

WOORD VOORAF BIJ DE UITGAVE VAN NOVEMBER 2009

Met het "Fiscaal Memento" wil de Studie- en Documentatiedienst van de Federale Overheidsdienst FINANCIEN een regelmatig bijgewerkt **overzicht** geven van de fiscaliteit in België. Gezien de besproken materie bijzonder complex is, kunnen hier uiteraard niet alle bijzondere regelingen worden opgenomen. Enkel de hoofdlijnen of de meest voorkomende gevallen worden behandeld.

Het eerste deel van het Fiscaal Memento behandelt de directe belastingen: personenbelasting (PB), vennootschapsbelasting (Ven.B) en rechtspersonenbelasting (RPB). De belasting op de niet-inwoners (BNI) wordt in dit Memento niet behandeld; het betreft hier een zeer specifiek domein waarop men enkel een juist zicht kan hebben door de internationale overeenkomsten van toepassing op elke bilaterale situatie, te behandelen. De laatste hoofdstukken gaan over de voorheffingen en de voorafbetalingen. De bijzondere vennootschapsbelastingstelsels (stelsel van de voorafgaande beslissingen, coördinatiecentra, beveks, enz.) worden ook behandeld in het eerste deel.

In het tweede deel komen de indirecte belastingen aan bod: BTW, registratierechten, successierechten, accijnzen, milieutaksen, enz.

In het Fiscaal Memento wordt niet gehandeld over procedures (aangifte, controle en betwistingen).

De beschreven wetgeving is die welke van toepassing is (tenzij anders vermeld):

- voor de directe belastingen, met uitzondering van de voorheffingen (1e deel, hoofdstukken 1 tot 4): **op de inkomsten van 2008 (aanslagjaar 2009)**;
- voor de indirecte belastingen (2e deel) en voor de voorheffingen (1e deel, hoofdstukken 5 tot 7): **op 1 november 2009**.

De auteurs van de tekst zijn S. HAULOTTE en Ch. VALENDUC (1e deel) en E. DELODDERE (2e deel). Zij danken hun collega's van de Studie- en Documentatiedienst en van de Fiscale Administraties voor het voorbereidend werk, de opmerkingen en de vertalingen die werden gemaakt bij de opstelling van dit Memento.

Alhoewel de auteurs bijzonder gelet hebben op de betrouwbaarheid van de informatie die in de tekst werd opgenomen, mag het Fiscaal Memento niet worden beschouwd als een administratieve circulaire. Het Fiscaal Memento wordt uitsluitend opgesteld voor documentaire doeleinden op een algemeen en globaal niveau. Er kunnen geen rechten aan worden ontleend. De Studie- en Documentatiedienst is niet bevoegd om een antwoord te geven op vragen om inlichtingen betreffende de toepassing van de fiscale wetgeving voor individuele gevallen. De circulaires waarnaar dit Memento verwijst, zijn beschikbaar in rubriek "Fiscale databank" (Fisconet*plus*) op de homepage van de website van de FOD Financiën (Fiscaliteit – Inkomstenbelastingen – Administratieve richtlijnen en commentaren – Circulaires).

Het Fiscaal Memento is ook beschikbaar in het Frans en het Engels. Het kan ook worden geraadpleegd op de website www.docufin.fgov.be en kan als pdf-bestand worden gedownload.

November 2009

S. HAULOTTE

Ch. VALENDUC
(Red.)

E. DELODDERE

<p style="text-align: center;">DEEL I DE DIRECTE BELASTINGEN</p>
--

HOOFDSTUK 1 DE PERSONENBELASTING (PB)	5
HOOFDSTUK 2 DE VENNOOTSCHAPSBELASTING (VEN.B)	61
BIJLAGE 1 BIJ HOOFDSTUK 2 DE WERKNEMERSPARTICIPATIE IN HET KAPITAAL EN IN DE WINST VAN HUN VENNOOTSCHAP	83
BIJLAGE 2 BIJ HOOFDSTUK 2 BIJZONDERE VENNOOTSCHAPSBELASTINGSTELSELS	85
HOOFDSTUK 3 BEPALINGEN DIE GEMEENSCHAPPELIJK ZIJN INZAKE DE PERSONENBELASTING EN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING	93
HOOFDSTUK 4 DE RECHTSPERSONENBELASTING (RPB)	103
HOOFDSTUK 5 DE ONROERENDE VOORHEFFING (OV)	105
HOOFDSTUK 6 DE ROERENDE VOORHEFFING (RV)	113
HOOFDSTUK 7 DE BEDRIJFSVOORHEFFING (BV) EN DE VOORAFBETALINGEN (VA)	119

HOOFDSTUK 1 DE PERSONENBELASTING (PB)

Wat nieuws?

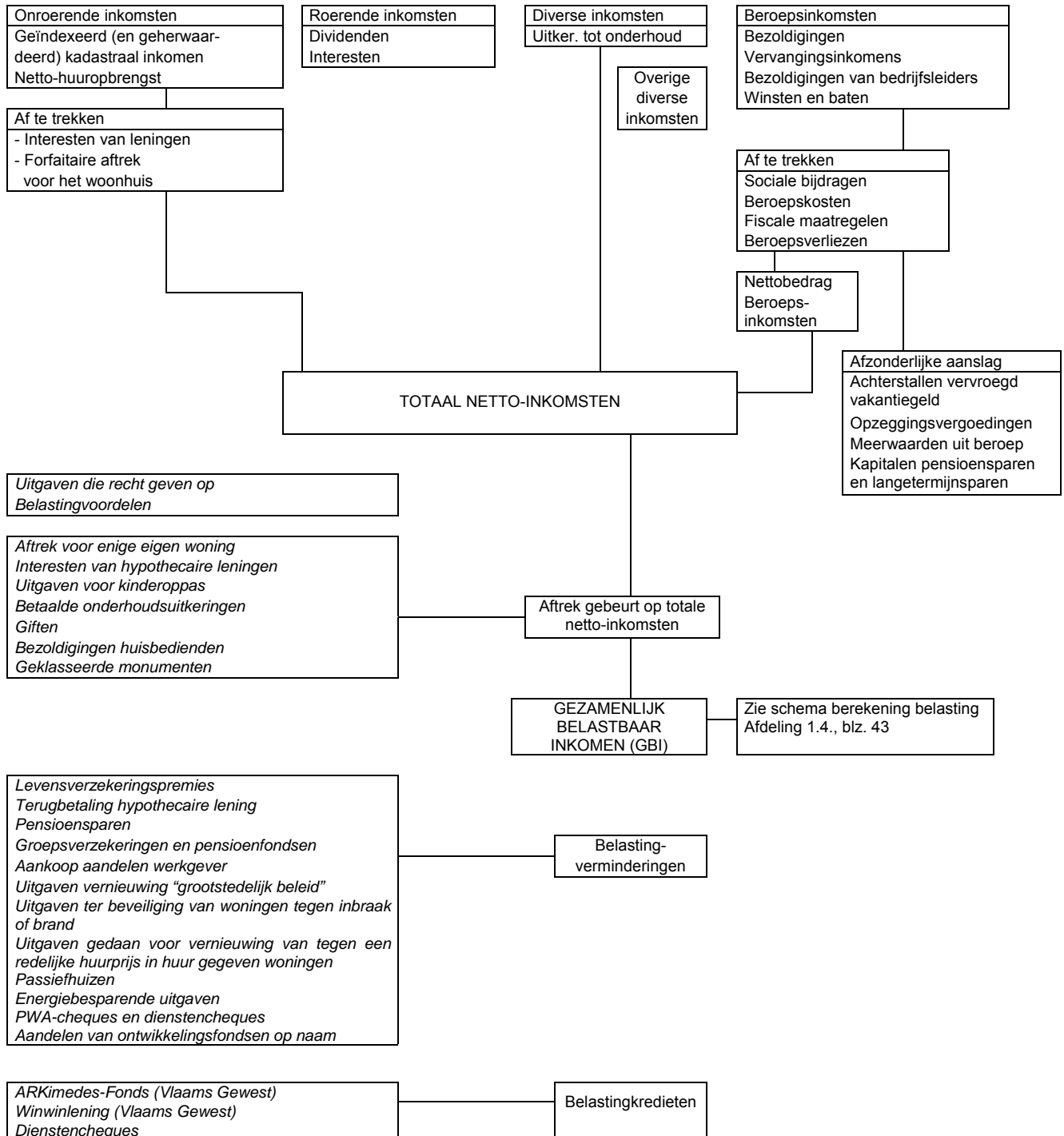
- *Nieuwe belastingregeling inzake auteursrechten.*
- *Loonbonus.*
- *Nieuwe belastingregeling voor sportbeoefenaars.*
- *In overeenstemming brengen van de fiscale aftrekregels met het Europees recht.*
- *Belastingkrediet voor dienstencheques.*
- *Belastingvermindering voor aandelen in ontwikkelingsfondsen voor microfinanciering.*
- *Toeslag op de basisvrijstelling voor de lage en gemiddelde inkomens.*
- *Nieuwe regels inzake belastingvermindering in het Vlaams Gewest.*

In dit hoofdstuk worden de voornaamste beschikkingen van de personenbelasting in **vier etappes** uiteengezet.

- De eerste etappe handelt over de **betrokken belastingplichtigen**: de bedoeling is hier kort te verduidelijken wie belastbaar is en waar hij dat is. Het is belangrijk te weten waar iemand belastingplichtig is, omdat het toe te passen tarief van de aanvullende gemeentelijke belastingen daarvan afhangt.
- De tweede etappe betreft de **vaststelling van de netto-inkomsten (inkomsten min kosten en verliezen)**. De diverse inkomstencategorieën worden beurtelings doorgenomen en er wordt aangehaald welke de bruto belastbare elementen zijn, welke kosten aftrekbaar zijn en welke bestanddelen van het inkomen vrijgesteld zijn van belasting. Deze etappe wordt afgesloten met de omdeling van de netto-inkomsten tussen echtgenoten.
- In etappe drie komen de **uitgaven aan bod die recht geven op belastingvoordelen**: deze kunnen worden verleend in de vorm van een aftrek van het belastbare inkomen of in de vorm van een belastingvermindering. De voorwaarden die vervuld moeten zijn om de voordelen te genieten, de mogelijk daaraan verbonden beperkingen en de toekenningsvoorwaarden worden beschreven.
- Etappe vier handelt over de **berekening van de belasting**. In een eerste stadium vloeit die voort uit de toepassing van een progressief tarief: de aanslagvoet verhoogt, in opeenvolgende schijven, in functie van het inkomen. Daarna worden de andere stappen in de berekening van de belasting onder de loep genomen; de belangrijkste zijn de belastingvrije sommen die rekening houden met de gezinstoestand van de belastingplichtige alsook de belastingverminderingen voor vervangingsinkomens (dit zijn de belastbare sociale overdrachten). In deze vierde etappe komt ook het **belastingkrediet** op lage inkomens uit beroepsactiviteit aan bod.

Schematisch ziet de berekening van het belastbaar inkomen er als volgt uit:

Algemeen schema van de PB
Belastbaar inkomen en aftrekbare bestanddelen



1.1. Wie is aan de belasting onderworpen en waar?

De personenbelasting is verschuldigd door de rijksinwoners; dat zijn de personen die in België hun domicilie of de zetel van hun fortuin hebben. Tot bewijs van het tegendeel worden alle natuurlijke personen die in het Rijksregister zijn ingeschreven, als rijksinwoner beschouwd.

Het "domicilie" is een feitelijke toestand, gekenmerkt door het verblijf of het werkelijk wonen in het land; met "zetel van fortuin" wordt bedoeld de plaats van waaruit de goederen die het fortuin vormen, worden beheerd.

Het tijdelijk verlaten van het land houdt geen wijziging van domicilie in.

De gemeente waar de belastingplichtige op 1 januari van het aanslagjaar is gedomicilieerd (1 januari 2009 voor de inkomsten van 2008) is de "gemeente van aanslag" op basis waarvan het tarief van de aanvullende belastingen wordt vastgesteld.

Sinds 2004 is de manier waarop echtgenoten belast worden, grondig gewijzigd. De afzonderlijke belasting van de inkomens geldt als algemene regel maar de aanslag blijft gemeenschappelijk, waardoor de echtgenoten zowel het huwelijksquotiënt als de andere mogelijkheden tot inkomsttoekenning of vrijstelling tussen echtgenoten kunnen blijven genieten.

Een andere fundamentele wijziging is de gelijkstelling van wettelijk samenwonenden met echtgenoten. Verderop zal de term "echtgenoot" dus ook gebruikt worden voor de "wettelijk samenwonende".

