

N kmo fiscaliteit A
MH/RaB/AS
802-2018

Brussel, 18 december 2018

ADVIES

over

FISCALE MAATREGELEN VOOR KMO EN ZELFSTANDIGEN

De Hoge Raad voor de Zelfstandigen en de KMO ontving op 2 augustus 2018 een adviesvraag van de heer Johan Van Overtveldt, Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding over de toegankelijkheid en doelmatigheid van zowel de algemene fiscale stimuli als de fiscale stimuli die specifiek gericht zijn op KMO's.

Na raadpleging van de betrokken leden van de Commissie Fiscaliteit, de Sectorcommissie 12 Juridische en Economische Beroepen, de interprofessionele organisaties, het Instituut van de Accountants en de Belastingconsulenten, en het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten heeft de algemene vergadering van de Hoge Raad op 18 december 2018 onderstaand advies bekrachtigd.

INLEIDING

In 2014 heeft de Hoge Raad op eigen initiatief een advies uitgebracht over hervorming en vereenvoudiging van de vennootschaps- en personenbelasting. De hervorming van de fiscaliteit blijft een kwestie waar de Hoge Raad veel belang aan hecht, daarom is hij ook verheugd dat de Minister hieromtrent een advies verzocht heeft.

Sinds het advies van de Hoge Raad in 2014 zijn een aantal positieve veranderingen ingezet. Het verlagen van de nominale tarieven en verminderen van de aftrekken is een evolutie die erg positief onthaald wordt door de Hoge Raad. Het afstappen van een nichestrategie in de richting van een bredere belastbare grondslag met lage tarieven verdient de blijvende aandacht.

Toch blijven een aantal elementen uit dat advies onveranderd. De belastingdruk op arbeid en de globale belastingdruk blijven werkpunten.¹ Ook het kmo-luik in de reguleringsimpactanalyse (RIA) verdient meer aandacht. De complexiteit van de vennootschapsbelasting werd in 2014 als een centraal probleem gezien door de kmo's. Dit probleem is uiteraard nog steeds prominent aanwezig in evaluaties van de kmo-fiscaliteit.

Tegelijk merkt de Hoge Raad ook op dat het voorliggend advies de kwestie ruimer wenst te benaderen dan een loutere focus op de fiscale stimuli voor kmo's. Het algemene standpunt van de Hoge Raad blijft om de complexiteit terug te dringen door afstappen van de nichestrategie.² Het zou niet in deze logica gepast hebben om enkel aandacht te hebben voor de bestaande fiscale stimuli. De transitie naar een eenvoudiger fiscaliteit mag er echter niet toe leiden dat kmo's getroffen worden, daarom vraagt de Hoge Raad dat het afstappen van de nichestrategie met de nodige omzichtigheid gebeurt.

¹ OECD (2018), Taxing Wages 2018, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/tax_wages-2018-en.

² De nuancering en uitwerking van dit standpunt is opgenomen in het Advies 724-2014 "over de hervorming en vereenvoudiging van de fiscaliteit: personen- en vennootschapsbelasting", 25 november 2014.

STANDPUNTEN

1. Algemene opmerkingen

1.1 Toegankelijkheid

- Ingesteldheid administratie en horizontaal toezicht

Voor vele zelfstandigen en kmo's blijft de ingesteldheid van de belastingadministratie een bron van frustratie. Het is niet eenvoudig van de bestaande, vaak negatieve perceptie af te raken. Net daarom is een blijvende inzet om de ingesteldheid binnen de administratie te verbeteren noodzakelijk.

De Hoge Raad moedigt daarom de overstap naar het systeem van horizontaal toezicht sterk aan. Horizontaal toezicht "gaat uit van begrip, transparantie en wederzijds vertrouwen tussen de belastingdienst en belastingplichtige. De belastingplichtige moet laten zien dat de onderneming haar fiscale processen en risico's beheerst. In ruil daarvoor verschuift de aanpak van de belastingdienst van reactief (met belastingcontroles over oude jaren) naar proactief."³ Een eerste stap voor grote ondernemingen wordt gezet door het pilootproject cooperative compliance (horizontaal toezicht) binnen grote ondernemingen. Ondertussen wordt door de FOD Financiën ook verder gewerkt om de transitie naar horizontaal toezicht te bestuderen en in de praktijk te brengen voor kmo's.⁴ Aangezien ook de mentaliteitswijziging in de richting van wederzijds vertrouwen tijd zal vergen, vraagt de Hoge Raad om zo snel mogelijk de implementatie voor kmo's aan te vatten en om dicht betrokken te worden bij het opstellen van dergelijke plannen. Transparantie bij de opstart van het horizontaal toezicht is een noodzakelijke voorwaarde op slagen.

