

Circulaire nr. Ci.RH.421/628.803 (AAFisc Nr. 30/2013) dd. 22.07.2013

*Vennootschapsbelasting
Berekening van de Ven.B
Rechtspersonenbelasting
Berekening van de RPB
Afzonderlijke aanslag
Niet-verantwoorde kosten of bedragen
Beroepskosten*

Voorafgaande opmerking bij de circulaire nr. Ci.RH.421/628.803

De problematiek van de toepassing van de bijzondere aanslag "geheime commissielonen" bedoeld in artikel 219, WIB 92, heeft dikwijls tot controversen geleid, zowel langs de kant van de belastingplichtigen/ondernemingen als langs de kant van de fiscale administratie en de wetgever heeft uiteindelijk het nodige gedaan om duidelijkheid te brengen in de toepassing van de maatregel zodat meer rechtszekerheid kan worden bereikt. In de verschillende materies waarin deze maatregel van toepassing is, komt het er voortaan (vanaf het aanslagjaar 2014) op aan dat de bijzondere aanslag niet meer wordt gevestigd indien er een effectieve en definitieve belasting is in de personenbelasting ten name van de verkrijger.

De nieuwe wetswijziging beantwoordt dus duidelijk aan de wil van de regering en van de wetgever om méér rechtszekerheid te brengen in de situaties waarin de toepassing van de bijzondere aanslag van artikel 219, WIB 92 nog kan van toepassing zijn.

Er wordt dan ook uitdrukkelijk opgedragen om deze nieuwe bepalingen en onderrichtingen correct toe te passen en het vestigen van de bijzondere aanslag voortaan nog slechts als uitzonderingsmaatregel te beschouwen indien, en slechts indien, de effectieve definitieve belasting in de personenbelasting ten name van de verkrijger niet (meer) mogelijk is binnen de termen van de gewijzigde wetgeving.

In de punctuele gevallen waar twijfel zou kunnen ontstaan wordt voortaan aanbevolen om, op basis van het gezond verstand, voorrang te verlenen aan een oplossing van het probleem, eerder door het vestigen van een (aanvullende) aanslag in de personenbelasting dan door het vestigen van de bijzondere aanslag in de vennootschapsbelasting.

De dienst Organisatiebeheersing/Interne controle van de AAFisc zal steekproefsgewijs toezien op de correcte toepassing van deze onderrichtingen.

Carlos SIX
Administrateur-generaal van de Fiscaliteit

Federale Overheidsdienst
FINANCIEN

Brussel, 22 juli 2013

Algemene administratie van de
FISCALITEIT

Vennootschapsbelasting

Centrale diensten

Berekening van de Ven.B

Vennootschapsbelasting
Ci.RH.421/628.803

Rechtspersonenbelasting

Berekening van de RPB

ONDERWERP:
Inkomstenbelastingen.

Afzonderlijke aanslag

Niet-verantwoorde kosten of bedragen

Beroepskosten

*Bespreking van de wijzigingen die zijn
aangebracht aan de bepalingen van de art. 197, 198,
§ 1, 219, 223 en 225, WIB 92, door de Wet van
17 juni 2013 houdende fiscale en financiële bepa-
lingen betreffende de duurzame ontwikkeling
(BS 28.6.2013).*

Aan alle ambtenaren van de niveaus A, B en C.

INHOUDSTAFEL

Nrs.

I.	INLEIDING	1
II.	WETTELIJKE BEPALINGEN	2
III.	VENNOOTSCHAPSBELASTING	
1.	Aftrekbare kosten	3
2.	Wettelijke afwijking op de afzonderlijke aanslag	4
3.	Niet aftrekbare kosten	12
4.	Administratieve tolerantie	14
IV.	RECHTSPERSONENBELASTING	15
V.	INWERKINGTREDING	19
VI.	ALGEMENE OPMERKING	20

I. INLEIDING

1. Deze circulaire bespreekt de wijzigingen die zijn aangebracht aan de bepalingen van de art. 197, 198, § 1, 219, 223 en 225, WIB 92, door respectievelijk de art. 13, 14, 17, 18 en 19 van de wet van 17 juni 2013 houdende fiscale en financiële bepalingen en bepalingen betreffende de duurzame ontwikkeling (BS 28.6.2013).

