

Verworpen Uitgaven

Yves Verdingh

Begripsomschrijving – wettelijke basis

Begripsomschrijving – wettelijke basis

ComIB/1964, nr. 98/8 :

“uitgaven, waardeverminderingen of minderwaarden waarvan de aftrek door de wet uitdrukkelijk niet is toegelaten en anderzijds bepaalde inkomsten die de vennootschap weliswaar niet verkregen heeft maar die niettemin belast dienen te worden”

Artikel 207, lid 2, 2° WIB 92 : omschrijving

- de niet als beroepskosten aftrekbare bedragen;
- het bedrag – voor aftrek van het vrijgestelde gedeelte – van de giften als vermeld in artikel 145³³, § 1, lid 1, 1°-4°, a) WIB 1992;
- de voorheen vrijgestelde winst die belastbaar wordt in de loop van het belastbaar tijdperk, voor zover ze niet in het gereserveerde resultaat is begrepen.

Voorwaarden voor aftrekbaarheid als beroepskost

Aftrek als beroepskost

Artikel 49 WIB 92 : als “beroepskosten” zijn aftrekbaar, kosten die :

- tijdens het belastbare tijdperk
- zijn gedaan of gedragen
- om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden
- waarvan de echtheid en het bedrag verantwoord wordt

⇒ **Bewijslast ligt bij de vennootschap !**

Aftrek als beroepskost

Voorwaarde 1 : Tijdens het belastbare tijdperk zijn gedaan of gedragen

Artikel 49, tweede lid WIB 92 :

- Tijdens belastbaar tijdperk werkelijk zijn **betaald** of gedragen, **of**
- het karakter van **zekere en vaststaande schulden** of verliezen hebben verkregen en als dusdanig zijn **geboekt**

Het woord “of” betekent niet dat men het moment van aftrek kan kiezen : zodra kosten geboek t (moeten) worden, moeten ze worden afgetrokken en men kan het moment van aftrek niet uitstellen tot moment van de betaling... (zie verder)

Aftrek als beroepskost

Casus

Bedrijfsleider schiet in 1994 tot 1999 zijn vennootschap gelden voor, telkenmale op R/C geboekt. Vennootschap betaalt geen interesten en drukt evenmin een schuld uit mbt de te betalen interesten.

In 2000 betaalt de vennootschap de interesten voor de volledige periode 1994 - 2000 en trekt deze fiscaal af.

Fiscus aanvaardt enkel de aftrek van de interesten mbt 2000

Aftrek als beroepskost

Hof van Beroep Antwerpen, 17 januari 2009 : stelt de fiscus in het gelijk

- boekhoudrecht primeert op het fiscale recht, tenzij igv afwijking door deze laatste;
- boekhoudkundig had de vennootschap voor ieder verlopen jaar een schuld mbt de interesten moeten boeken en deze fiscaal moeten aftrekken
- artikel 49 WIB 92 laat vennootschappen niet de keuze voor moment van aftrek van kosten : wanneer ze een zeker en vaststaand karakter hebben moeten ze als schuld geboekt worden en dan afgetrokken, ook al worden ze pas later betaald

Zie ook Gent, 5 oktober 2004, Antwerpen, 17 februari 2009 en Antwerpen, 11 juni 2019

Aftrek als beroepskost

Artikel 195/1 WIB 92

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

- ⇒ dit jaar betaalde of geboekte kosten verbonden aan activiteiten of inkomsten van volgende boekjaren zijn slechts in die volgende boekjaren aftrekbaar
- ⇒ Vooruitbetaalde kosten niet ineens aftrekbaar in de vennootschapsbelasting

Aftrek als beroepskost

Voorwaarde 2 : om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden

Artikel 49 WIB 92 vereist **niet** :

- het bewijs dat een bepaalde uitgave daadwerkelijk tot het behoud of verkrijgen van belastbare inkomsten heeft geleid (intentie volstaat);
- het bewijs dat een uitgave in hetzelfde belastbare tijdperk tot het behoud of verkrijgen van belastbare inkomsten heeft geleid (**Cass., 3 november 2000**);
- dat de ontvangen of behouden inkomsten in verhouding staan tot de gemaakte kosten

Bovendien mag de fiscus géén opportuniteitsoordeel vellen (**Cass., 20 oktober 1959; Cass., 23 januari 1958, ...**)

Aftrek als beroepskost

Voorwaarde 2 : om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden

Hof van Cassatie, 12 en 19 juni 2015 (“midzomerarresten”) :

- Uit artikel 49 WIB 92 volgt **niet** dat de aftrek van bedrijfsuitgaven of bedrijfslasten afhankelijk is van de voorwaarde dat zij inherent zijn aan de maatschappelijke **activiteit** van de vennootschap;
- Enige voorwaarde is het behalen of behouden van belastbare **inkomsten**
- In het voorliggende geval waren de kosten hoger dan de inkomsten

Aftrek als beroepskost

Aftrek van interesten ter financiering van dividenduitkering of een kapitaalvermindering

Casus

Vennootschap beslist tot een belangrijke kapitaalvermindering en een aanzienlijk tussentijds dividend . Het bedrag wordt geleend bij haar (grootmoeder-)vennootschap.

Fiscus verwerpt de interestaftrek op basis van art. 49 WIB92.

Vennootschap stelt dat lening werd aangegaan teneinde te **vermijden dat er anders inkomstengenererende activa** verkocht moeten worden.

Rb. Antwerpen, 29 juni 2016 : geeft de fiscus gelijk

- Interesten niet gedaan om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden

Aftrek als beroepskost

Hof van Beroep van Antwerpen, 8 mei 2018 : geeft de fiscus gelijk

- interesten op een lening, aangegaan teneinde te vermijden dat de vennootschap “inkomstengenererende activa” moet verkopen, **kunnen** aftrekbaar zijn op basis van art. 49 WIB 92;
- de bewijslast van artikel 49 WIB 92 ligt bij de belastingplichtige
- uit geen enkel stuk blijkt echter dat de lening specifiek was aangegaan om te vermijden dat er inkomstengenererende activa verkocht dienen te worden : de leningsovereenkomst stelt enkel dat de lening was aangegaan voor “general corporate purposes”, de notulen van de AV of RvB vermelden evenmin de bedoeling van de lening

Zie ook **Gent, 9 januari 2018** (fiscus in het gelijk)

Aftrek als beroepskost

Hof van Cassatie, 19 maart 2020

- interesten op een lening, aangegaan ter financiering van een dividenduitkering of een kapitaalvermindering moeten wél getoetst worden en kunnen aftrekbaar zijn op basis van art. 49 WIB 92 (dus “om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden”);
- Het is mogelijk om de interesten af te trekken, indien aangetoond kan worden dat de vennootschap zonder de lening inkomstengenererende activa zou moeten verkopen
- **De loutere omstandigheid dat de vennootschap over onvoldoende liquiditeiten beschikte om de betaling uit te voeren volstaat niet**

Aftrek als beroepskost

Voorafgaande Beslissing nr. 2018.0802 van 11 september 2018

- de lening wordt immers aangegaan “om te vermijden dat activa die een belastbaar inkomen genereren, moeten worden uitgekeerd of overgedragen”;
- Zonder de lening zou de vennootschap bij een kapitaalvermindering “ontdaan worden van inkomstengenererende activa”;
- De interestkosten van de lening zijn bijgevolg gedragen om belastbare inkomsten te behouden en zijn dus **afteikbaar**.

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Bezoldigingstheorie

- **Art. 52, 3° WIB 92** bezoldigingen van werknemers zijn aftrekbaar als beroepskosten;
- **Artikel 195, §1 WIB 92** : bedrijfsleiders voor de toepassing van de bepalingen inzake beroepskosten met werknemers worden gelijkgesteld en hun bezoldigingen als beroepskosten worden aangemerkt;
- **Artikel 32 WIB 92** : bedrijfsleidersbezoldigingen alle beloningen verleend of toegekend aan een bedrijfsleider zijn, en met name voordelen van alle aard verkregen uit hoofde of naar aanleiding van de beroepswerkzaamheid

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Bezoldigingstheorie (vervolg) :

⇒ zijn de kosten die gemaakt worden om een voordeel van alle aard aan te bieden, automatisch aftrekbaar als een bezoldiging in natura, ongeacht hun bedrag en ongeacht het bedrag van het voordeel van alle aard dat belastbaar is bij de genieter ?

Cass., 13 oktober 2014, 14 oktober 2016, ... :

Kosten die een vennootschap maakt om aan de zaakvoerder een voordeel van alle aard te verlenen, zijn niet automatisch aftrekbaar maar enkel wanneer ze **werkelijk geleverde prestaties** vergoeden

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Bezoldigingstheorie - conclusie :

- bewijzen dat het toegekende voordeel van alle aard een vergoeding is voor werkelijke prestaties geleverd door de bedrijfsleider !
- Hoe ?
- **Loonbeleid** op papier zetten is het absolute minimum !

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Geval 1 : er worden marktconforme huurgelden betaald door de bedrijfsleider voor het privé-gebruik van het onroerend goed.

- ⇒ deze huuropbrengsten zijn uiteraard belastbare inkomsten voor de vennootschap;
- ⇒ dan zouden die kosten van het onroerend goed aftrekbaar moeten zijn;
- ⇒ Identiteit van degene die deze huur betaalt (zaakvoerder of een derde) is niet relevant

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Geval 2 : er worden géén huurgelden betaald door de bedrijfsleider voor het privé-gebruik van een onroerend goed, maar een voordeel van alle aard berekend

2.1. Boeking van het voordeel van alle aard via debet R/C

Deze boeking levert een belastbaar inkomen op voor de vennootschap :

416 R/C bedrijfsleider

XXX

@ 74 bedrijfsopbrengsten

XXX

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Geval 2 : er worden géén huurgelden betaald door de bedrijfsleider voor het privé-gebruik van een onroerend goed, maar een voordeel van alle aard berekend

2.2. Vermelding van het voordeel van alle aard op fiche

- Voordeel wordt 'enkel' bij de genieter belast wordt;
- De kosten leveren géén belastbaar inkomen op voor de vennootschap;
- Toch aftrek van de kosten onder de “**bezoldigingstheorie**” ?

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Casus 1 : voordeel van alle aard op fiche

- Vennootschap heeft als doel de uitoefening van cardiologie en verwerft van haar bedrijfsleider het vruchtgebruik van een onroerend goed. De vennootschap laat vervolgens belangrijke verbouwingswerken uitvoeren.
- De fiscus weigert de aftrek van de afschrijvingen, van de vestigingskosten, van de aanpassingskosten, van de interesten, notariskosten, de onroerende voorheffing en de brandverzekeringskosten.
- De kosten van onderhoud en aanpassing van de lokalen en de afschrijving van de private onroerende goederen worden als voordeel van alle aard beschouwd, die wegens gebrek aan fiches onderworpen worden aan de aanslag geheime commissielonen.

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Casus 1 : voordeel van alle aard op fiche (vervolg)

Hof van Cassatie, 20 juni 2013 : stelt de fiscus in het gelijk

- Op basis van art. 52, 3° juncto 195 WIB 92 zijn bezoldigingen van bedrijfsleiders aftrekbaar als beroepskosten
- Voor welbepaalde voordelen in natura voorziet de wet uitdrukkelijk in een forfaitaire waardering
- Gelet op het exclusieve privé-gebruik van het appartement, **vergoeden de kosten echter geen werkelijke prestaties van de zaakvoerder**
- Kosten dus terecht verworpen door de fiscus

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Casus 2 : fiche versus huur

Doktersvennootschap is eigenaar van de benedenverdieping van een woning waar dokterspraktijk is gevestigd. Vennootschap verwerft van de zaakvoerder het vruchtgebruik op de bovenverdiepingen van het huis, die door zaakvoerder en zijn gezin privé gebruikt worden. Zaakvoerder betaalt géén huur maar laat zich op fiche belasten op een voordeel van alle aard.

Daarnaast is de vennootschap volle eigenaar van een woonst die verhuurd wordt aan de schoonmoeder van de zaakvoerder voor een maandelijkse huurprijs van 600 EUR.

Fiscus weigert de aftrek van de kosten van beide onroerende goederen.

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Casus 2 : fiche versus huur (vervolg)

Gent, 17 oktober 2017 : geeft de fiscus (gedeeltelijk) gelijk

- 1) Voor wat betreft de kosten mbt het vruchtgebruik van de bovenverdieping
 - uitgaven om een voordeel van alle aard aan bieden aan de zaakvoerder zijn enkel wanneer zij werkelijke prestaties van de zaakvoerder vergoeden;
 - Het louter vermelden van een voordeel van alle aard op fiche volstaat niet;
 - Kosten **niet aftrekbaar**

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Casus 2 : fiche versus huur (vervolg)

Gent, 17 oktober 2017 : geeft de fiscus (gedeeltelijk) gelijk

2) Voor wat betreft de kosten mbt woonst verhuurd aan schoonmoeder :

- Hiervoor ontvangt de vennootschap huurgelden
- Dit zijn belastbare inkomsten voor de vennootschap (uiteraard)
- Kosten dus **wél aftrekbaar**

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Casus 3 : voordeel van alle aard op debet R/C

Vennootschap stelt onroerend goed ter beschikking van zaakvoerder en zijn echtgenote, en trekt alle kosten af (afschrijvingen, inrichting, meubilair, tuin-en schilderwerken, ..). Maatschappelijke zetel van de vennootschap is gevestigd op het adres van deze woning, en vennootschap beweert dat de woonst voor 40% beroepsmatig wordt gebruikt. Vennootschap rekent aan een bedrijfsleider een vergoeding aan, gelijk aan het forfaitair bepaalde voordeel van alle aard, en geboekt in debet rekening-courant.

Fiscus verwerpt alle kosten.

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Casus 3 : voordeel van alle aard op debet R/C (vervolg)

Antwerpen, 6 maart 2018 : stelt de fiscus in het gelijk

- Bewijs van een gedeeltelijk beroepsmatig gebruik van de woning wordt niet geleverd : het loutere feit dat de maatschappelijke zetel gevestigd is op het adres van de woning betekent niets;
- Door de aanrekening, via debet rekening-courant, van het voordeel van alle aard is er per saldo geen belastbaar voordeel meer voor de zaakvoerder;
- Aangezien er geen voordeel voor de zaakvoerder is, kan er dus geen sprake zijn van een vergoeding voor werkelijk geleverde prestaties (!);

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Casus 4 : marktconforme huur betalen

Managementvennootschap koopt in 2006 98% van het eigendom van een appartement in Koksijde, de overige 2% door de 2 zonen van de zaakvoerder (elk voor 1%). Totale aankoopprijs 376.000 EUR excl. kosten. Een huurcontract voor 3 jaar wordt gesloten met de zaakvoerder waarbij deze een maandelijkse, te indexeren huur van 500 EUR betaalt.

BVBA koopt in 2008 3 studio's te Gent, om te verhuren aan derden.

Fiscus verwerpt de aftrek van de kosten van het appartement in Koksijde.

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Casus 4 : marktconforme huur betalen (vervolg)

Gent, 20 november 2018 : stelt de fiscus in het gelijk

- Fiscus maakt terecht een onderscheid tussen het appartement in Koksijde en de studio's : de studio's leveren een aanvaard huurrendement op, terwijl het appartement in Koksijde een **verwaarloosbaar brutorendement** van nog geen 1,5% oplevert
- Uit **inlichtingen gewonnen bij het registratiekantoor** blijkt dat in dezelfde residentie een vergelijkbaar appartement wordt verhuurd voor 1.050 EUR per maand;
- Het appartement te Koksijde kan dus niet worden beschouwd als een **winstgevende verrichting** in het kader van haar activiteiten;

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 1. Privé-gebruikte onroerende goederen

Casus 4 : marktconforme huur betalen (vervolg)

Gent, 20 november 2018 : stelt de fiscus in het gelijk (vervolg)

- De operatie is niet verenigbaar met het “**specialiteitsbeginsel**” van een vennootschap, namelijk dat een vennootschap met een **winstoogmerk** moet optreden
- Uit dit alles blijkt dat de enige bedoeling van de verrichting is het **ten laste nemen van privékosten van de zaakvoerder**, zodat het niet gaat om beroepskosten van de vennootschap in de zin van art. 49 WIB 92.

Aftrek als beroepskost

**Voorwaarde 2 : om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden
(Intentionaliteitsvereiste)**

Casus 5 : meerwaarde

Vennootschap koopt in 2002 de **volle eigendom** een appartement in De Haan voor 220.240 EUR, dat verhuurd wordt voor 500 EUR/maand aan het echtpaar-bestuurders.

In 2010 wordt een tweede appartement in De Haan aangekocht, in volle eigendom, voor 729.342 EUR, dat gratis ter beschikking wordt gesteld van de bestuurder, en waarvoor een voordeel van alle aard op fiche wordt vermeld.

Fiscus verwerpt kostenaftrek van beide appartementen omdat :

- het eerste appartement een rendement, vóór aftrek van financieringskosten, van 0,61% resp. 0,51% oplevert;
- het tweede appartement géén rendement oplevert, waardoor er werkelijke prestaties van de bestuurder moeten bewezen worden

Aftrek als beroepskost

**Voorwaarde 2 : om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden
(Intentionaliteitsvereiste)**

Casus 5 : meerwaarde (vervolg)

Gent, 3 december 2019 : stelt de fiscus in het ongelijk

- Het feit dat de vennootschap beide appartementen in **volle eigendom** aanhoudt, heeft voor gevolg dat tegenover die kosten een **actiefpost** staat;
- De investeringskost van het appartement is dus **verankerd** in het vermogen van de vennootschap, waarbij de vennootschap moet geacht worden haar middelen **duurzaam** te beleggen;
- Vennootschap bewijst op basis van de gegevens van www.kadaster.be dat de waarde van het eerste appartement, in lijn met de gemiddelde vastgoedprijzen in De Haan, inmiddels is verdubbeld sinds de aanschaffing ervan in 2002;

Aftrek als beroepskost

Casus 5 : meerwaarde (vervolg)

Gent, 3 december 2019 : stelt de fiscus in het ongelijk

- Fiscus gaat bij de rendementsberekening voorbij aan de **essentiële factor** dat de vennootschap volle eigenaar is van beide onroerende goederen, waardoor ze een **permanente tegenwaarde op het actief** van de balans vertegenwoordigen;
- Tegen deze achtergrond maakt het dan ook niet uit dat ze zelfs volledig voor privé-doeleinden worden gebruikt;
- Aangezien er redelijkerwijze is aangetoond dat er een meerwaarde te verwachten valt (zeker gelet op het feit dat het appartement goed onderhouden wordt) zijn de kosten aftrekbaar op basis van art. 49 WIB 92

Appartement aan zee toch fiscaal aftrekbaar

Potentiële meerwaarde op lange termijn volstaat als voorwaarde

PETRA DE ROECK

Een appartement aan zee dat een vennootschap gratis ter beschikking stelt van haar bedrijfsleider is fiscaal aftrekbaar, zelfs als het alleen privé wordt gebruikt. Dat oordeelde het Gentse hof van beroep op 3 december in een zaak over een appartement dat door een vennootschap in volle eigendom werd gekocht.

‘Het hof oordeelde dat de kosten in de vennootschapsbelasting afgetrokken kunnen worden, ook al gebruikt de bedrijfsleider het appartement alleen privé en nooit beroepsmatig’, zegt fiscaal advocaat

Thierry Lauwers. ‘De argumentatie is dat elke investering van een vennootschap die erop gericht is waarde te creëren voldoet aan de voorwaarden voor fiscale aftrek. Een potentiële meerwaarde op lange termijn volstaat. Zowel de afschrijving van de aankoopwaarde als de intresten van de lening worden aanvaard als aftrekbare beroepskosten. Daarmee gaat het hof verder dan eerdere arresten.’

De algemene voorwaarde voor fiscale aftrekbaarheid is dat de kosten gemaakt zijn om een belastbaar inkomen te behouden of te verwerven. Vorige maand velde het Hof van Cassatie nog twee arresten in

Zowel de afschrijving van de aankoopwaarde als de intresten van de lening worden aanvaard als aftrekbare beroepskosten.

THIERRY LAUWERS
FISCAAL ADVOCaat

dat verband. ‘Het Hof stelde dat het volstaat dat er een eigen economisch belang is voor de vennootschap. Dat kan er zijn omdat het appartement deels beroepsmatig wordt gebruikt of een deel uitmaakt van de verloning van de bedrijfsleider. Alleen vrijgevheden die enkel een derde zoals de zaakvoerder bevoordelen, kunnen volgens Cassatie niet fiscaal in aftrek genomen worden’, zegt Lauwers.

‘Het hof van beroep van Gent gaat nu verder door te stellen dat het voldoende is dat het appartement op lange termijn een meerwaarde kan opleveren opdat de kosten fiscaal aftrekbaar zijn.’

TIJD, 5/12/2019

Aftrek als beroepskost

Voorwaarde 2 : om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (intentionaliteitsvereiste)

Cassatie, 25 juni 2020

- Uit het **enkele feit** dat er een **kans** bestaat dat bij latere realisatie van de woning een meerwaarde wordt gerealiseerd volgt niet dat de kosten zijn gedaan of gedragen met de **intentie** om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden
- ⇒ Je moet bewijzen dat het onroerend goed werd aangekocht met de **bedoeling** om een meerwaarde te behalen !

Aftrek als beroepskost

Voorwaarde 2 : om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (intentionaliteitsvereiste)

Casus 6 : loonbeleid

BVBA actief in machine-onderdelen koopt het vruchtgebruik aan van een appartement aan zee. Een voordeel van alle aard wordt op fiche vermeld. Fiscus weigert de aftrek van de kosten ivm het vruchtgebruik voor de aanslagjaren 2014 en 2015.

Vennootschap baseert zich op bezoldigingstheorie :

- Er is maar 1 zaakvoerder en er is geen personeel in dienst : de omzet van de BVBA is dus per definitie te wijten aan het werk van de zaakvoerder;
- Mandaat van zaakvoerder is onbezoldigd : privé-gebruik van het appartement is dus de enige manier waarop hij vergoed werd voor zijn werk

Aftrek als beroepskost

Voorwaarde 2 : om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (intentionaliteitsvereiste)

Casus 6 (vervolg)

Hof van Beroep van Gent, 19 mei 2020

Aanslagjaar 2014 : fiscus in het gelijk gesteld

- De intentie om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden moet “duidelijk zijn en **bewezen** worden”, en **kan dus niet zomaar worden afgeleid of vermoed**
- belastingplichtige bewijst niet welke concrete prestaties hij leverde voor de vennootschap

Aftrek als beroepskost

Voorwaarde 2 : om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (intentionaliteitsvereiste)

Casus 6 (vervolg)

Hof van Beroep van Gent, 19 mei 2020

Aanslagjaar 2014 : fiscus in het gelijk gesteld (vervolg)

- “De intentie tot vergoeding blijkt uit geen enkel stuk : niet nav de aankoop van het vruchtgebruik, niet uit een loonbeleid van de algemene vergadering, noch uit een verslag”
- “de omzet zou evengoed het gevolg kunnen zijn van een éénmalige commissiecontract dat vorig jaar werd afgesloten, en aanleiding geeft tot automatisch gegenereerde commissielonen”

Aftrek als beroepskost

Voorwaarde 2 : om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (intentionaliteitsvereiste)

Casus 6 (vervolg)

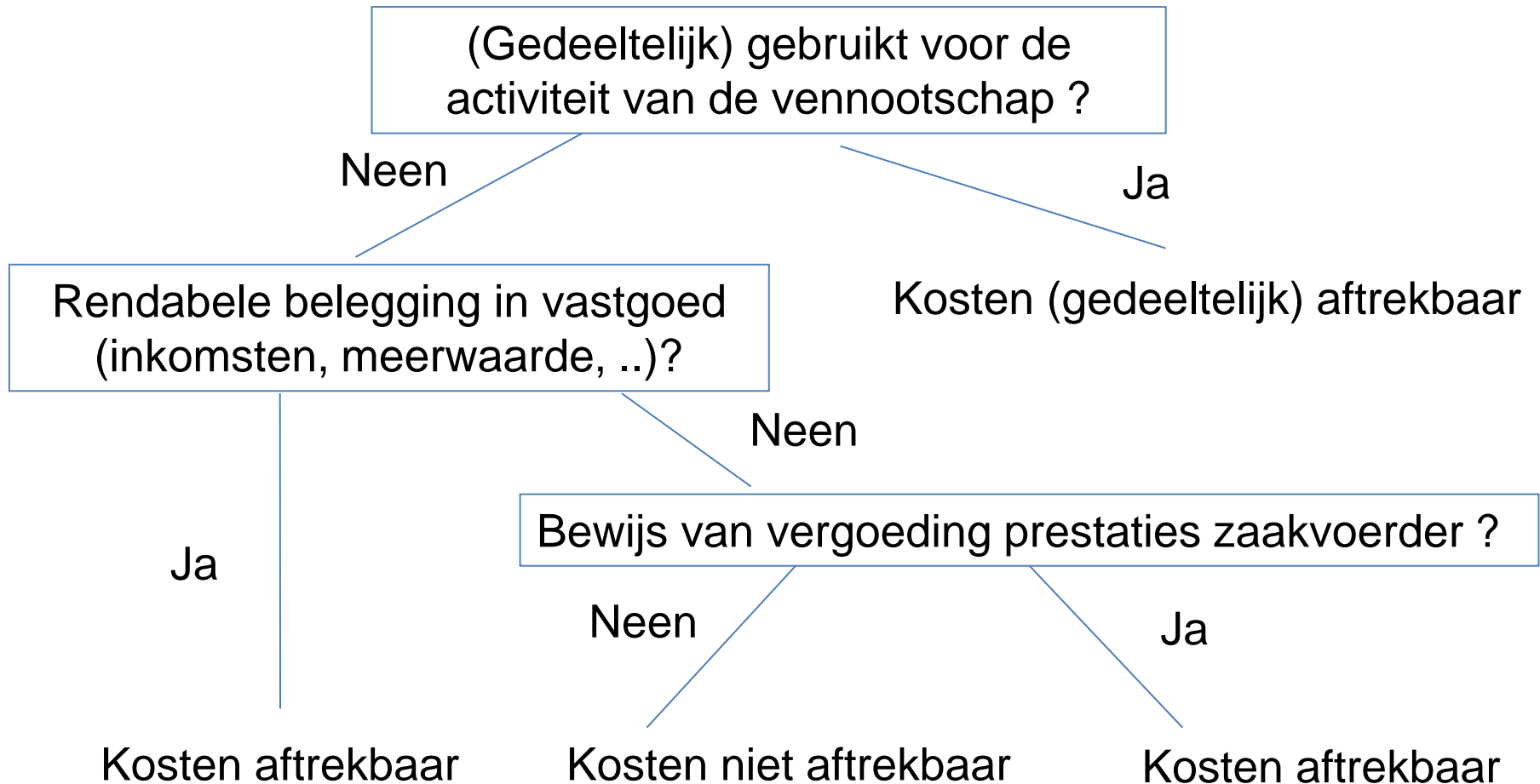
Hof van Beroep van Gent, 19 mei 2020

Aanslagjaar 2015 : fiscus in het ongelijk gesteld

- In de notulen van de algemene vergadering staat vermeld : “Volgende voordelen werden toegekend aan de zaakvoerder als bezoldiging : appartement te Nieuwpoort”
- Hieruit blijkt de bedoeling van de vennootschap om de prestaties van haar zaakvoerder te vergoeden dmv de terbeschikkingstelling van het appartement
- er moet dus worden aangenomen dat de zaakvoerder werkelijke prestaties geleverd heeft

Aftrek als beroepskost

Onroerende goederen in de vennootschap - beslissingsboom



Aftrek als beroepskost

Appartement aan zee kan beroepskost zijn

Zolang er een voordeel voor de vennootschap is, kan je een appartement aan zee fiscaal aftrekken. Dat blijkt uit twee recente arresten van het Hof van Cassatie.

