om het aldus berekende voordeel vervolgens proportioneel te verminderen?
Of moet eerst het ki beperkt worden in functie van het privaat gebruik, om vervolgens op het aldus berekende ki (in voorkomend geval kleiner dan 745 euro ten gevolge van de proportionele beperking ervan) de juiste (goedkopere) formule toe te passen?

Parlementaire vraag 6 november 2012: eerst ki beperken!

In de praktijk wordt vastgesteld dat sommige controlediensten eerst het voordeel berekenen op het volledige kadastraal inkomen (beroepsdeel + privaat deel), om vervolgens het berekende voordeel proportioneel te beperken.

Dit staat in schril contract met de uitdrukkelijke wettekst: "… indien het kadastrale inkomen van het onroerend goed "of het gedeelte van het onroerend goed" kleiner is dan of gelijk is aan 745 EUR …".

Dit wordt dan ook bevestigd door de minister van financiën: het percentage privaat gebruik moet eerst toegepast worden op het ki, om vervolgens te beoordelen welke formule moet toegepast worden (*Vr. en Antw.*, Kamer 2011-2012, nr. 92 - Vr. nr. 616 UYTTERSPROT, 6 november 2012, blz. 57-58).

Opmerking: hoe ki omdelen?

Wij herinneren eraan dat de omdeling van het kadastraal inkomen niet noodzakelijk gebeurt in functie van gebruikte oppervlakte. Het is vaak aanzienlijk interessanter (én correct) om de omdeling te berekenen in functie van de huurwaarde van het beroepsmatig resp. privaat gebruikt gedeelte van het gebouw.

Beroepsmatig gebruik woning
Gemeenschappelijke ruimtes
Aftrek kosten
Voordeel van alle aard
_____ (11/2021)

[bondig en indicatief]

- Hof van beroep Gent 2 maart 2021.

- Belastingplichtige werkt thuis.

- Hij trekt af als beroepskost:
    - Bureau en zithoek met bureelmeubel.
    - Studeerkamer.
    - Inkomhal met fietsenstalling en twee traphallen.

- Fiscus aanvaardt enkel studeerkamer en fietsenstalling.

- Hof geeft fiscus gelijk:
    - Belastingplichtige moet bewijs leveren van beroepsgebruik.
    - In casu (analist-expert van een bank) moet de belastingplichtige volgens het hof maar op één plek tegelijk zijn.
    - Indien er geen ontvangst is van klanten en/of andere zakelijke relaties, is er geen beroepsmatig gebruik van gemeenschappelijke ruimtes zoals inkomhal, trap of toilet.

- Opmerkingen:
    - Moet deze stelling zwart-wit doorgetrokken worden ?
      Bv. belastingplichtige die effectief in grote mate thuis werkt, weliswaar zonder ontvangst van zakenrelaties.
    - Wat in geval van beperkte ontvangst van klanten ? Werken met procentsgewijs beroepsgebruik van gemengd gebruikte ruimtes ?

- Ook voor bepaling van voordeel van alle aard !
  Dit speelt ook voor het bepalen van het beroepsgebruik en privégebruik (met voordeel van alle aard) van een woning in een vennootschap.

Wonen in gebouw van de vennootschap
Welke kosten worden (niet) gedekt door het voordeel in natura?
(11/2005)

Situering

Indien een belastingplichtige gratis (of goedkoop) woont in een gebouw van de vennootschap, wordt hij belast op een voordeel in natura. Er bestaan drie forfaitair geraamde voordelen: één voor het gebruik zelf, één voor de verwarming en één voor de elektriciteit gebruikt voor andere doeleinden dan verwarming.

Vaak betaalt de vennootschap diverse kosten die “verbonden” zijn aan het gebruik van het onroerend goed.
Enkele voorbeelden:

- onroerende voorheffing;
- brandverzekering (één verzekering, met afstand van verhaal);
- water;
- herstellingswerken gebouw;
- schilderen “binnenkant” gebouw;
- onderhoud tuin (vgl. aanleg);
- onderhoud zwembad.

Minister van Financiën: opgepast voor herstellings- en onderhoudswerken

Volgens de minister van Financiën (*Vr. en Antw.*, Kamer 2004-2005, nr. 89 - Vr. nr. 420 PIETERS, 22 juni 2004, blz. 15736-15738, *Fisc. Koerier* 2005/519) omvat het forfait niet de kostprijs van de herstellings- en onderhoudswerken, wanneer die werken in beginsel ten laste van de huurder vallen krachtens het burgerlijk recht (Burgerlijk Wetboek net als de toepasselijke rechtspraak en rechtsleer).

Deze kosten moeten dan ook voor hun werkelijke waarde worden aangemerkt als bijkomend voordeel in natura.

Voordeel van alle aard
Gebouw eigendom van de vennootschap
Periodes zonder opbrengst/gebruik
_____ (06/2009)

Situering

Een vennootschap is eigenaar van een onroerend goed, bv. een appartement aan zee.
Voor bepaalde periodes van een bepaald boekjaar ontvangt zij geen huurinkomsten.
Is er voor die periodes “sowieso” sprake van een voordeel in natura in hoofde van de bedrijfsleider?

Gent 3 maart 2009

Volgens de fiscus moet de bedrijfsleider voor de periode waarin de vennootschap geen huurinkomsten ontvangen heeft, belast worden op een voordeel van alle aard.
De fiscus wijst erop dat de kosten voor elektriciteit, water en telefoon ook op naam van de bedrijfsleider werden gefactureerd.

De belastingplichtige betwist deze stelling en legt een aantal stukken voor waaruit moet blijken dat hij het onroerend goed gedurende de betreffende periode niet heeft bewoond (attest politie, geen inschrijving in het bevolkingsregister, enz.).

Volgens het hof heeft de belastingplichtige het bij het rechte eind.
Uit de voorgelegde stukken blijkt dat de woning voor de betreffende periode voor hem niets heeft opgebracht. Dat de bedrijfsleider de (geringe) rekeningen van telefoon, water en elektriciteit betaalde, wijst op een verbruik met de bedoeling het betrokken goed in stand te houden. Er kan maar een voordeel belast worden indien de bedrijfsleider daadwerkelijk een vermogensrechtelijk voordeel heeft genoten.

Enkele bedenkingen:

- Meestal stelt de fiscus, met wisselend succes in de rechtspraak, dat het “beschikbaar” zijn voor de bedrijfsleider voldoende is om een voordeel te belasten.
- Het via een verhuurkantoor te huur stellen (waardoor de bedrijfsleider er in die periodes geen gebruik van kan maken) leidt ertoe dat het pand niet meer beschikbaar is voor de bedrijfsleider.
- Ook voor personenwagens neemt de rechtspraak doorgaans een gelijkaardig principieel standpunt in: alleen als de fiscus bewijst dat de firmawagen “effectief” voor persoonlijke doeleinden wordt aangewend, kan een voordeel van alle aard belast worden.

Voordeel van alle aard onroerend goed
Gedeelte van een maand
_____ (03/2017)

Situering

Als een belastingplichtige gratis een onroerend goed mag gebruiken van de werkgever/vennootschap, wordt hij belast op een voordeel van alle aard.

Hoe moet dit voordeel berekend worden als het onroerend goed slechts een deel van de maand privaat gebruikt wordt (bijvoorbeeld bij de aanvang of op het einde) ?

Circulaire AAFisc nr. 43/2016 van 19 december 2016

Volgens de bestaande administratieve richtlijnen (ComIB 1992, 36/121):
- gebeurt de berekening per maand,
- en telt een maand enkel mee indien het onroerend goed op de 16de van de maand in gebruik is genomen.

Voorbeeld:
- aanvang van gebruik op 22 juni: geen voordeel voor de ganse maand maart;
- aanvang van gebruik op 14 juni: wel een voordeel voor de ganse maand maart;
- einde gebruik op 6 april: geen voordeel voor de ganse maand april;
- einde gebruik op 17 april: wel een voordeel voor de ganse maand april.

De fiscus wijzigt nu zijn berekeningsmethode: voortaan moet het voordeel berekend worden in functie van het werkelijk aantal dagen van het kosteloze privégebruik.

Inwerkingtreding

De nieuwe berekeningsmethode geldt voor voordelen toegekend vanaf 1 januari 2017. Maar de fiscus aanvaardt dat deze methode ook al toegepast werd voor de aanslagjaren 2015 tot 2017.

Vaststelling resp. herschatting kadastraal inkomen

Bij eerste ingebruikname (nieuw gebouw) of voltooiing van werkzaamheden (grondige wijziging) gaat de Administratie van het kadaster over tot de schatting resp. herschatting van het kadastraal inkomen. Het nieuwe kadastraal inkomen wordt geacht te bestaan vanaf de maand die volgt op de aan te geven gebeurtenis.

Enkel voor de vaststelling van de onroerende inkomsten (personenbelasting) wordt het nieuwe kadastraal inkomen sinds aanslagjaar 2015 geacht te bestaan vanaf de dag waarop de aan te geven gebeurtenis plaatsvindt.

De circulaire bevestigt dat het voordeel van alle aard derhalve berekend wordt vanaf het ogenblik dat het nieuwe kadastraal inkomen in voege treedt, d.i. vanaf de maand die volgt op de aan te geven gebeurtenis. Hier geldt dus geen dag-aan-dag-berekening.

Voordelen van alle aard
Verwarming en elektriciteit
_____ (02/2022)

Situering

Een aantal voordelen van alle aard worden bij wet forfaitair bepaald.
Eén daarvan betreft de gratis terbeschikkingstelling van verwarming en/of elektriciteit van een gebouw aan een werknemer of bedrijfsleider (art. 18 § 3 KBWIB'92).

Opmerkingen:
- Het is niet vereist dat de vennootschap eigenaar is van het onroerend goed.
- Opmerking: de fiscus aanvaardt dat geen apart voordeel moet aangerekend worden voor het gratis gebruik van water als er voordelen wegens huisvesting, verwarming en elektriciteit worden aangerekend.

Indexering bedragen

Deze forfaitaire bedragen worden jaarlijks geïndexeerd.

1° Gratis verwarming

Leidinggevend personeel / bedrijfsleiders:
- 2.030 2019
- 2.060 2020
- 2.080 2021
- 2130 2022

Andere genieters:
- 910 2019
- 930 2020 en 2021
- 960 2022

2° Gratis elektriciteit (die niet dient voor verwarming)

Leidinggevend personeel / bedrijfsleiders:
- 1.010 2019
- 1.030 2020 en 2021
- 1.060 2022

Andere genieters:
- 460 2019 en 2020
- 470 2021
- 480 2022

Voordelen van alle aard
Elektriciteit en verwarming
Beperking toepassing forfaitaire waardering
_____ (01/2022)

Situering

Een aantal voordelen van alle aard worden bij wet forfaitair bepaald.
Eén daarvan betreft de gratis terbeschikkingstelling van verwarming en/of elektriciteit van een gebouw aan een werknemer of bedrijfsleider (art. 18 § 3 KBWIB'92).

Tot nu toe is het niet vereist dat de vennootschap/werkgever als eigenaar of in een andere hoedanigheid (bv. huurder) het onroerend goed zelf ook ter beschikking stelt.

Nieuw (KB 19 december 2021, *BS* 27 december 2021)

Het forfaitaire voordeel voor verwarming en elektriciteit mag enkel nog toegepast worden als de verstrekker van dit voordeel ook het onroerend goed zelf ter beschikking stelt.

Als een vennootschap enkel de kosten van verwarming en/of elektriciteit draagt, zonder ook de woning ter beschikking te stellen (bv. omdat die woning eigendom is van de bedrijfsleider zelf), mag het voordeel niet meer forfaitair berekend worden, maar gebeurt dit volgens de werkelijke kosten van het privégebruik. Daardoor is er in die mate geen optimalisatie meer ("een euro voor een euro").

Inwerkingtreding

De nieuwe regel is van toepassing op de voordelen verleend vanaf 1 januari 2022.

Concreet

De concrete situaties kunnen uiteenlopend zijn:
- gaande van een vennootschap die zonder meer alle kosten van de private woning van de bedrijfsleider betaalt (met hoogstens een miniem beroepsgebruik),
- tot een vennootschap die voor een gebouw met bijvoorbeeld een winkel, magazijn en klein privégedeelte de volledige kost van verwarming en elektriciteit draagt, waarvan het grootste deel beroepsmatig is.

U moet voor de betreffende dossiers de beste oplossing zoeken:
- Voortaan zelf de kost betalen en het beroepsdeel doorrekenen aan vennootschap ?
- Of een andere oplossing ?
- Hierbij moet in voorkomend geval ook rekening gehouden worden met de btw-aspecten ?

Opmerking: dit heeft natuurlijk ook belang bij de berekening van de bezoldiging van de belastingplichtige en de bijhorende bedrijfsvoorheffing vanaf 1 januari 2022.

Voordelen van alle aard
PC, tablet, gsm, abonnementen
_____ (03/2018)

Situering

Een aantal voordelen van alle aard worden bij wet forfaitair gewaardeerd (artikel 18 KBWIB 1992). Zo bestaat er onder andere een forfaitaire waardering voor de terbeschikkingstelling van een computer (180 euro) en/of een internetaansluiting (60 euro).

Nieuw: wijziging en uitbreiding forfaitaire waarderingen

Het Koninklijk Besluit van 2 november 2017 (BS 13 november 2017) heeft deze forfaitaire waarderingen uitgebreid en gewijzigd. Voortaan geldende volgende forfaits (op jaarbasis):

- Computer vast: 72 euro.
- Computer portable/laptop: 72 euro.
- Tablet: 36 euro.
- Gsm: 36 euro.
- Smartphone: 36 euro.
- Vast telefoonabonnement: 48 euro.
- Mobiel telefoonabonnement: 48 euro.
- Vaste internetaansluiting: 60 euro.
- Mobiele internetaansluiting: 60 euro.

Opmerkingen:

- Voor elk privaat gebruikt toestel moet een voordeel aangerekend worden. Voorbeeld
    - Een werknemer kan gratis privégebruik maken van een smartphone met telefoonabonnement en mobiel internet.
    - Het te belasten voordeel bedraagt: 36 (smartphone) + 48 (mobiel telefoonabonnement) + 60 (mobiel internet) = 144 euro.

- De 60 euro voor een internetaansluiting geldt ongeacht het vast of mobiel karakter en ongeacht het aantal toestellen dat gebruik kan maken van die internetaansluiting.

- Het voordeel voor een computer is daarmee aanzienlijk gedaald, nl. van 180 euro naar 72 euro.

- Voor de voordelen waarvoor geen forfaitaire waardering bestond, moest het voordeel berekend worden in functie van de werkelijke waarde in hoofde van de verkrijger. In de dagelijkse praktijk werden vaak wel officieuze ramingen gebruikt, zoals bijvoorbeeld 150 euro per jaar (d.i. 12,5 euro per maand) voor de gsm.

Circulaire 2017/C/82 van 13 december 2017: concrete toepassing

De circulaire licht deze regeling verder toe en schrijft onder andere:

- Wat is een PC: al de computerinstallaties die hoogstens zijn samengesteld uit: PC (vast of draagbaar), scherm, klavier, muis, printer, scanner, luidsprekers en software (dit alles ongeacht categorie, merk, type, prijs, enz.).

- De internetaansluiting omvat alle daartoe dienende apparatuur en het internetabonnement.

- Dat het voordeel voor een internetverbinding geldt ongeacht het vast of mobiel karakter en ongeacht het aantal toestellen dat gebruik kan maken van die internetaansluiting, betekent volgens de circulaire dat het bedrag van 60 euro geldt ongeacht het aantal ter beschikking gestelde internetverbindingen. U moet voor één of meerdere internetaansluitingen dus sowieso maar één keer het voordeel rekenen. Voorbeeld (uit de circulaire): voor de terbeschikkingstelling van zowel een vaste internetaansluiting thuis als mobiel internet moet slechts één keer het voordeel van 60 euro gerekend worden.

- Deze waardering geldt voor alle gratis of goedkope terbeschikkingstellingen die voortvloeien uit een beroepsmatige band.
  Bijvoorbeeld:
  - werknemer-werkgever;
  - vennootschap-bedrijfsleider;
  - leverancier-klant.

- De forfaitaire waardering geldt enkel indien de genieter niet zelf de eigenaar resp. contractspartij is van het betreffende item.

- Er moet geen voordeel aangerekend worden voor een occasioneel gebruik voor privédoeleinden in de beroepslokalen van de werkgever/vennootschap.

- Er moet geen voordeel aangerekend worden als er geen privégebruik is.
  Voorbeeld: geen voordeel voor een PC:
  - als het privégebruik formeel verboden is op grond van schriftelijke, reglementaire of contractuele bepalingen,
  - als de werknemer zich schriftelijk verbindt tot het naleven van dit verbod,
  - en de werkgever de nodige technische maatregelen daartoe neemt.

- Het voordeel wordt verminderd met de bijdragen van de genieter van het voordeel.

- Bij privégebruik tijdens een deel van een jaar mogen de toepasselijke voordelen geprorateerd worden.

Split bill: parlementaire vraag van 6 februari 2018

Aan de minister van Financiën werd gevraagd welk voordeel er moet belast worden indien gebruik gemaakt wordt van een zogenaamde split bill: de werkgever betaalt enkele een deel van de kosten, het andere deel wordt betaald door de werknemer.

Bijvoorbeeld: de werkgever betaalt de gespreks- en internetkosten tot een bepaald bedrag; indien de kosten hoger zijn dan dat bedrag, wordt het surplus betaald door de werknemer (met rechtstreekse facturatie door de provider aan de werknemer).

De minister van Financiën geeft volgend antwoord:

- Het voordeel is van toepassing van zodra de werknemer het toestel en/of de internetaansluiting en/of het telefoonabonnement voor persoonlijke doeleinden gebruikt, hoe miniem dit privégebruik ook is.
- Wanneer het daadwerkelijke en volledige persoonlijke gebruik van het telefoonabonnement en de internetaansluiting rechtstreeks door de provider aan de gebruiker wordt gefactureerd, is er geen reden om nog een voordeel van alle aard te belasten.
- Dit vereist wel dat de gehanteerde limieten vastgesteld zijn overeenkomstig ernstige normen en criteria en derhalve overeenstemmen met de werkelijkheid.
- In dat geval moet er ook geen voordeel aangerekend worden voor het gebruik van het toestel.
- Teneinde oneigenlijk gebruik te vermijden mag deze regeling enkel toegepast worden voor gsm's en smartphones en niet voor om het even welk ander privé belastbaar voordeel.

Bedenking bij het antwoord inzake het gebruik van het toestel: dit lijkt niet onmiddellijk in overeenstemming met de wettelijke bepaling terzake noch met het doel van de fiscale regelgever om voor elk toestel en elk gebruik een voordeel aan te rekenen.

Split bill: rulingcommissie

Ook de rulingcommissie sprak zich reeds uit in de problematiek van de split bill.

Ruling nr. 2015.377 van 19 januari 2016: de rulingcommissie gaf geen goedkeuring aan de voorgestelde regeling omdat bleek dat over het voorbije jaar de vastgestelde bedragen niet door de personeelsleden werden overschreden en er dus nooit privé facturatie had plaatsgevonden.

Ruling nr. 2014.648 van 24 februari 2015: de rulingcommissie gaf wel goedkeuring aan de voorgestelde regeling en stelde dat er in dat dossier geen voordeel moest aangerekend worden voor de terbeschikkingstelling van het gsm-toestel.

Sociale zekerheid

Ook voor de sociale zekerheid bestonden er nauwelijks wettelijke of administratieve ramingsregels voor deze voordelen.

De bedoeling was dat dezelfde waarderingsregels zouden gelden voor de sociale zekerheid vanaf 1 januari 2018 (cf. onder andere een tussentijdse instructie van de RSZ en diverse berichten van de regering).

En deze bedoeling werd ondertussen bevestigd in het KB van 7 februari 2018 (BS 27 februari 2018) en in de RSZ-instructies 2018/1.

Inwerkingtreding

De nieuwe forfaitaire ramingen zijn van toepassing op de voordelen verkregen vanaf 1 januari 2018.

Opmerking: dit betekent dat de nieuwe bedragen vanaf 1 januari 2018 ook gelden voor eerder aangekochte goederen (bv. PC).

Voordeel van alle aard
Laptop zonder voordeel
Rulingcommissie
_____ (11/2012)

Situering

De praktische toepassing van de regels inzake voordelen van alle aard voor onder andere computers leidt vaak tot vragen en/of discussies.

Ook de Rulingcommissie heeft zich recentelijk terzake uitgesproken (voorafgaande beslissing nr. 2011.502 van 20 december 2011).

Laptop

Het voordeel van alle aard bestaande in de terbeschikkingstelling van een computer voor private doeleinden, wordt bij wet forfaitair berekend.
Maar deze forfaitaire berekening geldt natuurlijk enkel als er sowieso sprake is van een voordeel van alle aard.

De Rulingcommissie heeft terzake geoordeeld dat er geen voordeel moet belast worden indien een werkgever een draagbare PC ter beschikking stelt die enkel mag worden gebruikt voor professionele doeleinden, zoals dit uitdrukkelijk beschreven staat in de “ICT-policy” van het bedrijf.

Voordeel van alle aard bedrijfswagen
Referentie-CO_2-uitstoot en minimumvoordeel
(12/2021)

Situering

Het voordeel van alle aard voor het privaat gebruik van een personenwagen wordt berekend op basis van:
- de cataloguswaarde van het voertuig,
- de CO_2-uitstoot van het voertuig,
- en een leeftijdscoëfficiënt.

Berekeningsformule: cataloguswaarde x CO_2-percentage x leeftijdscoëfficiënt x 6/7.

CO_2-percentage

De CO_2-uitstoot vormt de basis voor het zgn. "CO_2-percentage" en wel als volgt:
- er geldt een basispercentage van 5,5% voor een jaarlijks vast te stellen referentie-uitstoot;
- per gram CO_2-uitstoot hoger of lager wordt het percentage van 5,5 verhoogd resp. verlaagd met 0,1;
- het minimum-percentage bedraagt 4%;
- het maximum-percentage bedraagt 18%.

Jaarlijkse aanpassing van de referentie-CO_2-uitstoot

De Koning moet jaarlijks een nieuwe referentie-CO_2-uitstoot vaststellen. Voor de voordelen toegekend vanaf 1 januari 2022 gebeurde dit bij Koninklijk Besluit van 7 december 2021 (*BS* 13 december 2021). Dit geeft volgende tabel/historiek:

	benzine / lpg / aardgas	diesel
• 2018	105	86
• 2019	107	88
• 2020	111	91
• 2021	102	84
• 2022	91	75

Opmerking: hoger voordeel !
De referentie-CO_2-uitstoot voor 2022 is aanzienlijk gedaald ten opzichte van 2021.
Dit heeft als gevolg dat het voordeel voor 2022 hoger is dan in 2021 (onverminderd een eventuele daling ten gevolge van de toepassing van de leeftijdscoëfficiënt).

Gebroken boekjaren: telkenjare (minstens) twee berekeningen

Vermits de referentie-uitstoot geldt per kalenderjaar, zal een vennootschap met een gebroken boekjaar voor eenzelfde personenwagen telkens twee berekeningen moeten maken (nl. één per deel van het boekjaar dat in een bepaald kalenderjaar valt).

Let op !
Een andere factor is de leeftijdscoëfficiënt, die de eerste jaren ook wijzigt (daling met 6% per jaar, tot aan het minimum van 70%), en die normaliter ook aanleiding geeft tot meerdere berekeningen per jaar. In voorkomend geval moeten alle variaties binnen één boekjaar gecombineerd worden.

Minimum-voordeel

Er geldt sowieso een absoluut minimum van (ongeïndexeerd) 820 euro als jaarlijks voordeel van alle aard. Geïndexeerd voor 2022 (aanslagjaar 2023) bedraagt dit 1.400 euro (voor aanslagjaar 2022 was dit 1.370 euro).

CO_2-uitstoot personenwagen
NEDC vs. WLTP
_____ (11/2021)

Situering

Het voordeel van alle aard alsook de mate van fiscale aftrek van personenwagens worden berekend in functie van de CO_2-uitstoot van het betrokken voertuig.
Sinds enkele jaren worden nieuwe wagens gehomologeerd aan de hand van de WLTP-testcyclus. Deze vervangt de oude NEDC-methode en leidt doorgaans (maar niet altijd) tot hogere CO_2-uitstootgehaltes (d.i. tot wel 30 gram meer).

In een overgangsperiode wordt de WLTP-waarde nog omgerekend naar een NEDC-waarde en worden beide uitstootgehaltes vermeld op de papieren van het voertuig.
Welke van deze twee uitstootgehaltes moet gebruikt worden op fiscaal vlak ?
En wat van zodra de overgangsperiode afloopt ?

De fiscus heeft gaandeweg zijn standpunt bepaald over het gebruik van de uitstootwaardes.

Stap 1: NEDC gebruiken tot 31 december 2020

Deze problematiek is relevant voor verschillende fiscale aangelegenheden:

- De fiscus heeft in zijn bijgewerkte FAQ aangaande het voordeel van alle aard (nl. vraag 41) geschreven dat de NEDC-waarde (zoals gekend bij de DIV) mag gebruikt worden tot einde 2020. Daarbij wordt ook afgeweken van de regel dat enkel de op het inschrijvingsbewijs vermelde gegevens mogen gebruikt worden (merk trouwens op dat het inschrijvingsbewijs sinds enige tijd geen CO_2-waarde meer vermeldt).
- Er mag aangenomen worden dat dezelfde regel geldt voor de bepaling van het aftrekpercentage van een personenwagen.
- Op de website van Vlabel staat te lezen dat het Vlaamse Gewest bij de berekening van de verkeersbelasting en de BIV enkel rekening houdt met de NEDC-waarde.

Opmerking: ook op sociaal vlak vermeldt de RSZ in de instructies aan de werkgevers dat voor de berekening van de solidariteitsbijdrage in een overgangsperiode tot 31 december 2020 enkel moet gebruik gemaakt worden van de NEDC-waarde.

Stap 2: NEDC blijft meespelen vanaf 1 januari 2021

Vanaf 2021 zijn autoconstructeurs doorgaans niet meer verplicht om de WLTP-waarde ook om te rekenen naar een NEDC-waarde. Er zal in voorkomend geval dus enkel nog een WLTP-waarde bekend zijn van nieuwe voertuigen.

De fiscus heeft in opnieuw bijgewerkte FAQ van maart 2020 (inzake kostenaftrek en voordelen van alle aard) zijn standpunt aangepast: vanaf 1 januari 2021 gelden volgende regels:

- Voertuigen waarvan alleen de NEDC-waarde gekend is: u mag deze NEDC-waarde blijven gebruiken.
- Voertuigen die zowel een NEDC-waarde als een WLTP-waarde hebben: u mag de gunstigste van beide waarden gebruiken voor fiscale doeleinden, ook vanaf 2021.
- Nieuwe voertuigen waarvoor enkel een WLTP-waarde gekend is: u moet deze WLTP-waarde gebruiken.

Dit standpunt blijft van toepassing totdat eventuele nieuwe federale wetsbepalingen in werking treden.

Minister bevestigt (Vr. en Antw. Kamer 2020-21, nr. 55-062, 283)

De minister van Financiën heeft op 20 augustus 2021 bevestigd dat dit standpunt nog steeds van kracht is en dat er momenteel geen wetswijzigingen zijn gepland.

Waar vind ik de juiste uitstoot ?

U kan de uitstootgegevens vinden:

- Op het gelijkvormigheidsattest: dit vermeldt:
    - voor oudere wagens: de NEDC-waarde;
    - voor nieuwe wagens: zowel de NEDC- als de WLTP-waarde.
- Op de website https://mobilit.belgium.be/nl (“mijn voertuig, mijn plaat” / chassisnummer ingeven / “opvragen”).

Opgepast (1)
Andere bronnen zullen mogelijks alleen de nieuwe (en in voorkomend geval te strenge) WLTP-waarde vermelden.

Opgepast (2)
Het moet nog steeds gaan om de NEDC- of WLTP-waarde zoals die beschikbaar is bij de DIV. Wanneer de DIV over geen gegevens beschikt, moet het aftrekpercentage van 50% toegepast worden, zelfs als het gelijkvormigheidsattest een CO_2-uitstootgehalte vermeldt (met de gekende uitzondering in de personenbelasting voor personenwagens aangeschaft vóór 1 januari 2018).

Besluit: gebruik het juiste en optimale uitstootgehalte !

Fake-hybride personenwagens
Strengere fiscaliteit sinds 1 januari 2020
_____ (09/2022)

Situering

Ingevolge de zogenaamde tweede fase van het Zomerakkoord (en andere wetgeving) moet u sinds 1 januari 2020 resp. aanslagjaar 2021 rekening houden met een hele reeks nieuwe fiscale regels. Eén daarvan betreft de strenge fiscale regels voor de zogenaamde fake-hybride wagens.

Over welke voertuigen gaat het ?

Het gaat om een oplaadbaar hybridevoertuig (personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen) uitgerust met een elektrische batterij die een energiecapaciteit heeft van minder dan 0,5 kWh per 100 kilogram van het wagengewicht of een uitstoot heeft van meer dan 50 gram CO_2 per kilometer.

Opmerking: door de toegepaste afrondingsregels volstaat een batterijcapaciteit vanaf 0,45 kWh per 100 kg (0,45 of meer wordt afgerond naar 0,5).

Onder oplaadbaar hybridevoertuig wordt verstaan: het voertuig dat zowel is uitgerust met een brandstofmotor als een elektrische batterij die opgeladen kan worden via een aansluiting op een externe energiebron buiten het voertuig (plug-inhybride).

Niet voor voertuigen aangeschaft vóór 1 januari 2018

De strengere regels gelden enkel voor deze voertuigen als ze sinds 1 januari 2018 zijn aangekocht, geleased of gehuurd. Voertuigen van vóór 1 januari 2018 zijn hier niet aan onderworpen (een contractuele afspraak volstaat, de wagen moet nog niet ingeschreven of geleverd zijn op 31 december 2017).

Aftrek kosten en berekening voordeel van alle aard

Zowel het toepasselijke aftrekpercentage als de berekening van het voordeel van alle aard zijn gebaseerd op het uitstootpercentage van het betrokken voertuig. Voor deze valse hybride voertuigen is de in aanmerking te nemen uitstoot gelijk aan deze van het overeenstemmende voertuig dat voorzien is van een motor die uitsluitend gebruik maakt van één en dezelfde brandstof (bv. benzine, diesel). Er wordt dus geen rekening gehouden met het hybride karakter (of nog, met het gedeelte elektrische aandrijving).

Indien er geen overeenstemmend voertuig bestaat dat uitsluitend voorzien is van een motor die gebruik maakt van dezelfde brandstof, wordt de uitstootwaarde van het voertuig vermenigvuldigd met 2,5.

Het KB van 5 september 2019 somt de criteria op om te bepalen wat een overeenstemmend voertuig is (bv. zelfde merk, model, type koetswerk). Als er meerdere overeenstemmende voertuigen zijn, wordt het voertuig met de hoogste CO_2-uitstoot genomen. Ket KB kondigde de publicatie aan van een lijst met overeenstemmende voertuigen.
De laatste aanpassing van de lijst dateert van 17 maart 2022 en deze moet blijkbaar met terugwerkende kracht tot 1 januari 2020 toegepast worden.
Deze lijst is beschikbaar op:
https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/vennootschapsbelasting/voordelen_van_alle_aard/bedrijfswagens#q2.
Of nog:
https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/121-valse-hybrides-faux-hybrides-falscher-hybrid-2022-03-17.xlsx.

Personen- én vennootschapsbelasting

Deze maatregelen zijn zowel van toepassing in de personenbelasting als in de vennootschapsbelasting.

Inwerkingtreding

De nieuwe regels zijn van toepassing vanaf aanslagjaar 2021 verbonden aan een boekjaar dat ten vroegste aanvangt op 1 januari 2020.

Dit betekent concreet:
- voor de berekening van het voordeel van alle aard: sinds 1 januari 2020;
- voor de kostenaftrek: sinds aanslagjaar 2021.

Bron: Wet van 25 december 2017 (*BS* 29 december 2017); wet van 2 mei 2019 (*BS* 15 mei 2019); circulaire 2019/C/56 van 28 juni 2019; KB van 5 september 2019 (*BS* 17 september 2019); circulaire 2020/C/43 van 18 maart 2020.

Elektrische bedrijfswagen
Oplaadpunt thuis
Verbruik elektriciteit
_____ (09/2016)

Situering

Aan de Rulingcommissie wordt volgende vraag voorgelegd:
- Het voordeel van alle aard voor een bedrijfswagen wordt forfaitair berekend in functie van de catalogusprijs.
- Dit voordeel dekt ook de brandstofkosten.
- Hoe moet dit toegepast worden in het geval van een elektrische wagen ?
  Meer bepaald wat betreft de verbruikskosten van elektriciteit en de kosten van een oplaadpunt bij de werknemer/bedrijfsleider thuis.

Voorafgaande beslissing nr. 2016.174 dd. 24 mei 2016

De Rulingcommissie oordeelt als volgt:
- De elektriciteit die wordt verstrekt door de werkgever voor het opladen van de elektrische bedrijfswagen, wordt geacht begrepen te zijn in het voordeel van alle aard voor het persoonlijk gebruik van de bedrijfswagen.
- De werkgever/vennootschap mag bovendien de kosten dragen van het installeren van een oplaadpunt bij de werknemer/bedrijfsleider thuis en aan deze het daarbij horende verbruik van elektriciteit terugbetalen.
  Daarvoor moet derhalve geen bijkomend voordeel van alle aard belast worden.

Terugbetaling elektriciteit bedrijfsvoertuig
"Extra" voordeel van alle aard ?
_____ (03/2022)

Situering

Als een werknemer/bedrijfsleider een bedrijfswagen (personenwagen) privé gebruikt, is hij belastbaar op een voordeel van alle aard, dat forfaitair berekend wordt. Dit forfait dekt alle kosten van gebruik van het voertuig, inclusief de brandstofkosten.

