

INHOUD

- p. 1/ Autokosten, wie durft er binnenkort nog aan te beginnen?
- p. 6/ Btw – Aftrek en belasting van privégebruik van autovoertuigen – voordeel alle aard in de inkomstenbelasting
- p. 12/ Opnieuw een arrest van het Grondwettelijk Hof over de ‘ondubbelzinnige identificatie’ inzake de aanslag geheime commissielonen

Autokosten, wie durft er binnenkort nog aan te beginnen?

Andermaal werd de fiscale regeling inzake de bedrijfswagens hervormd. Het gevolg is dat er heel wat auto's zwaarder worden belast. Daarnaast vrezen we dat deze hervorming niet noodzakelijk tot verkeerschaos zal leiden maar wellicht wel tot boekhoudkundige en fiscale chaos.

1. Hervorming autokosten in de personenbelasting

In eerste instantie werden vanaf 1 januari 2018 in de personenbelasting de autokosten al voor een eerste keer hervormd. De aftrek van de autokosten werd namelijk sinds voormelde datum gelijkgeschakeld met de vennootschapsbelasting. Dit wil zeggen dat de aftrek van de personenwagens evenzeer gebeurt op basis van de CO₂-uitstoot. Eén kleine uitzondering. Alle personenwagens die al in de boekhouding van een onderneming-natuurlijk persoon waren opgenomen voor 1 januari 2018, hebben het voordeel dat ze altijd minimaal 75% aftrekbaar blijven.

Een vervuilende auto zal dus geen nadeel veroorzaken, maar ecologische wagens kunnen wel een grotere aftrek genieten. Koopt een eenmanszaak vanaf 1 januari 2018 een andere wagen (nieuw of

occasie), dan kan de aftrek wel terugvallen tot 50% of zelfs 40% vanaf 2020 (zie hieronder).

Op zich is dit geen al te groot probleem, we kennen dat systeem namelijk al uit de vennootschapsbelasting. Of toch?

2. Hervorming autokosten in de vennootschapsbelasting

De huidige autofiscaliteit kent iedereen ondertussen wel voldoende. Na de CO₂-gerelateerde aftrek sinds 2007, de aftrek voor brandstofkosten die sinds 2010 mee beperkt moet worden en de nieuwe berekening van de voordelen van alle aard sinds 2012, was het blijkbaar andermaal tijd voor verandering. Een grote verandering ... met grotere gevolgen dan men op het eerste zicht zou vermoeden.

2.1. Wijziging aftrekpercentage

Vanaf aanslagjaar 2021 (voor de boekjaren die ten vroegste starten vanaf 1 januari 2020) wijzigt in eerste instantie het aftrekpercentage, voor elke personenwagen, of toch bijna! Eerst en vooral moet men nagaan of de CO₂-uitstoot van de betreffende personenwagen minder is dan 200 gram

per kilometer of niet. Is de CO₂-uitstoot 200 gram per kilometer of meer, dan is het aftrekpercentage vastgelegd op 40%. Wanneer de CO₂-uitstoot van de betreffende wagen minder bedraagt dan 200 gram per kilometer, wordt het aftrekpercentage berekend volgens de formule:

$$120\% - (0,5\% \times \text{CO}_2\text{-uitstoot} \times \text{brandstofcoëfficiënt})$$

De brandstofcoëfficiënt voor dieselwagens is 1; auto's die op aardgas rijden (CNG of Compressed Natural Gas) en maximaal 12 fiscale pk (FPK) hebben, kunnen rekenen op een brandstofcoëfficiënt van 0,9, welke door de Koning zelfs kan worden verlaagd tot 0,7. Opgelet aardgas is géén LPG (liquified petroleum gas, in andere landen soms autogas of GPL genoemd). Alle andere auto's, dus ook die op LPG, of op benzine moeten een coëfficiënt 0,95 gebruiken.

U heeft wellicht al begrepen dat de bestaande 7 (of 8) verschillende mogelijkheden qua aftrek (50% – 60% – 70% – 75% – 80% – 90% – 100% en 120%), op die manier vervangen worden tot een veelvoud van aftrekpercentages. Bijna elke auto gaat zijn eigen aftrekpercentage krijgen. De tijd dat men de autokosten in subrekeningen kon opdelen (bv. de rekening onderhoud personenwagens onderverdelen in 7 of 8 vaste subrekeningen) is dus voor goed voorbij. Bij een beperkte vloot zou men ervoor kunnen opteren om voor elke personenwagen een aparte subrekening te gebruiken, maar de automatisen en de «gekende» rekeningnummers zullen vanaf nu verleden tijd zijn. Ook bij grotere wagenparken wordt het onbegonnen werk om voor elke wagen een andere subrekening te maken.

Voor grotere wagenparken zal het een heel gepuzzel worden om de verworpen uitgaven correct te berekenen. De manier waarop dit o.i. het meest efficiënt kan gebeuren is door in elke verrichting het kenteken of de nummerplaat van de wagen mee te vermelden. Bij de berekening van de verworpen uitgaven kan men, praktisch gezien, via een export de historiek van de kostenrekening voor personenwagens overzetten naar een Excel-bestand en daar via een zoekfunctie automatisch de CO₂-uitstoot toekennen aan de juiste nummerplaten en zo de aftrek berekenen. We probeerden hier een voorbeelddocument van te maken, maar het blijkt zeer moeilijk om dit universeel toepasbaar te maken. Men zou dit eenvoudig kunnen doen als men zeker is dat bij elke boeking de omschrijving begint met

de nummerplaat, en liefst op dezelfde manier omschreven. 1-ABC-123 is in computertermen gesproken iets helemaal anders dan 1ABC123. Bovendien hebben we het dan nog niet over de oude nummerplaten en vergeten we al helemaal de gepersonaliseerde nummerplaten.

En dan hebben we nog niet gesproken over de controle hierop. Hoeveel tijd gaat een controleur moeten steken in het controleren van de juistheid van de verworpen uitgaven, voor wellicht enkele honderden euro's bijkomende belastbare basis?

Dat is jammer genoeg niet de enige wijziging.

2.2. Wijziging aftrek brandstof

De tweede wijziging is het feit dat vanaf aanslagjaar 2021 de aftrek van de brandstofkosten niet meer vast aan 75% kan gebeuren, maar dat de aftrek van brandstofkosten dezelfde aftrekbeperking zal ondergaan als de wagen waarop de brandstof betrekking heeft. Dat betekent niet alleen dat de facturen van de brandstofleverancier niet langer in één stuk kunnen worden ingeboekt en dus moeten worden opgesplitst per wagen, maar ook dat vanaf nu elk van die brandstofkosten een ander aftrekpercentage heeft. Opnieuw valt het effect relatief gezien mee als het wagenpark beperkt is. Dan kan er eventueel nog gewerkt worden met een subrekening per personenwagen voor wat betreft de brandstofkosten.