PETRA DE ROUCK

Wat kan je als beroepskosten fiscaal aftrekken en wat niet? Het is een niet-aflatende bron van rechtspraak. Onlangs velden het Hof van Cassatie twee belangrijke arresten over de voorwaarden van de aftrekbaarheid in de vennootschapsbelasting.

Fiscaal experts van Wolters Kluwer wijzen op het belang van die arresten voor bedrijfsleiders die bijvoorbeeld hun appartement of huis aan zee om fiscale redenen in hun vennootschap steken. 'In essentie voegt het Hof een criterium toe dat duidelijkheid verschaft', zegt Koen

Janssens, de auteur van de nieuwswis-brief Fiscale Actualiteit van Wolters Kluwer België. 'Een aankoop moet in het voordeel van de vennootschap zijn.'

Maar Thierry Lauwers, fiscaal advocaat in een van beide zaken, ziet de arresten eerder als een positieve mijlpaal. 'Zodra er een economisch belang voor de vennootschap is, zijn de gemaakte kosten aftrekbaar. Alleen liberaliteiten die uitsluitend een derde zoals de zaakvoerder bevoordelen, kunnen niet fiscaal in aftrek genomen worden.'

Alles draait om de finaliteitswaarde. Het uitgangspunt voor de aftrekbaarheid is dat de kosten moeten zijn gemaakt om een belastbaar inkomen te behouden of te verwerven. 'Volgens het Hof van Cassatie volstaat het dat er een economisch voordeel is voor de vennootschap. Dat betekent dat een verband met

Volgens Cassatie volstaat een economisch voordeel voor de vennootschap. Een verband met de economische activiteit is niet langer nodig.

THIERRY LAUWERS
FISCAAL ADVOCaat

de economische activiteit niet langer nodig is', zegt Lauwers.

Kan een vennootschap nog een appartement aan de kust kopen voor een bedrijfsleider en dat fiscaal inbrengen? 'Als er voor de vennootschap geen voordeel is, zijn de kosten niet aftrekbaar. Zodra er enig economisch belang is, zijn de kosten wel aftrekbaar', zegt Lauwers. 'Dat is het geval als een dokter er patiënten ontvangt. Of als een medewerker aan de kust microscopisch onderzoek doet, zelfs al wordt dat appartement in de vakantieperiode als tweede verblijf gebruikt.'

Ook Samuel Vanthienen, fiscaal advocaat bij Laga, gelooft dat in de praktijk vaak kan worden geargumenteerd dat er wel een voordeel voor de vennootschap is. 'Er moet worden bekeken of er al dan niet een economisch belang is voor de vennootschap. Zo kan het apparte-

ment een vergoeding zijn voor de prestaties van de bedrijfsleider. De arresten zijn geen eindpunt in de discussie over aftrekbaarheid.'

In een van de arresten ging het over een vruchtgebruikconstructie in een managementvennootschap. Die had het vruchtgebruik en bracht dat fiscaal in als gemaakte kosten. Maar omdat de vennootschap er zelfs na twintig jaar niets aan zou overhouden, werd de aftrekbaarheid verworpen.

'In dat extreme geval kunnen de kosten niet worden afgetrokken, maar in de praktijk is de aftrekbaarheid er vaak wel. Dat kan bijvoorbeeld als door het vruchtgebruik minder huur moet worden betaald', zegt Lauwers. 'Het arrest maakt het nu wel duidelijker dan vroeger dat er minstens de mogelijkheid van winstgevendheid moet zijn', zegt Vanthienen.

Zulke vruchtgebruikconstructies zijn gangbaar. Volgens de federale overheidsdienst Financiën worden jaarlijks naar schatting 1.500 nieuwe vruchtgebruiken afgesloten waarbij een vennootschap vruchtgebruiker is en de blote eigenaar een natuurlijk persoon.

'Maar dat wijst niet noodzakelijk op misbruiken', zegt woordvoerder Francis Adyns. 'Appartementen of ander vastgoed die vennootschappen als beroepskosten inbrengen, zijn niet noodzakelijk problematisch. Ze kunnen voor de uitoefening van het beroep worden gebruikt. De Algemene Administratie van de Fiscaliteit voert controles uit op mogelijke misbruiken, maar in veel gevallen maakt de controle deel uit van een ruimere controle zodat niet eenduidig kan worden bepaald of mogelijke discussies daarop betrekking hebben.'

TIJD, 29/10/2019

=> Theorie van het **eigen belang** van de vennootschap !

Aftrek als beroepskost

Conclusie : drie gevallen van aftrek van kosten van onroerende goederen

Leveren belastbare inkomsten op voor de vennootschap, onroerende goederen die :

- 1) gebruikt worden door de vennootschap zelve voor haar activiteit; of
- 2) een rendabele belegging zijn van de geldmiddelen van de vennootschap, of
- 3) een vergoeding zijn voor werkelijk geleverde prestaties van de bedrijfsleider

In alle drie gevallen ligt de bewijslast uiteraard bij de vennootschap !

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 2. Privé-gebruikte personenauto's

Casus

Managementvennootschap koopt dure woning en laat belangrijke aanpassingswerken uitvoeren (zwembad, relaxruimte met sauna en Turks bad, fitnessruimte, drie badkamers, ...). De woning wordt voor 16% professioneel gebruikt en 84% voor privégebruik (voordeel van alle aard vermeld op fiche). Fiscus verwerpt de kosten tbv. dezelfde 84%.

Bovendien zijn 2 wagens in leasing genomen : een Porsche 911 Carrera en een BMW 740, beide ter beschikking gesteld van de **enige zaakvoerder**. Voordeel van alle aard voor beide voertuigen vermeld op fiche.

Fiscus verwerpt de kostenaftrek van de BMW 740 : geen bewijs van vergoeding van prestaties.

Aftrek als beroepskost

Aftrek van kosten in verband met voordelen van alle aard ?

Voordeel van alle aard 2. Privé-gebruikte personenauto's

Casus (vervolg)

Antwerpen, 28 maart 2017 : stelt de fiscus in het gelijk

- Vennootschap bewijst niet dat tegen de terbeschikkingstelling van het privégedeelte van de woning werkelijke prestaties van de zaakvoerder staan
- Het feit dat het voordeel op fiche werd vermeld is onvoldoende als bewijs
- Dezelfde redenering geldt voor de bedrijfswagen (BMW 740)
- De bezoldigingstheorie laat niet toe van onder het mom van geleverde prestaties “uitgaven van persoonlijke aard af te wentelen op de vennootschap”

Aftrek als beroepskost

Casus

Apotheker trekt **lidgelden golfclub** gedeeltelijk af (“networking”). Fiscus vindt dat het om een privé-aangelegenheid gaat en verwerpt aftrek.

Rb. Gent, 4 juni 2012 : stelt fiscus in het gelijk :

- Golfclub is géén beroepsvereniging
- Voor aftrek is vereist dat behoren tot golfclub een cliënteel genereert waarover men zonder lidmaatschap niet zou kunnen beschikken
- Loutere lidmaatschap op zich volstaat niet voor aftrek, zoniet discriminatie tov niet-zelfstandigen (die met privé-middelen lidgelden moeten betalen)
- Geen lijst voorhanden van cliënten die eveneens lid zijn

Aftrek als beroepskost

Andere rechtspraak ivm lidgelden

Rb. Bergen, 18 januari 2002 :

- Gedeeltelijke aftrek lidgelden Rotary-club aanvaard

Hof van Beroep Brussel, 21 juni 2006 :

- Gedeeltelijke aftrek service-club (“mercantiele” belangen van de leden)

Zie eveneens **Parl. Vr. nr. 21736 van 28 januari 2014** : bijdragen aan beroepsverenigingen en interprofessionele organisaties zijn aftrekbaar

Aftrek als beroepskost

Casus

Gynaecoloog wenst kosten van zijn **zwembad** af te trekken, aangezien het kadert in prenatale oefeningen, gegeven door kinesitherapeuten.

Fiscus weigert aftrek wegens geen band met beroepsactiviteit.

Hof van Beroep Gent, 18 oktober 2011 : stelt fiscus in het gelijk

- Voorschrijven van prenatale oefeningen is beroepsactiviteit gynaecoloog, maar daarom nog niet het ter beschikking stellen (zelfs tegen betaling) van zwembad voor de uitoefening van deze oefeningen
- Zwembad en gebruik ervan kadert in beroepsactiviteit van de kinesitherapeuten

Aftrek als beroepskost

Casus

In de woning bevindt zich duur elektronisch materiaal. Naast een verzekering tegen diefstal wil men een **waakhond** als “bewakingsmiddel” inbrengen als beroepskost. Het betreft de aanschaffingskosten van de waakhond, inrichting hondenverblijf, kosten van voeding en kosten van dierenarts.

Voorafgaande Beslissing nr. 2015.268 van 30 juni 2015

- Verwijzing naar Parl. Vr. nr. 228 van 21 september 1992
- Kosten aftrekbaar ten belope van het beroepsgebruik van de woonst

Aftrek als beroepskost

Casus

- Vennootschap sluit op 1 december 1998 een groepsverzekering af (en betaalt grote premie) ten voordele van haar actieve vennoten. Op 2 december 1999 beslist vennootschap dat ze zal worden ontbonden.
- Fiscus weigert aftrek van premies voor 1998, 1999 en 2000 : gelet op de invereffeningstelling kort na afsluiten groepsverzekering zijn premies niet (meer) betaald of gedragen om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden.

Rb. Gent, 25 oktober 2011 : stelt de fiscus in het gelijk

- Vennootschap ontkent niet dat ze op moment van afsluiten groepsverzekering op de hoogte was van reorganisatie
- Beweegreden groepsverzekering kan dus niet zijn het streven van continuïteit van personeelsbestand

Zie eveneens **Rb. Bergen, 20 maart 2013** en **Cass., 15 januari 2009**

Aftrek als beroepskost

Casus

Drukkerij laat keuken installeren voor cliënteel. Kent geen succes : keuken wordt later omgevormd tot werkplek voor de werknemers

Vennootschap sponsort daarnaast wagen van haar bedrijfsleider voor rally Parijs-Dakar

Fiscus verwerpt in beide gevallen de kosten

Rb Brussel, 28 juni 2006 :

- Kosten keuken (voor 50% : receptiekosten) aftrekbaar : voor kostenaftrek volstaat de bedoeling om belastbare inkomsten te verwerven
- Kosten sponsoring niet aftrekbaar : krantenartikelen benadrukken vnl. sportieve prestaties bedrijfsleider

Aftrek als beroepskost

Kosten van vruchtgebruik : drie potentiële risico's, op drie verschillende tijdstippen :

- 1) Waardering vruchtgebruik **bij de vestiging/aankoop** : indien de vennootschap teveel betaalt => voordeel van alle aard voor de zaakvoerder ?
- 2) Aftrek van de kosten (afschrijvingen) **tijdens de looptijd** : bewijs van werkelijke prestaties (“bezoldigingstheorie”) ?
- 3) **Afloop** van het vruchtgebruik : indien er werken werden uitgevoerd en betaald door de vennootschap : voordeel van alle aard voor blote eigendom/zaakvoerder ?

Aftrek als beroepskost

Casus

- BVBA koopt vruchtgebruik van appartement met garage voor 19 jaar, zaakvoerder de naakte eigendom;
- Blote eigenaar dragen 52% van de lasten en vruchtgebruiker 48%;
- Er worden géén belangrijke verbouwing verwacht, die ten laste van de vruchtgebruiker zouden worden gelegd;
- Bij vervroegde beëindiging van vruchtgebruik zouden naakte eigenaar vergoeding verschuldigd zijn aan vruchtgebruiker;
- Tijdens de looptijd zal het onroerend goed verhuurd worden aan *derden*.

Aftrek als beroepskost

Voorafgaande Beslissing nr. 2010.339 van 28 september 2010 :

- Fiscale gevolgen vruchtgebruik is geval per geval te bekijken, rekening houdende met :
 - **Staat van het goed**
 - **De nog uit te voeren werken**
 - **Vestigingskosten vruchtgebruik**
 - **Werkelijke bestemming die vruchtgebruiker aan het goed zal geven**
- Er kan géén gebruik worden gemaakt van forfaitaire waarderingsmethode vruchtgebruik inzake registratie- of successierechten;
- Partijen hebben in casus het vruchtgebruik correct gewaardeerd;
- Verwerving vruchtgebruik kadert in maatschappelijke activiteit vennootschap;
- Uit berekeningen blijkt dat de verrichting niet verlieslatend is voor de vennootschap (!);
- Kosten aftrekbaar

Aftrek als beroepskost

Voorwaarde 3 : waarvan het bedrag en de echtheid verantwoord wordt

- Bewijslast ligt bij de vennootschap
- Alle bewijsmiddelen van het gemene recht, behalve de eed (facturen, ontvangstbewijzen etc)
- Facturen dienen voldoende gespecificeerd te zijn ! (managementfees, ..)
 - Zie bv **Antwerpen, 27 mei 2009** inzake brandstoffacturen
- Eventueel akkoorden omtrent bedrag van kostenvergoedingen

Aftrek als beroepskost

Management fees

Belangrijk onderscheid : 4 soorten vergoedingen voor een bedrijfsleider

- 1) **Bezoldiging van de bedrijfsleider** : dit omvat eveneens de voordelen van alle aard
- 2) **Management fees** : vergoeding voor prestaties geleverd door een managementvennootschap
- 3) **Bestuurdersvergoeding** : vergoeding voor benoeming/hoedanigheid en activiteiten/verantwoordelijkheden als bestuurder
- 4) **Tantièmes** : winstverdeling aan bestuurders

Aftrek als beroepskost

Management fees tussen verbonden partijen liggen reeds jaren gevoelig..

Voor de aftrek van management fees is het vereist dat :

- een managementovereenkomst (“beheersovereenkomst”) wordt opgemaakt;
- waarin de te leveren diensten nauwkeuring omschreven worden;
- vervolgens bewezen wordt dat deze diensten daadwerkelijk geleverd werden;
- en tenslotte bewezen wordt dat aangerekende prijs marktconform is

Aftrek als beroepskost

Casus

Exploitatievennootschap (bakkerij) betaalde tussen 1993 en 1998 aanzienlijke bedragen aan een managementvennootschap voor de uitbating van een bakkerij. Afgevaardigd bestuurder van de managementvennootschap is ook bestuurder van de exploitatievennootschap. Managementvennootschap had geen personeel in dienst, facturen bevatten geen detail van de geleverde prestaties en in de managementovereenkomst werden de diensten vaag omschreven als “raadgevingen en bijstand betreffende bestuur en beheer van een brood-en banketbakkerij”. In 1996 werd de managementvennootschap benoemd als afgevaardigd bestuurder en de vergoeding werd vanaf dat quasi verdubbeld. Fiscus verwerpt aftrek managementvergoeding wegens gebrek aan bewijs van prestaties, maar aanvaardt de helft van de vergoeding betaald na 1996, omdat vanaf dan de managementvennootschap werd benoemd tot afgevaardigd bestuurder.

Aftrek als beroepskost

Cassatie, 15 oktober 2015 : stelt de fiscus in het gelijk

- art. 49 WIB 92 laat aftrek kosten niet toe wanneer die niet aan werkelijke prestaties beantwoorden
- Bewijslast van prestaties ligt bij de belastingplichtige
- Het bestaan van een niet-gesimuleerde overeenkomst en het feit dat er daadwerkelijk facturen werden uitgereikt en betaald, bewijst op zich niet dat de kosten effectief overeenstemmen met werkelijk geleverde prestaties
- Overeenkomst was niet gesimuleerd (hiervoor zou de bewijslast bij de fiscus liggen), maar wél “niet uitgevoerd”

Aftrek als beroepskost

Antwerpen, 21 oktober 2008 : stelt de fiscus in het gelijk

“Zelfs indien wordt aangenomen dat een **tantième** vennootschapsrechtelijk in principe losstaat van een specifieke dienstprestatie of de punctuele vergoeding voor de inzet bij het uitoefenen van een vennootschapsmandaat, dient toch minstens te worden aangetoond dat een tantième de verzilvering is van de uitstraling (wetenschappelijk, zakelijk, politiek,..) van een bestuurder, hetgeen hier geenszins wordt aangetoond”

Antwerpen, 21 maart 2017 en Antwerpen, 6 maart 2018 : stelt de fiscus in het gelijk

“De uitkering van een **tantième** vereist weliswaar geen tegenprestatie die equivalent is aan het uitgekeerde bedrag, maar zulks impliceert geenszins dat hoegenaamd géén werkelijke prestaties meer moeten worden aangetoond voor de aftrek van een tantième”

Aftrek als beroepskost

Curatoren Optima Bank lanceren grootscheeps juridisch offensief

De curatoren starten voor de rechtbank van koophandel van Gent een ander proces tegen de vroegere leiding van Optima Bank. Ze vorderen de aansprakelijkheid voor het nettopassief van het faillissement, dat kan oplopen tot 50 miljoen euro, wegens 'kennelijk grove fouten' die bijdroegen tot de ondergang. De curatoren sommen onder meer de kapitaalverhogingen van 2014 op, die de positie van de bank ondermijnden, en betalingen voor niet-geleverde prestaties.

Ten slotte is er een rechtszaak, eveneens voor de rechtbank van koophandel van Gent, tegen de vroegere bestuurders en directieleden van de bank en van Optima Group wegens transacties tussen de bank en de holding. Het gaat onder meer om het versluizen van geld onder het mom van een dienstverleningsakkoord. Opmerkelijk hier is dat EY als commissaris-revisor van de bank mee in bad belandt.

Aftrek als beroepskost

Casus

Vennootschap brengt restaurantkosten in mindering en rechtvaardigt dit enkel met uitgavenstaat van kredietkaart.

Fiscus weigert aftrek bij gebrek aan BTW-bonnetjes (cfr. art. 60, §1 Wb.BTW) -
> uitgavenstaat kredietkaart is geen “bewijs”, doch slechts een “aanwijzing”

Hof van Beroep van Luik, 6 mei 2010 :

- Uitgavenstaat kredietkaart is wél bewijs in de zin van art 49 WIB 92
- BTW-bonnetjes is verplichting uit BTW-wetboek, maar géén vereiste voor aftrek onder artikel 49 WIB 92...

Zie eveneens **Rb. Leuven, 10 mei 2013**

De niet-aftrekbare belastingen

Rubriek 1201

De niet-aftrekbare belastingen

Artikel 198, § 1, 1° WIB 92 :

- De vennootschapsbelasting;
- De in mindering van de vennootschapsbelasting gestorte sommen (voorafbetalingen, roerende voorheffing op ontvangen roerende inkomsten,..);
- De afzonderlijke aanslag van 10% op de liquidatiereserve;
- De bijzondere aanslag geheime commissielonen en verdoken meerwinsten;
- De taks op de effectenrekening (cfr. art. 201/4 WDRT)

Artikel 198, §1, 3° WIB 92 :

- De verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatigheidsinteressen mbt de vennootschapsbelasting en de voorheffingen (uitgezonderd de onroerende voorheffing)

Artikel 37, tweede lid WIB 92 :

- Forfaitair gedeelte van Buitenlandse Belasting

De niet-aftrekbare belastingen

Artikel 198 WIB 92 is een limitatieve opsomming !

Zijn dus wél fiscaal aftrekbaar :

- Gemeentelijke belastingen;
- Provinciale belastingen;
- Niet-verrekenbare BTW;
- Buitenlandse belastingen

Niet-aftrekbare belastingen

Boeking van de belasting op resultaat : CBN-advies 2018/14 van 30 mei 2018

A. Belastingen op het resultaat van het boekjaar

A.1. Tijdens het boekjaar gedane voorafbetalingen en voorheffingen

6700 Belastingen op het resultaat (V.U.)

550 Kredietinstellingen

Wanneer voorafbetalingen en voorheffingen geactiveerd worden als “Terug te vorderen voorheffingen en voorafbetalingen” moeten ze NIET onder de Verworpen Uitgaven worden opgenomen.

Niet-aftrekbare belastingen

A. Belastingen op het resultaat van het boekjaar

A.2. Raming van de belasting

1. Overschot aan verrekenbare voorheffingen en voorafbetalingen :

412 Terug te vorderen belastingen en voorheffingen	40.000	
6701 Geactiveerde overschotten aan belastingen en voorheffingen (-V.U.)		40.000

2. Tekort aan verrekenbare voorheffingen en voorafbetalingen :

6702 Geraamde belastingen (V.U.)	50.000	
450 Geraamd bedrag der belastingen		50.000

Niet-aftrekbare belastingen

B. Belastingen op het resultaat van vorige boekjaren

B.1. Belastingsupplementen

a) Geraamde belastingen te laag : 55.000 ipv de geraamde 50.000

450	Geraamd bedrag der belastingen	50.000	
6710	Verschuldigde belastingsupplementen (V.U.)	5.000	
452	Te betalen belastingen en taksen		55.000

b) Terug te vorderen belastingen te hoog : 33.000 ipv gevorderde 40.000

6710	Verschuldigde belastingsupplementen (V.U.)	7.000	
412	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen		7.000
550	Kredietinstelling	33.000	
412	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen		33.000

Niet-aftrekbare belastingen

B. Belastingen op het resultaat van vorige boekjaren

B.2. Regulariseringen

a) Geraamde belastingen te hoog : 40.000 ipv geraamde 50.000

450	Geraamd bedrag der belastingen	50.000	
7711	Regularisering van geraamde belastingen		10.000
452	Te betalen belastingen en taksen		40.000

b) Terug te vorderen belastingen te laag : 44.000 ipv gevorderde 40.000

412	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen	4.000	
7710	Regularisering van verschuldigde belasting		4.000
550	Kredietinstelling	44.000	
412	Terug te vorderen voorheffingen en belastingen		44.000

Niet-aftrekbare belastingen

B. Belastingen op het resultaat van vorige boekjaren

B.2. Regulariseringen

-Terugbetaalde belastingen vormen in se een belastbaar inkomen voor het boekjaar waarin de vennootschap een zekere en vaststaande schuldvordering op de terugbetaling verkrijgt

Indien het een terugbetaling van niet-aftrekbare belastingen betreft, mag dubbele belasting vermeden worden (**ComIB/1992, nrs 185/25 en 195/59**) :

- De terugbetaalde belastingen worden afgetrokken van de niet-aftrekbare belastingen van het boekjaar;
- Het eventuele excedent van terugbetaalde, niet-aftrekbare belastingen wordt opgenomen in de begintoestand der belaste reserves

Niet-aftrekbare belastingen

C. De Roerende Voorheffing

C.1. Roerende voorheffing op ontvangen roerende inkomsten

Ontvangen interesten of dividenden moeten voor hun brutobedrag opgenomen worden onder de financiële opbrengsten

De door de schuldenaar ingehouden roerende voorheffing is een kost, die fiscaal niet aftrekbaar is.

Wanneer de roerende voorheffing geactiveerd werd, dient er niets onder de Verworpen Uitgaven te worden opgenomen

550 Kredietinstelling

670 Gestorte roerende voorheffing (V.U.)

750 Financiële Opbrengsten

Niet-aftrekbare belastingen

C. De Roerende Voorheffing

C.2. Roerende voorheffing op betaalde roerende inkomsten

Art. 261 WIB 92 : een vennootschap die roerende inkomsten verschuldigd is, moet de RV inhouden en aan de Schatkist storten

Wanneer de RV werd ingehouden, is het brutobedrag van de interest een aftrekbare beroepskost.

Het brutobedrag van de uitgekeerde dividenden is belastbaar, dat van interesten aftrekbaar.

6500	Rente verbonden aan schulden
480	Diverse schulden
453	Ingehouden voorheffingen

Niet-aftrekbare belastingen

B betaalt een dividend van 1.000 EUR bruto aan C



Boekhoudkundig

471 Dividenden vh boekjaar	1.000
Aan 480 Diverse schulden	
453 Ingehouden RV	

Fiscaal

Uitgekeerd dividend	1.000
---------------------	-------

Boekhoudkundig

55. Kredietinstelling	700
67 Gestorte RV	300
Aan 751 Opbrengsten vlottende activa	1.000

Fiscaal

Boekresultaat	700,00
Niet-aftrekbare belastingen	<u>300,00</u>
Belastbaar VenB	1.000,00
	250,00
Verrekening RV	<u>-300,00</u>
Terug te krijgen	50,00

Niet-aftrekbare belastingen

C. De Roerende Voorheffing

C.2. Roerende voorheffing op betaalde roerende inkomsten

Art. 198,1° WIB 92 : wanneer een vennootschap de roerende voorheffing zelf ten laste neemt, is deze niet aftrekbaar. Bovendien dient deze RV dan toegevoegd worden aan het bedrag van de inkomsten voor de berekening van de RV (art. 268 WIB 1992 (“brutering”).

De belastingadministratie dient echter het bewijs te leveren van de tenlasteneming van de roerende voorheffing. Het loutere feit dat er geen of te weinig roerende voorheffing werd ingehouden, volstaat niet (**Cass., 14 januari 1993**).

Niet-aftrekbare belastingen

C. De Roerende Voorheffing

C.2. Roerende voorheffing op betaalde roerende inkomsten

Voorbeeld

Een vennootschap heeft 1.000.000 EUR geleend met een interestvoet van 10%, en neemt de RV (15%) zelf ten laste. De roerende voorheffing die in de V.U. moet worden opgenomen is 15/85 van 100.000 EUR, zijnde 17.647 EUR.

65 Rente verbonden aan schulden	100.000
480 Diverse schulden	100.000
6700 Verschuldigde belastingen en voorheffingen	17.647 (V.U.)
453 Ingehouden voorheffingen	17.647

Niet-aftrekbare belastingen

D. Voorziening voor belastingen

ComIB/92, nr. 195/60 : voorzieningen met het oog op verplichtingen die kunnen voortvloeien uit een wijziging van de belastbare basis of uit de berekening van de belasting.

CBN, Advies nr. 128/3 : moet ook worden aangelegd wanneer na afsluiting van het boekjaar en vóór het opmaken van de jaarrekening door de Raad van Bestuur, de onderneming een bijkomende aanslag ontvangt mbt inkomsten uit vorige boekjaren en waartegen de vennootschap bezwaar aantekent.

Indien het gaat om een voorziening inzake niet-aftrekbare belastingen, moet de voorziening opgenomen worden onder de belastbare reserves (art. 48 WIB 1992). Bij een latere aanwending van de voorziening, wordt deze afname van belaste reserves gecompenseerd door een opname van de betaalde belasting onder de Verworpen Uitgaven.

