



TAX & PRIVATE EQUITY

Het aftrekverbod van verliezen bij laattijdige aangiften: allerm minst evident!

05/05/2022 / Reageer / IMPOSTO Tax Lawyers

Het aftrekverbod van artikel 207, 7de lid WIB 92 na controle vanaf aanslagjaar 2019

Een fiscale controle bij een vennootschap gaat veelal gepaard met een al dan niet belangrijke rechtzetting. In het verleden kon deze rechtzetting desgevallend worden getemperd. Op de bijkomende belastbare grondslag konden immers alle klassieke aftrekken worden toegepast zoals de compensatie met (vorige) verliezen.

Door de hervorming van de vennootschapsbelasting in 2017 is een dergelijke compensatie niet langer mogelijk *“op het gedeelte van het resultaat dat het voorwerp uitmaakt van een wijziging van de aangifte bedoeld in artikel 346 of een aanslag van ambtswege bedoeld in artikel 351 waarvoor de in artikel 444 bedoelde belastingverhogingen tegen een percentage gelijk of hoger dan 10 pct. effectief worden toegepast.”* (artikel 207, 7e lid WIB 92). Deze regel geldt voor alle aftrekken vermeld in artikel 207 waaronder de DBI-aftrek, de octrooiaftrek, de innovatieaftrek, de investeringsaftrek, de aftrek van de groepsbijdrage bij fiscale consolidatie, de aftrek voor risicokapitaal en de notionele interestaftrek. Er geldt slechts één uitzondering: de DBI-aftrek van het jaar zelf mag blijvend in rekening gebracht worden. Dit aftrekverbod is van toepassing vanaf aanslagjaar 2019 voor boekjaren die ten vroegste aanvangen op 1 januari 2018.

10% belastingverhoging als drempelvoorwaarde

In een vorig artikel hebben we reeds toegelicht dat de fiscale praktijk heel wat pijnpunten bloot legt omtrent de concrete toepassingsvoorwaarden (Jan Sandra en Steven Vancolen, "[Wanneer een fiscale controle de verliescompensatie dreigt onderuit te halen](#)", *Jubel* 15/04/2021). In dit artikel focussen we verder op de drempelvoorwaarde die er zoals gezegd in bestaat dat het compensatieverbod slechts kan worden toegepast wanneer "*de in artikel 444 bedoelde belastingverhogingen tegen een percentage gelijk of hoger dan 10 pct. effectief worden toegepast.*"

Het is dan uiteraard zaak te weten wanneer precies een belastingverhoging kan worden toegepast.

Vooreerst kan worden opgemerkt dat de wettekst die gaat over de belastingverhogingen zelf in een aantal gevallen uitdrukkelijk een belastingverhoging uitsluit. Zo kan er worden afgezien van het minimum van 10 % belastingverhoging bij ontstentenis van kwade trouw (art. 444, 2elid WIB 92). Evenmin kan een belastingverhoging worden toegepast indien de verhoging van de inkomsten minder dan 2.500,00 euro bedraagt (art. 444, 4elid WIB 92). Een belastingverhoging wordt ook niet opgelegd indien verdoken meerwinsten terug in de boekhouding worden opgenomen in een later boekjaar dan hetwelk waarin de meerwinst werd verwezenlijkt (art. 444, 5e lid WIB 92). In al die gevallen kan aldus evenmin het aftrek verbod worden toegepast.

Tot zover is de wettekst duidelijk en is weinig of geen discussie mogelijk.

10 % belastingverhoging bij laattijdige aangiften: blijft tot op vandaag allerm minst evident...

Dit is anders wanneer er sprake is van een *laattijdige* aangifte van inkomsten. Er is dan wel degelijk een aangifte, zij het dat ze laattijdig is.

Prélude

Tot 16/07/2017 was er in artikel 444, 1e lid WIB 92 enkel sprake van een niet-aangifte, onvolledige of onjuiste aangifte. Er ontstond dan ook met de fiscus geregeld discussie omtrent de vraag of een belastingverhoging ook kan worden toegepast in het geval van een laattijdige aangifte.

De Nederlandstalige kamer van het Hof van Cassatie heeft zich daaromtrent uitgesproken bij arrest van 15/03/2018 (F.17.0004.N). Het Hof oordeelde dat op basis van de toenmalige wettekst geen belastingverhoging kon worden opgelegd wegens laattijdige indiening van een aangifte. Deze rechtspraak werd bevestigd bij arrest van 25/09/2020 (F.18.0137.N). De Franstalige kamer bij het Hof van Cassatie heeft zich, vreemd genoeg, daarover recenter in tegenovergestelde zin uitgesproken, te weten bij arrest van 3/12/2021 (F.21.00059.F).