2.3. Valse hybrides

De derde wijziging is de invoering van het concept van de «valse hybrides». Aangezien er teveel verhalen de ronde deden van mensen die zuiver om fiscale redenen een plug-in hybride voertuig kochten en de laadkabel nooit gebruikten, werd een systeem ingevoerd waarbij voertuigen met een te kleine batterij, waarbij er in de praktijk weinig of niet elektrisch kon worden gereden, als «vals» wordt bestempeld en dus geen fiscaal voordeel krijgt. Auto's met een te kleine batterij worden meestal gebruikt zoals gewone benzine of dieselwagens, zo staat in de memorie van toelichting. Vandaar dat de CO₂-uitstoot die voor deze voertuigen moet worden meegenomen op fiscaal vlak dan ook niet hun eigen CO₂-uitstoot is, maar de CO₂-uitstoot van een vergelijkbaar model met dezelfde brandstof. Indien er geen dergelijk «overeenstemmend model» kan worden gevonden, wordt de eigen CO₂-uitstoot vermenigvuldigd met 2,5.

In het nieuwe systeem moet er dus een onderscheid worden gemaakt tussen «echte hybrides», welke hun eigen CO₂-uitstoot mogen meenemen, en de «valse hybrides» die de CO₂-uitstoot van een overeenstemmend model moeten nemen ofwel, bij gebrek aan overeenstemmend model, de CO₂-uitstoot moeten vermenigvuldigen met 2,5.

Echte hybrides

Echte hybrides zijn eerst en vooral de gewone (niet plug-in) hybrides. Denk bijvoorbeeld aan de Toyota Prius (hoewel er van dat model ook een plug-in variant bestaat). Dergelijke gewone hybrides kunnen niet aan de stekker worden bijgeladen. Een leek op autogebied zou zelfs niet weten dat hij in een hybride auto rondrijdt. In dergelijke wagens hoeft de bestuurder zich geen zorgen te maken over het opladen van de batterij, dat doet de auto zelf. In dergelijke auto's kan moeilijk «misbruik» plaatsvinden, omdat die auto's gewoon worden gebruikt zoals ze zijn bedoeld.

In plug-in hybride auto's is misbruik in principe wél mogelijk. Want in de homologatie-testen waarin de CO₂-uitstoot wordt vastgesteld, gaat men er vanuit dat er regelmatig wordt bijgeladen, en de wagen dus een groot deel van het gestandaardiseerd traject kan afleggen enkel en alleen op elektriciteit. Dit uiteraard indien de batterij wordt bijgeladen. Maar iemand die een plug-in hybride als bedrijfswagen krijgt met een tankkaart, waarom zou die persoon thuis op eigen kosten elektriciteit willen gebruiken om de wagen op te laden, terwijl de brandstof volledig door de werkgever wordt betaald?

Wagens die kunnen worden opgeladen in combinatie met een verbrandingsmotor zijn dus plug-in hybrides. Om de bestuurders ertoe aan te zetten zoveel mogelijk elektrisch te rijden, en deze wagens dus naar het volle (ecologische) potentieel te gebruiken, vereist de wetgever vanaf aanslagjaar 2021 dat deze wagens slechts worden beloofd met een voordelig fiscaal regime indien de batterij voldoende groot is, namelijk minstens 0,5 kilowattuur (kWh) per 100kg rijklaar gewicht en de CO₂-uitstoot niet hoger is dan 50 gram. De capaciteit van de batterij kan meestal in de documentatie van de betreffende wagen worden teruggevonden. Over de CO₂-uitstoot wijden we straks verder uit, maar het rijklaar gewicht van de wagen kan worden teruggevonden in het gelijkvormigheids-

attest (ook wel COC of Certificate of Conformity) genoemd.

Wagens die dus niet voldoende batterij-capaciteit hebben of die met een te hoge CO₂-uitstoot kampen, kunnen dus geen gebruik maken van hun eigen CO₂-uitstoot, maar moeten hiervoor een andere uitstoot meenemen.

Aangezien verkopers en concessiehouders van automerken vaak heel wat auto's in voorbestelling plaatsen om de wachttijden op nieuwe wagens zo een stuk korter te houden, werd het bij de bekendmaking van deze maatregel natuurlijk zeer warm onder hun voeten. Honderden, zometert duizenden wagens die over alle garages in België in voorbestelling stonden, konden niet verkocht worden. De autosector heeft de wetgever evenwel kunnen overtuigen om extra tijd te voorzien zodat deze wagens alsnog konden verkocht worden. Alle personenwagens die nog in 2017 waren besteld of aangekocht, zouden nooit als een valse hybride aanzien worden. De minister van Financiën heeft meermaals bevestigd dat de datum van ondertekening van de bestelbon hier als beslissende datum wordt meegenomen.

Echte hybrides zijn aldus de wagens die:

- Niet oplaadbaar zijn (de gewone hybrides).
- Plug-in hybrides die voor 1 januari 2018 zijn besteld of aangekocht (of gehuurd of geleased, zie verder).
- Plug-in hybrides die vanaf 1 januari 2018 zijn aangekocht (gehuurd of geleased) en die aan beide onderstaande voorwaarden voldoen:
 - Batterijcapaciteit van minimaal 0,5 kWh per 100kg rijklaar gewicht (afroonden op 0,1 kWh toegelaten¹);
 - CO₂-uitstoot van maximum 50 gr per kilometer.

Valse hybrides

Valse hybrides zijn dus de voertuigen die niet aan hoger vermelde voorwaarden voldoen en pas vanaf 1 januari 2018 zijn aangekocht of besteld. Die wagens moeten dus zowel voor de berekening van de aftrekbaarheid als voor de berekening van het voordeel van alle aard op zoek gaan naar de CO₂-uitstoot van het overeenstemmende model met

¹ Koninklijk besluit van 5 september 2019 tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van het begrip overeenstemmend voertuig, BS 17 september 2019.

dezelfde brandstof. Indien geen overeenstemmend model beschikbaar is moet de CO₂-uitstoot vermenigvuldigd worden met 2,5.

Op de vraag wat een overeenstemmend model juist is, was lange tijd grote onduidelijkheid. Het koninklijk besluit van 5 september 2019 heeft hier duidelijkheid in verschaft.

Een overeenstemmend model is dus een wagen die aan de volgende voorwaarden voldoet:

- Hetzelfde merk (Rubriek 0.1 op het gelijkvormigheidsattest).
- Hetzelfde model (Rubriek 0.2.1 op het gelijkvormigheidsattest).
- Hetzelfde koetswerktype (Rubriek 38 op het gelijkvormigheidsattest).
- En waarvan de verhouding tussen het vermogen van de Valse Hybride in kW en het vermogen van het overeenstemmend model in kW (rubriek 27.1) tussen de 0,75 en 1,25 ligt, en indien er meerdere zijn het model dat het dichtste de 1 benadert. Indien er meerdere modellen zijn met eenzelfde verhouding in vermogen, moet het model genomen worden met de grootste CO₂-uitstoot.