Niet-aftrekbare belastingen

D. Voorziening voor belastingen

1. Aanleg van de voorziening

6712	Gevormde fiscale voorziening	100.000
161	Voorziening voor belastingen	100.000 (R)

2. Aanwending van de voorziening

161	Voorziening voor belastingen	100.000 (-R)
6710	Verschuldigde belastingsupplementen	30.000
452	Te betalen belastingen	130.000

-> V.U. van 130.000

Niet-aftrekbare belastingen

E. De niet-aftrekbare belastingen die niet in de boekhouding voorkomen

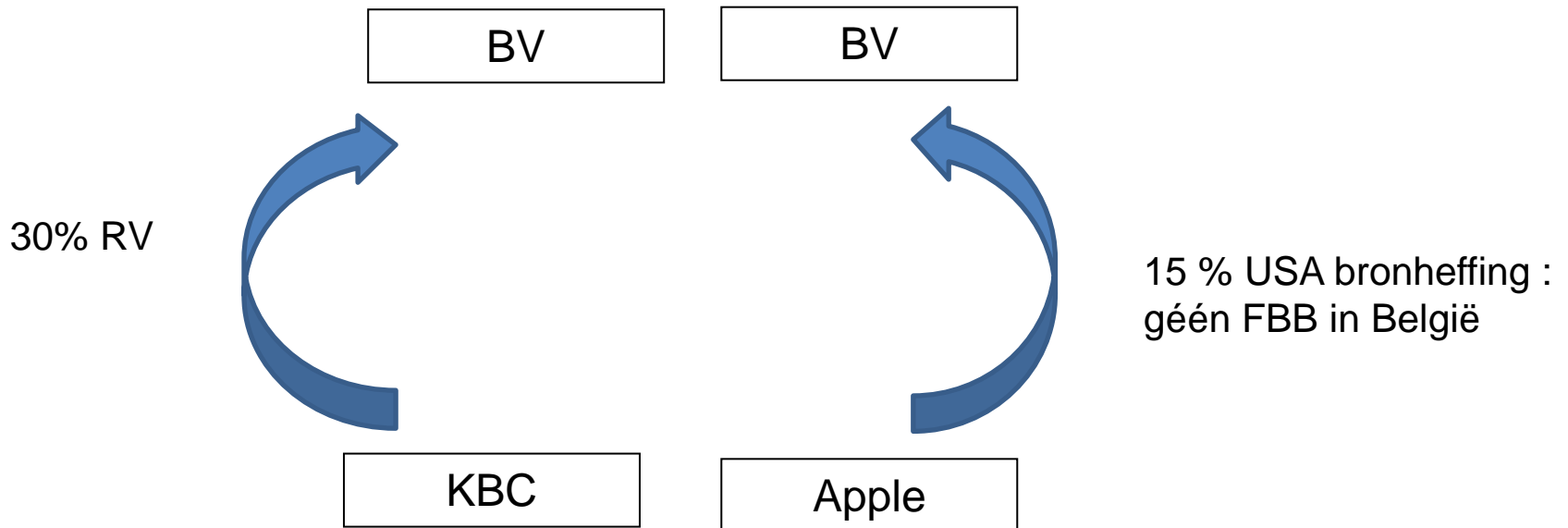
Het Forfaitair Gedeelte van Buitenlandse Belasting (F.B.B.) :

- Eénzijdige maatregel tegen dubbele belasting
- Op inkomsten van buitenlandse oorsprong :
 - Interesten
 - Royalties
 - Lijfrenten of tijdelijke renten (niet zijnde pensioenen)
 - Diverse inkomsten met roerend karakter
 - Dividenden van beleggingsvennootschappen

⇒ dus géén F.B.B. op “gewone” dividenden van buitenlandse oorsprong

Niet-aftrekbare belastingen

Gevolg van géén FBB op buitenlandse dividenden



=> Dividenden uit buitenlandse aandelen worden zwaarder belast dan dividenden uit Belgische aandelen !

Niet-aftrekbare belastingen

E. De niet-aftrekbare belastingen die niet in de boekhouding voorkomen : F.B.B.

Art. 37, tweede lid WIB 92 :

- De netto-inkomsten van roerende goederen en kapitalen omvatten het F.B.B.
- F.B.B. dient dus te worden opgenomen onder de Verworpen Uitgaven
- Minister van Financiën : het in beginsel verrekenbare F.B.B. is op te nemen onder de Verworpen Uitgaven

Niet-aftrekbare belastingen

E. De niet-aftrekbare belastingen die niet in de boekhouding voorkomen : F.B.B.

Voorwaarden (**art. 285 WIB 92**)

- Daadwerkelijke belastingheffing in het buitenland
- Activa in België gebruikt voor beroepswerkzaamheid

Bedrag van het F.B.B.

a) Royalties etc. : 15/85ste van het netto-inkomen vóór aftrek van de RV, maar na aftrek van de buitenlandse belasting (“netto aan de grens”)

- > wanneer buitenlandse belasting = 15% : F.B.B. is neutraal
- > wanneer buitenlandse belasting < 15% : F.B.B. is voordelig
- > wanneer buitenlandse belasting > 15% : F.B.B. is nadelig

Niet-aftrekbare belastingen

E. De niet-aftrekbare belastingen die niet in de boekhouding voorkomen : F.B.B.

Brutoroyalty	100
Ingehouden buitenlandse belasting	<u>5</u>
Netto “aan de grens”	95
F.B.B. (15/85) – “brutering”	<u>16,75</u> (V.U.)
Belastbare basis	111,75
Vennootschapsbelasting (34%)	37,98
Verrekening F.B.B.	<u>(16,75)</u>
Te betalen VenB	21,23

=> Netto-inkomen : $95 - 21,23 = 73,77$

Niet-aftrekbare belastingen

E. De niet-aftrekbare belastingen die niet in de boekhouding voorkomen : F.B.B.

b) Interesten (art. 287 WIB 92) :

- de werkelijk in het buitenland ingehouden belasting, met een maximum van 15% (**art. 287, eerste lid, a) WIB 92**)
 - > F.B.B. voor interesten is niet Forfaitair !
- bijkomende beperking : de “schuldfinancieringscoëfficiënt” (**art. 287, eerste lid, b) WIB 92**) :
 - Beperking van het F.B.B. op interesten in de mate dat de vennootschap gefinancierd is met vreemde middelen

Niet-aftrekbare belastingen

Schuldfinancieringscoëfficiënt (“M-factor”) :

$$A + (B - C) - (D - E)$$

$$A + (B - C)$$

A = totaalbedrag van de inkomsten van onroerende goederen, van kapitalen en roerende goederen van het belastbare tijdperk

B = totaal brutobedrag van de beroepsinkomsten

C = al dan niet verwezenlijkte meerwaarden

D = totaalbedrag v/d inkomsten van kapitalen en roerende goederen dat de vennootschap als kost heeft gedragen tijdens het belastbare tijdperk

E = bedrag van de uitgekeerde dividenden

Niet-aftrekbare belastingen

Voorbeeld

Een vennootschap heeft tijdens het boekjaar volgende inkomsten :

-Onroerende inkomsten :	145
-Buitenlandse roerende inkomsten met recht op FBB :	255
-Beroepsinkomsten :	6.850
-Meerwaarden :	<u>150</u>
	7.400

De buitenlandse roerende inkomsten zijn in het buitenland onderworpen geweest aan een bronheffing van 15%, zijnde 45 EUR.

Tijdens hetzelfde belastbare tijdperk heeft de vennootschap voor een bedrag van 5.300 EUR aan inkomsten van roerende goederen en kapitalen gedragen, waarvan 4.800 EUR aan financiële kosten en 500 EUR aan uitgekeerde dividenden.

Niet-aftrekbare belastingen

Voorbeeld

Het F.B.B wordt berekend als volgt :

- Werkelijk gedragen buitenlandse belasting : $15/85$ van $255 = 45$
- Schuldfinancieringscoëfficiënt :

$$\frac{400 + (7.000 - 150) - (5.300 - 500)}{400 + (7.000 - 150)} = 0,337931$$

$$\Rightarrow \text{Verrekenbaar F.B.B.} = 45 \times 0,337931 = 15,20695$$

Niet-aftrekbare belastingen

Verrekening FBB

Art. 292, lid 1 WIB 92 : FBB is volledig verrekenbaar met verschuldigde vennootschapsbelasting

F.B.B. is echter niet terugbetaalbaar noch overdraagbaar.

Niet-aftrekbare belastingen

Welk bedrag op te nemen in de Verworpen Uitgaven ?

Cass., 9 januari 2003 :

- geval waarbij internrechtelijke FBB kleiner was dan kon verrekend worden op basis van het dubbelbelastingverdrag;
- het is het internrechtelijke FBB dat dient te worden opgenomen in Verworpen Uitgaven, ook al is dat lager dan hetgeen effectief verrekend wordt

Niet-aftrekbare belastingen

Welk bedrag op te nemen in de Verworpen Uitgaven ?

**Circ. nr. Ci.R9. Div/449.830 van 8 april 1993, GwH, 29 januari 2014, Rb.
Antwerpen, 12 november 2018 :**

- het bedrag dat werkelijk is verrekend met de verschuldigde belasting is op te nemen onder de Verworpen Uitgaven

Gevolgen :

- als een vennootschap géén belastbare basis heeft dient géén F.B.B. te worden opgenomen onder de Verworpen Uitgaven want is niet verrekend;
- als er op basis van verdrag meer F.B.B. kan verrekend worden dan op basis van intern recht : het hogere, effectief verrekenbare bedrag op te nemen in Verworpen Uitgaven (<> Cassatie, 9 januari 2003)

Gewestelijke belastingen, heffingen en retributies

Rubriek 1202

Gewestelijke belastingen, heffingen en retributies

Artikel 198, §1, 5° WIB 92 : zijn niet aftrekbaar :

De gewestelijke belastingen, heffingen en retributies andere dan :

- deze bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989 betreffende financiering van de Gemeenschappen en de Gewesten, en
- deze ingevoerd door de Gewesten op het gebruik van voertuigen of op het gebruik van de openbare weg, alsmede de verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatigheidsinteressen mbt deze niet-aftrekbare belastingen, heffingen en retributies

Gewestelijke belastingen, heffingen en retributies

Geviseerde gewestelijke belastingen :

- Gewestelijke heffingen op winning grondwater, stortplaatsen, leegstaande gebouwen, retributie aanvraag bodemattest bij OVAM bij verkoop terrein... (“eigenlijke gewestbelastingen”)

⇒ Eerst kijken wie belasting oplegt ! Gewest ? Provincie ? Gemeente ?

Gewestelijke belastingen, heffingen en retributies

Niet-geviseerde gewestelijke belastingen :

- Onroerende voorheffing, successierechten, ... (“oneigenlijke gewestbelastingen” - artikel 3 van de bijzondere wet van 16 januari 1989)
- Gewestelijke belastingen op gebruik van voertuigen en van de openbare weg (kilometerheffing)

Gewestelijke belastingen, heffingen en retributies

Quid ingeval de niet-aftrekbare belasting doorgerekend wordt aan de klant ?

Minister van Financiën, 21 februari 2005 : de heffingsplichtige is de belastingschuldige, dus deze ondergaat de niet-aftrekbaarheid. Niet de klant aan wie de belasting eventueel doorgerekend wordt

Bevestigd door de rechtspraak : **Cass., 21 december 2017, Antwerpen, 11 maart 2014, Rb. Brugge, 4 december 2013**

Geldboeten, verbeurdverklaringen en straffen van alle aard

Rubriek 1203

Geldboeten, verbeurdverklaringen en straffen van alle aard

Artikel 53,6° WIB 92 : geldboeten en straffen van alle aard zijn niet aftrekbaar

Alle administratieve geldboeten (en verhogingen sociale bijdragen) zijn niet aftrekbaar, ongeacht :

- of zij betrekking hebben op aftrekbare belastingen
- ongeacht kwalificatie als strafsanctie of niet

Retributies (bv. betalend parkeren) en schadevergoedingen blijven aftrekbaar mits voldoen aan art. 49 WIB 92

Zie Circ. nr. 2018/C/12 van 30 januari 2018

Geldboeten, verbeurdverklaringen en straffen van alle aard

Parlementaire vraag nr. 401 van de heer Wouter Vermeersch d.d. 29.04.2021. Kamer, Vragen en Antwoorden, 2020-2021, QRVA 55/054 d.d. 02.06.2021, blz. 110

Wat de aftrekbaarheid van **nalatigheidsinteressen** op belastingen en sociale bijdragen betreft, heeft de wet echter niets gewijzigd, zodat het principe 'bijzaak (de nalatigheidsinterest) volgt hoofdzaak (de belasting of sociale bijdrage)' van toepassing blijft.

- ⇒ Nalatigheidsinteressen inzake BTW, BV etc blijven fiscaal aftrekbaar
- ⇒ Nalatigheidsinteressen inzake VenB is niet fiscaal aftrekbaar

Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en –premies

Rubriek 1204

Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en –premies

Artikel 52, 3° WIB 92 :

Premies van “collectieve pensioentoezeggingen” aan werknemers zijn fiscaal aftrekbaar.

Het betreft bijdragen die een werkgever, buiten elke wettelijke verplichting, stort hetzij ter uitvoering van een groepsverzekeringsovereenkomst, hetzij aan een pensioenfonds, om de personeelsleden een rente of kapitaal bij leven of bij overlijden te bezorgen.

Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en –premies

Artikel 59 WIB 92 en artt. 34 en 35 KB/WIB 92 :

Werkgeversbijdragen en premies bedoeld in art. 52, 3°, b WIB 92 zijn slechts aftrekbaar onder volgende voorwaarden en binnen volgende perken :

- 1) Definitieve storting aan een in een Lidstaat van de EER gevestigde verzekeringsonderneming, voorzorginstelling of instelling voor bedrijfspensioenvoorzieningen
- 2) Uitkeringen nav pensionering : “80%-grens”
- 3) Bewijsstukken over te leggen (**attest verzekeringsmaatschappij**)

Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en –premies

Artt. 59-60 WIB 92 : “80%-grens”

Premies slechts aftrekbaar in de mate dat ze aanleiding geven tot een extralegaal pensioen (naar aanleiding van de pensionering) dat, uitgedrukt in jaarlijkse renten en tesamen met het wettelijke pensioen, niet meer bedraagt dan **80% van de “laatste normale brutojaarbezoldiging”**

Wat is de “laatste normale brutojaarbezoldiging ?”.

Bedoeling wetgever : “spectaculaire” loonsverhogingen op einde looptijd, ter verantwoording van aftrek van bijkomende premies, voorkomen

Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en –premies

Art. 59, §4 WIB 92 : De 80%-grens moet worden beoordeeld ten opzichte van het totale bedrag van :

1° het wettelijke rustpensioen

2° de op jaarbasis berekende extrawettelijke pensioenen

Uitkeringen van pensioensparen en individuele levensverzekeringsovereenkomsten worden niet in aanmerking genomen.

Art. 35, §2, 2° KB/WIB 92 : ook winstdeelnames worden in aanmerking genomen

Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en –premies

Zijn aftrekbaar zonder enige beperking :

- Bijdragen die als compensatie dienen voor jaren die vóór de inwerkingtreding van het pensioenplan in de onderneming zijn gepresteerd (**art. 59, §1, vierde lid WIB 92 en art. 35, §3 KB/WIB 92**)
- Bijdragen die als compensatie dienen voor jaren die vóór de inwerkingtreding van het pensioenplan buiten de onderneming zijn gepresteerd (tbv maximaal 10 jaar)
- Bijdragen die een indexering van uitgestelde en lopende renten mogelijk maken. Verhoging uitgestelde renten is beperkt tot een maximale forfaitaire rentevoet van 2% per jaar (**art. 35, §3 KB/WIB 92**)
- Bijdragen die de overdraagbaarheid van latere toekenningen ten gunste van de langstlevende echtgenoot mogelijk maken, beperkt tot 80% (**art. 35, §1, 5° KB/WIB 92**)

Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en –premies

Premies van individuele aanvullende pensioentoezeggingen

Het betreft pensioentoezeggingen die gericht is tot één werknemer of bedrijfsleider. Zoals een bedrijfsleidersverzekering, die een vennootschap sluit op het hoofd van een bedrijfsleider om zichzelf veilig te stellen tegen de schade die zou ontstaan door diens overlijden of vertrek.

Individuele pensioentoezeggingen aan werknemers mogen niet meer intern gefinancierd worden, doch verplicht onder te brengen in een pensioenfonds of levensverzekeringsovereenkomst.

Individuele toezeggingen mogen enkel wanneer de vennootschap ook een aanvullende collectieve toezegging heeft.

Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en –premies

Artikel 53, 22° WIB 92

Premies betaald in het kader van individuele toezeggingen aan werknemers zijn slechts aftrekbaar in de mate ze niet meer bedragen dan 1.525 EUR (geïndexeerd aj. 2019: 2.440 EUR) en mits naleving van de 80% grens.

Individuele toezeggingen mogen enkel wanneer de vennootschap ook een aanvullende collectieve toezegging heeft.

Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en –premies

Pensioentoezeggingen aan bedrijfsleiders

Art. 195, §1, lid 2 WIB 92 : Premies betaald in het kader van bedrijfsleidersverzekeringen zijn slechts aftrekbaar indien de overeenkomst werd gesloten op het hoofd van een bedrijfsleider-vennootschapsmandataris (zaakvoerder, bestuurder etc). Daarnaast is de 80%-grens van toepassing (art. 59 WIB 92) en de voorwaarde dat de bedrijfsleider een **regelmatige en maandelijke bezoldiging** geniet en mits de betalingen op de resultaten van het belastbare tijdperk worden aangerekend (art. 195, §1 WIB 92).

Wanneer bedrijfsleidersverzekering enkel voorziet in voordelen bij overlijden, zijn de premies aftrekbaar, ook al is de verzekering afgesloten op het hoofd van een andere bedrijfsleider dan een vennootschapsmandataris.

Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en –premies

Aanvullende verzekering overlijden en arbeidsongeschiktheid

Art. 52, 3°, b) en 59, §1 WIB 92 : Premies betaald in het kader van een collectieve of individuele toezegging als aanvulling van de wettelijke uitkeringen bij overlijden of arbeidsongeschiktheid door arbeidsongeval, ongeval, beroepsziekte of ziekte, zijn aftrekbaar onder volgende vw :

- De premies moeten definitief worden gestort aan een in een Lidstaat van de E.E.R. gevestigde verzekeringsonderneming of voorzorginstelling
- De wettelijke en aanvullende uitkeringen bij arbeidsongeschiktheid (“gewaarborgd inkomen”), uitgedrukt in jaarlijkse renten, mogen niet meer bedragen dan de normale brutojaarbezoldiging (“100%-grens”)
- De nodige bewijsstukken moeten voorgelegd worden

Zie Circ. nr. Ci.RH. 332/583.327 van 20 mei 2010 en addendum van 10 oktober 2011

Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en –premies

Pensioenen

Art. 52, 5° en 60 WIB 92 :

Pensioenen, lijfrenten of tijdelijke renten die een vennootschap toekent aan haar gewezen personeelsleden ter uitvoering van een contractuele verbintenis zijn aftrekbare beroepskosten.

Aftrek is echter beperkt tot :

- Uitgedrukt in jaarrenten, 80% van de laatste normale jaarbezoldiging
- Berekend naar de normale duur van de beroepswerkzaamheid

Niet-aftrekbare pensioenen, kapitalen, werkgeversbijdragen en –premies

Casus

NV zegt pensioenkapitaal toe aan CEO.

Bij stopzetting (voor 65 jaar) CEO functie blijft persoon lid van Raad van Bestuur (met substantieel lagere bezoldiging).

Op welke bezoldiging moet de 80% grens op moment van uitkering berekend worden ?

Voorafgaande Beslissing nr 600.225 dd. 26 september 2006 :

- Laatste normale brutojaarbezoldiging in deze van laatste kalenderjaar van CEO functie
- Reden : pensioentoezegging werd gedaan omwille van CEO functie

Niet-aftrekbare autokosten en minderwaarden op autovoertuigen

Rubriek 1205

Niet-aftrekbare autokosten

Art. 65 WIB 92 : geïsoleerde voertuigen :

- personenauto's,
- auto's dubbel gebruik,
- minibussen,
- lichte vrachtauto's cfr. art. 4, §3 WIGB

Ondergaan dus niet de aftrekbeperking :

- heftrucks;
- échte lichte vrachtauto's;
- vrachtauto's;
- autobussen, autocars etc;
- motorfietsen

Niet-aftrekbare autokosten

Art. 66, §2 WIB 92 : géén aftrekbeperking voor (dus 100% aftrekbaar) :

- 1° voertuigen die uitsluitend gebruikt worden voor een **taxidienst** of voor verhuring met bestuurder en op grond daarvan van de verkeersbelasting op de autovoertuigen vrijgesteld zijn;
- 2° voertuigen die in erkende **autorij scholen** uitsluitend worden gebruikt voor praktisch onderricht en daartoe speciaal zijn uitgerust;
- 3° voertuigen die uitsluitend **aan derden worden verhuurd**;
- 4° de kosten die **aan derden worden doorgerekend**, mits deze kosten uitdrukkelijk en afzonderlijk op factuur zijn vermeld;
- 5° kosten van **laadstations** voor elektrische voertuigen

Niet-aftrekbare autokosten

Geviseerde kosten : **alle** kosten mbt geviseerde voertuigen zoals :

- afschrijvingen;
- brandstof;
- verzekeringen;
- onderhoud en herstelling;
- belastingen (autobelasting, niet-aftrekbare BTW, BIV);
- carwash;
- parking;
- terugbetaalde kosten (km vergoeding – **art. 66, §3 WIB 92**);
- minderwaarden (**art. 66, §1, tweede lid WIB 92**);
- etc.

Niet-aftrekbare autokosten

Niet geïmputeerde kosten :

- Financieringskosten (**ComIB/92, nr. 66/44**)
- Solidariteitsbijdrage (**Parl. Vr., 3 maart 2008**)
- Mobilofoon (carkit met smartphone, ...) (**Circ. 2019/C/113 van 21 oktober 2019**)
- Kosten om parkeergelegenheid aan te bieden (**ComIB/92, nr. 66/42**)

Niet-aftrekbare autokosten

Artikel 66, §1 juncto 198bis WIB 92 :

120% - (0,5% x coëfficiënt x aantal gram CO₂/km)

- Indien dieselloertuig : coëfficiënt is 1,00
- Indien ander voertuig (benzine, LPG,...) : coëfficiënt is 0,95
- Indien aardgas (CNG) en minder dan 12PK : coëfficiënt is 0,90
- met max. 100% en minimum 50%, tenzij als CO₂ ≥ 200 gr/km dan steeds 40%

Niet-aftrekbare autokosten

Voorbeeld

Dieselloertuig, 98gr CO₂-uitstoot/km : aftrekpercentage van 120% - (0,5% x 1 x 98) = 71% aftrek

Benzinevoertuig, 98 gr CO₂-uitstoot/km : aftrekpercentage van 120% - (0,5% x 0,95 x 98) = 73,5% aftrek

Auto per auto berekenen ! Gemiddelden worden niet aanvaard ! Zie **Jaarverslag DVB 2018, p. 42**

Niet-aftrekbare autokosten

FAQ van 25 maart 2020 "over het aftrekpercentage van beroepsmatige autokosten"

De volgende CO2-waarde moeten worden gebruikt :

- de NEDC 1.0 CO2-waarde wanneer het voertuig enkel een NEDC-waarde heeft;
- de WLTP CO2-waarde wanneer het voertuig enkel een WLTP-waarde heeft;
- de NEDC 2.0 CO2-waarde of de WLTP CO2-waarde (**vrije keuze**) wanneer het voertuig zowel een NEDC 2.0-waarde als een WLTP-waarde heeft".

Om na te gaan of een voertuig over 2 CO2-uitstootgehaltenes (WLTP en NEDC 2.0) beschikt, kan het COC (gelijkvormigheidsattest) van het voertuig worden geraadpleegd : dit zal dan zowel een tabel (rubriek 49.1) met NEDC-waarden, als een tabel (rubriek 49.4) met WLTP – waarden vermelden.

Dit administratief standpunt "is van toepassing totdat, in voorkomend geval, nieuwe wetsbepalingen daaromtrent in werking zouden treden.

Niet-aftrekbare autokosten

Minister van Financiën, 20 maart 2014 : kosten ivm electriciteit worden beschouwd als brandstofkosten

Staatssecretaris voor Financiën, 17 juni 2008 : taxikosten blijven voor 75% aftrekbaar (ongeacht CO2-uitstoot van de taxi)

Niet-aftrekbare autokosten

“Valse hybrides” : art. 66 WIB 92

= hybride voertuigen (plug-in) met :

- een batterijcapaciteit van minder dan 0,5 kWh per 100 kg wagengewicht; **of**
- een uitstoot van meer dan 50gr CO2 per kilometer

Dus een echte hybride :

- heeft een batterijcapaciteit van minstens dan 0,5 kWh per 100 kg wagengewicht; **en**
- een uitstoot van maximaal dan 50gr CO2 per kilometer



BMW THE 7
PLUG-IN HYBRIDE.

PURE
MOTIONS
EXPERIENCES BEYOND DRIVING PLEASURE.

TOT 100% FISCAAL AFTREKBAAR.

1,8-2,5 L/100 KM • 40-56 G/KM CO₂ (WLTP)

#joyelectrified by

The advertisement features a silver BMW 7 Series Plug-in Hybrid sedan parked in front of a modern building at night. The car is connected to a charging station. The BMW logo is in the top left, and the 'PURE MOTIONS' slogan is in the top right. The main headline 'THE 7 PLUG-IN HYBRIDE.' is prominently displayed. Below the car, it states 'TOT 100% FISCAAL AFTREKBAAR.' and provides fuel consumption and CO2 emissions data. A red circle highlights the CO2 emissions range '40-56 G/KM CO2 (WLTP)'. The hashtag '#joyelectrified by' is in the bottom right.

Oppassen !! Als $> 50\text{gr/km CO}_2$: VALSE hybride !

Niet-aftrekbare autokosten

Indien een valse hybride :

- Aftrekpercentage berekend op basis van de CO₂-uitstoot van een “overeenstemmend “ voertuig dat uitsluitend met brandstofmotor werkt
- Indien géén overeenstemmend voertuig : aftrekpercentage berekenen aan de hand van uitstootwaarde x 2,5
- **niet van toepassing op hybride voertuigen aangekocht/gehuurd/geleased vóór 1 januari 2018**

Niet-aftrekbare autokosten

Artikel 19 KB/WIB 92 : omschrijving van “overeenstemmend voertuig”

- Op basis van het gelijkvormigheidsattest
- Zelfde merk;
- Zelfde model;
- Zelfde koetswerktype (break, SUV, sedan)
- Verhouding tussen zijn vermogen en het vermogen van de valse hybride (kW) het dichtste bij 1, op vw dat deze steeds begrepen zijn tussen 0,75 en 1,25
- Indien meerdere voertuigen in aanmerking komen : degene met hoogste CO2-uitstoot nemen
- **Fabrikant of invoerder** moet overeenstemmend voertuig identificeren en mededelen aan FOD Financiën

⇒ <https://financiën.belgium.be/sites/downloads/121-valse-hybrides-lijst-overeenstemmende-voertuigen.pdf>

Niet-aftrekbare autokosten

KB van 5 september 2019 (vervolg)

Voorbeeld (Verslag aan de Koning, BS, 17/9/2019)

Range Rover Sport P400e PHEV SE

- Valse hybride want CO2 uitstoot van 71 gr
 - Modellen van hetzelfde merk (Range Rover), koetswerktype (SUV) en brandstof (benzine) : 2.0 Si4 S, 3.0 I6 P400 MHEV HST en de 5.0 V8 Supercharged HSE Dynamic
 - Verhoudingen vermogen (in kWh) zijn resp. 1,00, 075 en 0,57
- ⇒ Supercharged valt eruit want verhouding vermogen niet binnen de vork van 0,75 en 1,25
- ⇒ Overeenstemmend voertuig is 2.0 Si4
- ⇒ CO2 uitstoot 218 ipv 71 g/km
- ⇒ Fiscale aftrek van $120\% - (0,5\% \times 0,95 \times 71) = \mathbf{86,28\%}$ naar $120\% - (0,5\% \times 0,95 \times 218) = \mathbf{16,45\%}$, met een minimum van 40%

Niet-aftrekbare autokosten

Art. 66, §1, vierde lid WIB 92 :

- ook minderwaarden bij realisatie van de geïmporteerde voertuigen vallen onder aftrekbeperking
- aftrekbaar gedeelte = som van de vóór verkoop fiscaal aangenomen afschrijvingen/som van de geboekte afschrijvingen

Niet-aftrekbare autokosten

Voorbeeld

Vennootschap, kleine onderneming (art. 1:24, §§1-6 VWW), boekhouding per kalenderjaar. Aanschaf in oktober 2018 van een BMW 320d (124gr CO₂/km) voor 60.000 EUR, verkoop in 2021 voor 15.000 EUR.