Voor echtgenoten is de gemeenschappelijke aanslag de regel. Dat uit zich in de gemeenschappelijke aangifte. Een afzonderlijke aanslag, en dus ook een afzonderlijke aangifte, is echter van toepassing:

- voor het jaar van het huwelijk of van de verklaring van wettelijke samenwoning,
- voor het jaar van de scheiding of van de beëindiging van de wettelijke samenwoning,
- vanaf het jaar na dat waarin de feitelijke scheiding heeft plaatsgevonden tussen gehuwden of wettelijk samenwonenden, voorzover die scheiding in het volledige belastbare tijdperk niet ongedaan is gemaakt.

Voor het jaar van overlijden mag gekozen worden tussen een gemeenschappelijke en een afzonderlijke aanslag. Die keuze zal gemaakt worden door de overlevende echtgenoot of door de erfgenamen indien beide echtgenoten overleden zijn. De keuze zal gebeuren bij de aangifte van de inkomsten. Er dient uitdrukkelijk te worden aangegeven dat er gekozen wordt voor een gemeenschappelijke aanslag: gebeurt dat niet, dan wordt de afzonderlijke aanslag toegepast.

1.2. Bepaling van het netto-inkomen (= met aftrek van kosten en verliezen)

De belastbare inkomsten bestaan uit onroerende, roerende, diverse en beroepsinkomsten. Voor elk van deze categorieën bestaan er specifieke regels voor de bepaling van het netto-inkomen: deze regels worden hierna beschreven.

1.2.1. Onroerende inkomsten

A. Algemene regels

Het belastbaar bedrag van de onroerende inkomsten wordt afzonderlijk voor elke echtgenoot vastgesteld en de goederen in gemeenschappelijk bezit worden op een 50/50-basis tussen de echtgenoten omgeslagen.

Het belastbaar bedrag wordt bepaald, naar gelang het geval, op basis van het kadastraal inkomen of van de huuropbrengst. Vervolgens wordt het nettobedrag verkregen door de interesten van leningen af te trekken. Het woonhuis van de belastingplichtige vormt een bijzonder geval: het belastbaar inkomen ervan wordt verlaagd door een forfaitaire aftrek en er bestaat een gedeeltelijke verrekening van de onroerende voorheffing.

HET BELASTBAAR BEDRAG

Het basisbegrip is hier het kadastraal inkomen (KI): dit wordt geacht het jaarlijks netto-inkomen van het onroerend goed te vertegenwoordigen tegen de prijs van het jaar dat bij de meest recente perequatie als referentie heeft gediend. Dat referentiejaar is 1975, maar sinds 1990 zijn de kadastrale inkomens geïndexeerd. Voor het jaar 2008 bedraagt de indexeringscoëfficiënt 1,4796.

Het belastbaar bedrag verschilt naar gelang van de bestemming die aan het gebouw gegeven wordt. In Tabel 1.1. vindt men gedetailleerd de diverse mogelijke situaties voor een **gebouwd onroerend goed**.

Tabel 1.1.
Onroerende inkomsten: bepaling van het belastbaar bedrag

	Welke bestemming is aan het gebouw gegeven?	Belastbaar inkomen
a.	Het gebouw is het woonhuis van de belastingplichtige	Het kadastraal inkomen van het woonhuis is sinds 1 januari 2005 niet meer belastbaar tenzij er nog interest wordt afgetrokken van leningen aangegaan vóór 1 januari 2005
b.	Het gebouw is niet het woonhuis van de belastingplichtige, maar het wordt niet verhuurd (b.v. tweede woonst)	Het geïndexeerd kadastraal inkomen verhoogd met 40%
c.	Het gebouw wordt door de eigenaar gebruikt voor de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid	Geen belastbaar onroerend inkomen; het wordt geacht begrepen te zijn in de inkomsten uit de beroepswerkzaamheid
d.	Het gebouw wordt verhuurd aan een natuurlijke persoon die het niet gebruikt voor de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid	Het geïndexeerd kadastraal inkomen verhoogd met 40%
e.	Het gebouw wordt verhuurd <ul style="list-style-type: none"> - aan een natuurlijke persoon die het gebruikt voor zijn beroepswerkzaamheid - aan een vennootschap (*) - aan om het even welke rechtspersoon behalve geval (f) hieronder 	De huuropbrengst, verminderd met 40% voor forfaitaire kosten, MAAR <ul style="list-style-type: none"> - de kosten mogen niet méér bedragen dan tweederde van het bedrag dat 3,75 keer het kadastraal inkomen vertegenwoordigt - de nettohuur mag niet minder bedragen dan het geïndexeerd kadastraal inkomen verhoogd met 40%.
f.	Het gebouw wordt verhuurd aan een rechtspersoon die geen vennootschap is en die het onderverhuurt aan een of meer natuurlijke personen om uitsluitend als woning te worden gebruikt	Het geïndexeerd kadastraal inkomen verhoogd met 40%

(*) onder voorbehoud van de regel van herkwalificering van de inkomsten ; voor de bijzondere beschikkingen, zie infra.

Deze regels zijn ook van toepassing op **gronden**, mits de volgende drie wijzigingen in acht genomen worden:

- De gevallen (a) en (f) zijn natuurlijk niet van toepassing,
- In het geval (e) wordt het belastbaar inkomen bepaald door van de brutohuuropbrengst 10% als forfaitaire kosten af te trekken,
- Wat de pacht betreft, blijft het belastbare bedrag beperkt tot het geïndexeerd kadastraal inkomen.

AFTREKBARE INTERESTEN VAN LENINGEN

Interessen van leningen zijn aftrekbaar als ze betrekking hebben op schulden die specifiek gemaakt zijn voor het verwerven of het behouden van onroerende goederen. In geval van verwerving van een onroerend goed door erfenis, zijn de interesten van een lening gesloten voor het betalen van de successierechten aftrekbaar in zoverre ze betrekking hebben op dat onroerend goed.

Het aftrekbare bedrag is maximaal gelijk aan het bedrag van de belastbare (onroerende) inkomsten. Zo kan een belastingplichtige die een lening heeft aangegaan om zijn woonhuis te verwerven en die geen andere onroerende goederen bezit, de interesten maar aftrekken ten belope van het geïndexeerd kadastraal inkomen van zijn woonhuis.

Er bestaat echter ook een bijkomende aftrek van hypothecaire interesten in geval van nieuwbouw of van belangrijke vernieuwingswerken (1).

Wanneer een lening recht geeft op de **aftrek voor enige eigen woning** (2), zijn de aftrekbare interesten van de lening in die aftrek begrepen en zijn ze dus **niet aftrekbaar van de roerende inkomsten**.

Het kan gebeuren dat de aftrek waarop een echtgenoot recht heeft, het bedrag van zijn/haar belastbaar onroerend inkomen overtreft. In dat geval wordt het saldo aangerekend op de onroerende inkomsten van de andere echtgenoot, maar zonder die te mogen overtreffen: de totale onroerende inkomsten kunnen niet negatief zijn.

FORFAITAIRE AFTREK OP HET KADASTRAAL INKOMEN VAN HET WOONHUIS

De aftrek wordt **per echtgenoot** toegekend op het kadastraal inkomen van het woonhuis of op het deel van dat inkomen dat belastbaar is bij de echtgenoot (3). Die aftrek wordt natuurlijk alleen nog toegekend in zoverre er nog een belastbaar kadastraal inkomen overblijft. Deze aftrek wordt geïndexeerd op dezelfde wijze als het kadastraal inkomen en bedraagt 4.439 euro voor de inkomsten 2008. Hij wordt verhoogd met:

- 370 euro per persoon ten laste;
- 370 euro per kind dat de belastingplichtige vroeger méér ten laste had in hetzelfde woonhuis.

Deze verhogingen worden omgeslagen tussen de echtgenoten op dezelfde wijze als het kadastraal inkomen van het woonhuis. Het basisbedrag en de eventuele verhogingen daarvan vormen de **gewone aftrek**.

Wanneer het totaal van de netto-inkomsten niet hoger is dan 31.130 euro, wordt bovendien een **aanvullende aftrek** toegestaan die gelijk is aan de helft van het verschil tussen het kadastraal inkomen en de gewone aftrek. Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, geldt die regel per echtgenoot.

Wanneer een aanslag wordt gevestigd op naam van een alleenstaande, mag de aftrek niet hoger zijn dan het kadastraal inkomen (KI) krachtens hetwelk hij werd toegekend. Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, geldt die regel voor de echtgenoten samen. Indien de woningaftrek waarop een van de echtgenoten recht heeft, het op zijn naam belastbare kadastraal inkomen overtreft, wordt het saldo aangerekend op het deel van het kadastraal inkomen van de andere echtgenoot, zonder dat dit deel mag worden overschreden.

Voorbeelden

- a. *Een kinderloos koppel is gezamenlijk eigenaar van een woonhuis waarvan het geïndexeerd KI 1.000 euro bedraagt. De lening is aangegaan vóór 1 januari 2005 en geeft dus geen recht op de aftrek voor enige eigen woning. De andere netto-inkomens van de aangever bedragen 8.000 euro en die van de aangeefster 7.000 euro. Elke echtgenoot heeft recht op een aftrek, beperkt tot het op zijn/haar naam belastbare KI, d.w.z. 500 euro.*
- b. *Zelfde toestand als in (a) maar het geïndexeerd KI bedraagt 5.000 euro. Elke echtgenoot heeft recht op een aftrek, beperkt tot het op zijn/haar naam belastbare KI, d.w.z. 2.500 euro.*

1 Zie blz. 32.

2 Zie hierna op pagina 29.

3 De eigen woning die zich bevindt in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte kan ook de forfaitaire aftrek verkrijgen. Deze forfaitaire aftrek zal dan berekend worden op basis van de huurwaarde van deze buitenlandse woning of op basis van het totaalbedrag van de huur en de huurvoordelen.

- c. *Een koppel met 3 kinderen is gemeenschappelijk eigenaar van een woonhuis waarvan het geïndexeerd KI 11.000 euro bedraagt. De nettoberoepsinkomsten van de aangever bedragen 25.000 euro en die van de aangeefster 40.000 euro. De gewone aftrek wordt als volgt berekend:*

Aangever: $4.439 \text{ euro} + (3 \times 370 \text{ euro})/2 = 4.994 \text{ euro}$

Aangeefster: $4.439 \text{ euro} + (3 \times 370 \text{ euro})/2 = 4.994 \text{ euro}$

Het belastbare saldo bedraagt dus 506 euro voor elk van de echtgenoten. De aangever heeft recht op een bijkomende aftrek van 253 euro. De aangeefster, met inkomsten van méér dan 31.130 euro, heeft er geen recht op.

De aftrek kan ook worden toegepast op een ander onroerend goed dan het woonhuis, wanneer de belastingplichtige kan bewijzen dat het niet-betrekken van dit huis om beroepsredenen of sociale redenen gerechtvaardigd is.

De aftrek is niet van toepassing op de gedeelten van het woonhuis die door de eigenaar worden gebruikt voor de uitoefening van zijn beroepswerkzaamheid of die worden betrokken door personen die geen deel uitmaken van zijn gezin.

VERREKENBARE ONROERENDE VOORHEFFING

Enkel de onroerende voorheffing met betrekking tot het belastbaar kadastraal inkomen van de eigen woning wordt verrekend en zulks bovendien alleen wanneer die voorheffing daadwerkelijk is verschuldigd. De onroerende voorheffing wordt dus niet verrekend wanneer de aftrek voor enige eigen woning van toepassing is, of nog wanneer er geen aftrekbaar inkomen meer overblijven. Het verrekenbare bedrag mag in geen geval meer bedragen dan 12,5% van het gedeelte van het kadastraal inkomen dat in de belastbare grondslag is opgenomen.

De verrekening van de onroerende voorheffing blijft bovendien beperkt tot de totale verschuldigde belasting.

B. Enkele bijzondere gevallen

- Tot de onroerende inkomsten behoren eveneens de sommen verkregen door de vestiging of de overdracht van een recht van erfpacht, van een recht van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten. Sommen betaald voor de verwerving van dergelijke rechten zijn aftrekbaar.
- Wanneer een natuurlijke persoon die in een vennootschap een opdracht van bedrijfsleider uitoefent, aan die vennootschap een onroerend goed verhuurt, dan kunnen de huurprijs en de verkregen huurvoordelen die hij daarvoor ontvangt **geherkwalificeerd worden als beroepsinkomsten**: ze worden dan niet meer beschouwd als onroerende inkomsten maar als een bezoldiging van bedrijfsleider, in de mate dat hun som meer bedraagt dan 6,25 keer het kadastraal inkomen (4).
- In geval van **wijziging van de eigendomstoestand** in de loop van het jaar, wordt het belastbaar inkomen in twaalfden berekend; de toestand op de 16e van de maand is dan bepalend. Dezelfde regel geldt wanneer het kadastraal inkomen in de loop van het jaar wordt gewijzigd.