Omdat niet al deze gegevens publiek beschikbaar zijn en men meestal enkel de gegevens heeft van het COC (gelijkvormigheidsattest of Certificate of Conformity) van het eigen voertuig, dienen de invoerders van deze wagens deze informatie over te maken aan de fiscus. Bij de introductie van een nieuwe «valse hybride» moet de informatie over de overeenstemmende voertuigen door de invoerder aan de FOD Financiën worden bezorgd, zodat de FOD Financiën een lijst op haar website kan bijhouden met overeenstemmende voertuigen voor alle valse hybrides die ooit zijn verkocht.

Voor valse hybrides zullen we aldus binnenkort de informatie over het overeenstemmend model kunnen terugvinden op de website van de FOD Financiën.

2.4. CO₂-waardes

WLTP vs. NEDC

Een laatste wijziging, die niet specifiek verband houdt met de hervorming van de vennootschapsbelasting, maar die wel fiscale consequenties met zich zal meebrengen, zijn de CO₂-meetmethodes.

Vroeger werd de CO₂-waarde van een nieuw model gemeten onder de NEDC-methode. NEDC staat voor «New European Driving Cycle». Laat u niet misleiden door de term «New», het betreft een test uit de jaren 70. Die test houdt geen rekening met moderne technieken zoals start/stopsystemen, hybride systemen en andere. Bovendien hield die test geen rekening met de drukbezette wegen en de daaruit volgende files.

De CO₂-waardes die uit deze test voortkomen zijn in onze huidige verkeersomstandigheden niet meer realistisch. Vandaar dat er werd voorzien in een nieuwe, actuelere test. Die is gevonden in de WLTP-test. WLTP staat voor «Worldwide Light vehicle Testing Procedure». Deze nieuwe test houdt meer rekening met de moderne technieken en verkeersomstandigheden. Het zal dus niet verwonderen dat de CO₂-waardes van de WLTP-test een heel stuk hoger uitkomen dan de CO₂-waardes van dezelfde voertuigen onder de NEDC-test. Gemiddeld liggen de CO₂-waarden onder WLTP 20% hoger in vergelijking met de NEDC-test.

De WLTP-test moest worden gebruikt voor volledig nieuwe automodellen die worden uitgebracht vanaf 1 september 2017. Automodellen die al bestonden vóór 1 september 2017 mogen hun NEDC-waardes verder blijven gebruiken tot 31 augustus 2018. Elke nieuwe wagen die verkocht wordt vanaf 1 september 2018 moet verplicht gehomologeerd zijn onder WLTP.

Het gevolg? Er zijn auto's die onder NEDC gehomologeerd zijn, en er zijn auto's die onder WLTP gehomologeerd zijn, en aldus «afgestraft» worden door een hogere CO₂-uitstoot. Zowel de Vlaamse als de federale overheid hebben al te kennen gegeven dat het niet de bedoeling is om als gevolg van de nieuwe WLTP-testen de personenwagens opnieuw zwaarder te gaan belasten. Gemiddeld gezien dan toch. Vlaanderen heeft al laten weten in het Vlaams regeerakkoord dat vanaf 2021 de autofiscaliteit zal worden aangepast aan de nieuwe WLTP-standaarden en dat de globale inkomsten uit de verkeersfiscaliteit niet zullen stijgen, maar dat allicht de ecologische wagens een bijkomend voordeel zullen krijgen en de minder zuinige wagens wat zullen afgestraft worden. Maar beide overheden hebben te kennen gegeven dat de NEDC-uitstoten nog mogen gebruikt worden tot 31 december 2020.

Het probleem is dat wagens ofwel onder WLTP, ofwel onder NEDC worden getest, afhankelijk van wanneer het model is gelanceerd en wanneer de wagen is aangekocht. Wagens die onder WLTP gehomologeerd zijn hebben geen NEDC-test meer ondergaan. Zij hebben dus geen NEDC CO₂-waardes meer. Om aan het probleem tegemoet te komen, wordt de onder WLTP geteste CO₂-uitstoot mathematisch teruggerekend tot een NEDC-uitstoot. Die mathematisch teruggerekende WLTP-uitstoot noemt men de «NEDC 2.0 CO₂-uitstoot», of ook wel «correlated NEDC CO₂-uitstoot».

De wagens die onder WLTP gehomologeerd zijn hebben dus effectief twee CO₂-uitstoten. Een WLTP uitstoot en een «Correlated NEDC» of «NEDC 2.0». Deze laatste uitstoot mag fiscaal nog gebruikt worden tot en met 31 december 2020. Wat er daarna zal gebeuren, is nog de vraag. Vooral omdat een overschakeling naar WLTP moeilijk zal zijn voor wagens die helemaal geen WLTP-uitstoot hebben (bv. alle wagens aangekocht voor 1 september 2017). Dit valt dus nog even af te wachten.

Waar vinden we de CO₂-waardes?

De CO₂-uitstoten stonden tot voor kort vermeld op het inschrijvingsformulier van de wagen. Dat is in veel situaties niet meer het geval. Voor de CO₂-uitstoot moet men teruggrijpen naar het hierboven vermelde gelijkvormigheidsattest of COC.

Onder rubriek 49.4 vindt men de WLTP-uitstoot (indien beschikbaar). Onder rubriek 49.1 vindt men de NEDC-uitstoot. Indien er geen rubriek 49.4 terug te vinden is, is de rubriek 49.1 de échte NEDC-uitstoot. Is er wel een rubriek 49.4, dan is de waarde vermeld onder 49.1 de NEDC 2.0 of Correlated NEDC.

Tot en met 31 december 2020 mag dus de CO₂-waarde onder code 49.1 verder gebruikt worden.

Aangezien deze uitstoten niet meer op het inschrijvingsformulier worden vermeld, moet dus voor de volledigheid van het dossier en de opmaak van de aangifte vennootschapsbelasting (of personen-

belasting) niet alleen het inschrijvingsformulier worden opgevraagd, maar sinds kort dus ook het gelijkvormigheidsattest. Opnieuw bijkomende administratieve lasten.

WLTP & valse hybrides

Wat ook nog niet helemaal duidelijk is, is hoe dit een effect zal hebben op de valse hybrides. Op dit ogenblik worden er plug-in hybride wagens verkocht met een NEDC 2.0 CO₂-uitstoot van minder dan 50 gram per kilometer. Als deze wagens een voldoende grote batterij hebben, genieten ze dus van de voordelen voor de echte hybrides. Maar in sommige situaties is de bijhorende WLTP-uitstoot nét hoger dan 50 gram per kilometer.