Boekhoudkundige afschrijvingen :

2018 : 12.000

2019 : 12.000

2020 : 12.000

=> Verkoop leidt tot minderwaarde van $(60.000 - 12.000 - 12.000 - 12.000) - 15.000 = 9.000$ EUR

Niet-aftrekbare autokosten

Fiscaal aanvaarde afschrijvingen :

2018 : $12.000 \times 75\% = 9.000$ EUR

2019 : $12.000 \times 75\% = 9.000$ EUR

2020 : $12.000 \times 58\% = 6.960$ EUR

Berekening van het aftrekbaar gedeelte van de minderwaarde :

$(9.000 + 9.000 + 6.960) / (12.000 + 12.000 + 12.000) = 69,33 \%$.

⇒ De minderwaarde is dus aftrekbaar tbv $9.000 \times 69,33\% = 6.240$ EUR

⇒ Op te nemen onder V.U. : 2.760 EUR

Niet-aftrekbare autokosten

Aftrek voordeel van alle aard en eigen bijdrage : art. 66, §3, 3° WIB 92

“De in §1 bedoelde beroepskosten omvatten :

(...)

3° de kosten van een voertuig dat ter beschikking wordt gesteld voor het persoonlijk gebruik door een derde, **met uitzondering van** het bedrag dat overeenstemt met het **voordeel van alle aard** dat op naam van die derde wordt belast en de **eigen bijdrage** van die derde voor het persoonlijk gebruik van dat voertuig”

Niet-aftrekbare autokosten

1) Aftrek voordeel van alle aard

Circ. nr. Ci.RH.243/633.725 van 15 juli 2014 :

- het voor 100% aftrekbare bedrag moet in voorkomend geval worden beperkt tot het bedrag van de werkelijk gemaakte kosten mbt het ter beschikking gestelde voertuig.

Voorbeeld

Voordeel van alle aard vermeld op fiche bedraagt 6.000 EUR.

Kosten met betrekking tot het voertuig : 4.000 EUR

=> alle autokosten volledig aftrekbaar (geen Verworpen Uitgave) doch “overschot” van 2.000 EUR verloren...

Niet-aftrekbare autokosten

Berekeningswijze voordeel van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een ter beschikking gesteld voertuig (art. 36, §2 WIB 92):

$$6/7 \times \text{Catalogusprijs} \times \text{CO2-percentage}$$

Waarbij :

- catalogusprijs = inclusief opties en BTW, en vóór kortingen,
- catalogusprijs elk jaar -6%, met max. -30%
- CO2-percentage = 5,5% voor diesel met uitstoot van 84 gr/km en voor benzine, lpg of aardgas met uitstoot van 102 gr/km
- Stijging of daling met 0,1% per gr boven of beneden referentie-uitstoot
- CO2-percentage is minimaal 4% en maximaal 18%
- Voordeel is nooit minder dan 1.360 EUR (aj. 2021)
- Eventuele eigen bijdrage mag in mindering worden gebracht
- Frequently Asked Questions en berekeningsmodule beschikbaar

Niet-aftrekbare autokosten

Voorbeeld

BMW 520d Berline, nieuw, catalogusprijs 60.000 EUR, CO₂-uitstoot van 112 gr/km. Autokosten : 20.000 EUR, waarvan 2.500 EUR brandstof

Stel dat voordeel van alle aard op fiche 5.000 EUR bedraagt

Aftrekbaarheid : $120\% - (0,5\% \times 1 \times 112) = 64\%$

Niet-aftrekbare autokosten

Gevolgen voor de vennootschap-werkgever (Verworpen Uitgaven)

Autokosten :	25.000,00
Minus : VAA :	<u>5.000,00</u>
	20.000,00
	<u>x 36%</u>
Verworpen Uitgave	7.200,00

Niet-aftrekbare autokosten

2) Aftrek eigen bijdrage

De **eigen bijdrage** die de belastingplichtige voor het persoonlijk gebruik van het voertuig door de derde betaald krijgt, mag in mindering mogen worden gebracht van de te beperken autokosten.

Dit bedrag vormt voor de belastingplichtige immers een opbrengst die gedeeltelijk de autokosten compenseert. Het is dan ook logisch om ten belope van dit bedrag de aftrekbeperking niet toe te passen.

Niet-aftrekbare autokosten

Circ. nr. Ci.D.19/402.192 van 7 september 1990

Wanneer als schadeloosstelling voor herstellingskosten, van een derde of van een verzekeringsmaatschappij een vergoeding wordt verkregen moet 25% van die vergoeding in mindering worden gebracht van de niet-aftrekbare autokosten.

- ⇒ Oude circulaire, toen kosten van alle voertuigen voor 75% aftrekbaar waren
- ⇒ Nu vervangen door het % dat de herstellingskosten fiscaal niet aanvaard worden (afh. van CO₂-uitstoot van het voertuig)

Niet-aftrekbare autokosten

Aftrekbeperking en terugbetaalde autokosten (**ComIB/92, nr. 66/51**)

- Eerste regel : beperking tot “normale gedeelte” (“ernstige normen”)
 - Vergoeding Staatsambtenaren : van 1 juli 2021 tot 30 juni 2022 : **0,3707 EUR/km** (ongeacht CO2 uitstoot van het voertuig)
 - **Parl. Vr. nr 954 van 8 december 2000** : hogere vergoeding mag, doch mits bewijs dat kostprijs per km hoger is
 - **ComIB/1992, nr. 31/36** : Deze forfaitaire vergoedingen worden aanvaard op vw dat vergoede kilometer niet meer bedraagt dan 24.000 km
 - Wordt niet aanvaard door rechtspraak : bv. **Antwerpen, 2 april 2002**
- Tweede regel : aftrekbaar a rato van CO2-uitstoot van het voertuig van de betrokkene

Niet-aftrekbare autokosten

Voorbeeld

Terugbetaling km vergoeding overeenkomstig “ernstige normen” : 4.000 EUR

⇒ aftrekbaar volgens CO2-uitstoot *van het voertuig van de medewerker(s)*

Niet-aftrekbare autokosten

Art 66, §2, 3° WIB 92 : aftrekbeperking geldt niet voor voertuigen die uitsluitend aan derden worden verhuurd

ComIB/92, nr. 66/22, 1° : vervangauto's die een garagist verhuurt of ter beschikking stelt aan klanten aan wiens wagen gewerkt wordt, vallen niet onder deze maatregel. Kosten dus beperkt aftrekbaar. Reden : géén sprake van uitsluitende verhuur : worden nl. ook gebruikt voor testritten, eigen gebruik garage..

Rb. Antwerpen, 6 december 2010 en Rb. Namen, 15 oktober 2008 : géén principiële uitsluiting van vervangauto's, doch zéér moeilijke bewijslast voor de vennootschap...

Niet-aftrekbare autokosten

Art 66, §2, 4° WIB 92 : aftrekbeperking geldt niet voor de autokosten die aan derden worden doorgerekend, mits deze **uitdrukkelijk en afzonderlijk** op de factuur zijn vermeld

- ⇒ Ongeacht of deze derde binnenlands of buitenlands is
- ⇒ Ongeacht of deze derde al dan niet een aftrekbeperking ondergaat op deze autokosten

Niet-aftrekbare autokosten

Parkeergelegenheid voor klanten en personeel

Parl. Vr. nr. 736 van 30 september 1993 : kosten voor parkeergelegenheid aan te bieden aan klanten (bv huur of afschrijving van parkeerplaatsen) zijn volledig aftrekbaar.

Parl. Vr. nr. 5 van 8 januari 2008 :

- Aftrekbeperking is van toepassing op afschrijvingen en huurkosten van parkings of garages die worden ingenomen door voertuigen die aan de aftrekbeperking onderworpen zijn. Dit is meerbepaald het geval voor voertuigen waarvan de vennootschap eigenaar, leasingnemer of huurder is;
- kosten voor parkeergelegenheid aan te bieden aan voertuigen die toebehoren aan personeel zijn volledig aftrekbaar

Niet-aftrekbare autokosten

ComIB/92, nr. 66/31

- Een bijzondere omdeling moet worden gemaakt van de kosten van de in 66/18 vermelde autovoertuigen die autohandelaars tijdelijk aan hun voorraad onttrekken en met een "handelaarsplaat" in het verkeer brengen, inzonderheid om voor toekomstige kopers proefritten af te leggen of demonstraties te geven;
- Terzake heeft de Minister van Financiën beslist dat 60 % van de kosten betreffende het gebruik van die zogenaamde "directiewagens" mogen worden aangemerkt als kosten die rechtstreeks op de verkoop drukken en bijgevolg niet onder de voormelde beperking vallen.

Autokosten ten belope van een
gedeelte van het voordeel van alle
aard

Rubriek 1206

Autokosten ten belope van een gedeelte van het voordeel van alle aard

Art. 198, eerste lid, 9° WIB 92 : op te nemen onder de Verworpen Uitgaven :

“De kosten van in art. 65 WIB 92 bedoelde voertuigen die, al dan niet kosteloos, voor persoonlijk gebruik ter beschikking zijn gesteld, ten belope van 17% van het voordeel van alle aard zoals bedoeld in art. 36, §2, eerste tot negende lid WIB 92”

dus : $17\% \times \frac{6}{7} \times \text{Catalogusprijs} \times \text{CO2-percentage}$

- Is eveneens een “Bestanddelen van het resultaat waarop de aftrekbeperking van toepassing is” (art. 207, zevende lid WIB 92) => dus minimum belastbare grondslag

Autokosten ten belope van een gedeelte van het voordeel van alle aard

Voorbeeld

Voordeel van alle aard = 5.000 EUR

Op te nemen onder de Verworpen Uitgaven : $17\% \times 5.000 \text{ EUR} = 850 \text{ EUR}$
(rubriek 1206)

Indien werknemer eigen bijdrage betaalt : in mindering van het voordeel van alle aard maar **niet** in mindering te brengen van de berekeningsbasis van de 17% !

Autokosten ten belope van een gedeelte van het voordeel van alle aard

Art. 198, eerste lid, 9°bis WIB 92 : op te nemen onder de Verworpen Uitgaven :

“De kosten van in art. 65 WIB 92 bedoelde voertuigen die, al dan niet kosteloos, voor persoonlijk gebruik ter beschikking zijn gesteld, ten belope van **40%** van het voordeel van alle aard zoals bedoeld in art. 36, §2, eerste tot negende lid WIB 92, indien de brandstofkosten verbonden aan dit privégebruik geheel of gedeeltelijk door de vennootschap ten laste zijn genomen”

dus : $40\% \times \frac{6}{7} \times \text{Catalogusprijs} \times \text{CO2-percentage}$

- Is eveneens een “Bestanddelen van het resultaat waarop de aftrekbeperking van toepassing is” (art. 207, tweede lid WIB 92) => dus minimum belastbare grondslag

Autokosten ten belope van een gedeelte van het voordeel van alle aard

Voorbeeld

Voordeel van alle aard = 5.000 EUR

Op te nemen onder de Verworpen Uitgaven : $40\% \times 5.000 \text{ EUR} = 2.000 \text{ EUR}$
(rubriek 1206)

Indien werknemer eigen bijdrage betaalt : in mindering van het voordeel van alle aard maar **niet** in mindering te brengen van de berekeningsbasis van de 40% !

Autokosten tbv gedeelte van het voordeel van alle aard

Frequently Asked Questions van 30 mei 2017

- Om vast te stellen of de vennootschap al dan niet tussenkomt in de privé brandstofkosten zullen zowel een vermelding in de arbeidsovereenkomst als het opmaken van een « car policy » in aanmerking kunnen worden genomen
- Bij gebrek hieraan, kan men – zoals inzake BTW-aftrek – een dagelijkse en volledige rittenadministratie bijhouden met volgende gegevens van de beroepsverplaatsingen : datum van de rit, beginadres, eindadres, afgelegde kilometers per dag.

Autokosten tbv gedeelte van het voordeel van alle aard

Frequently Asked Questions van 30 mei 2017 (vervolg)

- Om vennootschappen die geen rittenadministratie bijhouden toe te laten van het beroepsgebruik of het persoonlijk verbruik vast te stellen van ieder individueel voertuig, wordt ter vereenvoudiging de volgende formule aanvaard:

Aantal kilometers persoonlijk gebruik gedurende twaalf maanden = (afstand woon-werk x 2 x 200) + 6.000.

Autokosten tbv gedeelte van het voordeel van alle aard

Frequently Asked Questions van 30 mei 2017 (vervolg)

Op basis van het aldus bekomen privé-kilometers, moet de vennootschap het bewijs leveren dat :

- Hetzij het totaalbedrag van de kostennota's (per gebruiker van het voertuig) het resultaat niet overschrijdt van :

Aantal beroepskilometer per jaar x totaal brandstofkosten per jaar

Totaal aantal km per jaar

Autokosten tbv gedeelte van het voordeel van alle aard

Frequently Asked Questions van 30 mei 2017 (vervolg)

Voorbeeld

Bedrijfsleider beschikt over een voertuig van de vennootschap doch niet over een tankkaart en dient onkostennota's in voor het beroepsgebruik.

Voertuig rijdt dit jaar een totale afstand van 35.000 km waarvan 25.000 km beroepsmatig. Gemiddelde verbruik is 6 liter/100 km en totale brandstofkosten bedragen 2.570,40 EUR voor 2.100 liter brandstof.

Opdat de vennootschap het tarief van 17% kan toepassen, zal de bedrijfsleider onkostennota's voor maximaal 1.836 EUR kunnen indienen :

$$\frac{25.000 \text{ beroepskm}}{35.000 \text{ km totaal}} \times 2.570,40 \text{ EUR} = 1.836 \text{ EUR}$$

Tarief van 17% kan worden toegepast indien bedrijfsleider bewijst met stukken dat terugbetaling betrekking heeft op maximum 1.500 liter brandstof.

Autokosten tbv gedeelte van het voordeel van alle aard

Frequently Asked Questions van 30 mei 2017 (vervolg)

Op basis van het aldus bekomen privé-kilometers, moet de vennootschap het bewijs leveren dat :

- hetzij, in geval van een tankkaart, de vennootschap ten minste de volgende som heeft doorgerekend :

Aantal persoonlijke kilometers per jaar x totale brandstofkosten per jaar

Totaal aantal kilometers per jaar

Autokosten tbv gedeelte van het voordeel van alle aard

Frequently Asked Questions van 30 mei 2017 (vervolg)

Voorbeeld

Zelfde voorbeeld als daarnet maar bedrijfsleider beschikt over tankkaart.

Opdat de vennootschap het tarief van 17% kan toepassen, zal de bedrijfsleider een bedrag van 734,40 EUR moeten terugbetalen :

10.000 privé-km x 2.570,40 EUR = 734,40 EUR

35.000 km totaal

Niet aftrekbare receptiekosten en kosten voor relatiegeschenken

Rubriek 1207

Kosten voor relatiegeschenken

Artikel 53, 8° WIB 92 : slechts voor 50% aftrekbaar

Relatiegeschenk (**ComIB/92, nr. 53/150**) :

- zekere waarde;
- periodiek of toevallig aangeboden aan **zakenrelaties**

Vb : drank, bloemen, luxe-artikelen zoals horloges

Kosten voor relatiegeschenken

Artikel 53, 8° WIB 92 : géén aftrekbeperking op **reclame-artikelen**

Reclame-artikel (**ComIB/92, nr 53/155**) :

- Grote verspreiding;
- Niet voorbehouden aan klanten of zakenrelaties;
- Geringe waarde voor ontvanger;
- Opvallend en blijvende vermelding van de schenker

Kosten voor relatiegeschenken

Art. 53/1 WIB 92

In afwijking van artikel 53 worden kosten of toekenningen als vermeld in artikel 53, 7° tot 9°, die aan derden worden doorgerekend, mits deze kosten of toekenningen **uitdrukkelijk en afzonderlijk op factuur** zijn vermeld, als beroepskosten aangemerkt”

⇒ Doorgerekende kosten van relatiegeschenken zijn 100% fiscaal aftrekbaar

Receptiekosten

Artikel 53, 8° WIB 92 : receptiekosten zijn voor 50% aftrekbaar

Receptiekosten (ComIB/92, nr. 53/144) :

- Kaderen in externe relaties
- Voor ontvangst van derden
- In eigen lokalen of elders

=> Kosten van traiteur, drank-en voedingswaren, afschrijvingen van daartoe bestemde lokalen etc.

Receptiekosten

Cassatie, 22 februari 2019 en 22 maart 2019 :

- Receptiekosten, zelfs met een publicitair **doel**, blijven naar hun **aard** receptiekosten en zijn dus maar voor **50%** aftrekbaar

Zie Circulaire 2020/C/42 van 17 maart 2020

Receptiekosten

ComIB/92, nr. 53/147

Wanneer werknemers of gewezen werknemers sociale voordelen verkrijgen uit hoofde van hun deelname aan een receptie (art. 38,11°, WIB 92) , zijn de ermede verband houdende uitgaven in principe volledig uit de beroepskosten van de onderneming te weren.

In afwijking van het vorige lid blijven echter in beginsel **volledig aftrekbaar**, de receptiekosten die betrekking hebben op vriendschappelijke manifestaties die voor het geheel van de personeelsleden worden georganiseerd ter gelegenheid van :

- Sint-Nicolaas, Kerstmis, Nieuwjaar of een patroonsfeest zoals Sint-Elooi of Sint-Barbara (slechts één manifestatie per belastbaar tijdperk);
- de overhandiging van eretekens aan personeelsleden of de pensionering van personeelsleden.

Het is in dit verband van geen belang of de manifestatie plaatsvindt in de lokalen van de onderneming zelf (eventueel verzorgd door een traiteur) dan wel in een restaurant

Receptiekosten

Art. 53/1 WIB 92

In afwijking van artikel 53 worden kosten of toekenningen als vermeld in artikel 53, 7° tot 9°, die aan derden worden doorgerekend, mits deze kosten of toekenningen **uitdrukkelijk en afzonderlijk op factuur** zijn vermeld, als beroepskosten aangemerkt”

⇒ Doorgerekende receptiekosten zijn 100% fiscaal aftrekbaar

Receptiekosten

Casus

Wijnhandelaar huurt feesttent voor het geven van degustaties. Hij voorziet in maaltijden voor de wijnproducenten, waarbij de wijnen worden voorgesteld als degustatie.

Hof van Beroep Antwerpen, 24 september 2013 :

- Kosten voor huren van feesttent is receptiekost
- Maaltijden voor producenten zijn receptiekosten
- Kosten van wijnen die als degustatie worden aangeboden, zijn aftrekbaar als “demonstratiekosten”

Niet aftrekbare restaurantkosten

Rubriek 1208

Niet aftrekbare restaurantkosten

Artikel 53, 8°bis WIB 92 : als beroepskosten zijn niet aftrekbaar :

“31 pct van de beroepsmatig gedane restaurantkosten, met uitzondering evenwel van restaurantkosten van vertegenwoordigers van de voedingssector waarvan de belastingplichtige bewijst dat zij bij het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid noodzakelijk zijn in het kader van een mogelijke of werkelijke relatie van leverancier tot klant”

ComIB/92, nr. 53/132 : definitie van “restaurant” :

“Elke inrichting waar maaltijden worden bereid en verkocht om in die inrichting te worden verbruikt”

Niet aftrekbare restaurantkosten

Géén uitzondering (meer) voor (**B.S., 24 mei 2004**):

- In het buitenland gedane restaurantkosten
- Restaurantkosten begrepen in kosten van seminaries etc

Niet aftrekbare restaurantkosten

Casus

Dealer van een automerk heeft business seats in het stadion van een voetbalclub in eerste klasse, waar maaltijden en dranken geserveerd worden tijdens de wedstrijd.

Dealer trekt deze kosten voor 69% af als restaurantkosten.

Fiscus stelt dat het niet gaat om restaurantkosten maar om receptiekosten, die slechts voor 50% aftrekbaar zijn.

Niet aftrekbare restaurantkosten

Casus (vervolg)

Brussel, 26 december 2016 : stelt de fiscus in het gelijk

- Een “klassiek” restaurant is een **publiek toegankelijke** gelegenheid;
- Restaurant van het voetbalstadion is weliswaar tijdens de week publiek toegankelijk, maar op de dag van de wedstrijd gesloten daar de opgediende maaltijden op die dag kunnen enkel worden verbruikt door mensen die toegangskaart voor de wedstrijd hebben; ;
- Tijdens de wedstrijd is de voetballoge dus eerder een lokaal die door de sportclub ter beschikking worden gesteld van vennootschappen voor ontvangst van hun zakenrelaties, en dus zijn de kosten receptiekosten

Niet-aftrekbare restaurantkosten

Cassatie, 22 februari 2019 : stelt de fiscus in het ongelijk

- Een restaurant is een (publiek toegankelijke) horecagelegenheid waar bereide gerechten worden geserveerd;
- Het feit dat deze gelegenheid **tijdelijk** gereserveerd is doet hieraan geen afbreuk;
- Kosten van maaltijden tijdens de wedstrijd zijn dus voor **69%** aftrekbaar

Niet aftrekbare restaurantkosten

Art. 53/1 WIB 92

In afwijking van artikel 53 worden kosten of toekenningen als vermeld in artikel 53, 7° tot 9°, die aan derden worden doorgerekend, mits deze kosten of toekenningen **uitdrukkelijk en afzonderlijk op factuur** zijn vermeld, als beroepskosten aangemerkt”

⇒ Doorgerekende restaurantkosten zijn 100% fiscaal aftrekbaar

Niet aftrekbare restaurantkosten

Opgelet ! Aftrekbeperking tot 69% is nadat eerst bewezen is dat de restaurantkosten beroepsmatig werden gedaan

- Zie Rb. Brussel, 1 september 2006 : uittreksels kredietkaarten alleen bewijzen daarom nog niet beroepsmatig karakter van de kosten..
- Dus best bijhouden :
 - met wie je bent gaan eten (selfie-stick),
 - wanneer je bent gaan eten (weekends, verjaardagen, feestdagen,...)
 - waar je bent gaan eten (?)

Niet aftrekbare restaurantkosten

Casus

Verzekeringsmakelaar bracht voor 1989 en 1990 voor 170.000 BEF restaurantkosten in, allen gerechtvaardigd door BTW-ontvangstbewijs. Fiscus verwerpt de helft wegens niet-beroepsmatig karakter.

Hof van Beroep Brussel, 27 mei 2010 : stelt fiscus in het gelijk :

- Tal van restaurantnota's vermelden kindermenu's
- Deel van de maaltijden werden genuttigd op aanzienlijke afstand van de plaats waar de makelaar zijn kantoor heeft

Niet aftrekbare restaurantkosten

Vallen buiten de regeling van restaurantkosten :

- Bedrijfsrestaurant (sociaal voordeel – zie verder)
- Maaltijdcheques (vrijgesteld inkomen – zie verder)
- *Forfaitaire* dagvergoedingen voor maaltijden en andere kleine kosten mbt buitenlandse zakenreizen, inzoverre deze niet meer bedragen dan terugbetalingen aan leidinggevende ambtenaren van het Hoofdbestuur van FOD Buitenlandse Zaken (vergoedingen worden jaarlijks gepubliceerd) (**Parl. Vr. nr. 819 van 6 juni 2005, Pieters, Vr. & Antw., Kamer, 2005-2006, p. 116, blz. 22476 – 22477**)

Kosten voor niet-specifieke beroepskledij

Rubriek 1209

Kosten voor niet-specifieke beroepskledij

Inzake aftrek van kledijkosten in de vennootschapsbelasting, dienen 3 situaties onderscheiden te worden :

1. Specifieke beroepskledij : geen voordeel van alle aard, aftrekbaar voor de vennootschap;
2. Niet-specifieke beroepskledij die privé gedragen wordt : voordeel van alle aard, aftrekbaar mits vermelding op fiche (of aangifte door/tijdige bekendmaking van de genieter);
3. Niet-specifieke beroepskledij die niet privé gedragen wordt (achterlaten op het werk) : geen voordeel van alle aard, niet aftrekbaar

⇒ Enkel geval 3 is een Verworpen Uitgave

Kosten voor niet-specifieke beroepskledij

Art. 53, 7° WIB 92 : Kosten voor « niet-specifieke beroepskledij » zijn niet aftrekbaar

Zijn (aftrekbare) kosten van specifieke beroepskledij :

- Werkkledij opgelegd door CAO of reglementering op arbeidsbescherming
- Kledij aangepast aan en verplicht/noodzakelijk/gebruikelijk voor beroepsactiviteit (toga's advocaten, operatiekledij chirurgen, ..)

ComIB/92, nr. 53/114 : Bedrijfsleiders, bestuurders, kaderleden, beoefenaars van vrije beroepen etc kunnen hun kosten voor stadskledij (pak, hemd, das, kousen, schoenen, etc) niet aftrekken als beroepskosten.

Voorafgaande Beslissing nr. 800.199 van 26 augustus 2008 :

- Uniformen buschauffeurs De Lijn is specifieke beroepskledij

Kosten voor niet-specifieke beroepskledij

Casus

Kledingketen stelt aan winkelpersoneel kledij van eigen merk ter beschikking. Kledij bevat speciaal label en is niet voor verkoop bestemd. Kledij verlaat nooit de winkel : personeel komt aan en vertrekt in eigen kledij. Aan het einde van het seizoen of bij uitdiensttreding kan de kledij aan marktconforme restwaarde worden gekocht.

Voorafgaande Beslissing nr. 2013/434 van 26 november 2013

- Uit bovenstaande blijkt dat er géén voordeel van alle aard is voor personeelsleden
- De kosten zijn niet aftrekbaar overeenkomstig art. 53, 7° WIB 92.

Kosten voor niet-specifieke beroepskledij

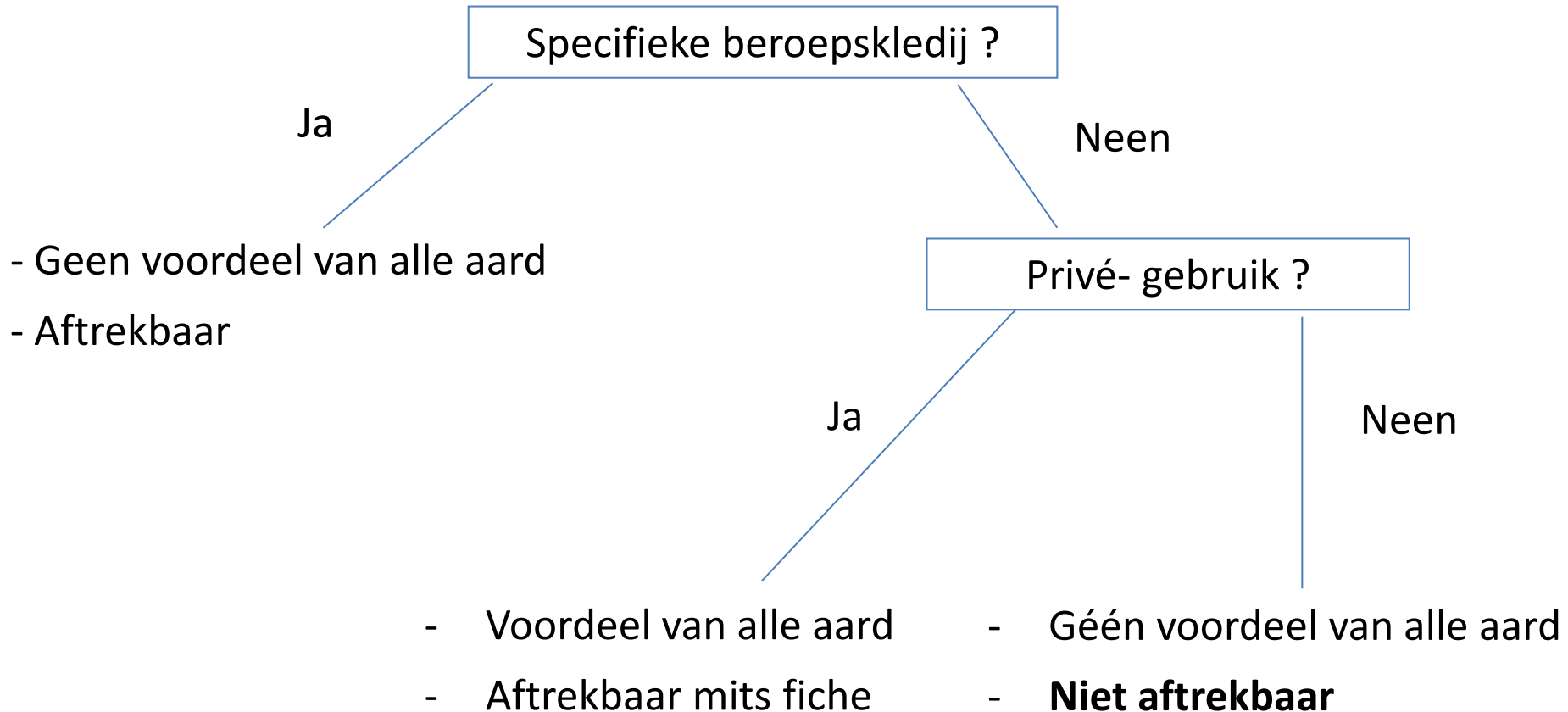
Circ. nr. Ci.D.19/402.192 van 7 september 1990

De bepalingen van art. 53, 7° WIB 92 zijn niet van toepassing op de kosten van niet-specifieke beroepskledij wanneer die kosten bij de verkrijger als voordeel van alle aard belastbaar zijn.