De volgende elementen kunnen bijdragen tot een succesvolle overgang naar horizontaal toezicht, of algemener een toegankelijke administratie:

- Lokale rulingcommissies

In twijfelgevallen raden leden van de administratie de ondernemers of boekhouders vaker dan in het verleden aan om een ruling aan te vragen bij de rulingcommissie (Dienst Voorafgaande beslissingen in fiscale zaken). Een betrouwbaar antwoord bekomen neemt dus meer tijd in beslag dan wanneer de lokale administratie rechtstreeks antwoordt. Tegelijk doet zich een verschuiving voor van vragen richting de instituten, in een poging om een snellere dienstverlening te zoeken.

Om de belastingplichtige een beter en nabijer aanspreekpunt te geven, stelt de Hoge Raad voor om de Dienst Voorafgaande Beslissingen te deconcentreren. Een snel en direct contact verzekeren moet daarbij de centrale doelstelling zijn.⁵

³ Plan ter bestrijding van de fiscale fraude, december 2015, Kabinet Minister van Financiën en Fiscale Fraudebestrijding, p. 9.

⁴ Cf. Bestuursplan Fod Financiën 2018, p. 4, 73.

⁵ Advies 724-2014 "over de hervorming en vereenvoudiging van de fiscaliteit: personen- en vennootschapsbelasting", 25 november 2014, p. 9, De Hoge Raad heeft in dat advies ook reeds voorstellen gedaan om de Dienst Voorafgaande Beslissingen te hervormen.

- Boetebeleid aanpassen voor belastingplichtige te goeder trouw

Voor btw-boeten na 1 januari 2018 heeft de FOD Financiën een versoepeling ingevoerd voor belastingplichtigen te goeder trouw.⁶ Dit moet volgens de Hoge Raad als voorbeeld dienen voor de andere belastingen. Een vermoeden van goede trouw en tolerantie voor eerste, niet-intentionele inbreuken zijn essentieel om de dynamiek van wederzijds vertrouwen te bereiken.

- Geest van de wet

Wanneer de wetgever een regel invoert ontstaat het risico dat de praktijk gaat afwijken van wat met de rechtsregel bedoeld was. Onder invloed van interpretaties door rechtspraak, rechtsleer en de administratie kan een verschuiving plaatsvinden zodat de geest van de wet niet langer nageleefd wordt. De Hoge Raad wijst erop dat de administratie hier vaak in tekortkomt (bijv. waardering van vruchtgebruik, voordeel alle aard bewoning, bezoldigingstheorie, opvragen van back-up bij visitaties, ...). Afwijkingen van de geest van de wet dienen tot een minimum te worden beperkt.

- Verwerpen van kosten

Wanneer bij fiscale controles de grootte van een kost als “onvoldoende bewezen” wordt geacht door de fiscus, is het gevolg voor de belastingplichtige vaak dat deze volledig verworpen wordt. De Hoge Raad heeft er begrip voor dat dit best geval per geval bekeken wordt, maar in het kader van horizontaal toezicht en wederzijds vertrouwen moet deze frustratie bij belastingplichtigen ook in acht genomen worden.

- Bereikbaarheid en centraal infonummer

Goed bereikbare diensten dragen bij aan een betere naleving van fiscale regels door de ondernemingen. In de dagelijkse realiteit is dit echter vaak problematisch. Een aantal evoluties zoals het gebruik van de hedendaagse technologie (bijv. chatbots) zijn aan te moedigen. Tegelijk moet de bereikbaarheid en expertise van het centraal informatiepunt een aandachtspunt blijven.

- Betere toegang voor professionals

De Hoge Raad is voorstander van het toekennen van een aantal faciliteiten aan de erkende beroepsbeoefenaars bij de elektronische indiening van de belastingaangiften.⁷ Daarbij moeten ondernemingen die geen erkende beroepsbeoefenaar betrekken bij hun fiscale verplichtingen evenwel minstens dezelfde faciliteiten behouden als nu.

Zo stelt de Hoge Raad voor om een “professioneel mandaat” in te voeren dat de mandataris – erkende beroepsbeoefenaar toelaat om een fiscale aangifte elektronisch in te dienen met gebruik van zijn eigen ondernemingsnummer. Het gewone mandaat waarbij het ondernemingsnummer van de belastingplichtige gebruikt wordt voor aangifte kan parallel bestaan voor andere mandatarissen (bijv. werknemers of derden die geen beroepsbeoefenaar zijn).

⁶ Richtlijnen voor de toepassing van de proportionele en niet-proportionele btw-geldboeten, <https://financien.belgium.be/sites/default/files/downloads/123-boetebeleid-btw-20180730.pdf>.

⁷ Erkende beroepsbeoefenaars zijn de economische beroepsbeoefenaars en advocaten en notarissen.

Gekoppeld aan dit voorstel moet ook de briefwisseling aan de onderneming die gebruik maakt van de aangifte via het professioneel mandaat, in elektronische kopie aan de erkende beroepsbeoefenaar gestuurd worden.