Indien de werkgever/vennootschap aldus een bedrijfswagen met tankkaart voor dat voertuig ter beschikking stelt, volstaat dus de toepassing van dat ene forfaitair geraamde voordeel van alle aard en moet geen extra voordeel belast worden voor het gebruik van de tankkaart.

Anders is het natuurlijk als die tankkaart ook gebruikt wordt voor andere voertuigen van de werknemer/bedrijfsleider (wat doorgaans niet de bedoeling is); dan moet daarvoor wel een extra apart voordeel aangerekend worden.

Elektriciteit: andere regels toepassen ?

Hoe zit dat dan voor een elektrisch bedrijfsvoertuig dat de werknemer/bedrijfsleider thuis oplaadt en waarvoor hij een terugbetaling krijgt van de werkgever/vennootschap ?

Parl. Vraag 2021

In 2021 (Vr. en Antw. Kamer 2020-2021, nr. 55-060, 159) stelde de minister reeds dat volgens hem in dat geval geen voordeel moet belast worden, noch voor de terbeschikkingstelling van de laadpaal noch voor de getankte elektriciteit, als drie voorwaarden vervuld zijn, nl.:

- De werkgever/vennootschap stel een homecharger of laadpaal ter beschikking.
- Deze beschikt over een specifiek communicatiesysteem aangaande de hoeveelheid verbruikte elektriciteit.
- De car policy voorziet in de terugbetaling van de met de homecharger getankte elektriciteit.

Als niet voldaan is aan deze voorwaarden, gelden volgens de minister de volgende regels:

- Terugbetaling van dienstverplaatsingen: belastingvrije kost eigen aan de werkgever.
- Terugbetaling van woonwerkverkeer: bijdrage van de werkgever die tot passend beloop kan worden vrijgesteld als de werknemer zijn werkelijke kosten niet bewijst.
- Terugbetaling van (andere) privéverplaatsingen: een bijkomend voordeel van alle aard moet belast worden (ten belope van het werkelijk betaalde bedrag).

Dit antwoord riep al enkele kritische vragen op, onder andere:

- Worden aldus niet hogere eisen gesteld voor elektriciteit dan voor andere brandstof ?
- Is de verbruikskost van brandstof van een voertuig niet sowieso een onderdeel van de kosten die gedekt zijn door het voordeel van alle aard ? En dit ongeacht de met het voertuig gemaakte verplaatsingen ?

Parl. Vraag 2022

In een nieuw antwoord herneemt de minister deze redenering (Integraal Verslag Kamercommissie Financiën 16 februari 2022, CRIV 55 COM 701, 20).

Volgens de minister “blijft de hoofdregel” dat de terugbetaling van thuis getankte elektriciteit in principe geen onderdeel uitmaakt van het forfaitair geraamde voordeel van alle aard van de terbeschikkinggestelde bedrijfswagen is, maar een apart voordeel uitmaakt. Het gaat immers niet om de verstrekking van elektriciteit door de werkgever, maar wel om een terugbetaling van kosten.

En ter aanmoediging van de vergroening van het wagenpark wordt dan een afwijking toegestaan, onder de hierboven beschreven voorwaarden, die bedoeld zijn om eventuele misbruiken uit te sluiten, bijvoorbeeld oplaadbeurten voor andere private voertuigen van de werknemer/bedrijfsleider.

De minister specifieert ook nog dat kan worden aanvaard dat een andere vorm van communicatie wordt gebruikt voor zover die verifieerbaar is, zoals bijvoorbeeld een tussenteller (die alsdan ook door de werkgever/vennootschap mag betaald worden).

Opmerking:

- Kunnen hier niet opnieuw dezelfde kritische bedenkingen geopperd worden als bij de stelling van de minister in 2021 ?
- Kan het bedoeld misbruik niet even goed spelen bij een tankkaart voor benzine of diesel en waarmee de werknemer/bedrijfsleider deze tankkaart gebruikt voor andere private voertuigen ?

Voordeel van alle aard bedrijfswagen
Zelf betaalde brandstof
_____ (03/2022)

Situering

Als een werknemer/bedrijfsleider een bedrijfswagen (personenwagen) privé gebruikt, is hij belastbaar op een voordeel van alle aard, dat forfaitair berekend wordt. Dit forfait dekt alle kosten van gebruik van het voertuig, inclusief de brandstofkosten.
Het aldus berekende voordeel mag verminderd worden met de bijdrage van de verkrijger van dat voordeel.

Waar vroeger aanvaard werd dat zowat elke bijdrage in mindering mocht gebracht worden van het voordeel, heeft de fiscus sinds ca. 2012 deze toepassing beperkt in de FAQ aangaande het voordeel van alle aard voor bedrijfswagens: er mag enkel rekening gehouden worden met de door de genieter betaalde kosten die te maken hebben met de eigenlijke terbeschikkingstelling van de bedrijfswagen.
In dat kader weigert de fiscus de door de genieter betaalde brandstofkosten als een eigen bijdrage te beschouwen die in mindering mag gebracht worden van het voordeel.

Deze stelling van de fiscus werd in de rechtsleer op de nodige kritiek onthaald.

Rb. Gent 2 april 2021

Feiten:
- Een werknemer heeft de beschikking over een bedrijfswagen maar zonder tankkaart.
- Hij verminderde in zijn persoonlijke aangifte het voordeel van alle aard van de bedrijfswagen met de zelf betaalde brandstof (en kosten van carwash).

De fiscus betwist deze vermindering van het voordeel.

De rechtbank geeft de fiscus gelijk:
- Het voordeel slaat enkel op de bedrijfswagen zelf die wordt ter beschikking gesteld.
- De cataloguswaarde is bepalend voor het voordeel, niet het gebruik.
- De genieter kan niet alle vermeend door hem gedragen kosten van het gebruik van het voertuig in mindering brengen van het voordeel.
- Besluit: de genieter mag de zelf betaalde kosten voor brandstof en carwash niet in mindering brengen van het voordeel.
- De rechtbank vindt het verschil in behandeling (met genieters die wél een tankkaart hebben) irrelevant: er is geen sprake van een verboden discriminatie.

Kritiek

Zowel het standpunt van de fiscus als het besluit van de rechtbank zijn (opnieuw) vatbaar voor kritiek …

Voordeel van alle aard
Bedrijfsvoertuig
Begrip woonwerkverkeer
_____ (11/2013)

Situering

Indien een werknemer woonwerkverplaatsingen doet met een bedrijfsvoertuig, moet er een voordeel van alle aard toegepast worden voor dit voertuig. Woonwerkverplaatsingen zijn op fiscaal vlak immers private verplaatsingen.

Daarom is het belangrijk om te weten wanneer er precies sprake is van woonwerkverplaatsingen.

Ruling nr. 2012.451 van 15 januari 2013

De werknemers van een bedrijf moeten ’s avonds de door hen gebruikte bestelwagen mee naar huis nemen omdat er onvoldoende parkeerruimte is op het bedrijfsterrein. Zij nemen deze leeg mee uit voorzorg tegen inbraak en diefstal in de voertuigen.

’s Ochtends rijdt de werknemer dus met de lege bestelwagen naar het bedrijf, vult deze, doet zijn werk op baan, brengt ’s avonds het voertuig terug naar de firma om het leeg te maken en rijdt er vervolgens mee naar huis.

De Rulingcommissie stelt aldus vast dat de betrokken werknemers op de zetel van de vennootschap geen andere taken uitvoeren dan het laden en lossen van goederen.
Daaruit besluit ze dat er geen sprake is van een vaste plaats van tewerkstelling (deze veronderstelt een wezenlijke vorm van tewerkstelling ter plekke).
Tevens stelt de Rulingcommissie vast dat er evenmin sprake is van een vaste plaats van tewerkstelling tijdens de dagtaak (verschillende locaties, telkens een beperkte duur, enz.).

Ten slotte blijkt dat de werkgever het gebruik van de bestelwagen voor private verplaatsingen uitdrukkelijk heeft verboden.

Besluit:
- Geen woonwerkverkeer en geen andere private kilometers.
- Dus geen voordeel van alle aard.

Parkingkosten dichtbij treinstation of bedrijf
Wie betaalt wat ?
_____ (09/2016)

Situering

Aan de Rulingcommissie wordt volgende vraag voorgelegd:
- Een werknemer beschikt over een bedrijfswagen.
- Hij parkeert deze bedrijfswagen aan een treinstation van waaruit hij zijn verplaatsing verderzet:
    - ofwel, voor een dienstreis,
    - ofwel, voor woonwerkverkeer,
    - ofwel, voor private verplaatsingen.
- Moet voor deze parkingkosten een voordeel van alle aard belast worden bij de betreffende werknemer ?

Voorafgaande beslissing nr. 2016.174 dd. 24 mei 2016

De Rulingcommissie oordeelt als volgt:
- Er moet voor dergelijke parkeerkosten enkel een voordeel belast worden als het zuivere privéverplaatsingen betreft (derde hypothese van hierboven).
- Zowel voor “dienstreizen” als voor “woonwerkverkeer” mogen deze kosten beschouwd worden als kosten eigen aan de werkgever en moet er dus geen voordeel van alle aard belast worden bij de werknemer.

Bedenking: ook voor woonwerkverkeer …

De Rulingcommissie oordeelt dus dat er geen voordeel van alle aard moet belast worden als de parkingkosten gemaakt worden in het kader van de organisatie van het woonwerkverkeer van de werknemer.

Dit lijkt niet in overeenstemming met de regel dat alle kosten in verband met het woonwerkverkeer “eigen aan de werknemer” zijn en dus door deze moeten gedragen worden.

Maar blijkbaar heeft de fiscus al bij vorige gelegenheid (een brief aan de Unie van erkende Sociale Secretariaten) bevestigd dat parkingkosten van een werknemer dichtbij het werk of dichtbij een treinstation (in het kader van woonwerkverplaatsingen) mogen beschouwd worde als kosten eigen aan de werkgever, waarvan de terugbetaling niet moet belast worden in hoofde van de werknemer.

Bedenking: dezelfde kosten met de eigen wagen

De ruling betrof een geval met een bedrijfswagen.
Er is evenwel geen reden om aan te nemen dat de redenering en toepasselijke regels anders zouden zijn als het om een eigen wagen van de werknemer gaat waarmee de betreffende kosten gemaakt worden. Ook dan gaat het immers om “kosten eigen aan de werkgever”.

Voordeel van alle aard bedrijfswagen
Woon-werkverkeer – Toepassing 40-dagenregel
_____ (11/2014)

Situering

De verplaatsingen van thuis naar een vaste plaats van tewerkstelling door de bedrijfsleider met de bedrijfswagen geven aanleiding tot de toepassing van een voordeel van alle aard. De fiscus hanteert de zgn. 40-dagenregel om te oordelen of er sprake is van een vaste plaats van tewerkstelling (40 dagen per jaar naar zelfde adres).

Rulingcommissie

Een apotheker verplaatst zich dagelijks naar een rustoord om geneesmiddelen af te leveren en getuigschriften van huisartsen op te halen. Het zijn activiteiten waarvoor hij slechts kortstondig dient aanwezig te zijn in het rustoord.

De Rulingcommissie (*Jaarverslag Rulingcommissie 2013*, 60) oordeelt dat er sprake is van een vaste plaats van tewerkstelling in het rustoord.

Kritische bedenking

Deze beslissing lijkt in te gaan tegen de standpunten die eerder uitdrukkelijk werden ingenomen door zowel de minister van Financiën als de Rulingcommissie zelf, nl. dat er maar sprake is van een vaste plaats van tewerkstelling indien de belastingplichtige aldaar een wezenlijke vorm van tewerkstelling/arbeid/activiteit uitoefent, hetgeen de aanwezigheid gedurende slechts een korte tijd per dag uitsluit (dus niet bijvoorbeeld enkel opdrachten/instructies afhalen of voorraad/goederen inslaan of documenten afgeven, enz.).

Woon-werkverkeer
Zetel vennootschap bij bedrijfsleider thuis
_____ (11/2014)

Situering

Indien een bedrijfswagen door de bedrijfsleider gebruikt wordt voor woon-werkverkeer, geeft dit aanleiding tot de toepassing van een voordeel van alle aard in hoofde van de bedrijfsleider. Woon-werkverplaatsingen zijn immers eigen aan de bedrijfsleider en niet aan de vennootschap.

Rulingcommissie

Een vennootschap heeft haar maatschappelijke zetel op het adres van de bedrijfsleider.
De vennootschap heeft maar één klant met één vaste opdracht.
De bedrijfsleider verplaatst zich meer dan veertig dagen per jaar naar deze klant.

De vraag rijst daarbij:
- Zijn deze verplaatsingen woon-werkverplaatsingen van de bedrijfsleider die zich van "thuis" naar zijn werk verplaatst?
- Of zijn deze verplaatsingen toe te rekenen aan de vennootschap, m.a.w. doet de bedrijfsleider deze verplaatsingen als orgaan van de vennootschap en is het derhalve juridisch-fiscaal de vennootschap die deze verplaatsingen aflegt van haar "maatschappelijke zetel" naar de betreffende klant.

De Rulingcommissie (voorafgaande beslissing nr. 2014.084 van 27 mei 2014) oordeelt, gelet op het bovenstaande en ook op de aard van de activiteit, dat het om woon-werkverkeer van de bedrijfsleider gaat, omdat het kantoor van de klant een vaste plaats van tewerkstelling is "voor de zaakvoerder".

Rechtspraak in andere zin: Rb. Luik 5 september 2011

De rechtbank oordeelde dat verplaatsingen door de bedrijfsleider vanuit de maatschappelijke zetel (die bij hem thuis gevestigd is) toe te reken zijn aan de vennootschap en derhalve loutere beroepsverplaatsingen (werk-werk) zijn: het is de vennootschap die deze verplaatsingen maakt (in de uitoefening van haar activiteit).

Voordeel van alle aard
Personenwagen
100 % beroepsmatig gebruik
_____ (11/2013)

Situering

Sinds 1 januari 2012 is een nieuwe berekeningswijze van toepassing voor het voordeel van alle aard dat voortvloeit uit het gebruik van een bedrijfswagen. Deze berekeningswijze is in heel wat gevallen aanzienlijk nadeliger dan voordien.

Mede daarom proberen belastingplichtigen op actieve wijze om de toepassing van een voordeel van alle aard te vermijden. Zo moet geen voordeel van alle aard toegepast worden indien er geen privaat gebruik is van een bedrijfswagen.

Rulingcommissie

De Rulingcommissie sprak zich in meerdere rulings uit over deze problematiek:

- Een vennootschap heeft haar maatschappelijke zetel op hetzelfde adres (of vlak erbij, bijvoorbeeld aanpalend) als de woning van de bedrijfsleider.
- De bedrijfswagen werd tot nu toe zowel voor beroeps- als voor private doeleinden gebruikt, met toepassing van een voordeel van alle aard.
- De bedrijfsleider “reorganiseert” zijn autogebruik: hij zal de bedrijfswagen voortaan enkel gebruiken voor de vennootschap; voor zijn private verplaatsingen gebruikt hij voortaan een eigen wagen (of die van de echtgeno(o)t(e)).

De Rulingcommissie aanvaardt dat in dergelijke omstandigheden geen voordeel van alle aard moet toegepast worden:

- voor zover met de wagen effectief geen privéverplaatsingen worden afgelegd,
- en voor zover er geen vaste plaats van tewerkstelling ontstaat bij klanten of op een andere plaats (cf. 40-dagen-regel), want dan is er volgens de Rulingcommissie sprake van woonwerkverkeer in hoofde van de bedrijfsleider. Kritiek: is het niet de vennootschap die deze verplaatsingen doet waardoor er geen woon-werkverkeer is in hoofde van de bedrijfsleider zelf; cf. Rb. Luik 5 september 2011.

Opmerking: in enkele rulings vereist de Rulingcommissie dat een rittenadministratie wordt bijgehouden (overeenkomstig de regels die dienaangaande gelden inzake btw).

Voordeel van alle aard personenwagen
Berekening cataloguswaarde
_____ (03/2017)

Situering

N.a.v. het recente autosalon werden en worden weer heel wat bedrijfswagens (i.c. personenwagens, geen lichte vrachtwagens) gekocht. Daarbij kunnen de kopende vennootschappen weer genieten van heel wat bijzondere prijsaanbiedingen (packs, gratis opties, kortingen, enz.).

Wat is de invloed van dit alles op de berekening van de cataloguswaarde in het kader van het voordeel van alle aard voor privaat gebruik van deze personenwagen ?

Berekening cataloguswaarde

De formule om het voordeel van alle aard voor het privaat gebruik van een bedrijfswagen (personenwagen) te berekenen, luidt als volgt: cataloguswaarde x leeftijdscoëfficiënt x 6/7 x CO2-percentage.

Volgens de wet wordt onder cataloguswaarde verstaan: de catalogusprijs van het voertuig in nieuwe staat bij verkoop aan een particulier, inclusief opties en werkelijk betaalde BTW, zonder rekening te houden met enige korting, vermindering, rabat of restorno.

Concreet betekent dit dus dat eigenlijk geen rekening mag gehouden worden met toegestane kortingen.

De fiscus aanvaardt evenwel dat tijdelijke prijsverlagingen en/of optiepakketten die door de constructeur of invoerder vastgelegd worden als catalogusprijs en die ook gelden bij een verkoop aan particulieren, wel aanvaard worden (en dus niet terug bijgeteld moeten worden).

Dit geldt evenwel niet voor eventuele (commerciële) extra kortingen, gratis opties of bijzondere optiepakketten die toegekend worden door een lokale autodealer bovenop de “algemene” salonkortingen.

Voorbeeld:

- U koopt een auto n.a.v. het autosalon.
  De normale prijs bedraagt 35.000 euro excl. BTW.
- De salonbrochure/prijslijst van de constructeur bevat een aantal bijzondere kortingen en pakketten (ook geldig voor particulieren), waarvan u er enkele kiest.
  Daardoor daalt de “salonprijs” naar 32.000 excl. BTW.
- Bovendien krijgt u hierop nog een procentuele korting van 3% (d.i. 960 euro) van uw plaatselijke garage (dit zou ook een vast bedrag kunnen zijn).
  De uiteindelijke prijs bedraagt aldus 31.040 + 6.518,40 (BTW) = 37.558,40 euro.
- De cataloguswaarde voor de berekening van het voordeel van alle aard bedraagt: 32.000 + 6.518,40 = 38.518,40 euro.

Bedrijfswagen
Voordeel van alle aard
Andere wagen voor vakantieperiode
_____ (09/2016)

Situering

Aan de Rulingcommissie wordt volgende vraag voorgelegd:
- Een werknemer beschikt, ook voor private verplaatsingen, over een elektrische bedrijfswagen.
- Omwille van de beperkte actieradius van het voertuig krijgt de werknemer voor zijn (private) vakantiereis een andere (niet-elektrische) bedrijfswagen ter beschikking.

Hoe zit het dan met de aanrekening van een voordeel in natura ?

Voorafgaande beslissing nr. 2016.174 dd. 24 mei 2016

De Rulingcommissie oordeelt als volgt:
- Voor de “andere” bedrijfswagen die de werknemer ter beschikking krijgt voor de vakantieperiode, moet pro rata temporis (in functie van de kalenderdagen) een voordeel van alle aard belast worden bij de werknemer (berekend in functie van de gegevens van dat voertuig).
- Een “dubbel” voordeel van alle aard (voor de betreffende vakantieperiode) kan daarbij vermeden worden als de werknemer zijn gewoonlijke (elektrische) bedrijfswagen inlevert voor de betreffende periode: dan mag voor die periode het voordeel van alle aard van de elektrische bedrijfswagen verminderd worden.

Gelijkaardige situaties ?

De vraag is of het principe dat de Rulingcommissie hier hanteert, kan doorgetrokken worden naar andere vergelijkbare situaties.

Bijvoorbeeld:
- Het lijkt correct te stellen dat een gelijkaardige regeling van toepassing is voor bedrijfsleiders.
- Een werknemer/bedrijfsleider gaat met het vliegtuig op reis. Hij levert zijn bedrijfswagen in tijdens deze vakantieperiode. Het bedrijf draagt de kosten van het voertuig dat de werknemer/bedrijfsleider huurt tijdens zijn vakantie.
  Vanuit het boven beschreven principe lijkt dit mogelijk mits de werknemer/bedrijfsleider pro rata temporis belast wordt op een voordeel van alle aard voor het gebruik van de op reis gehuurde wagen.

Voordeel van alle aard
Voordeel voor familielid
Bij wie belasten?
_____ (04/2014)

Situering

Indien een vennootschap een voordeel toekent aan een derde, zijn er grosso modo twee situaties die veel voorkomen:

- Ofwel: de vennootschap verleent een voordeel aan iemand die met haar een beroepsmatige band heeft, bijvoorbeeld een bedrijfsleider of werknemer: dan wordt er een voordeel van alle aard belast bij de genieter van het voordeel.
- Ofwel: de vennootschap verleent een voordeel aan iemand die met haar geen beroepsmatige band heeft, bijvoorbeeld een stille vennoot, een familielid van een bedrijfsleider: dan wordt de vennootschap belast op een abnormaal of goedgunstig voordeel.

Meer specifiek in de situatie van een bedrijfsleider en zijn familie is de vraag dus relevant: wie is eigenlijk de genieter van het voordeel: de bedrijfsleider (en dus voordeel van alle aard bij deze) of zijn familieleden (en dus een abnormaal of goedgunstig voordeel bij de vennootschap).

Cassatie 17 maart 2011

Het Hof van Cassatie heeft uitdrukkelijk bevestigd dat een bedrijfsleider niet kan belast worden op een voordeel van alle aard indien niet aangetoond is dat hij zelf een persoonlijk voordeel behaald heeft.

Circulaire nr. Ci.RH.241/621.406 (AAFisc Nr. 44/2013) van 5 november 2013

De fiscus heeft een circulaire uitgevaardigd over de vraag naar de fiscale verwerking indien een vennootschap een voordeel rechtstreeks toekent aan bijvoorbeeld de partner of een kind van een bedrijfsleider/werknemer.

Daarbij hanteert de fiscus als regel dat de bedrijfsleider/werknemer toch zelf zal belast worden op een voordeel van alle aard:

- indien hij zelf een voordeel heeft ontvangen en dit vervolgens heeft doorgegeven aan een derde;
- indien een voordeel rechtstreeks wordt toegekend aan de derde (bv. familielid van de bedrijfsleider/werknemer) maar de bedrijfsleider/werknemer zelf eveneens een voordeel haalt uit die toekenning.
  Dit laatste is onder andere het geval:
  - indien hij persoonlijk, alleen of gezamenlijk met de derde persoon, het voordeel (bv. een goed) gebruikt;
  - indien een goed toegekend aan de derde persoon in feite geheel of gedeeltelijk zijn vermogenstoestand verrijkt;
  - indien de bedrijfsleider/werknemer een uitgave vermijdt die hij anders zelf had moeten dragen wegens de daadwerkelijke financiële afhankelijkheid van de betrokkene jegens hem.

Voorbeelden waarin een voordeel belastbaar is bij de bedrijfsleider/werknemer:

- de derde persoon staat een door hem ontvangen goed vervolgens af aan de bedrijfsleider/werknemer;
- een door de echtgeno(o)t(e) ontvangen goed komt terecht in het gezamenlijk vermogen van de echtgenoten;
- een vennootschap stelt een voertuig of een onroerend goed ter beschikking van de partner of het kind van een bedrijfsleider, dat anders door de bedrijfsleider zelf zou moeten bekostigd worden;
- een vennootschap/werkgever kent een studiebeurs toe aan een kind van een bedrijfsleider/werknemer waardoor deze zelf minder kosten moet dragen.

Kritische bedenking: de vraag kan gesteld worden of deze circulaire volledig in lijn ligt met de hoger vermelde uitspraak van het Hof van Cassatie.

Voordeel van alle aard
Eén voordeel voor twee zaakvoerders
_____ (02/2009)

Situering

Een vennootschap is eigenaar van het gebouw dat de bedrijfsleider gebruikt als private woning. De vennootschap draagt alle kosten. Ook de rekeningen van verwarming en elektriciteit staan op naam van de vennootschap.
In dit geval is er sprake van de toepassing van voordelen van alle aard, die forfaitair berekend worden:

- Voor leidinggevend personeel en bedrijfsleiders:
  - verwarming: 1 180 euro;
  - elektriciteit gebruikt voor andere doeleinden dan verwarming: 590 euro.
- Voor andere verkrijgers:
  - verwarming: 590 euro;
  - elektriciteit gebruikt voor andere doeleinden dan verwarming: 295 euro.

Maar wat indien de beide echtgenoten bedrijfsleider zijn?
Moet elk van hen dan het betreffende voordeel van alle aard toepassen?

Rulingcommissie (14 oktober 2008)

De Rulingcommissie bevestigt dat de voordelen inzake elektriciteit en verwarming voor éénzelfde woning bij elke echtgenoot slechts voor de helft belast moeten worden.

Opmerking
Volgens een strikte lezing van de toepasselijke wettekst zou ook kunnen geoordeeld worden dat het voordeel moet toegepast worden per genieter en niet per woning.

Opmerking
Ook voor andere voordelen (bijvoorbeeld de kosteloze beschikking over het onroerend goed zelf, een auto, dienstboden/huispersoneel/hoveniers/chauffeurs, een computer of internetaansluiting) kan deze redenering wellicht doorgetrokken worden.

Verkeersboetes
Terugbetaling
Fiscale behandeling
_____ (10/2009)

Situering

Het komt vaak voor dat een onderneming verkeersboetes terugbetaalt aan een werknemer/bedrijfsleider die deze heeft opgelopen tijdens de uitoefening van de dienstbetrekking.

Parlementaire vraag d.d. 14 mei 2009

De minister van Financiën geeft zijn visie op de fiscale behandeling van deze situatie (*Vr. en Antw.*, Kamer 2008-2009, nr. 67 - Vr. nr. 469 DE POTTER, 14 mei 2009, blz. 144-146, Fisc. Koerier 2009/605):

1. Het betreft een “kost eigen aan de werkgever” indien de verkeersovertreding kadert in de normale uitoefening van de betreffende dienstbetrekking, zoals die onder meer blijkt uit de geplogenheden van het beroep en meer in het bijzonder uit de richtlijnen die inzake die dienstbetrekking door de werkgever aan de werknemer worden verstrekt.

   Voorbeeld: hulpverleners op weg in het kader van een ongeval.

2. Het betreft een “voordeel in natura” indien de verkeersboetes daarentegen niet het gevolg zijn van het opvolgen van bepaalde dwingende instructies van de werkgever (zoals hierboven beschreven).

   Gevolg: het aftrekverbod voor boetes is niet van toepassing, een fiche moet opgemaakt worden.

Opmerkingen

- Er kan inzake deze materie eveneens verwezen worden naar de nieuwe solidariteitsbijdrage die sinds begin 2009 verschuldigd is door de werkgever.

- De vraag werd in het verleden al gesteld of de boetes opgelopen met de bedrijfswagen begrepen waren in het forfaitaire voordeel in natura voor het privaat gebruik van die wagen.

  De hierboven besproken stelling van de minister van Financiën suggereert dat de fiscus van mening is dat de boetes niet gedekt worden door het forfaitaire voordeel, maar als apart element van bezoldiging moeten beoordeeld worden.

- Moeten wij ons concreet verwachten aan een strenge(re) houding bij controles?

Sociale zekerheid
Verkeersboete werknemer
(Terug)betaling door werkgever
_____ (10/2009)

Situering

Een werknemer loopt een verkeersboete op tijdens de uitoefening van zijn arbeidsovereenkomst. De werkgever beslist om deze boete (terug) te betalen.

De vraag stelt zich of op deze (terug)betaling sociale zekerheidsbijdragen verschuldigd zijn.

Het arbeidshof te Antwerpen (arrest van 8 juni 2007) oordeelde dat dit niet het geval is.

Nieuw

De wet van 22 december 2008 houdende diverse bepalingen (*BS* 29 december 2008) bepaalt expliciet dat voortaan de bedragen die een werkgever in de plaats van zijn werknemer betaalt of aan zijn werknemer terugbetaalt, voor de door de werknemer opgelopen verkeersboete tijdens de uitoefening van zijn arbeidsovereenkomst, niet onder het loonbegrip vallen.

Maar de wetgever onderwerpt deze bedragen principieel aan een patronale solidariteitsbijdrage van 33 %.

De programmawet van 17 juni 2009 (*BS* 26 juni 2009) preciseert dat de nieuwe regeling niet alleen geldt voor verkeersboetes “sensu stricto”, maar ook voor een minnelijke schikking of een onmiddellijke inning met betrekking tot een verkeersboete.

De wet omschrijft twee categorieën verkeersboetes:

- Verkeersboetes voor een zware verkeersovertreding (derde en vierde graad; bv. door het rood licht rijden, het inhaalverbod negeren, straatraces houden, terugdraaien op een autosnelweg) en verkeersboetes van minimaal 150 euro inzake een snelheidsovertreding.
  Deze zijn altijd aan de speciale bijdrage onderworpen.

- Verkeersboetes voor een lichte overtreding (eerste en tweede graad; bv. het niet dragen van de gordel, het onrechtmatig op een bus- of pechstrook rijden, het niet gebruiken van de richtingaanwijzers wanneer dit verplicht is, als bestuurder bellen met de gsm in de hand, het rechts inhalen waar dit verboden is) en verkeersboetes van minder dan 150 euro inzake een snelheidsovertreding.
  Voor deze categorie geldt een vrijstelling van de solidariteitsbijdrage op een bedrag van 150 euro per jaar en per werknemer.

De RSZ heeft bevestigd dat verkeersboetes die voortvloeien uit de toestand van het rijdend materieel en de conformiteit van de lading volledig onder de verantwoordelijkheid van de werkgever vallen. De (terug)betaling ervan vormt geen voordeel en derhalve is de solidariteitsbijdrage niet verschuldigd.

De minister van Sociale Zaken heeft gepreciseerd dat de inbreuken bedoeld in de "boetecatalogus voor het wegvervoer" niet onder de nieuwe regeling vallen. Deze inbreuken behoren tot de verantwoordelijkheid van de werkgever. Het betreft onder andere het respecteren van rij- en rusttijden, de reglementering inzake de tachograaf, vervoervergunningen, enz.

Er moeten geen bijkomende formaliteiten vervuld worden. Stavingsstukken moeten op verzoek wel kunnen voorgelegd worden.

Inwerkingtreding

De eerste dag van het kwartaal volgend op de publicatie in het *Belgisch Staatsblad*, d.i. het eerste kwartaal van 2009.

Fiscaliteit van de fiets
_____ (08/2018)

Situering

Voor het gebruik van een fiets bestaan verschillende fiscale voordeelmaatregelen.
Wij bespreken enkele aspecten. Daarbij houden we rekening met de recente wettelijke aanpassingen op diverse vlakken (bv. “fiets” wordt “rijwiel”, aanpassing regels sociale zekerheid).

Vooraf en algemeen: fiets wordt rijwiel vanaf aanslagjaar 2018

De wet van 22 oktober 2017 (BS 10 november 2017) wijzigt de definitie van het begrip “fiets” en breidt dit uit.

Deze nieuwe regeling is van toepassing vanaf aanslagjaar 2018 (dus ook al op de in 2017 toegekende fietsvergoedingen).

Al de verder in deze tekst besproken regels gelden voortaan voor een rijwiel, een gemotoriseerd rijwiel of een speed pedelec, zoals gedefinieerd in het algemeen reglement op de politie van het wegverkeer, met dien verstande dat de gemotoriseerde rijwielen en de speed pedelecs enkel in aanmerking komen wanneer ze elektrisch worden aangedreven.

Een **“rijwiel”** betreft elk voertuig met twee of meer wielen dat via pedalen of handgrepen met spierkracht wordt aangedreven of uitgerust is met een elektrische hulpmotor tot 250 W die geen ondersteuning meer biedt vanaf 25 km/h, of eerder, indien de bestuurder ophoudt met trappen.
Daartoe behoren: elektrisch aangedreven klassieke fietsen, koersfietsen, mountainbikes, city bikes, bakfietsen, aangepaste fietsen voor mindervaliden (drie wielen, aandrijving via handgrepen, …), plooibare fietsen.
Daartoe behoren niet: hoverboards, rolschaatsen, skateboards, monowheels en segways.

Een **“gemotoriseerd rijwiel”** betreft elk twee-, drie- of vierwielig voertuig met pedalen, uitgerust met een elektrische hulpaandrijving met als hoofddoel trapondersteuning waarvan de aandrijfkracht wordt onderbroken bij een voertuigsnelheid van maximum 25 km/h, met uitsluiting van de hierboven vermelde rijwielen. Het nominaal continu maximumvermogen van de elektrische motor bedraagt ten hoogste 1 kW.

Een **“speed pedelec”** betreft elk tweewielig voertuig met pedalen, met uitsluiting van gemotoriseerde rijwielen, met een elektrische hulpaandrijving met als hoofddoel trapondersteuning waarvan de aandrijfkracht wordt onderbroken bij een voertuigsnelheid van maximum 45 km/h. Het nominaal continu maximumvermogen van de elektrische motor bedraagt ten hoogste 4 kW.

Al deze voertuigen kunnen uitgerust zijn met een garageknop (walk assist, park assist, vertrekhulp, parkeerhulp, enz.) waardoor ze beperkt autonoom kunnen bewegen om bijvoorbeeld gemakkelijker een helling te kunnen opwandelen met de fiets aan de hand.

Ten slotte valt een **"e-bike"** enkel onder deze regels omwille van de elektrische aandrijving als die kan worden opgenomen in één van de drie genoemde categorieën.
De circulaire 2018/C/5 van 16 januari 2018 beklemtoont:

- dat er geen eenduidige definitie van een e-bike bestaat;
- dat het fietsen zijn waarbij een gashendel of -knop de elektrische motor aanstuurt en de bestuurder niet meer hoeft te trappen, of waarbij hij ook zelf kan fietsen zonder de motor aan te spreken.

