


Belastingverhoging bij foutieve toepassing BV-vrijstellingen: specifieke schaal gepubliceerd

 Sancties

Fiscale Actualiteit nr. 2022/40, pag. 3-6, week 8 - 14 december 2022

Als na controle blijkt dat een aangifte voor een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing een onjuist negatief bedrag aan bedrijfsvoorheffing vermeldt, is sinds 1 april 2022 uitdrukkelijk bepaald dat de fiscus een belastingverhoging kan opleggen. Het KB van 13 september 2022, dat in werking is getreden op 23 oktober 2022, introduceert nu een afzonderlijke getrapte schaal van belastingverhogingen ingeval van een onjuiste aangifte inzake BV-vrijstellingen. Die percentages liggen hoger dan in het geval van een 'traditionele' onjuiste aangifte inzake bedrijfsvoorheffing.

Werkgevers en andere schuldenaars van inkomsten die onderworpen zijn aan de bedrijfsvoorheffing, moeten die voorheffing in de Schatkist storten (zie art. 86 KB/WIB 92). In bepaalde gevallen kunnen zij gebruik maken van een gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, zoals voor onderzoek en ontwikkeling of nacht- en ploegenarbeid (art. 275¹ tot 275¹² WIB 92).

Aangifte (vrijstelling doorstorting) bedrijfsvoorheffing: procedure en termijn

In de praktijk wil dat zeggen dat de schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing, voor de periode waarvoor zij een vrijstelling toepassen, twee afzonderlijke aangiften in de bedrijfsvoorheffing moeten overleggen. In de *eerste* aangifte vermeldt de werkgever de belastbare bezoldigingen van alle werknemers en de ingehouden, normaal verschuldigde bedrijfsvoorheffing. Vervolgens moet hij een *tweede* (negatieve) aangifte indienen. Die heeft uitsluitend betrekking op de bezoldigingen van werknemers waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd (art. 95² KB/WIB 92). De tweede aangifte vermeldt, onder meer, een negatief bedrag aan bedrijfsvoorheffing die niet hoeft te worden doorgestort aan de Schatkist. Het negatieve bedrag uit de tweede aangifte kan daarbij nooit hoger zijn dan de verschuldigde bedrijfsvoorheffing uit de eerste aangifte.

De werkgevers moeten de (eerste) aangifte elektronisch indienen via Finprof (KB van 3 juni 2007, BS 14 juni 2007), binnen 15 dagen na de maand of het trimester [Als de bedrijfsvoorheffing op de inkomsten van het vorige jaar minder dan € 25 000 bedroeg (aj. 2022: € 41 700 – BS 8 februari 2022) (aj. 2023: € 42 710 – BS 8 februari 2021).] waarin de inkomsten zijn betaald of toegekend (art. 90 lid 1 KB/WIB 92 jo. art. 412 WIB 92). Hoewel de wet hier niets over bepaalt, lijkt o.i. het uitgangspunt dat de eerste en tweede aangifte *samen* worden ingediend. In de praktijk houdt dat immers in dat de werkgever niet eerst alle bedrijfsvoorheffing zelf moet voorfinancieren. Een werkgever die heeft nagelaten een tweede aangifte in te dienen (binnen 15 dagen na de maand of het

trimester), kan de vrijstelling toch nog krijgen door de tweede aangifte alsnog in te dienen vóór 31 augustus van het jaar na het inkomstenjaar (circ. AOIF 48/2009, 3 november 2009). Na die periode is een regularisatie van de bedrijfsvoorheffing enkel mogelijk via een bezwaarschrift. Dat moet sinds 1 juli 2022 worden ingediend binnen drie jaar vanaf 1 januari van het jaar na het jaar waarin de bedrijfsvoorheffing verschuldigd was (art. 368/1 WIB 92).

Recent heeft het Hof van Cassatie geoordeeld dat belastingschuldigen die het wettelijk verschuldigde bedrag hebben aangegeven in de bedrijfsvoorheffing en de betaling hebben uitgevoerd aan de Schatkist, zonder tijdig een tweede aangifte in te dienen om dat bedrag te verminderen in de mate van – *in casu* – de IPA-vrijstelling (art. 275⁷ WIB 92), hun recht op vrijstelling niet kunnen uitoefenen en, op voorlegging van de nodige bewijsstukken, de terugbetaling van de teveel geïnde bedrijfsvoorheffing alleen nog kunnen verkrijgen middels een bezwaar (Cass. 22 september 2022, F.21.0044.F). Wanneer de tweede aangifte als ‘tijdig’ wordt beschouwd, blijkt echter niet duidelijk uit het arrest, noch uit de wet (zie *supra*).

