

## INHOUD

- p. 1/ Voorzieningen voor risico's en kosten... Wie volgt nog?
- p. 6/ Gedeeltelijke overdracht van het fiscaal genaderecht aan de fiscale bemiddelingsdienst
- p. 10/ Regeling belastingvrij bijklussen in beperkte mate gewijzigd

## Voorzieningen voor risico's en kosten... Wie volgt nog?

Voorzieningen voor risico's en kosten, die door ondernemingen worden geboekt om het hoofd te bieden aan scherp omschreven verliezen of kosten die volgens de aan de gang zijnde gebeurtenissen waarschijnlijk zijn, worden vrijgesteld onder de voorwaarden die de Koning bepaalt. Of zo kennen we de bepaling al vele jaren. Recent werden we echter opgeschrikt door de hervorming vennootschapsbelasting, die daar ineens helemaal anders over lijkt te beslissen. In deze uitgave nemen we de lezer mee in de bepalingen van de voorzieningen voor risico's en kosten. Wat kan nog? En wat moeten we vanaf nu beter laten?

### Boekhoudkundig

Het principe van de voorzieningen voor risico's en kosten vindt haar oorsprong in de boekhoudregels. Volgens de bepalingen van het KB/W.Venn.<sup>1</sup> vertonen voorzieningen voor risico's en kosten twee kenmerken.

Eenzijds moeten de voorzieningen voor risico's en kosten duidelijk omschreven zijn. Algemene forfaitaire percentages worden niet aanvaard. Ook algemene of onnauwkeurig omschreven risico's en kosten zijn niet toegelaten. Het algemene feit dat er mogelijks wel eens een kost zou kunnen voortvloeien uit een gebeurtenis is niet voldoende. Dit is ook te lezen in de adviezen nummers 107/2 en 107/4 van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen.

Ten tweede staat het bedrag van de voorzieningen voor risico's en kosten nog niet vast. Van zodra een kost zeker is, moet die volgens het boekhoudkundige voorzichtigheidsprincipe namelijk al onmiddellijk als een kost worden opgenomen in de resultatenrekening en als dusdanig ook als een schuld worden geboekt op een tegenrekening<sup>2</sup>.

Bovendien heeft de term 'voorziening' enkel betrekking op risico's en kosten, niet op actiefbestanddelen. Waardecorrecties op actiefbestanddelen mogen niet als voorziening worden aangelegd, hiervoor dient men de techniek van de waardeverminderingen toe te passen.

Van zodra echter op het einde van het boekjaar de voorziening hoger blijkt te zijn dan wat vereist is volgens een actuele beoordeling, moeten de voorzieningen verplicht worden teruggenomen tot op het niveau dat aannemelijk is.

### Fiscaal

Fiscaal is het echter een ander verhaal. In eerste instantie maken voorzieningen voor risico's en kosten deel uit van de belastbare basis van de vennootschap. Dat wil dus zeggen dat er principieel wordt vanuit gegaan dat voorzieningen niet aftrekbaar zijn. Zo staat te lezen in artikel 25, 5° WIB 1992.

<sup>1</sup> Artikel 50 KB/W.Venn.

<sup>2</sup> Cass. 2 februari 1990, *F.J.F.*, nr. 90/53.

In artikel 48 WIB 1992 wordt hierop echter een uitzondering gemaakt. Bepaalde voorzieningen voor risico's en kosten, die door de onderneming worden geboekt om het hoofd te bieden aan scherp omschreven verliezen of kosten die volgens de aan de gang zijnde gebeurtenissen waarschijnlijk zijn, worden vrijgesteld onder de voorwaarden die de koning bepaalt<sup>3</sup>. De voorwaarden worden bepaald in de artikelen 22 tot 27 van het KB/WIB 1992. Analoot met de boekhoudkundige verwerking moet het effectief gaan om risico's of kosten die waarschijnlijk zijn. Van zodra de kost zeker is, moet deze kost onmiddellijk in het resultaat worden opgenomen.

Het doel van deze bepalingen is om een belastingvrije voorziening te kunnen aanleggen als anticipatie op de aftrek van een beroepskost, omdat deze last nog niet het karakter heeft van een zekere en vaststaande schuld, maar wel waarschijnlijk is. Het is met andere woorden een fiscale aftrek in een belastbaar tijdperk voor het belastbare tijdperk waarin de kost effectief zal worden gedragen. Dit is een uitzondering op het annualiteitsbeginsel uit artikel 49 WIB 1992<sup>4</sup>. De kosten waarvoor voorzieningen worden aangelegd, verschillen in wezen van normale kosten omdat de kosten waarvoor voorzieningen worden aangelegd, hun oorsprong vinden in voorgaande belastbare tijdperken en daardoor dus slechts waarschijnlijk zijn.

Hoewel de uitgangspunten principieel verschillen, zien we dat door de fiscale uitzondering de algemene principes toch min of meer gelijklopen tussen het fiscale en het boekhoudrecht. Tot slot moeten we er uiteraard rekening mee houden dat om de voorzieningen voor risico's en kosten fiscaal in rekening te kunnen brengen, er wel een formele voorwaarde voldaan moet zijn, namelijk het formulier 204.3 moet correct ingevuld en meegestuurd zijn met de aangifte vennootschapsbelasting. Dit op straffe van verval. Is het formulier 204.3 niet correct ingevuld of meegestuurd, mag de administratie de voorziening weigeren en daardoor dus als een belaste voorziening aanzien.

## Voorbeelden

Zo kennen we onder andere voorzieningen voor waarborgverplichtingen, waarschijnlijke kosten die voortvloeien uit aan klanten verleende waarborgen of uit contractueel beloofd gratis onderhoud (gedurende een zekere periode) van de tijdens een boekjaar verkochte

goederen. Deze voorziening kan worden vrijgesteld, op voorwaarde dat de voorziene bedragen gegrond zijn op ervaringen van voorgaande jaren<sup>5</sup>. Indien de vroegere ervaring onvoldoende is, kan geen voorziening voor garantieverplichtingen worden aanvaard<sup>6</sup>.

