

Achterstallen en opzeggingsvergoedingen : meer aansluitende B.V.

De percentages van de bedrijfsvoorheffing die ingehouden moet worden op achterstallige bezoldigingen of opzeggingsvergoedingen zijn aangepast. Zij liggen nu meer in de lijn van de uiteindelijk verschuldigde belasting (K.B. van 21 april 2007; B.S. 27 april 2007, tweede editie).

Achterstallen en opzeggingsvergoedingen

Opzeggingsvergoedingen waarvan het bedrag hoger is dan (voor het aanslagjaar 2008 indexaangepast) 800 EUR worden in beginsel afzonderlijk belast tegen de gemiddelde aanslagvoet "met betrekking tot het geheel van de belastbare inkomsten van het laatste vorige jaar waarin de belastingplichtige een normale beroepswerkzaamheid heeft gehad" (art. 171, 5^a w W.I.B. 1992). Hetzelfde aanslagstelsel is van toepassing op achterstallige bezoldigingen (bezoldigingen waarvan de uitbetaling of toelerning door toedoen van de overheid of wegens het bestaan van een geschil slechts heeft plaatsgehad na het verstrijken van het belastbare tijdperk waarop zij in werkelijkheid betrekking hebben; art. 171, 5^b w I.B. 1992).

Het percentage van de bedrijfsvoorheffing dat op dergelijke opzeggingsvergoedingen (van meer dan 800 EUR) en achterstallen ingehouden moet worden, is afhankelijk van de hoogte van de

Het nieuwe tarief bevat de helft meer schijven dan voorheen

referentiebezoldiging'. Voor opzeggingsvergoedingen is die gelijk aan het jaarbedrag van de bezoldiging "welke tot grondslag diende voor het vaststellen van de vergoeding, of bij gebreke daarvan, de bezoldiging die de verkrijger heeft ontvangen tijdens de laatste periode van normale activiteit in dienst van de werkgever die de vergoeding uitbetaalt". "Mits de verkrijger hiervan het bewijs levert", mag ook uitgegaan worden van de "normale brutobezoldigingen van het laatste jaar van normale activiteit dat het jaar van de betaling van de opzeggingsvergoedingen voorafgaat" (nr. 20 van de richtlijnen inzake bedrijfsvoorheffing in bijlage III bij het K.B./W.I.B. 1992).

Voor achterstallige bezoldigingen is de referentiebezoldiging in beginsel gelijk aan het "jaarbedrag van de normale brutobezoldiging die onmiddellijk vóór het jaar waarop de achterstallen betrekking hebben aan de verkrijger van de inkomsten is betaald". "Mits de verkrijger hiervan het bewijs

levert", mag ook hier uitgegaan worden van de "normale brutobezoldigingen van het laatste jaar van normale activiteit dat het jaar van de betaling van de achterstallen voorafgaat" (nr. 19 van de richtlijnen inzake bedrijfsvoorheffing).

De percentages

Het percentage van de bedrijfsvoorheffing dat, afhankelijk van de hoogte van de voormelde referentiebezoldiging, ingehouden moet worden op de opzeggingsvergoedingen (van meer dan 800 EUR) en achterstallen, staat te lezen in het nr. 19, A. van de voormelde richtlijnen.

Deze percentages hebben in de loop van de voorbije jaren verschillende wijzigingen ondergaan. Opvallend was, dat de hoogste tarieven in de voorbije jaren drastisch waren gedaald. Met als gevolg dat de in te houden bedrijfsvoorheffing in vele gevallen veel lager was dan de uiteindelijk verschuldigde personenbelasting.

Sommigen zagen daarin een machinatie om werkgevers in staat te stellen hogere netto-opzeggingsvergoedingen te kunnen voorstellen. De werknemer kreeg de fiscale rekening toch pas veel later, bij de uiteindelijk inkomsten van de personenbelasting, gepresenteerd.

