

KOSTEN EIGEN AAN DE WERKGEVER

De bedragen die aan een werknemer worden terugbetaald door de werkgever als eigen kosten van deze laatste, zijn in principe vrijgesteld van belastingen en sociale zekerheidsbijdragen.

De vergoeding die in de praktijk het meest voorkomt, betreft de zogenaamde vergoeding voor representatiekosten die de werkgever aan de werknemer betaalt. Deze vergoeding kan onder bepaalde voorwaarden beschouwd worden als de terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever.

I FISCAALRECHTELIJKE ASPECTEN

1 Voor de verkrijger

1.1 Wettelijke basis

De bedragen die worden terugbetaald als kosten die eigen zijn aan de werkgever vallen niet onder het begrip “bezoldiging”¹.

1.2 Begrip “kosten eigen aan de werkgever”

Het begrip “kosten eigen aan de werkgever” wordt nergens in de fiscale wetgeving gedefinieerd. De commentaar van de fiscale Administratie bij het Wetboek inkomstenbelastingen verwijst naar een aantal arresten van het Hof van Cassatie om het begrip te definiëren.

Een impliciete definitie kan afgeleid worden uit een arrest van het Hof van Cassatie van 6 maart 1962 waarin het volgende bepaald werd: “*De sommen die in een vennootschap aan een bestuurder, commissaris of werknemer, uit hoofde van kosten en uitgaven uitbetaald, kunnen de terugbetaling zijn, ofwel van onkosten en uitgaven die voor rekening van de vennootschap zijn gedaan, ofwel van eigen kosten en uitgaven van de bestuurder, commissaris of werknemer.*”

¹ Zie de artikelen 31 en 32 van het W.I.B. 1992 die van toepassing zijn op bezoldigingen van respectievelijk werknemers en bedrijfsleiders.

In het eerste geval betreft het een terugbetaling van aan de vennootschap toegestane voorschotten die als dusdanig niet bij het bepalen van de inkomsten van de bestuurder, commissaris of werknemer in aanmerking mogen worden genomen; bij het bepalen van de inkomsten moet hiermee slechts rekening worden gehouden voor zover en in de mate dat de administratie het bewijs levert dat die vergoedingen in werkelijkheid een vermomde bezoldiging zijn.

In het tweede geval betreft het vergoedingen die een bezoldiging in natura vormen, welke als dusdanig bij het bepalen van diezelfde inkomsten in aanmerkingen dient te worden genomen.”²

1.3 Voorwaarden tot fiscale vrijstelling - positie van de Administratie

De Administratie leidt uit voormelde rechtspraak af dat de werkgever aan de belastinginspecteur een bewijs moet kunnen voorleggen dat de toegekende vergoedingen als terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever beschouwd worden en bijgevolg vrijgesteld zijn van belastingen.

De werkgever moet aan de belastinginspecteur het bewijs leveren:

- 1° dat de vergoeding bestemd is tot het dekken van kosten die hem eigen zijn; en
- 2° dat die vergoeding ook daadwerkelijk aan dergelijke kosten is besteed.

Het feit dat de werkgever niet kan aantonen dat de vergoedingen zijn toegekend als terugbetaling van kosten die hem eigen zijn, heeft niet tot gevolg dat het wettelijk vermoeden van niet-belastbaarheid, ingevoerd in het voordeel van de werknemer, wordt teniet gedaan en dat het belasten van die vergoedingen bij deze werknemer daardoor zonder meer zou worden gerechtvaardigd. Het is immers aan de Administratie om het bewijs te leveren dat de betwiste sommen de aard van vermomde bezoldigingen hebben. Wanneer dit bewijs geleverd wordt, vormen de vergoedingen belastbare bezoldigingen in hoofde van de verkrijger³.

1.4 Wijzen van terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever

De terugbetaling van kosten door de werkgever kan twee vormen aannemen:

- de terugbetaling van werkelijke kosten op basis van verantwoordingsstukken;
- de terugbetaling van de kosten op forfaitaire wijze.

³ Cass. 23 januari 1987, F.J.F., n° 88/79.

1.4.1 *Terugbetaling van werkelijk gemaakte kosten*

Deze terugbetalingswijze impliceert dat de werknemer of de bedrijfsleider aan de werkgever het bewijs van de opgelopen kosten ten bate van laatstgenoemde overhandigt door middel van onkostennota's.

