

OVER DE GRENS

Vakblad over grensoverschrijdend werken en wonen



Over de Grens is een uitgave van Fiscaal up to Date – onderdeel van Rendement Uitgeverij BV Van Godewijckstraat 30

3311 GX Dordrecht
Telefoon: (078) 657 60 64
E-mail: redactie@futd.nl

Hoofdredacteur

J.H.P.M. Raaijmakers RB
Belastingadviseur, Raaijmakers Belastingadvies en Educatie te Den Haag.

Redacteuren

Mr. Dr. J. van Drongelen
(emer.) Universitair hoofddocent Vakgroep sociaal recht en sociale politiek Universiteit van Tilburg

Mw. mr. S. Hemmes - van der Kruk
SAS for expats - a part of HBK tax advisers

Mr. A.D.M. van Rijs
Docent Sociaal recht Tilburg University

Mw. mr. K. Schenkel
Heisterborg International

Mw. mr. M.W.F.G. Vervoort
Team Vervoort

Druk

Puntscherp

Abonnementenadministratie

Rendement Uitgeverij BV
Postbus 27020
3003 LA Rotterdam
Telefoon: (010) 243 39 33
E-mail: info@rendement.nl

Abonnementen

Over de Grens verschijnt 10 keer per jaar. (Proef)abonnementen kunnen ieder moment ingaan, maar slechts worden beëindigd indien uiterlijk twee maanden voor het einde van de abonnements-periode is opgezegd. Zonder of bij niet-tijdige opzegging wordt het abonnement automatisch verlengd met een jaar. Abonnementen worden geacht zakelijk te zijn. Wilt u een particulier abonnement, dan dient u dit binnen één maand na het aangaan van het abonnement aan ons door te geven. Rendement behoudt zich het recht voor om prijzen en inhoud van de algemene voorwaarden te wijzigen. U kunt de volledige algemene voorwaarden nalezen op www.rendement.nl/av.

ISSN 2210-5611

Niets uit deze uitgave mag, noch geheel, noch gedeeltelijk, worden overgenomen en/of vermenigvuldigd zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever.

Hoewel aan de totstandkoming van deze uitgave uiterste zorg is besteed, aanvaarden de auteur(s), redacteur(en) en uitgever geen aansprakelijkheid voor eventuele fouten en onvolkomenheden, noch voor de gevolgen hiervan.

© Rendement Uitgeverij BV 2019

10^e jaargang | 20 september 2019 | nummer 8

In dit nummer

Voordelen toegekend door buitenlandse (moeder)-onderneming 2
Brigitte Lievens

Gevolgen verkeerde afdracht sociale verzekeringspremies 5
Nicole Ellerkamp en Laure Mulders

'Welk loon geldt voor de zee-varende?', een reactie 9
Harry van Drongelen & André van Rijs

De 'gemiddelde wekelijkse -arbeidstijd' op z'n Europees 15
Harry van Drongelen, Dick Korver & Steven IJsveld

Uit de praktijk

Spreekuur op het kantoor van het Grensinfopunt EUREGIO 19
Coen van Dijk

Over de Grens Select 21

Prinsjesdag 2020

Voorgestelde belastingplannen 2020 26
Jacques Raaijmakers

Dit nummer bevat de artikelen 2019-0101 t/m 2019-0116

Brigitte Lievens¹

Voordelen toegekend door buitenlandse (moeder)onderneming 2019-0101

opletten voor nieuwe fiscale en sociale zekerheidsverplichtingen

In de strijd tegen fiscale fraude en vooral het niet spontaan aangeven van belastbare inkomsten die voorheen niet onderworpen waren aan fiche- en inhoudingsverplichting, werden de verplichtingen in België met betrekking tot deze belastbare voordelen grondig hervormd.

1. Bestaande fiscale inhoudings- en ficheverplichtingen

In principe zijn alle beloningen die voor de werknemer of bedrijfsleider opbrengst zijn van zijn arbeid in dienst van een werkgever of vennootschap, te kwalificeren als een belastbare bezoldiging.