Hierna bespreken we de mogelijkheid tot het opleggen van een belastingverhoging ingeval van een i) laattijdige aangifte inzake bedrijfsvoorheffing en ii) onjuiste aangifte inzake vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, na het KB van 13 september 2022 (“tot wijziging van de artikelen 225, 228, 229 en tot invoeging van een artikel 228/1 in het KB/WIB 92”, BS 13 oktober 2022), dat in werking is getreden op 23 oktober 2022.

Nu ook schaal voor laattijdige aangifte

Artikel 444, lid 1 WIB 92 somt de gevallen op waarin de fiscus een belastingverhoging kan opleggen. Het percentage van de belastingverhoging wordt bepaald door de aard en de ernst van de overtreding, en houdt desgevallend rekening met de rang ervan, volgens een schaal vastgesteld bij artikel 225 tot 229 KB/WIB 92.

Initieel maakte de wet enkel gewag van een belastingverhoging bij niet-aangifte of bij onvolledige of onjuiste aangifte (inzake inkomstenbelasting). Dat gaf aanleiding tot discussies over de mogelijkheid om een belastingverhoging op te leggen in geval van een *laattijdige* aangifte (bv. Cass. 15 maart 2018, F.17.0004.N en D. Deschrijver, *Bedrijfsvoorheffing*, Antwerpen, Intersentia, 2022, 528 e.v.).

Om die reden is artikel 444, lid 1 WIB 92 aangepast (wet van 30 juni 2017, BS 7 juli 2017). Een belastingverhoging kan sindsdien uitdrukkelijk ook worden opgelegd voor een laattijdige aangifte. Maar er bleef een probleem. In de wet stond namelijk nog steeds dat de belastingverhoging (alleen) werd berekend op basis van de belasting op het *niet aangegeven* inkomstengedeelte. Ook die onnauwkeurige bewoording leidde tot heel wat geschillen over de toepasbaarheid van artikel 444 WIB 92 in de gevallen van laattijdige aangiftes. Vorig jaar werd dan ook een einde gemaakt aan die dubbelzinnigheid door expliciet te vermelden dat de belastingverhoging (ook) van toepassing is op het gedeelte van de *laattijdig* aangegeven inkomsten (wet van 27 juni 2021, BS 30 juni 2021, *Fisc. Act. 2022, 17/7*). De wetgever vergat echter om een gelijkaardige toevoeging te doen aan het einde van het eerste lid (d.i. de delegatie aan de Koning om de trappen vast te stellen). Die legistische onnauwkeurigheid werd opgelost met de wet van 5 juli 2022 (BS 15 juli 2022, *Fisc. Act. 2022, 26/10*).

De in artikel 444 WIB 92 bedoelde niet-aangifte, laattijdige aangifte en onvolledige of onjuiste aangifte zijn overigens allemaal inbreuken die ook met een administratieve boete kunnen worden bestraft (art. 445 WIB 92), weliswaar met inachtneming van het *non bis in idem*-principe (zie o.m. *Fisc. Act. 2022*, 38/4).

Een laattijdige (eerste) aangifte in de bedrijfsvoorheffing kan dus in principe bestraft worden met een belastingverhoging of een administratieve boete. Specifiek voor een niet-aangifte of een onvolledige of onjuiste aangifte inzake roerende voorheffing en bedrijfsvoorheffing (gepaard gaande met niet-betaling of ontoereikende betaling van de voorheffing) bestond er al een getrapte schaal van 10 % tot 200 % (art. 228 KB/WIB 92). Maar omdat er nog geen schaal was voor het geval van een *laattijdige* aangifte, was het in de praktijk nog steeds niet mogelijk om desgevallend een belastingverhoging op te leggen. Het KB van 13 september 2022 brengt daar nu verandering in door het tarief van de belastingverhoging bij laattijdige aangifte vast te leggen.

De schaal in artikel 228 KB/WIB 92 vindt sinds dat KB ook toepassing bij een *laattijdige* aangifte, zodat ook een laattijdige aangifte nu aanleiding kan geven tot een belastingverhoging.

Al die regels zijn *algemeen* van toepassing op de eerste aangifte in de bedrijfsvoorheffing, dus los van de context van een BV-vrijstelling. Om een belastingverhoging te kunnen toepassen op een onterechte of te hoge vrijstelling, was verder wetgevend ingrijpen nodig.

Onjuiste aangifte inzake BV-vrijstelling

Uitvoering artikel 444, lid 2 WIB 92: schaal onjuiste tweede aangifte

Sinds een goed half jaar is er een uitdrukkelijke wettelijke basis om een belastingverhoging op te leggen specifiek bij een foutieve toepassing van een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing – naast de verschuldigde nalatigheidsinterest ex artikel 414, § 1 WIB 92 (wet van 28 maart 2022 houdende verlaging van lasten op arbeid, *BS* 31 maart 2022). Bij een onjuiste aangifte die aanleiding geeft tot een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, wordt de belastingverhoging berekend op de *onjuist aangegeven vrijstelling* (d.i. het bedrag aan terug te storten bedrijfsvoorheffing). De verschuldigde voorheffingen worden desgevallend vermeerderd met een verhoging die wordt bepaald naar gelang van de aard en de ernst van de overtreding (zie art. 444, lid 2 WIB 92). De schaal van de belastingverhogingen in geval van een onjuiste aangifte inzake een BV-vrijstelling omvat trappen die variëren van 10 % tot 200 % van de onjuist aangegeven vrijstelling van doorstorting.