Opmerking: met deze wetswijziging komt meteen een einde aan alle discussies die op fiscaal gebied bestonden omtrent de vraag welke voertuigen nu precies wel of niet voor welke regeling in aanmerking komen (bv. de uitgebreide historiek rond de elektrische fiets en speed pedelec, racefiets en mountainbike).

Fietsvergoedingen

Kilometervergoedingen voor woonwerkverplaatsingen die werkelijk gedaan zijn met de fiets, zijn vrijgesteld van belastingen bij de genieter (die zowel een loontrekkende als een bedrijfsleider kan zijn)(art. 38 §1, eerste lid, 14°, a WIB 1992).

Sinds aanslagjaar 2010 bedraagt deze vergoeding ongeïndexeerd 0,145 euro per kilometer.
Dit betekent geïndexeerd:
- voor aanslagjaar 2012 en 2013: 0,21 euro;
- voor aanslagjaar 2014, 2015, 2016 en 2017: 0,22 euro;
- voor aanslagjaar 2018 en 2019: 0,23 euro.

Opmerkingen:

- Voor de cumul van een fietsvergoeding met een bedrijfsfiets: zie volgende titel inzake bedrijfsfietsen.
- De vrijstelling voor fietsvergoedingen is niet beperkt tot wie kiest voor het kostenforfait. De vrijstelling is ook van toepassing voor fietsende pendelaars die de reële kosten van het fietsgebruik aftrekken.
- Deze vergoedingen zijn eveneens vrijgesteld van socialezekerheidsbijdragen.
- De voor ambtenaren geldende beperking tot één enkele rit heen en terug per dag (cf. KB van 13 juli 2017, B.S. 19 juli 2017), is niet van toepassing in de privésector (dergelijke beperking is niet voorzien in de wet).

En wat met "dienstverplaatsingen" ?

- Het KB van 13 juli 2017 (B.S. 19 juli 2017, van toepassing vanaf 1 september 2017) bevat de terzake geldende regels voor ambtenaren.
- Ook voor zgn. dienstverplaatsingen (dus niet het woonwerkverkeer) met de eigen fiets kan het genoemde bedrag gehanteerd worden als kostenvergoeding.
- Dit forfait kan dus ook in de privésector gehanteerd worden.

Terbeschikkingstelling van een bedrijfsfiets

Sinds aanslagjaar 2010 is het voordeel vrijgesteld dat voortvloeit uit de terbeschikkingstelling van fiets en toebehoren, met inbegrip van de onderhouds- en stallingskosten, indien deze daadwerkelijk wordt gebruikt voor de woonwerkverplaatsingen (art. 38 §1, eerste lid, 14°, b WIB 1992; uitgebreide toelichting in circulaire Ci.RH.242/612.802 van 19 oktober 2011).

Deze vrijstelling geldt zowel voor personeelsleden als voor bedrijfsleiders.

De vraag stelt zich of er alsnog een voordeel van alle aard moet belast worden indien de bedrijfsfiets ook nog voor andere privéverplaatsingen dan het woonwerkverkeer wordt gebruikt. In de hierboven genoemde circulaire van 19 oktober 2011 bevestigt de Administratie dat de vrijstelling zowel geldt voor de woonwerkverplaatsingen als voor andere privéverplaatsingen. Dit betekent blijkbaar dat geen enkel voordeel moet belast worden van zodra de betrokken belastingplichtige woonwerkverplaatsingen doet met de bedrijfsfiets.

Deze vrijstelling is cumuleerbaar met de vrijgestelde fietsvergoeding.
Dit betekent dat voor woonwerkverplaatsingen met de fiets steeds de toepasselijke kilometervergoeding mag betaald worden, zelfs als deze kilometers gereden worden met een gratis terbeschikkinggestelde bedrijfsfiets.

Cumul met algemene vrijstelling werkgeverstussenkomst woonwerkverkeer

In principe is een combinatie van de algemene vrijstelling voor werkgeverstussenkomsten voor woonwerkverkeer met de fietsvergoeding of een bedrijfsfiets niet mogelijk, maar dit geldt enkel als het om “dezelfde kilometers” gaat. Derhalve is de combinatie wel mogelijk als het om twee verschillende delen van het woonwerktraject gaat waarbij één deel afgelegd wordt met de fiets en een ander deel met een andere vervoermiddel (bijvoorbeeld een deel met het openbaar vervoer en een deel met de fiets).

De circulaire van 19 oktober 2011 lijkt dit te willen beperken tot het geval waarbij het “andere” vervoermiddel openbaar of door de werkgever georganiseerd gemeenschappelijk vervoer betreft, en dus niet bijvoorbeeld de eigen wagen. De vraag is evenwel of de toepasselijke wetteksten dergelijke beperkende interpretatie toelaten.

Verplaatsingskosten fiets

Voor de woonwerkverplaatsingen die per fiets worden afgelegd, mag een forfaitair bedrag van 0,145 euro (niet geïndexeerd) per afgelegde kilometer onder de werkelijke beroepskosten worden opgenomen (voor geïndexeerde bedragen: zie hoger in deze tekst).

Opmerkingen:
- Deze regels gelden voor loontrekkenden en bedrijfsleiders.
- Het aantal kilometers is beperkt tot 100 kilometer per enkele rit …
- Het kan verdedigd worden dat deze aftrek ook mogelijk is indien de verplaatsingen gebeuren met een ter beschikking gestelde bedrijfsfiets.

120% aftrek

Kosten die specifiek zijn gedaan of gedragen om het gebruik van de fiets door de personeelsleden (ook dit geldt zowel voor loontrekkenden als voor bedrijfsleiders) voor hun woonwerkverplaatsingen aan te moedigen, zijn voor 120% aftrekbaar als beroepskost.
Deze kosten zijn bijvoorbeeld:

- Aankoop van fietsen en hun toebehoren die ter beschikking staan voor het personeel. De fiets wordt afgeschreven met vaste annuïteiten waarvan het aantal niet minder dan drie mag bedragen (art. 64ter, lid 3 WIB 1992).
- Kosten van onderhoud en herstel van bedrijfsfietsen.
- Het verwerven, bouwen of verbouwen van een onroerend goed dat bestemd is voor het stallen van fietsen tijdens de werkuren voor de personeelsleden of voor het ter beschikking stellen van een kleedruimte of sanitaire ruimte (al dan niet met douches).

De minister van Financiën (Parl. Vraag dd. 9 september 2013) heeft aan de Administratie opdracht gegeven om de beperking die te lezen stond in de administratieve commentaar, te schrappen. De nummers 64ter/45 en 47 van de ComIB 1992 stelden immers dat de 120% aftrek enkel kan toegepast worden “in de mate” dat de fiets gebruikt wordt voor het woonwerkverkeer.
De minister stelt voortaan als regel: indien de werkgever kan aantonen dat hij de kosten specifiek heeft gemaakt om zijn personeelsleden aan te moedigen om de fiets te gebruiken voor hun woonwerkverkeer, zijn deze kosten in hun totaliteit ten belope van 120% als beroepskosten aftrekbaar.

Opgepast: voor een vennootschap geldt de aftrek van 20% extra afschrijvingen onder de voorwaarde van het naleven van de zgn. onaantastbaarheidsvoorwaarde (boeking op een afzonderlijke rekening van het passief). Dit betekent dat de vennootschap op dit bedrag ooit belastingen zal betalen (en uiterlijk bij de vereffening van de vennootschap).

Opgepast: afschaffing voor vennootschappen …
De Wet van 30 juli 2018 houdende diverse bepalingen inzake inkomstenbelastingen (*BS* 10 augustus 2018) schaft de verhoogde aftrek van 120% af voor vennootschappen (in de personenbelasting blijft deze gunstmaatregel dus bestaan).
Inwerkingtreding: aanslagjaar 2021 verbonden aan een belastbaar tijdperk dat ten vroegste aanvangt vanaf 1 januari 2020.

Ruling 13 december 2016 (nr. 2016.781)

Bij de rulingcommissie kwamen diverse aspecten van het fietsgebruik aan bod:

- Kilometervergoeding:
    - Een plooifiets komt eveneens in aanmerking voor de vrijstelling.
    - Zo ook een klassieke elektrische pendelfiets voor zover de trapondersteuning beperkt blijft tot maximaal 25 kilometer per uur *(zie evenwel hoger in deze tekst voor de meest recente evolutie terzake)*.
- De vrijstelling geldt ook voor het aanbieden van een gratis fietsherstellingsdienst op de werklocatie (voor de bedrijfsfiets; geldt niet voor de eigen fiets van de betrokkene).

- Het verstrekken van aangepaste fietstassen geschikt voor het transporteren van notebooks (eigendom van de werkgever) mag beschouwd worden als een kost eigen aan de werkgever.
- Mogen beschouwd worden als een vrijgesteld sociaal voordeel:
    - het veiligheidspakket bestaande uit een fietshelm, een fluovestje, reflectoren en fietslichten;
    - de korting van 5% genoten voor persoonlijke aankopen bij de fietsleverancier.
- De rulingcommissie bevestigt dat, bij daadwerkelijk gebruik van de bedrijfsfiets voor het woonwerkverkeer, geen voordeel van alle aard moet aangerekend worden voor het zuivere privégebruik (weekend, vakantie, …).
- Is volgens de rulingcommissie daarentegen wél een voordeel van alle aard: het aanbieden van regenkledij (voor woonwerkverplaatsingen met de fiets of te voet).

Gelijkschakeling voor de sociale zekerheid

Met het koninklijk besluit van 7 februari 2018 (BS 27 februari 2018) wordt de regeling voor de fiscaliteit nu doorgetrokken naar de sociale zekerheid, die voortaan dezelfde definitie hanteert.

Tevens wordt voor de sociale zekerheid, naast de bestaande vrijstelling voor kilometervergoedingen van het woonwerkverkeer, nu ook expliciet voorzien in een vrijstelling van het voordeel bestaande in de terbeschikkingstelling van een bedrijfsfiets die daadwerkelijk gebruikt wordt voor woonwerkverkeer (met gelijke modaliteiten als de fiscale regeling).

Ook dit koninklijk besluit treedt in werking vanaf 1 januari 2017 (!).

Opmerking: met deze wetswijziging komt een einde aan de eventuele discussies die op sociaal gebied konden bestaan omtrent de vraag welke voertuigen nu precies wel of niet voor welke regeling in aanmerking komen.

Aftrek BTW

De Minister van Financiën bevestigt (in dezelfde parlementaire vraag) dat het beroepsmatig gebruik en dus de mate van BTW-aftrek in principe worden vastgesteld onder toezicht van de Administratie op basis van de feitelijke omstandigheden.

Hij stelt ook nog dat het gebruik van een rittenadministratie niet kan geweigerd worden.

Opmerking: betekent dit niet dat in de meeste gevallen de facto geen BTW zal kunnen afgetrokken worden omdat de afgelegde afstanden (voornamelijk) woonwerkverkeer betreffen en zelden of nooit werkwerkverkeer ?

Vruchtgebruik
Aandachtspunten
_____ (08/2021)

Situering

Een goede vruchtgebruikconstructie voor een onroerend goed biedt heel wat optimalisatiemogelijkheden, zowel financieel als fiscaal. Maar in de voorbije jaren heeft de fiscus meerdere kritische dossiers geopend met betrekking tot vruchtgebruikconstructies, met alle gevolgen vandien wat betreft adviesverlening, discussies bij controles, gerechtelijke procedures en initiatieven tot wetgevend ingrijpen.
Een greep uit de aandachtspunten anno (augustus) 2021.

Overzicht aandachtspunten (indicatief)

- Waardering vruchtgebruik:
  - (principe – actuele waarde van toekomstige netto huuropbrengsten)
  - (huurwaarde)
  - (kostenpercentage – positie verhuurder)
  - (actualisatievoet – standpunt DVB – rechtspraak)
  - (termijn)
  - (waardering blote eigendom)

- Aftrek kosten vruchtgebruik voor privaat gebruikt (gedeelte van) onroerend goed:
  - (artikel 49 WIB 1992 – bezoldigingstheorie – meerwaardetheorie)
  - (weigering aftrek door fiscus – rechtspraak – lusthuis)

- Rechten en plichten tijdens de vruchtgebruiktermijn:
  - (voordeel van alle aard – band met aftrek kosten)
  - (akte – burgerrechtelijke afwijkingen – fiscale gevolgen)

- Wie draagt welke kosten tijdens het vruchtgebruik:
  - (grove herstellingen)
  - (moderne invulling)

- Wie draagt welke investeringen tijdens het vruchtgebruik:
  - (aanvangsberekening)
  - (latere investeringen)
  - (turbovruchtgebruik)
  - (rechtspraak)

- Verkoop in de loop van de vruchtgebruikperiode: wie krijgt wat ?

- Afrekening op het einde van het vruchtgebruik:
  - (principe)
  - (grote investeringen)
  - (late investeringen)

Actualiteit 08/2021: wat zal de impact zijn van de nieuwe regels burgerlijk wetboek die gelden vanaf 1 september 2021 ?

Waardering vruchtgebruik
Voordeel voor blote eigenaar
Hoe belasten ?
_____ (03/2018)

Situering

Een vruchtgebruikconstructie kan in voorkomend geval een aanzienlijke optimalisatie opleveren. Daartoe moeten wel alle geldende regels correct toegepast worden, onder andere de waardering van blote eigendom en het vruchtgebruik bij een gesplitste aankoop.

De vraag stelt zich vervolgens hoe een onevenwichtige waardering bij de gesplitste aankoop (lees: een te hoge prijs voor het vruchtgebruik) moet belast worden.

Gent 19 december 2017

Het hof van beroep stelt vast dat de vennootschap in casu een te hoge prijs betaalde voor het vruchtgebruik (ten gevolge van een al te hoge en dus foute waardering ervan).

Het oordeelt daarbij als volgt:
- Er is zonder meer sprake van een voordeel voor de blote eigenaars.
- Voor de zaakvoerder is dit voordeel toe te wijzen aan zijn mandaat en ligt de band met de beroepswerkzaamheid vast: hij wordt belast op een voordeel van alle aard.
- Maar voor de partner van de zaakvoerder ligt dit anders:
    - De blote eigendom werd aangekocht met het gemeenschappelijk vermogen van de partners.
    - De helft ervan komt dus toe aan de partner van de zaakvoerder …
    - … en zo ook de helft van het vastgestelde voordeel.
    - Maar de partner blijkt geen enkele beroepswerkzaamheid (als zaakvoerder of met een andere functie) uit te oefenen in de vennootschap.
    - Derhalve kan de helft van de partner niet belast worden als bezoldiging.
    - De bedenking dat ook de partner enkel dat voordeel kon verkrijgen dankzij het zaakvoerdersmandaat van de andere partner, is in deze niet dienend.
- Besluit van het hof: het bij de blote eigenaars te belasten voordeel moet beperkt worden tot de helft.

Bedenking: abnormaal of goedgunstig voordeel

Als een vennootschap een voordeel verschaft aan een persoon die geen beroepsmatige band heeft met deze vennootschap, kan zij zelf wel belast worden op een zogenaamd abnormaal of goedgunstig voordeel.

Einde opstalcontract
Gratis verkrijging gebouw
Fiscale gevolgen
_____ (11/2021)

Situering

Het komt vaak voor dat een belastingplichtige eigenaar is van een grond en een recht van opstal verleent aan een andere belastingplichtige, normaliter een vennootschap, die er dan een gebouw op zet. Op het einde van het opstalcontract wordt de grondeigenaar automatisch eigenaar van de gebouwen.

Wat indien de grondeigenaar daarvoor geen vergoeding moet betalen en dus gratis eigenaar wordt van de gebouwen ?

Grondeigenaar is vennootschap

Indien de grondeigenaar zelf ook een vennootschap is, verkrijgt deze bij het einde van het opstalcontract gratis een gebouw. Hoe moet ze dit boeken ? Wat zijn de fiscale gevolgen ?

Hierover bestaat op heden (voor de adviespraktijk) nog steeds, ondanks een voor de belastingplichtige positieve evolutie in de Europese en Belgische rechtspraak, onzekerheid. Een korte en indicatieve historiek:

- Het hof van beroep te Antwerpen (arrest dd. 5 oktober 1999) oordeelde dat de kosteloze verkrijging leidt tot belastbaarheid van een winst bij de verkrijgende vennootschap op basis van een waardering tegen werkelijke waarde; in casu hadden de partijen bij de bepaling van de opstalvergoedingen rekening gehouden met de latere gratis verkrijging. Het Hof van Cassatie (arrest dd. 18 mei 2001) verwierp de voorziening tegen dit arrest.

- In een advies van mei 2002 (advies 126/17) stelde de Commissie voor Boekhoudkundige Normen dat een gratis verkrijging niet verwerkt moet worden in functie van historische kostprijs maar in functie van vermogenstoename (opname in resultaat) aan werkelijke waarde d.i. het bedrag waarvoor een actief kan worden verhandeld tussen goed geïnformeerde onafhankelijke partijen.

  Opgepast: zie verder in deze tekst aangaande de intrekking van dit advies !

- In de rechtsleer werden uiteenlopende meningen verdedigd.
  Zo bestaat er onder andere kritiek op het advies van de CBN: gratis verkregen activa kunnen wél geboekt worden tegen “historische” kostprijs en vervolgens kan eventueel een herwaarderingsmeerwaarde (met eventueel fiscale vrijstelling) geboekt worden.

- Volgens het hof van beroep te Brussel (arrest dd. 29 oktober 2008) moeten activa die in het ondernemingsvermogen worden opgenomen, gewaardeerd worden in functie van de middelen die de onderneming heeft moeten afstaan als tegenprestatie voor het verkrijgen van die activa (in casu ging het om aandelen die aangekocht werden voor een symbolische prijs); het hof verwerpt de taxatie.

- De rechtbank te Leuven (vonnis dd. 11 september 2009) is van oordeel dat de gratis verkrijging geen belastbare winst doet ontstaan. In casu gebeurde de verkrijging zuiver om niet en maakte ze dus geen deel uit van een commerciële verrichting waarbij bij het vaststellen van de canon reeds rekening werd gehouden met de kosteloze verkrijging van de opstallen op het einde van het opstalcontract.

- De rechtbank te Gent (vonnis dd. 13 januari 2009) besluit tot belastbaarheid. De rechtbank stelt vast dat de gratis verkrijging was opgenomen in het opstalcontract, dat de jaarvergoeding nul euro bedroeg en dat hiermee dus blijkbaar van in den beginne werd rekening gehouden. De rechtbank verwerpt de boekingswijze waarbij de gratis verkrijging wordt geboekt aan nul BEF/euro gevolgd door een belastingvrije herwaarderingsmeerwaarde.

- Het hof van beroep te Gent (arrest dd. 17 september 2013) stelt de fiscus in het gelijk. Een vennootschap (grondeigenaar) verkrijgt een gebouw n.a.v. de vervroegde beëindiging van een opstalrecht, zonder hiervoor een vergoeding te moeten betalen. De fiscus belast de vennootschap op de werkelijke waarde van het kosteloos verkregen gebouw: het gaat niet om een vrijstelbare waardevermeerdering maar om een belastbare meerwaarde (toevoeging van een actief).

- Het Europese Hof van Justitie (arrest dd. 3 oktober 2013) oordeelde dat een verkrijging van activa tegen een aanzienlijk lagere prijs dan de werkelijke waarde niet kan beschouwd worden als een uitzonderingsgeval dat toelaat af te wijken van het beginsel dat activa gewaardeerd worden op grond van hun aanschaffings- of vervaardigingsprijs. De historische kostprijs blijft het uitgangspunt van de waardering.

- Het hof van beroep te Brussel (arrest dd. 15 januari 2014; cf. het hoger vermelde vonnis van de rechtbank te Leuven dd. 11 september 2009) oordeelde in een geval van een zuivere verkrijging om niet in dezelfde zin, met onder andere een expliciete verwijzing naar het genoemde arrest van het Hof van Justitie. De fiscus heeft ten onrechte de werkelijke waarde van de gebouwen belast als een onderwaardering van activa. De taxatie moet uitsluitend worden beoordeeld vanuit het oogpunt van de boekhoudkundige waarderingsregels. Er moet niet afgeweken worden van het principe van de boeking aan historische kostprijs. Dit alles ondanks dat het gaat om een zogenaamd toegevoegd actief en niet om een waardevermeerdering.

- De Commissie voor Boekhoudkundige Normen heeft (op 24 februari 2014) het “beruchte” advies 126/17 (zie hoger in deze tekst) ingetrokken (en van de website gehaald) onder uitdrukkelijke verwijzing naar het genoemde arrest van het Hof van Justitie.

Grondeigenaar is natuurlijk persoon

Volgens de fiscus heeft de gratis verkrijging op het einde van het contract fiscale gevolgen:

- ofwel heeft de grondeigenaar een beroepsmatige band (bv. als bedrijfsleider) met de vennootschap-opstalhouder: dan wil de fiscus de gratis verkrijging belasten als voordeel in natura, op de waarde van het gebouw bij de verkrijging;
- ofwel heeft de grondeigenaar geen beroepsmatige band met de vennootschap-opstalhouder: dan wil de fiscus de gratis verkrijging belasten bij de vennootschap-opstalhouder als abnormaal of goedgunstig voordeel, eveneens op de waarde van het gebouw bij de verkrijging.

De rechtspraak biedt geen uitsluitsel, maar de meest recente uitspraken zijn nadelig voor de belastingplichtige. Enkele voorbeelden:

- Hof van beroep Brussel 9 september 2010.
  Een zaakvoerder verhuurt een stuk grond aan zijn vennootschap, met in de huurovereenkomst de afspraak dat de vennootschap op de grond een werkplaats zou oprichten die op het einde van de huurovereenkomst gratis toekomt aan de zaakvoerder persoonlijk. De fiscus taxeert op het einde van de overeenkomst de gratis verkrijging van het betreffende gebouw als een voordeel van alle aard, ten bedrage van de waarde van het gebouw. Het hof stelt de fiscus in het ongelijk: de gratis verkrijging is niet het gevolg van het zaakvoerderschap, maar van de bepalingen van de huurovereenkomst, meer bepaald het feit dat de zaakvoerder quasi gratis afstand heeft gedaan van het gebruiksrecht van de grond.

- Hof van beroep Gent 21 december 2010.
  Een bedrijfsleider en zijn echtgenote staan een opstalrecht toe aan de vennootschap voor een periode van 15 jaar; op het einde zullen zij de opstallen gratis verwerven. De fiscus belast de gratis verkrijging als voordeel van alle aard voor de bedrijfsleider. Het hof wijst alle argumenten van de belastingplichtige (o.a. verjaring, geen voordeel op het einde van het contract, geen voordeel wegens opgebruikt, lage canon) af.

- Rb. Brugge 2 december 2015.
  Een bedrijfsleider en zijn echtgenote verlenen een opstalrecht aan hun vennootschap voor een periode van 25 jaar; op het einde zullen zij het op te richten gebouw gratis verwerven. De fiscus belast de gratis verkrijging als voordeel van alle aard voor de bedrijfsleiders. De rechtbank bevestigt de taxatie op basis van alle aspecten van het concrete geval (o.a. gratis verkrijging enkel o.w.v. eigen vennootschap, gratis overdracht is geen compensatie voor gederfde inkomsten, betaling normale canon).

- Hof van beroep Gent 31 oktober 2017.
  Het hof bevestigt de taxatie als voordeel van alle aard: in casu is de hoedanigheid van bestuurder de enige plausibele uitleg voor de kosteloze verkrijging. Alle argumenten van de belastingplichtigen worden expliciet afgewezen (o.a. over het ogenblik van de eventuele belastbaarheid, de verkrijging in hoedanigheid van aandeelhouder en niet van bestuurder, de betaling van een huurprijs en kosten).

- Hof van beroep Brussel 23 januari 2019.
  De gratis verkrijging van het gebouw door de grondeigenaar, die de bedrijfsleider is van de vennootschap-opstalhouder, is belastbaar als een voordeel van alle aard. De gratis eigendomsverkrijging zou niet op dezelfde wijze zijn overeengekomen tussen onafhankelijke partijen.

  Opmerking: dit arrest is opvallend en bekritiseerd waar het, wat het ogenblik van belastbaarheid betreft, besluit tot belastbaarheid op het ogenblik van de vestiging van het recht van opstal met beding van gratis verkrijging op het einde van de opstaltermijn.

- Rb. West-Vlaanderen, afd. Brugge 22 oktober 2019.
  Een vennootschap koopt het vruchtgebruik (15 jaar) aan van een grond, de zaakvoerder en zijn echtgenote de blote eigendom. De vennootschap bouwt op de grond een woning. Er is een overeenkomst dat de blote eigenaars op het einde van het vruchtgebruik geen vergoeding moeten betalen voor de woning. Na ca. 12 jaar wordt de vennootschap ontbonden en de blote eigenaars worden eigenaar van het gebouw zonder een vergoeding te betalen aan de vennootschap.
  De rechtbank bevestigt de taxatie van een voordeel bij de bedrijfsleider wegens de gratis verkrijging van de woning.

- Hof van beroep Antwerpen 29 juni 2021.
  Een bedrijfsleider-opstalgever verkrijgt bij een vroegtijdige beëindiging van het opstalrecht de eigendom van een gebouw tegen betaling van de resterende boekwaarde, die veel lager is dan de werkelijke waarde. Het verschil tussen de werkelijke waarde en de boekwaarde is een belastbaar voordeel in hoofde van de bedrijfsleider. Dat dit voordeel essentieel haar oorzaak vindt in de functie van bedrijfsleider, is de enige aanvaardbare verklaring ervan. De basis voor de berekening van het voordeel is de werkelijke waarde, d.i. de prijs die de grondeigenaar zou betalen om, op het ogenblik van de beëindiging van het opstalrecht, het gebouw zelf tot stand te brengen of te verwerven op de markt.

  Opmerking: het hof beslist tot belastbaarheid op het ogenblik van de verkrijging tegen de lage prijs (en wijkt hiermee wat het ogenblik van belastbaarheid betreft af van het hoger vermelde en op dit vlak bekritiseerde arrest van het hof van beroep van Brussel van 23 januari 2019).

Hoe oplossen ?

Er bestaat geen allesomvattende, eenvoudige en goedkope oplossing die in alle dossiers kan toegepast worden.

Het zal een kwestie zijn van maatwerk, d.i. voor elk individueel dossier een passende oplossing zoeken, bijvoorbeeld:

- Een verkoop van de grond aan de vennootschap, waardoor deze vennootschap de volle eigendom verwerft van het onroerend goed. Dit kan doorgaans belastingvrij voor wat de meerwaarde betreft. Er moet wel registratiebelasting betaald worden door de vennootschap (die dan weer fiscaal aftrekbaar is). Daar staat dan een prijs tegenover die kan uitbetaald worden of die op rekening-courant kan geboekt worden. Bedenking: dit is zeker niet altijd wenselijk omdat de bedoeling in vele dossiers precies was en is om het ganse onroerend goed uiteindelijk in private eigendom te krijgen.

- Een inbreng van de grond in de vennootschap. Ook hier wordt de vennootschap volle eigenaar, maar zonder dat er registratiebelasting verschuldigd is. Er wordt dan wel geen prijs “betaald”, maar de inbrenger krijgt nieuwe aandelen van de vennootschap.

- Een verkoop aan een derde: in een aantal dossiers blijkt ondertussen dat het niet de bedoeling is om het betreffende onroerend goed te behouden. Met deze verkoop aan een derde komt onmiddellijk een einde aan het opstalrecht. De verkoopprijs wordt in dit geval passend verdeeld tussen de natuurlijke persoon (grondeigenaar) en de vennootschap (opstalhouder).

- Toch een passende vergoeding betalen voor de verkrijging van het gebouw, bijvoorbeeld indien de vennootschap over fiscale aftrekposten beschikt (bv. fiscale verliezen), waardoor de meerwaarde bij de vennootschap minimaal belast wordt.

Maar niet voor alle dossiers zal een onmiddellijke pasklare oplossing bestaan. In dat geval kan steeds overwogen worden om het opstalcontract te verlengen, waardoor het niet eindigt op de aanvankelijk voorziene datum. Een verlenging is steeds mogelijk zolang de maximumtermijn van 99 jaar (sinds 1 september 2021; daarvoor bedroeg de maximumtermijn 50 jaar) niet overschreden wordt. Daarbij moet u de meest aangewezen termijn van verlenging kiezen, in functie van eventuele toekomstige oplossingen (misschien één van de hierboven genoemde alternatieven, zoals bijvoorbeeld een ondertussen geplande verkoop aan derden).

Stilzwijgend opstalrecht
_____ (04/2014)

Situering

Het komt niet zelden voor dat een vennootschap een gebouw opricht op een grond die niet de hare is, en vervolgens dit gebouw gebruikt, afschrijft, enz.
Kan dit zomaar?

Rechtspraak aanvaardt stilzwijgend opstalrecht

De fiscus heeft wel eens problemen met dergelijke constructie; daarbij gebruikt hij uiteenlopende argumenten: het recht van natrekking zou onmiddellijk spelen waardoor de grondeigenaar eigenaar wordt van het gebouw; de vennootschap verleent een abnormaal of goedgunstig voordeel of een voordeel in natura; de kosten zijn niet aftrekbaar omdat het gebouw eigenlijk niet van de vennootschap is; enz.

De rechtspraak heeft recentelijk nogmaals de puntjes op de i gezet:

- Rb. Brugge 8 januari 2014:
    - Een vennootschap bouwt een garage op de grond van de echtgenote van de bedrijfsleider en gebruikt deze garage zelf.
      De vennootschap had zelf de bouwvergunning verkregen.
      Zij verwerkt de sloop- en bouwkosten als investeringen.
    - De fiscus belast de kosten als een abnormaal of goedgunstig voordeel (ten voordele van de echtgenote van de bedrijfsleider).
    - De rechtbank verwerpt de taxatie: uit de feiten blijkt de duidelijke bedoeling van de grondeigenaar om te verzaken aan het recht van natrekking en alzo stilzwijgend een opstalrecht toe te staan.

- Hof van beroep Antwerpen 17 december 2013:
    - Een vennootschap bouwt een veranda op grond van de bedrijfsleider en zijn echtgenote, tegen hun woning (met een lening).
      De vennootschap verwerkt de veranda als investering.
      Zij gebruikt zelf de veranda (met goedkeuring van het koppel).
    - Volgens de fiscus was de veranda eigendom geworden van het koppel ten gevolge van de speling van het recht van natrekking. Hij belastte dan ook de helft als voordeel van alle aard (voor de bedrijfsleider; als geheim commissieloon bij gebrek aan een fiche) en de andere helft (voor de echtgenote) als een abnormaal of goedgunstig voordeel.
    - Het hof verwerpt de taxatie: er is een stilzwijgende verzaking aan het recht van natrekking waardoor een zelfstandig opstalrecht tot stand is gekomen.
      Opmerking: dat de bouwvergunning werd bekomen door de grondeigenaars, doet volgens het hof niet terzake.

Conclusie

Deze gerechtelijke uitspraken bevestigen wat eigenlijk reeds lang geleden werd geoordeeld door de rechtspraak (o.a. door het Hof van Cassatie):

- Er kan sprake zijn van een stilzwijgende afstand van het recht van natrekking.
- Dit brengt een opstalcontract tot stand.
- De duur van dergelijk stilzwijgend opstalcontract bedraagt 50 jaar.
- De vennootschap-opstalhouder is en blijft eigenaar van het gebouw tot aan het einde van het betreffende opstalcontract.

Opmerkingen:

- Gelijkaardige conclusies gelden voor een huurder die een gebouw opricht of belangrijke verbouwingswerken doet aan het gehuurde gebouw; daar wordt er ook wel gesproken van een zgn. accessoir opstalrecht.

- Natuurlijk verdient het de voorkeur om van in den beginne een duidelijke expliciete structuur op te zetten, bv. in een opstalcontract.
  Dit niet alleen om fiscale redenen, maar ook bijvoorbeeld om redenen van zogenaamde tegenstelbaarheid aan derden; deze kan problemen geven als er geen enkel schriftelijk document bestaat (bv. naar banken toe). Het moet daarbij evenwel benadrukt worden dat de controledienst van de fiscus geen “derde” is en dat de tegenstelbaarheid aan deze hier dan ook geen probleem vormt.

- Een ander discussiepunt betreft de fiscale gevolgen bij het einde van het opstalcontract (bv. bij een gratis of goedkope vererving van de opstallen door de grondeigenaar).

Hervorming Vennootschapsbelasting
Kapitaalvermindering
_____ (03/2018 en 09/2021)

Situering

Als een aandeelhouder via een kapitaalvermindering zijn inbreng in de vennootschap terug uithaalt, is hij hierop in principe geen belasting (roerende voorheffing) verschuldigd.

Dit principe was niet altijd eenvoudig toe te passen omdat het "kapitaal" (boekhoudkundig / vennootschapsrechtelijk) niet altijd bestaat uit enkel fiscaal kapitaal. Zo kunnen er ook (belaste of belastingvrije) reserves in het kapitaal geïncorporeerd zijn. En sinds 1 januari 2017 wordt een inbreng van aandelen op fiscaal vlak niet als kapitaal gekwalificeerd in de mate dat de inbrengwaarde hoger is dan de oorspronkelijke aanschaffingswaarde bij de inbrenger. Als deze reserves uitgehaald worden via een kapitaalvermindering, is de aandeelhouder wél belasting (roerende voorheffing) verschuldigd.

In zo'n geval waarin het vennootschapskapitaal fiscaal ook uit reserves bestaat, gold evenwel de regel dat de aandeelhouders de kapitaalvermindering in de betreffende akte expliciet mochten toewijzen aan het zogenaamde fiscaal kapitaal. Alzo konden zij maximaal het kapitaal verminderen zonder belastingen te betalen.

De toepassing van deze regels wordt nu op fiscaal vlak grondig gewijzigd.

Nieuw

Een kapitaalvermindering moet voortaan verplicht proportioneel aangerekend worden:
- enerzijds, op het fiscaal kapitaal,
- en anderzijds, op de belaste reserves binnen of buiten het kapitaal en de belastingvrije reserves in het kapitaal.