Parl Vr nr. 102 van 29 april 2008 :

- In principe : kwalificatie als voordeel van alle aard, waarvoor fiches moeten worden opgemaakt;
- Zoniet : bijzondere aanslag geheime commissielonen;
- **Vennootschap heeft niet de keuze tussen voordeel van alle aard en verworpen uitgave.**

Kosten voor niet-specifieke beroepskledij



Kosten voor niet-specifieke beroepskledij

Art. 53/1 WIB 92

In afwijking van artikel 53 worden kosten of toekenningen als vermeld in artikel 53, 7° tot 9°, die aan derden worden doorgerekend, mits deze kosten of toekenningen **uitdrukkelijk en afzonderlijk op factuur** zijn vermeld, als beroepskosten aangemerkt”

⇒ Doorgerekende kledijkosten zijn 100% fiscaal aftrekbaar

Overdreven interessen

Rubriek 1210

Overdreven interesten

Artikelen 52, 55 en 56 WIB 92 :

- 1) Interest is in se een fiscaal aftrekbare kost (**art. 52 WIB 92**)
- 2) Interesten betaald aan schuldeisers zijn fiscaal slechts aftrekbaar in de mate dat ze niet hoger zijn dan de “**marktrente**” (**art. 55 WIB 92**)
- 3) Interesten betaald aan financiële instellingen worden nooit beperkt door artikel 55 (en dus geacht de marktrente te vormen) (**art. 56,\$2 WIB 92**).

Interesten mbt een gedeelte van bepaalde leningen

Rubriek 1211

Interesten mbt een gedeelte van bepaalde leningen

Artikel 198, §1, 11° WIB 92 : “Onderkapitalisatie”

Interesten betaald aan werkelijke verkrijgers die niet onderworpen aan een inkomstenbelasting of, voor die inkomsten, aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling dan het gemeen recht van België

zijn niet aftrekbaar, indien en in de mate dat, het totale bedrag van de leningen hoger is dan vijf maal de som van de belastbare reserves (begin belastbaar tijdperk) en het gestorte kapitaal (einde belastbaar tijdperk).

Speelt wanneer grens op eender welk moment overschreden is.

Interesten mbt een gedeelte van bepaalde leningen

Art 198, vierde lid WIB 92 : Wanneer lening gewaarborgd door een derde of waarvoor een derde de nodige middelen heeft verschaft en geheel of gedeeltelijk de risico's mbt deze leningen draagt, wordt deze derde geacht de werkelijke verkrijger van de interesten te zijn, indien hoofddoel belastingontwijking is

Art 198, vijfde lid WIB 92 : aftrekbeperking is niet van toepassing op vennootschappen voor roerende leasing, factoring of onroerende leasing

Interesten mbt een gedeelte van bepaalde leningen

Voorbeeld

Belgische vennootschap heeft een gestort kapitaal (einde van het boekjaar) van 100.000 EUR en 500.000 belaste reserves (begin boekjaar).

⇒ Het maximale bedrag aan geïmputeerde leningen met aftrekbare (marktconforme) interesten is $5 \times (100.000 + 500.000) = 3.000.000$ EUR

Niet-aftrekbaar financieringskostensurplus

Rubriek 1262

Financieringskostensurplus

Artikel 198/1 WIB 92

De netto-interestkost (zijnde het positieve verschil tussen de betaalde en de ontvangen interest) is niet-aftrekbaar in de mate dat zij het hoogste van de volgende twee bedragen overschrijdt :

- 3 mio EUR;
- 30% van “fiscale EBITDA”

⇒ ongeacht de hoogte van de fiscale EBITDA, is de betaalde interest aftrekbaar als de netto-interestkost lager is dan 3 mio EUR

⇒ “onverminderd de artikelen 54 en 55 WIB 92” : dus niet betaald aan laagbelaste niet-inwoners en marktconforme rentevoet

Financieringskostensurplus

Definitie EBITDA

Resultaat van het belastbare tijdperk (“eerste bewerking”),

- + fiscaal aftrekbare afschrijvingen en waardeverminderingen;
- + het (aftrekbaar gedeelte van het) financieringskostensurplus
- de als DBI aftrekbare bedragen;
- de als octrooi of innovatie-inkomsten aftrekbare bedrag;
- het bij dubbelbelastingverdrag vrijgestelde bedrag;
- de aftrekbare groepsbijdrage

Filosofie : interestaftrek koppelen aan de belastbare inkomsten die gegenereerd worden door de operationele activiteiten

Financieringskostensurplus

Is er een financieringskostensurplus
(betaalde interest > ontvangen interest)?

Neen

Betaalde interest aftrekbaar
(indien marktconform)

Ja

Surplus > 3 mio EUR ?

Ja

Neen

- 1) Bereken 30% EBITDA
- 2) Betaalde interest niet aftrekbaar tbv
overschrijding hoogste v/d 2 grenzen
(zelfs indien marktconform)

Betaalde interest aftrekbaar
(indien marktconform)

Financieringskostensurplus

Artikel 194 sexies WIB 92

- Een eventueel niet-aftrekbaar gedeelte, is overdraagbaar naar de volgende jaren (art. 194 sexies, lid 3 WIB 92) – aanpassing in meer begintoestand belastbare reserves (**art. 206/1, lid 2, 1°, j) WIB 92**) (**opgave 275SE**)
- Maximaal vrijstelbaar bedrag : positief verschil tussen hoogste grensbedrag en het financieringskostensurplus

	Jaar 1	Jaar 2
Hoogste grensbedrag	100	100
Financieringskostensurplus	115	90
Niet-aftrekbaar financieringskostensurplus (V.U.)	15	0
Aanpassing in meer begintoestand	-	10
Overdracht naar volgend belastbaar tijdperk	15	5



Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap deel uitmaakt van een groep van vennootschappen (cfr. **art. 2, §1, 5°/1 WIB 92**):

1) kan een deel van het grensbedrag worden overgedragen

⇒ een interestaftrekovereenkomst af te sluiten (**art. 198/1, §4 WIB 92**)

⇒ een vergoeding kan worden voorzien, gelijk aan de belastingbesparing (**art. 198/1, §4, lid 5 WIB 92**)

⇒ deze vergoeding is :

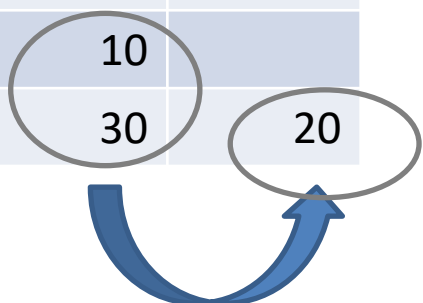
⇒ niet aftrekbaar bij betalende vennootschap (**art. 198, §1, 15° WIB 92**).
Verworpen Uitgave;

⇒ niet belastbaar bij de ontvanger (**art. 194septies, 2° streepje WIB 92**).
Aanpassing in meer van de begintoestand van de reserves (**art. 74, lid 2, 1°, j) KB/WIB 92**)

Financieringskostensurplus

Voorbeeld 1

	A	B	Totaal	Netto
Financieringskostensurplus	50	130	180	
Hoogste grensbedrag	80	120	200	
Niet-aftrekbaar surplus (V.U.)	0	10	10	
Niet-benutte capaciteit	30	0	30	20



Vennootschap A

- Géén niet-aftrekbaar financieringskostensurplus
- Onbenutte aftrekcapaciteit van 30

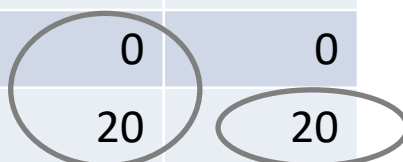
Vennootschap B

- niet-aftrekbaar financieringskostensurplus van 10 (maar overdraagbaar)

Financieringskostensurplus

Voorbeeld 1 (vervolg) : Vennootschap A draagt 10 grensbedrag over aan B

	A	B	Totaal	Netto
Financieringskostensurplus	50	130	180	
Hoogste grensbedrag	70	130	200	
Niet-aftrekbaar surplus (V.U.)	0	0	0	0
Niet-benutte capaciteit	20	0	20	20

A blue curved arrow points from the '20' in the 'Totaal' column of the 'Niet-benutte capaciteit' row to the '20' in the 'Netto' column of the same row. Both cells are circled in grey.

Vennootschap A

- Géén niet-aftrekbaar financieringskostensurplus
- Onbenutte aftrekcapaciteit van 20

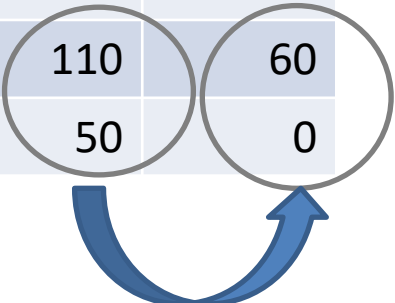
Vennootschap B

- Géén niet-aftrekbaar financieringskostensurplus

Financieringskostensurplus

Voorbeeld 2

	A	B	Totaal	Netto
Financieringskostensurplus	50	130	180	
Hoogste grensbedrag	100	20	120	
Niet-aftrekbaar surplus (V.U.)	0	110	110	60
Niet-benutte capaciteit	50	0	50	0



A diagram consisting of two overlapping circles. The left circle is centered on the 'Totaal' column, specifically around the value 110 in the 'Niet-aftrekbaar surplus' row and the value 50 in the 'Niet-benutte capaciteit' row. The right circle is centered on the 'Netto' column, specifically around the value 60 in the 'Niet-aftrekbaar surplus' row and the value 0 in the 'Niet-benutte capaciteit' row. A thick blue curved arrow points from the bottom of the left circle to the bottom of the right circle, indicating a transfer of 50 units from the total surplus to the net surplus.

Vennootschap A

- Géén niet-aftrekbaar financieringskostensurplus
- Onbenutte aftrekcapaciteit van 50

Vennootschap B

- niet-aftrekbaar financieringskostensurplus van 110 (maar overdraagbaar)

Financieringskostensurplus

Voorbeeld 2 (vervolg)

Hypothese 1 : overdacht van 50	A	B	Totaal	Netto
Financieringskostensurplus	50	130	180	
Grensbedrag	50	70	120	
Niet-aftrekbaar surplus (V.U.)	0	60	60	60
Niet-benutte capaciteit	0	0	0	

Hypothese 2 : overdacht van 70	A	B	Totaal	Netto
Financieringskostensurplus	50	130	180	
Grensbedrag	30	90	120	
Niet-aftrekbaar surplus (V.U.)	20	40	60	60
Niet-benutte capaciteit	0	0	0	

- ⇒ **Welke overdracht is het meest voordelig ?**
- ⇒ **Afhankelijk van de fiscale aftrekken van A en B (bv. giften, aftrek risicokapitaal)**

Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap deel uitmaakt van een groep van vennootschappen :

2) Berekening geconsolideerde EBITDA

- ⇒ de betaalde intragroepskosten (interessen, management fees, ...) worden terug gevoegd bij EBITDA, de ontvangen intragroepsopbrengsten ervan afgetrokken (**art. 73^{4/11} KB/WIB 92**);
- ⇒ Ontvangen en betaalde intragroepsinterest worden niet in aanmerking genomen bij vaststelling van het financieringskostensurplus;
- ⇒ kan (collectief) aan verzaakt worden middels overeenkomst (art. 73^{4/11}, §3 KB/WIB 92). Bv. wanneer de te verwachten geconsolideerde EBITDA < 10 mio EUR (gelet op grensbedrag van 3 mio EUR biedt berekening geconsolideerde EBITDA immers geen extra voordeel). EBITDA is dan = 0.

Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap het hele belastbare tijdperk deel uitmaakt van een groep van vennootschappen :

3) wordt het grensbedrag van 3 mio EUR evenredig verdeeld (**art. 198/1, §3, lid 3, eerste streepje WIB 92 en art. 73^{4/12} KB/WIB 92**) :

- ⇒ Methode 1 : verdeling 3 mio EUR op basis van de tekorten (“vraag”) : 4 stappen
- ⇒ Methode 2 : verzaking aan berekening geconsolideerde EBITDA (EBITDA = 0).
Verdeelsleutel is dan het financieringskostensurplus
- ⇒ Methode 3 : gelijke verdeling over de groepsvennootschappen. Regel van 3

Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap het hele belastbare tijdperk deel uitmaakt van een groep van vennootschappen :

- 3) wordt het grensbedrag van 3 mio EUR evenredig verdeeld (**art. 198/1, §3, lid 3, eerste streepje WIB 92 en art. 73^{4/12} KB/WIB 92**)

Voorbeeld

	A	B	Totaal
EBITDA (na ev. correctie intragroepskosten en opbrengsten)	8.500.000	1.000.000	9.500.000
30% (ev. gecorrigeerde) EBITDA	2.550.000	300.000	2.850.000
Financieringskostensurplus	<u>2.300.000</u>	<u>750.000</u>	<u>3.050.000</u>
Verschil	-250.000	+450.000	200.000

- ⇒ **50.000 EUR niet-aftrekbaar financieringskostensurplus (3.050.000 – 3.000.000);**
⇒ **150.000 EUR capaciteit nog te verdelen (3.000.000 – 2.850.000)**

Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap deel uitmaakt van een groep van vennootschappen :

Voorbeeld : Methode 1

Stap 1 : Vermindering bedrag van 3 mio EUR met 30% geconsolideerde groeps-EBITDA :

$$3.000.000 - 30\% (8,5 + 1) \text{ mio EUR} = 150.000 \text{ EUR}$$

⇒ dus als groeps-EBITDA 10 mio EUR of meer is => nog te verdelen bedrag = 0 en dus volgende stappen hebben geen nut (geen voordeel immers uit het minimum van 3 mio EUR);

⇒ enkel grens van 30% EBITDA speelt dan

Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap deel uitmaakt van een groep van vennootschappen :

Voorbeeld : Methode 1 (vervolg)

Stap 2 : Vaststelling van de “vraag naar aftrek” :

Vennootschap A : $2.300.000 - 2.550.000 = -250.000$ EUR => géén vraag

Vennootschap B : $750.000 - 300.000 = 450.000$ EUR => wél vraag

Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap deel uitmaakt van een groep van vennootschappen :

Voorbeeld : Methode 1 (vervolg)

Stap 3 : Verdeling van het grensbedrag van 150.000 EUR in verhouding tot de vraag bij A en B:

Vennootschap A : heeft geen vraag

Vennootschap B : vraag van 450.000 EUR

⇒ Vennootschap B krijgt de volledige 150.000 EUR toegewezen

Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap het hele belastbare tijdperk deel uitmaakt van een groep van vennootschappen :

Voorbeeld (vervolg) : situatie na verdeling grensbedrag van 3.000.000

	A	B	Totaal
EBITDA (na ev. correctie intragroepskosten en opbrengsten)	8.500.000	1.000.000	9.500.000
30% (ev. gecorrigeerde) EBITDA	2.550.000	300.000	2.850.000
Toewijzing gedeelte van 3 mio EUR	<u>0</u>	<u>150.000</u>	150.000
Totale aftrekcapaciteit	2.550.000	450.000	3.000.000
Financieringskostensurplus	<u>2.300.000</u>	<u>750.000</u>	<u>3.050.000</u>
Verschil (V.U.)	- 250.000	+ 300.000	+ 50.000

Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap deel uitmaakt van een groep van vennootschappen :

Voorbeeld (vervolg)

Stap 4 : Berekening grensbedrag :

Vennootschap A : heeft recht op aftrek van 2.550.000 EUR en kan dus haar volledig surplus van 2.300.000 EUR aftrekken (zelfs “overschot” van 250.000 EUR)

Vennootschap B : grensbedrag van $(300.000 + 150.000) = 450.000$ EUR, en financieringskostensurplus van 750.000 EUR => 300.000 EUR Verworpen Uitgaven

Opmerking : vennootschap A kan wel nog haar overschot van grensbedrag (250.000 EUR) aan vennootschap B overdragen : dan moet B slechts $(300.000 - 250.000) = 50.000$ EUR opnemen in Verworpen Uitgaven.

Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap deel uitmaakt van een groep van vennootschappen :

Voorbeeld (vervolg) : Methode 2

Collectieve verzaking aan berekening EBITDA

- EBITDA is dan gelijk aan nul;
- Verdeelsleutel is dan het financieringskostensurplus :

Vennootschap A : $3.000.000 \times (2.300.000/3.050.000) = 2.262.295$ EUR

Vennootschap B : $3.000.000 \times (750.000/3.050.000) = 737.705$ EUR

Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap het hele belastbare tijdperk deel uitmaakt van een groep van vennootschappen :

Voorbeeld : Methode 2 : verzaking berekening EBITDA (EBITDA = 0). Formulier 275 CRC door één van de leden

	A	B	Totaal
EBITDA (na ev. correctie intragroepskosten en opbrengsten)	0	0	0
30% (ev. gecorrigeerde) EBITDA	0	0	0
Toewijzing gedeelte van 3 mio EUR	<u>2.262.295</u>	<u>737.705</u>	3.000.000
Totale aftrekkcapaciteit	2.262.295	737.705	3.000.000
Financieringskostensurplus	<u>2.300.000</u>	<u>750.000</u>	<u>3.050.000</u>
Verschil (V.U.)	+ 37.705	+ 12.295	+ 50.000

Financieringskostensurplus

Federale Overheidsdienst
FINANCIEN

Algemene Administratie van de
Fiscaliteit

Overeenkomst van collectieve verzaking aan de berekening van de EBITDA

(zoals bedoeld in de artikelen 73^{4/11}, § 3 en 73^{4/12}, § 2, van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (KB/WIB 92))

De overeenkomst moet door ten minste één van de overeenkomstsluitende partijen bij de aangifte in de vennootschapsbelasting of in de belasting van niet-inwoners/vennootschappen worden gevoegd voor het aanslagjaar of de aanslagjaren waarop deze overeenkomst uitwerking heeft.

De overeenkomstsluitende partijen die hierna worden geïdentificeerd, zijn binnenlandse vennootschappen en/of Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen die, tijdens alle belastbare tijdperken die verbonden zijn met de aanslagjaren waarop deze overeenkomst uitwerking heeft, deel uitmaken van dezelfde groep van vennootschappen en die niet zijn uitgesloten van de toepassing van artikel 198/1, WIB 92.

In deze overeenkomst komen de partijen overeen om collectief te verzaken aan de berekening van de EBITDA. De verzaking aan de berekening van de EBITDA kan enkel gebeuren wanneer alle binnenlandse vennootschappen of Belgische inrichtingen van buitenlandse vennootschappen die deel uitmaken van die groep hiermee hebben ingestemd. De EBITDA van alle overeenkomstsluitende partijen wordt in dat geval geacht nul te bedragen.

Partijen (*)	Benaming	Ondernemingsnummer	Adres
1			
2			
3			
4			
5			
6			
7			

Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap deel uitmaakt van een groep van vennootschappen :

Voorbeeld (vervolg) : Methode 3

Gelijke verdeling over de groepsvennootschappen

- Elke groepsvennootschap krijgt dan : $3.000.000 / \text{aantal groepsvennootschappen}$

Vennootschap A : $3.000.000 \text{ EUR} / 2 = 1.500.000 \text{ EUR}$

Vennootschap B : $3.000.000 \text{ EUR} / 2 = 1.500.000 \text{ EUR}$

Financieringskostensurplus

Art. 198/1, §2, lid 3 en §3, lid 3 WIB 92 : indien vennootschap het hele belastbare tijdperk deel uitmaakt van een groep van vennootschappen :

Voorbeeld : Methode 3 : gelijke verdeling van het grensbedrag

	A	B	Totaal
EBITDA (na ev. correctie intragroepskosten en opbrengsten)	0	0	0
30% (ev. gecorrigeerde) EBITDA	0	0	0
Toewijzing gedeelte van 3 mio EUR	<u>1.500.000</u>	<u>1.500.000</u>	3.000.000
Totale aftrekkcapaciteit	1.500.000	1.500.000	1.500.000
Financieringskostensurplus	<u>2.300.000</u>	<u>750.000</u>	<u>3.050.000</u>
Verschil (V.U.)	+ 800.000	- 750.000	+ 50.000

Financieringskostensurplus

Totale financieringskostensurplus > 3 mio EUR

Neen

- ⇒ Berekening geconsolideerde EBITDA zinloos
- ⇒ Grensbedrag van 3 mio te verdelen over groepsvennootschappen

Ja

Geconsolideerde EBITDA > 10 mio ?

Neen

Ja

- ⇒ Nagaan of grens van 30% EBITDA interessanter is

Financieringskostensurplus

CBN-advies 2020/06 – Financieringskostensurplus

1. Overdracht van het niet-aftrekbaar financieringskostensurplus

- art. 194sexies WIB 92 : **ongelimiteerde overdracht** van het niet-aftrekbaar financieringskostensurplus naar een volgend jaar
- Dit niet-aftrekbaar gedeelte is een **actieve belastinglatentie**, die **niet** mag worden opgenomen op het actief van de balans van de Belgische **statutaire** jaarrekening
- Vennootschappen die een **geconsolideerde** jaarrekening opmaken, mogen actieve belastinglatenties aan de actiefzijde van de balans boeken (art. 3:119 KB/WVV; zie ook CBN-advies C105/1 “Uitgestelde belastingvoordelen wegens overdraagbare verliezen”) van 1 mei 2000

Financieringskostensurplus

CBN-advies 2020/06 – Financieringskostensurplus

2. Interestaftrekovereenkomst

- Overdracht van het niet-benutte deel van de aftrekcapaciteit wordt enkel verwerkt in de aangifte en niet in de boekhouding
- Partijen *kunnen* een vergoeding voorzien
- Indien een vergoeding wordt voorzien : onderscheid maken naargelang de interestaftrekovereenkomst voor of na afsluitdatum van het boekjaar wordt gesloten
- Indien gesloten voor afsluitdatum boekjaar : er wordt rekening mee gehouden bij de bepaling van de geraamde belastingen
- Indien gesloten na afsluitdatum boekjaar : er wordt géén rekening mee gehouden bij de bepaling van de geraamde belastingen. Twee mogelijke boekingswijzen (zie voorbeeld)

Financieringskostensurplus

CBN-advies 2020/06 – Financieringskostensurplus

2. Interestaftrekovereenkomst

- In hoofde van de ontvangende vennootschap : rekening 769 Andere niet-recurrente financiële opbrengsten: overdracht van het financieringskostensurplus

Financieringskostensurplus

CBN-advies 2020/06 – Financieringskostensurplus

Voorbeeld

Vóór de afsluiting van boekjaar eindigend 31/12/N stelt vennootschap X vast dat zij beschikt over een niet-aftrekbaar financieringskostensurplus terwijl verbonden vennootschap Y over een niet-benutte aftrekcapaciteit beschikt. De fiscale EBITDA van vennootschap X bedraagt 30 mio EUR en haar netto-interestkosten 20 mio EUR.

- ⇒ het grensbedrag van vennootschap X bedraagt 9 mio EUR
- ⇒ het niet-aftrekbaar financieringskostensurplus van vennootschap X bedraagt 11 mio EUR.

Financieringskostensurplus

CBN-advies 2020/06 – Financieringskostensurplus

Voorbeeld

Bij vennootschap Y bedraagt de fiscale EBITDA 100 mio EUR en de netto-interestkosten 10 mio EUR.

Vóór de afsluitdatum van het boekjaar sluiten beide vennootschappen een interestaftrekovereenkomst waarbij vennootschap Y een bedrag van 11 mio EUR “overdraagt” aan vennootschap X.

In de loop van het boekjaar dat afsluit op 31/12/N behaalde vennootschap X een fiscaal resultaat van 34 mio EUR (zijnde $45.000.000 - 11.000.000$ overdracht).

Financieringskostensurplus

CBN-advies 2020/06 – Financieringskostensurplus

Hypothese 1: overeenkomst gesloten in boekjaar N

1. In hoofde van vennootschap X (betaler van de vergoeding)

Bij de eindejaarsverrichtingen op 31/12/N en het sluiten van de interestaftrekovereenkomst

6702	Geraamde belastingen	8.500.000	
	aan 4500	Belgische winstbelastingen	8.500.000
668	Andere niet-recurrente financiële kosten	2.750.000	
	aan 489	Diverse schulden	2.750.000

Financieringskostensurplus

CBN-advies 2020/06 – Financieringskostensurplus

Hypothese 1: overeenkomst gesloten in boekjaar N (vervolg)

2. In hoofde van vennootschap Y (ontvanger van de vergoeding)

Bij het sluiten van de interestaftrekovereenkomst

2801	Vordering op rekening	2.750.000
aan	769 Andere niet-recurrente financiële opbrengsten	2.750.000

Financieringskostensurplus

CBN-advies 2020/06 – Financieringskostensurplus

Hypothese 2 : overeenkomst gesloten in boekjaar N+1

Aangezien de overeenkomst gesloten werd in boekjaar N+1, heeft de vennootschap bij de raming van haar fiscale lasten geen rekening kunnen houden met de overdracht van de niet-benutte aftrekcapaciteit van vennootschap Y.

Het fiscale resultaat van vennootschap X bedraagt bij afsluiting van het boekjaar op 31/12/N 45 mio EUR.