Betekent dit dat in dat geval deze wagen vanaf 2021 niet langer als een echte hybride wagen zal worden beschouwd en dus als valse hybride door het leven gaat? Hierover bestaat nog geen duidelijkheid. De concessiehouders en invoerders van de betreffende auto's stellen hun kopers steeds gerust door te melden dat auto's die ten laatste op 31 december 2020 worden aangekocht, hun NEDC-uitstoot ook na 2020 kunnen verder gebruiken, maar daarover is jammer genoeg nog geen officiële duidelijkheid. We hopen voor de kopers van deze voertuigen van wel, maar kunnen hier voorlopig nog geen garanties in geven.

3. Besluit

Het is o.i. nog niet helemaal doorgedrongen wat voor extra administratieve rompslomp de nieuwe autofiscaliteit met zich gaat meebrengen. Het zal aanpassing vragen om de verwerking hiervan opnieuw goed in de vingers te krijgen. En zonder de lezer te willen ontmoedigen, het hele WLTP- versus NEDC-verhaal zou mogelijks wel eens aanleiding kunnen geven tot het volledig opnieuw uitwerken van de autofiscaliteit...

Roel VAN HEMELEN
Belastingconsulent TaxQuest

Btw – Aftrek en belasting van privégebruik van autovoertuigen – voordeel alle aard in de inkomstenbelasting

1. Probleemstelling

Privégebruik wordt verschillend belast naargelang het om de directe belastingen of de btw gaat. Voor het WIB is dit privégebruik belastbaar inkomens als voordeel van alle aard. Op het gebied van de btw gaat het om handelingen die binnen of buiten het toepassingsgebied van de belasting vallen.

In deze bijdrage focussen we op de btw-gevolgen van het *privégebruik van autovoertuigen*. Via de verwijzingen naar het Btw-Wetboek kunnen geïnteresseerde lezers dieper op dit onderwerp ingaan.

Sinds 1 januari 2011 heeft het Btw-Wetboek zich nog meer losgekoppeld van het WIB. Het privégebruik van auto's kan leiden tot:

- ofwel een niet-afrekbaarheid van de voorbelasting (art. 45, § 1, quinquies Btw-Wetboek en/of 45, § 1 Btw-Wetboek voor investeringen voor gemengd gebruik). Die niet-afrekbaarheid op privégebruik sluit definitief de in het 2e streepje beoogde belastingheffing uit;
- ofwel een belastingheffing op de gedane uitgaven, door gelijkstelling van dit privégebruik met een dienstverrichting, wanneer terecht een aftrek werd uitgevoerd wegens de niet-toepassing van de bepalingen van het 1e streepje (art. 19, § 1 en 33, § 1, 2° Btw-Wetboek).

Het is verboden om de niet-afrekbaarheid van het 1e streepje te cumuleren met de belastingheffing van het 2e streepje, aangezien de toepassingen tegengesteld zijn.

Circulaire 36/2015, E.T. 119.650 van 23 november 2015 bespreekt onder meer de problematiek van het beroepsmatig en privégebruik vanaf 1 januari 2016.

2. Grondbeginselen en uitgangspunten

Om de btw-implicaties van het privégebruik van een autovoertuig te begrijpen, moeten de handelingen voldoen aan:

- Belastingplichtigen met recht op aftrek via de periodieke aangiften (uitsluiting van de vrijstellingsregeling van artikel 56bis, van het Btw-Wetboek; van de bijzondere regeling voor landbouwonondernemers bedoeld in artikel 57 van het Btw-Wetboek, van de door artikel 44 van het Btw-Wetboek vrijgestelden, van de bijzondere regelingen van niet-indiening van periodieke aangiften, enz.);
- Investeringsstatuut van de aangekochte wagen (uitsluiting van voor verkoop bestemde wagens; gebruik als directie-, demonstratie-, vervangwagens, enz. onder de bijzondere regeling van de circulaire 9/1985 van 30.07.1985; wagens die zijn gehuurd, met inbegrip van leasing, die geen btw-investeringen zijn voor de huurders; enz.);
- Volledige toewijzing van de investering aan het economisch vermogen (uitsluiting van investeringen die in het privévermogen van de belastingplichtige, natuurlijk persoon, worden opgenomen, en hierdoor worden onttrokken aan het kader van de belastingheffing; wagens die worden gehuurd worden bij de huurder nooit als investeringen beschouwd; enz.);
- In de Belgische btw belaste handelingen (uitsluiting van handelingen door privépersonen, handelingen door andere niet-belastingplichtigen; vrijgestelde leveringen of in het buitenland gelokaliseerde leveringen; enz.);
- Naleving van alle aftrekbeperkingen (bovengrens van 50% van artikel 45, § 2 van het Btw-Wetboek, niet-afrekbaarheid gekoppeld aan het algemeen verhoudingsgetal van gemengde belastingplichtigen volgens artikel 46 van het Btw-Wetboek; geen aftrek voor tweedehandsgoederen die zijn

onderworpen aan de belastingregeling van de winstmarge zoals ingevoerd door artikel 58, § 4 van het Btw-Wetboek; enz.);

- Algemene overwegingen voor alle roerend en onroerend privégebruik (hoewel dit meer specifiek gaat over autovoertuigen alleen);
- Kosteloos privégebruik (uitsluiting van gebruik met betalende aspecten, waaronder bijdragen in de kosten, overeenkomstige verminderingen van de bezoldiging van de gebruiker, inschrijvingen op het debet van rekeningen-courant, enz.);
- Geen onderscheid tussen belastingplichtigen natuurlijke personen of rechtspersonen (die het privégebruik toestaan);
- Omsluiten van uitzonderlijke bijzondere situaties (belastingplichtigen met volledig recht op aftrek worden gemengd, gedeeltelijk, vrijgesteld door artikel 44 van het Btw-Wetboek, zonder recht op aftrek en omgekeerd; volledige of gedeeltelijke stopzetting van de economische activiteit, enz.).

3. Chronologisch overzicht

Deze uiteenzetting over het *privégebruik van autovoertuigen* is opgebouwd als volgt:

- (Punt 4) Aftrekbaarheid van de btw op de aankoop van de geïnvesteerde wagen, indien gemengd gebruik vanaf de aankoop (beroeps en privé – art. 45, § 1, quinquies, en 45, § 1 Btw-Wetboek, onverminderd de bovengrens van art. 45, § 2 Btw-Wetboek);
- (Punt 5) Belastingheffing op het privégebruik van de geïnvesteerde wagen, indien geen privégebruik vanaf de aankoop (volledig beroepsgebruik bij de aankoop), **en** indien later privégebruik, dat niet te voorzien was op het tijdstip van de aankoop (combinatie van de art. 45, § 1, voor het beroepsgebruik en 45, § 2 Btw-Wetboek voor de bovengrens van 50%);
- (Punt 6) Aftrekbaarheid van de kosten van het huren van een wagen (geen btw-investering bij de huurder of de leasingnemer);
- (Punt 7) Aftrekbaarheid van de werkingskosten van een wagen die werd gekocht, gehuurd ,of andere (brandstoffen, onderhoud, herstelling, enz.);
- (Punt 8) Samenvattende tabel;
- (Punt 9) Slotbeschouwingen.