Ook bepaalde personeelskosten vormen vaak het onderwerp van voorzieningen. Zo kan er volgens de belastingadministratie en bepaalde rechtspraak een voorziening worden aangelegd voor de ontslagvergoedingen die in een later belastbaar tijdperk betaald zullen moeten worden. Deze vergoedingen mogen slechts als voorziening worden aangelegd op het moment dat het ontslag aan de betrokkene wordt betekend<sup>7</sup>. Hoewel de Commissie voor Boekhoudkundige Normen alsook recentere rechtspraak van mening is dat de voorziening al mag worden geboekt op het moment dat het bestuursorgaan de beslissing heeft genomen<sup>8</sup>.

Boekjaren die afsloten ten laatste op 31 december 2011 konden eveneens een voorziening aanleggen voor de interne pensioenbelofte. Dit is echter onder de vorige regering afgeschaft.

Jaarlijks kunnen vennootschappen het tijdens het boekjaar geboekte, maar nog te betalen vakantiegeld onder de beroepskosten onderbrengen in de mate dat het bedrag overeenstemt met het minimumbedrag van het vakantiegeld dat later door de onderneming zal moeten worden gedragen uit hoofde van de tijdens dat boekjaar betaalde bezoldigingen. In die mate is er immers geen sprake meer van een voorziening, maar van een zekere en vaststaande schuld. Om aftrekbaar te zijn, moet deze schuld (en dus geen voorziening) aan de vereiste maximumpercentages voldoen.

De lijst met voorbeelden kan zeer lang gemaakt worden. Om als voorziening aftrekbaar te zijn, moet buiten de hierboven reeds gemelde voorwaarden, de kost waarop de voorziening betrekking heeft uiteraard ook als kost aftrekbaar zijn. Voorzieningen voor niet-aftrekbare kosten zullen aldus eveneens niet als een vrijgestelde voorziening in aanmerking worden genomen.

## Eindejaarsoptimalisatie

In de loop der jaren is de post voorzieningen in vele gevallen uitgegroeid tot een klassieke eindejaarsoptimali-

<sup>3</sup> Luik 24 mei 2000.

<sup>4</sup> Gent, 16/06/1994, VAN HOUTTE, J. *Beginselen van het Belgisch belastingrecht*. Gent, Story-Scientia, 1979, nr. 270, 277; STULEMEYER, H., *Toepassing van art. 48 WIB92, A.F.T.*, 1995, 26-28.

<sup>5</sup> Cass. 23 december 1971 – Luik 18 maart 1987.

<sup>6</sup> Antwerpen, 21 december 2010.

<sup>7</sup> Gent 18 november 1993.

<sup>8</sup> Luik 24 december 1999.

satie. Iets wat we vaak nog al eens de «vetpot» durven te noemen. In jaren met veel winst, romen we een stuk van de winst af door enkele voorzieningen te gaan aanleggen of te laten aangroeien. Feit is dat dit vaak een vicieuze cirkel is. Want eigen aan deze vetpot, is dat deze voorzieningen ook af en toe moeten teruggenomen worden. Van zodra zou blijken dat deze voorziening te hoog is, of van zodra de kosten effectief worden opgelopen, zal de terugname van de voorziening echter de effectieve kost compenseren. Wordt de kost echter niet opgelopen, maar moet de voorziening worden teruggenomen, dan vormt deze terugname zelfs een belastbare opbrengst voor de vennootschap. Ooit zal deze «optimalisatie» dus een keerzijde hebben.

Omdat bepaalde vennootschappen het niet altijd zo nauw genomen hebben, heeft de regering beslist om de toepasbaarheid van voorzieningen sterk aan banden te leggen.

## Wijzigingen hervorming vennootschapsbelasting

Inzake personenbelasting blijft alles bij het oude. Voor de eenmanszaken, de belastingplichtigen die winsten genereren, wijzigt er niets. De regels van artikel 48 WIB 1992 blijven onverkort van toepassing.

Inzake vennootschapsbelasting worden de regels voor de voorzieningen overgenomen in artikel 194 WIB 1992, welke sinds aanslagjaar 2019<sup>9</sup> dit artikel volledig vervangen. In de vennootschapsbelasting blijft de vrijstelling voor voorzieningen en kosten bestaan, maar enkel voor risico's en kosten die voortvloeien uit op een balansdatum bestaande contractuele, wettelijke of reglementaire verplichting, andere dan de verplichtingen die voortvloeien uit de toepassing van de wetgeving op de boekhouding en de jaarrekening die op de onderworpen entiteit van toepassing is.

Risico's of kosten, waarvoor enkel op basis van de boekhoudwetgeving een voorziening dient te worden aangelegd, en die verder nergens worden verplicht, zouden dus niet langer aftrekbaar zijn. Voorzieningen voor risico's en kosten waarvoor contractuele, wettelijke en reglementaire verplichtingen bestaan, blijven aftrekbaar.

De vrijstelling is hierdoor dus niet langer stelselmatig van toepassing, maar moet worden beoordeeld aan de hand van de contractuele, wettelijke of reglementaire verplichtingen die eigen zijn aan elke voorziening. De vennootschap die de voorziening wil vrijstellen, moet het

bewijs leveren dat voldaan is aan de vrijstellingsvoorwaarden<sup>10</sup>.

Wat betekent dit nu concreet? Want tot nu toe zijn we nog niet helemaal wijzer geworden. Welke voorzieningen mogen wij niet meer fiscaal vrijstellen? Het nieuwe artikel 194 WIB 1992 bepaalt uitdrukkelijk dat voorzieningen voor risico's en kosten, die worden aangelegd op grond van verplichtingen die «louter» voortvloeien uit de toepassing van de wetgeving inzake de boekhouding en de jaarrekening uitgesloten zijn. Met de term louter, worden de verplichtingen bedoeld die uitsluitend van boekhoudkundige aard zijn en die niet voortvloeien uit contractuele verplichtingen van de betrokken vennootschap of uit andere wettelijke of reglementaire bepalingen dan de boekhoudkundige reglementering. In de parlementaire stukken staan de voorzieningen voor grote herstellings- of onderhoudswerken als voorbeeld van niet langer vrijgestelde voorzieningen. Deze kosten worden immers vrijwillig aangegaan en zijn onder meer afhankelijk van de uiteindelijke beslissing om al dan niet deze kosten te maken en het actief in het patrimonium te houden<sup>11</sup>.