Financieringskostensurplus

Hypothese 2 : overeenkomst gesloten in boekjaar N+1

1. In hoofde van vennootschap X (betaler van de vergoeding)

1.1. Eerste methode

Bij de eindejaarsverrichtingen op 31/12/N

6702	Geraamde belastingen	11.250.000	
	aan 4500	Belgische winstbelastingen	11.250.000

Bij het sluiten van de interestaftrekovereenkomst (boekjaar N + 1)

4500	Belgische winstbelastingen	2.750.000	
	aan 489	Diverse schulden	2.750.000

Financieringskostensurplus

Hypothese 2 : overeenkomst gesloten in boekjaar N+1

1. In hoofde van vennootschap X (betaler van de vergoeding)

1.2. Tweede methode

Bij de eindejaarsverrichtingen op 31/12/N

6702	Geraamde belastingen	11.250.000	
	aan 4500 Belgische winstbelastingen		11.250.000

Financieringskostensurplus

Hypothese 2 : overeenkomst gesloten in boekjaar N+1

1. In hoofde van vennootschap X (betaler van de vergoeding)

1.2. Tweede methode

Bij het sluiten van de interestaftrekovereenkomst (boekjaar N + 1)

4500 Belgische winstbelastingen	2.750.000	
aan	769 Andere niet-recurrente financiële opbrengsten	
	2.750.000	

668 Andere niet-recurrent financiële kosten	2.750.000	
aan	489 Diverse schulden	2.750.000

Financieringskostensurplus

Hypothese 2 : overeenkomst gesloten in boekjaar N+1

2. In hoofde van vennootschap Y (ontvanger van de vergoeding)

Bij de eindejaarsverrichtingen op 31/12/N

Geen boeking

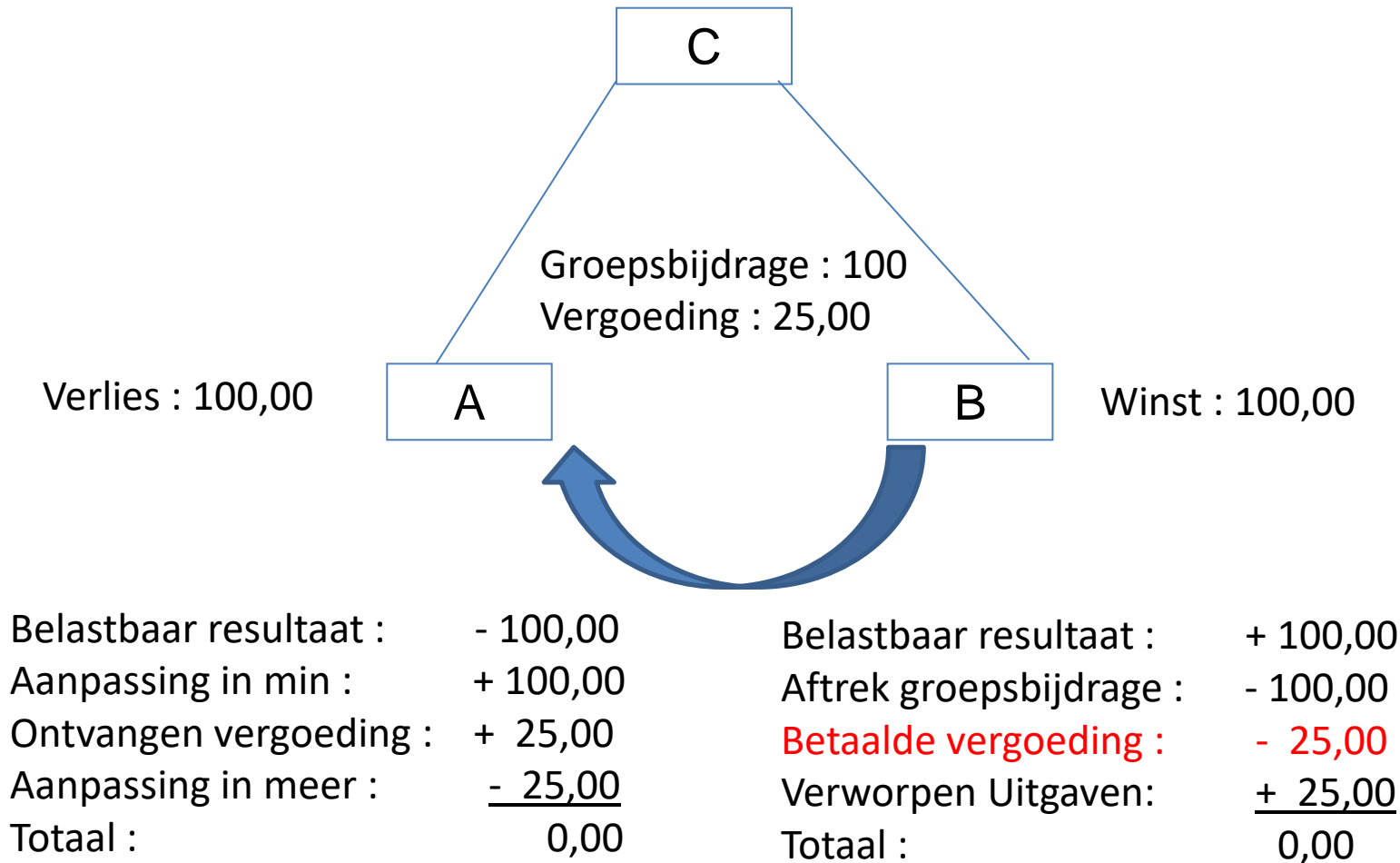
Bij het sluiten van de interestaftrekovereenkomst (boekjaar N + 1)

2810 Vorderingen op rekening	2.750.000	
aan	769 Andere niet-recurrente financiële opbrengsten	2.750.000

Vergoedingen betaald in uitvoering van een groepsbijdrage-overeenkomst

Rubriek 1264

Vergoedingen betaald in uitvoering van een groepsbijdrage-overeenkomst



Vergoedingen betaald in uitvoering van een groepsbijdrage-overeenkomst

Vermogensneutraliteit : vergoeding voor de groepsbijdrage: art. 205/5, §3 WIB

- In de groepsbijdrage-overeenkomst verbindt de belastingplichtige zich ertoe aan deze binnenlandse vennootschap of -Belgische inrichting een **vergoeding** te betalen die gelijk is aan de vennootschapsbelasting of belasting van de niet-inwoners die verschuldigd zou zijn indien het in de overeenkomst opgenomen bedrag van de groepsbijdrage niet in mindering was gebracht van de winst van het belastbaar tijdperk
- ⇒ **Vergoeding is dus de belastingbesparing** : 25% of 20% van het bedrag van de groepsbijdrage
- ⇒ **Moet wél daadwerkelijk betaald worden**, en in de boekhouding verwerkt

Vergoedingen betaald in uitvoering van een groepsbijdrage-overeenkomst

Boekhoudkundige verwerking : CBN-advies nr. 2019/06 van 5 juni 2019

Bij het sluiten van de groepsbijdrage-overeenkomst

4500	Belgische winstbelastingen	XXX	
	aan	489 Diverse schulden	XXX

⇒ Vergoeding wordt niet geboekt als een kost !

Disconto

Rubriek 1243

Disconto

Voorbeeld

Activa worden verworven voor 10.000 EUR en de prijs moet pas op termijn worden betaald zonder interest.

1. “Gewone” boekhoudregels :

Boeking van de activa aan 10.000 EUR op actief;

Boeking van een schuld van 10.000 EUR op passief.

=> Géén kost in de resultatenrekening

Disconto

Voorbeeld (“vervolg”)

2. Boeking van renteloze lening op méér dan één jaar bij overdracht van een vast actief (artt. 3:45 juncto 3:55 KB/WVV):

Boeking van de activa op actief aan $10.000 - 1.000 \text{ disconto (bv.)} = 9.000 \text{ EUR}$;

Boeking van het disconto van 1.000 op actief als Over te dragen kosten (rek. 490);

Boeking van de schuld van 10.000 EUR op passief

Volgende jaren : opname disconto pro rata temporis op 65-rekening over looptijd

Zie **CBN-advies nr. 2021/04 van 10 februari 2021**

Disconto

Fiscale gevolgen van de boeking van een disconto

- Disconto zelf wordt afgetrokken van het boekresultaat pro rata temporis via de over te dragen kosten : in principe een fiscaal aftrekbare kost
- Gaat het over afschrijfbaar activa, dan wordt de aftrek van het disconto de facto gecompenseerd door lagere afschrijvingslasten op het actief (afschrijvingsbasis is 9.000 EUR ipv 10.000 EUR)
- Gaat het over niet-afschrijfbaar activa, dan wordt de aftrek van het disconto nergens gecompenseerd en is er dus een fiscaal voordeel tov de situatie waarbij er geen disconto geboekt wordt

Disconto

Artikel 198, §1, 8° WIB 92 : wordt niet als beroepskosten aangemerkt,

- het in kosten opgenomen deel van een op niet-afschrijfbaar immateriële, materiële of financiële vaste activa geboekt disconto, voor zover de aankoopprijs lager is dan de werkelijke waarde verhoogd met het disconto

Zie Circulaire 2019/C/99 van 30 september 2019

Abnormale of goedgunstige voordelen

Rubriek 1212

Abnormale of goedgunstige voordelen

Artikel 26, eerste lid WIB 92 :

- “abnormale of goedgunstige voordelen”
- worden bij belastbaar inkomen **toekenner** gevoegd (als V.U.), **tenzij**
- ze in aanmerking genomen bij belastbaar inkomen ontvanger

⇒ bevat dus bepaling tegen (economische) dubbele belasting

Artikel 26, tweede lid WIB 92 :

Abnormaal voordeel wordt **steeds** gevoegd bij winst toekenner als toekenning aan :

- Verbonden buitenlandse genieter
- Laagbelaste buitenlandse genieter
- Buitenlandse genieter die belangen gemeen heeft met vorige 2 cat.

Abnormale of goedgunstige voordelen

ComIB/92, nr. 26/16 : Begripsomschrijving

Voordeel : “Een verrijking van de genierter zonder gelijkwaardige tegenprestatie voor de verstrekker”

Abnormaal : “Indruisend tegen de gewone gang van zaken of hetgeen gebruikelijk is”

Goedgunstig : “Verleend zonder dat zij de uitvoering van een verbintenis zijn of verleend zonder enige tegenprestatie”

“Algemeen kan worden gesteld dat de verkrijger van het voordeel zich verrijkt zonder adequate en daadwerkelijke tegenprestatie”.

=> Zou je dit ook doen bij een onverbonden partij ?

Abnormale of goedgunstige voordelen

Hof van Cassatie, 29 april 2005 (“ABM International”)

- om te beoordelen of er een abnormaal of goedgunstig voordeel is, moet **niet** enkel gekeken worden naar hoogte tegenprestatie
 - ook de **omstandigheden** waarin de voordelen zijn verkregen zijn belangrijk :
“niet op grond van economische doelstellingen maar enkel op grond van fiscale oogmerken”
- ⇒ Er kan dus zelfs sprake zijn van abnormale voordelen bij correcte tegenprestaties

Abnormale of goedgunstige voordelen

ENERGIELEVERANCIER ONTKENT BELASTINGONTDUIKING

BBI betwist belastingaangifte Electrabel

SK, 31/7/2015

De Bijzondere Belastinginspectie (BBI) heeft Electrabel een 'bericht van wijziging' gestuurd omdat het stroombedrijf belastingen zou hebben ontkoken.

VAN ONZE REDACTEUR
WIM WINCKELMANS

BRUSSEL | Electrabel wordt ervan verdacht in 2012 winst naar de Franse moederholding GDF Suez, het huidige Engie, te hebben verplaatst door abnormaal hoge prijzen te betalen voor de levering van gas door de Fransen. Daardoor leed Electrabel verlies en moest het geen belastingen betalen aan de Belgische fiscus.

De energieregulator Creg schreef vorig jaar al in een vertrouwelijk rapport dat de energieleverancier belastingen ontweek. Daarop startte de Bijzondere Belastinginspectie (BBI) een onderzoek.

Volgens kamerlid Johan Vande Lanotte (SP.A) en SP.A-voorzitter John Crombez, beiden lid van de

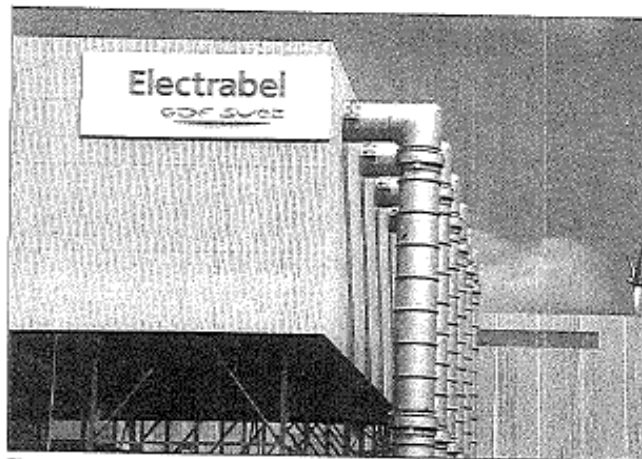
vorige federale regering, was het dossier midden vorig jaar klaar en kwam het erop neer dat Electrabel 400 miljoen euro extra aan belastingen moest betalen.

Stille dood

Maar sedertdien hebben zij niets meer van het dossier vernomen. Dat deed hen vermoeden dat het onder de nieuwe regering een stille dood was gestorven. Ook al omdat er in de overeenkomst tussen minister van Energie Marie-Christine Marghem (MR) en Electrabel (*DS 30 juli*) niet naar wordt verwezen.

In een reactie meldt minister van Financiën Johan Van Overtveldt (N-VA) daarom dat de BBI al een 'bericht van wijziging' heeft gestuurd naar Electrabel. Dat betekent dat de BBI haar onderzoek heeft afgerond en inderdaad tot de vaststelling is gekomen dat er abnormaal hoge prijzen zijn aangerekend. Electrabel moet daarom bijkomende belastingen betalen.

Maar het onderzoek is nog niet helemaal afgerond. 'Het vermelde dossier inzake mogelijke belas-



Electrabel wil graag samenwerken met de BBI. © photo news

tingfraude is nog volop in onderzoek', zegt Van Overtveldt. 'Het is een zeer complex dossier waarin de BBI uitgebreid en diepgaand onderzoekswerk verricht, onder meer inzake de interne verrekenprijzen van het bedrijf'.

Electrabel betwist trouwens de nieuwe aanslag. 'We zijn ook ver-

baasd omdat we niet de kans hebben gekregen uitleg te geven bij het dossier', klinkt het. 'Wij zijn bereid om samen te werken met de BBI, maar wij betwisten elke mogelijke belastingontduiking.'

Begroting

Intussen hebben de kabinetschefs

'Het dossier inzake de mogelijke belastingfraude van Electrabel is zeer complex en nog volop in onderzoek'

JOHAN VAN OVERTVELDT
Minister van Financiën

van de federale regering de regeling verduidelijkt van de nucleaire bijdrage die Electrabel moet betalen. De aanvankelijke bijdragen van 405 miljoen in 2015 en 2016 worden verlaagd naar respectievelijk 300 en 150 miljoen. Daardoor is er toch geen gat in de begroting van 2016.

Fiscus verliest zaak over Opel Antwerpen

De fiscus claimde 43 miljoen euro belastingen van Opel Belgium over de jaren die voorafgingen aan de sluiting van Opel Antwerpen. Maar hij krijgt in beroep ongelijk.

LARS BOVÉ

De grote belastingzaak tegen Opel Belgium sleepte meer dan acht jaar aan. Al kort voor de sluiting van de autofabriek Opel Antwerpen in december 2010 opende de fiscus een onderzoek naar geldstromen tussen General Motors Belgium, het huidige Opel Belgium, en het moederbedrijf in Duitsland, Adam Opel. De belastingdienst besloot dat onterecht winsten naar Duitsland waren verschuift. Op die winsten had ons land geen belastingen kunnen heffen. De fiscus wilde voor de aanslagjaren 2008 en 2009 nog belastingen heffen op een totaalbedrag van bijna 150 miljoen euro.

De zaak ging over 'verrekenprijzen'. Als de fiscus meent dat een Belgisch dochterbedrijf van een internationale groep onterecht winsten naar zijn moederbedrijf of naar andere bedrijven van de groep verschuift, kan onze fiscus

De fiscus bewees onvoldoende dat de winstverdeling met het Duitse moederbedrijf abnormaal was.

ANTWERPS HOF VAN BEROEP

daartegen optreden en de belastbare winsten in ons land toch verhogen. In dit geval meende de fiscus dat het Duitse moederbedrijf geen correcte vergoeding had gegeven voor de assemblage van de auto's in ons land.

Maar het Antwerpse hof geeft Opel Belgium gelijk in de miljoenenzaak. Het hof besluit dat de belastingdienst niet het nodige bewijs levert dat de gebruikte verdelingsmethode niet marktconform was. Het loutere feit dat de fiscus uitkomt op een ander percentage volstaat volgens het hof niet als bewijs dat de prijzen abnormaal waren. 'Er bestaan geen vaste regels om te bepalen welke methode voor welke transactie het meest gepast is.'

Abnormale of goedgunstige voordelen

ComIB/92, nr. 26/17 : voorbeelden

- 1) Toestaan van leningen of voorschotten zonder interest of tegen verlaagde interest
- 2) Kosteloos of tegen een abnormaal lage vergoeding ter beschikking stellen van vermogensbestanddelen, zoals onroerende goederen, personeel, voertuigen etc
- 3) Overdracht van activa beneden werkelijke waarde
- 4) Het niet opeisen van vorderingen na vervaldag
- 5) Betaling management fees zonder tegenprestatie

Abnormale of goedgunstige voordelen

Abnormaal voordeel kan twee vormen aannemen :

- 1) afzien van inkomsten (bv renteloze lening, niet aanrekenen van prestaties, ..);
- 2) maken van overdreven kosten (bv overdreven management fees, overdreven prijzen betalen)

Igv overdreven kosten : artikel 26 WIB 92 is “onverminderd toepassing van artikel 49 WIB 92”

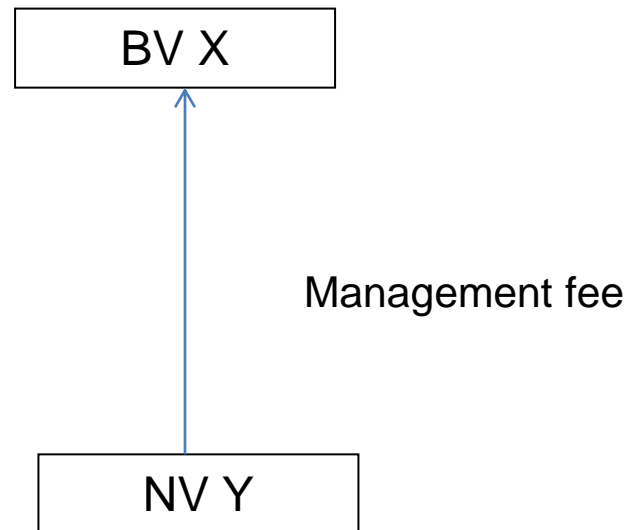
- ⇒ kosten kunnen verworpen worden op basis van art. 49 WIB 92 ook al is voordeel belast bij verkrijger : economische dubbele belasting !
- ⇒ Fiscus zal art. 26 WIB 92 eerder toepassen bij afzien van inkomsten, terwijl overdreven kosten eerder aangepakt worden op basis van art. 49 WIB 92

Abnormale of goedgunstige voordelen

Fiscaal regime (artt. 26, 79 en 207 WIB 92)

- In hoofde van de **toekenner** (art. 26 WIB 92) :
 - toevoeging aan de belastbare basis (via V.U. – Code 1212),
 - tenzij het voordeel deel uitmaakt van belastbare basis ontvanger
 - > Min. van Fin. : géén probleem in principe als toekenner en ontvanger Belgische vennootschappen zijn
- In hoofde van de **ontvanger** (artt. 79 + 207 WIB 92) :
 - isolatie uit belastbare basis via aparte vermelding in VAK Uiteenzetting van de winst, Code 1421
 - geen mogelijkheid tot neutralisatie via andere aftrekken (D.B.I., aftrek risicokapitaal, verliezen, ..)
 - > Min. Van Fin. : ontvangen abnormaal of goedgunstig voordeel is minimum belastbare basis voor de ontvanger

Abnormale of goedgunstige voordelen



- ⇒ Aftrek management fee kan bij NV Y niet verworpen worden op basis van art. 26 WIB 92 want ze maakt deel uit van belastbaar inkomen van BVBA X
- ⇒ Aftrek management fee kan bij NV Y wél verworpen worden op basis van art. 49 WIB 92 ook al maakt ze deel uit van belastbaar inkomen van BVBA X

Abnormale of goedgunstige voordelen

Kwijtscheldingen van schuldvorderingen : ontwerp van rilingaanvraag dd. 31/10/2019

=> Rilingaanvraag om bevestiging te verkrijgen dat de voorwaardelijke kwijtschelding van schuldvordering ten name van de vennootschap X en ten voordele van vennootschap Y:

- 1) Voor vennootschap X geen verstrekt abnormaal of goedgunstig voordeel uitmaakt in de zin van artikel 26 WIB 92;
- 2) Voor vennootschap X een aftrekbare beroepskost uitmaakt in de zin van artikel 49 WIB 92; en
- 3) ten name van de vennootschap « Y » (voor zover Y in België gevestigd is) geen verkregen abnormaal of goedgunstig voordeel uitmaakt in de zin van de artikelen 79 en 207, tweede lid WIB 92.

Abnormale of goedgunstige voordelen

Kwijtscheldingen van schuldvorderingen : ontwerp van rulingaanvraag dd. 31/10/2019

Situatie 1: De verstrekker van de kwijtschelding is onderworpen aan de vennootschapsbelasting

In deze situatie wordt er gevraagd de voorwaarde inzake **terugkeer naar een betere toestand** op te nemen :

“De schuld zal herleven, voor de eerste keer en ten vroegste voor het jaar dat volgt op het jaar van de kwijtschelding, van zodra de winst van het boekjaar voor belasting en voor herleving van de schuld, positief is en dit voor een bedrag ten belope van de vrije cash flow (*) maar beperkt tot de helft van de voormelde positieve winst”.

Nettoresultaat (na belastingen) + afschrijvingen +/- voorzieningen – investeringen van het lopende jaar met maximum bedrag van de afschrijvingen voor het lopende jaar »

Abnormale of goedgunstige voordelen

**Kwijtscheldingen van schuldvorderingen : ontwerp van rilingaanvraag dd.
31/10/2019**

Situatie 2: De verstrekker van de kwijtschelding is een buitenlandse onderneming

Het lijkt eerder de taak van de buitenlandse administratie om na te gaan of er al dan niet een voorwaarde inzake terugkeer naar een betere toestand moet opgenomen worden.

Abnormale of goedgunstige voordelen

**Kwijtscheldingen van schuldvorderingen : ontwerp van rilingaanvraag dd.
31/10/2019**

Situatie 3: De kwijtschelding van schuldvordering gebeurt in het kader van een vereffening

De kwijtschelding van schuldvordering (ten belope van de fiscaal overdraagbare verliezen) in het kader van een vereffening betreft uiteraard een definitieve kwijtschelding.

De voorwaarde inzake terugkeer naar betere toestand is in deze situatie echter niet van toepassing. De Rulingdienst legt in dit geval als voorwaarde op dat de vennootschap vereffend wordt en dat de vereffening effectief gesloten wordt.

Abnormale of goedgunstige voordelen

Rechtspraak inzake onvoorwaardelijke kwijtscheldingen van schuld

Antwerpen, 10 mei 1994, Bergen, 18 mei 2001, Brussel, 24 april 2005 :

- Het is in bepaalde specifieke omstandigheden voor verbonden ondernemingen bedrijfseconomisch aanvaardbaar om hulp te bieden aan verbonden groepsvennootschappen ("groepssolidariteit")
- Wanneer die hulp wordt verleend om het eigen commercieel en financieel aanzien hoog te houden

Abnormale of goedgunstige voordelen

Casus

Vennootschap is actief in het kweken van raspaarden voor verkoop. De raspaarden staan bekend om hun zacht en handelbaar karakter, en de veulens leren snel, hetgeen een belangrijk verkoopargument is.

Eén veulen is echter angstig, soms agressief en laat zich niet berijden waardoor het niet mogelijk is van het te verkopen.

De kosten van dressuur en onderhoud zouden zeker de verkoopprijs overstijgen. De vennootschap overweegt om dit veulen gratis weg te schenken aan een derde, tegen de verplichting van er goed voor te zorgen.

Abnormale of goedgunstige voordelen

Casus (vervolg)

Voorafgaande Beslissing nr. 2014.090 van 25 maart 2014

- Het gratis wegschenken, teneinde de kosten te beperken, is géén toegekend abnormaal of goedgunstig voordeel voor vennootschap
- De vennootschap dient wél een attest van de dierenarts te hebben waarin het weerspannige karakter van het veulen bevestigd wordt (...)

Abnormale of goedgunstige voordelen

Circulaire nr. Ci.RH.241/621.406 van 5 november 2013 :

- Opdat de voordelen (bv. uit het persoonlijk gebruik van een wagen) die door een vennootschap **rechtstreeks** ter beschikking wordt gesteld aan de **echtgenote** van een bedrijfsleider in die vennootschap (buiten enig oorzakelijk verband met het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid door de echtgenote ten gunste van de vennootschap) als belastbare beroepsinkomsten **ten name van de bedrijfsleider** in kwestie kunnen worden aangemerkt, er moet worden vastgesteld dat deze laatste (eveneens), **rechtstreeks of onrechtstreeks**, profijt heeft gehaald uit het voordeel verbonden aan deze terbeschikkingstelling. **Dat voordeel wordt in dat geval steeds belast bij de bedrijfsleider en niet bij zijn echtgenote.**

Abnormale of goedgunstige voordelen

Circulaire nr. Ci.RH.241/621.406 van 5 november 2013 :

- Wanneer uit de feiten niet blijkt dat het voordeel in kwestie belastbaar is als voordeel van alle aard bij de werknemer of de bedrijfsleider, zal de administratie artikel 26, WIB 92 toepassen door een **abnormaal of goedgunstig voordeel te belasten bij de vennootschap die het voordeel verleent.**

Zie bv. **Cass., 4 december 2020**

Sociale voordelen

Rubriek 1214

Sociale voordelen

Artikel 38, §1, eerste lid, 11° WIB 92 : vrijgesteld in de personenbelasting

- a) voordelen waarvoor het wegens de wijze van toekenning niet mogelijk is het door iedere verkrijger werkelijk verkregen bedrag vast te stellen (“collectieve voordelen”)
- b) voordelen die, hoewel individualiseerbaar, niet de aard van een werkelijke bezoldiging hebben
- c) geringe voordelen of gelegenheidsgeschenken verkregen uit hoofde of naar aanleiding van gebeurtenissen die niet rechtstreeks in verband staan met de beroepswerkzaamheid.

Circulaire 2018/C/125 van 5 december 2018 :

- Of een geschenk gering is hangt af van de omstandigheden waarin het is verkregen en de werkelijke waarde die het heeft bij de verkrijger
- Een geschenk wordt zonder meer als gering aanzien wanneer het niet meer dan **50 EUR** overtreft

Sociale voordelen

Art. 38, § 1, 20° juncto at. 38, § 2, lid 2 WIB92 : zijn vrijgesteld (voor zover zij geen inkomensverlies compenseren), de tenlasteneming van premies of bijdragen (en uitgekeerde toezeggingen) :

- die uitsluitend tot doel hebben medische kosten te vergoeden in verband met **hospitalisatie**, dagverpleging, ernstige aandoeningen en palliatieve thuiszorg van de werknemer, bedrijfsleider en desgevallend alle inwonende gezinsleden;
- die uitsluitend tot doel hebben specifieke kosten te vergoeden, veroorzaakt door de afhankelijkheid van de werknemer of de bedrijfsleider;
- die uitsluitend voorzien in de uitkering van een rente ingeval de werknemer of bedrijfsleider het slachtoffer is van een ernstige aandoening;
-

=> premies in hoofde van de vennootschap **niet aftrekbaar** (art. 53, 21° WIB 92).

