

Cassatie ontzegt Administratie toegang tot werkingsfeer van aanslag geheime commissielonen

ROGER LASSAUX

Adviseur Studiedienst IAB
Belastingconsulent



Over de problematiek van de aanslag geheime commissielonen werd al heel wat polemiek gevoerd: tijd, dus, om nog eens een stand van zaken op te maken. Bij wet van 27 november 2002 (B.S., 10 december 2002) werd een eerste versoepeling doorgevoerd. Sindsdien kan geen bijzondere aanslag meer worden opgelegd als het bedrag van de niet verantwoorde commissielonen, erelonen, enz. begrepen is in een door de genieter in België ingediende belastingaangifte. Luidens het arrest van het Hof van Cassatie van 12 september 2003 moeten geen fiches en opgaven worden opgemaakt als de genieter in het buitenland verblijft en in België niet belastbaar is.

STRIKTE VORM-VOORWAARDEN

De geschiedenis is bekend en eigenlijk heel logisch. Om de samenhang te verzekeren tussen de aftrek van de kosten ten name van de schuldenaar en de belasting ervan ten name van de genieter voor wie deze kosten in de regel belastbare beroepsinkomsten uitmaken, worden bepaalde kosten slechts als beroepskosten aangenomen wanneer ze worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave die worden overgelegd overeenkomstig de gestelde vormen en termijnen. Dat is de grondslag van artikel 57 WIB1992.

Wat en hoe ?

Om welke kosten gaat het ? Uit een eerste lezing van de toelichting verstrekt in nrs. 57/62 en volgende van de administratieve commentaar, kunnen we opmaken dat de individuele fiscale fiches 281.50 (en de samenvattende opgaven 325.50) moeten worden opgemaakt telkens de schuldenaar geen factuur van de verkrijger heeft gekregen of ingeschreven voor de verrichte prestaties. De reden hiervan is dat de commissielonen, erelonen, voordeelen in natura en andere kosten betaald of toegekend zijn ofwel aan

natuurlijke personen die niet onderworpen zijn aan de wet op de boekhouding van 17 juli 1975 (advocaten, notarissen, zelfs als de prestaties als bijberoep werden verricht), ofwel aan personen beoogd door diezelfde wet maar die, krachtens het BTW-Wetboek, vrijgesteld zijn van de aflevering van facturen voor de geleverde prestaties.

Met name vier categorieën van kosten vallen onder de dwingende maatregel:

① De commissielonen, makelaarslonen, restorno's, gratificaties enz., die worden toegekend aan natuurlijke personen en aan rechtspersonen (handelaars en handelsvennootschappen in ruime zin), die onderworpen zijn aan de verplichtingen van de gemeenrechtelijke boekhoudwetgeving, maar die overeenkomstig de artikelen 44 en 53 W.BTW uitdrukkelijk vrijgesteld zijn van het afleveren van een factuur voor de prestaties die ze verrichten (*Com. IB nr. 57/62*). Dezelfde regel geldt in alle gevallen waarin door de klant aan de verplichting tot het afleveren van een stuk dat dienst doet als factuur wordt voldaan. Dit systeem wordt inzonderheid toegepast voor verrichtingen tussen een makelaar of lasthebber en zijn opdrachtgever.

In de praktijk moet de schuldenaar van het commissieloon, het makelaarsloon enz., een fiche 281.50 opstellen, telkens hij geen factuur heeft ingeschreven. Anderszins volstaan de facturen ruimschoots voor de Administratie om na te gaan of de ermee verbandhoudende inkomsten werden aangegeven.

② De vacatiegelden, erelonen of vergoedingen toegekend aan beoefenaars van vrije beroepen, ambten, posten of winstgevendende bezigheden, die niet onderworpen zijn aan de voormelde wet van 17 juli 1975. Het is weinig relevant of deze personen onderwerpen zijn aan de BTW (accountants, landmeters-experts in onroerende goederen, architecten, raadgevende ingenieurs, veeartsen enz.), ofwel niet onderworpen zijn aan de BTW bij toepassing van art. 44 W.BTW (notarissen, advocaten, gerechtsdeurwaarders, dokters, tandartsen, beoefenaars van een paramedisch beroep, artiesten en beroepssporters verbonden door een contract van dienstverhuring of van aanneming enz.).