Dat betekent dat de definitie van belastbaar loon onder het Belgisch fiscaal recht zeer ruim is, eker als men weet dat het voor fiscale doeleinden irrelevant is wie de verstrekker van het voordeel of vergoeding is. Het kan met andere woorden de werkgever zijn, maar even goed een verbonden onderneming, of een andere derde.

Voor werkgevers/vennootschappen bestaat in het kader van het toekennen van belastbaar loon een dubbele verplichting:

- Artikel 57 WIB 92 voorziet dat slechts als beroepskosten aftrekbaar zijn, de kosten die verantwoord worden door individuele fiches en samenvattende opgaven (hierna: "fiscale fiches");
- Artikel 270 WIB 92 voorziet dat de belastingplichtigen onderworpen aan de personenbelasting, de vennootschapsbelasting of de rechtspersonenbelasting en die als schuldenaar, bewaarder, mandataris of tussenpersoon in België of in het buitenland bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen betalen of toekennen, daarop verplicht de bedrijfsvoorheffing² dienen in te houden en door te storten aan de schatkist (n.b. : door deze doorstorting wordt de ingehouden bedrijfsvoorheffing nadien verrekend met de verschuldigde personenbelasting).

Voorbeeld: een Belgische vennootschap onderworpen aan de vennootschapsbelasting betaalt

loon uit aan een werknemer. De werkgever moet in dat geval fiscale fiches opmaken en de bedrijfsvoorheffing inhouden en doorstorten.

De problematiek die aan de grondslag ligt van de wetswijzigingen zit verweven in artikel 270 WIB 92 dat bepaalt dat ook niet-inwoners verplicht zijn bedrijfsvoorheffing in te houden (en door te storten) wanneer zij in België of in het buitenland bezoldigingen, pensioenen, renten en toelagen betalen of toekennen welke beroepskosten uitmaken voor Belgische fiscale doeleinden.

Het gevolg hiervan is dat buitenlandse entiteiten (voor Belgische context: "niet-inwoners") die in België belastbare inkomsten betalen ontsnappen aan de inhoudingsverplichting van bedrijfsvoorheffing indien er geen laste neming is van deze kosten op Belgische resultaten.

Voorbeeld: de US moedervernootschap van een Belgische vennootschap betaalt een bonus aan een werknemer van de Belgische vennootschap. De werkgever moet in dat geval geen fiscale fiches opmaken (draagt immers geen kost) en ook geen bedrijfsvoorheffing inhouden en doorstorten als deze niet is tussengekomen als schuldenaar, bewaarder, mandataris of tussenpersoon. De niet-inwoner heeft ook geen verplichtingen op vlak van fiches en bedrijfsvoorheffing indien deze bonus geen aftrekbare kost uitmaakt voor Belgische doeleinden (geen aanrekening op Belgische of vaste inrichting).

In deze context gebeurde het regelmatig dat dit type bonussen, en dan vaak equity based incentives (RSU, phantom stock en andere vormen), finaal door de belastingplichtige niet werden aangegeven in de aangifte personenbelasting, alhoewel daartoe in zijn naam de verplichting

bestaat. Voor de fiscus is het echter vaak moeilijk dergelijke bonusschema's in kaart te brengen. De wetswijziging heeft hier dus verandering in gebracht en is bedoeld om frauduleuze niet-aangifte niet meer mogelijk te maken.

Noteren we nog dat deze situatie van niet-aangifte zich in principe niet voordeed bij "klassieke" aandelenopties welke onder de wet van 26 maart 1999 vallen. Deze wet voorziet reeds op dat vlak bijzondere bepalingen bij toekenning van aandelenopties door buitenlandse entiteiten. Immers, daar waar voor aandelenopties in principe de normale regels in verband met het opmaken van fiscale fiches en het inhouden van bedrijfsvoorheffing gelden (zie hierboven), was toen al aandacht besteed aan buitenlandse verstrekkers van aandelenopties. Voor aandelenopties toegekend door een buitenlandse onderneming, zonder vestiging in België, wegens of naar aanleiding van de beroepswerkzaamheid van de begunstigde ten behoeve van een Belgische belastingplichtige, werd de verplichting tot opmaken van fiscale fiches reeds bij de Belgische entiteit gelegd.