4 Namelijk 5/3 van het "gerevaloriseerd" kadastraal inkomen, d.i. vermenigvuldigd met 3,75.

- Wanneer een gebouw dat wordt verhuurd door de huurder ervan **gedeeltelijk voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid** wordt gebruikt, dan wordt de belastbare basis vastgesteld uitgaande van de huurprijs voor het hele gebouw, behalve wanneer een geregistreerd huurcontract de beroeps- en de privégedeelten vaststelt: in dat geval is elk gedeelte aan zijn eigen aanslagstelsel onderworpen.
- Wanneer een gebouw **gemeubileerd wordt verhuurd** en in de huurovereenkomst geen afzonderlijke huurprijs is voorzien voor gebouw en meubilair, dan wordt voor de bepaling van het belastbaar onroerend inkomen 60 % van de brutohuuropbrengst geacht een onroerend inkomen te zijn, terwijl de overige 40 % geacht wordt een roerend inkomen te zijn (5).
- Wanneer een niet-gemeubileerd gebouw in de loop van het belastbaar tijdperk gedurende ten minste 90 dagen **volstrekt niet in gebruik is genomen en geen inkomsten heeft opgeleverd** moet het kadastraal inkomen in verhouding tot de duur van de niet-ingebruikneming of onproductiviteit niet worden opgenomen in de belastbare basis. Voor een gebouw dat vier maanden onproductief is geweest, bijvoorbeeld, is het kadastraal inkomen maar belastbaar voor 8/12.

1.2.2. Roerende inkomsten en daarmee gelijkgestelde inkomsten

Er bestaan **drie grote categorieën** roerende inkomsten:

- inkomsten waarvan de **aangifte niet verplicht** is omwille van het feit dat bij hun inning een bevrijdende roerende voorheffing werd ingehouden;
- inkomsten waarvan de **aangifte verplicht** is omdat bij hun inning geen roerende voorheffing werd ingehouden.
- inkomsten die niet belastbaar zijn.

Met de nieuwe belastingregeling inzake auteursrechten kunnen deze laatste gelijkgesteld worden met roerende inkomsten. Deze regeling wordt in ondervermeld punt D beschreven.

Sedert 2004 wordt het bedrag van de belastbare roerende inkomsten voor elke echtgenoot apart vastgesteld. Eventuele gemeenschappelijke inkomsten worden omgeslagen volgens het vermogensrecht.

A. *Roerende inkomsten waarvan de aangifte niet verplicht is*

De algemene regel is dat dividenden, inkomsten uit kasbons, gelddeposito's, obligaties en andere vastrentende effecten bij hun inning worden onderworpen aan de roerende voorheffing; dergelijke inkomsten moeten niet verplicht worden aangegeven.

B. *Roerende inkomsten waarvan de aangifte verplicht is*

Worden hier bedoeld:

- inkomsten van **buitenlandse oorsprong** die rechtstreeks in het buitenland zijn geïnd;
- inkomsten uit **gewone spaarboekjes** alsmede inkomsten afkomstig van kapitalen die worden aangewend in **coöperatieve vennootschappen of in vennootschappen met een sociaal oogmerk** die zijn vrijgesteld van de roerende voorheffing, maar die wel zijn onderworpen aan de PB (6);
- overige inkomsten die niet zijn onderworpen aan de voorheffing, zoals inkomsten die begrepen zijn in lijfrenten of tijdelijke renten, opbrengsten van verhuring, verpachting, gebruik of concessie van alle roerende goederen en inkomsten uit hypothecaire schuldvorderingen op in België gelegen onroerende goederen.

5 Het gaat hier om een roerend inkomen waarvan de aangifte verplicht is; zie verder in 1.2.2.B

6 De vrijstelling wordt per persoon toegekend voor de roerende voorheffing en per echtgenoot voor de PB.

C. Niet-belastbare roerende inkomsten

De meest voorkomende gevallen zijn de volgende:

- de eerste schijf van 1.660 euro **per echtgenoot** van de inkomsten uit gewone spaarboekjes;
- de eerste schijf van 170 euro **per echtgenoot** van de inkomsten uit kapitalen aangewend in door de Nationale Raad van de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen of in vennootschappen met een sociaal oogmerk.

Vormen eveneens niet-belastbare inkomsten, de inkomsten uit preferente aandelen van de NMBS en uit openbare fondsen uitgegeven (vóór 1962) onder vrijstelling van zakelijke en personele belastingen of van elke belasting.

D. Auteursrechten

Het gaat om de inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten, alsook van de wettelijke en verplichte licenties, bedoeld in de wet van 30 juni 1994 betreffende het auteursrecht en de naburige rechten of in overeenkomstige bepalingen in het buitenlands recht.

De auteursrechten die geen professioneel karakter hebben, worden steeds beschouwd als roerende inkomsten en zijn onderworpen aan een bevrijdende roerende voorheffing. Wanneer de auteursrechten voortvloeien uit de uitoefening van een beroepsactiviteit, worden ze echter beschouwd als roerende inkomsten voor de eerste schijf van 49.680 euro: de ingehouden roerende voorheffing is aldus ook bevrijdend.

Het deel van de auteursrechten dat 49.680 euro overschrijdt, is belastbaar als beroepsinkomsten. De ingehouden roerende voorheffing is niet bevrijdend maar wordt verrekend met de PB.

Het belastbaar bedrag wordt bekomen na toepassing van een kostenbedrag dat als volgt wordt berekend:

- 50% op de eerste schijf van 13.250 euro;
- 25% op de schijf tussen 13.250 en 26.500 euro;
- 0% daarboven.

E. Aanslagmodaliteiten

Roerende inkomsten zijn belastbaar ten belope van hun brutobedrag, dat wil zeggen vóór inhouding van de roerende voorheffing en vóór aftrek van de innings- en bewaringskosten.

Roerende inkomsten kunnen de **afzonderlijke taxatie** genieten tegen de volgende aanslagvoeten:

Tabel 1.2.
Aanslagvoeten van de roerende inkomsten en daarmee gelijkgestelde inkomsten

DIVIDENDEN	
Van aandelen uitgegeven vanaf 1 januari 1994 door het openbaar aantrekken van spaargelden	15%
Van aandelen uitgegeven vanaf 1 januari 1994 ingevolge inbrengen in geld en die vanaf hun uitgifte hetzij het voorwerp hebben uitgemaakt van een inschrijving op naam bij de uitgever, hetzij in België in open bewaargeving zijn gegeven bij een financieel bemiddelaar	15%
Van aandelen uitgegeven door beleggingsvennootschappen, anders dan bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen of verkrijging van eigen aandelen	15%
Van ter beurs genoteerde AFV-aandelen, voor zover de vennootschap die de inkomsten uitkeert onherroepelijk heeft verzaakt aan de overdracht van de voordelen uit de vrijstelling van vennootschapsbelasting, of uitgekeerd door vennootschappen waarvan een deel van het kapitaal is ingebracht door een PRIVAK (*)	15%
Dividenden uitgekeerd door een coöperatieve participatievennootschap in het kader van een participatieplan (wet van 22.05.2001 betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen)	15%
Van andere aandelen	25%
INTERESTEN EN ANDERE INKOMSTEN VAN KAPITALEN EN ROERENDE GOEDEREN	
Interesten van effecten uitgegeven vanaf 1 maart 1990	15%
Andere roerende inkomsten	25%
MET ROERENDE INKOMSTEN GELIJKGESTELDE INKOMSTEN	
Auteursrechten	15%

(*) *En waarvan de aandelen voor meer dan 50% toebehoren aan natuurlijke personen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen.*

Volledige globalisatie wordt echter toegepast als dat voordeliger is voor de belastingplichtige; enkel in dit geval worden de innings- en bewaringskosten afgetrokken.

Wanneer de roerende inkomsten daadwerkelijk afzonderlijk worden belast, moet hun belasting wel worden verhoogd met de aanvullende gemeentebelasting.

1.2.3. Diverse inkomsten

Deze derde categorie belastbare inkomsten herbergt inkomsten die als **gemeenschappelijk kenmerk** hebben dat ze worden **verkregen buiten de uitoefening van een beroepswerkzaamheid**. Onder de verschillende hierna volgende inkomstencategorieën zijn alleen de "lopende" onderhoudsuitkeringen (en dus niet de achterstallige) globaal belastbaar. De andere diverse inkomsten worden afzonderlijk belast (7).

Sedert 2004 wordt het bedrag van de belastbare diverse inkomsten voor elke echtgenoot apart vastgesteld. Eventuele gemeenschappelijke inkomsten worden omgeslagen volgens het vermogensrecht.

7 De aanslagvoeten zijn aangegeven in Tabel 1.14, blz. 53.

ONDERHOUDSUITKERINGEN

De in de loop van een belastbaar tijdperk ontvangen uitkeringen tot onderhoud zijn globaal belastbaar ten belope van 80% van het ontvangen bedrag. Achterstallige onderhoudsuitkeringen zijn eveneens belastbaar ten belope van 80% van het ontvangen bedrag. Ze kunnen evenwel de afzonderlijke taxatie genieten als ze betaald werden ingevolge een gerechtelijk vonnis met terugwerkende kracht.

TOEVALLIGE WINSTEN EN BATEN

Het gaat hier om winsten en baten verkregen buiten elke beroepswerkzaamheid. Daartoe behoren echter niet:

- winsten en baten verkregen in het kader van het normale beheer van een privaat vermogen,
- winsten uit spelen en loterijen.

Toevallige winsten en baten zijn belastbaar ten belope van het ontvangen bedrag min de werkelijk gedragen kosten.

PRIJZEN EN SUBSIDIES

Zijn eveneens belastbaar als “diverse inkomsten”, prijzen, subsidies, renten of pensioenen toegekend door Belgische of vreemde openbare machten of door instellingen zonder winstoogmerk (8) aan geleerden, schrijvers of kunstenaars.

Deze diverse inkomsten zijn belastbaar ten belope van het werkelijk ontvangen bedrag, verhoogd met de ingehouden bedrijfsvoorheffing en verlaagd met de door de verkrijger gestorte giften aan Belgische universiteiten en aan erkende instellingen voor wetenschappelijk onderzoek.

Renten en pensioenen genieten geen enkele belastingvermindering. Prijzen en subsidies (9) zijn maar belastbaar voor het gedeelte dat meer bedraagt dan 3.310 euro.

VERGOEDINGEN AAN ONDERZOEKERS

Worden ook beschouwd als diverse inkomsten, persoonlijke vergoedingen uit de exploitatie van een uitvinding die door een universiteit, een hogeschool, het “Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek – Fonds fédéral de la Recherche scientifique”, het “FRS-FNRS” of het Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek-Vlaanderen worden betaald of toegekend aan onderzoekers. Deze vergoedingen zijn belastbaar naar het nettobedrag ervan, dit is het brutobedrag verminderd met 10% kosten.

LOTEN VAN EFFECTEN VAN LENINGEN

Dit soort inkomen is weinig frequent daar de praktijk van de lotenlening in onbruik is geraakt. Ze zijn belastbaar ten belope van het ontvangen nettobedrag verhoogd met de fictieve of reële roerende voorheffing.

INKOMSTEN AFKOMSTIG VAN DE ONDERVERHURING OF DE OVERDRACHT VAN HUURCEEL

Deze inkomsten zijn belastbaar ten belope van de uit de onderverhuring ontvangen brutohuur verminderd met de werkelijk gedragen kosten en de betaalde huur.

8 Behalve wanneer die instellingen zijn erkend bij in Ministerraad overlegd Koninklijk Besluit.

9 Wat de subsidies betreft waarvan de toekenning gespreid is over meerdere jaren, kan de belastingplichtige alleen de vermindering genieten voor de eerste twee jaren.

INKOMSTEN AFKOMSTIG VAN DE CONCESSIE VAN HET RECHT OM RECLAMEDRAGERS TE PLAATSEN

Het belastbare bedrag is het ontvangen bedrag min de werkelijk gedragen kosten of min een forfait van 5%.

OPBRENGSTEN UIT DE VERHURING VAN JACHT-, VIS- EN VOGELVANGSTRECHT

Het belastbare bedrag van deze inkomsten is het geïnde nettobedrag.

MEERWAARDEN OP GEBOUWDE ONROERENDE GOEDEREN

Deze meerwaarden zijn alleen belastbaar als diverse inkomsten wanneer alle hier volgende voorwaarden zijn vervuld:

- het gebouw is in België gelegen,
- het gaat niet om het "woonhuis" van de belastingplichtige (10),
- er is sprake van vervreemding (dit betekent meestal verkoop) binnen vijf jaar na verkrijging onder bezwarende titel of binnen drie jaar na een schenking, wanneer de schenker zelf het goed binnen vijf jaar onder bezwarende titel had verkregen.

Het belastbaar bedrag wordt berekend op basis van de overdrachtsprijs, waarvan worden afgetrokken:

- de aankoopprijs en de aanschaffingskosten,
- een herwaardering met 5% per volledig jaar van bezit, van het totaalbedrag van de aankoopprijs en de aanschaffingskosten,
- de kosten van werken die de eigenaar heeft laten uitvoeren door een geregistreerd aannemer tussen het tijdstip van de verkrijging en dat van de vervreemding.