4. Gemengd gebruik van de investering gepland bij de aankoop van de wagen

4.1. Beperking van de aftrek tot beroepsmatig gebruik (gemengd gebruik)

Vanaf de aankoop is duidelijk dat:

- Het autovoertuig een investering is;
- Het gemengd gebruik zeker is (professionele **en** privébehoefte van de belastingplichtige of van zijn personeelsleden of buiten de economische activiteit).

Wanneer deze twee voorwaarden zijn vervuld, mag de btw op de aankoop slechts ten belope van de loutere aanvankelijke raming van beroepsgebruik worden afgetrokken, met inachtneming van de bovengrens van 50% van artikel 45, § 2 van het Btw-Wetboek en van de andere beperkingen (gedeeltelijke, gemengde belastingplichtige, enz.).

In het verleden kon het, via de verschillende wetgevingen, vóór 1 januari 2011 volkomen wettig zijn om ook de btw op de aankoop af te trekken met betrekking tot het privé gebruikte gedeelte. Die aftrek werd vervolgens gecorrigeerd door middel van meerdere mechanismen, die verschilden naar gelang de oude wettelijke bepalingen.

4.2. Gevolgen van de beperking van de aftrek tot het geraamd beroepsgebruik (gemengd gebruik)

- Bij de aankoop kan op de raming van het privégebruik geen aftrek van btw op de aankoop worden verricht.
- Hierdoor is de belastingheffing van artikel 19, § 1 van het Btw-Wetboek VOLLEDIG en DEFINITIEF uitgesloten wanneer het gemengd gebruik van de investering van bij de aankoop vaststaat. M.a.w. het is absoluut VERBODEN, zoals soms in het verleden, om nog alle of een deel van de voordelen van alle aard uit het WIB aan de btw te onderwerpen.

Punt 5 gaat over de uitzonderlijke omstandigheden, waarin de 'residuele' belasting van artikel 19, § 1 van het Btw-Wetboek nog kan worden toegepast, wanneer er bij de aankoop geen gemengd gebruik bestond, maar na de aankoop een aanzienlijk privégebruik ontstaat (meer dan 50%) en gedurende een periode die tot maximaal

5 jaar is beperkt (vijfjaarlijkse herziening op de investering).

- De verschillen die zich kunnen voordoen tussen het geraamde beroepsmatig en privégebruik op het tijdstip van aankoop en het werkelijke gebruik aan het einde van het jaar van aankoop moeten een eerste jaarlijkse herziening van de aftrekken ondergaan. Die eerste herziening betreft het totaal van de btw op de aankoop.

Tijdens de resterende 4 jaar van de vijfjaarlijkse herziening die specifiek is voor deze geïnvesteerde auto worden de herzieningen, ten belope van een vijfde per jaar vastgesteld tussen de verschillen in gebruik na de eerste hierboven vermelde herziening en het werkelijke gebruik in de daaropvolgende jaren (zie 4.3.).

4.3. Toepassingen (gemengd gebruik)

Eerste toepassing

Een zelfstandige accountant koopt in jaar X een auto, die hij volledig opneemt in zijn vermogen, voor 40.000 euro, plus 8.400 euro aan btw. Volgens de prognose wordt het gebruik van die investering geraamd als 70% beroepsmatig en de resterende 30% privé.

De totale btw van 8.400 euro is onderworpen aan een eerste beperking van 30% van de oorspronkelijke raming van het privégebruik ($8.400 \times 30\% = 2.520$ niet-aftrekbaar – art. 45, § 1, quinquies Btw-Wetboek).

Vervolgens komt een tweede beperking overeen met de bovengrens van 50% van de totale btw van 8.400 euro (art. 45, § 2 Btw-Wetboek). De uiteindelijke aftrek bedraagt 4.200 euro.

Aan het einde van het eerste jaar X is het werkelijke gebruik 60% beroepsmatig en 40% privé.

De eerste herziening, voor het jaar X, moet als volgt gebeuren: eerste beperking $8.400 \times 40\%$ privé = 3.360; tweede beperking $8.400 \times 50\% = 4.200$ euro. De eerste herziening van jaar X, uitgevoerd in X + 1, heeft dan ook geen gevolgen.

De jaarlijkse herzieningen in vijfden (jaren X + 1, X + 2, X + 3, X + 4) hebben geen effect zolang het privégebruik niet meer dan 50% bedraagt (niet-afgetrokken btw – zie tweede toepassing).

Tweede toepassing

Een zelfstandige schrijnwerker koopt een auto, die hij volledig opneemt in zijn economisch vermogen, voor 30.000 euro, plus 6.300 euro aan btw. Het geraamde gebruik voor het jaar X, op het tijdstip van aankoop van het voertuig, is 30% voor de zelfstandige activiteit en 70% voor privégebruik.

Op de btw van 6.300 euro wordt de eerste beperking van artikel 45, § 1, quinquies van het Btw-Wetboek toegepast, beperkt tot de 30% beroepsmatig gebruik, dus 1.890 euro. De bovengrens van 50% van artikel 45, § 2, van het Btw-Wetboek wordt uitgesloten.

Het werkelijke gebruik in jaar X was respectievelijk 45% beroepsmatig en 55% privé. De eerste herziening op de totale btw is: $(6.300 \times 45\%) - (6.300 \times 30\%) = 945$ euro (gunstig).

Jaar X + 1 vertoont een daadwerkelijk beroepsmatig gebruik van 29%. De herziening is als volgt: $(6.300 \times 45\% \times 1/5 = 567) - (6.300 \times 29\% \times 1/5 = 365,40) = 201,60$ euro (ongunstig).

De jaren X + 2, X + 3, X + 4 zitten in de vijfjaarlijkse herzieningsperiode van de aftrek. De schrijnwerker moet nog voor 1/5 jaarlijks onderzoeken of de verschillen tussen de werkelijke toepassingen leiden tot een gunstige of ongunstige jaarlijkse herziening.

5. Volledig beroepsgebruik van de investering bij aankoop van de wagen (privégebruik onbestaande en niet gepland in de toekomst)

5.1. Aftrek volgens beroepsmatig gebruik met bovengrens van 50% (volledig beroepsmatig gebruik bij aankoop)

Aangezien een volledig beroepsmatig gebruik gepland is bij de aankoop, zijn de artikelen 45, § 1 en 45 § 2 van het Btw-Wetboek van toepassing. Artikel 45, § 1 staat een volledige aftrekbaarheid toe, die vervolgens wordt beperkt door de bovengrens van 50% van artikel 45, § 2.