Sociale voordelen

ComIB/92, nr. 38/24 :

sociale voordelen zijn “onbelangrijke” voordelen die met een uitgesproken sociaal oogmerk door de werkgever worden verstrekt, ongeacht of de verstrekking voor de werkgever verplicht of vrijwillig is en al dan niet door bemiddeling van een sociale kas geschiedt; en zulks met de bedoeling de betrekkingen tussen het personeel te verbeteren en de binding van het personeel aan de onderneming te bevorderen

=> Géén echte verrijking voor genieter

Sociale voordelen

ComIB/92, nrs. 38/25 en 38/27 : voorbeelden van sociale voordelen :

- 1) Sinterklaasfeesten etc.
- 2) Individualiseerbare voordelen die hulpverlening in uitzonderlijke omstandigheden beogen (bv. bij heelkundige ingrepen, overlijden van een familielid, ...)
- 3) Gezelschapsreizen voor personeelsleden
- 4) Terugbetalingen van studiekosten aan personeelsleden die aanvullende cursussen volgen voor persoonlijke ontplooiing of vervolmaking
- 5) Kosteloze verstrekking soep, koffie, thee, bier of frisdranken tijdens de werkuren

Sociale voordelen

ComIB/92, nrs. 38/25 en 38/27 : voorbeelden van sociale voordelen :

- 6) Tussenkomen uit verzekeringspolis van het type “gezondheidszorgen” of “opneming in het ziekenhuis” die slechts tussenkomen in uitzonderlijke gevallen dekt (bv. zware ziekte, ongeval of heelkundige bewerking)
- 7) Collectief vervoer – gratis of beneden kostprijs – van de woonplaats, station etc. naar plaats van tewerkstelling en terug door werkgever georganiseerd
- 8) Collectief vervoer van personeelsleden van de woonplaats, station, bushalte etc. naar de plaats van tewerkstelling en terug door de werkgever
- 9) Abonnementen of toegangskaarten voor culturele of sportieve manifestaties (concert, opera, sportwedstrijden etc) afgestaan tegen gunstprijzen of gratis aan het personeel.

Sociale voordelen

Art. 53, 14° WIB 92 : sociale voordelen niet aftrekbaar in de VenB

ComIB/92, nr. 53/214 : bepaalde sociale voordelen zijn wél aftrekbaar in de VenB :

- 1) Gezelschapsreizen van ten hoogste één dag
- 2) *Specifieke* beroepsopleiding
- 3) Kosteloze verstrekking soep, koffie, thee, bier of frisdranken
- 4) Voordelen uit economaat of medische/farmaceutische dienst
- 5) Occasioneel gebruik accommodatie van de onderneming voor sport, cultuur of vrijetijd
- 6) Collectief vervoer – gratis of beneden kostprijs – van de woonplaats, station etc. naar plaats van tewerkstelling en terug door werkgever georganiseerd)
- 7) ...

Sociale voordelen

Art. 53, 14° WIB 92 : sociale voordelen niet aftrekbaar in de VenB

ComIB/92, nr. 53/206 : ingevolge de formulering van art. 53,14° WIB92 is het niet mogelijk de beroepskosten steeds te verminderen met de totaliteit van de kosten die zijn gedaan om sociale voordelen te verstrekken.

Daar art. 53,14° WIB92 enkel spreekt over sociale voordelen zelf, betreft het niet-aftrekbare gedeelte enkel de kosten die overeenstemmen met de waarde van het voordeel dat in hoofde van de verkrijger is vrijgesteld krachtens art. 38,11° WIB92.

Zijn de werkelijke kosten hoger, dan blijft het verschil fiscaal aftrekbaar.

Sociale voordelen

ComIB/92, nr. 53/207 : daar aan de winst van de werkgever nooit meer kan worden toegevoegd dan de werkelijke kosten van de sociale voordelen die in de kosten begrepen zijn, is het bedrag van de te verwerpen kosten het laagste van de volgende bedragen :

- Ofwel de werkelijk gedane kosten (om het voordeel aan te bieden)
- Ofwel de waarde van het voordeel voor de genieter

ComIB/92, nr. 53/208 : voor een aantal voorzieningen waarvoor de verstrekking onontbeerlijk is voor de goede werking van de onderneming, kan het voordeel voor de genieter geacht gelijk te zijn aan zijn persoonlijke besparing, ongeacht de werkelijke kostprijs. Zie bv de kosten van bedrijfsrestaurants.

Sociale voordelen

ComIB/92, nr. 53/142 : aftrekbeperking van restaurantkosten is niet van toepassing op kosten van sociale maaltijden in **bedrijfsrestaurants**

ComIB/92, nr. 38/32 : bedrijfsrestaurant is restaurant dat aan personeelsleden kosteloos of tegen verminderde prijs sociale hoofdmaaltijden verstrekt en waarvan de uitbating rechtstreeks of onrechtstreeks door de werkgever wordt bekostigd.

ComIB/92, nr. 38/27 : voordeel uit gratis of tegen verminderde prijs sociale hoofdmaaltijden verkrijgen is een sociaal voordeel in de zin van art. 38, 11° WIB 92.

Sociale voordelen

ComIB/92, nr. 53/210 : Het deel van de kosten mbt sociale hoofdmaaltijden in bedrijfsrestaurant is gelijk aan **1,09 EUR** minus de bijdrage van de werknemer vermenigvuldigd met het aantal maaltijden.

Het bedrag van 1,09 EUR wordt geacht de persoonlijke besparing van de werknemer te zijn indien de maaltijd **gratis** wordt verstrekt

ComIB/92, nr. 53/211 : zodra werknemer minstens 1,09 EUR per maaltijd betaalt wordt zijn persoonlijke besparing geacht van gelijk te zijn aan nul, en zijn alle kosten van het bedrijfsrestaurant fiscaal aftrekbaar.

Sociale voordelen

Circulaire 2018/C/125 van 5 december 2018

- **Boekenbons, filmcheques, surprisecheques, etc.** worden beschouwd als sociale voordelen (art. 38, §1, eerste lid, 11° WIB 1992) wanneer ze een “geringe waarde” hebben en met een duidelijk sociaal doel worden toegekend
- Dergelijke geschenken vallen buiten art. 53, 14° WIB 1992 (dus : aftrekbaar in de VenB) onder volgende voorwaarden :
 - Zelfde voordeel voor alle personeelsleden
 - Toekenning ter gelegenheid van :
 - Één of meer feesten of jaarlijkse gebeurtenissen, zoals Kerstmis, Nieuwjaar, Sinterklaas, verjaardag etc.
 - Eervolle onderscheiding
 - Pensionering

Sociale voordelen

Circulaire 2018/C/125 van 5 december 2018 (vervolg)

- Voorwaarden (vervolg)

- Totaalbedrag mag niet meer bedragen dan :
 - 40 EUR per jaar per werknemer/bedrijfsleider, en tgv Sinterklaas of ander feest met zelfde sociaal oogmerk, aanvullend max. 40 EUR per jaar per kind ten laste
 - 120 EUR per jaar per werknemer/bedrijfsleider igv eervolle onderscheiding
 - 40 EUR per dienstjaar bij toekennende werkgever, met minimaal 120 EUR igv pensionering (géén SWT)
- Cheques enkel om te ruilen bij onderneming die vooraf akkoord hebben gesloten bij uitgever van de cheque
- Cheques hebben een beperkte looptijd
- Cheques mogen in geen enkel geval in geld worden uitbetaald

Sociale voordelen

Circulaire 2018/C/125 van 5 december 2018 (vervolg)

Wat bij overschrijding van het bedrag van 40 EUR ?

- **RSZ** : voor het *volledige* bedrag als loon, onderworpen aan sociale bijdragen (Vr. nr. 235 van 17 januari 2011, Vr. & Antw., Kamer, 2010-2011, afl. 36, 20)
- **Fiscaal** :
 - voor de werkgever/vennootschap : voor het *volledige* bedrag een Verworpen Uitgave
 - voor de werknemer/bedrijfsleider : vrijgesteld als sociaal voordeel zolang het gering is (*in elk geval* zo wanneer het max. 50 EUR is), voor het *volledige* bedrag een voordeel van alle aard indien niet 'gering'

Sociale voordelen

Circulaire 2018/C/125 van 5 december 2018 (vervolg)

Wat bij overschrijding van het bedrag van 40 EUR ?

Voorbeelden

- 1) Cadeaubon van 40 EUR bij Sinterklaas : vrijgesteld bij werknemer, aftrekbaar bij vennootschap
- 2) Cadeaubon van 50 EUR bij Sinterklaas : vrijgesteld bij werknemer/bedrijfsleider, volledig verworpen uitgave bij werkgever (+ RSZ)
- 3) Cadeaubon van 150 EUR bij Sinterklaas : voordeel van alle aard bij werknemer, aftrekbaar bij vennootschap mits fiche/tijdige identificatie genieter

Sociale voordelen

RSZ : géén sociale bijdragen voor **anciënniteitspremies** in speciën, in de vorm van een geschenk of van een betaalbon, wanneer ze:

- maximaal tweemaal toegekend worden tijdens de loopbaan;
- éénmaal ten vroegste tijdens kalenderjaar waarin de werknemer **25 jaar** in dienst is en ze niet meer bedraagt dan éénmaal de brutomaandwedde;
- een tweede maal ten vroegste tijdens kalenderjaar waarin de werknemer **35 jaar** in dienst is en ze niet meer bedraagt dan tweemaal de brutomaandwedde

Sociale voordelen

Fiscaal : Circ. Ci.RH.241/567.657 (AOIF nr. 7/2008) van 12 maart 2008

- vrijgesteld sociaal voordeel voor werknemer onder zelfde voorwaarden als sociaalrechtelijk;
- bij betalende vennootschap : niet aftrekbaar;
- indien voorwaarden voor vrijstelling niet voldaan zijn : volledige premie is belastbaar voordeel voor genieter, en dan ook aftrekbaar voor werkgever;
- een premie nav pensionering of sluiting van de onderneming : is niet gebaseerd is op basis van aantal dienstjaren en dus géén anciënniteitspremie;
- in principe : dienstjaren bij dezelfde werkgever : echter ook rekening houden met dienstjaren bij dezelfde groep of dezelfde technische bedrijfseenheid;
- brutomaandwedde : is vóór aftrek van sociale bijdragen en op moment van toekenning

Sociale voordelen

Geschenken nav huwelijk of wettelijk samenwonen

RSZ : geen sociale bijdragen voor huwelijkspremies van max. 245 EUR

Fiscaal : **Circulaire 2018/C/125 van 5 december 2018**

- vrijgesteld sociaal voordeel voor werknemer tbv max 245 EUR;
- bij vennootschap : volledig aftrekbaar tbv max. 245 EUR;
- indien méér dan 245 EUR : verschil is een voordeel van alle aard voor werknemer

Sociale voordelen

Circulaire nr. Ci.RH.242/618.836 van 6 augustus 2012

“Studies tonen aan dat het regelmatig eten van fruit de gezondheid ten goede komt. Over het algemeen wordt aangenomen dat een gunstig effect optreedt bij het eten van 250 gram of meer fruit per dag. Dat komt ongeveer neer op 2 stuks fruit per dag”.

Aanpassing administratieve commentaar : zijn **volledig aftrekbare** sociale voordelen,

“de kosteloze verstrekking van fruit als tussendoortje voor de onmiddellijke consumptie tijdens de werkuren”.

Sociale voordelen

Circulaire nr. Ci.RH.242/618.836 van 6 augustus 2012 (vervolg)

Opgelet !!

“Fruit dat gratis door de werkgever aan de werknemers wordt aangeboden onder welke andere vorm ook (fruitmanden, grote hoeveelheden etc) met de bedoeling van het thuis in familieverband te consumeren wordt niet door deze bijzondere regeling beoogd.”

Sociale voordelen

Casus

Vennootschap geeft nav tienjarige viering van de “nieuwe structuur” van de groep een fiets (mountainbike of stadsfiets) aan alle werknemers. Met de fabrikant zijn prijsafspraken gemaakt waardoor de fiets aan een lager bedrag dan de catalogusprijs kan geleverd worden. Op elke fiets worden duidelijk zichtbaar twee logo's van de vennootschapsgroep aangebracht.

Voorafgaande Beslissing nr. 2011.458 van 17 januari 2012

- Is een (in hoofde van de genieter vrijgesteld) sociaal voordeel
- Vennootschap moet *kostprijs* opnemen in de verworpen uitgaven
- Kost voor aanbrengen logo's is volledig fiscaal aftrekbaar

Sociale voordelen

Casus

Vennootschap geeft een éénmalige premie *in speciën* aan personeel naar aanleiding van het 50-jarig bestaan. Premie is gekoppeld aan het aantal dienstjaren.

Sociale voordelen

Voorafgaande Beslissing nr. 2012.485 van 8 januari 2013

- Uit circulaire inzake anciënniteitspremies blijkt dat belangrijke bedragen in cash in uitzonderlijke omstandigheden als een sociaal voordeel beschouwd kunnen worden
- De premie kan in casu ten belope van **500 EUR** als een vrijgesteld sociaal voordeel beschouwd worden
- Ten belope van dit bedrag is de premie **niet aftrekbaar** (art. 53, 14° WIB 92)
- Ten belope van het bedrag dat de premie méér bedraagt dan 500 EUR, is ze een voordeel van alle aard, onderworpen aan bedrijfsvoorheffing en te rapporteren op individuele fiches
- Ook akkoord RSZ

Zie eveneens **Voorafgaande Beslissingen nrs. 2018.0075 en 2018.0018 van 20 maart 2018**

Sociale voordelen

Opgepast ! Jaarverslag Dienst Voorafgaande Beslissingen van 2017, p. 33

Vennootschap wenst éénmalige premie van 500 EUR toe te kennen ter gelegenheid van het 50-jarig bestaan van de activiteit van de vennootschap op de locatie waar zij gevestigd is en het 5 jarig bestaan van Vennootschap X als dusdanig.

De werknemers ontvingen reeds enkele jaren geleden een gelijkaardige premie wegens het 50-jarig bestaan van vennootschap Y, waarvan vennootschap X een afgesplitste vennootschap is en waarvan de betrokken werknemers werden overgenomen (cao 32*bis*).

=> Het gaat hier **niet** om een éénmalige premie aangezien de werknemers reeds voorheen een premie hebben genoten

Sociale voordelen

Casus

Vennootschap organiseert, naar aanleiding van het 10-jarig bestaan van de vennootschap en wijziging kapitaalstructuur, een reis naar Toscane voor werknemers, zelfstandige medewerkers, bedrijfsleider, hun partners en kinderen. Totale kostprijs per persoon 587 EUR.

Sociale voordelen

Voorafgaande Beslissing nr. 2013.102 van 30 april 2013:

- Vrijgesteld sociaal voordeel (art 38, §1, eerste lid, 11°, c)) tot een bedrag van 500 EUR per werknemer, “gelet op de bijzondere omstandigheden waarin het voordeel wordt toegekend”;
- Saldo (87 EUR) in hoofde van werknemer en het volledige bedrag (587 EUR) voor meereizende partner/kinderen is een belastbaar voordeel van alle aard (in hoofde van de werknemer)
- Géén enkel vrijgesteld sociaal voordeel in hoofde van zelfstandige medewerkers en vennootschappen/bedrijfsleiders : hun inkomsten zijn geen bezoldigingen (cfr art 30 WIB 92) dus bepalingen inzake sociale voordelen zijn op hen niet van toepassing

Voordelen uit maaltijd-, sport-, cultuur- of ecocheques

Rubriek 1215

Voordelen uit maaltijd-, sport-, cultuur- of ecocheques

Art. 38, 25° WIB 92 : de werkgeverstussenkomst in elektronische maaltijdcheques, ecocheques, sport/cultuurcheques zijn “vrijgestelde inkomsten” :

- enkel als deze voldoen aan de vw. van artikel 38/1 WIB 92;
- artikel 38/1, §2 WIB 92 : voorwaarden maaltijdcheques;
- artikel 38/1, §3 WIB 92 : voorwaarden sport/cultuurcheques;
- artikel 38/1, §4 WIB 92 : voorwaarden ecocheques

Voordelen uit maaltijd-, sport-, cultuur- of ecocheques

Artikel 53, 14° WIB 92 : zijn niet aftrekbaar :

de werkgeverstussenkomst in elektronische maaltijdcheques, sport- en cultuurcheques, ecocheques, met uitzondering van de in voorkomend geval tot 2 EUR per maaltijdcheque beperkte tussenkomst van de werkgever die voldoet aan de voorwaarden gesteld in art. 38/1 WIB 92.

DUS :

- > maaltijdcheque : werkgeversbijdrage tbv 2 euro/cheque aftrekbaar
- > ecocheques : niets aftrekbaar
- > sport/cultuurcheques : niets aftrekbaar

Vergoeding aan uitgever cheques : volledig aftrekbaar

Voordelen uit maaltijd-, sport-, cultuur- of ecocheques

Voorbeeld

a) Vennootschap kent 10.000 maaltijdcheques toe met werkgeversbijdrage van 6,91 EUR per cheque :

⇒ Verworpen Uitgave : $10.000 \times (6,91 - 2) = 49.100$ EUR

b) Vennootschap kent voor 4.000 EUR ecocheques toe :

=> Verworpen Uitgave : 4.000 EUR

Liberaliteiten

Rubriek 1216

Liberaliteiten

Liberaliteiten (“vrijgeevigheden”) zijn geen kosten die gedaan of gedragen zijn om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden (zie art. 49 WIB 92).

Voorbeelden :

- 1) Verwervingen van activa met een overprijs
- 2) Vervreemding van activa tegen een onderprijs
- 3) Verstrekken van privé-voordelen
- 4) Betalingen zonder (voldoende) tegenprestatie (bv fictieve diensten, ...)

Liberaliteiten

Fiscaal regime van **giften** :

- giften zijn niet aftrekbare kosten - op te nemen onder de Verworpen Uitgaven (“Liberaliteiten “ - code 1216);
- onder bepaalde voorwaarden en binnen bepaalde grenzen zijn giften aftrekbaar in de zgn. “derde bewerking” (art. 200 WIB 92)

Liberaliteiten

Publiciteitskosten zijn daarentegen onbeperkt aftrekbaar

Voorafgaande Beslissing nr. 500.242 van 26 januari 2006: verschil tussen een gift en een publiciteitskost :

- afweging maken tussen geschonken bedrag en tegenprestatie (naamvermelding);
- geschonken bedrag is in verhouding tot voordeel uit naamvermelding : aftrekbaar als publiciteitskost. Instelling mag echter geen kwijtschrift uitreiken;
- geschonken bedrag is niet in verhouding tot voordeel uit naamvermelding : geen aftrek als beroepskost, maar (voorwaardelijk en ev. beperkt) aftrekbaar als gift

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Rubriek 1217

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Fiscale behandeling

Artikel 198, §1, 7° WIB 92 : waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen zijn niet aftrekbaar (...)

Waardeverminderingen = louter geboekte verliezen

Minderwaarden = geleden verliezen nav een realisatie (verkoop, inbreng, ..)

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Casus

Vennootschap boekt een waardevermindering op het vruchtgebruik dat ze op een pakket aandelen bezit.

Fiscus weigert aftrek, op basis van de stelling dat het gaat om een niet-aftrekbare waardevermindering op aandelen.

Cass., 10 oktober 2014 : geeft fiscus gelijk

- Wettekst maakt geen onderscheid tussen aandelen in volle eigendom dan wel vruchtgebruik

Zie eveneens Antwerpen, 13 december 2011 en 8 mei 2012 en Gent, 30 september 2014

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Uitzondering op de principiële niet-aftrekbaarheid

Artikel 198, §1, 7° WIB 92 : zijn wél aftrekbaar, minderwaarden op aandelen :

- geleden nav “gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen”
- Tot beloop van het (eventuele) verlies aan gestorte kapitaal dat door die aandelen wordt vertegenwoordigd

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Uitzondering op de principiële niet-aftrekbaarheid (vervolg)

Gevolg :

- Louter geboekte waardeverminderingen op aandelen zijn nooit aftrekbaar
- Geleden minderwaarden zijn niet aftrekbaar wanneer ze zijn geleden naar aanleiding van een andere verrichting dan de verdeling van het vermogen (bv. bij verkoop, inbreng, ...)
- Enkel verliezen op aandelen naar aanleiding van de vereffening van de vennootschap waarin men aandelen bezit zijn fiscaal aftrekbaar, en dan nog maar ten belope van het (eventuele) verlies aan gestort kapitaal dat door de aandelen wordt vertegenwoordigd...

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Art. 197, §1, 7° WIB 92 : fiscale aftrek voor minderwaarden op aandelen :

1) bij de “gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen”

ComIB/92, nr. 195/71 : wachten tot afsluiting vereffening

Parl Vr van 24 december 1993 : “zodra blijkt dat er niets meer te verdelen is en verlies dus definitief is”

Voorafgaande Beslissing nr. 900.025 van 16 juni 2009 en 2013.636 van 11 maart 2014 : “..zodra het verlies definitief is geworden en er niets meer te verdelen valt, maar waarbij de vereffening niet noodzakelijk formeel moet afgesloten zijn”

Verlies aan gestort kapitaal igv gehele verdeling

1) bij de “gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen” (vervolg)

Antwerpen, 28 februari 2006, Brussel, 19 februari 1999, Gent, 25 maart 2014
: er kan zelfs sprake zijn van een definitief verlies vooraleer vereffening van de vennootschap formeel is afgesloten (bv. afsluiting faillissement bij gebrek aan activa, negatief eigen vermogen, verklaring vereffenaar dat niets meer zal worden uitgekeerd etc)

Gent, 15 juni 2010 : stelling van de fiscus dat afsluiten van vereffening het enige moment van aftrek is, vindt géén steun in de wet

Luik, 6 januari 2010 : minderwaarde op aandelen in failliet verklaarde dochtervennootschap, nadat curator verklaard heeft dat geen terugbetaling van kapitaal mogelijk is, kan niet worden afgetrokken (want nog geen volledige verdeling van het vermogen)

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Art. 197, §1, 7° WIB 92 : fiscale aftrek voor minderwaarden op aandelen :

2) Ten belope van het verlies aan gestort kapitaal

Artikel 198, §2, vierde lid WIB 92 : voor de toepassing van art. 198, §1, 7° WIB 92, in geval van verrichtingen gedaan door een buitenlandse vennootschap, dient het begrip gestort kapitaal overeenkomstig artikel 2, §1, 6° WIB 92 begrepen te worden in de zin van de bepalingen van dit Wetboek betreffende de vennootschapsbelasting

=> Aftrek van verlies aan gestort kapitaal is ook van toepassing bij de gehele verdeling van een buitenlandse vennootschap

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Voorbeeld

A bezit 100% van de aandelen van B, met aanschaffingswaarde van 100.000 EUR

B heeft een werkelijk gestort kapitaal van 60.000 EUR

B wordt vereffend en A ontvangt uit de vereffening nog 10.000 EUR

Boekhoudkundig verlies (minderwaarde) voor A : 90.000 EUR

Aftrekbare gedeelte van de minderwaarde ?

Deel van A in gestort kapitaal van B =	60.000 (=100% x 60.000)
--	-------------------------

Ontvangen uitkering :	<u>10.000</u>
-----------------------	---------------

Aftrekbaar verlies aan gestort kapitaal	50.000
---	--------

Saldo ($90.000 - 50.000 =$) 40.000 EUR is een verworpen uitgave

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Voorbeeld (vervolg)

Zou A uit de vereffening bv. 70.000 EUR ontvangen, is het boekhoudkundig verlies $100.000 - 70.000 = 30.000$ EUR en volledig op te nemen onder Verworpen Uitgaven. Volledig bedrag van (het aandeel van A in) het werkelijk gestort kapitaal van B werd immers gerecupereerd (geen verlies).

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Voorbeeld

Vennootschap A bezit 0,05% van de aandelen van beursgenoteerde vennootschap C, met aanschaffingswaarde van **50.000 EUR**

Vennootschap C heeft een gestort kapitaal van 60.000.000 EUR

Vennootschap C wordt vereffend en A ontvangt uit de vereffening nog 10.000 EUR

Boekhoudkundig verlies (minderwaarde) voor A : 40.000 EUR

Aftrekbare gedeelte van de minderwaarde ?

Deel van A in gestort kapitaal van C = 30.000 (=0,05% x 60.000.000)

Ontvangen uitkering : 10.000

Aftrekbaar verlies aan gestort kapitaal 20.000

Saldo (40.000 – 20.000 =) 20.000 EUR is een verworpen uitgave

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Voorbeeld (vervolg)

Vennootschap B bezit eveneens 0,05% van de aandelen van vennootschap C, met aanschaffingswaarde van **500.000** EUR

Boekhoudkundig verlies (minderwaarde) voor B : 490.000 EUR

Aftrekbare gedeelte van de minderwaarde ?

Deel van B in gestort kapitaal van C = 30.000 (=0,05% x 60.000.000)

Ontvangen uitkering : 10.000

Aftrekbaar verlies aan gestort kapitaal 20.000

Saldo van 470.000 EUR is een verworpen uitgave

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Voorbeeld (vervolg)

Conclusie :

- Zowel vennootschap A als vennootschap B hebben een aftrekbaar verlies aan gestort kapitaal van 20.000 EUR;
- Het feit dat vennootschap B het tienvoud betaald heeft voor dezelfde 50% in vennootschap C is niet relevant;
- Het aftrekbare bedrag is inderdaad maximaal het deel van de aandeelhouder in het gestort kapitaal van de vereffende vennootschap, en staat los van de aanschaffingsprijs van de deelneming;
- Vraag aan het Grondwettelijk Hof : is dit geen discriminatie ?

Waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen

Grondwettelijk Hof, 20 oktober 2009

- Geen discriminatie aftrek kapitaalverlies tov aandeelhouders die niet initieel hebben ingeschreven op de aandelen doch slechts later gekocht hebben
- Vennootschappen die aandelen op de beurs kopen kennen het financiële risico op vlak van aftrekbeperking
- Niet onredelijk dat wetgever weigert van het financieel risico verbonden aan beursspeculatie in aanmerking te nemen

Terugnemingen van vroegere vrijstellingen

Rubriek 1218

Terugnemingen van vroegere vrijstellingen

Worden hier bedoeld, terugnemingen van :

- 1) Voorheen verleende vrijstelling voor wetenschappelijk onderzoek en uitvoer, IKZ;
- 2) Voorheen verleende vrijstelling voor bijkomend personeel K.M.O.'s
- 3) Voorheen verleende éénmalige investeringsaftrek op investeringen voor “onderzoek en ontwikkeling”
- 4) De tijdens de drie voorgaande tijdperken werkelijke verleende vrijstellingen ingevolge art. 47 van de wet van 31 juli 1984

Terugnemingen van vroegere vrijstellingen

Worden hier bedoeld, terugnemingen van :

5) In de regel gedurende 5 belastbare tijdperken na de verwezenlijking, één zesde van de voorheen op sommige effecten verwezenlijkte meerwaarde cfr. art 513 WIB 92

6) In geval van vervreemding, binnen de eerste drie jaren van investering (en anders dan bij schadegeval, onteigening etc), van materiële of immateriële vaste activa waarvoor voorheen een (gewestelijke) premie, kapitaal-of interestsubsidie werd ontvangen die werd vrijgesteld onder de artt. 193bis, §1, tweede lid en art. 193ter, §1 WIB 92

7) In geval een werknemer waarvoor de vrijstelling van art. 67quater WIB 92 (“sociaal passief eenheidsstatuut”) in vorige belastbare tijdperken werd verleend

Werknemersparticipatie en winstpremies

Rubriek 1233

Werknemersparticipatie en winstpremies

Wet van 22 mei 2001 en Programmawet van 25 december 2017 :

- Vennootschap mag systeem van winstdeelname (in speciën of in natura) instellen tbv max. 10% van brutoloonmassa en 20% van winst na belastingen
- Winstdeelnames zijn onderworpen aan solidariteitsbijdrage van 13,07% en aan een met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belasting van 15% (deelname in aandelen of winstpremies in het kader van een investeringsplan onder de vorm van een achtergestelde lening) of 7% (andere winstpremies) (art. 117, §2 WIGB)
- **Artikel 198, 12° WIB 92** : door de vennootschap besteedde bedragen zijn niet aftrekbaar
- **Artikel 207, zevende lid WIB 92** : geen fiscale aftrekken mogelijk op deze bedragen (dus minimum belastbare basis)

Werknemersparticipatie en winstpremies

Voorbeeld

Winstpremie	10.000,00
Solidariteitsbijdrage	<u>-1.307,00</u>
Saldo	8.693,00
Inhouding ten laste van werknemer (7%)	<u>- 608,51</u>
Netto	8.084,49

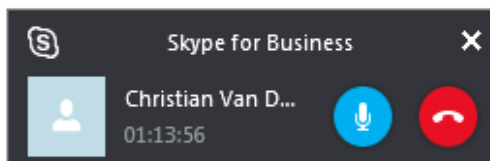
⇒Werknemers houden netto 8.084,49 EUR over !