## Voorbeelden

Een handelaar (vennootschap) in tweedehands personenwagens, wordt door de wet verplicht om zes maanden garantie te geven. Hiervoor kan hij op basis van voldoende ervaring een voorziening gaan aanleggen, want hij weet dat als hij op het einde van zijn boekjaar nog een personenwagen verkoopt, de kans reëel is dat hij in de loop van zijn volgende boekjaar allicht wel eens wisselstukken moet aanbrengen of uren moet presteren die hij niet zal kunnen doorrekenen. Dit is een waarschijnlijke kost die voortvloeit uit de wettelijke verplichting om zes maanden garantie te bieden. Deze voorziening blijft aldus aftrekbaar.

Hetzelfde geldt voor bijvoorbeeld saneringskosten. Diezelfde garagist doet goede zaken en beslist om naar een groter pand te verhuizen. Zijn vorige pand wil hij verkopen, maar aangezien er in dat pand garage-activiteiten hebben plaatsgevonden, verplicht de wetgeving hem om een bodemonderzoek te laten doen en indien nodig de grond te saneren. Ook hiervoor kan aldus een fiscaal vrijgestelde voorziening worden aangelegd.

Een ander verhaal is het echter wanneer tussen kerst en nieuwjaar (de laatste dagen van het boekjaar) een

9 Voor de boekjaren die ten vroegste starten op 1 januari 2018.

10 Circ. 2018/C/118 over de vrijgestelde voorzieningen voor risico's en kosten.

11 Parl. St., Kamer, zitting 2017-2018, DOC 54 2864/001, blz. 57 en 58.

klant van deze garage zijn auto komt afleveren en onhandig tegen een poort rijdt, waardoor deze poort beschadigd is. De garagist belt zijn aannemer om deze poort te komen herstellen, maar de aannemer meldt hem dat dit ten vroegste begin volgend boekjaar kan gebeuren. Op basis van de boekhoudwetgeving is deze kost waarschijnlijk, en mag deze dus voorzien worden. Er is echter geen enkele wettelijke of contractuele bepaling die deze herstelling vereist. De voorziening voor deze kost is aldus (voorlopig) niet aftrekbaar. Dat verandert natuurlijk van zodra de garagist een offerte ondertekent met de aannemer waarin hij zich ertoe verplicht deze diensten van de aannemer af te nemen. In dat laatste geval blijft het om een fiscaal vrijgestelde voorziening gaan, op basis van contractuele verplichtingen. Indien in de offerte ook een niet-aanpasbaar bedrag van de herstelling is opgenomen, zou men zelfs kunnen argumenteren dat het niet langer om een voorziening gaat, maar dat het hier al om een zekere en vaststaande schuld gaat.

## Circulaire

De fiscus publiceerde eind 2018 een circulaire over de aftrekbaarheid van de boekhoudkundige voorzieningen voor risico's en kosten. In deze circulaire haalt de administratie drie voorbeelden aan. Van deze drie voorbeelden kunnen er echter maar twee goed gebruikt worden. Het derde voorbeeld handelt namelijk over de voorzieningen voor de kosten die inherent zijn aan de ontmanteling van kerncentrales.

De andere twee voorbeelden geven ons wel duidelijkheid.

Het eerste voorbeeld uit de circulaire gaat over de aangelegde voorzieningen voor vergoedingen wegens schadegevallen, onteigeningen, opeisingen in eigendom of andere gelijkaardige gebeurtenissen.

Het voorbeeld dat erbij hoort, passen we lichtjes aan (qua toepassing, niet qua onderwerp) aan ons voorbeeld hierboven. Stel dat de garagist van hierboven, wiens poort door een klant werd beschadigd nog in het huidige boekjaar een schadevergoeding van de verzekeringsmaatschappij zou ontvangen, maar de kost van de herstelling pas in een later boekjaar zou vallen. In dit geval, hoewel er geen sprake is van een wettelijke, reglementaire of contractuele verplichting (het is namelijk niet verplicht om schade te laten herstellen, zelfs niet als de verzekering betaalt...), mag de voorziening voor de toekomstige kosten toch fiscaal worden vrijgesteld. In plaats van het boeken van een uitzonderlijke afschrijving ten belope van de minderwaarde (de be-

schadigde poort) om de inkomsten van de verzekering te compenseren, wordt er in een gelijkaardig voorbeeld in de parlementaire stukken gesteld dat er een voorziening mag worden aangelegd ten belope van de geraamde kost van de herstelling (en maximum ten belope van de ontvangen vergoeding vanwege de verzekering). Dit alles om de opbrengsten (verzekering) en de kosten in hetzelfde boekjaar te krijgen volgens het matching-principe.

In een tweede voorbeeld in de circulaire, wordt er gekeken naar de voorziening voor hangende geschillen. Hoewel er verder weinig tekst en uitleg bij wordt gegeven, afgezien van een herhaling van de hierboven reeds vermelde vereisten, kunnen we dit voorbeeld zelf aanvullen. Stel, een aannemer heeft een contract afgesloten voor de bouw van een groot bedrijfsmatig pand. De opdrachtgever heeft bedongen dat het gebouw in mei van jaar X wordt opgeleverd, elke maand dat de aannemer te laat zou zijn, zal hij een fikse schadevergoeding moeten betalen. Tegen het einde van het boekjaar X-1 van de aannemer, wordt duidelijk dat (bv. omwille van weersomstandigheden) die timing niet gehaald kan worden. Het is dus waarschijnlijk dat er een bijkomende kost (de schadevergoeding) zal volgen die het gevolg is van een gebeurtenis die zich in het huidige jaar (X-1) heeft voorgedaan. Hiervoor mag boekhoudkundig een voorziening worden aangelegd. Aangezien deze kost voortvloeit uit een contractuele verplichting, zal deze ook fiscaal mogen worden vrijgesteld.