- Overzicht van fiscale voordelen voor kmo's

De verspreiding van fiscale regels op verschillende beleidsniveaus zorgt voor een moeilijke toegankelijkheid voor niet-professionals. Een jaarlijks overzicht van de bestaande uitzonderingen in de verschillende beleidsniveaus zou de drempel voor zelfstandigen en kmo's aanzienlijk kunnen verlagen. Het toekomstperspectief moet zijn om in toenemende mate fiscale voordelen automatisch toe te kennen, zodat dit probleem van toegankelijkheid zich minder stelt. Op kortere termijn kunnen jaarlijkse overzichten alvast tegemoet komen aan de vraag naar meer toegankelijke belastingregels.

- Circulaires

Om de circulaires toegankelijker te maken verwijst de Hoge Raad naar de aanbevelingen van de Raad van State voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten.⁸ Door de leden van de Hoge Raad werden in het bijzonder volgende elementen als prioritair aangebracht:

- Circulaires moeten zo veel mogelijk in eenvoudige en courante taal opgesteld worden.⁹ Minder vakjargon en minder citaten van wetsartikelen werden genoemd als elementen die de circulaires bevattelijker kunnen maken. Samenvatten en toegankelijk maken van wetgeving is immers een van de functies van circulaires¹⁰ ;
- Voor zover mogelijk moet men de circulaire en de regeling die de rechtsgrond ervan vormt gelijktijdig schrijven.¹¹ Het gelijktijdig opstellen van richtlijnen voor interpretatie en toepassing van regelgeving zou de toegankelijkheid ervan ten goede komen¹² ;
- Bij de structuur moet men aandacht besteden aan eenvoud, duidelijkheid en samenhang.¹³ Dit kan bijvoorbeeld door meer het onderscheid te maken tussen veel en weinig voorkomende gevallen, zodat de betrokkene niet doorheen vele uitzonderingen moet zoeken.

1.2 Complexiteit

- Lineaire verlaging in plaats van uitzonderingen

Ook in het advies van de Hoge Raad van 2014, werd een lineaire verlaging gevraagd in de vennootschapsbelasting. Tegelijk wees de Hoge Raad toen op een aantal voordelen van de nichestrategie. De Hoge Raad is nog steeds van mening dat een strategie van lage tarieven met een brede belastbare grondslag en die in mindere mate gebruik maakt van fiscale nichemaatregelen voor de meeste kmo's effectiever is om de belastingneutraliteit te behouden en om de fiscale discriminatie ten aanzien van de kmo's te verminderen.

⁸ Beginselen van de wetgevingstechniek, Handleiding voor het opstellen van wetgevende en reglementaire teksten, Raad van State, 2008.

⁹ Beginselen van de wetgevingstechniek, Raad van State, 2008, p. 5-6; .

¹⁰ Beginselen van de wetgevingstechniek, Raad van State, 2008, p. 28-29.

¹¹ Beginselen van de wetgevingstechniek, Raad van State, 2008, p. 12.

¹² Het risico van divergentie tussen de bedoeling van de wetgever en andere rechtsbronnen (rechtsleer, rechtspraak, circulaire, ...) wordt op deze manier ook verminderd.

¹³ Beginselen van de wetgevingstechniek, Raad van State, 2008, p. 5.

Een globale aanpak verdient steeds de voorkeur op kleine of tijdelijke maatregelen. De Hoge Raad herhaalt hierbij ook dat de manier waarop investeringen gestimuleerd worden geharmoniseerd moeten worden. Ook in fiscaliteit moet steekvlampolitiek verdwijnen ten voordele van structurele en langdurige oplossingen.

- Geconsolideerde wetgeving

Om de complexiteit van het fiscaal recht tegen te gaan is de Hoge Raad voor het consolideren van wetgeving. De praktijk om bestaande wetgeving deels te schrappen, deels te behouden en vervolgens een aantal regels in een nieuwe wet te gieten, wordt sterk afgekeurd.

- Koppelen aan wetsartikel

Fiscale regels zijn verspreid over de verschillende beleidsniveaus, maar ook binnen eenzelfde niveau over de verschillende soorten rechtsbronnen. Dat deze lokale, provinciale, gewestelijke, federale en Europese regels in wetten, decreten, uitvoeringsbesluiten, circulaires en dergelijke meer gevonden moeten worden, is erg complex. Als oplossing stelt de Hoge Raad voor om de verschillende bronnen beter te integreren. Wanneer bijvoorbeeld uitvoeringsbesluiten of circulaires nodig zijn bij wetgeving dient deze overzichtelijker samengebracht worden met de artikels die als grondslag dienen. Zo wordt het voor de belastingplichtige gemakkelijker om het overzicht te houden.

Het werk dat op dat vlak gebeurt voor de btw-handleiding (via Fisconetplus) wordt daarom erg aangemoedigd.¹⁴ Ook om de complexiteit van personen- en vennootschapsbelasting terug te dringen, moet werk gemaakt worden van een koppeling van rechtsregels in een eenvoudige digitale handleiding.

1.3 Rechtszekerheid

Het rechtszekerheidsprincipe was een van de centrale thema's in het advies van de Hoge Raad uit 2014, maar de Hoge Raad acht het van belang om dit nogmaals te benadrukken.