In de mate waarin deze kapitaalvermindering daardoor fiscaal toegewezen wordt aan reserves, wordt de kapitaalvermindering als een dividend beschouwd en is daarop de roerende voorheffing (op heden in principe 30%) verschuldigd.

Enkele modaliteiten:

- De volgorde van aanrekening op de reserves is daarbij de volgende:
  - eerst op de in het kapitaal geïncorporeerde belaste reserves;
  - vervolgens op de niet in het kapitaal geïncorporeerde belaste reserves;
  - en tenslotte op de in het kapitaal geïncorporeerde vrijgestelde reserves.

- In de mate dat de kapitaalvermindering aldus wordt aangerekend op (in het kapitaal geïncorporeerde) belastingvrije reserves, wordt de vennootschap bij wet geacht niet langer te voldoen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde, waardoor deze reserves tevens belastbaar worden in de vennootschapsbelasting.

- De wet voorziet daarnaast ook een mogelijkheid voor de algemene vergadering tot een afwijkende aanrekening, zolang het uiteindelijk belastbaar bedrag aan dividenden maar minstens even hoog is als in geval van de toepassing van wettelijk voorziene aanrekening.

- Het bedrag van de reserves wordt bepaald op het einde van het belastbaar tijdperk dat voorafgaat aan dat van de kapitaalvermindering, in voorkomend geval verminderd met de nadien maar voor de kapitaalvermindering uitgekeerde dividenden.

- Aandeelhouders hebben dus niet meer het recht om zelf expliciet te kiezen voor een maximale prioritaire aanrekening van de kapitaalvermindering op het fiscaal kapitaal.

Bronnen (onder andere):
- Artikel 18 lid 2 tot 7 WIB 1992.
- Circulaire 2018/C/103 van 2 augustus 2018.
- CBN-advies 2019/13 van 16 oktober 2019.

Verplichte aanrekeningsregels blijven bestaan

In sommige gevallen bestaat er een verplichte prioritaire aanrekening van een kapitaalvermindering, nl.:
- indien de vennootschap de VVPRbis-regeling kan toepassen;
- indien de vennootschap een vastklikkapitaal heeft (toepassing artikel 537 WIB 92).

Deze prioritaire aanrekeningen blijven bestaan.

Opmerking: als de vennootschap zowel VVPRbis-kapitaal als vastklikkapitaal heeft, mag zij kiezen op welk van beide de prioritaire aanrekening plaatsvindt.

Uitzondering: vermindering vastklikkapitaal

Heel wat vennootschappen hebben een zogenaamd vastklikkapitaal (toepassing van artikel 537 WIB 92) aangelegd in de jaren 2013-2014: reserves werden uitgekeerd met 10% roerende voorheffing en het netto werd onmiddellijk terug als kapitaal ingebracht in de vennootschap; na een wachttermijn van vier jaar (kleine vennootschap) resp. acht jaar (grote vennootschap) kunnen de aandeelhouders dit kapitaal verminderen zonder hierop belasting verschuldigd te zijn.

De nieuwe regel inzake de verplichte proportionele aanrekening is niet van toepassing op de vermindering van dit vastklikkapitaal. De aandeelhouders kunnen dit vastklikkapitaal dus nog steeds verminderen zonder daarop belastingen te moeten betalen.

Reserves die buiten schot blijven

Sommige reserves moeten niet in aanmerking genomen worden bij de nieuwe fiscale proportionele aanrekening van de kapitaalvermindering.

Deze reserves zijn de “niet onmiddellijk uitkeerbare” reserves, zoals bijvoorbeeld:
- de wettelijke reserve voor het wettelijk minimum;
- de niet in het kapitaal geïncorporeerde belastingvrije reserves;
- de liquidatiereserves;
- de onbeschikbare reserve voor de verkrijging (inkoop) van eigen aandelen.

Opmerking
De wettelijke reserve blijft buiten schot voor het wettelijk minimum.
Het is evenwel onduidelijk hoe dit moet beoordeeld worden: gaat het om de minimale wettelijke reserve vóór of na de kapitaalvermindering ?

Opgepast: "inhoudelijke" wijziging voor de invoering van het WVV

De invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) had niet tot doel om enige wijziging aan te brengen op fiscaal vlak. Maar dit is blijkbaar toch niet helemaal het geval.

Ten gevolge van de toepassing van het WVV bestaat voor een aantal vennootschappen (voorbeelden bij uitstek: de BV en de CV) geen kapitaal meer. En in het verlengde daarvan is er ook geen wettelijke reserve meer voor deze vennootschappen.
Dientengevolge werd op boekhoudkundig vlak de wettelijke reserve omgevormd tot een (on)beschikbare reserve.

Om deze (on)beschikbare reserve blijvend uit te zonderen moest artikel 18 overeenkomstig aangepast worden … hetgeen niet gebeurd is. Daarom zal de oude wettelijke reserve die nu een (on)beschikbare reserve is geworden, wel in aanmerking moeten genomen worden bij de proportionele aanrekening.

Concretisering: weinig impact voor vele KMO's ?

De hierboven beschreven uitzonderingen (vastklikkapitaal en diverse uitgesloten reserves) hebben tot gevolg dat, zeker in het KMO-landschap, de nieuwe maatregel inzake verplichte proportionele aanrekening van een kapitaalvermindering weinig of geen impact heeft.

Het eigen vermogen van heel wat KMO's bestaat immers voornamelijk uit:
- het fiscaal kapitaal;
- een vastklikkapitaal;
- de wettelijke reserve;
- belastingvrije reserves (bv. investeringsreserve, gespreide taxatie);
- belaste liquidatiereserves.

In zo'n geval zal een kapitaalvermindering:
- eerst het vastklikkapitaal verminderen,
- en, in de mate dat de kapitaalvermindering groter is dan het vastklikkapitaal, de facto (quasi) enkel op het fiscaal kapitaal aangerekend worden.

Concretisering: wie is aandeelhouder ?

De impact van deze verplichte proportionele aanrekening zal beperkt zijn indien de aandeelhouders zelf vennootschappen zijn:
- De roerende voorheffing is bij hen verrekenbaar of in voorkomend geval moet geen roerende voorheffing ingehouden worden omdat de moeder-dochter-vrijstelling van toepassing is.
- In voorkomend geval zal de aandeelhouder-vennootschap de DBI-aftrek (definitief belaste inkomsten) kunnen toepassen (aftrek die met de recente hervormingen verhoogd is van 95% naar 100%.

In zo'n geval kan dit in de toekomst wel van belang zijn bij een verkoop van de aandelen aan een natuurlijk persoon (die zal willen weten in welke mate het kapitaal fiscaal kapitaal is en nu ook in welke mate de reserves fiscale reserves dan wel fiscaal kapitaal zijn).

Concretisering: vennootschap met verliezen

Een vennootschap met enkel verliezen zal bij een kapitaalvermindering niet getroffen worden door de nieuwe verplichte proportionele aanrekening.

Dergelijke vennootschap zal hier wel mee rekening moeten houden in de toekomst: als het beter gaat en de vennootschap winsten begint te maken, moet zij in voorkomend geval een kapitaalvermindering overwegen vooraleer de verliezen volledig weggewerkt zijn en er reserves ontstaan (tenzij deze dan weer volledig onder het regime van de liquidatiereserves geplaatst worden, waarop de proportionele aanrekening niet van toepassing is – zie hoger).

Inwerkingtreding

De nieuwe regel geldt voor kapitaalverminderingen vanaf 1 januari 2018.

Bepalend hierbij is de datum waarop de algemene vergadering beslist heeft tot de kapitaalvermindering.

Technisch (1): discrepantie tussen boekhouding en fiscaliteit

De verplichte proportionele aanrekening op kapitaal en reserves is een louter fiscale regel. Zowel boekhoudkundig als vennootschapsrechtelijk wordt de kapitaalvermindering blijvend volledig aangerekend op het kapitaal zoals dit in het eigen vermogen terug te vinden is.

Dit betekent dat op de balans enkel het kapitaal vermindert, terwijl er fiscaal in voorkomend geval nog een groter kapitaal blijft bestaan omdat een deel van de kapitaalvermindering geacht wordt een uitkering van reserves te zijn geweest.

Concreet houdt dit in dat een deel van de boekhoudkundige reserves fiscaal als kapitaal zullen beschouwd worden voor de toekomst. Daartoe zal de vennootschap passende tabellen moeten bijhouden, die belangrijk zijn bij een latere dividenduitkering (die dan deels belastingvrij zal kunnen gebeuren) of een volgende kapitaalvermindering.

Technisch (2): oplossing voor discrepantie tussen boekhouding en fiscaliteit

Dit wordt doorgaans als ongewenst en complex ervaren. De wet voorziet hiervoor evenwel een oplossing: de algemene vergadering beschikt over de mogelijkheid tot een afwijkende aanrekening, zolang het uiteindelijk belastbaar bedrag aan dividenden maar minstens even hoog is als in geval van de toepassing van wettelijk voorziene aanrekening.

Het zevende lid van artikel 18 WIB 92 omschrijft het als volgt:

- De algemene vergadering die tot de terugbetaling van gestort kapitaal (of van ermee gelijkgestelde bedragen) beslist, voorziet, in dezelfde beslissing, in een wijze van aanrekening van de vermindering van het eigen vermogen die zowel op het gestort kapitaal (en, in voorkomend geval, op de ermee gelijkgestelde bedragen) als op de reserves die in aanmerking komen voor de toepassing van het nieuw regime, betrekking heeft.

- Die wijze van aanrekening wordt als zodanig wordt geboekt …
- … en leidt tot de bepaling van een bedrag aan dividenden gelijk aan of hoger dan het bedrag aan dividenden dat zou voortvloeien uit een vermindering van gestort kapitaal (of van ermee gelijkgestelde bedragen) voor eenzelfde totaal bedrag, waarop de nieuwe regels zouden zijn toegepast.

Het bedrag van de dividenden wordt in dit geval op basis van deze beslissing bepaald.
Een dergelijke situatie heeft het voordeel dat de fiscale en boekhoudkundige toestand blijft overeenstemmen zonder dat correcties hoeven aangebracht te worden.

De CBN (advies 2019/13 van 16 oktober 2019) raadt aan om expliciet in de akte op te nemen dat de terugbetaling van inbreng alsook de terugbetaling van de daaruit voortvloeiende dividenduitkering werden uitgevoerd overeenkomstig artikel 18 WIB 1992, zevende lid en in overeenstemming met circulaire 2018/C/103 van 2 augustus 2018.

Lening voor dividend of kapitaalvermindering
Aftrek interesten
_____ (05/2020)

Situering

Een vennootschap beslist tot uitkering van een dividend of een kapitaalvermindering en beslist tevens om dit te financieren met een banklening. Zijn de interesten van deze lening een aftrekbare kost ? Hierover is reeds enige tijd een polemiek aan de gang.

Gent 9 januari 2018

De feiten betreffen een klassiek verhaal van een zogenaamde interne meerwaarde:
- Twee natuurlijke personen (gepensioneerd) zijn aandeelhouder van een vennootschap.
- Zij verkopen hun aandelen aan een andere vennootschap (holding), die hiervoor een lening aangaat bij de bank.
- De onderliggende vennootschap gaat (op dezelfde dag) een lening aan bij de bank waarmee ze enkele weken later een super-dividend uitkeert aan de holding.
- De holding betaalt hiermee haar lening bij de bank terug.

De fiscus verwerpt de aftrek van de interesten bij de onderliggende vennootschap en krijgt gelijk van het hof van beroep:
- De lening (waarmee de superdividenden gefinancierd werden) werd door haar niet aangegaan om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden en de interesten voldoen dus niet aan artikel 49WIB 1992.
- De transacties waren enkel in het voordeel van de aandeelhouders (de natuurlijke personen en de holding) en de financiering was niet nodig om de werkzaamheden van de onderliggende vennootschap mogelijk te maken of in stand te houden.
- En nog volgens het hof gaat het hier niet om een verboden opportuniteitsbeoordeling door de fiscus.

Kritiek mogelijk ?

De vraag moet gesteld worden of deze uitspraak zonder meer kan veralgemeend worden, en meer nog, of deze uitspraak niet kritisch moet beoordeeld worden.
Twee voorbeelden om dit te situeren.

Voorbeeld 1
- Een vennootschap maakt gedurende meerdere jaren veel winst (die zij reserveert) en creëert daarbij veel liquiditeiten (positieve cashflow). Zij moet grote investeringen doen en beslist om hiervoor een lening aan te gaan bij de bank. Kort daarna beslist zij tevens om alle overtollige beschikbare liquiditeiten uit te keren als dividend.
  O.i. zijn de interesten van de lening een aftrekbare kost.

- Stel dat, in dezelfde situatie, de vennootschap eerst haar liquiditeiten gebruikt om de grote investeringen te betalen. Vervolgens leent ze om het dividend uit te betalen. Waarom zouden deze interesten dan niet aftrekbaar zijn ?

Voorbeeld 2

- Een vennootschap moet grote investeringen doen. Zij beslist om hiervoor geen beroep te doen op een bancaire lening (schuld aan derden) maar om dit met eigen vermogen (kapitaal) te financieren.
  Enige tijd later verandert de vennootschap haar strategie en beslist zij om een grote kapitaalvermindering te doen, waartoe zij een lening aangaat bij de bank.
  Een strenge toepassing van het besproken arrest zou ertoe kunnen leiden dat de interesten van deze lening niet aftrekbaar zijn.
- Stel dat, in dezelfde situatie, de vennootschap haar investeringen onmiddellijk gefinancierd had met een bancaire lening.
  Dan zouden deze interesten wél aftrekbaar zijn.

Met andere woorden: heeft de vennootschap niet het recht om haar financieringsstrategie zelf te bepalen en in voorkomend geval te wijzigen en behoort dit niet tot de normale bedrijfsuitoefening van de vennootschap ? Zijn dividenden niet inherent aan de activiteiten van een vennootschap ? Gaat het hier misschien dan toch om een verboden opportuniteitsbeoordeling door de fiscus ? Of minstens om een al te enge en kortzichtige interpretatie van artikel 49 WIB 1992 ?

Ook voor kapitaalvermindering ? Vermindering vastklikkapitaal ?

Onmiddellijk roept dit de vraag op of dergelijke redenering ook door de fiscus kan gehanteerd worden bij een kapitaalvermindering. Dit is op vandaag relevant omdat vele vennootschappen een grote kapitaalvermindering gerealiseerd hebben of nog zullen realiseren in het kader van de zogenaamde vastklikregeling (reserves die vastgeklikt werden in de jaren 2013 en 2014 en na een wachttermijn van vier resp. acht jaar voor een kleine resp. grote vennootschap mogen uitgehaald worden zonder bijkomende belastingheffing).

Voorbeeld

- Een vennootschap heeft een groot vastklikkapitaal.
- In de loop van 2018 heeft zij een kapitaalvermindering gedaan ten bedrage van dit vastklikkapitaal.
- Omdat zij niet onmiddellijk voldoende uitkeerbare activa had, heeft zij een bancaire lening afgesloten om de kapitaalvermindering te kunnen uitbetalen.
- Zijn de interesten van deze lening aftrekbaar ?

Voorbeeld

- Stel dat de vennootschap in dezelfde omstandigheden geen bancaire lening aangaat voor het deel van de kapitaalvermindering dat zij niet onmiddellijk kan uitkeren, maar dit saldo boekt op het credit van de lopende rekening van de aandeelhouders en vervolgens interesten toekent op deze creditstand.
- Zijn deze interesten aftrekbaar ?

Sowieso oppassen voor al te extreme gevallen

Deze kritische bedenkingen moeten wellicht zelf dan weer genuanceerd worden als de beslissing tot dividenduitkering of kapitaalvermindering de vennootschap ernstige schade toebrengt of in gevaar brengt, bijvoorbeeld door een ongezonde balansstructuur (verhouding eigen vermogen – vreemd vermogen) na de uitvoering van de betreffende verrichting.

Antwerpen 8 mei 2018

Samenvatting van de voornaamste gegevens:

- Het betrof de uitkering van een groot bedrag, deels middels een kapitaalvermindering en deels middels een dividend. De vennootschap gaat hiervoor een lening aan bij de moedervennootschap en trekt de interesten van deze lening af.
- De fiscus weigert de aftrek van de interesten omdat de belastingplichtige onvoldoende bewijst dat de interesten werden betaald om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden (art. 49 WIB 1992).
- De fiscus krijgt gelijk van de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (vonnis van 29 juni 2016) en van het hof van beroep te Antwerpen (arrest van 8 mei 2018).

In essentie oordeelt het hof:

- Er is geen wetsartikel dat de aftrek per definitie weigert.
- Er is evenmin een wetsartikel dat de aftrek per definitie toelaat.
- Artikel 49 WIB 1992 moet toegepast worden: de belastingplichtige moet in concreto (feitenkwestie) aantonen dat de interesten betaald werden om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden. Dit geldt ook voor kosten die inherent zijn aan de activiteit van de vennootschap.
- De belastingplichtige moet daartoe de werkelijke intentie voor het aangaan van de lening bewijzen.
- Daarbij zijn, zoals in onderliggend geval, beweringen op zich onvoldoende als ze niet ondersteund worden door bewijskrachtige stukken.

Cassatie 19 maart 2020

De belastingplichtige tekende cassatieberoep aan tegen het voormelde Antwerpse arrest.

Het Hof van Cassatie verwerpt echter de voorziening:

- Dat artikel 52, 2° WIB 1992 de aftrekbaarheid van interesten expliciet vooropstelt, betekent niet dat er niet meer moet voldaan zijn aan de aftrekbaarheidsvoorwaarden van artikel 49 WIB 1992.
- De stelling dat het om kosten gaat die verband houden met het bestaan en de werking van de vennootschap, volstaat niet om tot aftrek te besluiten: de belastingplichtige moet in concreto (feitenkwestie) aantonen dat de interesten betaald werden om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.
  Dit betreft geen verboden opportuniteitsbeoordeling door de fiscus.

- De loutere omstandigheid dat de vennootschap over onvoldoende liquiditeiten beschikt, volstaat niet als bewijs.
- De belastingplichtige zou bijvoorbeeld kunnen bewijzen dat de lening werd aangegaan om het verlies te voorkomen van activa (middels verkoop of uitkering in natura) die worden gebruikt om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

Bewijs ! Bewijs ! Bewijs !

Deze rechtspraak leidt onvermijdelijk tot de conclusie dat alles draait rond het concrete bewijs dat de lening (en dus de interesten) werd aangegaan om belastbare inkomsten te verwerven of te behouden.

Opmerking: op dit punt kan verwezen worden naar een gelijkaardige redenering die heden ten dage in de rechtspraak en de controlepraktijk toegepast wordt bij de vraag naar de aftrek van kosten van onroerende goederen die ter beschikking gesteld worden aan een bedrijfsleider. Daar geldt dan als principe (kort samengevat) dat de vennootschap in concreto moet bewijzen dat tegenover deze kosten voldoende reële prestaties staan van de bedrijfsleider.

De vennootschap moet de werkelijke redenen aantonen waarom een lening werd aangegaan en niet met eigen middelen werd gewerkt (de enkele vaststelling dat er onvoldoende liquiditeiten zijn, volstaat hier niet als bewijs).

De discussie draait dus om de lening en niet zozeer om de kapitaalvermindering of dividenduitkering zelf.

Ruling nr. 2018.0802 van 11 september 2018

Een vennootschap, actief in factoring, beslist om het zwaartepunt van haar financieringsbehoeften voor het uitoefenen van de factoringactiviteit te verschuiven van eigen vermogen naar vreemd vermogen. Dit onder andere omdat dit gebruikelijk is in deze branche, omdat financiering met eigen vermogen als duur wordt beoordeeld ten opzichte van de actuele mogelijkheid tot goedkope externe financiering en omdat het aldus een bedrijfseconomisch verantwoorde reorganisatie betreft.

Zij beslist in dit kader tot een kapitaalvermindering, die ze financiert met een intercompany-lening. De meeste aanwezige liquiditeiten zijn verbonden met de factoringactiviteit waarmee belastbare inkomsten worden gegenereerd.

De Rulingcommissie beoordeelt de finaliteitsvereiste van artikel 49 WIB 1992 en besluit dat het nodige bewijs is geleverd: dankzij de lening vermijdt de vennootschap dat activa die belastbare inkomsten genereren, moeten worden uitgekeerd of overgedragen.

Lening voor uitkering dividend
Aftrek interesten
_____ (11/2021)

Situering

Een vennootschap beslist tot uitkering van een dividend (of een kapitaalvermindering) en beslist tevens om dit te financieren met een banklening. Zijn de interesten van deze lening een aftrekbare kost ? Hierover is reeds enige tijd een polemiek aan de gang.

Een nieuw arrest verwerpt (opnieuw) de aftrek van de interesten.
Wat hiervan te denken ?

Hof van beroep Antwerpen 28 september 2021

Het hof van beroep van Antwerpen verwerpt de aftrek van interesten van een lening die een vennootschap aangegaan is om een dividend uit te keren. Volgens het hof bewijst de vennootschap niet dat de lening voldoet aan de voorwaarden van artikel 49 WIB 92, nl. dat de lening werd aangegaan om zelf belastbare inkomsten te verkrijgen of behouden.

Dit arrest ligt in de lijn van voorgaande strenge rechtspraak die ook de aftrek van interesten van een lening om een dividend (of een kapitaalvermindering) uit te keren verwerpt.
Bv. Gent 9 januari 2018, Antwerpen 8 mei 2018 (bevestigd door Cassatie 19 maart 2020).

Algemeen of specifiek ?

Wat opvalt in deze rechtspraak is dat het doorgaans over specifieke en grote bedragen en constructies gaat.

Antwerpen 28 september 2021:
- Een lening van ca. 70 miljoen euro.
- Een beurgenoteerde vennootschap.
- De lening diende om de aandeelhouders toe te laten grote overbruggingsleningen terug te betalen die zij aangegaan waren om aandelen van de vennootschap zelf in te kopen bij een beursexit.

Probleem = bewijzen ?

Het Hof van Cassatie sluit de interestaftrek niet principieel uit, maar heeft uitdrukkelijk bevestigd dat de vennootschap, om de interesten van een dergelijke lening te kunnen aftrekken, in concreto moet bewijzen dat de interesten betaald werden om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.
Dit betreft geen verboden opportuniteitsbeoordeling door de fiscus.

Vastklikkapitaal "537"
Kleine vennootschap: doen !?
Grote vennootschap: tijd om uit te halen ?
_____ (03/2021)

Situering

Tussen 1 oktober 2013 en 30 september 2014 konden vennootschappen hun reserves "vastklikken" in het kapitaal:
- mits een dividenduitkering met betaling van 10%,
- en vervolgens een kapitaalverhoging met het netto ontvangen dividend.

Na een wachttermijn van 4 jaar (kleine vennootschap) resp. 8 jaar (grote vennootschap) kunnen de aandeelhouders een belastingvrije kapitaalvermindering doen.

De wachttermijn van 4 jaar voor kleine vennootschappen liep ten einde in 2017-2018. Sindsdien kunnen deze vennootschappen het betreffende kapitaal uit de vennootschap halen zonder bijkomende belastingen verschuldigd te zijn.

Opmerking
De kapitaalvermindering van het vastklikkapitaal is niet onderworpen aan de regels die voor een kapitaalvermindering een verplichte proportionele aanrekening op resp. fiscaal kapitaal en (bepaalde) fiscale reserves voorschrijven.
Als een vennootschap naast een "537-kapitaal" (vastgeklikte reserves) ook nog een "gewoon" (fiscaal) kapitaal heeft, zal een kapitaalvermindering bij voorrang aangerekend worden op het "537-kapitaal".

Actualiteit (1): kleine vennootschappen

Blijkbaar zijn er kleine vennootschappen die nog steeds hun vastklikkapitaal niet verminderd hebben. Er moet in elk dossier blijvend overwogen worden of dit al dan niet aangewezen is.

Actualiteit (2): grote vennootschappen

De wachttermijn van 8 jaar voor grote vennootschappen loopt binnenkort ten einde.
In de betreffende vennootschappen moet overwogen worden of een kapitaalvermindering al dan niet zal doorgevoerd worden, met in voorkomend een tijdige financiële planning daartoe.

De berekening van de wachttermijn moet gebeuren vanaf de datum van de kapitaalverhoging (en dus niet vanaf de datum van de dividenduitkering).

De berekening gebeurt concreet "vanaf de dag volgend op" de datum van de akte van de kapitaalverhoging.

Enkele voorbeelden (telkens gaat het om een grote vennootschap):

Voorbeeld 1
- Boekjaar per 31 december 2013.
- Dividend en kapitaalverhoging: vrijdag 20 december 2013.
- De kapitaalvermindering kan plaatsvinden vanaf 21 december 2021.

Voorbeeld 2
- Boekjaar per 31 december 2013.
- Dividend in december 2013.
- Kapitaalverhoging op vrijdag 21 maart 2014.
- De kapitaalvermindering kan (pas) plaatsvinden vanaf 22 maart 2022.

Wat kan u als aandeelhouder uit de vennootschap halen via de kapitaalvermindering ?

De regels zijn voor een 537-kapitaalvermindering niet anders dan voor andere kapitaalverminderingen.

De aandeelhouders kunnen geld uithalen, maar ook (geheel of deels) een kapitaalvermindering in natura doen.
Deze kan bijvoorbeeld slaan op:
- roerende goederen (bv. aandelen, beleggingsportefeuilles, andere beleggingen, maar ook meubels, kunstwerken, voertuigen, enz.);
- onroerende goederen (bv; gronden, gebouwen, zakelijke rechten).

Opmerking
Alzo kan ook een debetstand rekening-courant weggewerkt (of verminderd) worden.

Opgepast !
Bij een uitkering in natura geldt deze uitkering voor de reële waarde van de uitgehaalde goederen op het ogenblik van de uitkering. Dit betekent dat er eventueel sprake kan zijn van een meerwaarde op deze goederen die in voorkomend geval aanleiding geeft tot extra vennootschapsbelasting (deze problematiek is dezelfde als die bij een toebedeling in natura naar aanleiding van een vereffening van een vennootschap).

Opgepast !
Bij een uitkering in natura van een onroerend goed is in voorkomend geval ook registratiebelasting van toepassing (tenzij toepassing kan worden gemaakt van een terzake geldend gunstregime).

Wettelijke regels voor kapitaalvermindering respecteren

Er kan alleen maar aangedrongen worden op een correcte vennootschapsrechtelijke uitvoering van de kapitaalvermindering, dit teneinde minstens discussies met de fiscus te vermijden.

Bijvoorbeeld:
- Passende liquiditeitstest / nettoactieftest.
- Toepassing van de wachttermijn van twee maanden die gepaard gaat met een kapitaalvermindering bij een NV.

Is een gedeeltelijke 537-kapitaalvermindering mogelijk ?

Ja.
De wet stelt nergens dat dit bijzondere kapitaal in één keer moet uitgehaald worden.

Moet een effectieve (volledige) uitbetaling plaatsvinden ?

Wettelijk is er geen regel die stelt dat de kapitaalvermindering ook effectief onmiddellijk in haar geheel moet uitbetaald worden. Er is op eerste zicht niets op tegen dat deze kapitaalvermindering (deels) bij de schulden op het passief van de vennootschap wordt geboekt, bv. op een R/C van de aandeelhouders.

Een andere vraag is of er vervolgens ook interesten kunnen toegekend worden op deze R/C. Ook daarvoor is er in eerste instantie geen specifieke wettelijke regel die zich hiertegen verzet. Maar uit recente rechtspraak blijkt dat de fiscus hier wel problemen maakt rond de aftrekbaarheid van de interesten.

Combinatie met VVPRbis-kapitaal

Sinds 1 juli 2013 kan er ook zogenaamd VVPRbis-kapitaal gecreëerd zijn (dat onder bepaalde voorwaarden en modaliteiten recht geeft op dividenduitkeringen aan 15% in plaats van 30%). Eén van die modaliteiten betreft ook een preferentiële aanrekening van een latere kapitaalvermindering op het VVPRbis-kapitaal.

Welke preferentiële aanrekeningsregel heeft in voorkomend geval voorrang: die van de vastklikregeling of die van de VVPRbis-regeling ?

Dienaangaande geldt als regel dat de belastingplichtige zelf de aanrekening kan kiezen.

En wat met de algemene antimisbruikbepaling ?

De fiscus heeft zelf uitdrukkelijk in de FAQ met betrekking tot deze regeling gesteld, nl. in nummer 46, dat de algemene antimisbruikbepaling niet zal toegepast kunnen worden op een 537-kapitaalvermindering.

Aftrek management- en bestuurdersvergoedingen
_____ (1)(11/2010)

Situering

De problematiek van de fiscale aftrek van managementvergoedingen leeft reeds vele jaren in het fiscale landschap. Enerzijds wil de belastingplichtige de betaalde vergoedingen kunnen aftrekken. Anderzijds probeert de fiscus de aftrek aan te vechten indien hij hiertoe een reden aanwezig acht, bijvoorbeeld in een geval van fictieve of overdreven vergoedingen.
Wij bespreken voor u enkele recente relevante evoluties.

Basisregels

Uit alle beschikbare informatie (vnl. wetgeving en rechtspraak) kunnen enkele algemene regels gedistilleerd worden zoals bijvoorbeeld:

- Om betaalde/verschuldigde managementvergoedingen te kunnen aftrekken moet de belastingplichtige bewijzen dat er effectief prestaties werden geleverd.

- Naast de realiteit van de geleverde prestaties wordt vaak ook aandacht besteed aan de waardering van de prestaties, die “naar objectieve maatstaven” moet verantwoord zijn (cf. marktconform, tussen twee onafhankelijke partijen).

- Anderzijds heeft de fiscus niet het recht te oordelen over de opportuniteit en/of het nut van de uitgave.

Hof van beroep Gent 15 december 2009

Het hof weigert de aftrek onder volgende bedenkingen:
- Er is geen schriftelijke overeenkomst.
- Op de facturen staan enkele vage omschrijvingen.
- Er is geen schriftelijke rapportering.
- Er bestaat geen duidelijkheid over hoe de forfaitaire maandelijkse vergoedingen zijn berekend.

Het betreft natuurlijk een individueel dossier, maar in een positieve lezing vat het wel mooi samen hoe u de aftrek van de managementvergoedingen kan trachten veilig te stellen:
- Maak voor managementvergoedingen een schriftelijke overeenkomst.
- Vermeld op de factuur of in een bijlage gedetailleerd de prestaties en hun prijs.
- Zorg voor een schriftelijke rapportering.
- Zorg voor een verantwoording van de gehanteerde prijzen (ongeacht of deze worden gefactureerd per uur, per halve dag, per maand, per prestatie of nog anders).

Bedenking: in geval van reële prestaties is het meestal niet moeilijk om aan deze normen te voldoen met een minimum aan administratieve inspanning.

Hof van beroep Gent 24 november 2009

Feiten: verbonden vennootschappen factureren diensten aan elkaar (op basis van tussen hen gesloten overeenkomsten) met betrekking tot samenwerking bij de commercialisatie van producten.

De fiscus betwist de werkelijkheid van de diensten en wordt hierin gevolgd door het hof. Daarbij wordt onder andere vastgesteld dat het personeel dat geacht wordt de beweerde prestaties geleverd te hebben, daar helemaal niet voor gekwalificeerd is: het betreft administratieve en boekhoudkundige krachten.

Het hof besluit dat de belastingplichtige op geen enkele wijze aantoont op welke manier de verbonden vennootschappen de activiteit van commercialisatie zouden gerealiseerd hebben.

Hof van beroep Luik 26 maart 2010

Feiten:

- Een moedervennootschap heeft een functie van afgevaardigd bestuurder in haar dochtervennootschap.
- De moedervennootschap heeft zelf twee afgevaardigd bestuurders die natuurlijke personen zijn.
- Deze natuurlijke personen zijn zelf ook bestuurder in de dochtervennootschap.
- De moedervennootschap ontvangt vergoedingen van de dochtervennootschap.

De kern van de discussie kan hier als volgt samengevat worden: als de natuurlijke personen daden stellen of handtekeningen plaatsen, doen zij dat dan “zelf” als bestuurder van de dochtervennootschap of treden zij dan op “voor de moedervennootschap” (die afgevaardigd bestuurder is in de dochtervennootschap)?
In het eerste geval vindt de fiscus dat de natuurlijke personen zelf moeten vergoed worden en niet de moedervennootschap (lees: haar vergoeding is niet aftrekbaar).

Enkele voor de praktijk relevante elementen die aan bod kwamen in dit geval:

- Bedenking fiscus: <u>de facturen waren vaag</u> (“bestuurdersvergoeding”).
  Antwoord hof: het klopt dat de facturen geen vaststelling toelaten van de werkelijkheid van de geleverde prestaties, maar dit blijkt voldoende uit andere gegevens van het dossier, bv.
  - het feit dat er geen andere bestuurders zijn die dan wel het dagelijks bestuur zouden uitgeoefend hebben;
  - handtekeningen in naam van de moedervennootschap als afgevaardigd bestuurder.

- Dat de natuurlijke personen op bepaalde <u>documenten getekend hebben in persoonlijke naam</u> als bestuurder van de dochtervennootschap, vormt op zich geen probleem; integendeel, voor bepaalde documenten blijken statutair de handtekeningen van twee bestuurders vereist.

- Bedenking fiscus: sommige documenten werden door één natuurlijk persoon getekend zonder vermelding van hoedanigheid.
  Antwoord Hof: als er meerdere interpretaties mogelijk zijn, verdient deze de voorkeur die leidt tot de rechtsgeldigheid van de ondertekening (in casu: als vertegenwoordiger van de moedervennootschap = rechtsgeldig/als bestuurder van de dochtervennootschap = niet rechtsgeldig, want dan zijn er twee handtekeningen nodig).