II. WETTELIJKE BEPALINGEN

Art. 13

2. *Artikel 197 van hetzelfde Wetboek, vervangen bij de wet van 4 mei 1999, wordt aangevuld met een lid, luidende:*

"Bij toepassing van artikel 219, vierde lid, worden in afwijking van artikel 57 de niet verantwoorde uitgaven beschouwd als beroepskosten."

Art.14

Artikel 198, § 1, van hetzelfde Wetboek, laatst gewijzigd bij de wet van 22 juni 2012, wordt aangevuld met een bepaling onder 15°, luidende:

"15° het bedrag van de kosten ten belope van de voordelen van alle aard bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, in de omstandigheden bedoeld in artikel 219, vijfde lid."

Art. 17

In artikel 219 van hetzelfde Wetboek, gewijzigd bij de wetten van 30 maart 1994, 4 mei 1999, 27 november 2002, 27 december 2006 en 11 mei 2007, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1° in het tweede lid worden de woorden ", financiële voordelen" ingevoegd tussen de woorden "voordelen van alle aard" en de woorden "en verdoken meerwinsten";

2° artikel 219 wordt aangevuld met een lid, luidende:

"Wanneer het bedrag van de kosten bedoeld in artikel 57 of van de voordelen van alle aard bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, niet is opgenomen in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte, wordt deze aanslag niet toegepast indien het bedrag begrepen is in een aanslag die met akkoord van de verkrijger te zijnen name wordt gevestigd binnen de termijn als bedoeld in artikel 354, eerste lid."

Art. 18

In artikel 223 van hetzelfde Wetboek, vervangen bij koninklijk besluit van 20 december 1996 en gewijzigd bij de wetten van 10 maart 1999, 28 april 2003, 15 december 2004, 27 december 2005, 27 december 2006, 11 mei 2007 en 28 december 2011, worden de volgende wijzigingen aangebracht:

1° het eerste lid wordt aangevuld met een bepaling onder 5°, luidende:

"5° in de omstandigheden bedoeld in het vierde lid, het bedrag van de kosten ten belope van de voordelen van alle aard bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, en van de kosten bedoeld in artikel 57.";

2° artikel 223 wordt aangevuld met twee leden, luidende:

"De aanslag bedoeld in het eerste lid, 1°, is niet van toepassing als de belastingplichtige aantoont dat het bedrag van de voordelen van alle aard bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, of van de kosten bedoeld in artikel 57 opgenomen is in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte.

Wanneer het bedrag van de voordelen van alle aard bedoeld in artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, of van de kosten bedoeld in artikel 57 niet is opgenomen in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte, is de aanslag bedoeld in het eerste lid, 1°, niet toepasbaar indien dat bedrag begrepen is in een aanslag gevestigd ten name van de verkrijger binnen een termijn bedoeld in artikel 354, eerste lid."

Art. 19

In artikel 225, tweede lid, 5°, van hetzelfde Wetboek, vervangen bij de wet van 28 december 2011, worden de woorden "en op het in artikel 223, eerste lid, 4°, bedoelde bedrag gelijk aan 17 pct. van het voordeel van alle aard" vervangen door de woorden "en op de in artikel 223, eerste lid, 4° en 5°, bedoelde bedragen".

Art. 23

[...]

De artikelen 13 tot 19 zijn van toepassing vanaf aanslagjaar 2014.

[...]

III. VENNOOTSCHAPSBELASTING

1. Aftrekbare kosten

3. Art. 197, WIB 92, wordt aangevuld met een tweede lid, dat een wettelijke basis geeft aan de administratieve praktijk die erin bestaat dat ingevolge de wettelijke afwijking die voorzien is in art. 219, vierde lid, WIB 92, de niet verantwoorde uitgaven, in afwijking van art. 57, WIB 92, als beroepskosten worden beschouwd.