Wat kan er dan niet meer? De klassieke voorziening voor groot onderhoud, of de periodieke voorziening voor de herstelling van het dak zijn voorbeelden van voorzieningen die allicht niet langer vrijgesteld zullen zijn. Alhoewel... wat als een klant een vliegtuig in zijn boekhouding heeft opgenomen. Dit vliegtuig moet om de x aantal vliegreuren een zeer uitgebreid groot onderhoud hebben. Dit onderhoud is zeer doorgedreven. De motor en bepaalde andere delen van het vliegtuig worden volledig, stuk voor stuk uit elkaar gehaald om daarna terug in elkaar gestoken te worden. Het verbaast u allicht niet dat hier zeer grote kosten mee gemoeid zijn. Aangezien dit onderhoud niet jaarlijks moet gebeuren, wordt er door de klant een voorziening aangelegd op basis van het aantal verstreken vliegreuren. In eerste instantie zou men dus kunnen stellen dat dit een klassieke voorziening voor groot onderhoud is. Maar de luchtvaartwetgeving verplicht dit onderhoud. Indien dit onderhoud niet heeft plaatsgevonden, mag het vliegtuig de lucht niet in. En hierdoor wordt het opnieuw een fiscaal vrijgestelde voorziening, gebaseerd op regelgeving of wetgeving buiten de boekhoudregelgeving.

## Oude voorzieningen

De nieuwe regels zijn niet van toepassing op voorzieningen die voorafgaand aan aanslagjaar 2019 zijn aangelegd. Vrijgestelde voorzieningen voor grote onderhoudswerkzaamheden die voor aanslagjaar 2019 zijn aangelegd, blijven dus hun vrijgesteld karakter behouden. U hoeft deze voorzieningen niet ineens te laten belasten.

Nieuw aangelegde voorzieningen dienen uiteraard te voldoen aan de nieuwe regels. Maar hoe zit het dan met voorzieningen die zijn aangelegd in voorgaande belastbare tijdperken, voor aanslagjaar 2019, maar die vanaf aanslagjaar 2019 worden verhoogd?

Ook voor deze verhogingen gelden de nieuwe beperkingen. Een voorziening voor het periodiek onderhoud van het dak, zal aldus tot en met aanslagjaar 2018 vrijgesteld zijn. Voor de toevoegingen die vanaf aanslagjaar 2019 gebeuren, dient er een belaste voorziening te worden opgemaakt, maar enkel ten belope van de toevoegingen. Een en dezelfde voorziening kan dus deels vrijgesteld zijn, en deels belastbaar. Wanneer er bestedingen of terugnames gebeuren op deze «gemengde» voorzieningen, dienen de terugnames of bestedingen éérst te worden aangerekend op de oudste (en dus vrijgestelde) delen van de voorziening<sup>12</sup>, om zo op termijn de volledige voorziening in de belaste voorzieningen te kunnen onderbrengen.

## Overgangsregels

In geval van terugname van voorzieningen aangelegd in een belastbaar tijdperk dat ten vroegste op 1 januari 2017 is gestart, maar voor 1 januari 2020, zal de terugname (niet de besteding) van een vrijgestelde voorziening steeds gebeuren aan het tarief van 33,99% (indien aangelegd tijdens aanslagjaar 2017 of 2018) of 29,58% indien aangelegd in aanslagjaar 2019 of 2020.

Dit betekent dat de vrijgestelde voorzieningen, aangelegd aan 33,99% in boekjaren die gestart zijn voor 1 januari 2017, gerust aan het nu voordeligere tarief kunnen worden teruggenomen. Indien de voorziening echter is geboekt in een boekjaar dat gestart is op of na 1 januari 2017, zal de terugname in principe moeten gebeuren aan het tarief dat van toepassing was op het moment van aanleg van de voorziening. «In principe», want de wetgeving laat ruimte voor interpretatie, waardoor hier wel wat ruimte voor problemen ontstaat.

<sup>12</sup> Artikel 271/1, lid 4 WIB 1992.

De wetgeving spreekt effectief over 33,99% of 29,58%, percentages dus, ze verwijst niet naar het tarief vennootschapsbelasting op zich. Vennootschappen die aan het voordeeltarief vennootschapsbelasting onderworpen zijn (het vroegere verlaagd opklimmend tarief of het huidige 20,40% tarief), zullen onder deze bepalingen de voorzieningen toch moeten terugnemen aan 33,99% of 29,58%<sup>13</sup>.

Langs de andere kant, kan dit ook een voordeel betekenen. Vennootschappen die hun aanslagjaar 2019 gestart zijn voor 1 januari 2018, bijvoorbeeld een eerste verlengd boekjaar van juli 2017 tot en met 31 december 2018, geniet nog niet van het verlaagde tarief vennootschapsbelasting, en heeft ook nog geen impact van de strengere regels omtrent de voorzieningen. Deze vennootschap zou in aanslagjaar 2019 dus nog perfect een voorziening voor groot onderhoud kunnen inboeken, aftrekbaar aan 33,99%. Akkoord, het betreft hier een voorziening aangelegd in een boekjaar gestart vanaf 1 januari 2017, dus die voorziening zal later moeten teruggenomen worden aan.... juist: 29,58% voor de voorzieningen aangelegd in aanslagjaar 2019. Dit wetsartikel is weliswaar ook slechts van toepassing vanaf aanslagjaar 2019, voor wat betreft de boekjaren gestart vanaf 1 januari 2018, maar op het moment van terugname, wat in een later aanslagjaar zal gebeuren, is dit artikel dus wél van toepassing.

## Besluit

De aanpassingen aan de vrijstelling van de voorzieningen voor risico's en kosten zullen al bij al niet zo'n heel groot effect hebben. De meeste voorzieningen die voortvloeien uit toekomstige kosten die wettelijk, reglementair of contractueel verplicht zijn, blijven steeds vrijgesteld indien aan de basisvoorwaarden uiteraard voldaan is. Het zijn echter de loutere voorzieningen voor groot onderhoud, de echte klassieke optimalisatieverhalen, die niet langer vrijgesteld zullen zijn. Het is uiteraard geen verrassing dat de wetgeving op een dergelijke manier is geschreven dat er weer heel wat toepassingsproblemen uit voortkomen.

Roel VAN HEMELEN  
Belastingconsulent Taxquest

<sup>13</sup> Artikel 271/1, lid 3 WIB 1992.