5.2. Gevolgen van de aftrek volgens het beroepsmatig gebruik met de bovengrens van 50% (volledig beroepsmatig gebruik bij aankoop)

- Maximale aftrek bij de aankoop van het investeringsgoed, dat volledig aan het beroepsvermogen is toegewezen en volledig voor de economische activiteit wordt gebruikt, met bovengrens van 50% van artikel 45, § 2 van het Btw-Wetboek.
- DEFINITIEVE niet-toepassing van artikel 45, § 1, quinquies van het Btw-Wetboek omdat er geen gemengd gebruik is.
- Elk later privégebruik dat niet is gepland op het tijdstip van de aankoop ondergaat de belasting van de gedane uitgaven die onderworpen zijn aan de btw (art. 19, § 1 en 33, § 1, 2e lid Btw-Wetboek).
- Neutralisering van die belasting, wanneer het privégebruik na de aankoop onder de niet-aftekbare 50% blijft van de bovengrens van artikel 45, § 2 van het Btw-Wetboek.

5.3. Toepassingen (volledig beroepsmatig gebruik bij aankoop)

Eerste toepassing

Een bedrijf in openbare werken koopt in jaar X een auto voor 50.000 euro, vermeerderd met 10.500 euro btw. Aanvankelijk is er geen privégebruik gepland.

Deze belastingplichtige kan, door gecombineerde toepassing van artikel 45, § 1 (beroepsgebruik) en 45, § 2 van het Btw-Wetboek (bovengrens van 50%) 5.250 euro aftrekken.

In jaar X + 1 wordt de auto gedeeltelijk gebruikt voor de privébehoefte van een personeelslid. Dit werkelijk jaarlijks privégebruik is gelijk aan 25%.

Het privégebruik valt binnen het toepassingsgebied van artikel 19, § 1 van het Btw-Wetboek, met belastingheffing op de gedane uitgaven die onderworpen zijn aan de btw (art. 33, § 1, 2° Btw-Wetboek).

De volgende formule omvat de belastingheffing op de gedane uitgaven tijdens de periode van vijfjaarlijkse herziening van de aftrekken van de

betrokken wagen, waarop de bovengrens van aftrekbaarheid van 50% van artikel 45, § 2 van het Btw-Wetboek van toepassing is:

$$\frac{\text{Aankoopprijs, excl. btw}}{5 \text{ jaar}} \times (\% \text{ privégebruik} - 50\% \text{ niet-afteikbaar})$$

Cijfermatig resultaat:

$$\frac{50.000}{5 \text{ jaar}} \times (25\% - 50\%) = \text{negatief} \Rightarrow \text{geen belastingheffing}$$

Die berekening moet worden uitgevoerd gedurende de jaren X+2 tot X+4 (niet vervallen periode van de vijfjaarlijkse herziening).

Tweede toepassing

In jaar X koopt een vennootschap een auto, waarop de bovengrens van aftrekbaarheid van 50% van toepassing is (art. 45, § 2 Btw-Wetboek), die uitsluitend bestemd is voor gebruik bij haar activiteit, voor 35.000 euro, vermeerderd met 7.350 euro btw.

De aanvankelijke aftrek stemt overeen met de bovengrens van 50%, zijnde 3.675 euro.

In jaar X + 2 wordt de auto door een aandeelhouder gebruikt voor verplaatsingen van zijn woonplaats naar de exploitatiezetel. Dit werkelijke privégebruik komt overeen met 60%.

Voor dit jaar X + 2 is de belastingheffing gelijk aan:

$$\frac{35.000}{5 \text{ jaar}} \times (60\% - 50\%), \text{ zijnde } 1.750 \text{ euro} \times 21\% = 147 \text{ euro.}$$

De belastingheffing op de gedane uitgaven voor het privégebruik moet worden gevolgd voor de jaren X+3 en X+4, de niet verlopen periode van vijfjaarlijkse herziening.

Zodra de periode van 5 jaar eindigt, is er geen belastingheffing op de aankoopprijs.

6. Privégebruik van een gehuurde wagen

6.1. Aftrek volgens beroepsgebruik met bovengrens van 50% (huur)

Voor gehuurde auto's, met inbegrip van leasing, vormen deze goederen nooit investeringen in de zin van de btw, bij de huurder. De kosten in verband met deze huur volgen de normale aftrekregels (art. 45, § 1 voor beroepsgebruik en art. 45, § 2 Btw-Wetboek voor de bovengrens van 50%).

6.2. Toepassingen (huurkosten)

Een auto wordt geleased. Het geraamde beroepsgebruik is 60% en het privégebruik 40%. De jaarlijkse huur bedraagt 10.000 euro, exclusief btw van 2.100 euro.

De aftrek is gelijk aan $10.000 \times 21\% \times \frac{1}{2} = 1.050$ euro. Het privégedeelte wordt verwaarloosd, aangezien het beroepsgebruik hoger is dan de bovengrens van aftrekbaarheid van 50% (art. 45, § 2 Btw-Wetboek).

We veronderstellen dat het effectieve privégebruik 55% bedraagt.

Aangepaste aftrek: $(10.000 \times 21\% \times 45\% \text{ beroepsgebruik} = 945 \text{ euro})$ dus $(1.050 - 945 = 105 \text{ euro te betalen})$.

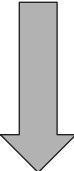
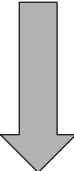
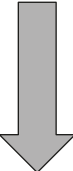
De verschillen tussen de ramingen en het werkelijke gebruik leiden tot herzieningen van de aftrek, naar boven of naar beneden. Omdat de btw in kwestie geen investering belast, is er geen vijfjaarlijkse herziening.

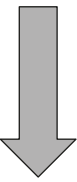
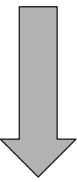
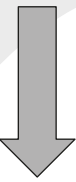
7. Werkingskosten (aangekochte, gehuurde wagen, of andere)

De aftrek van de btw op de gebruikskosten is niet noodzakelijk gekoppeld aan de aftrekbaarheid van de btw op de aankoop of huur van een auto. Als alle voorwaarden zijn vervuld (facturatie met btw, enz.), kan een belastingplichtige zijn recht op aftrek van de btw wettelijk uitoefenen op de kosten van brandstof, onderhoud, herstelling, enz. die hij heeft gemaakt in het kader van zijn economische activiteit. Zo kan een zelfstandige beoefenaar van een cijferberoep die aan een werknemer vraagt om met zijn privéwagens prospectie uit te voeren bij klanten, documenten bij klanten op te halen, enz., de btw op de kosten die in dit verband worden gedaan geldig aftrekken, met inachtneming van de wettelijke beperkingen. Het heeft geen belang dat die belastingplichtige geen enkel zakelijk recht of schuldvordering op de auto heeft (zie kolommen 3 en 6 van de overzichtstabel).

Uiteraard geven forfaitaire terugbetalingen geen recht op aftrek van btw.