MEERWAARDEN OP GRONDEN

Deze meerwaarden zijn alleen belastbaar als diverse inkomsten als beide hier volgende voorwaarden zijn vervuld:

- het onroerend goed is in België gelegen,
- de vervreemding heeft plaats ofwel binnen acht jaar na verkrijging onder bezwarende titel ofwel binnen drie jaar na een akte van schenking en binnen acht jaar na verkrijging onder bezwarende titel door de schenker.

Het belastbare bedrag wordt berekend op basis van de overdrachtsprijs, waarvan worden afgetrokken:

- de aankoopprijs en de aanschaffingskosten,
- een herwaardering met 5% van dat bedrag per volledig jaar van bezit verlopen tussen de verkrijging en de vervreemding ervan.

MEERWAARDEN VERWEZENLIJKT BIJ DE VERVREEMDING VAN EEN GEBOUW OPGERICHT OP EEN TERREIN VERWORVEN ONDER BEZWARENDE TITEL

Deze meerwaarden zijn alleen belastbaar als aan al de hier volgende voorwaarden is voldaan:

- het gebouw is in België gelegen,
- de bouw ervan werd begonnen:

10 Met name het woonhuis waarvoor hij kan genieten van de aftrek op het kadastraal inkomen bij de PB alsook van de verrekening van de onroerende voorheffing of van de aftrek voor enige eigen woning. Zie hierboven, blz. 10.

- ofwel binnen vijf jaar nadat de belastingplichtige het terrein heeft verworven onder bezwarende titel,
- ofwel binnen vijf jaar nadat de schenker het terrein heeft verworven onder bezwarende titel,
- de vervreemding heeft plaats binnen vijf jaar na de eerste ingebruikneming of verhuring van het geheel.

Het belastbaar bedrag wordt berekend op basis van de overdrachtsprijs, waarvan worden afgetrokken:

- de aankoopprijs en de aanschaffingskosten,
- een herwaardering van dat bedrag met 5% per volledig jaar van bezit verlopen tussen de verwerving en de vervreemding,
- de kosten van werken die de eigenaar door een geregistreerd aannemer heeft laten uitvoeren tussen het tijdstip van de eerste ingebruikneming of verhuring en dat van de vervreemding.

MEERWAARDEN VERWEZENLIJKT BIJ DE OVERDRACHT VAN AANDELEN UIT EEN BELANGRIJKE DEELNEMING

Deze zijn alleen belastbaar als diverse inkomsten als ze verwezenlijkt werden bij de overdracht van een belangrijke deelneming (meer dan 25%) aan een buiten de Europese Unie gelegen buitenlandse vennootschap of aan een aan BNI onderworpen rechtspersoon.

Het belastbaar bedrag is het verschil tussen de overdrachtsprijs en de, eventueel geherwaardeerde, aanschaffingsprijs (11).

1.2.4. Beroepsinkomsten

Men kan zeven categorieën beroepsinkomsten onderscheiden:

1. bezoldigingen van werknemers;
2. bezoldigingen van bedrijfsleiders;
3. landbouw-, nijverheids- en handelswinsten;
4. baten van vrije beroepen;
5. winsten en baten in verband met een voorheen uitgeoefende beroepswerkzaamheid;
6. vervangingsinkomsten: pensioenen, brugpensioenen, werkloosheidsuitkeringen, ziekte- en invaliditeitsvergoedingen, enz.;
7. auteursrechten.

De belastingplichtige die winsten of baten aangeeft mag aan zijn meewerkende echtgenoot een bezoldiging toekennen. Die toekenning van een bezoldiging bestaat gelijktijdig met het stelsel van de toekenning van een gedeelte van de inkomsten aan de meewerkende echtgenoot, maar de twee stelsels zijn niet cumuleerbaar. De bezoldiging verkregen door de meewerkende echtgenoot vormt een beroepsinkomen uit zelfstandige activiteit.

11 De herwaardering heeft alleen betrekking op verwervingen van vóór 1949.

Het nettobedrag van de beroepsinkomsten wordt bepaald in zes fasen, die hierna gedetailleerd worden weergegeven:

- aftrek van de sociale zekerheidsbijdragen;
- aftrek van de werkelijke of forfaitaire beroepskosten;
- vrijstellingen van economische aard: het gaat hier onder meer over fiscale maatregelen ter bevordering van investeringen en/of tewerkstelling;
- verrekening van de verliezen;
- toekenning van het gedeelte "meewerkende echtgenoot" en van het huwelijksquotiënt;
- compensatie van verliezen tussen echtgenoten.

A. Belastbaar inkomen, vrijgesteld inkomen: enkele verduidelijkingen

Alle regels aanhalen die bepalen of een inkomen al dan niet belastbaar is, is onmogelijk; we zullen ons hier dan ook beperken tot de algemene regels en tot de meest voorkomende gevallen, en daarbij een bijzondere aandacht schenken aan de looninkomsten en de vervangingsinkomsten.

Looninkomsten omvatten de lonen, salarissen en andere dergelijke retributies verkregen omwille van of ter gelegenheid van de uitoefening van een beroepsbezigheid. Ze omvatten niet de terugbetaling van de kosten eigen aan de werkgever.

Een tijdelijke vrijstelling van PB wordt toegekend op de **innovatiepremies** die vanaf 01.01.2006 worden betaald of toegekend. Deze vrijstelling dekt het jaar 2008.

Deze vrijstelling is gekoppeld aan de naleving van een aantal voorwaarden. Met name moeten de premies toegekend worden voor een nieuwigheid, die een daadwerkelijke meerwaarde betekent met betrekking tot de normale activiteiten van de werkgever die de premie toekent, en mag het aantal werknemers dat van de premies geniet niet hoger zijn dan 10% van het aantal door de onderneming per kalenderjaar tewerkgestelde werknemers (met een maximum van 3 werknemers voor de ondernemingen die minder dan 30 werknemers tewerkstellen).

De **verplaatsing tussen de woonplaats en de werkplek** is een uitgave die ten laste valt van de werknemer: de daartoe gedane uitgaven zijn trouwens aftrekbaar als beroepskosten (zie hieronder, alinea C). Als die kosten terugbetaald worden door de werkgever, is die terugbetaling in principe een belastbaar inkomen. Dat kan echter gedeeltelijk vrijgesteld worden: de diverse mogelijkheden worden in onderstaand schema uitvoerig weergegeven.

Tabel 1.3.
Hoe het vrijgestelde bedrag bepalen van de terugbetalingen door de werkgever van de onkosten van het woon-werkverkeer ?

Aftrek van forfaitaire beroepskosten	Aftrek van werkelijke beroepskosten
<u>Indien gebruik wordt gemaakt van openbaar vervoer</u> : het totale bedrag van de vergoeding of terugbetaling door de werkgever	De door de werkgever toegekende vergoeding is belastbaar. De gedane uitgaven zijn aftrekbaar; bij gebrek aan bewijsmateriaal worden ze vastgesteld op 0,15 euro per kilometer voor het woon-werkverkeer, waarbij de afstand niet meer dan 100 km mag bedragen.
<u>Bij collectief vervoer georganiseerd door werkgever of groep van werkgevers, of in geval van carpooling</u> : de door de werkgever toegekende vergoeding is pro rata temporis vrijgesteld ten belope van een bedrag dat overeenstemt met dat van een wekelijkse treinkaart eerste klasse tussen de woonplaats en de werkplek.	
<u>Andere transportwijzen</u> : de vergoeding is vrijgesteld ten belope van 170 euro.	Autokosten zijn aftrekbaar als reële kosten en beperkt tot 0,15 euro per kilometer. De door de werkgever toegekende vergoeding is belastbaar.

De vergoeding toegekend voor verplaatsingskosten per fiets is eveneens vrijgesteld ten belope van 0,15 euro per kilometer.

De looninkomsten omvatten **de opzeggingsvergoedingen, de achterstallen en het vervroegd vakantiegeld**. Die inkomsten zijn echter afzonderlijk belastbaar, met uitzondering van opzeggingsvergoedingen die bruto niet meer dan 810 euro bedragen.

Bezoldigingen voor prestaties verricht in het kader van **plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen zijn van belasting vrijgesteld ten belope van 4,10 euro per gepresteerd uur**.

De looninkomsten omvatten de voordelen van alle aard verkregen omwille van of ter gelegenheid van de uitoefening van een beroepsbezigheid: dit principe wordt trouwens uitgebreid tot alle categorieën beroepsinkomsten.

De "loonbonus" is belastingvrij. Deze bonus is een bijkomende vergoeding die wordt toegekend aan alle werknemers of aan een werknemersgroep van de onderneming; de toekenning daarvan is gebonden aan het resultaat van de onderneming en meer bepaald aan vooraf bepaalde al dan niet financiële doelstellingen die objectief verifieerbaar zijn. De toepassingsregels moeten opgenomen worden in een collectieve arbeidsovereenkomst of, voor de ondernemingen zonder vakbondsafvaardiging, het voorwerp uitmaken van een toetredingsprocedure. Deze laatste wordt beperkt tot de werknemers die recht hebben op de bonus, en moet onderworpen worden aan de sectorale paritaire overeenkomst.

De belastingvrijstelling wordt toegekend ten belope van maximum 2.200 euro per werknemer: zij gaat gepaard met een vrijstelling van persoonlijke socialezekerheidsbijdragen en de werkgeversbijdragen worden beperkt tot een bijzondere bijdrage van 33%.

Het deel van de bonus dat 2.200 euro overschrijdt, wordt beschouwd als loon.

Er bestaat ook een bijzondere regeling voor **sportbeoefenaars** en **vrijwilligers** (scheidsrechters, opleiders en trainers). De beroepsinkomsten die uit deze activiteit worden verkregen door sportbeoefenaars of vrijwilligers ouder dan 25 jaar, worden afzonderlijk belast tegen de aanslagvoet van 33%, op voorwaarde dat deze sportbeoefenaars of vrijwilligers ten minste even hoge beroepsinkomsten uit een andere beroepsactiviteit verkrijgen. De bezoldigingen die worden toegekend aan sportbeoefenaars tussen 16 en 25 jaar, worden afzonderlijk belast tegen 16,5% voor de eerste inkomensschijf van 16.300 euro.

De vergoedingen die aan **kunstenaars** worden toegekend en die op sociaal vlak worden beschouwd als forfaitaire onkostenvergoedingen in het kader van "kleinschalige" artistieke activiteiten, worden vrijgesteld ten belope van 2.111,32 euro per kalenderjaar. Deze fiscale vrijstelling wordt in overeenstemming gebracht met de vrijstellingsregeling inzake socialezekerheidsbijdragen en is van toepassing wanneer deze vergoedingen beschouwd worden als zowel beroepsinkomsten als diverse inkomsten.

Het belastingstelsel van de aandelenopties

In het algemeen bestaat een aandelenoptieplan erin op vrijwillige basis aan de medewerkers van een vennootschap opties toe te kennen om hun de gelegenheid te geven binnen een gegeven termijn aandelen van die vennootschap te verwerven tegen een op voorhand vastgestelde prijs, de "uitoefenprijs" genoemd. Het aanslagstelsel van de aandelenopties betreft alle vennootschappen en is niet beperkt tot beursgenoteerde vennootschappen.

De toekenning van opties op aandelen wordt beschouwd als een belastbaar voordeel van alle aard. **Dat voordeel van alle aard is een belastbaar inkomen op het ogenblik van de toekenning ervan** en niet wanneer de optie effectief wordt uitgeoefend.

De **waarde** van het belastbare voordeel wordt **forfaitair vastgesteld** (12). Het is forfaitair vastgesteld op 15% van de waarde van de aandelen waarop de optie betrekking heeft, op het ogenblik van het aanbod. Dit percentage wordt vermeerderd met 1% van de voornoemde waarde per jaar of gedeelte van een jaar dat de vijf jaar overschrijdt. Als een aandelenoptieplan dus voorziet dat de optie kan uitgeoefend worden zeven jaar na de toekenning ervan, dan zal het voordeel van alle aard forfaitair vastgesteld worden op 17% van de waarde die de aandelen hadden op de datum van hun aanbod.

Deze percentages worden gehalveerd wanneer aan al de hierna volgende voorwaarden wordt voldaan:

- de uitoefenprijs wordt definitief vastgesteld op het ogenblik van het aanbod,
- de optie mag worden uitgeoefend noch vóór het einde van het derde kalenderjaar noch na het einde van het tiende kalenderjaar volgend op dat waarin het aanbod heeft plaatsgevonden,
- overdracht onder levenden is niet toegelaten,
- het risico van waardevermindering van de aandelen mag niet gedekt zijn,
- de optie moet betrekking hebben op aandelen van de vennootschap ten behoeve waarvan de beroepswerkzaamheid wordt uitgeoefend of op aandelen van een moedermaatschappij daarvan.