In de praktijk behoren bijgevolg tot het toepassingsgebied van art. 57, 1° WIB1992, alle vergoedingen die worden toegekend aan personen die een beroep of activiteit uitoefenen (zelfs als bijberoep), als bedoeld in art. 27, lid 1 WIB 92.

③ De belastbare voordelen van alle aard, ongeacht hun aard, die aan zelfstandigen worden toegekend door hun leveranciers, hun opdrachtgevers enz. Daartoe behoren onder meer toeristische privé- of groepsreizen die sommige firma's gratis of tegen sterk verminderde prijs aan kleinhandelaars, vertegenwoordigers enz. aanbieden, duurzame gebruiksgoederen die handelaars gratis van leveranciers krijgen, geschenken in natura die sommige beoefenaars van vrije beroepen ontvangen vanwege derden die zodoende trachten hun zaken te bevorderen

of hun winst op te voeren. Het bedrag van die voordelen dat moet worden vermeld, is steeds gelijk aan de kost(prijs) (BTW inbegrepen) die werkelijk werd gedragen door diegene die ze toekent, desgevallend verminderd met de eventuele geldelijke tussenkomst van de verkrijger van het voordeel.

④ De kosten gedaan of werkelijk ten laste genomen voor rekening van de verkrijger.

Uit het "Bericht aan de schuldenaars van commissies, makelaarslonen, restorno's, vacatiegelden, erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard" – een samengebalde en handige bron van informatie die jaarlijks verschijnt – blijkt dat de fiches 281.50 en de opgaven 325.50 (N.B.: daarop moet de werkelijke genietter, en niet de eventuele tussenpersoon worden vermeld) moeten worden opgesteld voor het belastbare tijdperk waarvoor de commissielonen, makelaarslonen, enz. als beroepskosten worden aangemerkt, met andere woorden voor het belastbare tijdperk waarvoor deze kosten werkelijk zijn betaald of gedragen of het

karakter van zekere en vaststaande schulden hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt. Het kan immers voorkomen dat het jaar van de aftrek als beroepskosten ten name van de schuldenaar van de erelonen, enz., niet overeenstemt met het jaar waarin deze erelonen ten name van de verkrijger worden belast (bijvoorbeeld, wanneer de schuldenaar van de erelonen verschuldigd aan een beoefenaar van een vrij beroep, deze nog niet heeft betaald, maar ze toch al heeft geboekt als een zekere en vaststaande schuld). In dergelijk geval moet het werkelijk betaalde bedrag van de commissielonen, makelaarslonen, enz. dat verschilt van het geboekte bedrag, afzonderlijk worden vermeld in vak F van de fiche. Deze behoorlijk ingevulde fiches moeten vóór 30 juni van het jaar na dat waarop ze betrekking hebben bij de Administratie worden ingediend (art. 30, tweede lid KB/WIB 92).

Uitzonderingen ?

Om evidente praktische redenen worden op deze strenge regels uitzonderingen toegestaan. Behalve voor het geval van de verkrijgers-niet-inwoners en volgens voorwaarden die we hierna uiteenzetten in de rubriek "Cassatie schept nieuwe situatie voor niet-inwoners", moeten voor twee categorieën van kosten, die onder de bepalingen van artikel 57 WIB 92 vallen, geen fiches 281.50 noch samenvattende opgaven 325.50 worden opgemaakt. Het gaat ten eerste om betaalde bedragen of verleende voordelen waarvan het totaalbedrag of de totale waarde per verkrijger en per jaar 125,00 EUR niet overschrijdt. Wanneer een relatiegeschenk voor de verkrijger een inkomen vertegenwoordigt als bedoeld in de artikelen 25 of 27 WIB1992, dat belastbaar is als voordeel van alle aard, welke ook de waarde ervan is, is de ermee over-

**Cassatie:
Geen aanslag
geheime commissielonen
meer als de niet-verantwoorde
kosten bij de genietter een
divers inkomen vormen**

eenstemmende uitgave voor 100 % aftrekbaar als beroepskost wanneer zij aanleiding geeft tot het overleggen van een fiche 281.50 op naam van de verkrijger (zie ook 53/167 en 57/64, 1°). Ten tweede zijn er de handelsrestorno's die rechtstreeks in mindering worden gebracht van de facturen van leveringen waarop de restorno's betrekking hebben, wanneer die facturen, met deze verminderingen, in de boeken worden ingeschreven.

