

VERBLIJFSKOSTEN IN BELGIË EN IN HET BUITENLAND

De vergoedingen die ondernemingen aan bepaalde personeelsleden toekennen als terugbetaling van de verblijfskosten voor beroepsdoeleinden in België of in het buitenland, worden binnen bepaalde grenzen en onder bepaalde voorwaarden niet als loon beschouwd in de zin van de sociale zekerheid.

Daarenboven aanvaardt de belastingadministratie dat dergelijke kostenvergoedingen evenmin belastbaar zijn, op voorwaarde dat het bedrag van deze vergoedingen wordt vastgesteld met inachtneming van de werkelijke verplaatsingen en niet hoger is dan de gelijkaardige vergoedingen die de Staat aan haar personeel toekent.

I FISCAALRECHTELIJKE ASPECTEN

1 Voor de verkrijger

1.1 **Dienstreis in België**

De forfaitaire vergoedingen die de werkgever toekent als terugbetaling van verblijfskosten opgelopen door de werknemer tijdens verplaatsingen op het Belgisch grondgebied, zijn niet belastbaar:

- wanneer het bedrag van deze vergoedingen wordt vastgesteld, rekening houdend met het aantal effectieve verplaatsingen; en
- wanneer het bedrag de analoge vergoedingen die de staat aan haar personeelsleden toekent, niet overschrijdt.

Het bedrag van deze vergoedingen is vastgesteld bij koninklijk besluit¹ en houdt rekening met de graad van de ambtenaren. Telkens moet worden nagegaan met welke graad van ambtenaren de werknemer kan worden gelijkgesteld.

¹ KB van 24 december 1964, gewijzigd door het KB van 4 augustus 2004 (zie ook bijlage 1 van het KB van 20 juli 2000 tot wijziging van diverse verordeningsbepalingen betreffende de invoering inzake ambtenarenzaken van de euro).

Sinds 1 juni 2011 gelden de volgende tarieven²:

Ontbijt:	3,68 EUR	
Middag- of avondmaal:	12,53 EUR	
Logies:	36,19 EUR	(avondmaal en ontbijt inbegrepen)

Deze bedragen gelden voor werknemers die worden gelijkgesteld met staatsambtenaren van de niveaus B, C, en D. Voor ambtenaren van niveau A bestaan nog twee categorieën met hogere bedragen, maar de fiscus heeft tot op heden nog niet beslist of deze bedragen ook aanvaard zullen worden in de privé-sector en zo ja, voor welke categorieën van werknemers. Een circulaire zou daarover in de maak zijn, maar werd tot op heden nog niet gepubliceerd³.

1.2 Dienstreizen in het buitenland

Voor de terugbetaling van verblijfskosten in het buitenland, bestaat er geen gelijkaardige tabel vastgesteld bij koninklijk besluit. De fiscale administratie aanvaardt wel dat de kostenvergoedingen die door de werkgever worden betaald, bovenop de reiskosten en het logement, ter dekking van kosten van maaltijden en andere kleine uitgaven tijdens dienstreizen in het buitenland zijn vrijgesteld van belastingen, voor zover het bedrag de forfaitaire kostenvergoeding die de minister van Buitenlandse zaken aan zijn ambtenaren toekent, niet overschrijdt.

Bij wijze van voorbeeld vindt u hierna enkele landen zoals opgenomen op de lijst die op 9 mei 2011 in het Belgisch Staatsblad is verschenen⁴:

Voortaan wordt er geen onderscheid meer gemaakt tussen de hoofdstad, andere belangrijke steden en de rest van het land. Enkel voor onkostenvergoedingen voor dienstreizen naar de Verenigde Staten wordt nog een onderscheid gemaakt tussen Washington D.C., New York en overige bestemmingen, zij het dat voor al deze bestemmingen een onkostenvergoeding van 102,00 EUR van toepassing is.

Voor buitenlandse dienstreizen waarbij verschillende landen worden aangedaan, is voor het bepalen van de toepasselijke kostenvergoeding de plaats van de laatste overnachting determinerend voor het eerstvolgende etmaal.

² Cfr. fiscale Circulaire van 7 oktober 2011, n° Ci. RH.241/613/514 (AGFisc. N° 45/2011).