2. Wettelijke afwijking op de afzonderlijke aanslag

4. Artikel 219, WIB 92, wordt aangevuld met een vijfde lid, dat een bijkomende wettelijke afwijking invoegt op de vestiging van de afzonderlijke aanslag.

Overeenkomstig art. 219, vijfde lid, WIB 92, wordt, wanneer het bedrag van de kosten bedoeld in art. 57, WIB 92, of van de voordelen van alle aard bedoeld in de art. 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, WIB 92, niet begrepen is in een door de geniet over eenkomstig art. 305, WIB 92, ingediende aangifte (d.w.z. wanneer er niet aan de wettelijke afwijking zoals voorzien in art. 219, vierde lid, WIB 92, is voldaan), de afzonderlijke aanslag niet toegepast indien het bedrag begrepen is in een aanslag die met het akkoord van de verkrijger te zijnen name wordt gevestigd binnen de termijn zoals bedoeld in artikel 354, eerste lid, WIB 92 (aanslagtermijn van drie jaar).

5. Het akkoord van de verkrijger houdt in dat deze wettelijke afwijking afhangt van een te zijnen name gevestigde definitieve aanslag, d.w.z. een aanslag die niet meer ontvankelijk is voor enig bezwaar (zie in die zin Parl. St., Kamer, DOC 53-2756/001, blz. 18 en 19).

6. Indien ten name van de verkrijger geen definitieve aanslag op de bedoelde bedragen gevestigd is binnen de termijn zoals bedoeld in art. 354, eerste lid, WIB 92, dan is de afzonderlijke aanslag van toepassing.
7. Uit de parlementaire voorbereiding blijkt trouwens, dat de belasting in hoofde van de genierter van doorslaggevend belang is. De afzonderlijke aanslag kan bijgevolg ook achterwege blijven als binnen de termijn zoals bedoeld in artikel 354, eerste lid, WIB 92 een definitieve belasting in hoofde van de genierter gevestigd is, zelfs zonder zijn akkoord (zie in die zin Parl. St., Kamer, DOC 53/2756/001, blz. 17).
8. De wetgever verduidelijkt eveneens dat indien het definitief karakter van de aanslag niet kan gegarandeerd worden bij gebrek aan een akkoord van de belastingplichtige tegen het einde van de aanslagtermijn (nog niet verstreken bezwaartermijn), de afzonderlijke aanslag zal moeten gevestigd worden en in voorkomend geval later ontheven (zie Parl. St., Kamer, DOC 53-2756/001, blz. 18). Het spreekt, gelet op hetgeen in het nr. 7 werd gezegd, voor zich dat hetzelfde ook geldt, als tegen het einde van de aanslagtermijn, er nog een bezwaar hangende is.
9. Er wordt aan herinnerd dat het opmaken van fiches en opgaven eveneens de verkrijgers betreft die in het buitenland belastbaar zijn. Er zal dus worden toegestaan dat de afzonderlijke aanslag niet zal worden toegepast indien het bewijs wordt geleverd dat de bedoelde inkomsten in het buitenland binnen de vastgestelde termijn zijn belast (zie Parl. St., Kamer, DOC 53-2756/001, blz. 18).
10. De wetgever benadrukt dat voor wat de "overdreven kosten" betreft, de huidige fiscale behandeling niet wordt aangepast (zie Parl. St., Kamer, DOC 53-2756/001, blz. 17). Ter zake wordt verwezen naar de nrs. 219/8 en 219/9, Com.IB 92.
11. Voor wat betreft de fiscale behandeling van restaurantkosten, wordt verwezen naar het nr. 9 van het addendum van 20.7.2012 aan de circulaire Ci.RH.421/605.074 (AOIF Nr. 71/2010) van 1.12.2010.