- Bedenking fiscus: de moedervennootschap bezit zelf geen infrastructuur noch materiële middelen om het dagelijks bestuur waar te maken.
  Antwoord hof: ook dit is niet relevant: het is normaal dat een afgevaardigd bestuurder werkt binnen de inrichting en met de middelen van de bestuurde vennootschap.

Bedenking: ging de fiscus in dit geval te ver door “met alle middelen te trachten te bewijzen” dat de aftrek niet in orde was in plaats van “te trachten aan te nemen” dat dezelfde feiten ook een andere interpretatie toelaten die de aftrek wel bevestigen ?
Het hoeft geen betoog dat concrete feiten en de concrete aanpak van alle betrokkenen hier de facto een belangrijke rol kan spelen in het verloop van de discussies.

Bedenking: in een geval zoals dit zou wellicht heel wat discussie vermeden zijn indien de natuurlijke personen geen eigen rechtstreeks bestuursmandaat in de dochtervennootschap hadden gehad.

Hof van beroep Gent 9 februari 2010

Enkele jaren terug werd de vraag al gesteld of de aftrek van bestuurdersvergoedingen anders moet beoordeeld worden in het geval van een vennootschap-bestuurder dan in het geval van een natuurlijk persoon-bestuurder.

Immers, er werd opgemerkt dat een evolutie in wetgeving gezorgd heeft voor een verschillende behandeling. De fiscale wet zegt op vandaag dat bezoldigingen van bedrijfsleiders aftrekbaar zijn als beroepskost (en dat daarvoor dan ook geen specifieke verantwoording moet afgelegd worden). Het begrip “bedrijfsleider” betreft evenwel alleen natuurlijke personen.
Besluit: vermits de wet op vandaag (d.w.z. sinds 1998) geen specifieke bepaling bevat m.b.t. bezoldigingen aan bestuurders-vennootschappen, zijn de algemene regels voor de aftrek van beroepskosten van toepassing … en dus moet bewezen worden dat de bezoldigingen verantwoord zijn door de geleverde prestaties van de bestuurder-vennootschap.

Het hof van beroep van Gent stelt zich blijkbaar strenger op: dat artikel 195, § 1 WIB 1992 uitdrukkelijk de bezoldigingen van bedrijfsleiders aanmerkt als beroepskost, belet niet dat ze ook nog aan de voorwaarden van artikel 49 WIB 1992 (het algemene artikel betreffende de aftrek van beroepskosten) moeten voldoen om aftrekbaar te zijn (net zoals de bezoldigingen van werknemers).

Bedenking: zoals vroeger al opgemerkt werd, is het aangeraden om sowieso voor alle bestuurders op verantwoorde wijze om te springen met het toekennen van bezoldigingen.

Hof van Cassatie 10 juni 2010

Feiten:

- Vennootschap A betaalt aan vennootschap B een managementvergoeding (nl. een hoog vast maandelijks bedrag).
- Vennootschap B laat evenwel alle activiteiten verrichten door vennootschap C. Daarvoor betaalt B aan C een vergoeding die heel wat lager is dan wat B zelf krijgt van A.
- Blijkbaar is er de facto geen toegevoegde waarde toewijsbaar aan vennootschap B.

De fiscus besluit hieruit dat het verschil tussen beide vergoedingen bij A niet aftrekbaar is (nl. eigenlijk werkt C voor A en de rest betreft een liberaliteit door A in het voordeel van B, zonder tegenprestatie)(toepassing van het herkwalificatie-artikel 344 par. 1 WIB 1992).

Het hof van beroep te Antwerpen (arrest d.d. 19 februari 2008) bevestigt het standpunt van de fiscus.

Het Hof van Cassatie heeft de voorziening tegen dit arrest afgewezen.

Deze rechtspraak wordt weliswaar bekritiseerd in de rechtsleer.
Hoe dan ook kan het minstens gelden als een waarschuwing: zorg voor een duidelijke, transparante en ("economisch") onderbouwde structuur, alleen dan heeft u een maximale kans om discussies te vermijden.

Vergelijk: managementfee/bestuurdersvergoeding/tantièmes

Ten slotte willen we blijvend de bedenking opperen dat er in deze situaties verschillende soorten vergoedingen kunnen meespelen:

- Managementvergoedingen: de huidige stand van zaken is hier zonder twijfel dat deze gedetailleerd moeten verantwoord kunnen worden.

- Bestuurdersvergoedingen:
    - enerzijds geldt hier als nuance dat een bestuurder niet alleen vergoed wordt voor de feitelijke prestaties maar ook voor de verantwoordelijkheid (e.a.) die samenhangt met zijn functie;
    - anderzijds tendeert de rechtspraak ook naar een strengere eis tot verantwoording.

- Tantièmes: dit zijn geen vergoedingen voor prestaties maar per definitie een winstuitkering, beslist door de algemene vergadering. Deze vergoedingen kennen een eigen kader en moeten dan ook anders beoordeeld worden (bv. vereiste van winst, enkel voor bestuurders tenzij contractueel overeengekomen met managers).

Managementfees
Aftrekbaarheid
_____ (2)(11/2011)

Situering

Over de aftrek van managementfees bestaat vaak discussie, zeker als uit de feiten blijkt dat er “fiscaal geoptimaliseerd” wordt.

Rb. Hasselt 2 maart 2011

Vennootschap A baat een apotheek uit.

Vennootschap B factureert managementfees aan vennootschap A voor de algemene bestuurshandelingen, de dagdagelijkse leiding en het beheer en de uitbating van de apotheek. Vennootschap B doet dit via twee apothekers.

Deze twee apothekers waren voordien rechtstreeks werkzaam in vennootschap A.

De fiscus betwist de aftrek van de managementfees in de mate dat deze meer bedragen dan de bezoldigingen die vennootschap A voordien (rechtstreeks) aan de twee apothekers betaalde.

De rechtbank wijst de fiscus terecht: het gaat om een louter opportuniteitsoordeel (de rechtbank stelt ook vast dat B wel degelijk daadwerkelijk prestaties levert voor A).

Managementvergoedingen
Aftrekbaarheid
_____ (3)(03/2016)

Situering

Met de regelmaat van de klok komt de aftrekbaarheid van managementvergoedingen in het nieuws. De fiscus kijkt immers met argusogen toe op de manier waarop belastingplichtigen hiermee omgaan.

Hof van Cassatie 15 oktober 2015

Feiten:
- Een bakkersvennootschap betaalt hoge managementvergoedingen aan een andere vennootschap (van haar aandeelhouders).
- Daarvoor bestaat er een managementovereenkomst (vergoeding voor raadgevingen en bijstand betreffende het bestuur en beheer van een brood- en banketbakkerij), werden er conforme facturen gemaakt en correcte betalingen uitgevoerd.

De fiscus weigert de aftrek van de betreffende kosten wegens gebrek aan bewijs dat voldaan is aan alle voorwaarden voor de aftrek (art. 49 WIB'92), meer bepaald het gebrek aan bewijs van de werkelijkheid en omvang van de onderliggende prestaties.

De rechters in eerste aanleg (rb. Antwerpen 24 februari 2012) en beroep (hof van beroep Antwerpen 26 november 2013) geven de fiscus gelijk.
En ook het Hof van Cassatie bevestigt dat de fiscus de aftrek kon weigeren en dat het hof van beroep tot die conclusie kon komen: de belastingplichtige moet bewijzen dat tegenover de kosten werkelijke prestaties staan; een (niet-gesimuleerde) managementovereenkomst, facturen en betalingen zijn daartoe op zich onvoldoende.

Bedenkingen

- Deze stelling werd in het verleden reeds vaak bevestigd in de rechtspraak (ook al is er enige rechtspraak die gunstiger is voor de belastingplichtige).

- De fiscus moet niet bewijzen dat de managementovereenkomst "gesimuleerd" is. Indien de belastingplichtige niet of onvoldoende bewijst dat er werkelijke prestaties werden geleverd die het bedrag van de vergoedingen verantwoorden, kan de fiscus op basis daarvan de aftrek verwerpen.

- De belastingplichtige moet met alle middelen van recht de realiteit en omvang van de prestaties bewijzen: agenda, verslagen, communicaties (brieven, mails, enz.), timesheets, stukken allerhande, logistieke organisatie, enz.

- Meer algemeen moet een belastingplichtige steeds overwegen hoe de vergoedingsstromen het best geoptimaliseerd worden, bv. met een passende combinatie van managementvergoedingen, bedrijfsleidersvergoedingen (voor de bestuurder/zaakvoerder), tantièmes (winstuitkeringen) en dividenden.

Managementvergoeding
Aftrek
_____ (4)(09/2016)

Situering

Managementvergoedingen liggen regelmatig onder vuur. De fiscus betwist dan de aftrekbaarheid van de betaalde vergoedingen.

Maar de fiscus is, afhankelijk van de feitelijke omstandigheden, zeker niet altijd succesvol. Een voorbeeld uit de rechtspraak …

Hof van beroep Antwerpen 3 november 2015

Feiten:
- Vennootschap A betaalt aan vennootschap B een managementvergoeding van 510.000 euro.
- Vennootschap B betaalt aan haar zaakvoerder (slechts) 70.000 euro bezoldiging.

De fiscus vindt dit onaanvaardbaar en belast het verschil (440.000 euro) bij vennootschap A als een niet-aftrekbare gift (toepassing van de oude antimisbruikbepaling).

Het hof geeft de fiscus ongelijk:
- Er is geen sprake van simulatie.
- De vergoedingen zijn grondig onderbouwd met een managementcontract, gedetailleerde timesheets en een marktconform uurtarief.
- Besluit: het betreft een marktconforme vergoeding van reële prestaties.
- Dat de zaakvoerder van de managementvennootschap een lage bezoldiging ontvangt, doet hier niet terzake.

Bestuurdersbezoldigingen – aftrekbaarheid
Tijdige publicatie benoeming
_____ (03/2012)

Situering

Een bestuurdersbezoldiging is voor de uitbetalende vennootschap in principe een aftrekbare kost, op voorwaarde dat de "bestuurder/zaakvoerder" wel degelijk een mandaat heeft in de betreffende vennootschap (een publicatie in het Belgisch Staatsblad van deze benoeming is vereist).

Voorbeeldcase (hof van beroep Gent 27 april 2010)

Een NV wordt bestuurd door drie natuurlijke personen aan wie zij maandelijks bestuurdersbezoldigingen betaalt.
De drie bestuurders natuurlijke personen richten na een tijdje elk een eigen managementvennootschap (BVBA) op. Via deze managementvennootschappen wordt er maandelijks gefactureerd aan de NV.

Belangrijk aandachtspunt: gedurende een bepaalde periode, waarin al gefactureerd werd vanuit de managementvennootschappen, hadden de BVBA's nog geen bestuurdersmandaat in de NV. De onderliggende natuurlijke personen waren nog altijd bestuurder in de NV.

De fiscus verwerpt de aftrek als beroepskosten van deze facturen voor de periode waarin de natuurlijke personen nog persoonlijk bestuurder waren, omdat niet bewezen is dat de BVBA's prestaties hebben geleverd.

Het hof van beroep volgt de fiscus hierin.
Het behoort namelijk tot de exclusieve bevoegdheid van de algemene vergadering om de bestuurders te benoemen. Deze benoeming werd in casu niet tijdig gedaan. Met een beweerde mondelinge overeenkomst volgens welke de natuurlijke personen hun bestuursmandaat uitoefenden voor rekening van hun BVBA's wordt geen rekening gehouden.
Het hof benadrukt ook dat er een publicatie van de benoeming in het *Belgisch Staatsblad* is vereist.

Tantièmes
Geen herkwalificatie in dividend
_____ (12/2007)

Situering

In zgn. groepsstructuren (bv. moeder-, dochter-, zustervennootschappen, verbonden ondernemingen) worden tussen de betrokken ondernemingen diverse soorten vergoedingen betaald zoals bijvoorbeeld: bestuurdersbezoldigingen, managementvergoedingen, dividenden, tantièmes.
Elk van deze vergoedingen kent een eigen fiscale behandeling, zowel bij de vennootschap die betaalt als de vennootschap die ontvangt.

Zo zijn tantièmes (d.i. een winstuitkering aan de bedrijfsleiders beslist door de algemene vergadering n.a.v. de gewone jaarvergadering) aftrekbaar bij de betalende vennootschap en belastbaar bij de ontvangende vennootschap. Dividenden daarentegen zijn belastbaar bij de uitkerende vennootschap terwijl de verkrijgende vennootschap in voorkomend geval de 95 % DBI-vrijstelling (definitief belaste inkomsten) geniet (wat in groepsstructuren meestal geen probleem vormt).

Rb. Gent 24 mei 2007

(vereenvoudigde weergave van de feiten)
Een vennootschap (holding) koopt aandelen van de bedrijfsleider.
De koopsom wordt niet betaald en dus betaalt de vennootschap jaarlijks interesten.
De holding ontvangt op haar beurt tantièmes van een werkvennootschap waarin ze bestuurder is. De werkvennootschap vermindert in zeer aanzienlijke mate haar belaste winsten door de uitkering van deze tantièmes.

De fiscus ziet in deze transactie een constructie die er enkel op gericht is om duurdere inkomsten (bezoldigingen, dividenden) te vervangen door goedkopere (interesten), dit door het uitkeren van de bijna volledige winst als tantième. Daarom herkwalificeert zij, met toepassing van artikel 344, § 1 WIB 1992, de tantièmes in dividenden.

De rechtbank gaat niet akkoord met de taxatie.

Om te herkwalificeren moet de fiscus aantonen dat de gestelde akten op verschillende manieren kunnen worden gekwalificeerd, maar waarbij de juridische realiteit van de gestelde akten moet worden gerespecteerd: enkel de juridische kwalificatie van de akten mag worden gewijzigd, niet de inhoud en de gevolgen van de akten.

Concreet stelt de rechtbank vast dat een uitkering van tantièmes niet kan worden geherkwalificeerd in een dividenduitkering. Een dividend wordt immers toegekend aan een aandeelhouder voor zijn inbreng (proportioneel) terwijl een tantième wordt uitgekeerd aan een bedrijfsleider voor het opnemen/uitvoeren van zijn mandaat.

Aftrekbaarheid van tantièmes
_____ (11/2014)

Situering

Een vennootschap kan diverse vergoedingen uitkeren aan bedrijfsleiders, bijvoorbeeld een managementvergoeding, een bedrijfsleidersbezoldiging, een tantième of een dividend (dit laatste als de bedrijfsleider ook aandeelhouder is).

Elk van deze vergoedingen kent haar eigen fiscaal regime, onder andere inzake de aftrekbaarheid bij de uitkerende vennootschap:

- Een managementvergoeding is bij uitstek een vergoeding die rechtstreeks gerelateerd is aan een welbepaalde geleverde prestatie.
- Een bedrijfsleidersbezoldiging wordt normaliter ook betaald voor geleverde prestaties, maar daarbij horen ook, meer algemeen, de “dagelijkse leiding” en het “algemeen beheer” van de vennootschap.
- Een tantième, ten slotte, is per definitie (*cf.* boekhoudregels) een winstuitkering, dus niet zozeer gerelateerd aan een specifieke prestatie van de bedrijfsleider, maar wel aan het feit dat de vennootschap goede resultaten heeft gerealiseerd “dankzij de inspanningen van de bedrijfsleider”.

Hof van beroep Luik 30 oktober 2013

Feiten:

- Vennootschap B is afgevaardigd bestuurder in A en heeft ook beheerscontract.
- B ontvangt een jaarlijkse vergoeding van 160 000 euro voor de prestaties van afgevaardigd bestuurder geleverd in uitvoering van het beheerscontract.
- De algemene vergadering van A kent tevens een tantième toe aan B van 38 000 euro.

De fiscus verwerpt de aftrek van de tantièmes bij A bij gebrek aan bewijs van de werkelijkheid van de prestaties die de tantièmes zouden moeten vergoeden.

Het Hof van beroep te Luik is het niet eens met de fiscus:

- Tantièmes onderscheiden zich van andere vergoedingen: ze variëren volgens de nettowinst van de vennootschap.
- Het doel van een tantième is om een bedrijfsleider te laten delen in de winst.
- De fiscus is fout waar hij de aftrek van een tantième afhankelijk maakt van het verrichten van extra prestaties voor een soortgelijk bedrag.
- Artikel 49 WIB 1992 is hier geen probleem: de tantièmes dienen om de bedrijfsleider aan te sporen winst te realiseren en dus om belastbare inkomsten te verkrijgen of behouden.
- De fiscus betwist niet de aftrek van de vaste vergoeding en dus van de werkelijkheid van de prestaties van vennootschap B.
- Vennootschap A moet niet de link van de tantièmes met het beheerscontract aantonen, vermits het per definitie om bedrijfsleidersvergoedingen gaat.

Hof van beroep Luik 21 mei 2014

De fiscus verwerpt de aftrek van de tantièmes bij A op basis van artikel 49 WIB'92 bij gebrek aan bewijs van de werkelijkheid van de prestaties die de tantièmes zouden moeten vergoeden.
Het hof van beroep te Luik is het niet eens met de fiscus:

- De fiscus kan de aftrek van tantièmes (toegekend naast een vaste bestuurdersvergoeding) niet afhankelijk maken van het bewijs van "extra prestaties" voor een "soortgelijk bedrag".
- Artikel 49 WIB 1992 staat toe om een bestuurder te vergoeden met een tantième, teneinde die ertoe aan te sporen winst te realiseren (= kost gedaan om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden).

De fiscus tracht eveneens de kosten te verwerpen als overdreven kosten op basis van artikel 53, 10° WIB 1992.
Ook dit wordt door het hof van beroep verworpen omdat het bedrag van de tantièmes slechts een beperkt percentage vertegenwoordigt van de vaste jaarlijkse bestuursvergoeding.
Kritische bedenking:

- Is deze verhouding relevant?
- Wat bijvoorbeeld met een zaakvoerder/bestuurder die enkel (of grotendeels) vergoed wordt middels een tantième?
- Moet niet eerder naar de totaliteit van de vergoeding voor de gemandateerde gekeken worden? Of naar de verhouding tussen de uitkering aan de gemandateerde en de winst (of toegevoegde waarde?) voor de aandeelhouders?

Waarschuwing …

Deze rechtspraak en andere ervaringen wijzen erop dat de fiscus toch kritisch kan kijken naar de uitkering van tantièmes. Het is dan ook van groot belang alle regels ter zake correct (en met de nodige voorzichtigheid?) na te leven.

Bijvoorbeeld:

- Correcte en tijdige benoeming van vennootschap die tantièmes moet ontvangen.
- Voldoende bewijs van effectieve bestuursactiviteit door betreffende vennootschap.
- Het liefst geen persoonlijk mandaat naast vennootschapsmandaat.
- Oppassen voor verhouding bestuursvergoeding / tantième / winst voor vennoten. (o.a. toch maar liefst werken met een passende vaste bestuursvergoeding?)

Roerende voorheffing
Roerende inkomsten
27% wordt 30%
_____ (01/2017)

Situering

In de voorbije jaren werd het belastingtarief voor roerende inkomsten (en dus ook de roerende voorheffing) verschillende malen verhoogd. De belasting op roerende inkomsten en diverse inkomsten van roerende aard bedraagt tot 2016 in principe 27% (geïnd via roerende voorheffing of via de aangifte personenbelasting). Daarnaast zijn er een aantal inkomsten die slechts 15% belasting ondergaan.

Nieuw

De Programmawet van 25 december 2016 (B.S. 29 december 2016) verhoogt het standaardtarief van de roerende voorheffing van 27 % naar 30 % voor vanaf 1 januari 2017.

Daarnaast is er één specifieke aanpassing voor de tarieven die van toepassing zijn op de zgn. liquidatiereserves: voor liquidatiereserves die aangelegd worden vanaf aanslagjaar 2018 en die uitgekeerd worden vóór het einde van de wachttermijn van 5 jaar, geldt voortaan een tarief van 20% (i.p.v. 17%).

Voor àlle roerende inkomsten en diverse inkomsten van roerende aard

Opgepast: de stijging van het basistarief van 27% naar 30% geldt niet alleen “voor interesten en dividenden” (zoals wel eens geschreven werd in diverse persberichten). Ze geldt in principe voor àlle roerende inkomsten en diverse inkomsten van roerende aard.

Daarnaast blijven een aantal andere tarieven onverminderd van kracht.

Om de concrete impact te kunnen inschatten, geven we u graag volgend indicatief overzicht.

Zijn voortaan belastbaar tegen 30% (onverminderd de verder beschreven specifieke regels):
- Interesten.
- Dividenden (incl. geherkwalificeerde interesten).
- Inkoopboni.
- Liquidatieboni.
- Roerende verhuur.
- Onderverhuring van onroerende goederen.
- Concessie van het recht om plakbrieven of andere reclamedragers aan te brengen op onroerende goederen.
- Inkomsten uit lijfrente.
- Royalty’s.

Blijven belastbaar tegen 15%:
- Interesten van spaarboekjes (boven de eerste vrijgestelde schijf van – voor aanslagjaar 2018 – 1.880 euro).
- Interesten van zgn. Letermebons.
- Dividenden “VVPRbis” (zie ook verder in deze tekst) i.g.v. toekenning van een dividend uit de winstverdeling vanaf het derde boekjaar volgend op de inbreng.
- Auteursrechten.

Specifiek: VVPRbis-dividenden

Tarieven voor VVPRbis-dividenden: toekenning van een dividend uit de winstverdeling:
- vanaf het derde boekjaar volgend op de inbreng: 15%;
- van het tweede boekjaar volgend op de inbreng: 20%;
- van een vroegere periode: 30%.

Specifiek: liquidatiereserve

Tarieven voor liquidatiereserves:
- 10% betaald en later vereffenen: nihil.
- 10% betaald en dividend na > 5 jaar: 5% (of een rekenkundige nettokost van 13,64%).
- 10% betaald en dividend na < 5 jaar:
    - Liquidatiereserve aangelegd tot aj. 2017: 17% (of een rekenkundige nettokost van 24,55%).
    - Liquidatiereserve aangelegd vanaf aj. 2018: 20% (of een rekenkundige nettokost van 27,27%).

Let op !
De liquidatiereserve wordt geacht te zijn aangelegd op de laatste dag van het boekjaar waarvan de winsten worden overgeboekt.

Stel: een boekhouding per kalenderjaar:
- De liquidatiereserve uit winst 2016 wordt geacht te zijn aangelegd op 31 december 2016 (aanslagjaar 2017). Uitkering tijdens de sperperiode van vijf jaar: roerende voorheffing = 17 %.
- De liquidatiereserve uit winst 2017 wordt geacht te zijn aangelegd op 31 december 2017 (aanslagjaar 2018). Uitkering tijdens de sperperiode van vijf jaar: roerende voorheffing = 20 %.

Stel dat de boekhouding jaarlijks sluit af per 30 juni:
- De liquidatiereserve uit winst boekjaar 1 juli 2016-30 juni 2017 wordt geacht te zijn aangelegd op 30 juni 2017 (aanslagjaar 2017). Uitkering tijdens de sperperiode van vijf jaar: roerende voorheffing = 17 %.
- De liquidatiereserve uit winst boekjaar 1 juli 2017-30 juni 2018 wordt geacht te zijn aangelegd op 30 juni 2018 (aanslagjaar 2018). Uitkering tijdens de sperperiode van vijf jaar: roerende voorheffing = 20 %.

Specifiek: bijzondere liquidatiereserve

Tarieven voor bijzondere liquidatiereserves:
- 10% betaald en later vereffenen: nihil.
- 10% betaald en dividend na > 5 jaar: 5%.
- 10% betaald en dividend na < 5 jaar: 17%.

Specifiek: in het kapitaal vastgeklikte reserves

Tarieven voor de vastklikoperaties (omvorming van belaste reserves tot kapitaal):
- Bij een kapitaalvermindering in jaar 1 en 2 (kleine vennootschap) resp. 1 tot 4 (andere vennootschappen) van de wachttermijn: 17%.
- De andere tarieven (resp. 0%, 5% en 10%) veranderen niet.

Inwerkingtreding

Inkomsten betaald of toegekend vanaf 1 januari 2017.

Dividenden: overzichtstabel per tarief

Het belastingtarief dat van toepassing is op dividenden, is in de voorbije jaren aldus geëvolueerd tot een haast onoverzichtelijk kluwen. Daarom vatten wij hieronder de voornaamste tarieven “van hoog naar laag” samen in een tabel. Alzo kan u een afdoend antwoord bieden op de vraag: hoe kan ik zo goedkoop mogelijk dividenden uitkeren uit mijn vennootschap ?

Standaard tarief	30 %
VVPR dividenden uit winstverdeling van tweede boekjaar na boekjaar van inbreng van geld in kleine vennootschap	20 %
Liquidatiereserves aangelegd vanaf 31 december 2017 (aanslagjaar 2018) en uitkering binnen de sperperiode van vijf jaar	20 %
(In 2013 of 2014) vastgeklikte reserves in het kapitaal), binnen twee (kleine vennootschap) of vier (grote vennootschap) jaar na de kapitaalverhoging	17 %
(Bijzondere) liquidatiereserves aangelegd vóór 31 december 2017 (aanslagjaar 2018) en uitkering binnen de sperperiode van vijf jaar	17 %
VVPR dividenden uit de winstverdeling van het derde boekjaar en volgende na dat van de inbreng van geld in kleine vennootschap	15 %
(In 2013 of 2014) vastgeklikte reserves in het kapitaal), in jaar drie (kleine vennootschap) of jaren vijf en zes (grote vennootschap) na de kapitaalverhoging	10 %
(In 2013 of 2014) vastgeklikte reserves in het kapitaal), in jaar vier (kleine vennootschap) of jaren zeven en acht (grote vennootschap) na de kapitaalverhoging	5 %
(Bijzondere) liquidatiereserves uitgekeerd na de sperperiode van vijf jaar	5 %
(In 2013 of 2014) vastgeklikte reserves in het kapitaal), na vier jaar (kleine vennootschap) of na acht jaar (grote vennootschap) na de kapitaalverhoging	0 %
Uitkering (bijzondere) liquidatiereserves bij vereffening	0%

TABEL KOSTPRIJS DIVIDEND ANNO 2022 (indicatief en vereenvoudigd)

belastbaar VB	100,00		100,00		100,00		100,00		100,00	
VB	-34,00	(oud)	-25,00		-25,00		-25,00		-25,00	
	---		---		---		---		---	
	66,00		75,00		75,00		75,00		75,00	
RV	-19,80	(30%)	-22,50	(30%)	-15,00	(20%)	-11,25	(15%)	-7,50	(10%)
	---		---		---		---		---	
netto over	46,20		52,50		60,00		63,75		67,50	
kostprijs	53,80		47,50		40,00		36,25		32,50	

belastbaar VB			100,00		100,00		100,00		100,00	
VB			-20,00		-20,00		-20,00		-20,00	
			---		---		---		---	
			80,00		80,00		80,00		80,00	
RV			-24,00	(30%)	-16,00	(20%)	-12,00	(15%)	-8,00	(10%)
			---		---		---		---	
netto over			56,00		64,00		68,00		72,00	
kostprijs			44,00		36,00		32,00		28,00	

Opmerking (1)
Liquidatiereserve en dividend na 5 jaar:
- 13,64% i.p.v. 15% (10% onder het honderd en 5% op netto).
- Opgepast: 5 jaar wachten: “kostprijs” van het wachten ?

Opmerking (2)
Aanslagjaar 2021 en 2022: taxatie belastingvrije reserves aan 10/15%:
- 15% VB + liquidatiereserve/vvprbis = winst uithalen aan 26,5 à 28%;
- 10% VB + liquidatiereserve/vvprbis = winst uithalen aan 22 à 23,5%;
- 10% VB + liquidatiereserve vereffening = winst uithalen aan ca. 18%.

Roerende voorheffing
15 % voor nieuwe aandelen sinds 1 juli 2013
Incorporatie van een lopende rekening
_____ (09/2015)

Situering

Er geldt een tarief van 15 % roerende voorheffing voor dividenden voor aandelen op naam van een kleine vennootschap die nieuw gecreëerd zijn sinds 1 juli 2013 door volstorting in geld (en voldoen aan nog een aantal andere voorwaarden).

Een van de voorwaarden luidt dus dat het moet gaan om een inbreng in geld.
Daarbij rijst in de praktijk de vraag of een kapitaalverhoging door inbreng van een lopende rekening (creditstand) kwalificeert als inbreng in geld dan wel als inbreng in natura.

Voor de vroegere (en einde 2012 afgeschafte) 15 %-regeling voor aandelen op naam gecreëerd sinds 1 januari 1994 door inbreng in geld, aanvaardde de fiscus dat dergelijke kapitaalverhoging wel degelijk kwalificeerde als inbreng in geld.

Parlementaire vraag

Enigszins verrassend verklaart de minister van Financiën dat dergelijke omzetting van een schuldvordering *niet* kwalificeert als inbreng in geld: er is geen sprake van vers geld dat ter beschikking van de vennootschap wordt gesteld (Parl. Vr. Van Biesen nr. 3684, *Integraal Verslag*, Kamercommissie Financiën, 29 april 2015, nr. CRIV 54 COM 150,15).

VVPRbis
Ook 15% voor winsten van eerste boekjaren
_____ (05/2021)

Situering

De aandelen gecreëerd sinds 1 juli 2013, geven onder bepaalde voorwaarden recht op een verlaagd dividendtarief (voor de genieter) van 15% (o.a. kleine vennootschap, nieuwe inbreng in geld, volstorting, aandelen op naam, geen overdracht van de aandelen).

Daarbij geldt een wachttermijn: het gunsttarief van 15% kan toegepast worden op de dividenden verleend of toegekend uit de winstverdeling vanaf het derde boekjaar na dat van de inbreng.

2017: parlementaire vraag: ook 15% op uitkering van winsten van eerste jaren

De vraag (die mee naar boven komt door de enigszins uiteenlopende Nederlandse resp. Franse wettekst) stelt zich:

- of het tarief van 15% enkel kan toegepast worden op de uitkeringen uit de “winst van” het derde boekjaar volgend op dat van de inbreng (en volgende boekjaren),
- dan wel of het tarief ook kan toegepast worden op de dividenden uitgekeerd “naar aanleiding van de afsluiting van” dat derde boekjaar, waarbij het dividend dan ook kan voortkomen van de overgedragen resultaten of reserves van de voorgaande boekjaren.

De minister van Financiën antwoordt dat het moet gaan om een winstuitkering naar aanleiding van het derde boekjaar volgend op de inbreng en bevestigt alzo de voor de belastingplichtige ruimste interpretatie: de wettelijke bepalingen bepalen niet op welke wijze de winstverdeling moet gebeuren, al dan niet door de algemene vergadering, of wat de oorsprong van de dividenden moet zijn, al dan niet de winst van het lopende boekjaar of vorige boekjaren (Integraal Verslag, Kamercommissie Financiën, 10 mei 2017, CRIV 54 COM 659, 15).

Dit betekent concreet dat een vennootschap de winsten van de eerste boekjaren na de inbreng ook kan uitkeren aan 15% mits zij lang genoeg wacht met de uitkering ervan.

2021: bevestiging in circulaire

De fiscus bevestigt dit nu in de circulaire 2021/C/36 van 23 april 2021 (die eigenlijk gaat over interim- en tussentijdse dividenden): de wettelijke bepalingen schrijven niet voor op welke wijze de winstverdeling moet gebeuren, al dan niet door de algemene vergadering, of wat de oorsprong van de dividenden moet zijn, al dan niet de winst van het lopende boekjaar of vorige boekjaren.

Dividenden – VVPRbis
Wachttermijn dan toch niet berekenen vanaf de volstorting !
(01/2022)

Situering

Het VVPRbis-regime biedt de mogelijkheid aan vennootschappen om op een goedkope manier dividenden toe te kennen, nl. met 15% of 20% roerende voorheffing i.p.v. 30%.

De regering kondigde einde 2021 enkele relevante wijzigingen aan die bepaalde voorwaarden van het stelsel verstrengen.

Berekening wachttermijn

Zo voorziet de bestaande regeling onder andere in een wachttermijn alvorens dividenden te kunnen toekennen aan een verminderd tarief:

- Het tarief bedraagt 20% voor dividenden verleend of toegekend uit de winstverdeling voor het tweede boekjaar na dat van de inbreng.
- Het tarief bedraagt 15% voor dividenden verleend of toegekend uit de winstverdeling voor het derde boekjaar of volgende na dat van de inbreng.

De regering voorzag hier in een verstrenging: in de nieuwe regeling zou deze wachttermijn niet meer berekend worden vanaf de inbreng, maar vanaf de volstorting: het verminderde tarief zou aldus maar van toepassing zijn vanaf het tweede boekjaar na dat van de volledige volstorting van de bedragen waarop bij de oprichting of kapitaalverhoging is ingeschreven.

Opmerking: de term “kapitaal” dekt op fiscaal vlak ook de “inbrengen” (rekening 11 in het algemeen rekeningenstelsel) in vennootschappen die geen “kapitaal” meer kennen sinds de invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV), zoals daar zijn: de BV, de CV, de CommV en de VOF.

Inwerkingtreding problematisch ?

Deze nieuwe regeling zou van toepassing zijn op dividenden toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2022.

Dit riep wel enkele praktische bedenkingen en vragen op die ertoe aanleiding hebben gegeven dat heel wat vennootschappen einde 2021 nog snel:

- VVPRbis-dividenden hebben uitgekeerd;
- het kapitaal hebben laten volstorten en vervolgens VVPRbis-dividenden hebben uitgekeerd;
- het kapitaal hebben laten volstorten teneinde de (nieuwe) wachttermijn te laten beginnen lopen.

Dan toch een storm in een glas water …

Maar uiteindelijk komt de nieuwe berekeningswijze er niet.
Immers, de Raad van State had kritische bedenkingen bij deze voorgestelde wijziging, meer bepaald de vraag of dit voorstel geen afbreuk zou doen aan gerechtvaardigde verwachtingen van vennootschappen waarvoor de ontworpen regeling tot gevolg heeft dat de wachttermijn wordt verlengd.
Daarop besliste de regering deze wijziging niet te weerhouden in de definitieve wetteksten.