³ Mond. Vr. nr. 11357, Luk Van Biesen, 25 april 2006, Kamercommissie Financiën COM 931.

⁴ Ministerieel Besluit 28 april 2011 houdende vaststelling van de verblijfsvergoedingen toegekend aan afgevaardigden en ambtenaren afhankelijk van de Federale Overheidsdienst Buitenlandse Zaken, Buitenlandse Handel en Ontwikkelingssamenwerking die zich in officiële opdracht naar het buitenland begeven of zetelen in internationale commissies, *B.S.* 9 mei 2011.

Landen	EUR
Australië	102,00
Canada	102,00
China	80,00
Denemarken	105,00
Duitsland	93,00
Finland	104,00
Frankrijk	95,00
Griekenland	82,00
Groot-Brittannië	101,00
Hongarije	72,00
Hong Kong	97,00
Ierland	104,00
Italië	95,00
Japan	102,00
Luxemburg	92,00
Malta	90,00
Nederland	93,00
Nederlandse Antillen	91,00
Nieuw-Zeeland	72,00
Noorwegen	95,00
Oostenrijk	95,00
Polen	72,00
Portugal	84,00
Roemenië	52,00
Singapore	102,00
Slovenië	70,00
Spanje	87,00
Turkije	72,00
Verenigde Staten	
New York	102,00
Washington D.C.	102,00
Rest	102,00
Zuid-Afrika	41,00
Zweden	97,00
Zwitserland	102,00

Deze landenlijst kan enkel toegepast worden voor opdrachten van korte duur in het buitenland, waar de werknemer (of bedrijfsleider) een effectieve dienst of opdracht vervult. Opdat er sprake zou zijn van een dienstreis van “korte duur”,

mag deze niet langer duren dan 30 kalenderdagen⁵. Als de dienstreis langer duurt dan 30 kalenderdagen, dan kunnen enkel de vergoedingen voor kosten die verantwoord zijn door bewijsstukken, belastingvrij worden toegekend als kosten eigen aan de werkgever (of vennootschap)⁶. In zo'n geval moeten er voor de hele dienstreis bewijsstukken kunnen worden voorgelegd en dus niet enkel voor de dagen boven de 30⁷.

Het vertrekpunt en eindpunt voor de berekening van de duur van de dienstreis is de vaste plaats van tewerkstelling en dus niet de woonplaats van de werknemer (of bedrijfsleider)⁸.

Het aantal buitenlandse dienstreizen per jaar is niet beperkt. De 30 dagenlimiet geldt dus niet per belastbaar tijdperk maar enkel per dienstreis.

De forfaits op basis van de landenlijst gelden niet voor een werknemer met een vaste plaats van tewerkstelling in het buitenland, zelfs niet als hij minstens om de 30 dagen terugkeert naar België⁹. De fiscale administratie heeft verduidelijkt dat deze forfaits enkel van toepassing zijn op de werknemers en bedrijfsleiders die hoofdzakelijk een sedentaire beroepswerkzaamheid uitoefenen en in het kader daarvan eenmalig, occasioneel of zelfs regelmatig dienstreizen naar het buitenland maken. De regeling geldt bijgevolg niet - volgens de fiscale administratie - voor werknemers en bedrijfsleiders voor wie verplaatsingen van en naar het buitenland deel uitmaken van *hun normale, dagelijkse beroepsactiviteit*. Voor hen worden de verplaatsingen van en naar het buitenland in deze context niet als een "dienstreis" aangemerkt¹⁰. Welke regeling op het vlak van de kostenvergoedingen dan wel van toepassing is in hoofde van deze laatste categorie van werknemers en bedrijfsleiders, heeft de fiscale administratie nog niet gepreciseerd.