Die specifieke schaal van belastingverhogingen voor het geval waarin een onjuiste aangifte aanleiding heeft gegeven tot een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, wordt nu, met het KB van 13 september 2022, uitgewerkt in het KB/WIB 92 (nieuw art. 228/1):

<i>Overtreding te wijten aan omstandigheden onafhankelijk van de</i>	nihil
--	-------

<i>wil van de belastingschuldige</i>		
<i>Overtreding:</i>	zonder ontduikingsopzet:	met ontduikingsopzet:
<i>1^e overtreding</i>	10 %	50 %
<i>2^e overtreding</i>	20 %	75 %
<i>3^e overtreding</i>	30 %	75 %
<i>4^e of 5^e overtreding</i>	100 %	100 %
<i>6^e of 7^e overtreding</i>	150 %	150 %
<i>vanaf 8^e overtreding</i>	200 %	200 %
<i>Overtreding die gepaard gaat met valsheid of gebruik van valse stukken of met omkoping of een poging tot omkopen van ambtenaren</i>	200 %	

Om te bepalen om de hoeveelste overtreding het gaat, worden de vorige overtredingen, met of zonder ontduikingsopzet, niet in aanmerking genomen wanneer voor vier opeenvolgende maandelijkse, kwartaal- (zie voetnoot 1, *supra*) of jaarlijkse vervaldagen geen enkele overtreding inzake aangifte of betaling van de bedrijfsvoorheffing is bestraft [In het advies van de Raad van State (nr. 71.746/3 van 14 juli 2022) over het ontwerp van KB staat te lezen dat er een administratieve regel is die het *mogelijk* maakt om de tweede aangifte jaarlijks in te dienen, tot de afsluitingsdatum van Finprof (meestal augustus of september van het jaar X+1). Waardoor ‘jaarlijks’ wellicht op die hypothese slaat.].

Van een tweede of een volgende overtreding is er pas sprake als op het ogenblik waarop een nieuwe overtreding wordt begaan, aan de overtreder al kennis is gegeven van de verhoging die de vorige overtreding heeft bestraft (art. 229 KB/WIB 92). Beide regels zijn in overeenstemming met de gekende regels voor sancties bij andere overtredingen.

Omstandigheden onafhankelijk van wil, eerste overtreding en afwezigheid van kwade trouw: principes en uitzonderingen

De schaal maakt een onderscheid tussen i) overtredingen die te wijten zijn aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingschuldige, ii) overtredingen al dan niet met het opzet de belasting te ontduiken en iii) overtredingen die gepaard gaan met valsheid of gebruik van valse stukken of met een (poging tot) omkoping van ambtenaren. Als de fiscus bij een controle een onjuist negatief bedrag aan bedrijfsvoorheffing in de tweede aangifte vaststelt, moet hij dus nagaan welke omstandigheden aan de basis van het gedrag van betrokkene liggen (naar analogie: Vr. nr. 65 Pieters, Vr. en Antw. Kamer 2003-04, 22 oktober 2003, afl. 13, 1813).

Als de overtreding te wijten is aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingschuldige – die hij niet heeft kunnen voorzien of voorkomen –, mag geen verhoging worden toegepast. Het gaat dan om overmacht, d.w.z. dat het voor de betrokkene praktisch onmogelijk was om in de gegeven omstandigheden anders te handelen. Tot die omstandigheden behoren bijvoorbeeld zware ziekte of afwezigheid van lange duur, als die een onoverkomelijke hindernis vormen voor de belastingplichtige voor het vervullen van zijn verplichting, verder nog kennelijke onwetendheid over fiscale verplichtingen, enz. (*Com.IB 92* nr. 444/2).

Vervolgens moet een onderscheid worden gemaakt tussen i) de belastingschuldige ‘te goeder trouw’, die zonder ontduikingsopzet slechts bij vergissing, nalatigheid, onvoorzichtigheid enz. een overtreding heeft gemaakt, en ii) de belastingschuldige ‘te kwader trouw’, die met bedrieglijk oogmerk heeft gehandeld (d.i. een overtreding pleegt met het oogmerk zichzelf of een derde een ongeoorloofd voordeel te verschaffen). Voor overtredingen die zijn begaan zonder ontduikingsopzet (d.i. bij ontstentenis van kwade trouw), legt artikel 228/1 KB/WIB 92 in principe drie tarieven van 10, 20 en 30 % vast volgens de rang van overtreding. Belangrijk daarbij is dat een eerste overtreding zonder ontduikingsopzet reeds aanleiding geeft tot een belastingverhoging van 10 %, terwijl voor een ‘traditionele’ niet-aangifte, laattijdige aangifte of onvolledige of onjuiste aangifte inzake bedrijfsvoorheffing (dus *niet* m.b.t. een BV-vrijstelling) bij een eerste overtreding het tarief 0 % bedraagt.