Als reactie daarop werd eind vorig jaar een nieuw tarief uitgevaardigd. Maar dat had het

Referentiebezoldiging	Percentage bedrijfsvoorheffing
tot 7.500,00 EUR	0,00 %
van 7.500,01 EUR tot 9.000,00 EUR	2,68 %
van 9.000,01 EUR tot 10.000,00 EUR	6,57 %
van 10.000,01 EUR tot 12.000,00 EUR	10,77 %
van 12.000,01 EUR tot 13.000,00 EUR	13,55 %
van 13.000,01 EUR tot 14.500,00 EUR	16,55 %
van 14.500,01 EUR tot 17.000,00 EUR	19,17 %
van 17.000,01 EUR tot 22.000,00 EUR	24,92 %
van 22.000,01 EUR tot 27.000,00 EUR	29,03 %
van 27.000,01 EUR tot 35.000,00 EUR	31,30 %
van 35.000,01 EUR tot 39.500,00 EUR	36,90 %
van 39.500,01 EUR tot 45.000,00 EUR	38,96 %
van 45.000,01 EUR tot 52.500,00 EUR	40,93 %
van 52.500,01 EUR tot 63.000,00 EUR	42,92 %
van 63.000,01 EUR tot 79.000,00 EUR	44,99 %
van 79.000,01 EUR tot 91.000,00 EUR	46,47 %
van 91.000,01 EUR tot 107.000,00 EUR	47,48 %
boven 107.000,00 EUR	48,00 %

omgekeerde effect. Waar de percentages voorheen in veel gevallen *te laag* waren, bleken zij nu in veel gevallen *te hoog*. De in te houden bedrijfsvoorheffing was nu in een aantal gevallen veel hoger dan de uiteindelijk verschuldigde personenbelasting (Fisc. nr. 1058, p. 4).

Deze laatste kritiek is blijkbaar niet in dovemansoren gevallen. Want nu is een nieuw tarief gepubliceerd, dat in vergelijking met vroeger de helft meer schijven bevat (wat een veel fijner toepassing van de bedrijfsvoorheffing toe-

laat), en dat voor het overige in bijna alle gevallen in een relatieve verlaging van de percentages voorziet (waardoor de in te houden bedrijfsvoorheffing beter aansluit bij de uiteindelijk verschuldigde personenbelasting). Voor het nieuwe tarief, zie de tabel op pagina 4.

Inwerkingtreding

Het nieuwe tarief geldt met terugwerkende kracht met ingang van 1 januari 2007. (IV2)

Fiscale regularisatie

'Overige' inkomsten : voortaan ook aanvullende gemeentebelasting ?

Het Arbitragehof vindt de permanente fiscale regularisatiemaatregel niet discriminerend. Op voorwaarde dat ten aanzien van de 'overige' inkomsten in voorkomend geval ook aanvullende gemeentebelasting en aanvullende crisisbijdrage aangerekend worden (Arbitragehof 26 april 2007, nr. 68/2007).

Permanente maatregel

Zoals bekend, heeft de Programmawet van 27 december 2005 een nieuwe permanente (maar per belastingplichtige eenmalige) mogelijkheid gecreëerd om niet-aangegeven inkomsten te regulariseren. De nieuwe regeling is er gekomen na afloop van de 'eenmalige bevrijdende aangifte' (EBA), die slechts een tijdelijk karakter had.

In ruil voor het indienen van een regularisatie-aangifte en het betalen van de regularisatieheffing verkrijgt de betrokken belastingplichtige (ook in deze nieuwe regeling) in zekere mate een fiscale en strafrechtelijke immuniteit (voor een algemeen overzicht, zie Fisc. nr. 1009, p. 3).

Bij het Arbitragehof werd een verzoekschrift ingediend om deze nieuwe regeling te vernietigen, omdat zij discriminerend zou zijn. Maar het Arbitragehof wuifde de kritiek van de hand. Met dien verstande dat het Hof aan zijn uitspraak wel een bepaalde interpretatie van de wet verbindt. Die heeft te maken met het 'normale' tarief van de belasting.