# Gedeeltelijke overdracht van het fiscaal genaderecht aan de fiscale bemiddelingsdienst

## I. Inleiding

Fiscale genade duidt op de mogelijkheid om de administratieve geldboetes en belastingverhogingen die de bevoegde taxerende autoriteiten opleggen, kwijt te schelden of te verminderen.

Tot voor kort behoorde die bevoegdheid toe aan de minister van Financiën en dit krachtens artikel 9 van het regentsbesluit van 18 maart 1831 – «Organiek besluit van het bestuer van 's lands middelen».

Sinds 1 januari van dit jaar is deze hem op het stuk van de inkomstenbelastingen, daarmee gelijkgestelde belastingen en diverse rechten en taksen ontnomen door de gezamenlijke uitwerking van de wet van 29 maart 2018 tot uitbreiding van de opdrachten en versterking van de rol van de fiscale bemiddelingsdienst (BS 13 april 2018, p. 33474) en haar pas uitgevaardigd uitvoeringsbesluit van 21 december 2018 (BS 31 december 2018, p. 106619). Voortaan valt deze regulerende bevoegdheid onder deze dienst en, meer bepaald, haar «Cel administratieve sancties» (hierna «CAS»).

## II. Toepassingsgebied – Residuaire ministeriële bevoegdheid

Artikel 9 van het regentsbesluit is niet langer van toepassing «*wat de inkomstenbelastingen, de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen en de diverse rechten en taksen betreft*» (artikel 3 van de wet van 29 maart 2018).

De minister van Financiën blijft dus bevoegd voor de kwijtschelding van de boetes en andere verhogingen op het vlak van de registratierechten, hypotheek- en griffierechten, successierechten, zegelrechten en daarmee gelijkgestelde taksen alsook van de belasting over de toegevoegde waarde. In die materies heeft hij zijn bevoegdheid gedelegeerd aan de directeur van de administratieve van de btw, registratie en domeinen. Hij bezit nog altijd een evocatierecht en de mogelijkheid om de verleende delegatie te allen tijde in te trekken.

De parlementaire werken van de wet van 29 maart 2018 rechtvaardigen deze verschillende behandelingen tussen

directe en indirecte belastingen door het feit dat op het vlak van de inkomstenbelastingen (en daarmee gelijkgestelde belastingen) «*het tijdstip waarop de belastingverhoging of boete «definitief» is geworden (...) immers duidelijk kan worden bepaald wat minder het geval is voor bijvoorbeeld de btw. Momenteel zit daarenboven de «harmonisering» van de fiscale procedures in de projectfase zodat in afwachting de verzoeken om kwijtschelding van de boeten in deze materie niet altijd kunnen worden onderscheiden van betwistingen ten gronde of vragen om vermindering bij toepassing van fiscale bepalingen*» (Parl. St. Kamer, 54-1521/006, p. 5).

## III. Autonome bevoegdheid van de fiscale bemiddelingsdienst

Het is de parlementaire onderzoekscommissie naar de grote fiscale fraudedossiers die in haar rapport van 7 mei 2009 (Parl. St. Kamer, 52-0034/004) heeft gesuggereerd om de ministeriële bevoegdheid tot het verlenen van fiscale genade op te heffen.

De auteurs van de wet van 29 maart 2018 die deze aanbeveling ter harte hebben genomen, hebben het fiscale genaderecht behouden, maar wel overgedragen aan de fiscale bemiddelingsdienst (artikelen 3 en 5 van de wet van 29 maart 2018). Ze leggen uit dat ze daarbij hebben geopteerd voor een wetgevend initiatief en niet voor een gewone delegatie. Een delegatie zou er immers toe hebben geleid dat slechts een deel van de bevoegdheid zou worden overgedragen aan de dienst zodat ze niet volledig zou ontsnappen aan de ministeriële invloed (Parl. St. Kamer, 54-1521/006, p. 5).

In de materies die werden overgedragen aan de fiscale bemiddelingsdienst dankt zij dit voorrecht dus aan de wet zelf. De minister van Financiën heeft hier niets meer over te zeggen.

## IV. Personen die een genadeverzoek mogen indienen

«*Elke persoon die gehouden is tot de betaling van de belastingverhoging of de administratieve boete*» mag een

verzoek indienen (artikel 1 van het koninklijk besluit van 21 december 2018). Volgens het verslag aan de Koning voorafgaand aan het koninklijk besluit van 21 december 2018 gaat het niet alleen om de personen zelf die de boete of verhogingen verschuldigd zijn, maar ook om «*de personen die wettelijk gehouden zijn tot een hoofdelijke betaling van de belastingschuld van de belastingschuldige: de rechthebbenden in het kader van een nalatenschap, de beherende vennoten in een gewone commanditaire vennootschap of in een commanditaire vennootschap op aandelen en de vennoten van een coöperatieve vennootschap met onbeperkte aansprakelijkheid of van een vennootschap onder firma*». De leidinggeevenden die door de ondernemingsrechtbank veroordeeld zijn tot de hoofdelijke betaling van de bedrijfsvoorheffing vallen daar echter niet onder vermits hun aansprakelijkheid zich niet uitstrekt tot de belastingverhogingen en de boetes.

Het verslag aan de Koning voegt toe dat «*de doelgroep van de genietters van de genademaatregelen is, deze die «allerhande tegenslagen» kent, namelijk elke natuurlijke persoon of rechtspersoon waarvan de financiële mogelijkheden om een opgelopen belastingverhoging of boete te betalen, sterk zijn achteruit gegaan en dit op een onvrijwillige wijze, bijvoorbeeld ingevolge een echtscheiding, een levensbedreigende ziekte, een faling, een verlies van werk of van een belangrijke cliënt, enz.*».

## V. Ontvankelijkheid van het verzoek qua vorm en termijn

De verzoeken die bij de minister van Financiën worden ingediend in toepassing van artikel 9 van het regentsbesluit van 18 maart 1831 waren niet onderworpen aan vormvereisten.