Het is evident dat stabiele en duidelijke wetgeving die planning op lange termijn toelaat, de ondernemingen ten goede komt. Het bundelen van uiteenlopende maatregelen met korte inwerkingtreding in één wet (bijv. programmawet, wet houdende diverse bepalingen, ...) is schadelijk voor de rechtszekerheid.

Daarnaast is de Hoge Raad voorstander van het vroeger bekend maken van de belastingregels voor het komende jaar. De huidige praktijk om tot eind december nieuwe maatregelen in te voeren doet immers afbreuk aan de voorspelbaarheid.

- Eenvoudige online toegang tot beslissingen administratie

Om de beslissingen van de centrale diensten transparanter te maken en om de rechtszekerheid voor de belastingplichtige te verhogen is een eenvoudige toegang tot voorgaande beslissingen essentieel. Naar het voorbeeld van de rulingdienst dient daarom een toegankelijke online database te worden gemaakt met de beslissingen van de centrale diensten.

¹⁴ De btw-handleiding is gestructureerd aan de hand van thema's.

- Autofiscaliteit

De Hoge Raad stelt vast dat de autofiscaliteit te complex is, terwijl er kansen liggen om bij te dragen aan duurzamer gedrag. Hij bepleit daarom een vereenvoudiging met meer rechtszekerheid.¹⁵ Autofiscaliteit is immers vaak het domein van maatregelen die met korte intervallen aangepast worden. De administratieve kost van steeds wijzigende en ingewikkelde maatregelen is noch voor de overheid, noch voor de belastingplichtige van nut.

1.4 E-services

De Hoge Raad merkt een positieve evolutie wat betreft e-services in fiscaliteit. Hij moedigt de inspanningen die op dit vlak gebeuren dan ook erg aan.

Toch blijven er nog belangrijke werkpunten:

- Problemen in de piekperiodes

Het blijft vaak zo dat in de dagen voorafgaand aan een deadline problemen opduiken met de servers of de applicaties. Gezien het grote tijdsverlies dat dit voor kmo's, zelfstandigen en boekhouders met zich meebrengt, wenst de Hoge Raad de blijvende aandacht voor dit probleem te vragen.

- Beter beheer van incidenten, communicatie en planning

Naast goed functionerende e-services zijn ook de reacties van de administratie op incidenten erg belangrijk om het vertrouwen van de belastingplichtigen te verzekeren. Betere communicatie door de administratie draagt bij tot een positieve opinie bij zelfstandigen en kmo's. Planning en communicatie over toekomstige veranderingen zijn essentieel om de voorspelbaarheid van en het vertrouwen in e-services te vergroten.

- Volmacht en identificatie

Aanmelden met e-ID zorgt nog te vaak voor tijdsverlies voor de belastingplichtigen. Het aanmelden met token is daarentegen een voorbeeld dat wel goed functioneert. De Hoge Raad vraagt om een performant, eengemaakt identificatiesysteem.¹⁶ Daarin moet voor volmachten de default-optie worden om één volmacht voor alle systemen toe te kennen. Dit moet voor de toekomst situaties vermijden waarbij boekhouders en zelfstandigen meerdere keren nieuwe volmachten moeten opmaken. Een systeem waarbij alle mandaten inbegrepen zijn, tenzij deze die uitdrukkelijk niet aangevraagd werden, verdient daarom de voorkeur. Ook kan de overvloed aan adressen (belcotax, intervent, biztax, myrent, taxonweb, ...) overzichtelijker gemaakt worden door deze onder één systeem te brengen.

¹⁵ Zelfstandigen en kmo's maken vaak onvoldoende gebruik van belastingvoordelen wanneer deze administratief te veeleisend zijn. De autofiscaliteit werd vaak genoemd als voorbeeld (bijv. rittenregistratie, voldoende bewijslast voorzien, ...).

¹⁶ Het initiatief rond aanmelden met *itsme* wordt eveneens aangemoedigd door de Hoge Raad. Er werd evenwel ook gemeld dat voor het indienen van de aangifte via tax-on-web, de mandataris die via *itsme* aanmeldt in de TaxWorkBox gevraagd wordt naar het repertoriumnummer van de belastingplichtige. Aangezien dit nummer enkel op de aangifte of het aanslagbiljet van het vorig jaar te vinden is, wordt het voordeel van *itsme* op die manier teniet gedaan.

- Uitbreiden informatie Tax-on-web

De bestaande applicaties kunnen eveneens verbeterd worden door het integreren van bijkomende informatie. Zo zijn gegevens met betrekking tot sociale bijdragen en Vrij Aanvullend Pensioen voor Zelfstandigen nog niet opgenomen in Tax-on-web. Ook de historiek van eigendom en hypothecaire leningen ontbreekt nog. De Hoge Raad stelt voor om deze informatie ook toe te voegen aan het bestaande systeem.