Het zo berekende voordeel wordt **gevoegd bij de gezamenlijk belastbare inkomsten**. De daaruit volgende aanslag is definitief. Eventuele meerwaarden verwezenlijkt of vastgesteld bij de uitoefening van de optie zijn dus niet belastbaar.

De wet van 24 december 2002 laat een verlenging van de uitoefenperiode toe zonder bijkomende fiscale last.

Om van die mogelijkheid te genieten, moeten de opties aan de volgende voorwaarden voldoen:

- zij moeten toegekend zijn, d.w.z. niet geweigerd door de begunstigde, binnen 60 dagen na het aanbod;
- zij moeten aangeboden zijn tussen 2 november 1998 en 31 december 2002 inbegrepen;
- de opties zijn nog niet uitgeoefend en de uitoefenperiode loopt nog;
- de begunstigde moet zijn akkoord geven en de fiscus moet daarvan op de hoogte worden gesteld door de vennootschap die de opties aanbiedt.

Zijn al die voorwaarden vervuld, dan mag de uitoefenperiode verlengd worden met maximaal 3 jaar. De verlenging bedraagt 5 jaar voor de aandelenoptieplannen die werden afgesloten tussen 1 januari 2003 en 31 augustus 2008, met een maximale fiscale waarde van 100.000 euro. Met "fiscale waarde" wordt bedoeld de waarde van het voordeel in natura die wordt bepaald zoals hierboven beschreven.

Al zijn **vervangingsinkomens** in de algemene regel belastbaar, toch zijn sommige **sociale overdrachten** vrijgesteld. Het betreft:

- het leefloon;
- de wettelijke kinderbijslagen;
- het kraamgeld en de wettelijke adoptiepremies;
- de ten laste van de Schatkist en in uitvoering van de sociale wetgeving aan gehandicapten toegekende uitkeringen;
- de oorlogspensioenen;
- de renten toegekend wegens een arbeidsongeval of een beroepsziekte aan een persoon die geen beroepsinkomsten derft. De renten zijn automatisch vrijgesteld als de invaliditeitsgraad niet hoger ligt dan 20% of als zij uitbetaald worden bovenop een rustpensioen. Als de invaliditeitsgraad hoger ligt dan 20%, wordt de vrijstelling in principe beperkt tot dat percentage.

12 Als het gaat om op de beurs genoteerde of verhandelde aandelen, wordt het belastbare voordeel meestal bepaald na de laatste slotkoers die voorafgaat aan de dag van het aanbod.

De **auteursrechten** worden beschouwd als beroepsinkomsten als ze voortvloeien uit een beroepsactiviteit en dat voor de schijf boven 49.680 euro. Onder deze grens worden ze beschouwd als roerende inkomsten (13).

Zoals hierboven vermeld wordt het belastbaar bedrag bepaald na toepassing van het kostenforfait.

B. Aftrek van de bijdragen voor sociale zekerheid

Bezoldigingen van werknemers zijn belastbaar ten belope van hun brutobedrag verminderd met de persoonlijke bijdragen voor sociale zekerheid.

Bezoldigingen van bedrijfsleiders zijn eveneens belastbaar voor hun brutobedrag verminderd met de in uitvoering van de sociale wetgeving verschuldigde bijdragen. Worden eveneens gelijkgesteld met de sociale bijdragen, de bijdragen gestort aan erkende ziekenfondsen voor "kleine risico's".

Het belastbaar bedrag van **winsten en baten** wordt op gelijkaardige wijze vastgesteld.

De **vervangingsinkomens** kunnen in bepaalde gevallen worden onderworpen aan socialezekerheidsbijdragen; die worden dan afgetrokken om het belastbaar brutobedrag te bepalen.

De bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid die sinds het tweede kwartaal van 1994 wordt ingehouden op de bezoldigingen van werknemers en gelijkgestelden waarvan het nettobelastbaar gezinsinkomen hoger is dan 18.592,01 euro per jaar, heeft evenwel geen invloed op de berekening van de socialezekerheidsbijdragen, noch op de berekening van de bedrijfsvoorheffing. In tegenstelling tot andere sociale bijdragen is ze niet aftrekbaar.

De afhouding, daarentegen, die vanaf 1 januari 1995 wordt verricht op pensioenen waarvan het maandbedrag 2.053,05 euro overstijgt, wordt gelijkgesteld met sociale bijdragen en is dus fiscaal wel aftrekbaar.

C. Aftrek van de kosten

WERKELIJKE KOSTEN

De aftrekbaarheid van de beroepskosten is een algemeen principe dat van toepassing is op **alle inkomenscategorieën**, met inbegrip van de vervangingsinkomens.

Aftrekbare beroepskosten zijn de kosten die de belastingplichtige tijdens het belastbare tijdperk heeft gedaan of gedragen om **de belastbare inkomsten te verkrijgen of te behouden** en waarvan hij de echtheid en het bedrag verantwoordt.

Voor de reiskosten vanaf de woonplaats tot aan het werk moet een onderscheid worden gemaakt naargelang de verplaatsingen al dan niet met een persoonlijk voertuig geschieden.

- Wanneer zij met een persoonlijk voertuig geschieden, wordt de aftrek van deze kosten beperkt tot 0,15 euro per kilometer.
- Worden de verplaatsingen anders dan met een persoonlijk voertuig verricht, dan worden, bij gebrek aan bewijs, de beroepskosten forfaitair vastgesteld op 0,15 euro per afgelegde kilometer zonder dat de in aanmerking genomen afstand van de woonplaats tot het werk meer dan 100 kilometer mag bedragen. De belastingplichtige die hogere werkelijke kosten kan aantonen, mag die aftrekken, maar het is hem niet toegelaten de forfaitaire 0,15 euro per kilometer voor de eerste 100 kilometer te combineren met de werkelijke kosten voor de afstand daarboven.

13 Zie hierboven op pagina 13.

Benevens de reiskosten vanaf de woonplaats tot aan het werk kunnen de werkelijke kosten onder meer omvatten:

- uitgaven betreffende onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen die voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheden worden gebruikt: handelsruimten, kantoor van een notaris, advocaat, arts, kantoor van een verzekeringsmakelaar, enz. ;
- verzekeringspremies, commissielonen, makelaarslonen, publiciteitskosten, vormingsuitgaven, invaliditeit;
- personeelskosten;
- bezoldigingen toegekend aan de meewerkende echtgenoot;
- afschrijvingen van goederen die worden gebruikt voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid (14);
- belastingen en taksen die niet rechtstreeks op de belastbare inkomsten slaan : de niet-verrekenbare onroerende voorheffing, de verkeersbelasting, de lokale belastingen en de indirecte belastingen, eventuele verhogingen en nalatigheidsinteressen inbegrepen;
- interesten van aan derden ontleende en in de onderneming gebruikte kapitalen;
- sommen die een belastingplichtige die winsten of baten verkrijgt (d.w.z. een handelaar of een beoefenaar van een vrij beroep) werkelijk betaald heeft ten gunste van een collectieve voorziening voor kinderopvang.
Het gaat in feite om uitgaven voor “ondernemingscrèches”. Deze beschikking is ook van toepassing voor vennootschappen en wordt in hoofdstuk 3, blz. 101 meer in detail beschreven.

Zijn niet aftrekbaar:

- uitgaven van persoonlijke aard;
- geldboeten en straffen;
- uitgaven die op onredelijke wijze de beroepsbehoeften overtreffen;
- kledingkosten, met uitzondering van de kosten van specifieke beroepskleding;
- 31% van de restaurantkosten;
- 50% van de representatiekosten en de kosten voor zakengeschenken;
- wat de andere verplaatsingen betreft dan die tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling: 25% van het beroepsgedeelte van de autokosten (met inbegrip van de op die voertuigen geleden minderwaarden) andere dan de brandstofkosten (het beroepsmatig gedeelte van de brandstofkosten is volledig aftrekbaar);
- de aan de Staat, de gemeenten en de Brusselse agglomeratie verschuldigde personenbelasting en de daarmee verrekenbare voorheffingen en voorafbetalingen;
- door bedrijfsleiders betaalde interesten van aan derden ontleende kapitalen wanneer die leningen zijn aangegaan voor het inschrijven op aandelen in het kapitaal van de vennootschap waarvan zij tijdens het belastbaar tijdperk bezoldigingen hebben ontvangen.

14 De fiscale behandeling van afschrijvingen wordt in hoofdstuk 3 (Bepalingen die gemeenschappelijk zijn inzake de PB en de Ven.B) meer uitgebreid beschreven – zie blz. 93.

FORFAITAIRE KOSTEN

Voor bepaalde categorieën beroepsinkomsten voorziet de fiscale wet **forfaitaire kosten** die de plaats innemen van de werkelijke kosten, tenzij deze laatste hoger zijn.

De berekeningsbasis van de forfaitaire beroepskosten is het belastbaar brutobedrag na aftrek van sociale bijdragen en met sociale bijdragen gelijkgestelde bijdragen (15).

Voor **bedrijfsleiders** worden forfaitaire kosten toegekend ten bedrage van 5% van de berekeningsbasis, met een maximum van 3.380 euro.

Dezelfde regels zijn van toepassing op de **bezoldigingen van de meewerkende echtgenoot**.

De forfaitaire kosten die **werknemers** en titularissen van **vrije beroepen** kunnen genieten, zijn eveneens beperkt tot 3.380 euro (16); ze worden berekend overeenkomstig onderstaand barema.

*Tabel 1.4.
Forfaitaire beroepskosten*

Berekeningsbasis in euro		Beroepskosten	
		op benedengrens	boven die grens
0	4.970	0	27,2%
4.970	9.870	1.351,84	10%
9.870	16.430	1.841,84	5%
16.430	en meer	2.169,84	3%

Bijkomende forfaitaire beroepskosten kunnen aan **werknemers** worden toegekend indien de afstand tussen de woning en de arbeidsplaats minstens 75 km bedraagt.

*Tabel 1.5.
Bijkomende forfaitaire beroepskosten*

Afstand woning – werkplek		Bijkomend forfait	
75 km	-	100 km	75
101 km	-	125 km	125
126 km		en meer	175

15 Namelijk het aftrekbaar gedeelte van bijdragen aan erkende sociale verzekeringsfondsen, zie hierboven blz. 21.

16 Dat maximum wordt bereikt vanaf een berekeningsbasis van 56.769 euro.

AANREKENING VAN DE KOSTEN

Wanneer de belastbare beroepsinkomsten afzonderlijk belastbare inkomsten bevatten (17), worden de beroepskosten:

- evenredig op de gezamenlijk en op de afzonderlijk belastbare inkomsten aangerekend wanneer het forfaitaire kosten betreft,
- bij voorrang op de gezamenlijk belastbare inkomsten aangerekend wanneer het werkelijke kosten betreft.

D. Economische vrijstellingen

Na aftrek van de kosten kunnen de **winsten** vervolgens worden verminderd ingevolge toepassing van fiscale maatregelen ter bevordering van de investeringen en de tewerkstelling.

Bedoeld worden:

- de vrijstelling voor bijkomend personeel tewerkgesteld als diensthoofd van de afdelingen “uitvoer” en “integrale kwaliteitszorg”;
- de vrijstelling voor bijkomend personeel in de KMO's;
- de investeringsaftrek.

Belastingplichtigen die **baten** aangeven, kunnen enkel de investeringsaftrek en de vrijstelling voor bijkomend personeel in de KMO's genieten.

Deze maatregelen zijn gemeenschappelijk aan de PB en aan de Ven.B en worden in Hoofdstuk 3 uitvoerig beschreven.

Belastingplichtigen die winsten en baten aangeven, kunnen eveneens een belastingkrediet genieten indien ze de “eigen middelen” van hun onderneming doen vermeerderen. Het mechanisme van dat belastingkrediet wordt in afdeling 1.4.8 besproken (18).

E. Verrekening van de verliezen

VERLIEZEN VAN HET BELASTBAAR TIJDPERK

De verliezen die een belastingplichtige tijdens het belastbaar tijdperk in een bepaalde beroepswerkzaamheid lijdt, worden aangerekend op de inkomsten die hijzelf tijdens datzelfde belastbaar tijdperk heeft behaald uit andere beroepswerkzaamheden. Die aanrekening gebeurt eerst op de gezamenlijk belastbare inkomsten en voor het resterende deel proportioneel op de verschillende soorten afzonderlijk belastbare inkomsten.

VERLIEZEN VAN VORIGE BELASTBARE TIJDPERKEN

Verliezen van vorige belastbare tijdperken worden zonder tijdslimiet afgetrokken van de positieve resultaten die de persoon die ze heeft geleden, realiseert in de volgende belastbare tijdperken.

17 Geval van o.m. achterstallen, opzeggingsvergoedingen en bepaalde meerwaarden.

18 Zie blz. 55

F. Toekenning van het gedeelte "meewerkende echtgenoot" en van het huwelijksquotiënt**TOEKENNING AAN DE MEEWERKENDE ECHTGENOOT**

De belastingplichtige die door zijn echtgenoot in de uitoefening van een zelfstandige beroepswerkzaamheid werkelijk wordt geholpen (handelaar of beoefenaar van een vrij beroep), kan hem/haar een gedeelte van zijn netto-inkomsten toekennen.