Normaal tarief

Om de immuniteit te verkrijgen die aan de fiscale regularisatie verbonden is, moet men, naast het

indienen van een regularisatieaangifte, steeds de 'normaal' verschuldigde belasting betalen (soms verhoogd met een beperkte boete).

- Gaat het om gereguleerde "BTW-handelingen", dan worden zij onderworpen aan het BTW-tarief dat van toepassing is "met betrekking tot de gereguleerde verrichting in het jaar waarin deze verrichtingen plaatsvonden" (art. 122 § 4 al. 1 van de Programmawet van 27 december 2005).

- Gaat het om de regularisatie van "beroepsinkomsten", dan worden zij onderworpen aan hun normaal belastingtarief van toepassing met betrekking tot het belastbaar tijdperk waarin deze inkomsten werden betaald of verkregen, in voorkomend geval verhoogd met de aanvullende crisisbelasting of de toepasselijke aanvullende gemeentebelasting" (art. 122 § 2 van de Programmawet).

- Ook ten aanzien van de "overige inkomsten" - op het gebied van de inkomstenbelastingen zijn dat de 'onroerende', 'voerende' en 'diverse' inkomsten - geldt dat zij "hun normale belastingtarief" ondergaan (over het ogenblik waarop men zich moet plaatsen om het toepasselijk tarief te bepalen, zie Fisc. nr. 1042, p. 6). Ten aanzien van deze 'overige' inkomsten zegt de Programmawet uitdrukkelijk dat de belasting verhoogd wordt met een boete, zodra de regularisatieaangifte na 30 juni 2006 wordt ingediend. De boete bedraagt 5 procentpunten (van de normale belasting) indien de

Volgens het Arbitragehof omvat de normale belasting ook de aanvullende gemeentebelasting

regularisatieaangifte vanaf 1 juli 2006 en ten laatste op 31 december 2006 wordt ingediend; en 10 procentpunten als de indiener later gebeurt (art. 122 § 1 van de Programmawet).

Wat deze 'overige' inkomsten betreft, maakt de wettekst - in tegenstelling tot hetgeen het geval is bij de 'beroepsinkomsten' - geen melding van een eventuele verhoging met de aanvullende crisisbelasting of de aanvullende gemeentebelasting. In antwoord op een parlementaire vraag bevestigde de Minister van Financiën dat ook, dat ten aanzien van de 'overige' inkomsten geen verhoging met de aanvullende gemeentebelasting geldt (Fisc. nr. 1042, p. 6). Het 'Contactpunt regularisaties' had al eerder hetzelfde standpunt ingenomen (Fisc. nr. 1032, p. 10).

Arbitragehof

Maar het Arbitragehof heeft daar blijkbaar een andere mening over. De belastingplichtige die het verzoek tot vernietiging indiende, klaagde er onder meer over dat belastingplichtigen die hun onroerende inkomsten correct aangeven, wel aanvullende gemeentebelasting (en voorheen ook aanvullende crisisbijdrage) verschuldigd zijn; terwijl dit niet het geval zou zijn voor belastingplichtigen die hun onroerende inkomsten niet correct hebben aangegeven, maar nu wel van de fiscale regularisatie gebruik maken.

Maar het Arbitragehof ziet (ook op dit punt) geen discriminatie. Althans niet, als men de wettekst op een bepaalde manier interpreteert.