Voor de berekening van het bedrag van de forfaitaire dagvergoeding dienen de volgende regels te worden toegepast¹¹:

- voor de dagen tussen twee overnachtingen in, mag men het volledige bedrag van de forfaitaire dagvergoeding gebruiken;

⁵ Uit een ruling van 3 juni 2008 is gebleken dat (onder bepaalde omstandigheden) ook voor lange(re) buitenlandse dienstreizen belastingvrije 'forfaitaire' kostenvergoedingen kunnen worden betaald, onder verwijzing naar bepaalde (lagere) vergoedingen die de FOD Buitenlandse Zaken aan zijn personeelsleden (de zogenaamde "agenten op post") op buitenlandse dienstreis betaalt (Voorafgaande beslissing nr. 800.149, zie o.m. ook voorafgaande beslissing nr. 900.315 van 29 september 2009).

⁶ Circ. 17/2006, nr. Ci.RH.241/534.514, 11 mei 2006.

⁷ Mond. Vr. nr. 12342 Hendrik Bogaert, 19 september 2006, Kamercommissie Financiën, CRIV 51 COM 1053, 8.

⁸ Circ. 17/2006, nr. Ci.RH.241/534.514, 11 mei 2006.

⁹ Mond. Vr. nr. 12342 Hendrik Bogaert, 19 september 2006, Kamercommissie Financiën, CRIV 51 COM 1053, 8.

¹⁰ Circ. 23/2011, nr. Ci.RH 241/598.417, 15 april 2011.

¹¹ Circ. 17/2006, nr. Ci.RH.241/534.514, 11 mei 2006.

- als de buitenlandse dienstreis meerdere dagen duurt, mag men voor de dag van vertrek en de dag van terugkeer, slechts 50 % van de forfaitaire dagvergoeding toepassen;
- als de buitenlandse dienstreis slechts één dag duurt, dus zonder overnachting, heeft men recht op het volledige forfaitaire bedrag, op voorwaarde dat de afwezigheid meer dan 10 uur bedraagt; als de afwezigheid minder dan 10 uren bedraagt, wordt enkel de terugbetaling op basis van de kosten die worden verantwoord door bewijsstukken, aangemerkt als een betaling van eigen kosten van de werkgever of vennootschap¹²;
- als de overnachtingskosten door de werkgever of vennootschap worden terugbetaald of ten laste worden genomen en die tevens bepaalde maaltijden of kleine uitgaven bevatten¹³, moet de forfaitaire buitenlandse dagvergoeding als volgt worden verminderd:
 - met 15 % voor het ontbijt;
 - met 35 % voor het middagmaal;
 - met 45 % voor het avondmaal;
 - met 5 % voor kleine uitgaven.

De werknemer (of bedrijfsleider) heeft minimaal recht op een belastingvrije dagvergoeding van 37,18 EUR¹⁴. Dit is van belang voor buitenlandse dienstreizen naar landen waarvoor de forfaitaire dagvergoeding uit de landenlijst *lager* is dan dit minimumbedrag.

Als de werknemer (of bedrijfsleider) een *hoger* bedrag dan de forfaitaire dagvergoeding uit de landenlijst wenst toe te passen, dan moet zijn werkgever (of zijn vennootschap) het volgende dubbel bewijs leveren:

1. dat het wel degelijk gaat om eigen kosten van de werkgever (of de vennootschap) en
2. dat de vergoeding ook daadwerkelijk aan die kosten is besteed.

In de mate dat de toegekende dagvergoeding voor buitenlandse dienstreizen de grenzen van het forfait uit de landenlijst (of het bedrag dat kan bewezen worden met bewijsstukken) overschrijdt, wordt deze in principe als een belastbare bezoldiging beschouwd¹⁵.

¹² Indien het bedrag van de toegekende dagvergoeding niet hoger is dan de maximumbedragen voor dienstreizen in België, mag men aannemen dat deze vergoeding niet belastbaar is.

¹³ Bijvoorbeeld: in de hotelfactuur zit het ontbijt inbegrepen, terwijl dit al reeds opgenomen zit in de forfaitaire dagvergoeding.

¹⁴ De minister van Financiën heeft aangekondigd dat dit bedrag niet geïndexeerd zal worden (Mond. Vr. nr. 12342 Hendrik Bogaert, 19 september 2006, Kamercommissie Financiën, CRIV 51 COM 1053, 8).

¹⁵ Circ. 17/2006, nr. Ci.RH.241/534.514, 11 mei 2006.