3. Niet-afrekbare kosten

12. Art. 198, § 1, WIB 92, wordt aangevuld met een bepaling onder 15° dat voorziet in de niet aftrekbaarheid van het bedrag van de kosten ten belope van de voordelen van alle aard bedoeld in de art. 31, tweede lid, 2° en 32, tweede lid, 2°, WIB 92, in de omstandigheden bedoeld in art. 219, vijfde lid, WIB 92.

Er wordt aan herinnerd dat de niet-verantwoorde kosten overeenkomstig art. 57, WIB 92, niet als beroepskosten worden aangenomen.

In het geval van de niet toepassing van de afzonderlijk aanslag overeenkomstig de wettelijke afwijking zoals bedoeld in art. 219, vijfde lid, WIB 92, is het bedrag van de voormelde kosten en van de voordelen van alle aard bijgevolg een verworpen uitgave.

13. In zijn antwoord op de mondelinge vraag nr. 18589, gesteld door de heer Volksvertegenwoordiger C. Devlies in de Commissie voor de financiën en de begroting (CRABV 53 COM 783 van 25.6.2013, blz. 9), heeft de minister van Financiën in dit verband het volgende gepreciseerd:

"In alle andere gevallen waarin de bijzondere aanslag achterwege kan blijven, ondanks het feit dat de genierter de genoten voordelen niet spontaan in zijn tijdig ingediende aangifte in de inkomstenbelasting heeft vermeld, moeten de gemaakte kosten strikt genomen, in uitvoering van de voormelde wetsartikelen, wel aan het fiscaal resultaat van de vennootschap worden toegevoegd.

Niettemin ben ik van oordeel dat door de belasting, in hoofde van de genierter, aan het normdoel is tegemoetgekomen zodat economische dubbele belasting zo veel als mogelijk moet worden vermeden. De toevoeging van de kosten aan het fiscale resultaat van de vennootschap kan dus ook in de voormelde gevallen achterwege blijven, zeker als er kennelijk geen sprake is van kwade trouw."

4. Administratieve tolerantie

14. De wetgever heeft bevestigd dat de administratieve tolerantie met betrekking tot kleine misrekeningen en foutjes begaan ter goeder trouw, inzake voordelen van alle aard die forfaitair worden geraamd, niet is gewijzigd. Hij voegt er bovendien aan toe dat deze tolerantie eveneens van toepassing is op voordelen van alle aard die voortkomen uit een ge-

mengd gebruik (zie Parl. St., Kamer, DOC 53-2756/001, p.17). Ter zake wordt verwezen naar het addendum van 20.7.2012 aan de circulaire Ci.RH.421/605.074 (AOIF Nr. 71/2010) van 1.12.2010.

IV. RECHTSPERSONENBELASTING

15. Overeenkomstig het nieuwe artikel 223, derde lid, WIB 92, is de wettelijke afwijking die inzake vennootschapsbelasting in art. 219, vierde lid, WIB 92, is opgenomen, voortaan uitdrukkelijk van toepassing in de rechtspersonenbelasting.

Bijgevolg wordt de aanslag zoals bedoeld in art. 223, eerste lid, 1°, WIB 92, niet gevestigd indien de belastingplichtige die de individuele fiches en samenvattende opgave dient op te stellen, aantoonst dat het bedrag dat er op moet voorkomen (kosten bedoeld in art. 57, WIB 92, of voordelen van alle aard bedoeld in de art 31, tweede lid, 2° en 32, tweede lid, 2°, WIB 92) begrepen is in een door de verkrijger overeenkomstig art. 305, WIB 92, ingediende aangifte (d.w.z. een aangifte ingediend in de vormen en binnen de termijnen zoals voorgeschreven door de wet).

16. Overeenkomstig het nieuwe art. 223, vierde lid, WIB 92, is de bijkomende wettelijke afwijking die in de vennootschapsbelasting is ingevoerd in art. 219, vijfde lid, WIB 92, ook voorzien in de rechtspersonenbelasting.