Ook de wet van 29 maart 2018 voorziet daar niet in. Artikel 1 van haar uitvoeringsbesluit eist enkel dat het verzoek «*schriftelijk en gemotiveerd*» moet zijn. Het verslag aan de Koning voegt daar nog aan toe dat het kan worden verstuurd per brief of e-mail. De verzoeker krijgt dan een ontvangstbewijs binnen vijftien werkdagen volgend op de datum van ontvangst van het verzoek (artikel 2 van het koninklijk besluit van 21 december 2018).

Er wordt evenmin een termijn aan de verzoeker opgelegd om zijn verzoek in te dienen, wat logisch lijkt.

## VI. Beperkingen

De fiscale genade steunt op het principe dat enkel een kwijtschelding van de administratieve sancties verbou-

den aan de belasting mogelijk is (Cass., 24 juni 2005, *Pas.*, 2005, nr. 373).

Maar de fiscale bemiddelingsdienst oefent haar bevoegdheid inzake de kwijtschelding van boetes en belastingverhogingen uit «*onverminderd de toepassing van in de specifieke wetten voorziene bepalingen*» (artikel 5 van de wet van 29 maart 2018). Volgens de parlementaire werken moet men hieronder verstaan een verzoek tot onbeperkt uitstel van de invordering of een collectieve schuldenregeling (*Parl. St. Kamer*, 54-1521/006, p. 6). Er kan dus geen genade worden verleend zolang die procedures nog bestaan.

Artikel 5 van de wet van 29 maart 2018 preciseert dat de fiscale genade enkel kan gelden voor definitieve boetes of verhogingen, d.w.z. «*die niet meer onderhevig zijn aan enig administratief en rechterlijk beroep*». Als er een beslissing, vonnis of arrest is gewezen, dan kan pas na afloop van de beroepstermijnen genade worden verleend.

Vervolgens kan geen kwijtschelding worden verleend voor administratieve sancties opgelegd «*ingevolge inbreuken die via de administratieve weg zijn geregeld in het kader van het overleg, ingevoerd door de wet van 20 september 2012 tot instelling van het «una via»-principe in de vervolging van overtredingen van de fiscale wetgeving en tot verhoging van de fiscale penale boetes*».

Deze wet voorziet in een overleg tussen de Procureur des Konings en de belastingadministratie over de bestuurs- en gerechtelijke handelingen die in onderzoeksdossiers naar fiscale fraude moeten worden gesteld.

Als men voor de administratieve weg kiest, steunen de boetes of verhogingen dus niet alleen op een beslissing van de fiscus. De administratie beslist weliswaar zelf over hun omvang, maar ze vloeien deels ook voort uit een overlegde keuze, tussen de belastings- en gerechtelijke autoriteiten, om het dossier niet in een richting te sturen die tot een strafrechtelijke veroordeling *sensu stricto* leidt.

Tot slot kan geen fiscale genade worden verleend wegens een veroordeling die werd uitgesproken door de straf-gerechten die deel uitmaken van de rechterlijke macht om een inbreuk te sanctioneren, zoals een fiscale fraude gepleegd in schending van artikelen 449 en volgende van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen of artikelen 73 en volgende van het Btw-Wetboek bijvoorbeeld. Enkel de gratie verleend door de Koning kan dergelijke veroordelingen afzwakken of kwijtschelden.

## VII. Beslissingsorgaan – onderzoek van het verzoekschrift

Zoals gezegd wordt de bevoegdheid om boetes en belastingverhogingen kwijt te schelden toevertrouwd aan een «*cel administratieve sancties*» («CAS») die werd opgericht bij de fiscale bemiddelingsdienst onder het gezag van haar college.

De beslissingen worden genomen door een meerderheid van het *quorum* van de leden dat vereist is volgens het reglement interne orde van de dienst. Elk lid beschikt over één stem. Bij gelijkheid van stemmen is de stem van de voorzitter doorslaggevend (artikel 6 van de wet van 29 maart 2018). Het college kan rechtsgeldig vergaderen, beraadslagen en stemmen als de meerderheid van zijn leden, waaronder ten minste één lid van elke taalrol, aanwezig of vertegenwoordigd is (artikel 8, § 1 van het reglement interne orde van het college, *BS* 7 mei 2010, p. 25645).

Het college is momenteel samengesteld uit vier leden (*cf.* jaarverslag 2017 van de fiscale bemiddelingsdienst, p. 13, te raadplegen op <http://financien.belgium.be>), wat de voorzitter vanzelf een belangrijke rol verleent. Het vereiste minimum *quorum* bedraagt dus 3 aanwezige leden.

Bij haar onderzoek van een verzoekschrift mag de CAS alle inlichtingen inzamelen die zij nuttig acht, alle personen horen en ter plaatse alle vaststellingen doen. Elk personeelslid van de Federale Overheidsdienst Financiën mag deelnemen aan dat onderzoek. Zolang er geen beslissing is genomen, mag de aanvrager de motivering van zijn verzoekschrift vervolledigen en/of vragen om te worden gehoord (artikel 3 van het koninklijk besluit van 21 december 2018).

De fiscale bemiddelaars ontvangen van geen enkele overheid instructies en, behalve bij een zware fout, kunnen zij niet van hun ambt worden ontheven wegens daden die zij stellen in het kader van hun ambtsvervulling, wat hun een zekere functionele onafhankelijkheid garandeert (artikel 6 van het koninklijk besluit van 9 mei 2007 tot uitvoering van Hoofdstuk 5 van Titel VII van de wet van 25 april 2007 houdende diverse bepalingen (IV)). Hoewel hun mandaat hernieuwbaar is, blijft het evenwel tijdelijk (5 jaar) en blijft hun loopbaanontwikkeling verbonden aan de dienst van de belastingadministratie die hen heeft gedetacheerd om hun opdracht uit te voeren (artikelen 2 en 5 van hetzelfde koninklijk besluit).