Vermits de kwestie van de *management fees* vaak aanleiding geeft tot problemen, verduidelijken we ze hier ook nog eens. Hoewel voor deze *fees* in principe individuele fiches en samenvattende opgaven moeten worden opgesteld met vermelding per kalenderjaar van de naam en het adres van de verkrijgers en van het betaalde/toegekende bedrag, vallen *management fees* die niet aan de BTW onderworpen zijn en betaald of toegekend worden aan een Belgische vennootschap, bijvoorbeeld als bezoldiging voor een mandaat als bestuurder, niet onder deze verplichting (zie ook *Com. IB* nr. 57/62).

DE PROBLEMATIEK VAN DE GEHEIME COMMISSIELONEN

In het merendeel van de gevallen komt de sanctie voor het niet-opstellen van individuele fiches en samenvattende opgaven, hard aan. Als de schuldenaar onderworpen is aan de personenbelasting, wordt hem gewoon de aftrek als beroepskosten van de desbetreffende kosten geweigerd. In de vennootschapsbelasting, daarentegen, ziet het plaatje er heel anders uit. Als de schuldenaar van de niet behoorlijk verantwoorde kosten een vennootschap is, blijven ze aftrekbaar, maar worden de niet op de fiches en opgaven vermelde bedragen aan een afzonderlijke aanslag onderworpen van niet minder dan 309 % van de niet verantwoorde kosten (art. 197 en 219 WIB 92). Als enige

troost geldt dat deze aanslag volledig aftrekbaar is ten name van de vennootschap die erdoor wordt getroffen, behalve wanneer ze onderworpen is aan de rechtspersonenbelasting (zie art. 57/61 tot 57/85 *Com. IB* 92).

Paradoxaal genoeg is het niet zozeer het exorbitante tarief dat het probleem vormt. Een minder zwaar tarief zou inderdaad meer dan waarschijnlijk een gering afdragend effect sorteren ten aanzien van degenen die zich, om een of andere reden, aan hun verplichting zouden willen onttrekken om fiscale fiches en opgaven op te stellen voor de bezoldigingen, voordelen, erelonen en andere vacatiegelden die ze betalen of toekennen. De moeilijkheid zit veeleer in de toch wel divergerende interpretatie van de toepassingsfeer van deze bepaling die men er doorgaans aan beide zijden van de tafel aan geeft. Terwijl de Administratie, bij wijze van spreken, een telescoop hanteert om de draagwijdte ervan te meten, bekijken de belastingplichtigen, van hun kant, de afmetingen ervan veeleer door een microscoop. De beroepsbeoefenaars weten dat de Administratie er nooit de hand voor heeft omgedraaid om het wapen

van de bijzondere aanslag op geheime commissielonen in te zetten, met de laattijdige indiening van de vereiste fiches en opgaven als verantwoording (zelfs als de verkrijgers van de inkomsten deze hadden aangegeven of als de aanslagtermijnen nog niet verstreken waren). Dat standpunt wordt door recente rechtspraak bevestigd (Bergen, 5 mei 2000, Brussel, 15 februari 2001, Cassatie, 16 januari 2003), ofschoon het Arbitragehof enkele jaren voordien had geoordeeld dat de toepassing van de bijzondere aanslag op geheime commissielonen strijdig was met de Grondwet, als de verkrijgers van de inkomsten waren belast geweest op de bedragen die de schuldenaar van de commissielonen, erelonen, voordelen, enz. niet op de bewuste fiches had vermeld (arrest van 11 januari 2000). Overigens zag het Arbitragehof enkel een ongerechtvaardigde discriminatie in het geval de schuldenaar een aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersoon was, omdat deze niet over de mogelijkheid beschikt om de bijzondere aanslag van zijn belastbare grondslag af te trekken. Het Arbitragehof bevestigde bovendien in een arrest van 19 februari 2003 dat de toepassing van de bij-

zondere aanslag geen discriminatie inhoudt, wanneer die wordt opgelegd in het kader van aan bedrijfsleiders toegekende voordelen van alle aard die niet door de vereiste fiches zijn verantwoord. Terzake is het immers de bedoeling om belastingfraude te voorkomen teneinde de belangen van de Schatkist te vrijwaren, en zulks door de samenwerking tussen de Belastingadministratie en de belastingplichtige zoveel mogelijk te stimuleren. Het al dan niet voorhanden zijn van kwade trouw kan derhalve geen een bepalend criterium zijn voor de toepassing van de bijzondere aanslag. De objectiviteit gebiedt overigens toe te geven dat het moeilijk, zo niet onmogelijk, is de respectieve inbreng van kwade trouw en nalatigheid in de houding van de belastingplichtige te bepalen.