1.5 E-facturatie

De evolutie in de richting van volledige elektronisch factureren wordt door de Hoge Raad erg aangemoedigd. Het verder automatiseren van inkomende en uitgaande facturen zorgt voor sneller, efficiënter en goedkoper behandelen ervan binnen de onderneming. Dit draagt ook bij tot het sneller betalen van facturen. Dat de overheid deze omschakeling mee bevordert is daarom een erg positieve ontwikkeling.¹⁷

1.6 Digitale economie

De digitalisering van de economie brengt zowel grote economische kansen als vraagstukken en uitdagingen met zich mee. Een van die uitdagingen is de aanpassing van de internationale belastingregels. Globaal kunnen de volgende drie problemen onderscheiden worden:

- Sommige niet in de EU gevestigde digitale ondernemingen betalen minder belastingen dan Europese digitale ondernemingen;
- Digitale ondernemingen betalen gemiddeld minder belastingen dan niet-digitale ondernemingen;
- De niet in de EU gevestigde digitale ondernemingen betalen hun belastingen in het land waar zij gevestigd zijn, maar niet in de EU waar ze veel inkomsten vandaan halen.

De Hoge Raad heeft over dit onderwerp eerder een advies¹⁸ uitgebracht waarin hij aandacht vraagt voor de effecten op de Belgische kmo's. Een level playing field is voor kmo's en zelfstandigen een basisvoorwaarde. De Hoge Raad verwelkomt dan ook initiatieven om tot een eerlijke en efficiënte belasting voor digitale economie te komen. Gezien de complexiteit van deze materie pleit de Hoge Raad ervoor een grondige ex ante analyse te maken van de verschillende beleidsopties. Hij geeft de voorkeur aan een lange termijn oplossing in het kader van de OESO. Aangezien het er echter niet naar uit ziet dat binnen de OESO snel een oplossing bereikt zal worden, is het volgens de Hoge Raad aangewezen alvast op Europees niveau tot maatregelen over te gaan.

2. Personenbelasting

De Hoge Raad pleitte er in 2014 reeds voor om in een daarvoor opgerichte fiscale hervormingscommissie het fiscaal systeem dat van toepassing is op zelfstandigen grondig te bestuderen. De opmerkingen uit dat advies blijven relevant, in het bijzonder wenst de Hoge Raad de aandacht opnieuw te vragen voor het onevenwicht op fiscaal en sociaal vlak tussen het statuut van eenmanszaken in vergelijking met ondernemingen met een vennootschapsvorm. De hervorming van de vennootschapsbelasting zorgt er immers voor dat dit onevenwicht nog hoger op de agenda dient te staan.

¹⁷ Regeerakkoord 10 oktober 2014, p. 169.

¹⁸ Advies nr. 780 van 27 maart 2017 inzake de eerlijke belasting van de digitale economie.

2.1 Matchingprincipe

Eind 2017 werd het matchingprincipe voor vennootschappen veralgemeend. Artikel 195/1 WIB92 bepaalt sindsdien dat kosten slechts als beroepskosten aftrekbaar zijn in het belastbare tijdperk waarin ze zijn betaald of gedragen.¹⁹

Dit houdt dus in dat uitgaven die niet overeenstemmen met het aanslagjaar (bijv. een factuur die een kost vastlegt lopend van mei tot mei van het daaropvolgende jaar) pro rata ingeboekt moeten worden. Het gevolg van deze verplichting is vaak hoofdzakelijk een extra administratieve last voor ondernemingen die de factuur pro rata moeten opdelen. De impact op de belastbare grondslag is op termijn echter verwaarloosbaar. Recurrente vooruitbetalingen zoals deze voor nutsvoorzieningen of verzekeringen horen niet bij de ratio van deze wetswijziging.

De Hoge Raad begrijpt de bekommernis om overdreven vooruitbetalingen met oog op fiscale optimalisatie tegen te gaan, maar wijst op de in bepaalde gevallen onnodige administratieve last. Daarom stelt de Hoge Raad voor om het matchingprincipe in artikel 195/1 WIB92 te verfijnen, zodat het enkel geldt voor niet-recurrente kosten.

2.2 Formule ter herkwalficatie van huurinkomsten

Voor bedrijfsleiders geldt de regel dat huurinkomsten voor de verhuur van een onroerend goed aan de vennootschap geherkwalificeerd worden als bezoldigingen, voor zover ze een bepaald bedrag overschrijden. Dit grensbedrag wordt jaarlijks bepaald door het KI te vermenigvuldigen met 5/3 en met een revalorisatiecoëfficiënt.²⁰

Als het om een bedrijfsleider gaat, gaat men dus uit van een jaarlijks veranderend bedrag dat niet beantwoordt aan de economische waarde van het verhuurde onroerend goed. De Hoge Raad ziet geen reden om deze verouderde herkwalficatie in stand te houden, aangezien het een berekening betreft die reeds lang losstaat van de reële huur- en woningprijzen.²¹ Het uitgangspunt moet volgens de Hoge Raad wel steeds de economische waarde zijn.