2. Wijzigingen

De recent doorgevoerde wetswijzigingen (Wet 11 februari 2019, B.S. 22 maart 2019)³ hebben zowel betrekking op het opmaken van fiscale fiches als van inhouding van bedrijfsvoorheffing en leggen verplichtingen op aan de werkgever/vennootschap waar de begunstigde van de voordelen werkzaam is.

- *Verplichting tot inhouding bedrijfsvoorheffing:* Een belastingplichtige die onderworpen is aan de vennootschapsbelasting of rechtspersonenbelasting en waarbij diens werknemer wegens of naar aanleiding van zijn beroepsactiviteit bij die belastingplichtige bezoldigingen en/of voordelen van alle aard ontvangt (zoals bedoeld in artikel 30, 1° en 2°, WIB 92) vanwege een met die belastingplichtige verbonden buitenlandse vennootschap wordt geacht deze bezoldigingen en/of voordelen van alle aard zelf te hebben toegekend en moet daarom bedrijfsvoorheffing inhouden. Ook de belastingplichtige die onderworpen is aan de belasting der niet-inwoners, wiens werknemer vanwege een met de belastingplichtige verbonden buitenlandse vennootschap dergelijke bezoldigingen verkrijgt en waarvoor de belastingplichtige

zelf bezoldigingen betaalt of toekent die beroepskosten zijn, wordt geacht deze bezoldigingen zelf te hebben toegekend. Het betreft hier een aanpassing van art. 270 WIB 92 (toevoeging van een tweede lid) en is van toepassing op bezoldigingen betaald of toegekend vanaf 1 maart 2019.

- *Verplichting tot opmaken van fiscale fiches:* de hierboven genoemde "fictie" waarbij de Belgische werkgever geacht wordt deze voordelen te hebben toegekend wordt doorgetrokken naar de fiche-verplichting en dit voor de inkomsten vanaf 1 januari 2019. Dat betekent dat het gegeven dat een onderneming "geacht" wordt de voordelen te hebben toegekend, de verplichting tot fiche-opmaak inhoudt.

Op het niet naleven van de fischeverplichting staat een boete (€ 625 per inbreuk) die echter niet zal worden toegepast indien de belastingplichtige (werkgever) kan aantonen dat het bedrag van de bezoldigingen reeds begrepen is in een door de begunstigde (werknemer) in België ingediende aangifte (of in een gelijkaardig in het buitenland ingediende aangifte).

3. Screening van de groep en de toegekende voordelen

Het is uiteraard van belang voor internationale groepen om deze verplichtingen na te leven. Het is aangewezen de voordelen toegekend door buitenlandse verbonden ondernemingen aan Belgische belastingplichtigen (werknemers en bedrijfsleiders) in kaart te brengen en te zorgen dat de Belgische onderneming voldoende informatie heeft om aan deze verplichtingen te voldoen. Vaak werden in het verleden immers voordelen toegekend vanuit het buitenland waar de Belgische vennootschap geen of amper informatie over kreeg. Als deze werkwijze verdergezet wordt, zullen sancties wegens het niet-naleven van de nieuwe verplichtingen mogelijk opgelegd worden.

4. Verwante wijziging inzake sociale zekerheidsbijdragen voor werknemers

Op het moment dat deze fiscale wetswijzigingen werden voorbereid kwamen ook de sociale zekerheidsdiensten met een verrassing: de definitie van loon onderworpen aan sociale

zekerheidsbijdragen werd door een wijziging in interpretatie⁴ (niet door een wetwijziging!) uitgebreid. Opnieuw zijn voordelen verstrekt door buitenlandse entiteiten geïsoleerd.

Het begrip loon

Het begrip “loon” is uitermate belangrijk in de context van sociale zekerheid omdat het brutoloon van de werknemer de basis is waarop de bijdragen worden berekend.

In het algemeen gesteld is loon⁵ elk voordeel (1) in geld of in geld waardeerbaar dat de werkgever aan zijn werknemer toekent als (2) tegenprestatie van arbeid verricht krachtens de arbeidsovereenkomst, alsook datgene (3) waarop de werknemer ingevolge zijn dienstbetrekking recht heeft (4) ten laste van zijn werkgever, hetzij rechtstreeks, hetzij onrechtstreeks. Deze vier voorwaarden moeten cumulatief vervuld zijn om als loon onderworpen te worden aan sociale zekerheidsbijdragen.