De keuze om het genaderecht te verlenen aan een orgaan van de belastingadministratie dat functioneel losstaat van de minister geeft gevolg aan de wens van het Reken-

hof (zie *Parl.doc. Kamer*, 54-1521/006, p. 4). Zo worden de nadelen van een persoonlijke bevoegdheid omzeild en wordt een uniformiteit in de getroffen beslissingen op nationaal vlak gegarandeerd om de verwijten te weerleggen dat de verschillende gewestelijke directies waaraan de minister voordien de bevoegdheid om boetes en verhogingen kwijt te schelden verleende uiteenlopende criteria hanteerden (zie G. CALLAERT, «Na 187 jaar kan de Wetstraat geen fiscale gratie meer verlenen», *Fisc. Act.* 2018, nr. 15, p. 4). Dat voorkomt tevens dat een gewestelijke overheid die reeds over de sanctie moest oordelen in het kader van een bezwaarprocedure zich er opnieuw over moet uitspreken als overheid die door de minister is gedelegeerd om ze bij wijze van gratiemaatregel kwijt te schelden.

## VIII. Motivering

Net zoals elke administratieve beslissing met een individuele draagwijdte moet de kwijtschelding van boetes of belastingverhogingen gemotiveerd worden (Raad van State, arrest nr. 149.338 van 23 september 2005, te raadplegen op <http://www.raadvst-consetat.be>).

Daarbij wordt doorgaans de persoonlijke situatie van de aanvrager vanuit economisch, sociaal en humanitair oogpunt in acht genomen en dus rekening gehouden met zijn objectieve terugbetalingsmogelijkheden, zijn gezins- en/of beroepssituatie, bijzondere omstandigheden rond zijn verzoek, zijn goede trouw en ook de verbintenissen die hij heeft aangegaan over de terugbetaling van zijn globale belastingschuld.

## IX. Gevolgen van het fiscaal genaderecht

«*Een dergelijke maatregel, zo hij de mogelijkheid biedt de reeds betaalde verhoging terug te storten, laat niettemin de straf bestaan waarvan de gevolgen, die door het genadebesluit niet daadwerkelijk zijn vernietigd, blijven gelden*» (Com IB/92, 415/16).

De kwijtschelding van de boetes en verhogingen maakt ze onuitvoerbaar, maar doet de gevolgen ervan niet verdwijnen waardoor de berekening van de nalatigheidssinteresten vanaf 1 juli van het jaar volgend op het aanslagjaar voor de aanslagen die het voorwerp van een verhoging van 50 % of meer hebben gevormd, behouden blijft (artikel 415, § 1, 3<sup>o</sup> van het WIB/92), zelfs al wordt die verhoging achteraf kwijtgescholden via een fiscale genadeverlening (Cass., 24 juni 2005, *T.F.R.* 2005, nr. 290, 912; van BESIEN J. «Kwijtschelding van een belastingverhoging krachtens het regentsbesluit van 1831. Gevolg voor de retroactieve intrest van art. 415, § 1, WIB 1992», *T.F.R.* 2002, nr. 228, pp. 902-



904; DEFOOR, W., «Heeft een kwijtschelding van een belastingverhoging door de Minister van Financiën bij toepassing van het Regentsbesluit van 18 maart 1831 gevolgen voor de wijze van berekening van de nalatighheidsintresten», *Fisc. Koer.* 2005, nr. 13, p. 503).

De kwijtschelding van de verhogingen of boetes heeft bovendien geen terugwerkende kracht zodat de interessen die tot de kwijtschelding liepen verschuldigd blijven (Com. IB/92, 415/17).

## X. Beroepsmogelijkheden

Het Grondwettelijk Hof meent «*dat aangezien de minister van Financiën of de ambtenaren die daartoe afgevaardigd zijn overeenkomstig artikel 9 van het regentsbesluit van 18 maart 1831 de fiscale boetes of de belastingverhogingen kunnen kwijtschelden, de feitenrechter zich ook moet kunnen uitspreken over die bevoegdheid*» (Gw. H., 15 mei 2008, nr. 80/2008, *T.F.R.*, 2008, nr. 351, 1027, noot COOPMAN, B.; in diezelfde zin, Burg. Rb. Luik, 31 januari 2012, *F.J.F.* 2012, nr. 5, 486; Burg. Rb. Namen, 10 november 2000, *F.J.F.*, 2001, nr. 57, p. 133).

Omgekeerd oordeelt het Gentse hof van beroep, wiens uiteenzetting werd overgenomen in het verslag aan de Koning, «*dat de uitoefening door de minister van Financiën van de bevoegdheid die hem aldus werd toegekend door het regentsbesluit van 18 maart 1831 aldus niet leidt tot een geschil betreffende de toepassing van een belastingwet in de zin van artikel 569,32° van het Gerechtelijk Wetboek waarvoor de rechterlijke macht bevoegd zou zijn*» (Gent, 7 januari 2014, *F.J.F.* 2017, nr. 1, 10).

Het klopt dat de keuze om al dan niet genade te verlenen een gunstmaatregel is die tot de discretionaire bevoegdheid van de administratieve overheid behoort die *a priori* nauwelijks verenigbaar is met een mogelijke censuur van de rechterlijke macht (Tiberghien, *Handboek voor Fiscaal Recht*, editie 2018-2019, p. 1087). Als we de voorstanders van deze tendens volgen, dan kan tegen de beslissing over een fiscaal genadeverzoek niet in beroep worden gegaan bij de Raad van State omdat er geen specifiek administratief beroep is georganiseerd (in die zin, zie G. CALLAERT, *op. cit.* p. 5).

Het ontwerp van koninklijk besluit van de wet van 29 maart 2018 bevatte een bepaling die uitdrukkelijk stipuleerde dat «*geen gerechtelijk beroep [kan] worden ingesteld*» tegen de administratieve beslissing over een verzoekschrift tot fiscale genade. Het advies van de Raad van State over het ontwerp heeft aanbevolen om die bepaling te schrappen aangezien het niet aan de uitvoerende macht

toekomt om de bevoegdheden van de rechterlijke macht te regelen. De Raad van State heeft evenwel verduidelijkt dat het in elk geval hem toekomt om uitspraak te doen over een eventueel beroep tegen een beslissing van de fiscale bemiddelingsdienst over het verlenen van genade vermits de wet geen specifiek gerechtelijk beroep organiseert (punt 14 van het advies van de Raad van State over het ontwerp van het koninklijk besluit van 21 december 2018).