2 **Voor de werkgever**

In principe zal de terugbetaling van de verblijfskosten in het buitenland volledig als beroepskost aftrekbaar zijn. Let echter op voor wat de terugbetaling van verplaatsingskosten met de wagen betreft: de terugbetaling van andere autokosten dan brandstof-, financierings- en mobilfoonkosten zijn slechts beperkt aftrekbaar.

De werkgever zal hiervoor deze vergoedingen moeten vermelden op de fiscale fiche 281.10.

II SOCIALE ZEKERHEIDSRECHTELIJKE ASPECTEN

1 Principes

De terugbetaling van de kosten die ten laste van de werkgever vallen, is vrijgesteld van sociale zekerheidsbijdragen indien de volgende voorwaarden worden vervuld:

- de terugbetaalde kosten moeten gedragen zijn door de werknemer uit hoofde van of ten gevolge van de uitvoering van de arbeidsovereenkomst;
- de kosten moeten ten laste van de werkgever vallen, wat betekent dat de werkgever gehouden moet zijn om ze terug te betalen. Deze verplichting kan voortkomen uit een overeenkomst, een eenzijdige verbintenis, een gebruik of de wet;
- de vergoeding moet overeenstemmen met aanvullende uitgaven, die daadwerkelijk zijn gedragen door de werknemer¹⁶.

Een forfaitaire terugbetalingsvergoeding is gerechtvaardigd uit administratieve uniformeringsoverwegingen of wanneer het moeilijk is om het bestaan van kosten vast te stellen met behulp van stavingstukken. Opdat het forfait aanvaard zou worden, moet men in ieder geval de realiteit van de uitgaven kunnen aantonen die worden gedekt door de forfaitaire vergoedingen en het redelijk karakter van het bedrag van het forfait.

2 Verplaatsingen in België

De in punt 1 vermelde voorwaarden voor vrijstelling zijn eveneens toepasselijk op de door een werkgever betaalde (forfaitaire) vergoedingen, om de kosten van verblijf, van maaltijden, enz. van werknemers die op verplaatsing zijn op het Belgisch grondgebied te dekken .

Er kan eveneens verwezen worden naar artikel 19, § 2, 6^o van het koninklijk besluit van 28 november 1969, hetgeen bepaalt dat geen deel uitmaakt van loon: *“de bedragen die de werkgever aan een werknemer betaalt teneinde zich te kwijten van zijn verplichting (...) om te zorgen voor kost en inwoning, wanneer de werknemer ver van zijn woning tewerkgesteld is.”*

¹⁶ Artikel 19, § 2, 4^o van het KB van 28 november 1969; Cass. 17 mei 1993, *J.T.T.*, 1993, p. 258.

Op deze basis aanvaardt de rechtspraak dat de door een werkgever aan zijn personeelsleden, op basis van een eenzijdige verbintenis, betaalde (forfaitaire) vergoedingen, als terugbetaling van maaltjidskosten die zij werkelijk moeten dragen wanneer zij buiten de onderneming zijn tewerkgesteld, geen loon uitmaken dat onderworpen is aan sociale zekerheidsbijdragen¹⁷.

Dit werd bevestigd door de minister, in antwoord op een parlementaire vraag, die verklaard heeft dat deze maaltijdvergoedingen toegekend aan het reizend personeel, zoals bijvoorbeeld aan handelsagenten, onder het toepassingsgebied van de bepaling kunnen vallen waarbij de toegekende vergoeding vrijgesteld kan worden van sociale zekerheidsbijdragen¹⁸.

De RSZ is tevens van oordeel dat de kosten die werknemers op verplaatsing (niet-sedentair personeel) moeten maken en die verbonden zijn aan noodzakelijke sanitaire voorzieningen (wasplaatsen, refters, toiletten, enz.), kosten zijn die ten laste van de werkgever vallen.

In zijn "Administratieve instructies" (https://www.socialsecurity.be/instructions/nl/instructions/table_of_content/dmfa/2011-04/content/salary/particularcases/expensesreimbursement.html), aanvaardt de RSZ dat de meerkost, opgelopen door de niet-sedentaire werknemers die verplicht zijn tijdens een werkdag minstens een verplaatsing van 4 uur te maken en die geen andere mogelijkheid hebben dan hun middagmaal buitenshuis te nuttigen, een kost eigen aan de werkgever uitmaakt. Een bedrag van 6 EUR wordt door de RSZ als redelijk beschouwd¹⁹.