Deze toekenning mag slechts gebeuren wanneer de echtgenoot voor wie ze bestemd is, persoonlijk geen beroepsinkomsten van meer dan 11.530 euro (na aftrek van lasten en verliezen) heeft genoten uit een afzonderlijke werkzaamheid.

Het op deze wijze toegekende gedeelte **vormt** voor diegene die het ontvangt **een beroepsinkomen** uit een zelfstandige beroepswerkzaamheid waarop eventueel nog **aanzuiverbare verliezen**, die niet van zijn overige eigen inkomsten konden worden afgetrokken, in mindering kunnen gebracht worden.

HUWELIJKSQUOTIËNT

Het huwelijksquotiënt kan worden toegekend wanneer het beroepsinkomen van een van de echtgenoten niet hoger is dan 30% van het totaal van hun beroepsinkomsten.

Het dan toegekende bedrag wordt vastgesteld op 30% van het totaal netto-beroepsinkomen, **verminderd met de eigen inkomsten van de echtgenoot die het aandeel ontvangt**. Het mag niet hoger zijn dan 8.880 euro.

De echtgenoot die het huwelijksquotiënt krijgt, kan op het bedrag daarvan de nog **aanzuiverbare verliezen aanrekenen** die niet konden worden afgetrokken van zijn overige eigen inkomsten.

KWALIFICATIE VAN HET OVERGEDRAGEN INKOMEN

De oorspronkelijke kwalificatie blijft bestaan en de toekenning van het gedeelte 'meewerkende echtgenoot' of van het huwelijksquotiënt gebeurt, in hoofde van de echtgenoot die de toekenning doet, proportioneel over de verschillende categorieën inkomsten. In het geval van een gezin waarin slechts één van de echtgenoten beroepsinkomsten heeft, zullen de inkomsten overgedragen in toepassing van het huwelijksquotiënt dus bezoldigingen vertegenwoordigen indien de betrokken echtgenoot inkomsten heeft uit bezoldigingen, en pensioenen indien de betrokken echtgenoot pensioentrekker is.

G. Compensatie van verliezen tussen echtgenoten

Als de beroepsinkomsten van één der echtgenoten negatief zijn, mag dat verlies in mindering gebracht worden van de inkomsten van de andere echtgenoot, na toepassing van diens eigen aftrekken. Het aldus overgedragen verlies mag nooit groter zijn dan het inkomen waarop het wordt aangerekend.

1.3. Uitgaven die recht geven op een belastingvoordeel

Sommige uitgaven geven recht op een belastingvoordeel. De voorwaarden en toepassingswijzen waartegen dat fiscaal voordeel wordt toegekend, worden hierna uitvoerig beschreven. De aftrekken zijn gegroepeerd in vier categorieën:

- de aftrekken die betrekking hebben op het langetermijnsparen en op onroerende investeringen,
- de aftrekken in verband met het milieu,
- de andere uitgaven die recht geven op belastingvoordelen op federaal niveau,

- de gewestelijke belastingvoordelen.

De voorwaarden, beperkingen en toepassingswijzen van de toekenning van het voordeel zullen telkens worden beschreven.

Dat voordeel kan vier vormen aannemen:

- een aftrek op het totaalbedrag van de netto-inkomsten,
- een belastingvermindering tegen de “bijzondere gemiddelde aanslagvoet” (19),
- een belastingvermindering tegen de marginale aanslagvoet,
- een belastingkrediet afgetrokken van de “hoofdsom”, nl. de belasting verschuldigd op het globaal en afzonderlijk belastbaar inkomen na aftrek van de vrijgestelde gedeelten en van alle andere belastingverminderingen (zie schema blz. 44).

1.3.1. *Het langetermijnsparen en de onroerende investeringen*

De uitgaven met betrekking tot het langetermijnsparen en tot de onroerende investeringen houden voornamelijk in:

- de terugbetalingen van het kapitaal van hypothecaire leningen en de interestbetalingen,
- de persoonlijke bijdragen voor groepsverzekeringsplannen,
- de individuele levensverzekeringspremies,
- de stortingen verricht in het kader van een pensioenspaarcontract.

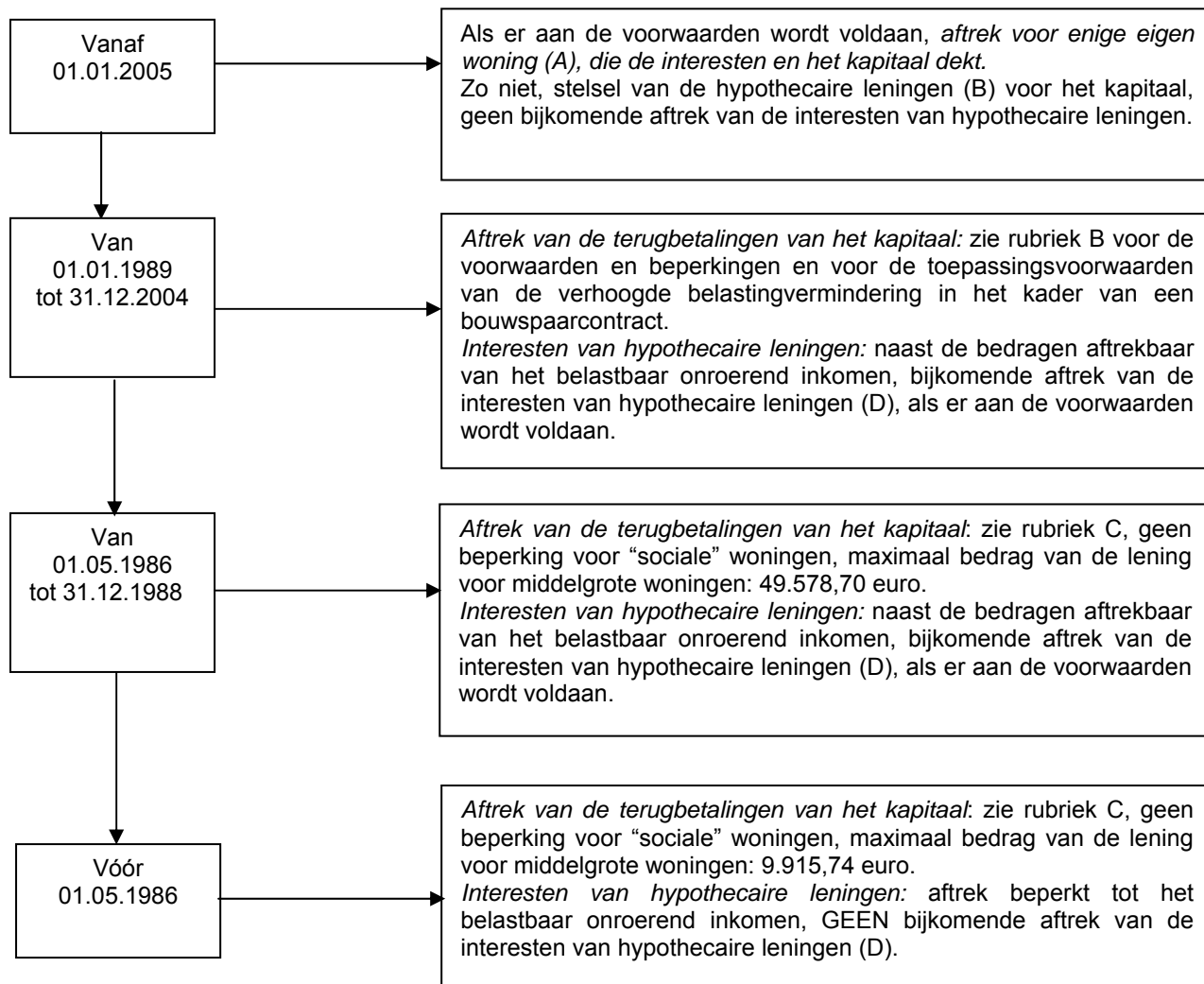
Wat de hypothecaire leningen betreft, zijn verschillende stelsels elkaar opgevolgd; het onderwerp kan dus bijzonder complex lijken. Het onderstaande schema toont de stelsels die van toepassing zijn (20).

19 De “bijzondere gemiddelde aanslagvoet” wordt hieronder gedefinieerd op blz. 48.

20 Voor de overgangsbepalingen en de bijzondere gevallen, waaronder de herfinancieringsleningen, zie circulaire Ci.RH.26/578.655 van 14.06.2006.

Datum van de lening

Fiscaal stelsel van de terugbetalingen van het kapitaal en van de interesten



De volgende kapitalen worden belast **op de vervaldatum van het contract**:

- kapitalen van schuldsaldoverzekeringen,
- kapitalen en afkoopwaarden van individuele levensverzekeringscontracten, ten belope van het bedrag dat dient voor de wedersamenstelling of het waarborgen van een hypothecaire lening.

Die kapitalen en afkoopwaarden worden belast in de vorm van een **fictieve rente** indien zij vereffend worden bij het overlijden van de verzekerde, bij het verstrijken van het contract of binnen de vijf jaar die de normale verstrijksdatum voorafgaan. In de andere gevallen worden de kapitalen zelf onderworpen aan het marginaal tarief. De fictieve rente is een omzettingsrente die berekend wordt in functie van de leeftijd die de begunstigde heeft op het moment dat het kapitaal of de afkoopwaarde wordt uitgekeerd. Ze is begrepen in de globaal belastbare inkomsten.

Tabel 1.6.
Omzettingscoëfficiënt om de fictieve rente te berekenen

Leeftijd van de rechthebbende op het ogenblik van de vereffening van het kapitaal	Omzettingspercentage	Belastbaar tijdperk (*)
40 jaar en minder	1	13 jaar
van 41 tot 45 jaar	1,5	
van 46 tot 50 jaar	2	
van 51 tot 55 jaar	2,5	
van 56 tot 58 jaar	3	
van 59 tot 60 jaar	3,5	
van 61 tot 62 jaar	4	
van 63 tot 64 jaar	4,5	
65 jaar en meer	5	10 jaar

(*) De aangifteplicht stopt enkel wanneer de rechthebbende vóór het verstrijken van die termijn overlijdt.

Contracten voor **groepsverzekeringen, pensioensparen en levensverzekeringen** hebben gemeen dat zij een fiscaal voordeel “bij de inbreng” (dat wil zeggen bij de betaling van de premies of de bijdragen) combineren met een belastingheffing “bij de opname” (dat wil zeggen bij de betaling van het kapitaal of van de door kapitalisatie van de premies vastgestelde rente). Een levensverzekering die tot het wedersamenstellen van een hypothecaire lening dient, geeft aanleiding tot een belastingheffing “bij de opname” wanneer het kapitaal integraal wedersamengesteld is. Hieronder zullen de “bij de inbreng” toegekende voordelen beschreven worden en zal de belastingheffing “bij de opname” uitgelegd worden.

Deze vormen van langetermijnsparen zijn ook onderworpen aan sommige belastingheffingen in hoofde van de verzekeringsmaatschappij of van het pensioenfonds, maar dat zal hier niet behandeld worden, aangezien de verzekerde daar niet direct bij betrokken is.

A. De aftrek voor enige eigen woning

Deze aftrek is van toepassing voor leningen aangegaan met ingang van 1 januari 2005 met het oog op het verwerven of behouden van het woonhuis van de belastingplichtige. Het moet zijn enige woning zijn: de belastingplichtige mag dus geen enkel ander onroerend goed bezitten. Die voorwaarde moet vervuld zijn op 31 december van het jaar waarin de lening wordt aangegaan (21). De woning moet in een Lidstaat van de Europese Economische Ruimte gelegen zijn.

De aftrek dekt de interesten van de lening, de terugbetalingen van het kapitaal of de levensverzekeringspremie dienend voor de wedersamenstelling van de lening, alsmede de premies van de schuldsaldoverzekering.

De hypothecaire leningen en levensverzekeringscontracten moeten zijn afgesloten bij instellingen gevestigd in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte.

De levensverzekeringspremies moeten aan de volgende voorwaarden voldoen:

- de verzekering moet zijn aangegaan door de belastingplichtige vóór de leeftijd van 65 jaar,
- indien er voorwaarden zijn vastgelegd in geval van leven, moet het contract een minimumlooptijd hebben van 10 jaar,
- de voordelen moeten zijn vastgelegd, in geval van leven, ten bate van de belastingplichtige zelf of, in geval van overlijden, ten bate van de persoon die de volle eigendom of het vruchtgebruik verkrijgt.