2.3 Forfaitaire kostenaf trek voor zelfstandigen vanaf 2018

Verplaatsingskosten worden anders belast afhankelijk van de aard van het traject: beroepsverplaatsingen, woon-werkverkeer en privéverplaatsingen zijn de drie categorieën. De methode om te bepalen tot welke categorie een vergoeding behoort, is vastgelegd in een circulaire.²² Daarin wordt bepaald dat de grens op 40 dagen ligt: waar men ten minste 40 al dan niet opeenvolgende dagen per jaar werkt, wordt als vaste plaats van tewerkstelling gezien. Verplaatsingen naar een vaste plaats van tewerkstelling zijn privéverplaatsingen, wat betekent dat in principe geen dag- of kilometervergoeding kan opgenomen worden voor verplaatsingen waar men meer dan 40 dagen per jaar werkt.

¹⁹ Art. 195/1 WIB 92, ingevoerd met art. 37 Wet 25 december 2017 (BS 29 december 2017 (ed. 1)), “De kosten die werkelijk zijn betaald of gedragen, of het karakter van zekere en vaststaande schulden of verliezen hebben verkregen en als zodanig zijn geboekt in het belastbare tijdperk, en die geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op een toekomstig belastbaar tijdperk, zijn slechts als beroepskosten aftrekbaar in het belastbare tijdperk waarin ze ofwel zijn betaald of gedragen, ofwel als schuld zijn geboekt, alsmede in de volgende belastbare tijdperken, in verhouding tot het gedeelte van die kosten dat betrekking heeft op dat belastbare tijdperk.”

²⁰ art. 32, 2de lid, 3°, WIB 1992 ; Art. 1, KB van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992; Koninklijk besluit van 24 juni 2018 tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de revalorisatiecoëfficiënt voor kadastrale inkomens; voor 2019 ligt het coëfficiënt op 4,47.

²¹ FOD Financiën, Documentatieblad, 72e jaargang, nr. 2, 2e kwartaal 2012, “Een analyse van de relatie tussen KI en woningprijzen in de Vlaamse centrumsteden”, p. 191.

²² Circulaire nr. Ci.RH. 241/573.243, 06.12.2007; Men moet rekening houden met het geheel van feitelijke en juridische omstandigheden die eigen zijn aan elk geval afzonderlijk.

Deze regel is er omwille van pragmatische redenen en teneinde onnodige discussies te vermijden, maar is volgens de Hoge Raad erg onevenwichtig in het voordeel van de administratie. Uitgaande van 220 werkdagen ligt de grens immers op slechts 18% om reeds als een vaste plaats van tewerkstelling te kwalificeren. De Hoge Raad stelt een wijziging van deze circulaire voor, waarbij een vaste plaats van tewerkstelling betekent dat men 75% van de werkdagen op deze vaste plaats doorbrengt (165 van de 220 werkdagen). Met deze wijziging zullen nog meer discussies vermeden worden, dan nu het geval is met de bestaande disproportioneel lage grens. Tegelijk beantwoordt een 75%-regel beter aan de werkelijke betekenis van vaste tewerkstelling. Een hoger risico voor herkwalificatie als privévergoedingen is niet de intentie van de wetgever, maar een toegevoegde inhoud vanwege de circulaire.²³

3. BTW

3.1 Termijn terugbetaling btw

De termijn voor terugbetaling van btw-tegoeden is erg lang in vergelijking met andere EU-landen. Waar het gemiddelde op Europees niveau op 16,4 weken ligt, moeten Belgische ondernemingen gemiddeld 28,5 weken wachten op de btw-teruggave.²⁴ Dit is een duidelijk werkpunt voor de btw-administratie.²⁵

Daarnaast is er ook het probleem dat de administratie in de praktijk misbruik maakt van het vragen om bijkomende inlichtingen. Die vraag is vaak een voorwendsel met als hoofddoel om de terugbetaling uit te stellen. Oneigenlijk gebruik van de mogelijkheid om bijkomende inlichtingen te vragen wordt sterk afgekeurd.

De Hoge Raad is tevens voorstander van het systeem waarbij voor startende ondernemingen snellere terugbetaling wordt voorzien. Dit komt immers tegemoet aan de kwetsbaarheid van jonge ondernemingen, die door laattijdige terugbetaling sneller in problemen kunnen komen. Een verhoogde zekerheid van korte terugbetalingstermijnen kan de slaagkans van jonge ondernemingen enkel positief beïnvloeden.

3.2 Termijn aangiftes indienen

De huidige regel is dat de btw-plichtige de aangiften moet indienen en in voorkomend geval het saldo van de verschuldigde btw betalen ten laatste de 20^{ste} van de maand die volgt op de maand of het kwartaal van de activiteiten.²⁶ Dat laatste is afhankelijk van de omzet van de onderneming. Een verlenging van deze termijn was een vaak terugkerende verzuchting bij de leden van de Hoge Raad. De Hoge Raad stelt voor om deze termijn te verlengen naar de 30^{ste} in plaats van de 20^{ste} van de maand.

²³ Dit lijkt op de praktijk van gold plating bij omzetting van EU-wetgeving, waarbij lidstaten verder gaan dan de EU-regels vragen. Het principe dat administratie niet mag afwijken van de geest van de wet (cf. supra), dient daarom ook hier herhaald te worden.