8. Overzichtstabel

BTW OP AANKOOP WAGEN (geïnvesteerd in het economisch vermogen)			BTW OP HUUR WAGEN (met inbegrip van leasing)		
BEROEPS EN PRIVE- GEBRUIK (gemengd) BIJ AANKOOP	VOLLEDIG BEROEPS GEBRUIK (geen privégebruik) BIJ AANKOOP	VOLLEDIG PRIVE- GEBRUIK BIJ AANKOOP	BEROEPS EN PRIVE- GEBRUIK AANVANG HUUR	VOLLEDIG BEROEPS GEBRUIK AANVANG HUUR	VOLLEDIG PRIVE- GEBRUIK AANVANG HUUR
AFTREK <i>BTW OP AANKOOP</i> BEPERKT TOT RAMING BEROEPS GEBRUIK	AFTREK MAXIMALE <i>BTW OP AANKOOP</i> BEROEPS GEBRUIK	GEEN AFTREK <i>BTW OP AANKOOP</i>	AFTREK <i>BTW OP HUUR</i> BEPERKT TOT BEROEPS GEBRUIK	AFTREK <i>BTW OP HUUR</i> VOLGENS BEROEPS GEBRUIK	GEEN AFTREK <i>BTW OP HUUR</i>
<i>NALEVING BOVENGRENS 50% en andere beperkingen</i>	<i>NALEVING BOVENGRENS 50% en andere beperkingen</i>		<i>NALEVING BOVENGRENS 50% en andere beperkingen</i>		
= GEEN AFTREK OP RAMING PRIVEGEBRUIK	BELASTING- HEFFING 1/5 GEDANE UITGAVEN (aankoop) OP LATER PRIVEGEBRUIK +50% (Niet gepland bij aankoop)				

BTW OP AANKOOP WAGEN (geïnvesteed in het economisch vermogen)			BTW OP HUUR WAGEN (met inbegrip van leasing)		
HERZIENINGEN AFTREK + - VERSCHIL TUSSEN RAMING BIJ AANKOOP EN WERKELIJK GEBRUIK	= BELASTINGHEFFING				
1° HERZIENING OP TOTALE BTW AANKOOP	NOOIT HERZIENING AFTREK				
4 JAARLIJKSE HERZIENINGEN 1/5 OP BTW AANKOOP (na 1° HERZIENING)					
AFTREK OP GEBRUIKS-KOSTEN (brandstof, enz.) BEPERKT TOT WERKELIJK BEROEPS GEBRUIK (NALEVING BOVENGRENS 50% en andere beperkingen)	AFTREK OP GEBRUIKS-KOSTEN (brandstof, enz.) VOLGENS WERKELIJK BEROEPS GEBRUIK (NALEVING BOVENGRENS 50% en andere beperkingen)	AFTREK OP GEBRUIKS-KOSTEN (brandstof, enz.) VOLGENS WERKELIJK BEROEPS GEBRUIK (NALEVING BOVENGRENS 50% en andere beperkingen)	AFTREK OP GEBRUIKS-KOSTEN (brandstof, enz.) VOLGENS WERKELIJK BEROEPS GEBRUIK (NALEVING BOVENGRENS 50% en andere beperkingen)	AFTREK OP GEBRUIKS-KOSTEN (brandstof, enz.) VOLGENS WERKELIJK BEROEPS GEBRUIK (NALEVING BOVENGRENS 50% en andere beperkingen)	AFTREK OP GEBRUIKS-KOSTEN (brandstof, enz.) VOLGENS WERKELIJK BEROEPS GEBRUIK (NALEVING BOVENGRENS 50% en andere beperkingen)

9. SLOTBESCHOUWINGEN

Het is op zijn minst achterhaald om te spreken van «het onderwerpen van de voordelen van alle aard WIB op autovoertuigen aan de btw». In de huidige stand van de btw-wetgeving kan deze formulering zelfs misplaatst, ongepast of onjuist worden genoemd.

Op het privégebruik van een gekocht of gehuurd autovoertuig is een autonome btw-regeling van toepassing ten aanzien van de voordelen van alle aard in de regeling in de directe belastingen.

De niet-afrekbaarheid van de btw is hierbij de krachtlijn.

Bijkomstig kan wanneer *terecht* een aftrek werd toegepast, een uitzonderlijke inhaalbeweging plaatsvinden op de gedane uitgaven, door gelijkstelling met een dienst onder bezwarende titel.

Voor die inhaalbeweging moet vooraf aan de volgende cumulatieve voorwaarden zijn voldaan :

- een investering;
- geen privégebruik bij het eerste gebruik (uitsluitend beroepsmatig gebruik);

- terrechte aftrekbaarheid wegens het aanvankelijk volledig beroepsmatig gebruik;
- privégebruik dat zich later voordoet en dat aanvankelijk niet te voorzien was;
- privégebruik dat is ontstaan tijdens de vijfjaarlijkse herzieningsperiode van de aftrek;
- totaal beroepsmatig gebruik wordt minderheid (100% dalend tot tussen 0% en 49%);
- bestaan van gedane uitgaven die aan btw zijn onderworpen (uitsluiting van verzekeringen, financiële kosten, inschrijvingsbelastingen, verkeersbelastingen, enz.).

Een dergelijke cumulatie is uitzonderlijk en onvoorspelbaar. We moeten echter voor ogen houden dat een dergelijke cumulatie van mogelijkheden, die van het toeval afhangen, niet definitief mag worden uitgesloten.

Yvon COLSON

Externe medewerker BIBF

Opnieuw een arrest van het Grondwettelijk Hof over de ‘ondubbelzinnige identificatie’ inzake de aanslag geheime commissielonen

Sinds 29 december 2014 kan de aanslag geheime commissielonen niet meer worden toegepast wanneer de verkrijger van het niet aangegeven inkomen tijdig ondubbelzinnig wordt geïdentificeerd. Het Grondwettelijk Hof heeft reeds in 2017 en 2018 prejudiciële vragen over deze ondubbelzinnige identificatie beantwoord¹, en op 26 september 2019 heeft het dat voor de derde keer gedaan. Over de gevolgen van dit recente arrest is intussen ook al een vraag gesteld aan de minister van Financiën.

Geen aanslag geheime commissielonen bij tijdige ondubbelzinnige identificatie

Wanneer een vennootschap lonen, commissies, erelonen, vergoedingen, voordelen, ... toekent die voor de verkrijger beroepsinkomsten zijn, maar die ze niet op een fiche 281 heeft vermeld², kan de fiscus op deze zgn. geheime commissielonen in principe een afzonderlijke aanslag van 100%^{3 4} toepassen.