De aftrek wordt niet beperkt op grond van het globale bedrag van de beroepsinkomsten zoals dat het geval was voor de leningen aangegaan vóór 1 januari 2005. De maximumlimiet voor de aftrek omvat een basisbedrag en verhogingen:

- het basisbedrag is 1.990 euro voor de inkomsten van 2008. Die aftrek blijft verworven, ook als het onroerend patrimonium van de belastingplichtige wijzigingen ondergaat na 31 december van het jaar waarin de lening is aangegaan.
- dat bedrag wordt verhoogd met 660 euro gedurende de eerste tien jaren van het leningscontract en met 70 euro wanneer de belastingplichtige minstens drie kinderen ten laste heeft op 1 januari van het jaar na dat waarin het leningcontract is afgesloten. Die verhogingen worden niet meer toegepast vanaf het belastbare tijdperk waarin de belastingplichtige eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder of vruchtgebruiker wordt van een tweede woning. Het verlies van de verhogingen is definitief.

De aftrek gebeurt op de totale netto-inkomsten.

De toekenning van de aftrek voor enige eigen woning brengt met zich mee:

- de vrijstelling van het kadastraal inkomen van het eigen woonhuis (22),
- de afschaffing van de verrekening van de onroerende voorheffing ten belope van 12,5% van dat kadastraal inkomen,
- de afschaffing van de bijkomende aftrek van hypothecaire interesten,
- de afschaffing van iedere andere aftrek van interesten en van de belastingvermindering voor de terugbetaling van het kapitaal van de lening of van de levensverzekeringspremies.

21 Er wordt geen rekening gehouden met woningen waarvan de belastingplichtige mede-eigenaar is, blote eigenaar of vruchtgebruiker ingevolge een erfenis.

22 De vrijstelling kan voortaan toegepast worden op een woning die gelegen is in de Europese Economische Ruimte. De vrijstelling heeft dan betrekking op huurwaarde of op het totaalbedrag van de huur en de huurvoordelen.

B. Levensverzekeringspremies

Het gaat hier om de levensverzekeringspremies van de contracten die niet in aanmerking komen voor de aftrek voor enige eigen woning. Het betreft dus de contracten aangegaan vóór 1 januari 2005 en de contracten afgesloten na die datum maar die niet in aanmerking komen voor de aftrek voor enige eigen woning.

Deze premies geven recht op een belastingvermindering indien de volgende **voorwaarden** tezamen vervuld zijn:

- het contract moet zijn aangegaan door de belastingplichtige vóór de leeftijd van 65 jaar,
- indien er voordelen zijn vastgelegd in geval van leven, moet het contract een minimumlooptijd hebben van 10 jaar,
- de voordelen moeten zijn vastgelegd, in geval van leven, ten bate van de belastingplichtige zelf of, in geval van overlijden, ten bate van de echtgenoot of bloedverwanten tot de tweede graad. Indien het levensverzekeringscontract is aangegaan om een hypothecaire lening weer samen te stellen of te waarborgen, moeten de voordelen zijn vastgelegd, in geval van overlijden, ten bate van de personen die de volle eigendom of het vruchtgebruik van de woning verwerven, en dat tot het bedrag dat gewaarborgd of wedersamengesteld wordt ten gunste van de schuldeiser.

Het voor de berekening van de belastingvermindering in aanmerking komende bedrag wordt **per echtgenoot** beperkt :

- tot 15% van de eerste schijf van 1.660 euro van de beroepsinkomsten en tot 6% daarboven;
- met een maximum van 1.990 euro.

Deze begrenzing geldt voor de levensverzekeringspremies en voor de terugbetalingen van het kapitaal van hypothecaire leningen samen (zie verder onder C), na aftrek van de premies en terugbetalingen waarop de tot het basisbedrag begrensde aftrek voor enige eigen woning wordt toegepast.

Levensverzekeringspremies geven in principe recht op de belastingvermindering voor het langetermijnsparen, die tegen de "**bijzondere gemiddelde aanslagvoet**" wordt toegekend.

Ze kunnen echter recht geven op de **verhoogde belastingvermindering voor het bouwsparen**, die tegen de **marginale aanslagvoet** wordt toegekend, indien aan alle hier volgende voorwaarden is voldaan:

- de levensverzekering dient uitsluitend tot het wedersamenstellen of het waarborgen van een hypothecaire lening,
- de lening is aangegaan om het "woonhuis" van de belastingplichtige te bouwen, te verwerven of te verbouwen (23),
- op het ogenblik waarop de lening werd aangegaan was deze woning de enige woning van de belastingplichtige.

De verhoogde vermindering voor het bouwsparen betreft dus alleen nog **leningen vóór 1 januari 2005**. Op leningen aangegaan na die datum, wordt de aftrek voor enige eigen woning toegepast.

De belastingvermindering voor bouwsparen is alleen van toepassing **op een eerste schijf**, die berekend wordt op basis van de in Tabel 1.7., bepaalde basisbedragen, verhoogd met 5, 10, 20 of 30% naargelang de belastingplichtige 1, 2, 3 of meer dan drie kinderen ten laste had op 1 januari van het jaar volgend op dat waarin de leningovereenkomst werd gesloten.

23 Met name de woning waarvan het kadastraal inkomen de forfaitaire aftrek kan genieten; zie hierboven blz. 10.

Tabel 1.7.
Basisbedrag van de lening dat recht geeft op belastingvermindering voor bouwsparen

Jaar waarin de leningovereenkomst is afgesloten	Basisbedrag dat recht geeft op belastingvermindering voor bouwsparen
1989	49.578,70
1990	51.115,64
1991	52.875,69
1992 tot 1998	54.536,58
1999	55.057,15
2000	55.652,10
2001	57.570,00
2002	58.990,00
2003	59.960,00
2004	60.910,00

C. Terugbetalingen van hypothecaire leningen

Er moeten twee soorten contracten onderscheiden worden: enerzijds de contracten gesloten na 01.01.1989 die niet zijn gesloten ter vervanging van vorige contracten (24), anderzijds de contracten gesloten vóór 1989.

Wat de **contracten gesloten vanaf 01.01.1989** betreft en waarmee geen rekening werd gehouden voor de aftrek voor enige eigen woning, geven de terugbetalingen van het kapitaal van hypothecaire leningen recht op een belastingvermindering voor bouwsparen binnen de grenzen van een eerste schijf die afhangt van het jaar van verwerving: het zijn de "basisbedragen" die in Tabel 1.7. gedetailleerd worden weergegeven.

Als de lening echter werd aangegaan om in de Europese Economische Ruimte een woning te bouwen, verwerven of verbouwen die bij het afsluiten van de lening de enige woning was van de belastingplichtige, dan wordt dat bedrag verhoogd met 5, 10, 20 of 30% naargelang de belastingplichtige op 1 januari van het jaar volgend op dat waarin het contract werd gesloten 1, 2, 3 of meer dan 3 kinderen ten laste had.

Wat de **contracten gesloten vóór 01.01.1989** betreft, blijft het geleende bedrag dat recht geeft op belastingvermindering verschillend naarmate het om **een sociale, een middelgrote of een grote woning** gaat:

- voor "sociale" woningen komt het totale bedrag van de lening in aanmerking voor de belastingvermindering,
- voor "grote" woningen daarentegen wordt de belastingvermindering geweigerd,
- voor "middelgrote" woningen is het kapitaal dat recht geeft op een belastingvermindering beperkt tot:
 - een eerste schijf van 49.578,70 euro voor contracten gesloten na 30.04.1986 voor het bouwen of in nieuwe staat verwerven van een woning;
 - de eerste schijf van 9.915,74 euro in de andere gevallen.

24 In het vervolg van de tekst zullen contracten gesloten na 1989 ter vervanging van vorige contracten beschouwd worden als contracten gesloten vóór 1989.

In alle gevallen wordt de belastingvermindering maar toegekend als de woning in de Europese Economische Ruimte is gelegen.

De lening moet zijn aangegaan bij een financiële instelling die haar zetel heeft in de Europese Economische Ruimte. Er wordt geen schuldsaldoverzekering meer vereist.

D. Interesten van hypothecaire leningen

De regels die hier volgen betreffen alleen interesten van leningen die **niet in aanmerking komen voor de aftrek voor enige eigen woning**.

Interesten van deze leningen die specifiek zijn gesloten om een onroerend goed te verkrijgen of te behouden zijn in eerste instantie aftrekbaar van de belastbare onroerende inkomsten, en dit maximaal ten belope van het bedrag daarvan. Het resterende interestbedrag kan aanleiding geven tot een bijkomende aftrek wanneer de lening werd aangegaan om een nieuwbouw of belangrijke renovatiewerken te financieren. De aftrek gebeurt op de **totale netto-inkomsten**.

TOEKENNINGSVOORWAARDEN VOOR DE BIJKOMENDE AFTREK

- De lening moet hypothecair zijn, na 30.04.1986 zijn gesloten en een minimumlooptijd van 10 jaar hebben;
- De lening moet gesloten zijn om het **enige** woonhuis waarvan de belastingplichtige eigenaar is, te bouwen, in nieuwe staat te verwerven of te vernieuwen. De bijkomende aftrek betreft dus enkel nog **leningen afgesloten vóór 1 januari 2005**. Werd de lening aangegaan tussen 1 mei 1986 en 31 oktober 1995, dan moet de eerste ingebruikneming van de woning ten minste 20 jaar vóór die datum plaats hebben gehad. Werd de lening aangegaan vanaf 1 november 1995, dan moet de eerste ingebruikneming teruggaan tot 15 jaar daarvoor;
- Ingeval het om renovatiewerken gaat, moest de kostprijs daarvan een minimumlimiet bedragen en moeten de werken uitgevoerd zijn door een geregistreerde aannemer.

BEREKENING VAN HET AFTREKBARE BEDRAG

Het aftrekbare bedrag wordt eerst beperkt afhankelijk van het geleende bedrag. Op het aldus bekomen bedrag wordt een degressief percentage toegepast dat het aftrekbare bedrag bepaalt.

Voor bouwwerken bedraagt het maximaal in aanmerking genomen basisbedrag van de lening het in Tabel 1.7. vermelde bedrag. Voor renovatiewerken wordt het maximaal bedrag gehalveerd en desgevallend naar boven afgerond op het volgende tiental. In beide gevallen blijft het basisbedrag dat overeenstemt met het jaar van verwerving onveranderd zolang de bijkomende aftrek blijft lopen. Het basisbedrag wordt verhoogd met 5, 10, 20 of 30% naargelang de belastingplichtige op **1 januari van het jaar volgend op dat waarin het contract werd afgesloten**, 1, 2, 3 of meer dan 3 kinderen ten laste had.

Op die aldus beperkte aftrek wordt een percentage toegepast dat de effectief toepasselijke interestaftrek bepaalt en dat als volgt evolueert:

- van het eerste (25) tot het vijfde jaar, 80%
- voor het zesde jaar, 70%
- voor het zevende jaar, 60%
- voor het achtste jaar, 50%
- voor het negende jaar, 40%
- voor het tiende jaar, 30%
- voor het elfde jaar, 20%
- voor het twaalfde jaar, 10%.

De aftrek wordt evenredig verrekend op de inkomsten van elke echtgenoot.

E. Het pensioensparen

De belastingplichtige kan aan pensioensparen doen via een van de volgende formules. In elk van deze gevallen moeten de stortingen in België verricht worden en moeten zij definitief zijn.

- De pensioenspaarder opent een **individuele spaarrekening** bij zijn financiële instelling. Hij kan zelf de rekening beheren of hij kan door middel van een schriftelijke volmacht het beheer ervan aan de financiële instelling overlaten. Deze formule kent in de praktijk weinig succes, enerzijds door de geringe bedragen en anderzijds door de hoge kosten voor het aankopen en het beheren van kleine pakketten aandelen.
- De pensioenspaarder opent een **collectieve spaarrekening** bij een financiële instelling, maar de gestorte bijdragen worden collectief belegd en beheerd door de financiële instelling volgens de wettelijk opgelegde beleggingsnormen, via een speciaal daartoe opgericht "pensioenspaarfonds".
- De pensioenspaarder gaat een **spaarverzekering** aan bij een verzekeringsonderneming om een pensioen, een rente of een kapitaal bij leven of bij overlijden te vormen.

De belastingvermindering is beperkt tot 830 euro per belastingplichtige en per kalenderjaar.

Er moet aan de volgende voorwaarden voldaan worden:

- de spaarrekening of spaarverzekering moet geopend of aangegaan zijn door een rijksinwoner of een inwoner van een Lidstaat van de Europese Economische Ruimte, die minstens 18 jaar oud is en hoogstens 64 jaar, voor een periode van minimum 10 jaar (26);
- de voordelen van de spaarverzekering moeten bij het aangaan van het contract bedongen zijn:
 - in geval van leven, ten gunste van de pensioenspaarder zelf;
 - in geval van overlijden, ten gunste van de echtgenoot of van de bloedverwanten tot de tweede graad van de pensioenspaarder (27);

25 Het eerste jaar is dat waarin het kadastraal inkomen voor het eerst belastbaar is.

26 Vanaf aanslagjaar 1993 werd deze minimumlooptijd verminderd tot vijf jaar voor personen die op 31 december 1986 de leeftijd van 55 jaar bereikt hebben. Het gaat hier om personen die geboren zijn in 1932 of vroeger.