Besluit voor de praktijk

Een volstorting van kapitaal is (dus toch) niet noodzakelijk om de wachttermijn te doen lopen.

De einde 2021 eventueel ondernomen acties hoeven ook niet noodzakelijk zinloos geweest te zijn. Integendeel, vooraleer een vennootschap een eerste VVPRbis-uitkering kan doen, moet zij nog steeds sowieso haar kapitaal laten volstorten.

Meer nog, om andere redenen, waaronder eventuele nieuwe toekomstige wetswijzigingen, kan de volstorting van kapitaal alleen maar aangemoedigd worden.

VVPRbis
Geen minimumkapitaal meer vereist sinds 1 mei 2019
(09/2020)

Situering

Een vennootschap die voldoet aan alle voorwaarden van het VVPRbis-stelsel, kan dividenden uitkeren aan een verlaagd tarief van de roerende voorheffing.

De voorwaarden luiden (indicatief samengevat, dus zonder specificaties en uitzonderingen):

- Het moet gaan om nieuwe aandelen gecreëerd sinds 1 juli 2013.
- De aandelen moeten op naam staan.
- Het moeten “gewone” aandelen zijn.
- De inbreng moet in geld gebeuren.
- De vennootschap moet een zgn. kleine vennootschap zijn in het jaar van de uitgifte van de nieuwe aandelen.
- De aandelen moeten ononderbroken in volle eigendom behouden worden door de inbrenger.
- Er geldt een “wachttermijn” vooraleer dividenden kunnen uitgekeerd worden aan een lager tarief:
    - Dividend over het boekjaar zelf van de inbreng: 30%.
    - Dividend over het eerste boekjaar na dat van de inbreng: 30%.
    - Dividend over het tweede boekjaar na dat van de inbreng: 20%.
    - Dividend over het derde boekjaar (en volgende) na dat van de inbreng: 15%.

Daarnaast werden vennootschappen zonder minimumkapitaal (bv. CommV, VOF) uitgesloten van het VVPRbis-stelsel, tenzij het maatschappelijk kapitaal ervan minstens 18.550 euro bedroeg.

Nieuw sinds 1 mei 2019

Het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV) heeft het kapitaalbegrip geschrapt voor de BV en de CV.

De fiscale wet van 17 maart 2019 (*BS* 10 mei 2019) heeft de regels van het VVPRbis-stelsel aangepast: de uitzondering voor vennootschappen zonder minimumkapitaal werd geschrapt.

Er is dus geen minimumkapitaal meer vereist om het VVPRbis-stelsel te kunnen toepassen.

Inwerkingtreding

Deze schrapping is van toepassing op de verhogingen en verminderingen van kapitaal doorgevoerd vanaf 1 mei 2019.

Dit betekent dat vennootschappen die bestaan van vóór 1 mei 2019, in principe op vandaag nog steeds onderworpen zijn aan de voorwaarde van het minimum geplaatst kapitaal van 18.550 euro.
Bijvoorbeeld:

- Een CommV of VOF bestond reeds vóór 1 mei 2019 en heeft een kapitaal dat kleiner is dan 18.500 euro.
- Deze vennootschap voldeed aldus vóór 1 mei 2019 niet aan de voorwaarden.
- Zij blijft ook nà 30 april 2019 niet voldoen; met andere woorden, door het wegvallen van de vereiste van het minimumkapitaal is zij niet “plots wél” in orde voor de toepassing van het VVPRbis-stelsel.

Dividenden – VVPRbis
Kapitaalvermindering en vrijstelling volstorting toch geen oplossing
(01/2022)

Situering

Het VVPRbis-regime biedt de mogelijkheid aan vennootschappen om op een goedkope manier dividenden toe te kennen, nl. met 15% of 20% roerende voorheffing i.p.v. 30%.
Eén van de voorwaarden om het verlaagd tarief te kunnen genieten luidt dat de onderschreven sommen van het kapitaal volledig volstort moeten zijn op het ogenblik dat het dividend wordt toegekend.

Opmerking: de term “kapitaal” dekt op fiscaal vlak ook de “inbrengen” (rekening 11 in het algemeen rekeningenstelsel) in vennootschappen die geen “kapitaal” (meer) kennen sinds de invoering van het Wetboek van vennootschappen en verenigingen (WVV), zoals daar zijn: de BV, de CV, de CommV en de VOF.

Vennootschappen zonder minimumkapitaal

Een andere voorwaarde luidde vroeger dat vennootschappen zonder minimumkapitaal een kapitaal moesten hebben van minstens 18.550 euro. Maar deze voorwaarde werd geschrapt met de invoering van het WVV en meer bepaald het wegvallen van het kapitaalbegrip bij een BV en een CV.

De volgende vraag werd vervolgens gesteld: wat nu met een vennootschap die op vandaag geen verplicht minimumkapitaal (meer) heeft en waarvan de onderschreven inbreng slechts gedeeltelijk werd volstort ?
Immers, de voorwaarde dat de onderschreven inbreng volledig moet volstort zijn op het ogenblik van de toekenning van een dividend, is wel degelijk nog steeds van kracht.

De eerste mogelijkheid, nl. de klassieke oplossing, is natuurlijk om het kapitaal gewoon te volstorten door een storting van geld vooraleer tot toekenning van het dividend over te gaan.

Maar een tweede mogelijkheid werd geopperd, nl. dat, vermits er geen verplicht minimumkapitaal meer is, de vennootschap kan beslissen tot kapitaalvermindering met vrijstelling van de volstortingsplicht. Dit heeft als gevolg dat het kapitaal wel degelijk volstort blijkt te zijn. Een eenvoudig voorbeeld:

- Een BV werd in 2015 opgericht met een geplaatst kapitaal van 18.550 euro.
- Dit kapitaal werd slechts volstort ten bedrage van 6.200 euro.
- In 2021 worden de aandeelhouders vrijgesteld van de volstortingsplicht en wordt het “kapitaal” verminderd tot 6.200 euro.
- Nu blijkt dat dit nieuwe kapitaal volledig volstort is.
- Een dividend kan dan ook uitgekeerd worden met toepassing van VVPRbis.

De Rulingcommissie leek deze oplossing genegen in haar beslissingen nrs. 2020.0114 en 2020.0178 van 21 april 2020.

Nieuwe wet: oplossing met vrijstelling van volstorting wordt onmogelijk gemaakt

De wet houdende diverse fiscale bepalingen van 21 januari 2022 (BS 28 januari 2022) maakt deze oplossing onmogelijk en voorziet uitdrukkelijk:

- De sommen die bij de uitgifte van de aandelen onderschreven werden, moeten volledig volstort zijn.
- Er wordt wel voorzien in een overgangsregeling: om alsnog VVPRbis te kunnen toepassen, krijgt een vennootschap die een dergelijke vrijstelling van volstorting toegepast heeft tussen 1 mei 2019 en 15 december 2021, tot en met 30 december 2022 (volgens de wet "vóór 31 december 2022" en dus niet op 31 december !) de gelegenheid om haar kapitaal terug te verhogen tot het initieel onderschreven bedrag (vóór de vrijstelling tot volstorting). Dit moet gebeuren met een inbreng in geld. In voorkomend geval is kapitaalverhoging mogelijk zonder de uitgifte van nieuwe aandelen.

Kritische bedenking:

- Blijkbaar kan een vennootschap
    - die eerst de kapitaalvermindering jo. vrijstelling van volstortingsplicht heeft doorgevoerd,
    - en vervolgens in 2022 terug een kapitaalverhoging heeft gedaan om VVPRbis te kunnen toepassen,
    - nadien opnieuw haar kapitaal verminderen zonder verlies van de VVPRbis-voordelen.
- Immers, de schrapping van het vereiste minimumkapitaal is van toepassing op de verhogingen "en verminderingen van kapitaal" doorgevoerd vanaf 1 mei 2019: een vennootschap die voldoet aan alle voorwaarden voor de toepassing van het VVPRbis-regime, mag dus haar kapitaal verminderen vanaf 1 mei 2019: deze vermindering van kapitaal belet niet dat de BV verder het VVPRbis-regime kan toepassen.
- Zelfs met de nodige voorzichtigheid kan toch wel de vraag gesteld worden naar het absurde en ongewenste karakter van deze situatie …

Inwerkingtreding en besluit voor de praktijk

Deze nieuwe regels gelden voor dividenden toegekend of betaalbaar gesteld met ingang van 1 januari 2022.

Dividenden van vóór 1 januari 2022 zijn dus niet onderworpen aan deze voorwaarde.

Praktische bedenking:

- Heel wat vennootschappen hebben reeds gebruik gemaakt van deze mogelijkheid, die door de Rulingcommissie werd aanvaard, bijvoorbeeld naar aanleiding van de aanpassing van de statuten van de vennootschap aan het WVV.
- Als een vennootschap dit gedaan heeft en in de toekomst toch wil (blijven) genieten van het VVPRbis-regime, zal ze vóór een nieuwe uitkering van dividenden en alleszins vóór het einde van 2022 een passende kapitaalverhoging moeten doorvoeren.

VVPRbis
Specifieke uitsluitingen
Kapitaalverhoging uit liquidatiereserves
(03/2022)

Situering

De aandelen gecreëerd sinds 1 juli 2013 geven onder bepaalde voorwaarden recht op een verlaagd dividendtarief (voor de genieter) van 15% (o.a. kleine vennootschap, nieuwe inbreng in geld, volstorting, aandelen op naam, overdrachtsbeperkingen voor de aandelen, minimumkapitaal voor bepaalde aandelen van vóór 1 mei 2019).

De betreffende wetgeving, nl. artikel 269 §2 WIB 92, voorziet enkele specifieke antimisbruikbepalingen:

- Latere kapitaalverminderingen worden prioritair aangerekend op VVPRbis-kapitaal. Opmerking: dit heeft geen belang als er enkel aandelen zijn met VVPRbis-karakter, bijvoorbeeld de aandelen gecreëerd bij de oprichting van een vennootschap die allen voldoen aan de VVPRbis-voorwaarden.

- Geen VVPRbis-tarief voor een kapitaalverhoging indien en in de mate dat er voordien en dit sinds 1 mei 2013 een kapitaalvermindering heeft plaatsgevonden.

- (indicatief beschreven) Geen VVPRbis-tarief als een verhoging van kapitaal gefinancierd wordt met een kapitaalvermindering van een verbonden onderneming (cf. art. 1:20-21 WVV) die sinds 1 mei 2013 heeft plaatsgevonden.

Nieuw: bijkomende uitsluiting

De wet van 21 januari 2022 (*BS* 28 januari 2022) voorziet in een nieuwe uitsluiting: er is geen VVPRbis-tarief mogelijk voor een verhoging van kapitaal gefinancierd door de uitkering van liquidatiereserves, met toepassing van het 5%-tarief, uit een verbonden onderneming (cf. art. 1:20-21 WVV).

Opmerking (1)
De wet spreekt van een “verhoging van kapitaal”, maar doorgaans wordt aangenomen dat hier elke inbreng met creatie van aandelen bedoeld wordt, dus ook een oprichting.

Opmerking (2)
Zoals het al was bij de uitsluiting in geval van een kapitaalvermindering, blijft het ook bij de dividenduitkering onduidelijk hoe dit in de praktijk moet toegepast worden. Meer bepaald zal het in vele gevallen moeilijk of zelfs onmogelijk zijn om aan te tonen vanwaar het gebruikte geld afkomstig is.
Twee voorbeelden van deze onmogelijke bewijsvoering kunnen dit illustreren.

Voorbeeld 1

- Een bedrijfsleider-aandeelhouder heeft bij zijn vennootschap A een tegoed op rekening-courant van 25.000 euro.
- Vennootschap A keerde in 2021 aan de bedrijfsleider-aandeelhouder een liquidatiereserve-dividend van netto 30.000 euro uit dat wordt bijgeboekt op het credit van de rekening-courant van de bedrijfsleider, dat nu 55.000 euro bedraagt.
- In 2022 richt de bedrijfsleider een nieuwe BV B op met een inbreng van 15.000 euro. Hij haalt dit geld uit vennootschap A.
- De vennootschappen A en B zijn verbonden vennootschappen.
- Welk geld werd bij de oprichting van vennootschap B gebruikt door de bedrijfsleider-aandeelhouder? Moet de 15.000 euro toegewezen worden aan de dividenduitkering van 2021 (niet oké voor VVPRbis)? Of aan de voordien reeds bestaande creditstand (wel oké voor VVPRbis)?

Voorbeeld 2

- Vennootschap A keerde in 2021 aan de bedrijfsleider-aandeelhouder een liquidatiereserve-dividend van netto 30.000 euro uit. Deze voegt de 30.000 euro toe aan zijn persoonlijke spaarrekening waar reeds 70.000 euro op staat.
- In 2022 richt de bedrijfsleider een nieuwe BV B op met een inbreng van 15.000 euro. Daarvoor gebruikt hij geld van zijn persoonlijke spaarrekening.
- De vennootschappen A en B zijn verbonden vennootschappen.
- Welk geld werd bij de oprichting van vennootschap B gebruikt door de bedrijfsleider-aandeelhouder? Moet de 15.000 euro toegewezen worden aan de dividenduitkering van 2021 (niet oké voor VVPRbis)? Of aan de voordien reeds op de spaarrekening staande gelden (wel oké voor VVPRbis)?

Inwerkingtreding

Dividenden vanaf 1 januari 2022.

Kritische bedenking bij de inwerkingtreding:

- De inwerkingtreding is bepaald in functie van het ogenblik van de “dividenduitkering” en niet in functie van het ogenblik van de nieuwe inbreng.
- Blijkbaar geldt dit dus ook voor verhogingen van kapitaal uit het verleden (in casu, gezien de concrete werking in de tijd van de uitkering van liquidatiereserves, in 2020 of 2021), waardoor in voorkomend geval bestaande aandelen hun VVPRbis-karakter “verliezen” …
- Was dit de bedoeling van de wetgever ?
- Is dit gegeven van de facto terugwerkende kracht voor kritiek vatbaar ?

Dividenden – VVPRbis
Wat zijn preferente aandelen ?
_____ (01/2022)

Situering

Het VVPRbis-regime biedt de mogelijkheid aan vennootschappen om op een goedkope manier dividenden toe te kennen, nl. met 15% of 20% roerende voorheffing i.p.v. 30%.

Eén van de modaliteiten van dit stelsel luidt dat het verlaagd tarief niet van toepassing is als bij de inbreng preferente aandelen worden gecreëerd.

De Memorie van Toelichting (bij de Programmawet van 28 juni 2013) stelt hierover: “De nieuwe aandelen mogen geen preferente aandelen zijn. Dit wil zeggen dat zij geen enkele voorkeursbehandeling mogen genieten.” (Mvt, Parl. St. Kamer 2012-2013, 2853/001, 8)

Ook al staat dit niet met zoveel woorden in de wet of de Memorie van Toelichting, de bedoeling van de wetgever was wellicht om bijvoorbeeld de volgende situatie te vermijden :

- Een van vóór 1 juli 2013 bestaande vennootschap doet een kapitaalverhoging nà 30 juni 2013.
- De nieuwe aandelen komen in aanmerking voor de VVPRbis-regeling, met dividenden aan 15%.
- De vóór de kapitaalverhoging bestaande aandelen geven geen recht op dividenden aan 15%; die dividenden zijn op vandaag belastbaar aan 30%.
- Om de dividendpolitiek fiscaal te optimaliseren, werden de nieuwe aandelen gecreëerd als een aparte categorie preferente aandelen.
- Dividenden worden vervolgens systematisch uitgekeerd aan de preferente aandelen, waardoor enkel 15% betaald wordt en geen 30%.

M.a.w. de wet viseert nieuw gecreëerde preferente aandelen waarmee een dividenduitkering maximaal aan 15% kan onderworpen worden en 30% kan vermeden worden. Dergelijke optimalisatie (ontwijking / misbruik) wordt dus op deze wijze de pas afgesneden.

Deze “logica” stond evenwel niet uitdrukkelijk in de wet. Daarom was het tot voor kort onduidelijk wat de precieze concrete betekenis was van dit begrip. Een strikte interpretatie kon ertoe leiden dat ook preferenties die niets met winstuitkeringen of andere financiële voordelen voor de aandeelhouders te maken hadden, tot gevolg hadden dat het VVPRbis-regime niet van toepassing was.

Er wordt dan veel ruimer gedacht zoals bijvoorbeeld aan aandelen met een preferentieel dividend, winstbewijzen en oprichtersaandelen, maar ook aan aandelen met afwijkende stemrechten of bijzondere benoemingsrechten.

Concreet voorbeeld: volgens de minister van Financiën kunnen aandelen met een meervoudig stemrecht, ook al hebben zij allen een proportioneel dividendrecht, wellicht niet genieten van het VVPRbis-regime (*Vr. en Antw*. Kamer 2020-21, nr. 55-064, 103).

Wetswijziging werkt onduidelijkheid weg

Deze onduidelijkheid werd weggewerkt door de wet houdende diverse fiscale bepalingen van 21 januari 2022 (*BS* 28 januari 2022).

De term “preferente” aandelen verdwijnt en wordt vervangen door volgende omschrijving: het verlaagd tarief is niet van toepassing als aan de aandelen een voorkeurrecht verbonden wordt ten aanzien van de deelname in het kapitaal of in de winst of ten aanzien van de verdeling van het maatschappelijk vermogen.

Voor de praktijk betekent dit dat een ander onderscheid tussen verschillende categorieën van aandelen blijkbaar geen probleem (meer) vormt voor de toepassing van het verlaagd VVPRbis-tarief.

Inwerkingtreding: deze nieuwe omschrijving geldt voor dividenden toegekend of betaalbaar gesteld met ingang van 1 januari 2022.

Opmerkingen:

- Eén vennootschap kan tegelijk niet-preferente aandelen mét het VVPRbis-voordeel en preferente aandelen zonder het VVPRbis-voordeel hebben. Dit werd ook bevestigd door de minister van Financiën (*Vr. en Antw*. Kamer 2020-21, nr. 55-058, 217).

- In een letterlijke lezing van de oude tekst werd de beoordeling van het preferent karakter van de aandelen geplaatst op het ogenblik van de creatie van de aandelen. Wat er nadien met deze aandelen gebeurde (bv. een latere omvorming tot preferentiële aandelen), had geen verdere impact (onverminderd de eventuele toepassing van de algemene antimisbruikbepaling).
  De nieuwe tekst van de wet suggereert nu dat de betreffende aandelen op geen enkel ogenblik (of minstens op het ogenblik van de uitkering ?) een preferent karakter mogen hebben.

VVPRbis
Op wie van toepassing in 2022 ?
_____ (01/2022)

Situering

De aandelen gecreëerd sinds 1 juli 2013 geven onder bepaalde voorwaarden recht op een verlaagd dividendtarief (voor de genieter) van 15% (o.a. kleine vennootschap, nieuwe inbreng in geld, volstorting, aandelen op naam, overdrachtsbeperkingen voor de aandelen, minimumkapitaal voor bepaalde aandelen van vóór 1 mei 2019).

Enkele jaren wachten met een dividend …

Het 15%-tarief is niet onmiddellijk vanaf het eerste jaar van toepassing.
De regel luidt dat het 15%-tarief pas van toepassing is op dividenden verleend of toegekend uit de winstverdeling vanaf het derde boekjaar na dat van de inbreng; voor de dividenden m.b.t. het tweede boekjaar na dat van de inbreng geldt een 20%-tarief.

Voor nieuwe aandelen geldt aldus de volgende tijdsbalk:
- Dividend over het boekjaar zelf van de inbreng: 30%.
- Dividend over het eerste boekjaar na dat van de inbreng: 30%.
- Dividend over het tweede boekjaar na dat van de inbreng: 20%.
- Dividend over het derde boekjaar (en volgende) na dat van de inbreng: 15%.

Opmerking: bij een dividenduitkering naar aanleiding van de winstverdeling van het derde jaar volgend op dat van de inbreng, mogen àlle reserves uitgekeerd worden met 15% roerende voorheffing, dus ook de reserves die voortkomen uit de winst van de eerdere boekjaren.

Voor welke dividenden is de VVPRbis-regeling van toepassing in 2022 ?

De volgende voorbeelden geven een indicatie aangaande op welke dividenden in 2022 het 15%-tarief van toepassing is.

Opmerking: deze voorbeelden betreffen een boekjaar dat samenvalt met een kalenderjaar. Voor zgn. gebroken boekjaar moeten dezelfde redeneringen toegepast worden met aangepaste data.

Voorbeeld 1
- Oprichting van een nieuwe vennootschap in oktober 2013.
- Eerste boekjaar loopt tot 31 december 2014.
- 2017 is het derde boekjaar na dat van de oprichting.
- Dividenden toegekend op de algemene vergadering in 2018 en dus zeker ook in latere jaren genieten het 15%-tarief.

Voorbeeld 2
- Kapitaalverhoging in een bestaande vennootschap in december 2013.
- 2016 is het derde boekjaar na dat van de kapitaalverhoging.
- Dividenden toegekend op de algemene vergadering in 2017 (en later) genieten het 15%-tarief.

Voorbeeld 3
- Oprichting van een nieuwe vennootschap in juni 2016.
- Eerste boekjaar loopt tot 31 december 2017.
- 2020 is het derde boekjaar na dat van de oprichting.
- Dividenden toegekend op de algemene vergadering in 2021 (en later) genieten het 15%-tarief.

Voorbeeld 4
- Oprichting van een nieuwe vennootschap in februari 2016.
- Eerste boekjaar loopt tot 31 december 2016.
- 2019 is het derde boekjaar na dat van de oprichting.
- Dividenden toegekend op de algemene vergadering in 2020 (en later) genieten het 15%-tarief.

Voorbeeld 5
- Oprichting van een nieuwe vennootschap in januari 2018.
- Eerste boekjaar loopt tot 31 december 2018.
- 2021 is het derde boekjaar na dat van de oprichting.
- Dividenden toegekend op de algemene vergadering in 2022 genieten het 15%-tarief.

Dividenduitkering aan 15% vervroegen via een tussentijds of interimdividend

De centrale diensten van de Administratie onderschrijven de stelling dat een tussentijds dividend uitgekeerd in jaar x, reeds de winstverdeling over dat jaar x betreft.

Voorbeeld 6
- Oprichting van een nieuwe vennootschap in februari 2019.
- Eerste boekjaar loopt tot 31 december 2019.
- 2022 is het derde boekjaar na dat van de oprichting.
- Dividenden toegekend op de algemene vergadering in 2023 genieten het 15%-tarief.
- De vennootschap beslist in een bijzondere algemene vergadering in juli 2022 om een dividend uit te keren uit de winsten van 2019, 2020 en 2021.
- Besluit: dit dividend geniet ook het 15%-tarief.

Dit werd, voor interim- en tussentijdse dividenden, bevestigd in de circulaire 2021/C/36 van 23 april 2021: een interimdividend (dat ook kan uitgekeerd worden uit de overgedragen winsten van vorige boekjaren) en een tussentijds dividend (uitgekeerd uit de overgedragen winst en reserves van de laatst goedgekeurde jaarrekening) hebben een verschillende oorsprong maar ze worden beide in de winstverdeling van het lopende boekjaar opgenomen.

Liquidatiereserve
Berekening wachttermijn van vijf jaar
_____ (11/2021)

Situering

Een liquidatiereserve kan maar als dividend uitgekeerd worden met 5% roerende voorheffing als de dividenduitkering plaatsvindt nadat de betreffende liquidatiereserve ten minste vijf jaar behouden is, te rekenen vanaf de laatste dag van het betreffende belastbaar tijdperk.

Hoe moet deze termijn van vijf jaar berekend worden ?

Rulingcommissie: berekening van dag tot dag

De Rulingcommissie bevestigt in de voorafgaande beslissing nr. 2021.0429 van 13 juli 2021 dat de termijn van dag tot dag moet berekend worden.

Deze berekening gebeurt dus niet in functie van belastbare tijdperken of boekjaren.

Een wijziging van het boekjaar van de vennootschap tijdens de wachttermijn heeft hierop dan ook geen invloed.

Voorbeeld

Een vennootschap heeft een boekjaar dat eindigde op 30 juni 2017.
Voor boekjaar 2016-17 werd een liquidatiereserve aangelegd.

Eerste hypothese:
- Einde 2019 werd beslist om het lopende boekjaar te verlengen van 30 juni 2020 naar 31 december 2020.
- Het vijfde boekjaar na dat van de aanleg van de liquidatiereserve is boekjaar-kalenderjaar 2022 en eindigt op 31 december 2022.
- Toch mag de liquidatiereserve met 5% roerende voorheffing al uitgekeerd worden vanaf 1 juli 2022, dus vóór het einde van het vijfde boekjaar na dat van de aanleg van de liquidatiereserve.

Tweede hypothese:
- Einde 2019 werd beslist om het lopende boekjaar te verkorten van 30 juni 2020 naar 31 december 2019.
- Het vijfde boekjaar na dat van de aanleg van de liquidatiereserve is boekjaar-kalenderjaar 2021 en eindigt op 31 december 2021.
- Opgepast !
  Toch mag de liquidatiereserve met 5% roerende voorheffing pas uitgekeerd worden vanaf 1 juli 2022, in casu dus in de loop van het zesde boekjaar na dat van de aanleg van de liquidatiereserve.

Liquidatiereserves
Oplossing voor aandeelhouders-vennootschappen ?
_____ (03/2022)

Situering

Het systeem van de liquidatiereserves laat een vennootschap toe om dividenduitkeringen te doen aan een lager tarief dan 30%. De winst wordt eerst gereserveerd na de onderwerping aan een 10%-heffing die door de vennootschap betaald wordt. Vervolgens (doorgaans na een wachttermijn van 5 jaar) kunnen deze reserves uitgekeerd worden met 5% roerende voorheffing. Dit geeft de facto een nettoheffing, in twee stappen, van 13,64%.

Probleem i.g.v. aandeelhouders-vennootschappen

Dit "gunstregime" is doorgaans evenwel alleen maar interessant voor aandeelhouders-natuurlijke personen. Zij betalen per hypothese 30% belasting op gewone dividenden en dus heel wat minder op dividenden uit liquidatiereserves.

Voor een aandeelhouder-vennootschap ligt dit anders. De eerste 10%-heffing is immers definitief verschuldigd door de vennootschap die de liquidatiereserves aanlegt.
En dit is niet interessant voor aandeelhouders-vennootschappen:

- Ofwel genieten ze van de DBI-aftrek en vrijstelling van roerende voorheffing voor de ontvangen dividenden waardoor deze niet belastbaar zijn.
- Ofwel is de ingehouden roerende voorheffing verrekenbaar met de verschuldigde vennootschapsbelasting.
- Hoe dan ook, voor hen is de eerste 10%-heffing een extra (voorafgaande) heffing die eigenlijk onnodig en dus verloren is.

Oplossing door ongelijke toewijzing van dividenden ?

Een vennootschap denkt hiervoor een oplossing te hebben gevonden, nl.:

- Ze creëert twee categorieën van aandelen:
    - Cat. A: de eerste soort is alleen voor natuurlijke personen.
    - Cat. B: de tweede is enkel voor vennootschappen.
- Dividenden aan de A-aandelen worden bij voorrang gehaald uit de liquidatiereserves.
- Dividenden aan de B-aandelen worden bij voorrang gehaald uit andere reserves.

Vennootschapsrechtelijk is het toegelaten om dergelijk opdeling te organiseren, maar hoe zit dat fiscaal ?

De vennootschap legt deze oplossing voor aan de Rulingcommissie die deze, in de concrete omstandigheden van het voorliggende geval, aanvaardt (Beslissing nr. 2021.0601 van 17 augustus 2021). Dit gebeurt op basis van de argumentatie van de vennootschap, onder andere dat dit alles expliciet geregeld wordt in de statuten overeenkomstig het Wetboek van vennootschappen en verenigingen en dat er niet-fiscale motieven aanwezig zijn, waaronder het vermijden van waarderingsdiscussies bij het aantrekken van nieuwe aandeelhouders die zowel natuurlijke personen als vennootschappen kunnen zijn.

Opmerkingen:

- De Rulingcommissie had in een vroeger gelijkaardig dossier negatief geoordeeld en besloten tot misbruik (Beslissing nr. 2016.155 van 26 april 2016) omdat de statuten van de vennootschap dit helemaal niet voorzagen en omdat er geen relevante niet-fiscale motieven konden gegeven worden.
- Ook de minister van Financiën heeft zich (in eerder algemene bewoordingen) hierover negatief uitgesproken in een parlementaire vraag (vraag nr. 508, L. Van Biesen, Vr. en Antw. Kamercommissie Financiën en Begroting 2015-2016, 7 augustus 2015, afl. 58, 259).

Uitzonderlijk geval of algemeen toepasbaar ?

Het betreft natuurlijk een individueel dossier en daarom blijft de vraag in welke mate deze oplossing meer algemeen toepasbaar is; het ziet ernaar uit dat elke vennootschap die dit wenst toe te passen, een relevante niet-fiscale verantwoording zal moeten kunnen geven waarom in haar concrete geval dergelijke werkwijze verantwoord is.

Personenbelasting
Algemene dividendvrijstelling
_____ (08/2021)

Situering

Het Zomerakkoord voerde een algemene vrijstelling in voor dividenden van aandelen en deelbewijzen vanaf 1 januari 2018. Het maximaal vrijstelbaar bedrag was/is:

- 640 euro voor uitkeringen in 2018;
- 800 euro vanaf 2019.

Per persoon

De vrijstelling geldt “per persoon”.

Bijvoorbeeld: als man en vrouw beiden voor 50% aandeelhouder zijn, kan elk van hen een vrijgesteld dividend ontvangen van maximaal 800 euro.

Opgepast voor andere dividenden

In voorkomend geval moet rekening gehouden worden met andere dividenden die ontvangen worden in hetzelfde jaar (bv. van andere vennootschappen, binnen beleggingsportefeuilles).

Aangifte personenbelasting

De vrijstelling wordt “gerealiseerd” via de aangifte personenbelasting.

In eerste instantie wordt de roerende voorheffing ingehouden en betaald. De begunstigde kan vervolgens via de aangifte personenbelasting de roerende voorheffing laten verrekenen en in voorkomend geval terugbetalen (codes 1437/2437 in vak VII van de roerende inkomsten).

Bij deze codes vult de belastingplichtige de ingehouden roerende voorheffing in (en dus niet het bedrag van de dividenden zelf). Aan het (meest voorkomende) tarief van 30% gaat het voor een dividend van 800 euro om maximaal (800 x 30% =) 240 euro (in voorkomend geval per partner). Als het tarief van de roerende voorheffing lager was, zal ook het maximaal in te vullen bedrag lager zijn.

Nog enkele praktische bedenkingen hierbij:

- Als de belastingplichtige méér dan 800 euro dividend heeft ontvangen, mag hij kiezen van welke dividenden hij de roerende voorheffing invult (circulaire 2018/C/93 van 20 juli 2018). Dit kan relevant zijn als het tarief van de roerende voorheffing niet voor alle dividenden hetzelfde was (bv. naast dividenden met 30% roerende voorheffing uit beleggingen ontving de belastingplichtige uit de eigen vennootschap ook vvprbis-dividenden met 15% roerende voorheffing).
- Als de ontvangen dividenden van buitenlandse oorsprong zijn en er werd geen Belgische roerende voorheffing ingehouden (in dat geval is er een verplichte aangifte voor deze dividenden in vak VII.A.2.), mag de belastingplichtige de vrijstelling realiseren door deze dividenden ten belope van 800 euro niet op te nemen in de aangifte.

- Een belastingplichtige die pas Belgisch rijksinwoner is geworden na 15 januari van het betreffende jaar, kan deze vrijstelling slechts proportioneel toepassen.
- De vrijstelling geldt niet voor alle dividenden (bv. dividenden van ICB's of gemeenschappelijke beleggingsfondsen, dividenden van buitenlandse juridische constructies).
- De voorheen bestaande specifieke vrijstellingen voor dividenden van erkende coöperatieve vennootschappen en vennootschappen met sociaal oogmerk zijn afgeschaft. De op deze dividenden ingehouden roerende voorheffing kan verrekend worden onder de nieuwe algemene vrijstellingsregeling.
- U moet de bewijsstukken (documenten, bankafschriften, of andere; er is hiervoor immers geen standaard fiscaal attest voorzien) bijhouden voor een eventuele controle.

Voor 2020 tot 2023 dus slechts 800 euro en geen 812 euro

Het basisbedrag van het vrijgestelde dividend bedroeg voor 2020 800 euro. Aanvankelijk was voorzien dat dit bedrag zou geïndexeerd worden, hetgeen voor 2020 een vrijgesteld dividend gaf van 812 euro. Er werden in 2020 vanuit eigen vennootschappen dan ook bewust vele dividenden van 812 euro toegekend.

Maar de Programmawet van 20 december 2020 (*BS* 30 december 2020) heeft een hele reeks indexaties bevroren met ingang van inkomstenjaar 2020 (!) en dit tot en met inkomstenjaar 2023. Daardoor werd de betreffende vrijstelling voor 2020 alsnog beperkt tot 800 euro, in plaats van 812 euro. Vermits deze regel gold vanaf inkomstenjaar 2020, is er hier de facto sprake van een terugwerkende kracht tot 1 januari 2020.

Nog niet toegekend in lopend jaar ?

Wie nog geen dergelijk dividend uit zijn vennootschap heeft gehaald en geen andere dividenden heeft ontvangen waarvoor de vrijstelling kan toegepast worden, kan alsnog dergelijk dividend uitkeren tot het einde van het jaar, in voorkomend geval via de toekenning van een tussentijds dividend.