Van die minimumverhoging van 10 % kan echter op basis van artikel 444, lid 3 WIB 92 worden afgezien ‘bij ontstentenis van kwade trouw’. Die bepaling vindt (uiteraard) ook toepassing op een onjuiste *tweede* aangifte. De memorie van toelichting bij de wet van 28 maart 2022 verduidelijkt dat “kwade trouw niet wordt vermoed wanneer de belastingplichtige spontaan overgaat tot een regularisatie van zijn situatie door middel van een correctie op de aangifte bedrijfsvoorheffing” (*Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/1, 28). Dus als een belastingschuldige een onjuiste tweede aangifte heeft ingediend en (i) heeft gehandeld zonder ontduikingsopzet of zonder kwade trouw (bv. door spontane regularisatie), (ii) geen ‘omstandigheden onafhankelijk van zijn wil’ – waarbij geen verhoging wordt toegepast – kan aanvoeren en (iii) het inzonderheid om een eerste dergelijke overtreding gaat, kan de fiscus, hoewel hij normaal 10 % verhoging zou moeten toepassen, afzien van dat minimum (zie *Com.IB 92* nr. 444/22).

Voor de BV-vrijstellingen kunnen rechtzettingen ingediend worden door nog een corrigerende – zgn. aanvullende – aangifte in te dienen vóór 31 augustus van het jaar na het inkomstenjaar [Tot nu toe werd doorgaans een (beperkt) uitstel toegestaan. De Koning wordt nu echter gemachtigd om de termijnen voor de tweede aangifte te bepalen

(art. 312 lid 2 WIB 92, ingevoegd bij art. 21 wet van 28 maart 2022, BS 31 maart 2022, van toepassing op bezoldigingen die vanaf 1 januari 2023 worden betaald of toegekend). Daarmee geeft men een wettelijke grondslag aan circulaire AOIF 48/2009, 3 november 2009 (*Parl.St. Kamer 2021-22, nr. 55-2522/1, 23*).]. Na die datum kan een rechtzetting nog slechts gebeuren door middel van het indienen van een bezwaarschrift (zie *supra*). O.i. is er ook in dat laatste geval sprake van een 'spontane regularisatie' (d.i. een rechtzetting op initiatief van de belastingschuldige), zodat ook in dat geval in principe geen belastingverhoging van toepassing zal zijn (zie *Fisc.Act. 2022, 24/5*).

Conclusie

Sinds de wet van 28 maart 2022 kan het vermelden van een onjuist negatief bedrag aan bedrijfsvoorheffing in de aangifte m.b.t. een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, aanleiding geven tot een belastingverhoging. Voorheen kon de fiscus in dat geval geen belastingverhoging opleggen in uitvoering van artikel 444, lid 1 WIB 92 omdat de belastingverhoging desgevallend berekend wordt op de niet-aangegeven inkomsten, terwijl er in het geval van een onjuiste tweede aangifte in de bedrijfsvoorheffing geen sprake is van niet-aangegeven inkomsten. Vandaar dat met de wet van 28 maart 2022 een tweede lid is ingevoegd in artikel 444 WIB 92, specifiek met het oog op gevallen waarin een onjuiste aangifte van vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing wordt ingediend. Daarbij maakt de onjuist aangegeven vrijstelling de berekeningsbasis uit.

De schaal van die belastingverhoging wordt, met het KB van 13 september 2022 (in werking getreden op 23 oktober 2022), nu uitgewerkt in het nieuwe artikel 228/1 KB/WIB 92. Een eerste overtreding zonder ontduikingsopzet geeft daarbij in principe reeds aanleiding tot een belastingverhoging van 10 %. Die belastingverhoging zal echter geen toepassing vinden bij een overtreding die te wijten is aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingschuldige. Daarnaast kan de fiscus afzien van het minimum van 10 % belastingverhoging ingeval van een eerste overtreding bij ontstentenis van kwade trouw.

Gauthier VANDENBOSSCHE
assistent UGent, scientific advisor Tiberghien

Charlotte MESKENS
assistente UGent, senior associate Tiberghien

Over deze akte

Belastingverhoging bij foutieve toepassing BV-vrijstellingen: specifieke schaal gepubliceerd

 Afkondigingsdatum: 10/02/2022