Indien de "baan"kosten (dagbedrag van 10 EUR volgens de RSZ) verbonden aan de afwezigheid van voorzieningen bij de maaltijdvergoedingen van de niet-sedentaire werknemer worden gevoegd, kan de RSZ een totale dagelijkse forfaitaire vergoeding van ongeveer 16,00 EUR aanvaarden, voor zover de werknemer geen

¹⁷ o.a. Cass. 6 november 2002, www.juridat.be.

¹⁸ Antwoord op een parlementaire vraag (Kamer) van 15 mei 2000.

¹⁹ Vanaf 1 januari 2011 kan de forfaitaire vergoeding voor maaltjidskosten van niet-sedentaire werknemers niet meer gecumuleerd worden met een maaltijdcheque voor dezelfde maaltijd op dezelfde dag. De RSZ verduidelijkt echter in haar "Instructies" dat indien de duur van de werkdag minder bedraagt dan 8 uur, de vergoeding en de maaltijdcheque gecumuleerd kunnen worden op voorwaarde dat het bedrag gelijk aan de patronale bijdrage in de maaltijdcheque afgetrokken wordt van de forfaitaire vergoeding. Indien de werkdag langer duurt dan 8 uur, is de cumul mogelijk zonder aftrek van de patronale bijdrage in de maaltijdcheque, voor zover de werkgever kan aantonen dat de werknemer wel degelijk een tweede maaltijd heeft genuttigd in de loop van deze dag. Te noteren valt dat, wanneer de werkgever de reële kost van de maaltijd genoten op een bepaalde dag terugbetaalt aan de werknemer, met uitzondering evenwel van het ontbijt, de cumul met een maaltijdcheque mogelijk blijft op voorwaarde dat het bedrag van de patronale bijdrage voor deze maaltijdcheque, afgetrokken wordt van het totaal bedrag van de terugbetaling, en dit onafhankelijk van het aantal genoten maaltijden en de duur van de werkdag.

toegang heeft tot de voorzieningen aanwezig in de onderneming, de bijkantoren of op bepaalde werven.

Het blijkt daarentegen dat de RSZ een (weerlegbaar) vermoeden toepast uit hoofde waarvan, indien een zogenaamde “reizende” werknemer meer dan twee weken bij eenzelfde klant verblijft, de forfaitaire terugbetaling van kosten niet meer gerechtvaardigd is en daarom zou moeten worden beschouwd als loon onderworpen aan sociale zekerheidsbijdragen.

Indien de werknemer 's avonds niet naar huis kan terugkeren omdat de werkplaats ver verwijderd is, aanvaardt de RSZ een forfait van 30 EUR / nacht (deze dekt de avondmaaltijd, logies en het ontbijt).

De RSZ kan tevens rekening houden met bedragen en fiscaalrechtelijke bepalingen om het karakter van “terugbetaling van kosten” of van “loon” van bepaalde vergoedingen te beoordelen waarbij zij zich inzonderheid baseren op de bedragen die de Staat aan haar ambtenaren toekent – *cf.* hierboven).

3 Verplaatsingen naar het buitenland

De vergoedingen voor verplaatsingen naar het buitenland kunnen worden vrijgesteld van sociale zekerheidsbijdragen onder dezelfde voorwaarden als deze toepasselijk op andere onkostenvergoedingen (*cf.* hiervoor: Principes).

Het redelijk karakter van het bedrag van de terugbetaling moet zich met name kunnen verantwoorden op basis van ernstige en overeenstemmende criteria.

De RSZ aanvaardt in principe dat de bedragen, toegekend aan Staatsambtenaren (dagvergoedingen), worden toegepast en vrijgesteld zijn van bijdragen.

De RSZ preciseert nochtans dat dit enkel kan worden toegepast op vergoedingen, die worden toegekend in het kader van tijdelijke verblijven (verblijven van korte duur (één maand)).

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 waken 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.