Auteursrechten
Algemene bedenkingen
_____ (03/2022)

Situering

Sinds 2008 kennen auteursrechten een eigen regeling in het fiscale wetboek.
Kort samengevat:

- Het betreft de inkomsten uit de (con)cessie van auteursrechten en naburige rechten.
- Deze inkomsten worden tot een bedrag van 37.500 euro (geïndexeerd aanslagjaar 2023: 64.070 euro) bij wet onweerlegbaar geacht roerende inkomsten te zijn. Boven dit bedrag moet beoordeeld worden welk de "fiscale" aard van de inkomsten is (roerend dan wel divers dan wel beroepsinkomen).
- De wet voorziet een specifieke forfaitaire kostenaftrek, nl.
    - 50% op de eerste 10.000 euro (index aanslagjaar 2023: 17.090 euro);
    - 25% op de volgende 10.000 euro (index aanslagjaar 2023: 17.080 euro).
- De aldus berekende netto roerende inkomsten zijn belastbaar aan 15%.

Voor heel wat betrokken belastingplichtigen betekent dit in de praktijk dat er geen discussies rond de aard van dergelijke inkomsten zijn, om de eenvoudige reden dat hun inkomsten (van auteursrechten) op jaarbasis de genoemde limieten niet overschrijden en dus bij wet belast worden als roerende inkomsten.

Algemeen: hoe auteursrechten vastleggen ?

De fiscus/rulingcommissie heeft een beoordelingssysteem uitgewerkt volgens hetwelk beslist kan worden hoe auteursrechten in een concreet geval kunnen vastgelegd worden. Er moeten drie vragen positief beantwoord worden:

1. Gaat het om een auteursrechtelijk beschermd werk ?

   D.i. het resultaat van een creatieve activiteit, origineel en uitgedrukt in een concrete vorm; bv. tekst, foto, ontwerp, computerprogramma.

2. Is er sprake van de (con)cessie van de vermogensrechten op dit beschermd werk ?

   Daarvoor moet er een overeenkomst zijn tussen de betrokken partijen.
   De fiscus wenst dat deze overeenkomst schriftelijk wordt vastgelegd.

3. Vloeit het inkomen voort uit de (con)cessie van de vermogensrechten op het werk ?

   Hier beoordeelt de fiscus of het bedrag van de auteursrechten verantwoord is, d.i. bepaald wordt volgens de gangbare praktijken in de betreffende sector en/of voor de betreffende activiteit. Daarbij moet in voorkomend geval ook bijzondere aandacht gegeven worden aan de opsplitsing van de vergoeding tussen het gedeelte voor de geleverde prestaties en het gedeelte voor de (con)cessie van auteursrechten.

Circulaire nr. Ci.RH.231/631.675 AAFisc 36/2014 van 4 september 2014

Aangaande de hierboven genoemde bepaling van de vergoeding zegt de circulaire:

1. De uitsplitsing tussen roerende en beroepsinkomsten zal a priori worden uitgevoerd op basis van de bepalingen van de overeenkomst, die de wil van de partijen weergeven. Hetzelfde geldt als de cessie van de auteursrechten is opgenomen in een reglement.

2. Maar een verdere lezing nuanceert: de vergoeding voor de auteursrechten moet expliciet bepaald worden: indien een globale vergoeding wordt overeengekomen voor zowel prestatie als auteursrecht of indien het contract een globale vergoeding vastlegt zonder enige vermelding van auteursrechten, wordt de ganse vergoeding als een prestatievergoeding belast.

   Opmerking: deze nuancering, die erop neerkomt dat de precieze vergoeding voor auteursrechten expliciet moet vastgelegd worden in een schriftelijk contract, wordt in de rechtsleer bekritiseerd.

Minister van Financiën (1)

De minister van Financiën moest enkele vragen aangaande auteursrechten beantwoorden (Integraal Verslag, 2014-2015, 54 COM 021, 19 november 2014).
Daarbij stelde hij onder andere:

- De circulaire moet worden toegepast door alle diensten die belast zijn met de vestiging van de inkomstenbelastingen (ook de BBI).
- Partijen zijn vrij om onder elkaar een bepaalde overeenkomst te sluiten.
- Het is in voorkomend geval ook mogelijk om collectieve overeenkomsten te sluiten (bv. voor een bepaald beroep).
- De tussen partijen gesloten overeenkomst moet door de administratie worden aanvaard “voor zover de overeenkomst overeenstemt met de werkelijkheid”: er moet worden nagegaan of het werkelijk gaat om inkomsten uit de (con)cessie van auteursrechten.

Minister van Financiën (2)

In een volgend antwoord (Integraal Verslag, 25 februari 2015, CRIV 54-COM 098, 10) bevestigde de minister:

- dat partijen vrij zijn te bepalen welk deel van de vergoeding betrekking heeft op auteursrechten en welk deel op prestaties;
- dat, zodra er geen twijfel is over het feit dat auteursrechten worden overgedragen, partijen vrij hun vergoeding kunnen omdelen of omslaan;
- dat, indien het contract enkel verwijst naar de (con)cessie van auteursrechten, de volledige vergoeding hieraan kan toegewezen worden;
- dat de principes van de circulaire van 4 september 2014 van toepassing zijn op alle dossiers, dus zowel nieuwe als bestaande.

Bedenking: kunnen we hieruit afleiden dat de minister zijn voorbehoud van “overeenkomst met de werkelijkheid” heeft laten vallen, of wordt dit gedekt door de passage “zodra er geen twijfel is over het feit dat auteursrechten worden overgedragen “ ?

Advies van de rulingcommissie

De rulingcommissie heeft eind februari 2015 een advies inzake auteursrechten gepubliceerd. Dit advies beschrijft vooral de vaststelling van het gedeelte van de vergoedingen toegekend aan een auteur dat, enerzijds, effectief voortkomt uit de (con)cessie van zijn vermogensrechten op het werk en, anderzijds, het gedeelte van die vergoedingen dat betrekking heeft op de prestaties geleverd bij de totstandkoming van dat werk.

1°
In algemene zin stelt de rulingcommissie voorop:

- De uitsplitsing tussen roerende en beroepsinkomsten zal worden uitgevoerd op basis van de bepalingen van de overeenkomst, die de wil van de partijen weergeven.
- Evenwel zal de administratie dit slechts aanvaarden voor zover die overeenkomst overeenstemt met de werkelijkheid.

En vervolgens beschrijft de rulingcommissie voor een hele reeks concrete gevallen wat zij als aanvaardbare verhouding beschouwt tussen prestatievergoeding en auteursrechten.
Kritische bedenking: daarmee lijkt de rulingcommissie te stellen dat zij:

- ofwel, niet enkel de “overeenstemming met de werkelijkheid” nagaat, maar de opsplitsing ook wil toetsen aan wat gangbaar is in de sector … en waarvan de partijen dan contractueel niet mogen van afwijken;
- ofwel, de “overeenstemming met de werkelijkheid” precies invult als “wat gangbaar is in de betreffende sector” … maar deze interpretatie kan wellicht bekritiseerd worden.

2°
Het advies bespreekt de aanvaardbare vaststelling van de auteursrechten voor een hele reeks concrete gevallen, waarbij algemeen geldt:

- Het statuut van de auteur speelt voor de inkomstenbelastingen geen rol (bijvoorbeeld werknemer, bedrijfsleider, zelfstandige, vennootschap).
- De verhoudingen zijn vrij algemeen opgesteld en gebaseerd op eerder aan haar voorgelegde rulingdossiers.
- De percentages zijn louter indicatief en moeten steeds geval per geval beoordeeld worden.

Vervolgens behandelt het advies volgende items:

- fotografie;
- seminaries, cursussen, enz.;
- journalisten, redacteurs, eindredacteurs, enz.;
- auteurs van boeken;
- audiovisuele werken;
- muzikale werken;
- publiciteitssector;
- industriële ontwerpers (designartikelen, enz.); computerprogramma’s.

Aanpassing advies ?

Het advies werd kort na de publicatie al terug verwijderd van de website van de Rulingcommissie, naar verluidt om het bij te werken … maar tot op heden niet opnieuw gepubliceerd.

Fiscus beoordeelt zelf of er sprake is van een auteursrechtelijk beschermd werk

In de circulaire AAFisc. Nr. 21/2012 van 21 mei 2012 stelde de fiscus dat hij in principe niet bevoegd is om te oordelen of een werk auteursrechtelijk beschermd is; dit behoort tot de bevoegdheden van de FOD Economie. Het zijn uiteindelijk de hoven en rechtbanken die hierover beslissen.
In de voorbije jaren is gebleken dat de fiscus deze stelling niet toepaste in de praktijk. Zo heeft de fiscus in vele rulings en gerechtelijke procedures terzake een standpunt ingenomen.

In een nieuwe circulaire van 25 februari 2022 (2022/C/22, addendum aan de boven genoemde circulaire) wijzigt de fiscus nu ook officieel zijn standpunt: de fiscus is wel degelijk bevoegd om, op basis van de juridische en feitelijke gegevens eigen aan een dossier, te oordelen of een werk al dan niet een auteursrechtelijk beschermd werk is waarop de fiscale gunstregeling kan toegepast worden, dit onder toezicht van de hoven en rechtbanken.

Enkele praktische resp. kritische bedenkingen

- Bij een overschrijding van de wettelijk voorziene limiet van (ongeïndexeerd) 37.500 euro oordeelt de fiscus al snel en quasi automatisch dat het bedrag van de inkomsten boven de limiet belastbaar is als beroepsinkomen.
  Dit standpunt is uitermate vatbaar voor kritiek. Immers, de fiscus moet in dat geval actief bewijzen dat de auteursrechten door de betreffende verkrijger ervan worden gebruikt voor zijn beroepswerkzaamheid.

  Bijvoorbeeld: arrest van het hof van beroep van Gent van 1 juni 2021.
  Enkele relevante bedenkingen van het hof:
  - De auteur oefent in zijn vennootschap zijn beroepswerkzaamheid uit die bestaat uit het schrijven en/of aansturen van scenario's en regiewerk.
  - De auteursrechten moeten niet per definitie geacht worden gebruikt te zijn voor de beroepsactiviteit van de auteur op grond van het feit dat die goederen zelf werden gecreëerd door die beroepsactiviteit.
  - Er moet een onderscheid gemaakt worden tussen het "creëren" en het "gebruik" van de auteursrechten.
  - Besluit: de van Sabam ontvangen vergoedingen zijn geen inkomsten van roerende goederen die worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de auteur in kwestie.
  - Het besluit zou anders kunnen zijn indien de auteur zelf zijn eigen werk produceert of uitgeeft of zelf optreedt als uitvoerend artiest van zijn eigen werk.

- De wet (artikel 4 KBWIB 1992) voorziet een specifiek kostenforfait voor het inkomen tot (ongeïndexeerd) 20.000 euro.
  Maar welke kostenaftrek mag de belastingplichtige toepassen op het gedeelte van de auteursrechten dat méér bedraagt dan deze schalen ?

  Volgens de fiscus kan hier geen forfaitaire kostenaftrek op toegepast worden.
  Deze stelling wordt sterk bekritiseerd: is het niet zo dat op het gedeelte van de inkomsten dat méér bedraagt dan (ongeïndexeerd) 20.000 euro, het algemene kostenforfait van 15% toegepast mag worden dat geldt voor roerende inkomsten (toepassing van art. 3 KBWIB 1992).

- De eis van de fiscus dat er een geschreven overeenkomst moet bestaan, kan vanuit juridisch-fiscaal standpunt betwist worden. Maar natuurlijk is het aangeraden om voor auteursrechten een passende schriftelijke overeenkomst te maken teneinde discussies met de fiscus te vermijden.

- De rulingcommissie heeft, naast de hoger beschreven standpunten, in de voorbije jaren een uitgebreide praktijk ontwikkeld aangaande auteursrechten. Ook al betreft het indicatieve gegevens die geval per geval moeten beoordeeld worden, toch kunnen de standpunten en beslissingen van de rulingcommissie als bruikbare bron van inspiratie dienen.

- Een aantal door de rulingcommissie vooropgestelde regels (in haar advies of in concrete beslissingen) komen niet overeen met wat in de economie toegepast wordt door marktspelers terzake. Biedt de contractuele vrijheid hier de mogelijkheid om in voorkomend geval af te wijken van wat de rulingcommissie vooropstelt ?

- Ook bedrijfsleiders kunnen dit regime toepassen.
  In voorkomend geval kan een vennootschap aldus aan haar bedrijfsleider auteursrechten toekennen. Meer nog, een bedrijfsleider kan bijvoorbeeld auteursrechten ontvangen van zijn managementvennootschap die vervolgens prestaties verricht voor de eigenlijke werkvennootschap die het auteursrechtelijk beschermd werk commercialiseert (enkele rulings dienaangaande: nr. 2018.0451 van 26 juni 2018, nr. 2018.0444 van 26 juni 2018, nr. 2018.0095 van 12 juni 2018, nr. 2018.0281 van 8 mei 2018, nr. 2018.0158 van 27 maart 2018, nr. 2018.033 van 27 februari 2018).

  Opmerkingen:
  - De fiscus/rulingcommissie hecht in de praktijk voor elk concreet geval belang aan een juiste verhouding tussen de bezoldigingen en de auteursrechten die de belastingplichtige ontvangt van zijn eigen vennootschap.
  - Een vervanging van bezoldigingen door auteursrechten ligt delicaat en zal alleszins goed moeten gemotiveerd worden.

Auteursrechten en naburige rechten
Invoering ficheverplichting
_____ (01/2022)

Situering

Tot nog toe bestaat er geen wettelijke basis voor een verplichte opmaak van individuele fiches voor toegekende auteursrechten en naburige rechten.
Daarin komt nu verandering.

Nieuw

Voortaan is de schuldenaar van auteursrechten wettelijk verplicht om de door hem betaalde auteursrechten op te nemen in de (wel al lang bestaande) fiche 281.45.

Bron: aanpassing van (onder andere) artikel 57 lid 1 WIB 1992 (wet van 21 januari 2022 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 28 januari 2022).

Het niet naleven van de genoemde wettelijke verplichting inzake de vermelding op de individuele fiche heeft zware gevolgen:
- in de personenbelasting: de niet-aftrekbaarheid van de betaalde kostenvergoedingen;
- in de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting: toepassing van de bijzondere aanslag voor geheime commissielonen.

Inwerkingtreding: reeds voor inkomstenjaar 2021 !

De vanaf 1 januari 2021 (!) betaalde of toegekende inkomsten tijdens een belastbaar tijdperk dat ten vroegste verbonden is met aanslagjaar 2022.

Deze fiches moeten, voor de inkomsten van 2021, ingediend worden tegen uiterlijk 30 april 2022.

Auteursrechten
Sociale bijdragen
_____ (01/2016)

Situering

Auteursrechten kunnen in diverse dossiers gebruikt worden als fiscaal optimalisatiemiddel: een bedrijfsleider of loontrekkende kan geld van de vennootschap/werkgever ontvangen aan een bijzonder laag belastingtarief (tussen 7,5% en 15%).
Wat zijn de terzake geldende regels betreffende sociale bijdragen ?

Niet onderworpen

- Gezien de inkomsten uit auteursrechten op fiscaal vlak tot een bepaald bedrag niet als beroepsinkomsten worden aangemerkt (57 270 euro geïndexeerd voor aanslagjaar 2016) maar wel als roerende inkomsten, maakt dit stuk van de inkomsten geen deel uit van de berekeningsbasis voor de sociale bijdragen als zelfstandige.

- Wie auteursrechten geniet en daarnaast al zelfstandige is of een statuut heeft dat minstens gelijkwaardig is aan het sociaal statuut der zelfstandigen (bv. loontrekkende in hoofdberoep of zelfstandig artiest in hoofdberoep), moet geen sociale bijdragen betalen op de ontvangen auteursrechten.

  Voor een zelfstandige geldt daarbij dat op zijn verzoek zijn beroepsmatig belaste auteursrechten niet in aanmerking worden genomen voor de berekening van de sociale bijdragen. De sociale bijdragen zullen in dit geval enkel berekend worden op de beroepsinkomsten uit de andere zelfstandige activiteit.

Wel onderworpen

Wie inkomsten uit auteursrechten geniet maar geen ander sociaal statuut heeft dat gelijkwaardig is aan het sociaal statuut der zelfstandigen, is aansluitingsplichtig als zelfstandige voor zijn inkomsten uit auteursrechten.

Zolang de inkomsten uit auteursrechten niet hoger zijn dan de genoemde grens, zal evenwel slechts de minimumbijdrage in hoofdberoep verschuldigd zijn aangezien het gedeelte beroepsinkomen nihil is.

Gepensioneerden

Personen die auteursrechten genieten, zijn in geen enkel geval verzekeringsplichtig vanaf het kwartaal waarin zij de pensioenleeftijd bereiken (zie art. 4 K.B. 19 december 1967).

Loontrekkenden

Opgepast: volgens het Hof van Cassatie (arrest dd. 13 september 2014) maken de auteursrechten die door loontrekkenden van hun werkgever ontvangen worden, wel deel uit van het loon en zijn daarop derhalve sociale bijdragen verschuldigd.

Auteursrechten
Activeren en afschrijven?
_____ (05/2018)

Situering

Auteursrechten zijn inkomsten uit de (con)cessie van auteursrechten en naburige rechten.

Deze inkomsten worden tot een bedrag van 37.500 euro (geïndexeerd aanslagjaar 2019: 59.970 euro) bij wet geacht roerende inkomsten te zijn (boven dit bedrag moet een beoordeling gemaakt worden: belastbaar als divers dan wel beroepsinkomen).
Er is een forfaitaire kostenaftrek van toepassing, nl.

- 50% op de eerste 10.000 euro (index aanslagjaar 2019: 15.990 euro);
- 25% op de volgende 10.000 euro (index aanslagjaar 2019: 15.990 euro).

De aldus berekende netto roerende inkomsten zijn belastbaar aan 15%.

In voorkomend geval kan een vennootschap aan haar bedrijfsleider auteursrechten toekennen; dit is een relatief goedkope manier om geld uit de vennootschap te halen.

Nieuw: circulaire 2017/C/68 van 6 november 2017

Volgens de fiscus moeten betaalde auteursrechten geactiveerd worden als immateriële vaste activa in geval van duurzame bestemming voor de bedrijfsactiviteit van de vennootschap. Van dergelijke duurzame bestemming is er – nog steeds volgens de circulaire – sprake als er een gebruik mag verwacht worden dat langer dan één jaar duurt.

Er kan daarbij gedacht worden aan een vennootschap die aan haar bedrijfsleider een eenmalig bedrag aan auteursrechten betaalt voor bijvoorbeeld het schrijven van een softwareprogramma of het ontwerpen van een meubelstuk.

Vervolgens wordt dit immaterieel vast actief afgeschreven, d.i. verplicht lineair en minstens over vijf jaar (toepassing van artikel 63 WIB 1992).

Tevens verwijst de circulaire naar de adviezen van de CBN (2012/13 dd. 10 oktober 2012 en 2012/9 dd. 6 juni 2012) voor het geval waarin de betaling gebeurt met een variabele prijs gespreid over meerdere jaren.

Bijvoorbeeld: de auteursrechten voor de bedrijfsleider bedragen jaarlijks een bedrag in functie van de gerealiseerde verkopen.

Er zal dus voor elk dossier moeten beoordeeld worden of de betaalde auteursrechten al dan niet moeten geactiveerd worden en in voorkomend geval welke de juiste afschrijvingen zijn die moeten toegepast worden.

Waarderingsregels
Wijziging
_____ (09/2015)

Situering

De wet voorziet in een aantal basisprincipes inzake waarderingsregels, onder andere:

- De waarderingsregels worden bepaald door het bestuursorgaan van de vennootschap.
- Ze worden voldoende nauwkeurig samengevat in de toelichting bij de jaarrekening.
- De waarderingsregels moeten van het ene boekjaar op het andere identiek blijven en stelselmatig worden toegepast.
- Een wijziging is mogelijk wanneer, onder andere uit hoofde van belangrijke veranderingen in de activiteiten van de vennootschap, in de structuur van haar vermogen of in de economische dan wel technologische omstandigheden, de gevolgde waarderingsregels niet langer aan het voorschrift van het zgn. getrouw beeld beantwoorden.
- In geval van wijziging moet de afwijking in de toelichting worden vermeld en verantwoord.

Rb. Brugge 9 oktober 2013: belastingplichtige krijgt gelijk

Een vennootschap heeft haar voorraadwaardering van het ene op het andere jaar gewijzigd (de interestlasten van projecten worden niet meer opgenomen in de voorraad, maar onmiddellijk in kosten geboekt).
De fiscus, die dit inconsequent vindt en vaststelt dat de wijziging niet werd opgenomen in de toelichting bij de jaarrekening, belast een onderschatting van de voorraad.

De rechtbank geeft de fiscus ongelijk:

- Uit het dossier blijkt dat de niet-vermelding in de toelichting wellicht om een vergetelheid gaat.
- De wet verplicht niet om rentelasten te activeren.

Hof van beroep Gent 20 januari 2015: neen, fiscus heeft gelijk

Het hof hervormt het vonnis en geeft de fiscus gelijk:

- De niet-gemotiveerde wijziging van de waarderingsregels schendt de wet en dit kan fiscale gevolgen hebben.
- De enkele keuzemogelijkheid tussen waarderingsregels vormt op zich geen voldoende verantwoording voor de wijziging.
- Het aanhouden van de niet-gemotiveerde wijziging van de waarderingsregels vormt evenmin op zich een voldoende verantwoording.

Bindende kracht van de jaarrekening
_____ (1)(03/2006)

Situering

Een neergelegde (en dus goedgekeurde) jaarrekening kan onvolkomenheden bevatten.
Bijvoorbeeld: een voorlopige onvolledige/onjuiste jaarrekening wordt neergelegd omwille van tijdsdruk.
Bijvoorbeeld: er wordt nà de neerlegging vastgesteld dat de neergelegde jaarrekening niet fiscaal geoptimaliseerd werd.
Bijvoorbeeld: de verkeerde (niet goedgekeurde) jaarrekening wordt neergelegd.
Bijvoorbeeld: de jaarrekening bevat een materiële misslag.

Dan wordt er een verbeterde jaarrekening opgemaakt en neergelegd.
De vraag stelt zich vervolgens op basis van welke jaarrekening de fiscale aangifte moet opgesteld worden.

Principe: jaarrekening is bindend!

De rechtspraak is terzake quasi eenvormig zeer streng.
De eerste neergelegde jaarrekening is op fiscaal vlak bindend.
Enkel indien er sprake is van een materiële vergissing of een vergissing in rechte, kan op fiscaal vlak rekening gehouden worden met de verbeterde jaarrekening.
Dit moet dan wel bewezen worden door de belastingplichtige.

Maar indien blijkt dat het gaat om een inhoudelijke wijziging, bijvoorbeeld o.w.v. fiscale optimalisatie, is de verbeterde jaarrekening geen geldige basis voor de fiscale aangifte.

Gent 13 december 2005: streng standpunt bevestigd

De vennootschap had een kwijtschelding van schuldvorderingen door de vennoten in haar boekhouding verwerkt. De vennootschap beweert vervolgens dat deze kwijtschelding eigenlijk toegestaan werd onder voorbehoud van terugkeer naar een betere toestand, en dus niet definitief, waardoor het resultaat van de vennootschap anders moest vastgesteld worden. Zij laat haar jaarrekening rechtzetten door een nieuwe algemene vergadering.

Het hof van beroep weigert deze tweede jaarrekening te aanvaarden als basis voor de fiscale aangifte. De vennootschap kan immers niet bewijzen aan de hand van positieve bewijskrachtige gegevens dat er op het ogenblik van de algemene vergadering inderdaad sprake was van een voorwaardelijke i.p.v. een onvoorwaardelijke kwijtschelding.

Moraal van het verhaal: wees ervan bewust dat een neergelegde jaarrekening de bindende basis is voor de fiscale aangifte en dat verbeteringen achteraf vaak niet kunnen gebruikt worden voor de fiscale aangifte.

Bindende kracht van de jaarrekening
_____ (2)(06/2012)

Situering

Het gebeurt dat een jaarrekening wordt afgewerkt, goedgekeurd door de algemene vergadering en neergelegd, maar dat achteraf blijkt dat er fouten werden begaan of nog dat er fiscaal niet geoptimaliseerd werd.

Wat zijn de fiscale gevolgen die verbonden zijn aan een jaarrekening die achteraf verbeterd wordt?

Hof van beroep Gent 10 januari 2012

Feiten:
- De jaarrekening wordt goedgekeurd op 18 juni 1996.
- Deze bevat geen waardeverminderingen voor handelsvorderingen, ondanks het bestaan van juridische procedures tegen klanten die hun facturen niet betalen.
- Op 28 september wordt een verbeterde jaarrekening goedgekeurd, met verwerking van waardeverminderingen.

De fiscus weigert rekening te houden met de verbeterde jaarrekening.

Het hof van beroep geeft de fiscus gelijk:
- Een door de algemene vergadering goedgekeurde jaarrekening bindt de vennootschap tenzij wanneer een materiële vergissing wordt aangetoond.
- Een materiële vergissing betreft rekenfouten, schrijffouten of andere grove vergissingen te wijten aan onachtzaamheid, verstrooidheid of onoplettendheid en die onafhankelijk zijn van enige juridische beoordeling.
- Op een “beslissing” (juridische vergissing houdende een intellectueel element, een onjuiste interpretatie van de wet of een onjuiste toepassing van de wet op de vaststaande feiten) kan niet teruggekomen worden, ook al is die verkeerd of slecht genomen.
- Het hof oordeelt dat het niet boeken van een waardevermindering een bewuste keuze uitmaakt. Het betreft een beleidsbeslissing en geen materiële vergissing.

Bindende kracht van de jaarrekening
_____ (3)(09/2022)

Situering

Traditioneel geldt als basisprincipe dat de door een belastingplichtige ingediende jaarrekening voor hem bindend is op fiscaal vlak. Een latere aanpassing (bv. om alsnog een gespreide taxatie toe te passen) is niet tegenstelbaar aan de fiscus, die daarmee dus geen rekening moet houden.

Voorbeelden uit de rechtspraak: Cassatie 24 februari 2015, Brussel 14 oktober 2015, Gent 10 januari 2012, Gent 13 december 2005.

Rechtspraak nuanceert

Recente rechtspraak heeft enkele nuances aangebracht aan dit strenge basisprincipe: de rechtzetting van een jaarrekening is wel tegenstelbaar aan de fiscus als het gaat om:
- een materiële vergissing;
- een dwaling in de waardering van een post;
- een inbreuk op het boekhoudrecht.

Voorbeelden uit de rechtspraak: Cassatie 10 maart 2016, Brussel 18 september 2013, Gent 2 maart 2021.

Fouten rechtzetten
Bezwaar of ambtshalve ontheffing
Belang van correcte afsluiting
_____ (10/2007)

Situering

Wanneer een belastingplichtige een fout maakt in zijn eigen nadeel, kan hij in bepaalde gevallen zelf voor een rechtzetting zorgen. Dit kan via bezwaar en/of ambtshalve ontheffing.

Belangrijk is daarbij het onderscheid tussen een zgn. materiële vergissing en andere vergissingen in rechte of in feite.

Materiële vergissing

Het begrip materiële vergissing wordt traditioneel door de fiscus én door de rechtspraak zeer beperkend geïnterpreteerd: het is een rekenfout, een schrijffout of een andere grove vergissing die het gevolg is van een onoplettendheid, een verstrooidheid of een onvrijwillige vergetelheid; ze staat los van elke juridische of feitelijke beoordeling.

Voorbeeld
Een belastingplichtige geeft gedurende jaren zijn Franse inkomsten bruto aan in zijn Belgische aangifte, zonder aftrek van de in Frankrijk betaalde belastingen en andere heffingen. Hij roept een materiële vergissing in. Het hof van beroep te Gent (3 april 2007) weigert: de vraag welke bedragen de belastingplichtige moest opnemen in zijn Belgische aangifte veronderstelt een juridische beoordeling en is geen materiële vergissing.

Bezwaar: voor zowat alle fouten

Zowel vergissingen in rechte als in feite alsook materiële vergissingen kan u rechtzetten via een bezwaarschrift (u kan bezwaar indienen “tegen uw eigen aangifte”).

Voorbeeld
In het voorbeeld hierboven kan de belastingplichtige via een bezwaarschrift een rechtzetting bekomen.

Voorbeeld
Een belastingplichtige had een beroepskost (in casu ging het om als borg betaalde bedragen) niet in zijn aangifte opgenomen, en dient een bezwaarschrift in om alsnog de aftrek te bekomen. Dit is geen probleem voor het hof van beroep van Antwerpen (10 april 2007, en trouwens de heersende strekking in de rechtspraak): aan een aangifte kleeft weliswaar een vermoeden van juistheid, maar dit vermoeden is weerlegbaar: indien de belastingplichtige een vergissing in feite of in rechte kan aantonen, kan hij op zijn aangifte terugkomen.

Opgepast!
Er kunnen andere redenen zijn waarom u een vergissing toch niet kunt rechtzetten.
Het schoolvoorbeeld daarvan is de bindende kracht van de jaarrekening: een verbeterde jaarrekening is in principe niet tegenstelbaar aan de fiscus en kan derhalve niet leiden tot een aanpassing van de fiscale aangifte van de vennootschap.

Opgepast!
Een bezwaarschrift kan slechts ingediend worden binnen de zes maanden na de verzending van het aanslagbiljet.

Ambtshalve ontheffing: enkel voor materiële vergissing

Voor een ambtshalve ontheffing geldt een andere verjaringstermijn.
U kan een ambtshalve ontheffing indienen tot drie jaar vanaf 1 januari van het aanslagjaar.

Voorbeeld
- aangifte over 2005 (aanslagjaar 2006);
- verzending aanslagbiljet: 15 juni 2007;
- een ambtshalve ontheffing kan tot 31 december 2008 (een bezwaar slechts tot 15 december 2007).

Maar een ambtshalve ontheffing kan u enkel vragen voor zgn. materiële vergissingen.
Vandaar dat er in de praktijk vaak discussie bestaat over de aard van een fout: is het een materiële vergissing of een vergissing in rechte/feite.

Voorbeeld
In het voorbeeld hierboven (m.b.t. de opname van de Franse inkomsten in de Belgische aangifte) kan de belastingplichtige dus geen ambtshalve ontheffing vragen.

Besluit

Bij de eindejaarsoptimalisatie en afsluiting moet u ermee rekening houden dat latere aanpassingen of correcties niet voor de hand liggend zijn.

Aftrek kosten en verliezen via bezwaarschrift
_____ (10/2010)

Situering

Het gebeurt vaak dat een belastingplichtige op zijn aangifte een fout maakt in zijn eigen nadeel en dit pas na de indiening van de aangifte vaststelt.

De fiscus heeft er soms moeite mee om achteraf een rechtzetting toe te passen.
De rechtspraak is evenwel soepel. Enkele recente voorbeelden.

Hof van beroep Antwerpen 15 december 2009

Een belastingplichtige had op zijn aangifte geen melding gemaakt van een overgedragen verlies en dient een bezwaar in om dit recht te zetten.
Volgens de fiscus kan dit niet.
Het hof staat de aftrek toe als de belastingplichtige bewijst dat de niet-aangifte te wijten is aan een vergissing in rechte of in feite. Dit blijkt in casu het geval.

Rb. Antwerpen 15 januari 2010

Een belastingplichtige was vergeten om de huurprijs van het door hem gebruikte handelspand op te nemen in zijn aangifte en dient een bezwaar in.
De fiscus weigert de rechtzetting.
De rechtbank aanvaardt de rechtzetting omdat de belastingplichtige een huurovereenkomst voorlegt alsook rekeninguittreksels waaruit de betaling blijkt.

Gelijkaardige uitspraak inzake niet-afgetrokken huurgelden (bevestiging door verhuurder en bewijs van betalingen): Hof van beroep Brussel 14 januari 2010.

Bezwaar tegen eigen aangifte
_____ (09/2022)

Situering

Kan een belastingplichtige zijn eigen aangifte aanpassen door het indienen van een bezwaarschrift ?

Gent 1 februari 2022

Een vennootschap past in haar aangifte een notionele interestaftrek toe.

Na het ontvangen van het aanslagbiljet dient ze een bezwaarschrift in met de vraag om in plaats van de notionele interestaftrek een investeringsaftrek toe te passen die vele malen hoger ligt dan de in de aangifte toegepaste notionele interestaftrek. Op het ogenblik van de aangifte dacht ze immers geen recht te hebben op de investeringsaftrek omdat ze niet “klein” was, hetgeen achteraf een foute beoordeling bleek.

Volgens de fiscus kan dit niet:
- De vennootschap bewijst niet dat er sprake was van een dwaling in rechte of in feite.
- Nog volgens de fiscus ging het om een bewuste keuze waarop niet kon teruggekomen worden.
- Bovendien had de vennootschap haar jaarrekening niet aangepast.

Het hof geeft de belastingplichtige gelijk:
- Elke onjuistheid in een aangifte die ertoe leidt dat de belastingplichtige een wettelijk niet verschuldigde belasting moet betalen, kan rechtgezet worden via een bezwaarschrift, zelfs als het gaat om een bewust genomen beslissing.
- Het is aanvaardbaar dat het om een dwaling in rechte of in feite gaat want het kiezen voor een vele malen lagere aftrek kan bezwaarlijk beschouwd worden als een weloverwogen beleidsbeslissing.
- De jaarrekening moest niet gecorrigeerd worden want het gaat om een louter fiscale aftrek op de aangifte.

Opmerking: als de bezwaartermijn, die relatief kort is, voorbij is, kan de belastingplichtige in voorkomend geval overwegen om een ambtshalve ontheffing te vragen, maar de voorwaarden daartoe (art. 376 WIB 1992) zijn veel strenger en de mogelijkheden dus beperkt.

Rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel
_____ (02/2015)

Situering

De tweestrijd tussen uiteenlopende basisprincipes in ons rechtstelsel bestaat reeds vele jaren. In onderstaande casus ging het om de vraag wat er primeert:
- of, het rechtszekerheidsbeginsel en vertrouwensbeginsel,
- of, het legaliteitsbeginsel en eenjarigheidsbeginsel?