Wijziging

De interpretatie-wijziging betreft de invulling van de 4^{de} voorwaarde “ten laste van de werkgever”.

Eerder werd deze voorwaarde louter ingevuld vanuit een economisch-financieel perspectief. Meer recentelijk, maar voorafgaand aan de positiewijziging, werd het begrip ruimer ingevuld: loon is ten laste van een werkgever als de werknemer zich tot de werkgever kan richten om het voordeel te verkrijgen mocht het niet zijn toegekend (zelfs al draagt die laatste er de last niet van). Cassatierechtspraak van 10 oktober 2016 bevestigde deze invulling van het begrip “ten laste van de werkgever”.⁶

In het nieuwste standpunt stellen de RSZ-diensten dat een vergoeding, een bonus of een premie ook “*onrechtstreeks ten laste van de werkgever*” is in situaties waarbij “*de toekenning het gevolg is van de prestaties geleverd in het kader van de arbeidsovereenkomst die met die*

werkgever werd afgesloten of verband houdt met de functie die de werknemer bij die werkgever uitoefent”.

Dit standpunt wordt door vele auteurs en praktici⁷ bekritiseerd omdat het een loutere interpretatie is door de RSZ-diensten, waarbij men de facto de 4^{de} voorwaarde (nl. dat loon “ten laste is van de werkgever”) negeert en men met deze nieuwe interpretatie deze voorwaarde “inschuift” in de 3^{de} voorwaarde, waardoor de 4^{de} voorwaarde eigenlijk wegvalt.

In de praktijk heeft dat echter het gevolg dat wanneer een buitenlandse (moeder)vennootschap bonussen, aandelen of equity based voordelen geeft aan de werknemers van de Belgische vennootschap, de RSZ-diensten in het huidige standpunt stellen dat deze voordelen onderworpen zijn aan RSZ, zelfs als er geen doorrekening van kosten is. Voor bonus- en equity-plannen binnen internationale groepen is dat slecht nieuws; het gaat om een hogere kost, maar ook over onzekerheid. Immers, aangezien er geen wetwijziging is geweest, valt af te wachten hoe rechtbanken hierover gaan oordelen.

Noten:

1. Werkzaam bij Mythra Advocaten, Aalst.
2. Graag merken we op dat de bedrijfsvoorheffing in België niet de finale eindbelasting uitmaakt. Zowel voor fiscale rijksinwoners als niet-inwoners geldt de verplichting tot het indienen van een fiscale aangifte, waarin de ingehouden bedrijfsvoorheffing dan verrekend wordt.
3. Voor de wetteksten en voorbereidende werken van de Wet van 11 februari 2019 houdende fiscale, fraudebestrijdende, financiële alsook diverse bepalingen: <https://www.dekamer.be/kwvcr/showpage.cfm?section=/flwb&language=nl&cfm=/site/wwwcfm/flwb/flwbn.cfm?lang=N&legislat=54&dossierID=3424>.
4. cf. de Administratie Instructies - 3de kwartaal 2018.
5. Zoals bepaald in artikel 2 van de Wet van 12 april 1965.
6. Hof van Cassatie, 10 oktober 2016 : https://lex.be/nl/doc/be/rechtspraak-juridatlocationbelgie/juridatjurisdictionhof-van-cassatie-arrest-10-oktober-2016-bejc_201610103_nl.
7. Zie onder andere <https://www.grantthornton.be/insights/articles/de-rsz-verruimt-het-begrip-ten-laste-van-de-werkgever/> en <https://www.tijd.be/netto/belastingen/Ook-RSZ-verschuldigd-op-aandelen-plannen-multinationals/10050361> en <https://legalnews.be/ondernemingsrecht/sociaal-recht/op-al-wat-tegenprestatie-is-van-arbeid-zijn-socialezekerheids-bijdragen-verschuldigd-punt-soconsult/> en <https://legalnews.be/ondernemingsrecht/sociaal-recht/premie-betaald-door-derde-onderworpen-aan-rsz-loyens-loeff/>.