Ten aanzien van de 'overige' inkomsten (waaronder, onder meer, de onroerende inkomsten) moet de belastingplichtige die gebruik maakt van de fiscale regularisatie ook het "normale belastingtarief" betalen (in voorkomend geval verhoogd met een boete van 5 of 10 %; zie hoger). "Met het normale belastingtarief wordt het tarief bedoeld dat zou zijn toegepast indien die inkomsten

Vraag is of men
 ook kan terugkomen
 op het verleden

het voorwerp zouden hebben uitgemaakt van een tijdige en geldige aangifte". "Overige inkomsten die tijdig en geldig zijn aangegeven" worden, volgens het Arbitragehof, "onderworpen aan de aanvullende crisisbelasting en gemeentebelasting". Het Hof leidt hieruit af, dat de aanvullende crisisbijdrage en de aanvullende gemeentebelasting "deel uitmaken van het 'normale belastingtarief' waaraan de 'overige' te regulariseren inkomsten onderworpen zijn". "Aldus geïnterpreteerd", zo besluit het Hof, "is het beste verschil in behandeling onbestaande" (andrr. B.83.).

Wat nu ?

In een grondwetsconforme interpretatie moet de wettekst volgens het Arbitragehof dus zo worden gelezen, dat ook ten aanzien van de 'overige' inkomsten in voorkomend geval de aanvullende crisisbijdrage en de aanvullende gemeentebelasting verschuldigd is (zoals dit ook het geval is ten aanzien van de te regulariseren beroepsinkomsten).

Welswaar is de 'aanvullende crisisbijdrage' op dit ogenblik in de sfeer van de personenbelasting verleden tijd. Maar, zoals het Hof terecht opmerkt, en al eerder door de Minister van Financiën werd bevestigd, moet men zich - bij het beoordelen van het 'normale tarief' - plaatsen op het moment van het ontstaan van de belastingsschuld (de belasting die van toepassing zou zijn geweest als de inkomsten tijdig en correct aangegeven waren geweest; Fisc. nr. 1042, p. 6). Als op dat ogenblik de aanvullende crisisbijdrage (nog) gold, moet zij dus ook geacht worden te behoren tot het normale tarief.

Vraag is nu hoe in de praktijk gereageerd zal worden op het arrest van het Arbitragehof. Tot nog toe heeft het Contactpunt regularisaties ten aanzien van de 'overige' inkomsten nooit toepassing gemaakt van de aanvullende gemeentebelasting, noch van de aanvullende crisisbijdrage.

Vraag is dan of het Contactpunt dat in de toekomst wel zal doen. Gelet op het arrest van het Arbitragehof is het bijna vanzelfsprekend dat dit effectief zou gebeuren.

Maar de concrete implementatie hiervan stelt delicate problemen. De vraag rijst immers vanaf wanneer men de toepassing van (in voorkomend geval) aanvullende crisisbijdrage en aanvullende gemeentebelasting kan of mag eisen. Ten aanzien van alle nog hangende dossiers ? Of enkel ten aanzien van nieuwe aanvragen ? En vanaf welk ogenblik dan ? Enkel voor aanvragen die ingediend worden vanaf het ogenblik dat het arrest van het Arbitragehof in het *Belgisch Staatsblad* wordt gepubliceerd ?

De discussie spitst zich aldus toe op twee cruciale vragen :

• Eén : legt men zich neer bij het standpunt van het Arbitragehof ? Of blijft men bij het standpunt dat het Contactpunt regularisaties en de Minister van Financiën eerder ingenomen hebben ? Dit laatste is niet per definitie uitgesloten. Per slot van rekening heeft het Arbitragehof geen uitdrukkelijke vernietiging uitgesproken. Het beperkt zich tot de 'verwerping' van het vernietig-

gingsverzoek "onder voorbehoud" dat de voormelde interpretatie wordt gevolgd.

• Twee : wat doet men met het verleden ? Het verleden, dat zijn niet alleen de 'hangende' regularisatieaanvragen. Dat zijn ook de dossiers waarover reeds een beslissing genomen is. Moeten die heropend worden om alsnog b.v. aanvullende gemeentebelasting te vorderen ?

Waarbij dan de vraag rijst of het juridisch goed wel kan, dat teruggekomen zou worden op dossiers waarin reeds regularisatieaanvragen uitgereikt zijn.