Deze vorm van terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever blijkt zeer betrouwbaar te zijn wat de niet-belastbaarheid van terugbetaalde bedragen betreft, voor zover de werkgever kan aantonen dat de uitgave effectief binnen het kader van de beroepsactiviteit en ten voordele van de vennootschap werd gedaan.

Deze methode verschaft de vennootschap bovendien een doeltreffend controlemiddel voor de uitgaven die aan de werknemer worden terugbetaald.

1.4.2 *Terugbetaling van kosten op forfaitaire wijze*

De terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever kan eveneens gebeuren door toekenning van een forfaitaire vergoeding (bijvoorbeeld een representatievergoeding). Hierbij dienen twee hypothesen te worden onderscheiden: de forfaitaire vergoeding die wordt vastgesteld overeenkomstig "*ernstige normen*" of de forfaitaire vergoeding die wordt bepaald in samenhang met andere maatstaven.

1° De vergoedingen vastgesteld volgens "*ernstige normen*"

Volgende vergoedingen maken volgens de fiscale Administratie vergoedingen uit die worden vastgesteld volgens "*ernstige normen*":

- de dagvergoeding die aan personeelsleden wordt toegekend voor kosten van maaltijden en nachtverblijf in België voor zover het bedrag niet hoger is dan de gelijkaardige vergoedingen die de Staat aan zijn ambtenaren toekent. Merk hierbij ter informatie op dat de Staat aan zijn ambtenaren een vergoeding van 12,53 EUR voor kosten van middagmaal en een vergoeding van 36,19 EUR voor kosten van avondmaal, nachtverblijf en ontbijt toekent⁴;
- de vergoeding die wordt toegekend voor het gebruik van de eigen wagen voor rekening van de werkgever en die wordt bepaald volgens het forfait dat de Staat gebruikt. Sinds 1 juli 2011 bedraagt het maximum tarief per afgelegde kilometer 0,3352 EUR;
- de forfaitaire vergoedingen ter dekking van kosten van maaltijden en andere kleine uitgaven tijdens dienstreizen in het buitenland, voor zover het bedrag de gelijkaardige, forfaitaire kostenvergoeding die door de Staat wordt toegekend aan haar ambtenaren, niet overschrijdt.

⁴ Cijfers vanaf 10 juni 2011 (cfr. fiscale Circulaire van 7 oktober 2011 n° Ci. RH.241/613.514 (AGFisc n° 45/2011)).

Deze vergoedingen zijn niet belastbaar in hoofde van de verkrijger.

2° De vergoedingen die niet volgens “ernstige normen” worden vastgesteld

De vergoedingen die hier worden bedoeld, betreffen de forfaitaire vergoedingen die de werknemer ontvangt ter dekking van de kosten die hij heeft gedragen voor rekening van de werkgever en waarvan noch het bedrag, noch de aard van de uitgaven dienen verantwoord te worden.

Het typevoorbeeld van een dergelijke vergoeding is de zogenaamde vergoeding voor representatiekosten die ondermeer volgende uitgaven kan dekken:

- receptiekosten in de privé-woning van de werknemer of de bedrijfsleider;
- telefoongesprekken met de private telefoon van de werknemer ten behoeve van de werkgever;
- parkeerkosten;
- terugbetaling van kleine kosten waarvoor geen factuur kan worden voorgelegd;
- gebruik van een eigen pc;
- organisatie van een kantoor thuis;
- kleine kosten m.b.t. de uitnodiging van bestaande en potentiële zakenrelaties, etc.

De vergoedingen die niet volgens “ernstige normen” worden vastgesteld, zijn in principe niet belastbaar in hoofde van de verkrijger in de mate dat ze werkelijk de terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever dekken.

De vaststelling van een forfaitaire kostenvergoeding is vooral een feitenkwestie. Het bedrag van de forfaitaire kostenvergoeding hangt uiteraard af van de functie van de persoon en de taken die hij binnen de onderneming vervult. Zo is de forfaitaire kostenvergoeding voor een lid van het administratief personeel doorgaans lager dan de kostenvergoeding voor een werknemer met een commerciële functie.

Om elk risico op herkwalificatie van dergelijke vergoedingen in belastbare bezoldigingen te vermijden, is het aan te raden om een voorafgaand akkoord met de fiscale Administratie te sluiten. Binnen dit kader aanvaardt de Administratie vaak als onderhandelingsbasis een vergoeding tot terugbetaling van representatiekosten die gaat van 125 tot 500 EUR per maand naargelang het type van verantwoordelijkheid / de opdrachten die aan de desbetreffende werknemer worden toevertrouwd⁵.