Het schrikbeeld van de dubbele belasting van de commissielonen, erelonen, voordelen, enz. behoort intussen gelukkig tot het verleden, wanneer de verkrijger het voordeel of het inkomen in zijn aangifte heeft vermeld, maar de onderneming, door onachtzaamheid, vergat

de verantwoordingsstukken binnen de gestelde termijn in te dienen. Dat is althans het principe. Vanaf dit aanslagjaar is er geen sprake meer van de vestiging van een bijzondere aanslag als de vennootschap-schuldenaar aantoonde dat het bedrag van de commissielonen, erelonen, enz. die ze tijdens het kalenderjaar heeft betaald en toegekend en waarvoor ze geen fiches 281.50 heeft opgemaakt, begrepen is in een door de genietster in België ingediende belastingaangifte (nieuw art. 219, 4° WIB 1992, ingevoerd bij wet van 27 november 2002, B.S. van 10 december 2002). De bewijslast rust dus op de schuldenaar, maar, volgens de verklaringen van de Minister van Financiën, zal de Belastingadministratie daarbij om samenwerking worden verzocht. Ze zal meer bepaald moeten nagaan of de verkrijger het betwiste bedrag in zijn eigen aangifte heeft opgenomen (*Parl.St.*, Kamer, 2001,2002, 1913-02). Het zou evenwel verkeerd zijn te geloven dat ook in de praktijk alle moeilijkheden verdwenen zijn. Denken we maar aan het - overigens niet uitzonderlijk - geval waarin, naar aanleiding van een

controle, de voordelen van alle aard, berekend op de terbeschikkingstelling van een firmawagen voor privé-verplaatsingen (die - ter herinnering - alle zuivere privé-verplaatsingen omvatten, maar ook het dagelijks woon-werkverkeer) worden verhoogd. Als de aanslagtermijn nog niet verstreken is, zal de aangifte in de personenbelasting van de verkrijger worden gewijzigd en zal een supplementaire aanslag worden gevestigd. Maar het nieuwe lid 4 van artikel 219 WIB zal *sensu stricto* geen toepassing vinden, aangezien het bewuste bedrag immers niet werd opgenomen in de aangifte in de personenbelasting, zodat de vennootschap dienvolgens niet in staat is het vereiste bewijs te leveren.

CASSATIE SCHEPT NIEUWE SITUATIE VOOR NIET-INWONERS

Gelet op de ratio legis van artikel 57 WIB 92, met name door middel van individuele fiches en samenvattende opgaven de samenhang verzekeren tussen de aftrek van bepaalde kosten ten name van de schuldenaar en de belasting ervan ten name van de genietster, ligt het voor de hand dat het opmaken van deze stukken geen enkel praktisch nut heeft, wanneer deze kosten voor de niet-inwoners-genietsters ervan inkomsten uitmaken die in België niet aan belasting zijn onderworpen. De Administratie is zich daar wel van bewust. In nr. 57/64 van haar commentaar stelt ze immers dat geen fiches 281.50 moeten worden opgesteld voor commissielonen, makelaarslonen, restorno's, gratificaties, vergoedingen en voordelen van alle aard die worden toegekend aan niet-inwoners (natuurlijke personen of rechtspersonen), voor wie zij winst vertegenwoordigen, wanneer deze personen niet beschikken over een Belgische inrichting in de zin van art. 229 WIB1992, of over een vaste inrichting in de zin van een door België



gesloten internationale overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting en die inkomsten geen in art. 228, § 2, 3°, a, WIB1992, bedoelde winst uitmaken die voortvloeit uit de vervreemding of de verhuring van in België gelegen onroerende goederen of uit de vestiging of de overdracht van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten.