De historische evolutie is er een van een steeds strengere rechtspraak voor de belastingplichtige en dit tot in Hof van Cassatie: legaliteits- en eenjarigheidsbeginsel krijgen daarbij voorrang (recent voorbeeld: Cassatie 15 februari 2013).

Hof van beroep Brussel 9 september 2014

Feiten:
- Het betreft een vzw waarvoor de vraag rijst: is deze onderworpen aan de rechtspersonenbelasting dan wel aan de vennootschapsbelasting?
- Voor de aanslagjaren 1994 en 1995 vond een controle plaats door de gewone taxatieambtenaar: deze aanvaardde de toepassing van de rechtspersonenbelasting.
- Voor de aanslagjaren 1995 en 1996 vond er vervolgens een controle plaats door de BBI: ook deze aanvaardde de toepassing van de rechtspersonenbelasting.
- In beide gevallen ging het om een grondige controle met nazicht van de boeken en talrijke vragen vanwege de controleurs.
- Voor de aanslagjaren 2001 en 2002 vindt opnieuw een controle plaats en oordeelt de bevoegde ambtenaar dat wel degelijk de vennootschapsbelasting moet toegepast worden, dus niet de rechtspersonenbelasting.

Het hof behandelt helemaal niet de discussie ten gronde, maar oordeelt:
- Er is sprake van de schending van het rechtszekerheidsbeginsel: er bestond in hoofde van de belastingplichtige een wettig vertrouwen dat de rechtspersonenbelasting mocht toegepast worden.
- Belangrijk argument van het hof: de fiscus toont niet aan dat de feitelijke situatie bij de vzw zou zijn veranderd vergeleken bij de voordien gecontroleerde periodes.

Praktijk?

Deze uitspraak gaat in tegen de recente tendens waarbij het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel het moeten afleggen tegen het legaliteits- en eenjarigheidsbeginsel.
De vraag rijst dan ook:
- of uit dit arrest algemene regels kunnen afgeleid worden;
- of dit arrest succesvol zal kunnen ingeroepen worden in de controlepraktijk.

Dit is niet alleen relevant voor de controlepraktijk; ook bij (bijvoorbeeld) eindejaarsoptimalisatie moet een belastingplichtige zoveel als mogelijk weten aan welke regels zich te houden.

Optimalisatie
Gevolgen dragen van de gemaakte keuze
_____ (04/2016)

Situering

Als een belastingplichtige een optimalisatie wil toepassen, moet hij er voor zorgen dat hij "alle gevolgen van de door hem gemaakte keuze" draagt. Dit betekent onder andere dat hij er steeds nauwkeurig moet op toezien om de constructie die hij gekozen heeft, ook effectief in alle details te respecteren en toe te passen.

Hof van beroep Antwerpen 9 februari 2016

Feiten: een belastingplichtige huurt kantoorruimte van zijn vennootschap en geeft deze ruimte vervolgens in onderverhuur aan vier andere van zijn vennootschappen; hij wil dan ook belast worden op de onderverhuring (d.i. divers inkomen van roerende aard, belastbaar aan 27%).

Het hof aanvaardt deze taxatie niet:
- Volgens het huurcontract kon enkel onderverhuurd worden mits schriftelijke toestemming, maar deze bestond blijkbaar niet.
- Er kon niet aangeduid worden welke ruimte precies (onder)verhuurd werden.
- De onderhuurders droegen blijkbaar niet de normale kosten als (onder)huurder (buiten de betaalde huurvergoedingen).
- De onderhuurders waren contractueel verplicht een verzekering af te sluiten, maar hadden dit niet gedaan.
- Er was geen sprake van een exclusief genotsrecht, hetgeen nochtans een essentieel kenmerk is van een huurovereenkomst.

Besluit van het hof:
- Er is sprake van simulatie omdat de partijen niet alle gevolgen van de gekozen constructie hebben aanvaard en toegepast.
- De werkelijke wil bestond in de betaling van een vergoeding voor prestaties als bedrijfsleider.
- De vergoedingen van onderverhuur zijn derhalve belastbaar als beroepsinkomsten.

Praktische bedenking

Als een belastingplichtige wil optimaliseren met een bepaalde constructie, moet hij alle principiële en concrete gevolgen van deze constructie aanvaarden en toepassen.

Als een belastingplichtige bij een optimalisatie contracten sluit, moeten de betrokken partijen alle bepalingen van de gekozen contracten en rechtsfiguren respecteren en toepassen.

Antimisbruikbepaling
_____ (02/2013)

Situering

De efficiëntie van de bestaande antimisbruikbepaling voor de inkomstenbelasting werd als ondermaats beoordeeld, dit ten gevolge van de concrete toepassing en interpretatie door de rechtspraak. Deze bepaling moest dan ook grondig gewijzigd worden.

Inzake registratie- en successierechten bestond een gelijkaardige antimisbruikbepaling, maar deze werd de facto niet toegepast in “private aangelegenheden” (wat bijvoorbeeld inzake successierechten leidde tot een de-facto-niet-toepassing). Ook dit wijzigt nu.

In 2012 werd een nieuwe antimisbruikbepaling ingevoerd, zowel in de inkomstenbelastingen als in de registratie- en successierechten. Hoe gaan we hiermee om wat de inkomstenbelastingen betreft?

De nieuwe antimisbruikbepaling

De regels luiden voortaan als volgt (indicatief samengevat):
1) De eerste stap luidt dat de fiscus bewijst dat er een fiscaal misbruik is.
2) Als de belastingplichtige vervolgens kan aantonen dat er andere dan fiscale motieven in het spel waren, moet de antimisbruikbepaling toch niet toegepast worden.
3) Als de belastingplichtige niet het passende bewijs levert, kan de fiscus de belastinggevolgen aanpassen.

Eerste stap: de fiscus bewijst een fiscaal misbruik

De administratie bewijst aan de hand van objectieve omstandigheden dat er sprake is van fiscaal misbruik.

Dit blijft de eerste stap: de bewijslast daartoe ligt wel degelijk bij de fiscus en deze kan dus niet vragen aan de belastingplichtige om eerste bepaalde bewijzen voor te leggen.

Fiscaal misbruik kan zijn:
- ofwel, een verrichting waarbij de belastingplichtige zich, in strijd met de doelstellingen van een wetsbepaling, buiten het toepassingsgebied van die bepaling plaatst,
- ofwel, een verrichting met een belastingvoordeel waarbij het bekomen van dit voordeel in strijd is met de doelstellingen van de betreffende wetsbepaling en het verkrijgen van het voordeel het eigenlijke doel van de verrichting blijkt te zijn.

Met andere woorden, ofwel onttrekt de belastingplichtige zich aan de verschuldigde belastingen, ofwel claimt hij ten onrechte een fiscaal voordeel.

Essentieel wordt dus de beoordeling aangaande de doelstellingen en de draagwijdte van de toepasselijke fiscale wetsbepalingen, die “gefrustreerd” moeten zijn. Deze beoordeling moet gebeuren vanuit het begrip “volstrekt kunstmatige constructie”, d.i. een verrichting die alleen wordt uitgevoerd om belastingen te ontwijken.

Tweede stap: de belastingplichtige bewijst andere motieven

De belastingplichtige kan vervolgens bewijzen dat er één of meer (ernstige) andere motieven voorhanden zijn dan het ontwijken van inkomstenbelastingen.

Er kan een ruling aangevraagd worden aangaande het al dan niet voorhanden zijn van één of meer ernstige andere dan fiscale motieven (over de antimisbruikbepaling zelf, of nog, over stap één, kan volgens de minister van Financiën geen ruling aangevraagd worden).

Derde stap: "herstel" van de belastingtoestand

Als de belastingplichtige het tegenbewijs niet levert, mag de fiscus de belastbare grondslag en de belastingberekening herstellen, d.w.z. een andere belasting in de plaats stellen die in overeenstemming is met het doel van de betreffende wet.

Praktijk en advies: nadruk op stap twee?!

De vrees leeft (spijtig genoeg?) dat de fiscus in de praktijk veelal op een (al te) vlotte manier stap één als vervuld zal beschouwen, bijvoorbeeld onder het motto dat luidt in de zin van "het hoofddoel is duidelijk belastingvermijding".

Dan zijn er twee mogelijkheden:

- ofwel gaat u een discussie ten gronde aan of de fiscus al dan niet in voldoende mate heeft voldaan aan de eerste stap; het risico bestaat dan weer dan dit leidt tot langdurige discussies en procedures;
- ofwel tracht u stap twee (nl. het bewijs van andere relevante motieven) tot een goed einde te brengen.

Hoeft het gezegd dat het derhalve sowieso aangeraden is om bij de opbouw van een dossier of een advies van in den beginne zoveel als mogelijk de nadruk te leggen op het vervullen van stap twee, in voorkomend geval middels een rulingaanvraag?

Registratie- en successierechten

Een quasi identieke bepaling wordt voortaan ook voorzien voor de registratie- en successierechten. Tevens komt voor de registratie- en successierechten een einde aan de bestaande praktijk dat de antimisbruikbepaling niet wordt toegepast voor handelingen die kaderen binnen het beheer van het privévermogen, wat relevant is voor familiale vermogens- en successieplanning.

Opmerking: de fiscus heeft een circulaire (d.d. 19 juli 2012) uitgevaardigd die toelichting wil geven bij deze bepaling; deze circulaire bevat onder andere een "zwarte" en een "witte" lijst van verrichtingen (die volgens de fiscus dus resp. wel en geen misbruik uitmaken). Maar deze circulaire is het voorwerp van veel kritiek, waardoor voor de praktijk heel wat onzekerheid geldt aangaande wat er nu nog wel of niet meer mogelijk is.

Inwerkingtreding

Voor de inkomstenbelastingen:

- aanslagjaar 2013;
- bij een gebroken boekjaar: aanslagjaar 2012 als het boekjaar afsluit ten vroegste op 6 april 2012 (wijzigingen aan het boekjaar aangebracht sinds 28 november 2011, blijven zonder uitwerking voor deze regel).

Voor de registratierechten en successierechten: de rechtshandelingen of het geheel van rechtshandelingen dat éénzelfde verrichting tot stand brengt, gesteld vanaf 1 juni 2012.

Optimalisatie vennootschap voor bedrijfsleider anno 2022

Uittreksels uit "optimalisatie vennootschap en bedrijfsleider anno 2022":

- ***Optimalisaties met vennootschap: een concreet overzicht.***
- ***Uitgaven/kosten: wie betaalt wat?***

(…)

1. Goedkoop tarief voor gereserveerde winst
2. Stopzettingsmeerwaarde materieel vast actief
3. Stopzettingsmeerwaarde goodwill
4. Aftrekbare pensioenopbouw
5. Aftrekbare overlijdensdekking
6. Investeringen in onroerende goederen
7. Verhuur onroerend goed aan de vennootschap
8. Verhuur roerend goed aan de vennootschap
9. Een lening toestaan aan uw vennootschap
10. Voordelen in natura
11. Kosten eigen aan de werkgever
12. Sociale voordelen
13. Niet-specifieke beroepskledij
14. Dividenden – incl. VVPRbis en (bijzondere) liquidatiereserve
15. Auteursrechten
16. Debet lopende rekening – lening op vaste termijn
17. Een goed verkopen aan uw vennootschap
18. Onderverhuring
19. De aandelen van de vennootschap verkopen
20. Kapitaalvermindering
21. Inkoop (verkrijging) van eigen aandelen
22. Vereffening – incl. (bijzondere) liquidatiereserve
23. Extra: Familiale/successieplanning met een vennootschap
24. Extra: Antimisbruikbepaling

Vennootschap – Optimalisaties – Overzicht

Wij bespreken voor u in telegramstijl een indicatief overzicht van veel voorkomende optimalisaties die mogelijk zijn middels een vennootschap.
Daarbij herhalen wij dat het overzicht eerder als checklist is bedoeld en zeker niet als exhaustieve en grondige uiteenzetting. Deze checklist kan voor een concreet dossier dienen als beginpunt van een verdere extensieve uitwerking.

Punt 1. betreft een specifiek item eigen aan de vennootschap en helpt op zich of binnen een geheel van optimalisaties "om uiteindelijk meer netto over te houden".
De punten 2. tot 22. zijn in wezen een methode om op fiscaal-vriendelijke wijze geld "via de vennootschap naar de bedrijfsleider/aandeelhouder" te laten vloeien of "persoonlijke kosten te laten betalen door de vennootschap", eveneens om uiteindelijk (o.a. met het gebruik van fiscaal gunstige regels), rechtstreeks of onrechtstreeks, netto meer over te houden dan in het geval de belastingplichtige zonder vennootschap werkt.

1. Goedkoop tarief voor gereserveerde winst

Alle winst die in de vennootschap blijft, wordt belast aan de vennootschapstarieven.
Deze tarieven zijn aanzienlijk lager dan de marginale tarieven van de personenbelasting.

Je kan alzo je persoonlijk inkomen "aftoppen": een verschuiving van de toptarieven van de personenbelasting (40%, 45% en 50% + gemeentebelastingen + evt. sociale bijdragen / aj. 2023 boven resp. 13.870, 24.480 en 42.370 euro) naar de lagere tarieven van de vennootschapsbelasting (sinds aj. 2021: verlaagd tarief van 20% en normaal tarief van 25%).

Ofwel houd je alzo meer netto over binnen de vennootschap (vermogens/waarde-opbouw).
Ofwel, in een tweede stap, vormt de combinatie van dit lagere tarief met enerzijds de grotere mogelijkheden om kosten af te trekken (waardoor de belasting op deze bedragen zelfs nog meer tot volledig wegvalt) en/of anderzijds een relatief goedkoop "uithalen" van winst (zie verder in de tekst), een fundamenteel principe van fiscale optimalisatie.

2. Stopzettingsmeerwaarde materieel vast actief

De meerwaarde op de verkoop van materiaal aan de vennootschap (bij de oprichting ervan) is bij de natuurlijke persoon belastbaar aan 16,5 % (+ gemeentebelastingen + evt. sociale bijdragen). De vennootschap kan deze aankoop volledig afschrijven (= fiscaal aftrekbaar).
Dit is, in vergelijking met bezoldigingen, een relatief goedkope manier om toekomstig geld uit de vennootschap te halen.

Opgelet: in bepaalde gevallen bedraagt het tarief slechts 10%.

3. Stopzettingsmeerwaarde goodwill

De meerwaarde op de verkoop van goodwill (d.i. cliënteel, knowhow, ervaring, naam en faam, bescherming, enz.) aan de vennootschap (bij de oprichting ervan) is bij de natuurlijke persoon (doorgaans / mits optimalisatie en respect voor de geldende beperkingen) belastbaar aan 33 % (+ gemeentebelastingen + evt. sociale bijdragen).
De vennootschap kan deze aankoop volledig afschrijven (= fiscaal aftrekbaar).
Dit is doorgaans, in vergelijking met bezoldigingen, een relatief goedkope manier om toekomstig geld uit de vennootschap te halen.

Opgelet: in bepaalde gevallen bedraagt het tarief slechts 10%.

4. Aftrekbare pensioenopbouw

De kosten voor pensioenopbouw (bv. premies IPT of groepsverzekering) zijn voor de vennootschap volledig aftrekbaar binnen de 80%-regel (d.i. gekoppeld aan o.a. de hoogte van de toegekende bezoldiging).
Bijzondere aandacht gaat hierbij naar de optimalisatie via een zgn. backservice, nl. eenmalige hoge premies als inhaalbeweging voor het verleden (bv. bij de opstart van de verzekering of bij een latere verhoging van de bezoldiging).

De uitkering is belastbaar aan (doorgaans) 10 of 16,5 % (+ gemeentebelastingen).

Vergelijk: als natuurlijk persoon kan je slechts in zeer beperkte mate premies voor pensioenopbouw betalen met fiscaal voordeel (recente actualiteit: POZ).

5. Aftrekbare overlijdensdekking

De premies voor overlijdensdekking zijn in principe onbeperkt aftrekbaar voor de vennootschap. Als natuurlijk persoon kan je slechts in beperkte mate premies voor overlijdensdekking betalen met fiscaal voordeel.

6. Investeringen in onroerende goederen

De investeringen/kosten inzake onroerende goederen zijn (grotendeels) aftrekbaar (onmiddellijk of via afschrijvingen) bij de vennootschap. Alzo kan binnen de vennootschap aan patrimoniumopbouw gedaan worden op fiscaalvriendelijke wijze.

Indien dit principe kan gecombineerd worden met een aangepaste constructie van bijvoorbeeld vruchtgebruik, is het mogelijk om de fiscaalvriendelijke patrimoniumopbouw (doorgaans op middellange en/of lange termijn) te verleggen naar het persoonlijk vermogen van de aandeelhouders/bedrijfsleiders.

Opgelet: zowel de recente wetgeving (bv. duurdere voordelen in natura) als actuele discussiepunten met de fiscus en in de rechtspraak (bv. bepaalde vruchtgebruikconstructies, waardering vruchtgebruik, aftrekbaarheid kosten privaat gebruikt onroerend goed) leiden ertoe dat de eventuele optimalisatie van onroerende goederen (bv. de eigen woning of een tweede verblijf van de bedrijfsleider) steeds geval per geval en met een passende nuance en/of voorzichtigheid moet beoordeeld en toegepast worden.

7. Verhuur onroerend goed aan de vennootschap

De inkomsten van de verhuur van een onroerend goed (bv. de beroepsmatig gebruikte ruimtes van de eigen woning) aan de eigen vennootschap kunnen in voorkomend geval door de aftrek van interesten van onroerende leningen (voor datzelfde of andere onroerende goederen) geneutraliseerd worden (= wegwerken van belastbare inkomsten).

Dit is, in vergelijking met bezoldigingen, een relatief goedkope manier om geld uit de vennootschap te halen.

Opmerkingen:
- De huurinkomsten zijn progressief belastbaar maar hebben een eigen kostenaftrek en zijn niet onderworpen aan sociale bijdragen of voorafbetalingsverplichtingen.
- Opgepast: er moet rekening gehouden worden met de regels inzake de herkwalificatie van huur voor een bedrijfsleider (zijn/haar deel van de huurinkomsten zal slechts in beperkte mate als onroerend inkomen belast kunnen worden).
- Bijkomende optimalisatie: eenmalige (vooruitbetaalde) huur.
- Bijkomende optimalisatie: gemeubelde verhuur.

8. Verhuur roerend goed aan de vennootschap

De inkomsten van de verhuur van roerende goederen aan de eigen vennootschap (bv. auto, gemeubelde verhuur van onroerend goed) worden bij de natuurlijke persoon belast aan 30 % (+ gemeentebelastingen). Er zijn in voorkomend geval ook interessante forfaitaire kostenaftrekken (bv. gemeubelde verhuur: 50%).

Dit is, in vergelijking met bezoldigingen, een relatief goedkope manier om geld uit de vennootschap te halen.

9. Lening toestaan aan de vennootschap

De interesten van een lening aan de eigen vennootschap worden belast aan 30 % (via inhouding van bevrijdende roerende voorheffing).

Opgelet: herkwalificatie van interest tot dividend: Zomerakkoord: sinds 1.1.2020:
- Welke creditstanden komen in aanmerking voor herkwalificatie ?
- Welke interestvoet mag toegepast worden ?

10. Voordelen in natura *(zie aparte checklist)*

Indien de vennootschap kosten draagt die eigen zijn aan de bedrijfsleider, wordt deze laatste belast op een voordeel in natura.

Een aantal van deze voordelen in natura worden bij wet forfaitair gewaardeerd. In de mate dat de kost van het voordeel (persoonlijk te belasten) aanzienlijk lager ligt dan de werkelijke nettokost (betaald door de vennootschap), is er een fiscale optimalisatie mogelijk.
Voorbeelden: personenwagen, onroerend goed, elektriciteit/verwarming, enz.

11. Kosten eigen aan de werkgever *(zie aparte checklist)*

Indien een bedrijfsleider zelf kosten maakt die eigen zijn aan de vennootschap, kan hij hiervoor van de vennootschap een kostenvergoeding ontvangen.
Vermits voor een aantal van deze kosten met forfaitaire ramingen kan gewerkt worden, is hier in voorkomend geval optimalisatie mogelijk.

Enkele relevante voorbeelden van kosten eigen aan de werkgever:
- onroerend goed / bureel thuis;
- autokosten (kilometervergoeding, reële kosten, kleinere forfaits);
- dagvergoeding buitenlandse dienstreis;
- dagvergoeding binnenlandse dienstreis;
- restaurant / representatie / relatie / receptie.

Opgepast: indien het gaat om een terugbetaling van beperkt aftrekbare kosten, moet de vennootschap op deze terugbetaling ook de aftrekbeperking toepassen.

12. Sociale voordelen *(zie aparte checklist)*

Er bestaan een aantal sociale voordelen en gelijkaardige vergoedingen die een vennootschap kan toekennen aan haar bedrijfsleider en die een fiscaal gunstig regime kennen.

Opmerking: het zal doorgaans gaan om relatief kleinere bedragen.

Enkele relevante voorbeelden (die in voorkomend geval nog een eigen regeling met specifieke modaliteiten kennen):
- maaltijdcheques;
- ecocheques;
- hospitalisatieverzekering;
- geringe geschenken en geschenkcheques (beperkte bedragen !);
- bedrijfsfeest;
- kosteloze bedeling van fruit, noten, soep, koffie, thee, bier of frisdranken tijdens de werkuren.

13. Niet-specifieke beroepskledij

De fiscale wetgeving m.b.t. de inkomstenbelastingen kent drie soorten kledij:
- de specifieke beroepskledij;
- de niet-specifieke beroepskledij;
- de private kledij.

De specifieke beroepskledij (d.i. kledij die niet in het dagelijks leven gedragen wordt, bijvoorbeeld operatiekledij, toga, maar ook uniformen) is fiscaal een aftrekbare beroepskost. De private kledij moet persoonlijk betaald worden.
Bijzondere aandacht gaat hier uit naar de zgn. "niet-specifieke beroepskledij":
- D.i. kledij die voor het beroep gebruikt wordt maar ook in private omstandigheden kan gedragen worden (voorbeeld: kostuum, vest, mantelpak, broek, hemd, das, bloes, schoenen, laarzen, enz.).
- Als natuurlijk persoon is de kost voor deze kledij niet aftrekbaar.
- Als je met een vennootschap werkt, mag de vennootschap de kosten van deze niet-specifieke beroepskledij betalen (in de mate van het beroepsgebruik).
- Deze kost is niet aftrekbaar voor de vennootschap (een zgn. verworpen uitgave).
- Deze werkwijze blijft evenwel goedkoper dan de hypothese waarin de natuurlijk persoon zelf de betreffende kosten betaalt (met "belast" geld).

Opgelet: ondanks de op eerste zicht eenvoudige en duidelijke wettelijke regels terzake (art. 53, 7° WIB 1992, met bevestiging in de rechtspraak), blijkt dit item in de controlepraktijk vaak te leiden tot een (al dan niet principiële) discussie.

14. Dividenden

14.1. De vennootschap betaalt een dividend

1°
Basistarief voor dividenden (normaliter via bevrijdende roerende voorheffing): 30%.

2°
Voor bepaalde aandelen gecreëerd sinds 1 juli 2013 is een tarief van 15% van toepassing (zgn. VVPRbis-regeling, met heel wat voorwaarden en modaliteiten, o.a. aandelen op naam – kleine vennootschap – inbreng in geld – volstorting – wachttermijn – minimumkapitaal voor aandelen van vóór 1 mei 2019).

3°
Sinds aanslagjaar 2015 kan een kleine vennootschap haar nettowinsten boeken naar een zgn. "liquidatiereserve" mits betaling van extra 10% vennootschapsheffing. Deze reserve kan na 5 jaar uitgehaald worden als dividend met alsdan eenmalig nog slechts 5% bevrijdende roerende voorheffing. Deze techniek kan gebruikt kunnen worden om een "uitgestelde dividendpolitiek aan 15%" te voeren.

Hetzelfde geldt voor de "bijzondere liquidatiereserve" die aangelegd werd voor aanslagjaar 2013 en 2014 (en 2012 voor sommige vennootschappen met gebroken boekjaar).

14.2. De vennootschap ontvangt een dividend – holdingstructuur voor bedrijfsleider

Een vennootschap kan in voorkomend geval de regeling van de zgn. definitief belaste inkomsten toepassen: een vrijstelling van vennootschapsbelasting voor dividenden ten belope van 100% (sinds aj. 2019, voordien 95%) (vgl. natuurlijk persoon: doorgaans 30% bevrijdende roerende voorheffing).

15. Auteursrechten

Een specifieke aandacht verdient de regeling inzake auteursrechten (kort samengevat):

- Het betreft de inkomsten uit de (con)cessie van auteursrechten en naburige rechten.
- Deze inkomsten worden tot een bedrag van 37.500 euro (geïndexeerd aanslagjaar 2023: 64.070 euro) bij wet geacht roerende inkomsten te zijn.
- Er is een forfaitaire kostenaftrek van toepassing, nl.
    - 50% op de eerste 10.000 euro (index aanslagjaar 2023: 17.090 euro);
    - 25% op de volgende 10.000 euro (index aanslagjaar 2023: 17.080 euro).
- De aldus berekende netto roerende inkomsten zijn belastbaar aan 15% (!).

Opmerking: in voorkomend geval kan ook de vennootschap van de bedrijfsleider aan hem/haar auteursrechten toekennen; dit is, in vergelijking met bezoldigingen, een relatief goedkope manier om geld uit de vennootschap te halen.

16. Debet lopende rekening – lening bij eigen vennootschap

Een bedrijfsleider kan geld van de vennootschap “persoonlijk gebruiken”. Alzo heeft hij een schuld aan de vennootschap. Deze wordt doorgaans geboekt op de lopende rekening en op deze debetstand zijn “fictieve” interesten van toepassing die als bezoldiging (voordeel in natura) worden belast.
Kritische bedenking: doorgaans gaat dit evenwel juist niet om een optimalisatie maar om een “dure oplossing” (de interesten zijn jaarlijks aan te rekenen en doorgaans zeer hoog, bv. 10,20% voor 2020; bovendien moet de schuld “ooit” terugbetaald worden).

Een andere mogelijkheid bestaat erin om een “niet-hypothecaire lening met vaste looptijd” aan te gaan bij de eigen vennootschap. Gezien de lage debetinterest die daarop heden ten dage van toepassing is als voordeel in natura, kan er hier wél sprake zijn van een optimalisatie (bv. lening aangegaan in 2020/2021 voor 10 jaar: debetinterest van 2,62%).

17. Een goed verkopen aan uw vennootschap

Een bedrijfsleider kan bepaalde goederen (roerend, onroerend) verkopen aan zijn eigen vennootschap en zo liquiditeiten uit de vennootschap halen.

18. Onderverhuring

De inkomsten van onderverhuring van een onroerend goed worden belast als divers inkomen aan een tarief van 30%.

19. De aandelen van de vennootschap verkopen

Een “onrechtstreekse” manier om geld “uit de vennootschap” te halen, bestaat in de verkoop van de aandelen zelf van de vennootschap (geheel of gedeeltelijk).

20. Kapitaalvermindering

Een bedrijfsleider-aandeelhouder kan geld uit zijn vennootschap halen via een kapitaalvermindering. Indien het om “fiscaal” kapitaal gaat, zijn hierop geen belastingen verschuldigd.

Opmerkingen:

- De optimalisatie via een kapitaalvermindering krijgt bij een aantal vennootschappen bijzondere aandacht o.w.v. de doorgevoerde “kapitalisatie aan 10% van reserves” (ook wel genoemd “interne liquidatie” of nog “vastklikoperatie”, met onder andere een wachttermijn van 4 of 8 jaar).
- Opgelet: verplichte proportionele toewijzing aan kapitaal resp. reserves.
- Opgelet: fiscale discussie over aftrekbaarheid van interesten van een lening aangegaan om een kapitaalvermindering uit te betalen.

21. Inkoop (verkrijging) van eigen aandelen

De verkrijging van eigen aandelen houdt in dat de vennootschap haar eigen aandelen koopt van haar aandeelhouder(s). Op deze manier kunnen liquiditeiten van de vennootschap toekomen aan één of meerdere aandeelhouders. De verkrijging van eigen aandelen is belastbaar aan 30% (op het gedeelte reserves).

22. Vereffening

Bij de vereffening van de vennootschap worden alle activa van de vennootschap (na aanzuivering van de schulden) toebedeeld aan de aandeelhouders. Er is daarbij geen belasting verschuldigd op het (fiscaal) kapitaal dat terugbetaald wordt n.a.v. de vereffening. De uitkering van reserves is in principe onderworpen aan 30% liquidatieheffing.

Opmerkingen:

- Op (bijzondere) liquidatiereserves (waarop in een eerste stap 10% werd betaald) is bij vereffening van de vennootschap geen bijkomende 5% meer verschuldigd. Deze techniek kan gebruikt kunnen worden om te “vereffenen aan 10%”.
- Opgelet: wijzigingen regeling vereffening in het nieuwe vennootschapsrecht (WVV).

Extra: 23. Familiale/successieplanning met een vennootschap

(kort en algemeen)
Zeker wat onroerende goederen betreft kan een vennootschap in voorkomend geval een vlotter doorschuiven van vermogen naar de volgende generatie of andere begunstigden mogelijk maken.

Extra: 24. Antimisbruikbepaling

(mondelinge toelichting)

OPTIMALISATIE VENNOOTSCHAP
"WIE BETAALT WAT ?"

2.1. Wie betaalt wat ?

- In de mate dat de vennootschap kosten kan betalen die anders persoonlijk moeten gedragen worden, kan een bedrijfsleider "onrechtstreeks" geld uit de vennootschap halen. Alzo is het van concreet belang om te weten welke kosten door de vennootschap mogen betaald worden.

  Enkele relevante voorbeelden ter inleiding:
  - Voordeel van alle aard voor gebruik onroerend goed alsook verwarming en elektriciteit: wie betaalt de kosten i.v.m. water ?
  - Voordeel van alle aard voor personenwagen: welke kosten worden gedekt door het voordeel en mogen dus betaald worden door de vennootschap ?
  - Hospitalisatieverzekering.
  - Fiets.
  - Niet-specifieke beroepskledij.

- De vraag stelt zich aldus welke kosten de vennootschap kan resp. mag resp. moet betalen. Hetzelfde geldt voor de bedrijfsleider persoonlijk.
  Vandaar de indicatieve lijst dienaangaande hieronder.

- Daarbij geldt als belangrijke bedenking dat voor een aantal kosten verschillende oplossingen mogelijk zijn. In overleg wordt dan de best mogelijke oplossing bepaald.

  Voorbeeld: kosten verwarming en elektriciteit van een door de vennootschap ter beschikking gesteld onroerend goed.
  Ofwel: de vennootschap betaalt de kosten en er wordt een (bij wet forfaitair bepaald) voordeel in natura aangerekend.
  Ofwel: de bedrijfsleider betaalt de kosten en de vennootschap betaalt in voorkomend geval een deel van de kosten terug aan de bedrijfsleider.

  Voorbeeld: reiskosten.
  Ofwel: de vennootschap betaalt alle kosten.
  Ofwel: de bedrijfsleider betaalt sommige kosten (vnl. maaltijden) zelf en ontvangt van de vennootschap een zgn. (forfaitaire) dagvergoeding (kost eigen aan de werkgever).

2.2. Kosten die betaald kunnen worden door de vennootschap

(de *onderlijnde kostenposten* zijn typisch voor een vennootschap en komen niet of in mindere mate voor in de personenbelasting)

- Kosten onroerende goederen (evt. *het onroerend goed van de bedrijfsleider zelf*):
  - huur en huurlasten;
  - onroerende voorheffing;
  - elektriciteit en verwarming;
  - water;
  - brandverzekering;
  - inrichting;
  - onderhoud en herstelling.

- Kosten voertuigen (auto, moto, fiets, e.a.) (in voorkomend geval ook tweede wagen – te bespreken/optimaliseren):
  - huur (evt. *het voertuig van de bedrijfsleider zelf*);
  - verzekering;
  - verkeersbelasting;
  - onderhoud en herstel;
  - brandstof;
  - tolgelden;
  - keuring;
  - pechverhelping;
  - parkeerbonnen;
  - *kilometervergoedingen (voor gebruik andere auto, voor gebruik fiets)*.

- Kantoorkosten:
  - telefoon en gsm;
  - fax;
  - internet;
  - zegels en portkosten;
  - bureelbenodigdheden;
  - klein materiaal;
  - computerbenodigdheden;
  - inrichting bureel;
  - meubels bureel;
  - decoratie;
  - onderhoud en herstel computer e.a. materiaal;
  - lectuur wachtzaal.

- Representatie e.a.:
  - representatiekosten;
  - ontvangstkosten;
  - restaurant;
  - bloemen;
  - relatiegeschenken.

- Knowhow e.a.:
  - *auteursrechten;*
  - lidgelden en beroepsbijdragen;
  - abonnementen en vakliteratuur;
  - congressen en cursussen;
  - reis- en verblijfkosten binnenland;
  - reis- en verblijfkosten buitenland.

- Erelonen:
  - boekhouder;
  - sociaal bureau;
  - notaris;
  - commissielonen.

- Verzekeringen:
  - B.A.;
  - gewaarborgd inkomen;
  - *hospitalisatieverzekering;*
  - *IPT / groepsverzekering (pensioen / overlijden / gewaarborgd inkomen / hospitalisatie)*.

- Bezoldigingen:
  - lonen;
  - RSZ-bijdragen;
  - verzekering arbeidsongevallen;
  - diverse personeelskosten.

- Financiële kosten:
  - interesten (lening, kaskrediet);
  - bankkosten.

- Diverse:
  - *wettelijke publicaties;*
  - publiciteit, advertenties;
  - transportkosten;
  - specifieke beroepskledij (aankoop + onderhoud + herstel);
  - *niet-specifieke beroepskledij;*
  - *vennootschapsbijdrage;*
  - *boetes.*

2.3. Kosten persoonlijk te betalen

- sociale bijdragen
- (sociaal) vrij aanvullend pensioen zelfstandigen (= (s)vapz).
- pensioensparen
- individuele levensverzekering
- POZ