²⁴ Gegevens afkomstig uit Paying Taxes 2018, World Bank Group and PwC, gepubliceerd 21 november 2017, o.a. p. 9, 36, 100.

²⁵ Een aantal andere gegevens uit deze studie zijn echter bemoedigend. Zo zijn er positieve gegevens wat betreft de gemiddelde tijd om de belastingen in te vullen, en het vereiste aantal betalingen.

²⁶ Beslissing nr. E.T. 125.313.

3.3 Voorschotten bij kwartaalaangifte

Begin 2017 werd een wijziging ingevoerd voor btw-voorschotten.²⁷ Deze wijziging houdt in dat btw-plichtigen die per kwartaal aangeven, ook in december een voorschot moeten betalen.²⁸ De verplichte kwartaalvoorschotten zijn hiermee ook afgeschaft. Wel moeten kwartaalaangevers een decembervoorschot betalen. De bedoeling van deze wijziging is om de problemen van voorfinanciering en de administratieve druk te verminderen.

Van de Hoge Raad krijgt deze verandering echter geen positieve evaluatie. De problemen met betrekking tot voorfinanciering en lange termijnen worden volgens de Hoge Raad beter rechtstreeks aangepakt (cf. supra). Deze regeling probeert op onrechtstreekse manier tegemoet te komen aan een reëel probleem, maar creëert tegelijk een volgend risico. De regeling geeft de vrijheid om zelf te beslissen of en hoe voldoende gespaard wordt met het oog op de btw-verplichtingen na het kwartaal. Het gevaar is dus dat kleine zelfstandigen dit niet doen en vervolgens met boetes geconfronteerd worden. Het kan niet de bedoeling zijn om bij dergelijke kwetsbare btw-plichtigen het risico op boetes te verhogen.

3.4 Automatisering uitvoerbare titel inzake btw

Met de wet van 26 november 2018 is een wijziging ingevoerd voor automatisering van de uitvoerbare titel inzake de btw.²⁹ De Hoge Raad is akkoord dat rationalisatie van de invorderingswerkzaamheden een belangrijk aandachtspunt is. In de context van het horizontaal toezicht mag het rationaliseren er echter niet toe leiden dat de belastingplichtige te goeder trouw al te streng behandeld wordt. Zo kan het bieden van mogelijkheden om het innings- en invorderingsbericht te bespreken en eventueel wijzen op het systeem van afbetalingsplannen een uiting van de constructieve houding van de administratie zijn. Het vermijden van faillissementen is immers voor beide partijen een na te streven doelstelling.

4. Vennootschapsbelasting

De hervorming van de vennootschapsbelasting heeft onder andere gezorgd voor een lager nominaal tarief voor kmo's. Het verlagen van de belastingdruk op kmo's werd reeds in vorige adviezen gevraagd en stemt de Hoge Raad erg tevreden. Investeren in de concurrentiekracht van de Belgische kmo's verdient de blijvende aandacht.

4.1 Minimumbezoldiging bedrijfsleider

Om te sterke vervennootschappelijking tegen te gaan is de minimale bezoldiging die vennootschappen aan ten minste één bedrijfsleider moeten toekennen opgetrokken naar 45.000.³⁰ Wanneer men aan deze verplichting niet voldoet is ook een afzonderlijke aanslag van 5% opgenomen in art. 219quinquies WIB. De Hoge Raad is voorstander van het verruimen van de uitzondering in § 5 van dit artikel, zodat kleine ondernemingen algemeen uitgezonderd zijn.

²⁷ KB van 16 februari 2017 tot wijziging van de koninklijke besluiten nrs. 1 en 24 met betrekking tot de belasting over de toegevoegde waarde wat betreft de betaling van voorschotten door een belastingplichtige die kwartaalaangiften indient; art. 19 KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde.

²⁸ art. 19 §1, KB nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde

²⁹ Wet van 26 november 2018 tot wijziging van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde wat de automatisering van de uitvoerbare titel inzake de belasting over de toegevoegde waarde betreft, BS 4 december 2018.

³⁰ Met uitzonderingen voor o.a. beginnende ondernemingen en ondernemingen met winst onder 90.000.

Concreet betekent dit dat de Hoge Raad in art. 219quinquies, §5 de beperking tot de eerste vier jaren vanaf de oprichting wenst te schrappen: “gedurende de eerste vier belastbare tijdperken vanaf haar oprichting zoals bedoeld in artikel 145, § 1, derde en vierde lid.”³¹

4.2 Liquidatiereserves te ingewikkeld

Omdat de uitkering van de liquidatiebonus geen belastbaar roerend inkomen is (Art 21.11° WIB '92) is de afzonderlijke aanslag van 10 % de enige belasting. Het zou aangewezen zijn de afzonderlijke aanslag ook op een later tijdstip te kunnen betalen en dus een liquidatiereserve aan te leggen op reserves uit het verleden. De wachperiode van 5 jaar blijft evenwel behouden voor het uitkeren. Een liquidatiereserve wordt immers soms niet aangelegd omdat de onderneming op het moment van het aanleggen van de liquidatiereserve (en tijdens de periode om deze afzonderlijke aanslag van 10 % te betalen) niet over de nodige liquide middelen beschikt.