Wanneer het bedrag van de voordelen van alle aard bedoeld in art. 31, tweede lid, 2° en 32, tweede lid, 2°, WIB 92, of van de kosten bedoeld in art. 57, WIB 92, niet is opgenomen in een door de verkrijger overeenkomstig art. 305, WIB 92, ingediende aangifte (d.w.z. wanneer er niet aan de wettelijke afwijking zoals bedoeld in art. 223, derde lid, WIB 92, is voldaan), is de aanslag zoals bedoeld in art. 223, eerste lid, 1°, WIB 92 niet van toepassing indien het bedrag begrepen is in een aanslag gevestigd ten name van de verkrijger binnen de termijn zoals bedoeld in art. 354, eerste lid, WIB 92.

17. Alhoewel de nieuwe bepaling van art. 223, vierde lid, WIB 92, niet uitdrukkelijk het akkoord van de belastingplichtige vereist, verduidelijkt de wetgever dat hier dezelfde situatie wordt bedoeld zoals inzake vennootschapsbelasting in het art. 219, vijfde lid, WIB 92, en dat opdat aan de wettelijke afwijking voldaan zou zijn, de ten name van de verkrijger gevestigde aanslag niet meer ontvankelijk is voor het indienen van een bezwaarschrift (zie in die zin Parl. St., Kamer, DOC 53-2756/001, blz. 19).

Deze wettelijke afwijking is bijgevolg eveneens afhankelijk gesteld van een definitieve aanslag ten name van de verkrijger, met dien verstande dat de preciseringen die gegeven zijn in de nrs. 4 tot 8 van deze circulaire mutatis mutandis ook in de sfeer van de rechtspersonenbelasting van toepassing zijn.

18. Art. 223, eerste lid, WIB 92, wordt aangevuld met een bepaling onder 5° die voorziet in de belastbaarheid van het bedrag van de kosten ten belope van de voordelen van alle aard bedoeld in de art. 31, tweede lid, 2° en 32, tweede lid, 2°, WIB 92, en van de kosten bedoeld in art. 57, WIB 92, in de omstandigheden voorzien in art. 223, vierde lid, WIB 92.

M.a.w., in het geval van de niet toepassing van de belasting tegen het tarief van 300% ingevolge de wettelijke afwijking zoals bedoeld in art. 223, vierde lid, WIB 92, zal het bedrag van de voormelde kosten en van de voordelen van alle aard worden onderworpen aan een belasting tegen het tarief zoals bedoeld in art. 215, eerste lid, WIB 92.

Deze belasting is de tegenhanger van de opnemings uitgaven zoals voorzien in de art. 57 en 198, § 1, 15°, WIB 92 in de vennootschapsbelasting.

De precisering zoals die voorkomt in het nr. 13 van deze circulaire geldt mutatis mutandis ook in de sfeer van de rechtspersonenbelasting.

V. INWERKINGTREDING

19. De besproken bepalingen treden in werking vanaf het aj. 2014.

Hangende geschillen en lopende dossiers, ook al hebben zij betrekking op voorgaande aanslagjaren, mogen – daar waar de aanslagtermijnen in de personenbelasting nog niet verstreken zijn – in de geest van de nieuwe wetsbepalingen en van onderhavige circulaire worden opgelost.

VI. ALGEMENE OPMERKING

20. De geest van de nieuwe wetsbepalingen en van onderhavige circulaire houdt in, dat daar waar mogelijk voorrang verleend wordt aan een belasting in hoofde van de genie-ter, in plaats van belasting in hoofde van de vennootschap of rechtspersoon bij wijze van toepassing van de bijzondere aanslag. In diezelfde geest mag eenzelfde oplossing betracht worden, daar waar nog een definitieve belasting mogelijk is, zij het niet meer in toepassing van de driejarige aanslagtermijn van art. 354, eerste lid WIB 92, maar wel in toepassing van andere aanslagtermijnen (bv. art. 358, § 2, 3° WIB 92).

De Minister van Financiën,

KOEN GEENS