⁵ Het is in dit kader nuttig om te verwijzen naar hetgeen reeds aanvaard werd door de fiscale administratie (kostenventilatie) in het kader van dergelijke akkoorden

1.5 Fiscale fiche

De forfaitaire vergoedingen toegekend aan de leden van het personeel als terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever worden slechts erkend als aftrekbare beroepskosten wanneer ze worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave, opgemaakt door de werkgever.⁶ De Administratie kan de bijzondere aanslag voor geheime commissielonen van 300 % (te verhogen met de crisisbelasting) toepassen op een werkgever-vennootschap of een werkgever-vereniging die deze voorwaarden niet naleeft.

2 Voor de werkgever

In de mate dat de fiscale Administratie de toegekende bedragen aan de werknemer erkent als terugbetaling van kosten eigen aan de werkgever, zijn deze kosten in principe als beroepskosten aftrekbaar voor de werkgever.

De aftrekbaarheid wordt in bepaalde gevallen beperkt door de Administratie (bijvoorbeeld: kosten verbonden aan het gebruik van de eigen wagen voor rekening van de werkgever: aftrekbaar ten belope van een bepaald percentage dat varieert naargelang de CO₂-uitstoot van de wagen; receptiekosten: aftrekbaar voor 50 %).

II SOCIALE ZEKERHEIDSRECHTELIJKE ASPECTEN

De bedragen die gelden als terugbetaling van de kosten die eigen zijn aan de werkgever, worden uitgesloten uit het loonbegrip en zijn bijgevolg vrijgesteld van sociale zekerheidsbijdragen⁷.

1. Terugbetaling van werkelijke kosten

De terugbetaling van werkelijk opgelopen kosten (op basis van onkostennota's) vormt in principe geen bron van conflicten met de RSZ, indien de werkgever kan aantonen dat het wel degelijk de terugbetaling van kosten die hem eigen zijn, betreft.

2. Forfaitaire terugbetaling van kosten

De RSZ aanvaardt de terugbetaling van kosten op een forfaitaire basis wanneer het forfait omwille van administratieve uniformering is vastgesteld of wanneer het bestaan van de kosten moeilijk aan de hand van verantwoordingsstukken kan worden vastgesteld.

⁶ Artikel 57 W.I.B. 1992.

⁷ Artikel 19 §2, 4° K.B. 28 november 1969.

Opdat het forfait aanvaard zou worden, moet aangetoond worden dat het forfait in verhouding staat tot de werkelijke kosten die de werkgever draagt.

Het forfait moet niet worden verantwoord door verantwoordingsstukken op zich, maar wel door aan te tonen dat de uitgave, aannemelijk is, in het bijzonder door rekening te houden met de activiteit die de werknemer uitoefent en het redelijk karakter van het bedrag van de forfaitaire vergoedingen⁸.

Het forfait moet bijgevolg worden vastgesteld in samenhang met overeenstemmende, ernstige en redelijke maatstaven.

In zijn "Administratieve instructies", bepaalt de RSZ voortaan, voor bepaalde types van kostenvergoedingen, het maximum bedrag dat hij, onder bepaalde voorwaarden, aanvaardbaar vindt.

Deze bedragen en de toepassingsvoorwaarden ervan kunnen geconsulteerd worden via de volgende link:

https://www.socialsecurity.be/instructions/nl/instructions/table_of_content/dmfa/2011-04/content/salary/particularcases/expensesreimbursement.html

Men moet er rekening mee houden dat wanneer de werkgever vergoedingen wenst toe te kennen die deze plafonds overstijgen, hij de echtheid dient aan te tonen van deze kosten opgelopen door de werknemers. Eveneens volgens de RSZ kan de werkgever geen gebruik maken van het systeem van terugbetaling van reële kosten en van het systeem van forfaitaire kosten voor eenzelfde type van kosten.

Claeys & Engels
November 2011
www.claeysengels.be

Dit document is bestemd om algemene informatie te geven over de fiscale en sociale zekerheidsrechtelijke aspecten van het behandelde onderwerp. Vanzelfsprekend maken wij over de betrouwbaarheid van deze informatie. Dit document bevat echter geen juridische analyse of advies en kan in geen geval de aansprakelijkheid van Claeys & Engels in het gedrang brengen.

⁸ Zie in deze zin ook de "Administratieve instructies" van de RSZ.