Bij wet van 30/06/2017 houdende maatregelen in de strijd tegen fiscale fraude (B.S.7/07/2017) heeft de wetgever gepoogd aan deze discussie een einde te stellen. Er werd immers uitdrukkelijk in het 1e lid van art. 444 WIB 92 ingeschreven dat een belastingverhoging eveneens kan worden opgelegd in het geval van een laattijdige aangifte. Deze wijziging is inwerking getreden op 17/07/2017.

Tussenspel

Het bleef evenwel onduidelijk op welk gedeelte van de inkomsten de belastingverhoging dan moest worden berekend. Art. 444 WIB 92 had het immers in het midden van 1elid nog over een belastingverhoging op *“de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen”*. Als de redenering van het Hof van Cassatie uit haar arrest van 2018 wordt gevolgd, dan kunnen voor de toepassing van art. 444, 1e lid WIB 92 *laattijdig* aangegeven inkomsten niet worden gelijkgesteld met *niet* aangegeven inkomsten. De wetswijziging wordt in die visie zonder voorwerp, gezien niet werd bepaald dat de belastingverhoging moet worden berekend op het laattijdig aangegeven inkomen. De bepaling gaf dan ook nog steeds aanleiding tot discussies tussen de belastingplichtige en de fiscus.

Bij wet van 27/06/2021 (B.S. 30/06/2021) heeft de wetgever ook laatstgenoemde onduidelijkheid weggewerkt, althans opnieuw gepoogd. Voortaan staat in art. 444, 1e lid WIB 92 ingeschreven dat de belastingverhoging van toepassing is *“op het niet aangegeven of laattijdig aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen”*. Deze wetswijziging is inwerking getreden vanaf 10/07/2021.

Finale?

Het is zeer de vraag of de rechtsonzekerheid omtrent het toepassen van belastingverhogingen bij laattijdige aangiftes daarmee uit de wereld is geholpen.

De wetgever heeft immers nagelaten het laatste zinsdeel van art. 444, 1e lid WIB 92 te wijzigen. Volgens dit laatste zinsdeel wordt een belastingverhoging toegepast volgens een *“schaal waarvan de trappen door de Koning worden vastgesteld en gaande van 10 pct. tot 200 pct. van de op het niet aangegeven inkomstengedeelte verschuldigde belastingen”*. Er werd de Koning bijgevolg enkel de bevoegdheid toegekend om in een schaal te voorzien voor belastingverhogingen voor het niet aangegeven inkomstengedeelte. Daarvan kan bevestiging worden gezien in het KB/WIB, waarvan de artikelen 225 en 226 van het KB/WIB 92 ongewijzigd zijn gebleven. Het KB/WIB 92 voorziet aldus enkel een schaal voor belastingverhogingen niet-aangifte, onvolledige of onjuiste aangifte. Er is geen schaal voor belastingverhogingen voorzien in geval van laattijdige aangifte. Overigens bleven evenzeer het 3e en het 4e lid van art. 444 WIB 92 (inzake plafonds op het vlak van belastingverhogingen) ongewijzigd. Deze bepalingen verwijzen louter naar *“niet aangegeven inkomsten”*.

Wanneer geen belastingverhoging kan worden toegepast bij laattijdige aangiftes, is uiteraard de drempelvoorwaarde niet vervuld en kan het aftrekverbod niet worden toegepast.

Bij een laattijdige aangifte van inkomsten is het op vandaag nog steeds niet evident dat er een belastingverhoging wordt opgelegd in de zin van art. 444 WIB 92, zelfs na wetswijziging in 2017 en 2021 specifiek bedoeld om daaraan te verhelpen. Er zijn ook uitzonderingen waarbij sowieso geen belastingverhoging kan worden opgelegd (wanneer de niet aangegeven inkomsten € 2.500,00 niet bereiken of wanneer verdoken meerwinsten terug in de boekhouding worden opgenomen in een later boekjaar) of waarbij daarvan kan worden afgezien (met name bij ontstentenis van kwader trouw). Zonder belastingverhoging kan er geen sprake zijn van een compensatie- of aftrekverbod in de zin van art. 207, 7elid WIB 92 aangezien een effectief toegepaste belastingverhoging van minimum 10 % als wettelijk voorziene drempelvoorwaarde geldt.

Steven Vancolen en Sarah Vandompe