Naar verhuikt, beraadt het Contactpunt regularisaties zich op dit ogenblik, in overleg met het kabinet van de Minister van Financiën, over het in te nemen standpunt. (JVD)

BTW

'Full pay-out' onroerende leasing : meer dan kapitaal alleen

Onroerende financieringshuur is aan BTW onderworpen, mits bepaalde voorwaarden vervuld zijn. De BTW-Administratie heeft deze voorwaarden de afgelopen jaren herhaaldelijk becommentarieerd in beslissingen en parlementaire vragen. Onlangs is een nieuwe circulaire gepubliceerd met een nieuwe, algemene commentaar (circulaire nr. AOIF 10/2007 (E.T. 109.976) van 12 april 2007, *Fiscenet*). Die bevat enkele belangrijke nieuwigheden, onder meer over de vraag wanneer er sprake is van een 'full pay-out' onroerende leasing.

Algemeen

Onroerende leasing is uitdrukkelijk uitgesloten van de BTW-vrijstelling voor onroerende verhuur (art. 44 § 3, 2^o, b) BTW-Wetboek). Zij is dus in beginsel onderworpen aan BTW. De voorwaarden waaraan de onroerende leasing moet voldoen, zijn nader bepaald in het uitvoerings-K.B. nr. 30. Een overeenkomst die niet aan deze voorwaarden voldoet, wordt automatisch geëlektrificeerd in een vrijgestelde onroerende verhuur. Met alle gevolgen vandaan voor de afrekening van de BTW.

De circulaire heeft de verdienste de administratieve commentaren te bundelen en ook aan te passen aan de nieuwe wetgeving van de jongste jaren (uitbreiding van het begrip 'gebouw', aanpassing van de 'nieuw'-termijn voor gebouwen, enz.). De circulaire bevat ook verschillende nieuwe elementen.

Wedersamenstelling 'geïnvesteerd kapitaal'

Sinds een tweetal jaar is vereist, dat "bij het verstrijken van het tijdvak van vijftien jaar" het totaal bedrag van de leasingvergoedingen moet vol-

staan om het "geïnvesteerd kapitaal" van de leasingsgever weder samen te stellen (art. 1, 4^o K.B. nr. 30; *Fisc. nr. 967*, p. 1). Met deze aanpassing wou de BTW-Administratie ingaan tegen contracten met zeer lage periodieke vergoedingen gecombineerd met een zeer hoge optieprijs.

De circulaire herneemt om te beginnen de commentaren die voorheen al werden gepubliceerd (omtrent de notie 'geïnvesteerd kapitaal', de termijn van 15 jaar, verbouwingen, enz.).

Effectief 'full pay-out' ?

Daarnaast komt in de circulaire een opvallende passage voor, waar zij het heeft over de "wedersamenstelling van het geïnvesteerd kapitaal" (nadir, 37 en 38). Volgens de letter van de wet moeten de periodieke huurvergoedingen enkel het geïnvesteerde kapitaal wedersamenstellen (in absolute cijfers). Maar dit lijkt niet de visie van de BTW-Administratie te zijn.

Zo vindt de BTW-Administratie het "normaal dat de leasingsgever, die toch een investering

doet voor rekening van de leasingsnemer, bij het einde van de handeling het geïnvesteerde kapitaal kan terugkrijgen verhoogd met de interesten, de financiële of andere lasten en, in de regel, een winstmarge".

De partijen zijn in principe vrij om de hoogte en de periodiciteit van deze betalingen te bepalen. Maar "niettegenstaande de afwezigheid van een dwingende bepaling terzake moet de vaststelling van de verschuldigde bedragen (volgens de Administratie) vanzelfsprekend beantwoorden aan de economische realiteit". En dit "door op een evenwichtige manier, pro rata temporis"

Louter het kapitaal terugbetalen volstaat volgens de Administratie niet