De uitkering van een liquidatiereserve na vijf jaar vormt een alternatief voor de VVPR bis regeling. De VVPR bis regeling is echter aan strenge voorwaarden onderworpen en er is ook de "discriminatie" van de vennootschappen die voor 1/7/2013 werden opgericht. Daarom stelt de Hoge Raad voor dat elke vennootschap, na een wachttijd van 3 jaar en zonder de huidige voorwaarden, een dividend kan uitkeren met een te betalen roerende voorheffing van 15 %.

Concreet vraagt de Hoge Raad dus het afschaffen van volgende voorwaarden in de VVPRbis:

- nieuwe aandelen vanaf 1/7/2013
- enkel inbrengen in geld
- beschikken over een minimumkapitaal van 18.550 € (aangezien de notie kapitaal verdwijnt in de nieuwe vennootschapswetgeving)
- het betreft gewone aandelen
- aandelen moeten op naam ononderbroken in volle eigendom zijn sinds de kapitaalbreng

4.3 Tax shelter voor crowdfunding

Sinds 2017 heeft de overheid een nieuwe manier om start-ups te stimuleren: de tax shelter voor crowdfunding via erkende crowdfundingplatformen. De Hoge Raad moedigt een dergelijke ondersteuning van beginnende ondernemingen met de hedendaagse financieringsmogelijkheden sterk aan. De impact van de maatregel moet evenwel versterkt worden door te vereenvoudigen.

³¹Het huidige art. 219quinquies §5: “ Ten name van een vennootschap die op grond van artikel 15, §§ 1 tot 6, van het Wetboek van vennootschappen als kleine vennootschap wordt aangemerkt, is dit artikel niet van toepassing gedurende de eerste vier belastbare tijdperken vanaf haar oprichting zoals bedoeld in artikel 145, § 1, derde en vierde lid.”

4.4 Verhoogde investeringsaftrek

In het Zomerakkoord van 2017 werd beslist om een tijdelijke verhoogde investeringsaftrek toe te kennen aan kleine ondernemingen en natuurlijke personen.³² Voor kleine ondernemingen en eenmanszaken is het vaak een relatief hoge kost om zich te informeren rond tijdelijke belastingvoordelen, wat in dit geval versterkt werd door de vereiste formaliteiten en bewijzen om van het voordeel te kunnen genieten. Op die manier dreigt een mattheuseffect, waarbij ondernemingen die deze maatregel het meest kunnen gebruiken uit de boot vallen door niet tijdig te kunnen investeren, of door zich niet tijdig geïnformeerd te hebben over dit voordeel. De Hoge Raad stelt voor om de verhoogde investeringsaftrek te verlengen in de tijd.

4.5 Communicatie

Het belang van een toegankelijke en eenvoudige fiscaliteit kwam in de algemene inleiding van dit advies reeds aan bod. Toch bleek uit de opmerkingen die de leden van de Hoge Raad instuurden dat ook een specifieke vermelding bij de vennootschapsbelasting noodzakelijk is. Heel wat belastingregels werden bestempeld als te complex of onvoldoende bekend. Een betere communicatie rond belastingvoordelen is daarom essentieel. De bekendmaking van de positieve initiatieven is een logische manier om het wederzijds vertrouwen te versterken.

De regels die in deze context het vaakst genoemd werden zijn: innovatieaftrek, niet-recurrente resultaatsgebonden voordelen, notionele intresten, de gedeeltelijke vrijstelling van bedrijfsvoorheffing voor onderzoek en ontwikkeling, ...

CONCLUSIE

Naast een aantal erg positieve fiscale evoluties zoals het verlagen van de nominale belastingtarieven en vernieuwde incentives voor kmo's en investeringen blijven er een aantal zaken voor verbetering vatbaar. De Hoge Raad heeft ervoor gekozen om in een eerste deel algemene opmerkingen te formuleren. Een toegankelijker en eenvoudiger systeem creëren staat hierin centraal. Het is essentieel om verder te werken aan de transitie naar horizontaal toezicht, waar de Hoge Raad hoopt toe bij te dragen met specifieke voorstellen (zoals lokale rullingcommissies, boetebeleid algemeen aanpassen naar voorbeeld van de btw, betere bereikbaarheid voor ondernemingen en professionals). Daarnaast worden ook voorstellen gedaan rond rechtszekerheid, e-services en de eerlijke belasting van de digitale economie.

Vervolgens zijn ook rond personenbelasting, btw en vennootschapsbelasting afzonderlijk specifieke voorstellen opgenomen in het advies. Essentiële opmerkingen zijn er onder andere rond het matchingprincipe en huurinkomsten in de personenbelasting, rond de termijnen in de btw en ten slotte liquidatiereserves en investeringsaftrekken in de vennootschapsbelasting.

³² Art. 69 WIB 92; art. 201 WIB 92.