## XI. Jaarverslag

Het Rekenhof was van oordeel dat de FOD Financiën een jaarverslag moest opmaken om meer transparantie te verschaffen over de omvang van de verleende kwijtscheldingen van boetes, qua aantal en bedrag, alsook over de categorieën van personen die deze hebben genoten (cf. *Parl. St. Kamer*, 54-1521/006, p. 4).

Aan deze verzuchting werd tegemoet gekomen door artikel 7 van de wet van 29 maart 2018 dat de minister van Financiën oplegt om elk jaar een verslag aan de Kamer van Volksvertegenwoordigers voor te leggen over de beslissingen tot kwijtschelding van sancties door de fiscale bemiddelingsdienst alsook een «geanonimiseerde» kopie van die beslissingen. Dat verslag (maar niet de beslissingen) zal door de Kamer openbaar worden gemaakt. Hij moet dit ten laatste ontvangen op 30 juni van het jaar volgend op dat waarop het slaat (artikel 8 van het koninklijk besluit van 21 december 2018).

## XII. Inwerkingtreding

De nieuwe bepalingen zijn op 1 januari 2019 (artikel 15, § 2 van de wet van 29 maart 2018) van kracht geworden. De Raad van State is van oordeel dat de verzoekschriften ingediend krachtens het regentsbesluit waarin geen beslissing werd genomen vóór de inwerkingtreding van de nieuwe regeling vervallen omdat de wet van 29 maart 2018 niet in een overgangsregeling voorziet. Er zal dus een nieuw verzoekschrift moeten worden ingediend bij de fiscale bemiddelingsdienst (punt 15 van het advies van de Raad van State over het ontwerp van koninklijk besluit van 21 december 2018). Het verslag aan de Koning vermeldt dat het om zo'n 650 verzoekschriften gaat en dat de CAS alle aanvragers zal contacteren om ze in te lichten over de nieuwe wettelijke en reglementaire bepalingen die van toepassing zijn.

Christophe LEMAIRE  
Afdelingsauditeur bij het arbeidsauditoraat te Luik  
Docent aan de C.B.C.E.C. Luik

# Regeling belastingvrij bijklussen in beperkte mate gewijzigd

Afgelopen zomer werd de Bijkluswet, officieel de ‘wet betreffende de economische relance en de versterking van de sociale cohesie’ gepubliceerd in het *Belgisch Staatsblad*. In het najaar werd deze wet op enkele kleine punten gewijzigd door een wet van 30 oktober 2018 (BS 12 november 2018).

## Bijkluswet

De Bijkluswet van 18 juli 2018 (BS 26 juli 2018)<sup>1</sup> heeft een systeem ingevoerd dat toelaat om belastingvrij bij te verdienen met drie soorten activiteiten: verenigingswerk, occasionele diensten tussen burgers en diensten van de deeleconomie. Om van de regeling gebruik te maken moet men zelfstandige in hoofdberoep zijn, werknemer met een ten minste 4/5-baan of gepensioneerd.

Het inkomen dat kan worden bijverdiend zonder dat er belastingen of sociale bijdragen op moeten worden betaald, is beperkt tot 6 250 euro per jaar (geïndexeerd bedrag voor het inkomstenjaar 2019). Voor inkomsten uit verenigingswerk en diensten aan burgers geldt bovendien een maandgrens. Inkomsten uit deze activiteiten samen mogen niet meer bedragen dan 520,83 euro per maand (geïndexeerd bedrag voor het inkomstenjaar 2019).

## Wijzigingen

Ten eerste werd de lijst van activiteiten die in aanmerking komen als ‘verenigingswerk’ aangepast. Activiteiten in het kader van jeugdbeweging en speelpleinwerking werden geschrapt en andere activiteiten werden anders omschreven.

Ten tweede heeft de wijzigingswet aan de Koning de bevoegdheid verleend om voor inkomsten uit sommige categorieën van verenigingswerk het maandelijkse drem-

pelbedrag te verhogen tot maximaal het dubbele ervan (gewijzigd art. 12, § 3, lid 2-4 Bijkluswet), dus voor het inkomstenjaar 2019 tot maximaal 1 041,66 euro. De reden voor deze wijziging is dat sommige activiteiten, in de eerste plaats sportactiviteiten, seizoensgebonden zijn waardoor het tijdens sommige maanden moeilijk is om onder dit drempelbedrag te blijven. Wanneer een verenigingswerker in een gegeven maand actief is in meer dan één categorie van het verenigingswerk waarvoor een hogere maanddrempel geldt, kan de totale verhoging niet hoger zijn dan het bedrag van de categorie van het verenigingswerk waarin hij actief is met de hoogste verhoging. Intussen heeft de Koning van deze bevoegdheid gebruik gemaakt. Een KB van 21 december 2018 (BS 10 januari 2019) heeft met ingang van 1 januari 2019 de maanddrempel maximaal verhoogd, dus verdubbeld, voor twee categorieën van verenigingswerk: activiteiten van animator, leider, monitor of coördinator die sportinitiatie en/of sportactiviteiten en activiteiten van sporttrainer, sportlesgever, sportcoach, jeugdsportcoördinator, sportscheidsrechter, jurylid, steward, terreinverzorger-materiaalmeester, seingever bij sportwedstrijden.

Ten derde werd de bepaling van de Bijkluswet gewijzigd die stelt dat er geen verenigingswerk mogelijk is voor wie met de betreffende vereniging verbonden is of in een periode van één jaar voor het begin van de prestaties is geweest door een arbeidsovereenkomst, een statutaire aanstelling of aannemingsovereenkomst. Op dit verbod bestonden al uitzonderingen voor jobstudenten en gepensioneerden. De wijzigingswet voegt daar nog één uitzondering aan toe voor wie in de vermelde periode van één jaar maximaal 25 dagen voor de betreffende vereniging heeft gewerkt, met een arbeidsovereenkomst en met toepassing van artikel 17 van het RSZ-besluit van 28 november 1969.

Felix VANDEN HEEDE  
Fiscaal jurist

<sup>1</sup> Zie F. VANDEN HEEDE ‘De wet van 18 juli 2018 inzake onbelast bijverdienen’, in *Pacioli*, 2018, nr. 471, p. 1-5.