⇒Vennootschap dient 10.000 EUR op te nemen onder de Verworpen Uitgaven (rubriek 1233) en in Vak Uiteenzetting van de winst (Werknemersparticipatie) (rubriek 1233)

HOME > BIZ > ECONOMIE



economisch nieuws



Winstpremie breekt niet door

08/11/2019 om 09:26 door jir

Amper 0,8 procent van de bedrijven betaalt dit jaar een winstpremie uit aan hun personeel. Vooral kleine kmo's doen het.

Sinds 1 januari 2018 beschikken de werkgevers over de mogelijkheid om hun werknemers een premie toe te kennen op basis van de gemaakte winst – de winstpremie. Die bonus kan worden toegekend bovenop de maximaal toegelaten marge van 1,1 procent voor loonopslag. Dat kan bovendien aan een gunstig fiscaal regime, want op de winstpremie moeten geen sociale lasten betaald worden. Van 1.000 euro winstpremie blijft er netto voor de werknemer 646 euro over.

Maar het systeem is geen succes. Uit een analyse bij 30.000 klanten-bedrijven van het hr-dienstenkantoor Acerta blijkt dat amper 0,8 procent dit jaar een winstpremie zal uitbetalen. Driekwart van de bedrijven die het wel doen zijn kleine kmo's, met minder dan 20 werknemers.

Het gemiddelde bedrag van de winstpremies is 1.585 euro per werknemer. Dat is ongeveer gelijk aan wat er vorig jaar werd uitbetaald.

Werknemersparticipatie en winstpremies

Boekhoudkundige verwerking : advies CBN 2018/19 van 12 september 2018 :

- De winstpremies komt neer op een resultaatsverwerking
- Verwerking in de boekhouding :

696 Resultaatverwerking – werknemers
aan 473 Andere rechthebbenden

Vergoedingen ontbrekende coupon

Rubriek 1220

Vergoeding ontbrekende coupon

Artikel 198, 13° WIB 92 :

“Vergoedingen voor ontbrekende coupon betaald of toegekend in uitvoering van zakelijke-zekerheidsovereenkomsten of leningen mbt aandelen, tot een bedrag gelijk aan het verschil tussen enerzijds het totale bruto dividend betaald of toegekend voor aandelen waar deze vergoedingen voor ontbrekende coupon betrekking op hebben en anderzijds het totale bruto bedrag als dividend ofwel daadwerkelijk verkregen ofwel met betrekking waartoe een vergoeding voor ontbrekende coupon werd verkregen met betrekking tot deze aandelen”

Vergoeding ontbrekende coupon

Betreft : effectenleningen

Wanneer tijdens looptijd van de lening de coupon van de effecten vervalst, dient ontleners een “vergoeding voor ontbrekende coupon” (VOC) te betalen aan de uitlener

- ⇒ VOC is in se een aftrekbare schadevergoeding
- ⇒ VOC is echter niet aftrekbaar wanneer ze overeenstemt met een belastingvrije meerwaarde op aandelen uit “short selling” (verkopen van aandelen met bedoeling van later tegen lagere koers in te kopen)

Kosten tax shelter erkende audiovisuele werken

Rubriek 1221

Kosten tax shelter erkende audiovisuele werken

Art. 194ter, §11, lid 4 WIB 92 : niet-aftrekbaarheid

- In afwijking van de artikelen 23, 48, 49 en 61, zijn de kosten en verliezen evenals de minderwaarden, voorzieningen en afschrijvingen die betrekking hebben op de aankoop van een tax shelter-attest, noch aftrekbaar als beroepskost of –verlies, noch vrijstelbaar

Gewestelijke premies en kapitaal-en interestsubsidies

Rubriek 1222

Gewestelijke premies en kapitaal-en interestsubsidies

Artikel 198, 14° WIB 92 : zijn fiscaal niet aftrekbaar, de aan het betrokken gewest **terugbetaalde** :

- 1) kapitaal-en interestsubsidies die in het kader van de economische expansiewetgeving door de gewesten werden toegekend om immateriële of materiële vaste activa aan te schaffen of tot stand te brengen
- 2) Premies en kapitaal-en interestsubsidies op immateriële of materiële vaste activa die door de gewesten werden toegekend in het kader van de steun aan onderzoek en ontwikkeling

⇒ Niet-aftrekbaarheid staat tegenover de vrijstelling op moment van toekenning van deze steun (cfr. artt. 193bis, §1, tweede lid, 193ter, §1 WIB 92)

Inkomenscompensatievergoedingen

Code

Inkomenscompensatievergoeding

Artikel 53, 25° WIB 92 : zijn niet aftrekbaar,

de aan het betrokken geweest terugbetaalde inkomenscompensatievergoeding die voorheen krachtens artikel 67quinquies WIB 92 definitief werd vrijgesteld.

Niet-aftrekbare betalingen naar bepaalde Staten

Code 1223

Niet-aftrekbare betalingen naar bepaalde Staten

Artikel 307, lid 5 WIB 92 : aangifteplicht van betalingen van minimum 100.000 EUR die rechtstreeks of onrechtstreeks gedaan worden aan :

- personen of vaste inrichtingen gevestigd of gelegen in ‘belastingparadijzen’;
- bankrekeningen die worden beheerd door of aangehouden bij één van deze personen of vaste inrichtingen in een ‘belastingparadijs’
- bankrekeningen die worden beheerd of aangehouden bij kredietinstellingen gevestigd of met een vaste inrichting in een ‘belastingparadijs’

Niet-aftrekbare betalingen naar bepaalde Staten

Artikel 307, §1, vijfde lid WIB 92 : omschrijving van belastingparadijzen :

- a) Staten die, op het ogenblik waarop de betaling heeft plaatsgevonden, door het Mondiaal Forum inzake transparantie en uitwisseling van inlichtingen inzake belastingaangelegenheden, worden aangemerkt als een Staat die niet effectief of substantieel de OESO-standaard op het gebied van uitwisseling van inlichtingen toepassen

Stand per 01.01.2021 : Trinidad en Tobago, Anguila, Guatemala

Verruiming met Malta, **Turkije**, Kazachstan, Barbados, Botswana, Dominica, Ghana, Liberia, Panama, de Seychellen, Sint-Maarten en Vanatu vanaf aanslagjaar 2022

Niet-aftrekbare betalingen naar bepaalde Staten

Artikel 307, §1, vijfde lid, b) WIB 92 : omschrijving van belastingparadijzen :

b) Staten zonder of met een lage belasting :

Art. 307, §1 lid 6 WIB 92 : Staten die geen deel uitmaken van de Europese Economische Ruimte en :

- die geen vennootschapsbelasting heft, op inkomsten van binnenlandse oorsprong of van buitenlandse oorsprong; of
- waarvan het nominale tarief van de vennootschapsbelasting lager is dan 10pct; of
- waarvan het tarief van de vennootschapsbelasting dat met de werkelijke belastingdruk op inkomsten van buitenlandse oorsprong overeenstemt lager is dan 15%

Niet-aftrekbare betalingen naar bepaalde Staten

Artikel 307, §1, vijfde lid, b) WIB 92 : staten met geen of een lage belasting :

Art. 179 KB/WIB 92 : lijst van 30 geïsoleerde landen :

Abu Dhabi, Ajman, Anguilla, Bahama's, Bahrein, Bermuda, Britse Maagdeneilanden, Kaaimaneilanden, Dubai, Fujairah, Guernsey, Jersey, Eiland Man, Marshall-eilanden, Federatie van Micronesië, Monaco, Montenegro, Nauru, Oezbekistan, Palau, Pitcairneilanden, Ras al Khaimah, Saint-Barthelemy, Sharjah, Somalië, Turkmenistan, Turks-en Caicoseilanden, Umm al Qaiwain, Vanuatu, Wallis-en-Futuna

Niet-aftrekbare betalingen naar bepaalde Staten

Artikel 307, §1, vijfde lid, b) WIB 92 : omschrijving van belastingparadijzen :

c) Staten op de EU-lijst van niet-coöperatieve rechtsgebieden :

Amerikaans-Samoa, Anguilla, Dominica, Fiji, Guam, Palau, Panama, Samoa, Seychellen, Trinidad en Tobago, Amerikaanse Maagdeneilanden, Vanuatu

Niet-aftrekbare betalingen naar bepaalde Staten

Artikel 198, §1, 10° WIB 92 :

Betalingen zijn niet aftrekbaar indien :

- a) ze niet op de voorgeschreven wijze aangegeven worden
- b) ze wél op de voorgeschreven wijze aangegeven worden maar de vennootschap niet bewijst dat ze zijn verricht in het kader van **werkelijke en oprechte verrichtingen** én met personen andere dan artificiële constructies. Bewijs kan met alle rechtsmiddelen geleverd worden

en dit “onverminderd de toepassing van art. 219 WIB 92” (afzonderlijke aanslag geheime commissielonen en verdoken meerwinsten”)

Zie Circulaire nr. 2021/C/112 van 20 december 2021

Niet-aftrekbare betalingen naar bepaalde Staten

Formele voorwaarde

Betalingen moeten vermeld worden op Formulier 275F

Niet-aftrekbare betalingen naar bepaalde Staten

266 miljard euro betaald aan belastingparadijzen

Er gebeuren vanuit ons land veel meer betalingen aan belastingparadijzen dan gedacht. Honderden Belgische bedrijven deden in een jaar bijna 266 miljard euro aan betalingen.

LARS BOVE

Hoeveel geld stroomt vanuit ons land naar belastingparadijzen zoals de Kaaimaneilanden of Bermuda? Bedrijven moeten dat zelf aangeven, bij de fiscus zodra ze tijdens een jaar 100.000 euro of meer betaalden aan andere bedrijven, kredietinstellingen of personen in fiscale paradijzen. Het gaat om tientallen landen die de winst inlichtingen uitwisselen met onze fiscus of waar je geen of amper belastingen betaalt. Het gaat om landen waar bedrijven geen belasting moeten betalen op hun (buitenlandse) inkomsten, landen waar het belastingtarief lager is dan 10 procent en landen waar de belastingdruk op buitenlandse inkomsten lager is dan 15 procent. Voorbeelden zijn de Britse Maagdeneilanden, de Bahama's, Dubai, Guernsey, Jersey, de Marshall-eilanden, Monaco, Somalië en Turkmenistan.

Voor het aanslagjaar 2020 kreeg de fiscus voor liefst 265,92 miljard euro aangiften van betalingen aan belastingparadijzen. En dat bedrag kan nog een beetje oplopen, omdat sommige aangiften te laat worden ingediend en sommige boekjaren van bedrijven verspreid zijn over verschillende kalenderjaren. Tot nu toe kreeg de fiscus aangiften van 826 ondernemingen. Dat blijkt uit cijfers die CD&V-Kamerlid Steven Matheï opvroeg bij minister van

Financiën Vincent Van Peteghem (CD&V).

Bijna 266 miljard euro is veel meer dan gedacht. Begin vorig jaar raakte bekend dat 'slechts' voor 172 miljard euro betalingen was aangegeven voor aanslagjaar 2019. Dat bedrag is daarna nog fors opgelopen tot meer dan 288 miljard euro, blijkt nu. Voordien ging het om amper 207 miljard euro voor aanslagjaar 2018 en amper 130 miljard euro voor 2017. Terwijl het aantal bedrijven dat elk jaar aangifte deed wel vrij stabiel bleef.

De belangrijkste bestemming voor alle betalingen waren voor het jongste aanslagjaar 2020 de Verenigde Arabische Emiraten, goed voor bijna 64 procent van het totale bedrag. Andere topbestemmingen waren de Kaaimaneilanden (bijna 16%) en het Eiland Man (ruim 1%). Bahrein (bijna 4%) en Guernsey (bijna 3%) vervolledigen de top vijf. Ook de drie vorige jaren stonden de Emiraten bovenaan op de lijst. Alleen de Kaaimaneilanden stonden al die jaren ook in de top vijf. De andere topbestemmingen wisselen.

Wat kan de fiscus vertellen over die miljarden euro's die naar belastingparadijzen stromen? 'We kunnen niet spreken van fraude of zwart geld want het gaat juist om aangegeven, betaalverkeer', benadrukt Francis Adyns, de woordvoerder van de fiscus. 'Er kunnen zeker legitieme redenen zijn voor transacties naar landen die vermeld staan op de lijst van belastingparadijzen. Sommige van die landen zijn grote exporteurs van aardolie. Achter die transacties zit duidelijk een economische realiteit.'

'Aan de andere kant spelen belastingparadijzen op het vlak van inter-



Het gros van de bedragen stroomt naar de Verenigde Arabische Emiraten. © BELSIMAGE

Er kunnen legitieme redenen zijn voor transacties naar landen die vermeld staan op de lijst van belastingparadijzen.

FRANCIS ADYNS
WOORDVOERDER FISCUS

nationale fiscaliteit een rol in de 'erosie' van de belastbare basis - ook hier in België (belastbare inkomsten worden verschoven naar landen waar er geen of weinig belastingen op verschuldigd zijn, red.). Er zijn daarom sancties - de bedragen worden hier niet fiscaal aftrekbaar - als het zou

gaan om artificiële constructies en niet om werkdijke en oprechte verichtingen. De betalingen die worden aangegeven, worden gescreend op die twee voorwaarden. Als verdachte structuren worden opgemerkt, wordt de situatie nader onderzocht.'

De regering kondigde vorig jaar aan dat bedrijven die geen redelijke reden konden opgeven voor hun transacties met belastingparadijzen geen coronasteun zouden krijgen.

Bedrijven moeten in hun aangiften de aard van de betalingen verduidelijken. Zijn het huurgelden, interesten, aankopen van goederen, make-laslonen of andere bezoldigingen? Ze moeten de fiscus vertellen wie de betaling kreeg en wat zijn adres is. Maar de fiscus kan daar weinig over

UITBATER WAALS RUSTHUIS IN PANDORA PAPERS

De uitbater van een rusthuis in Wallonië duikt op met constructies in de Pandora Papers, terwijl zijn rusthuis nu door vermeende wantoestanden de deuren moet sluiten. Het bejaardentehuis Senior Référence in Doornik kreeg de voorbije jaren opeenvolgende negatieve rapporten van het Waalse agentschap Aviq (Agence pour une vie de qualité). Die rapporten wezen op soms verregaande verwaarlozing van de bewoners terwijl de toestand niet verbeterde. De Raad van State heeft daarom deze week het Waalse Gewest gelijk gegeven, waardoor een vijftigtal rusthuisbewoners de komende weken zou moeten verhuizen. De uitbater duikt ook op in de bijna twaalf miljoen documenten die zijn gelekt bij kantoren die constructies opzetten in belastingparadijzen. Samen met het consortium ICU onderzochten

De Tijd, Knack en Le Soir de Pandora Papers. De 66-jarige uitbater van het rusthuis blijkt al in september 2011 een trust in Singapore te hebben opgezet. Op de bankrekening in Singapore zou eind 2018 ruim 10 miljoen euro hebben gestaan, blijkt uit de documenten. Daarin lezen we dat de uitbater schrijft dat het gaat om huurgelden die hij haalde uit het rusthuis in Doornik. De uitbater benadrukt dat er niets illegaals is aan de constructie. Al is de vraag of meer investeringen in het rusthuis de wantoestanden niet hadden kunnen verhelpen. Volgens de uitbater draait het niet om de huurgelden, wel om personeel dat is gaan klagen bij de vakbonden. Hij ontkent alle beschuldigingen over wantoestanden in het rusthuis en zal verder procederen voor de Raad van State.

verklaren. Voor de Emiraten zou het zeker ook gaan om betalingen van diamantbedrijven. En voor alle betalingen staat het buiten kijf dat banken en financiële instellingen de meeste transacties aangeven. Ook veel (Amerikaanse en Aziatische) groepen en investeringsfondsen gebruiken traditioneel belastingparadijzen.

Minister Van Peteghem overweegt om de lijst met landen waarvoor de

betalingen moeten worden aangegeven, nog verder uit te breiden, onder andere met Hongkong. 'Hongkong heeft in 2018 zijn belastingtarieven gewijzigd. Sinds 1 april 2018 bedraagt het nominale tarief in de vennootschapsbelasting 8,25 procent op een belastbaar inkomen van maximaal 2 miljoen Hongkongse dollar. Het is dus logisch dat mijn administratie dat tegen het licht houdt.'

Niet verantwoorde kosten

Rubriek 1225

Niet verantwoorde kosten

Artikel 57 WIB 92

Commissies, erelonen, voordelen van alle aard, bezoldigingen etc zijn maar aftrekbaar wanneer ze verantwoord worden door fiches.

=> Géén fiche, géén aftrek van de kosten

Art. 219 WIB 92

Bijzondere aanslag geheime commissielonen van toepassing indien kosten bedoeld in art. 57 WIB 92 niet op een fiche werden verantwoord

Niet verantwoorde kosten

Artikel 197, lid 1 WIB 92

Onverminderd de toepassing van de artikelen 49, 53, 24° en 198, §1, 10°, worden niet verantwoorde kosten, die ingevolge artikel 219 aan de afzonderlijke aanslag worden onderworpen, als beroepskosten aangemerkt.

- ⇒ In geval van niet op fiche verantwoorde kosten onderworpen worden aan de aanslag geheime commissielonen, zijn deze in principe aftrekbaar
- ⇒ Tenzij ze niet voldoen aan artikel 49 WIB 92 (niet gedaan om belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden)
- ⇒ Dus zelfs indien een kost onderworpen geweest is aan de afzonderlijke aanslag geheime commissielonen werden onderworpen, blijft niet aftrekbaar zijn wanneer ze niet voldoen aan de voorwaarden van art. 49 WIB 92

Niet verantwoorde kosten

Voorbeeld

Vennootschap (boekhouding per kalenderjaar) kent in februari 2020 een voordeel van alle aard (privé-kost) toe dat niet op fiche werd vermeld.

Aangezien de vennootschap de genieter niet bekend maakt, legt de fiscus de aanslag geheime commissielonen op.

Hoewel de aanslag geheime commissielonen wordt opgelegd, zijn de kosten niet aftrekbaar.

Terugneming van aftrek voor innovatie-inkomsten in geval van spreiding van historische kosten

Rubriek 1230

Terugneming van aftrek voor innovatie-inkomsten in geval van spreiding van historische kosten

Zie bespreking van de aftrek voor innovatie-inkomsten

- Aftrek voor innovatie-inkomsten heeft betrekking op de netto-inkomsten, waarbij de bruto-inkomsten niet enkel moeten worden verminderd met de gerelateerde uitgaven van het belastbare tijdperk zelve, maar ook met de 'historische' uitgaven voor O&O
- Deze historische uitgaven mogen lineair gespreid worden over maximaal zeven opeenvolgende belastbare tijdperken
- Het stelsel van spreiding van de historische uitgaven mag echter niet voordeliger zijn dan de integrale aftrek ervan
- Levert de gespreide aftrek van de historische kosten een voordeel op tov de integrale aftrek ervan, wordt het verschil hier opgenomen in de verworpen uitgaven

Positieve correcties in toepassing van het Diamant Stelsel

Rubriek 1226-1229

Positieve correcties in toepassing van het Diamant Stelsel

Wet van 18 december 2016 : “Diamant Stelsel”

- Voor diamanthandelaars wordt de kostprijs van de verkochte goederen forfaitair gewaardeerd op 97,90% van de bruto-omzet
- Gevolg : brutomarge is steeds gelijk aan 2,10% van de omzet, ongeacht de boekhoudkundige winst

=> Indien boekhoudkundige winst kleiner is dan de forfaitair bepaalde winst : “tekort” aan boekhoudkundige winst wordt toegevoegd aan belastbare basis als een verworpen uitgave (code 1226)

Andere verworpen uitgaven

Rubriek 1239

Andere verworpen uitgaven

Volgende kosten worden geïmponéerd :

- 1) Belastbare restorno's van coöperatieve verbruikersverenigingen (**art. 189 WIB 92**)
- 2) Kosten van allerlei aard mbt jacht, visvangst, yachten, of andere pleziervaartuigen en lusthuizen, behalve wanneer en in zover bij de uitoefening beroepswerkzaamheid en uit hoofde van de eigen aard daarvan noodzakelijk zijn of inbegrepen in bezoldiging van begunstigde personeelsleden (**art. 53, 9° en 11° WIB 92**)
- 3) Kosten in zoverre deze op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen, of de toekenningen aan derden van dergelijke kosten (**art. 53, 10° en 11° WIB 92**)
- 4) Interest, retributies voor de concessie van gebruik van uitvindingsoctrooien, fabricageprocédés en andere dergelijke rechten, of bezoldigingen voor prestaties of diensten bedoeld in art. 54 WIB 92

Andere verworpen uitgaven

- 5) jaarlijkse taks op winstdeelnemingen op levensverzekeringscontracten (**art.198, eerste lid, 4° WIB 92**)
- 6) De uitzonderlijke taks op de stortingen bestemd voor het lange termijnsparen (**art. 198, eerste lid, 8° WIB 92**)
- 7) De bijzondere taks op de gereserveerde winsten van bepaalde kredietinstellingen (**art. 198, eerste lid, 9° WIB 92**)

Andere verworpen uitgaven

Art. 53, 9° WIB 92 : kosten van lusthuizen zijn niet aftrekbaar

ComIB/92, nr. 53/173 : lusthuizen zijn onroerende goederen die noch uitsluitend noch hoofdzakelijk voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt, noch als enige of belangrijkste woning ter beschikking van de leden van het personeel of van de organen van bestuur worden gesteld.

ComIB/92, nr. 53/175 : lusthuizen zijn onroerende goederen waarin leden van het personeel, organen van bestuur, zakenrelaties etc kunnen worden uitgenodigd om er te verblijven als in een hotel.

Andere verworpen uitgaven

Casus

Vennootschap heeft het vruchtgebruik van een appartement aan de Belgische kust en trekt de afschrijvingen en interesten in verband hiermee af als beroepskost. Fiscus is van oordeel dat het om een “lusthuis” gaat en verwerpt de kosten.

Hof van Beroep Antwerpen, 25 juni 2013 : geeft de fiscus gelijk

- Er kan geen band met de maatschappelijke activiteit worden aangetoond
- Er wordt geen voordeel van alle aard inzake de bewoning van het appartement op fiche vermeld noch aangegeven in de personenbelasting
- Fiscus heeft terecht de kosten verworpen op basis van art. 53, 9° WIB92

Andere verworpen uitgaven

Art. 53, 10° WIB 92 : kosten die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen, zijn niet aftrekbaar

ComIB/92, nr. 53/181 : kosten die, **hoewel gedaan uit hoofde of ter gelegenheid van de beroepswerkzaamheid**, toch een **overdadig karakter** vertonen, in de zin dat ze eerder ingegeven zijn door de wens of de zorg een zekere status te voeren, een bepaalde levenstrant te voeren, sociale en mondaine relaties van een bepaald niveau te onderhouden etc.

ComIB/92, nr. 53/185 : de woorden “**op onredelijke wijze**” bieden belastingbetalers nog een beslissingsmarge over de wijze waarop zij hun beroep uitoefenen, en vermijdt dat controleambtenaren zouden moeten oordelen over de opportuniteit van kosten

Andere verworpen uitgaven

Casus

Vennootschap, actief in de vleeswarenhandel, neemt een sportwagen (Lotus) in leasing. De jaarlijkse kosten bedragen méér dan 25.000 EUR.

Vennootschap beweert dat gebruik van een goedkope wagen klanten en leveranciers zou afschrikken, en dat dure wagen bijdraagt tot een goed cliënteel

Hof van Beroep Antwerpen, 17 januari 2012 : stelt de fiscus in het gelijk

- Argumenten vennootschap zijn “subjectief en algemeen”
- Vennootschap toont niet aan dat regelmatig klanten thuis worden bezocht met het oog op afsluiten van contracten
- Grootste stijging omzet en personeel deed zich voor toen wagen nog niet werd geleast.

Andere verworpen uitgaven

Casus

Verzekeringsmakelaar verkoopt in 1994 oude Subaru en schaft een nieuwe Porsche Carrera aan. Porsche wordt pas in 1995 ingeschreven bij DIV. Gelet op inschrijving in 1995, weigert fiscus aftrek kosten van 1994. Bovendien overtreffen de kosten op onredelijke wijze de beroepsbehoeften.

Rb. Gent, 22 mei 2012 : stelt fiscus in het ongelijk :

- Verzekeringsmakelaar is onmiskenbaar een commerciële functie met potentiële contacten met klanten : auto is dus nodig voor beroep
- Dus : redelijk aannemelijk dat auto reeds in 1994 werd gebruikt
- Inbreuk op reglementering inzake inschrijving voertuigen staat aftrek niet in de weg
- Keuze voor een “veilige en betrouwbare wagen” is normaal, een zekere status is geen reden om kosten te verwerpen

Andere verworpen uitgaven

Circulaire nr Ci.RH.243/624.367 (AA Fisc nr. 32/2013) van 4 september 2013

“Of er al dan niet sprake is van een bepaalde mate waarin de kosten op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen, moet worden beoordeeld aan de hand van een geheel van feitelijke omstandigheden eigen aan elk geval.

Wat meer bepaald de **zakenlunches in sterrenrestaurants** betreft, is het niet geoorloofd van die restaurantkosten volledig te verwerpen louter en alleen omdat het om sterrenrestaurants gaat. Bij hoge restaurantnota's kan in voorkomend geval na voormelde beoordeling een bepaald gedeelte worden verworpen omdat het op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreft (art. 53, 10° WIB 92)”.

Andere verworpen uitgaven

Art. 54 WIB 92 : zijn niet aftrekbaar

Interest, (...) retributies voor de concessie van uitvindingsoctrooien, (..) bezoldigingen voor prestaties of diensten, indien zij rechtstreeks of onrechtstreeks worden betaald of toegekend aan buitenlandse belastingplichtigen of aan een buitenlandse inrichting die krachtens de bepalingen van de wetgeving van het land waar zijn gevestigd zijn, niet aan een inkomstenbelasting zijn onderworpen of voor zulke inkomsten aldaar aan een aanzienlijk gunstigere belastingregeling zijn onderworpen dan die waaraan die inkomsten in België zijn onderworpen, tenzij de belastingplichtige door alle rechtsmiddelen bewijst dat zijn verband houden met werkelijke en oprechte verrichtingen en mits zij de normale grenzen niet overschrijden.

Andere verworpen uitgaven

Art. 54, WIB 92 : zijn niet aftrekbaar

- Is een zuivere anti-ontwijkingsmaatregel
- Voorziet in vermoeden van niet aftrekbaarheid van betalingen van interest, bezoldigingen etc aan laagbelaste genieter,
- Tenzij bewezen wordt dat betaling verband houdt met werkelijke en oprechte verrichtingen, en
- De normale grenzen niet overschrijden

Hof van Justitie, zaak C-318/10, 5 juli 2012 :

- Art. 54 WIB 92 is strijdig met art. 49 EG-Verdrag indien genieter binnen EU is gevestigd