Een vennootschap kan echter op twee manieren ontsnappen aan de toepassing van deze aanslag⁵. Ten eerste is de aanslag niet toepasselijk wanneer de vennootschap aantoont dat de verkrijger van het inkomen dat spontaan en tijdig (= binnen de normale aangiftetermijn) heeft aangegeven⁶. Ten tweede kan de fiscus de aanslag geheime commissielonen ook niet toepassen als de verkrijger van het inkomen ondubbelzinnig geïdentificeerd werd binnen twee jaar en zes maanden vanaf 1 januari

van het aanslagjaar⁷. Het is over deze tweede ‘ontsnappingsroute’ dat het Grondwettelijk Hof intussen al drie keer uitspraak heeft gedaan.

Arresten Grondwettelijk Hof over de ondubbelzinnige identificatie

In een arrest van 13 juli 2017⁸ oordeelde het Grondwettelijk Hof dat de fiscus de aanslag wel nog moet kunnen toepassen wanneer het geheim commissieloon niet meer bij de verkrijger kan worden belast, ook al is die verkrijger ondubbelzinnig geïdentificeerd binnen twee jaar en zes maanden vanaf 1 januari van het aanslagjaar, en zou de vennootschap dus volgens de letter van de wet aan de aanslag kunnen ontsnappen.

In een arrest van 4 oktober 2018⁹ vond het Grondwettelijk Hof het redelijk verantwoord dat de uitzondering op de toepassing van de afzonderlijke aanslag bij ondubbelzinnige en tijdige identificatie van de verkrijger, beperkt is tot geheime commissielonen in de strikte zin van het woord -zijnde niet op een fiche 281 verantwoorde lonen, erelonen, enz.- en niet geldt voor zgn. verdoken meerwinsten.

Arrest van 26 september 2019¹⁰

Prejudiciële vraag: Een NV stelt in 2011 aan één van haar bestuurders kosteloos een appartement ter beschikking. De vennootschap vermeldt het voordeel van alle aard dat uit de gratis bewoning voortvloeit niet op de fiche 281.20 van de bestuurder, en die laatste geeft het ook niet aan.

1 Zie F. VANDEN HEEDE, ‘Twee arresten van het Grondwettelijk Hof over de aanslag geheime commissielonen’, *Pacioli*, 2019, nr. 483, 10-11.

2 Art. 57 WIB 1992.

3 Art. 219, lid 1 en 2 WIB 1992.

4 Tot en met 31 december 2019 nog te verhogen met 2% aanvullende crisisbelasting (art. 463bis WIB 1992).

5 Sinds 29 december 2014, zowel voor geschillen die sinds die datum zijn ontstaan als geschillen die eerder zijn ontstaan, maar op die datum nog niet definitief waren afgesloten.

6 Art. 219, lid 6 WIB 1992 (lid 5 vanaf 01.01.2020).

7 Art. 219, lid 7 WIB 1992 (lid 6 vanaf 01.01.2020).

8 GwH 13 juli 2017, nr. 92/2017.

9 GwH 4 oktober 2018, nr. 123/2018.

10 GwH 26 september 2019, nr. 125/2019.

In oktober 2014 stuurt de fiscus zowel naar de bestuurder als de vennootschap een bericht van wijziging. De eerste verneemt dat zijn belastbare bedrijfsleidersbezoldiging verhoogd zal worden met het genoten voordeel van alle aard, de tweede dat het voordeel van alle aard bij haar onderworpen zal worden aan de aanslag geheime commissielonen.

Volgens de wet handelde de fiscus correct. De termijn waarbinnen de verkrijger ondubbelzinnig geïdentificeerd moest zijn om de aanslag geheime commissielonen bij de vennootschap uit te sluiten, was immers al verstreken op 30 juni 2014. De effectieve taxatie van het voordeel bij de verkrijger sluit volgens de letterlijke wettekst de toepassing van de aanslag geheime commissielonen niet uit. Het Hof van Beroep te Antwerpen heeft er echter twijfels over of de belasting bij zowel de vennootschap als de bestuurder wel in overeenstemming is met de Grondwet, en stelt een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof¹¹.

Arrest: Het Grondwettelijk Hof stelt vast dat uit de voorbereiding van de programmawet van 19 december 2014, die de huidige regeling inzake de aanslag geheime commissielonen heeft ingevoerd, blijkt dat de wetgever aan de afzonderlijke aanslag een louter vergoedend karakter heeft willen geven. De aanslag heeft enkel nog tot doel om het verlies aan inkomstenbelastingen door de niet-aangifte te compenseren, en niet meer, zoals vroeger, om de belastingplichtigen te straffen. In het licht van die doelstelling van de wetgever is het zonder redelijke verantwoording dat de aanslag geheime commissielonen niet kan worden toegepast wanneer de verkrijger van het voordeel ondubbelzinnig wordt geïdentificeerd binnen twee en een half jaar vanaf 1 januari van het aanslagjaar, en wel wanneer de ondubbelzinnige identificatie buiten die termijn plaatsvindt, maar de verkrijger nog binnen de wettelijke aanslagtermijnen aan de geëigende belasting kan worden onderworpen. Het Grondwettelijk Hof besluit dat de afzonderlijke aanslag niet

mag worden toegepast als de verkrijger van het voordeel binnen de wettelijke aanslagtermijnen effectief werd belast.

Parlementaire vraag: welke gevolgen heeft het arrest?

In antwoord op een mondelinge parlementaire vraag¹² heeft de minister van Financiën meegedeeld dat de administratie zich aansluit bij het arrest en haar standpunt zal toelichten in een circulaire. Vennootschappen die in een gelijkaardige situatie verkeren als de NV in deze zaak kunnen bezwaar aantekenen, of, als het aanslagen betreft waarvoor de bezwaartermijn is verstreken en die nog niet het voorwerp zijn geweest van een bezwaarschrift dat aanleiding gaf tot een definitieve grondbeslissing, een verzoek tot ambtshalve ontheffing indienen, binnen een termijn van vijf jaar vanaf 1 januari van het jaar waarin de belasting is gevestigd¹³. Over de nog hangende administratieve of gerechtelijke geschillen zal de fiscus beslissen of conclusies opstellen overeenkomstig de richtlijnen van de circulaire, met dien verstande dat de bewijslast bij de belastingschuldige ligt.

Verder heeft de minister aangekondigd dat artikel 219 WIB 1992 zal worden aangepast om het met de Grondwet in overeenstemming te brengen. Die wetsaanpassing zal de in 2014 gemaakte keuze om de afzonderlijke aanslag nog uitsluitend een vergoedend karakter te laten hebben, respecteren.

Felix VANDEN HEEDE
Fiscaal jurist

11 Antwerpen 16 oktober 2018.

12 *Integraal verslag* – Commissie voor Financiën en Begroting, Kamer, CRIV 55 COM 037, 22 oktober 2019, 29-30 (Mond. vr. nr. 55000897C, VERHERSTRAETEN).

13 Een prejudicieel arrest van het Grondwettelijk Hof is immers een nieuw feit in de zin van art. 376, § 1 WIB 1992 (GwH 8 november 2006, nr. 60/2006).