Maar de zaken zijn iets complexer dan dat. Even verder in de commentaar wordt immers gesteld dat bovengenoemde afwijking niet geldt voor kosten waarvan de genieurs niet-inwoners zijn die hun woonplaats of maatschappelijke zetel hebben gevestigd in landen waarmee België verbintenissen heeft aangegaan op het stuk van de fiscale informatie-uitwisseling (zie *Com. IB, 57/65*). Dat betekent dat de bewuste fiches toch moeten worden opgesteld voor natuurlijke en rechtspersonen die hun woonplaats of maatschappelijke zetel hebben in Australië, Canada, Denemarken, Duitsland, Finland, Frankrijk, Griekenland, Ierland, Italië, Japan, Luxemburg, Nederland, Nieuw-Zeeland, Noorwegen, Oostenrijk, Portugal, Spanje, het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, de Verenigde Staten van Amerika of Zweden. In dergelijk geval, dat vreemd genoeg ook de Staten van de Europese Unie omvat, moeten de individuele fiches 281.50 en de samenvattende opgaven 325.50 (desgevallend gerangschikt per land), worden ingediend bij het Centraal Taxatiekantoor Brussel – Buitenland, J. Jacobsplein 10, bus 2, te 1000 Brussel.

Maar het Hof van Cassatie heeft de ijver van de Administratie dienaangaande zopas enigszins getemperd. Het Hof verwees eerst naar het oogmerk van de wetgever dat aan de grondslag ligt van het bijzonder stelsel voor de verantwoording van bepaalde kosten, ingeschreven in

**In de toekomst
geen fiches meer
voor commissielonen als de verkrijgers ervan niet zijn
onderworpen
aan de Belgische
inkomsten-
belastingen?**

artikel 57, 1° WIB1992 en besliste vervolgens dat uit de economie van de wet voortvloeit dat “de kosten die erin worden beoogd slechts op de gestelde wijze moeten worden verantwoord als ze ten name van de genieurs ervan in België belastbare beroepsinkomsten of forfaitaire vergoedingen tot terugbetaling van eigen kosten van de werkgever uitmaken”.

Aan deze formulering zijn heel wat gevolgen verbonden. Uit de uitdrukkelijke verwijzing naar de beroepsinkomsten, kan a contrario worden afgeleid dat op de bij artikel 57 WIB1992 bedoelde en niet door een fiche 281.50 en een opgave 325.50 verantwoorde kosten, ten name van de vennootschap die ze heeft betaald, niet langer een bijzondere afzonderlijke aanslag tegen 309 % kan worden toegepast, als ze ten name van de genieur een divers inkomen uitmaken. Bovendien zet de formulering dat deze beroeps-

inkomsten ten name van de genieurs ervan aan de Belgische inkomstenbelasting moeten onderworpen zijn, de administratieve interpretatie op de helling volgens dewelke fiches en opgaven moeten worden opgesteld voor kosten die voor de genieurs ervan belastbare inkomsten uitmaken in landen waarmee België een overeenkomst heeft gesloten waaruit verplichtingen op het stuk van de fiscale informatie-uitwisseling voortvloeien. Met inbegrip van *management fees* betaald of toegekend aan een buitenlandse vennootschap, mits deze in België niet over een vaste inrichting beschikt.

Deelt de Minister van Financiën deze zienswijze? Moeilijk om zeggen, in elk geval bij het ter perse gaan van dit artikel. Op 12 november II. werd de Minister in de Kamercommissie voor de Financiën ondervraagd over de draagwijdte van dit arrest. De vraag werd gesteld of voor commissielonen betaald aan genieurs die niet aan de Belgische inkomstenbelasting onderworpen zijn, nog fiches moeten worden opgesteld, zoals thans verplicht is. De Minister bleef zeer voorzichtig: hij wacht met name af tot het onderzoek dat zijn Administratie betreffende dit arrest heeft ingesteld, voltooid is. We zijn er quasi zeker van dat het merendeel van de accountants en belastingconsulenten de voorzichtigheid van de Minister delen en zich afvragen of deze bouwsteen van administratieve vereenvoudiging wel voldoende solide is. In het huidige klimaat van onzekerheid, en mee gelet op de reële kans dat de beroepsaansprakelijkheid van de accountant en de belastingconsulent in het gedrang komt, gebiedt de voorzichtigheid, bij het invullen van de fiches en opgaven, de pen niet te snel op te bergen, ook niet als de genieur van de commissielonen, makelaarslonen, enz. buiten onze grenzen gevestigd en niet in België belastbaar is. ¶