27 Vanaf 2005 dienen de voordelen van een spaarverzekeringscontract dat dient voor het wedersamenstellen of het waarborgen van een hypothecaire lening, bedongen te worden, in geval van overlijden, ten gunste van de personen die deze woning in volle eigendom of in vruchtgebruik verwerven, en dat tot het bedrag dat gewaarborgd of wedersamengesteld wordt ten gunste van de schuldeiser.

- per belastbaar tijdperk mag de pensioenspaarder slechts voor één spaarrekening of één spaarverzekering en bij één enkele instelling of onderneming stortingen doen. Het is echter toegelaten verschillende spaarrekeningen of -verzekeringen aan te houden, voor zover de stortingen niet tijdens hetzelfde belastbare tijdperk worden verricht.

De belastingvermindering wordt berekend tegen de “bijzondere gemiddelde aanslagvoet”. De belastingvermindering voor pensioensparen kan niet samen met de belastingvermindering voor verwerving van werkgevers aandelen worden verkregen.

Het toekennen van een fiscaal voordeel bij de betaling van de premies leidt tot een belastingheffing op de bedragen verkregen op de vervaldatum van het contract. Sinds 1993 wordt het kapitaal dat op de vervaldatum van het pensioenspaarplan opgenomen wordt, onderworpen aan een anticipatieve heffing. Deze anticipatieve heffing of “taks op het lange termijnsparen” is een “diverse taks” (indirecte belasting), die op een bevrijdende manier in de plaats van de personenbelasting treedt. Er wordt dus geen personenbelasting meer geheven op het theoretisch kapitaal, in de mate dat aan de taks voldaan is (28).

F. Groepsverzekeringen en pensioenfondsen

De groepsverzekering is een overeenkomst die een werkgever of een groep van werkgevers afsluit met een verzekeringsmaatschappij ten behoeve van een aantal of het geheel van personeelsleden en die de vorming van een aanvullend pensioen als doel heeft. De groepsverzekering is gereguleerd en bevat toetredingsvoorwaarden, rechten en plichten van de aangeslotenen, rechten en plichten van de werkgever.

De financiering gebeurt aan de hand van twee soorten bijdragen:

- de werkgeversbijdragen, gestort door de werkgever,
- de werknemersbijdragen, door de werkgever op het loon ingehouden.

De werkgeversbijdragen gestort in het kader van een groepsverzekering zijn bij de werkgever fiscaal aftrekbaar. Maar ze zijn slechts aftrekbaar in de mate dat de latere uitkeringen (samen met de wettelijke en extralegale pensioenen) niet meer bedragen dan 80% van de laatste normale jaarlijkse brutobezoldiging.

De werknemersbijdragen worden in aanmerking genomen voor het toekennen van een belastingvermindering indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- het gaat om een persoonlijke bijdrage voor een aanvullende verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood;
- het contract dient een rente of een kapitaal bij leven of bij overlijden te vestigen;
- de bijdragen dienen door de werkgever op de bezoldigingen te worden ingehouden;
- de bijdragen dienen definitief gestort te worden aan een in één van de Lidstaten van de Europese Economische Ruimte gevestigde verzekeringsonderneming, instelling voor sociale voorzieningen of instelling voor bedrijfspensioenvoorzieningen;
- de grens van 80% van de laatste normale jaarlijkse brutobezoldiging moet in acht worden genomen.

De werknemersbijdragen geven recht op een belastingvermindering die wordt berekend tegen de “bijzondere gemiddelde aanslagvoet”. Het toekennen van een fiscaal voordeel bij de betaling van de

28 Zie deel II, hoofdstuk 4, blz. 170.

premies leidt tot een belastingheffing op de bedragen verkregen op de vervaldatum van het contract (29).

G. Aankoop van aandelen van de werkgever

De bedragen besteed aan de aankoop van aandelen komen in aanmerking voor belastingvermindering tegen de "bijzondere gemiddelde aanslagvoet" als alle hier volgende voorwaarden vervuld zijn:

- de belastingplichtige moet loon- of weddetrekkende zijn bij de vennootschap of bij een dochter- of kleindochteronderneming daarvan;
- de aandelen moeten onderschreven zijn ter gelegenheid van de vorming of de verhoging van het kapitaal van die vennootschap;
- bij de aangifte moeten stukken worden gevoegd waaruit blijkt dat de belastingplichtige de aandelen heeft aangeschaft en dat hij ze tot op het einde van het belastbaar tijdperk in zijn bezit heeft gehad.

Het bedrag dat recht geeft op belastingvermindering is vastgesteld op maximum 660 euro per echtgenoot die aan deze voorwaarden voldoet en deze vermindering is onverenigbaar (30) met de belastingvermindering voor pensioensparen.

H. Uitgaven voor vernieuwing in "zones voor positief grootstedelijk beleid"

De in aanmerking genomen uitgaven zijn de diensten verricht door een geregistreerde aannemer met het oog op de verbouwing, vernieuwing, verbetering, herstelling of onderhoud (maar niet de reiniging) van een woning die de enige woning is van de belastingplichtige op het ogenblik van de aanvang van de werkzaamheden.

De toekenningsvoorwaarden van dit fiscaal voordeel zijn de volgende:

- de woning is sedert ten minste 15 jaar in gebruik;
- de totale kostprijs van de werkzaamheden moet minstens 3.310 euro bedragen voor de inkomsten van 2008;
- de woning moet gelegen zijn in een zone voor positief grootstedelijk beleid. De lijst van die zones is vastgelegd in het K.B. van 4 juni 2003 en kan geraadpleegd worden op de website van de FOD Financiën.

Uitgaven die in aanmerking worden genomen als beroepskosten, zijn uitgesloten. Zijn eveneens uitgesloten de uitgaven die recht geven op de investeringsaftrek en de onder I vermelde uitgaven voor onderhoud en restauratie van geklasseerde monumenten.

De belastingvermindering is gelijk aan 15% van de werkelijk gedane uitgaven maar mag per woning niet meer dan 660 euro bedragen voor de inkomsten 2008.

Voor renovatie gedane uitgaven kunnen aanleiding geven tot een herwaardering van het kadastraal inkomen. Het van kracht worden van die herwaardering is met zes jaar uitgesteld, maar alleen wat de personenbelasting betreft. Wat de onroerende voorheffing betreft, is deze bepaling niet van toepassing.

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt de belastingvermindering evenredig omgedeed in verhouding tot het aandeel van elk van de echtgenoten in het kadastraal inkomen van de woning waaraan de werkzaamheden zijn uitgevoerd.

29 Zie hieronder blz. 54.

30 Er is onverenigbaarheid per echtgenoot.

I. Uitgaven voor onderhoud en restauratie van geklasseerde monumenten

Deze uitgaven zijn aftrekbaar als ze gedaan werden door hun eigenaar voor het onderhoud of de restauratie van geklasseerde monumenten of landschappen die voor het publiek toegankelijk zijn en die niet worden verhuurd. De aftrek is beperkt tot 50% van de niet door subsidies gedekte uitgaven, met als maximum 33.120 euro.

De aftrek gebeurt op **de globale netto-inkomsten**, naar evenredigheid van de inkomsten van elke echtgenoot.

J. Uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand

De uitgaven die in aanmerking mogen genomen worden, zijn beveiligingswerken die zijn uitgevoerd in een gebouw waarvan de belastingplichtige eigenaar of huurder is. Worden hier bedoeld:

- de uitgaven betreffende de levering en de plaatsing van inbraakvertragende beveiligingsystemen: specifiek glas, beveiligingssystemen voor de verschillende toegangen tot het gebouw en gepantserde deuren;
- de uitgaven betreffende de levering en de plaatsing van alarmsystemen;
- de uitgaven betreffende de levering en de plaatsing van een camerasysteem uitgerust met een registratiesysteem.

De werkzaamheden moeten worden uitgevoerd door een geregistreerde aannemer.

De uitgaven die in aanmerking worden genomen als beroepskosten of voor de toekenning van de investeringsaftrek, worden uitgesloten.

De belastingvermindering mag niet gecumuleerd worden met een of meerdere van de volgende bepalingen:

- de aftrek toegekend aan de eigenaar van een geklasseerd gebouw (cf. hierboven I);
- de belastingvermindering voor energiebesparende uitgaven (cf. hieronder 1.3.2., A);
- de belastingvermindering voor uitgaven voor vernieuwing van woningen gelegen in een zone van positief grootstedelijk beleid (cf. hierboven H);
- de belastingvermindering voor uitgaven gedaan voor vernieuwing van tegen een redelijke huurprijs in huur gegeven woningen (cf. hieronder K).

De belastingvermindering is gelijk aan 50% van de uitgaven gedaan gedurende het belastbare tijdperk, met een maximum van 170 euro. Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt de belastingvermindering evenredig omgedeeld in functie van het aandeel van elke echtgenoot in het kadastraal inkomen van de woning waar de werkzaamheden uitgevoerd zijn. De belastingvermindering wordt evenredig omgedeeld in functie van de inkomsten van de echtgenoten, voor echtgenoten die huurder zijn.

K. Uitgaven gedaan voor vernieuwing van tegen een redelijke huurprijs in huur gegeven woningen

Mogen in aanmerking genomen worden, de uitgaven die tijdens het belastbare tijdperk werkelijk zijn betaald voor de vernieuwing van een woning waarvan de belastingplichtige eigenaar-verhuurder is. Het gebouw moet verhuurd worden voor negen jaar via een sociaal verhuurkantoor.

De belastingvermindering wordt toegekend onder de volgende voorwaarden:

- de woning is sedert ten minste 15 jaar in gebruik genomen,
- de totale kostprijs van de werken, inclusief BTW, bedraagt ten minste 9.940 euro,
- de dienstverrichtingen worden uitgevoerd door een geregistreerde aannemer.

De belastingvermindering wordt toegekend voor een periode van negen belastbare tijdperken, tegen 5% van de werkelijke gedane uitgaven voor elk van de belastbare tijdperken, met een maximum basisbedrag van 750 euro, hetzij een geïndexeerd bedrag van 990 euro voor de inkomsten van 2008.

De belastingvermindering is niet van toepassing voor:

- de uitgaven die in aanmerking genomen worden als beroepskosten;
- de uitgaven die recht geven op de investeringsaftrek;
- de uitgaven die recht geven op de vermindering voor onderhoud en restauratie van geklasseerde monumenten (cf. blz. 36);
- de uitgaven die recht geven op de belastingvermindering voor passiefhuizen (cf. blz. 38);
- de uitgaven voor de vernieuwing van woningen gelegen in een zone voor positief grootstedelijk beleid (cf. blz. 37).

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt de belastingvermindering proportioneel verdeeld in functie van het gedeelte van elke echtgenoot in het kadastraal inkomen van de woning.

1.3.2. Milieu**A. Uitgaven voor werkzaamheden verricht met het oog op energiebesparingen**

Dit voordeel wordt toegekend in de vorm van een belastingvermindering, waarvan het tarief 40% bedraagt. De uitgaven die in aanmerking mogen genomen worden, zijn:

- het onderhoud van een stookketel,
- de vervanging van oude stookketels,
- waterverwarming door middel van zonne-energie,
- de plaatsing van zonnepanelen en van andere uitrustingen voor geothermische energie-opwekking,
- de plaatsing van dubbele beglazing,
- de isolatie van daken,
- de plaatsing van thermostatische kranen of kamerthermostaten met tijdschakeling.

De aftrek geldt voor elke woning waarvan de belastingplichtige eigenaar of huurder is.

De uitgaven die in aanmerking worden genomen als beroepskosten of voor de toekenning van de investeringsaftrek, worden uitgesloten.

De werkzaamheden moeten worden verricht door een geregistreeerde aannemer.

De in aanmerking genomen uitgaven worden beperkt tot 2.650 euro per woning. Dit bedrag wordt opgetrokken tot 3.440 euro voor de uitgaven betreffende de plaatsing van zonnepanelen en een systeem van waterverwarming door middel van zonne-energie.

De uitgaven worden opgesplitst tussen de echtgenoten:

- op basis van de eigendomstoestand, indien het gaat om een gebouw waarvan ten minste een van beiden eigenaar is;
- in evenredigheid tot hun beroepsinkomsten indien zij huurders zijn.

B. Passiefhuizen

Passiefhuizen zijn zeer goed geïsoleerde woningen waardoor het energieverbruik sterk kan worden verminderd. De toekenning van de belastingvermindering is onderworpen aan de overlegging van een certificaat "passiefhuizen" door de eigenaar.

De belastingplichtige moet investeren in het bouwen, het in nieuwe staat verwerven van een passiefhuis of de vernieuwing van een onroerend goed om het te verbouwen tot een passiefhuis. De woning moet gelegen zijn in een Lidstaat van de Europese Economische Ruimte.

De belastingvermindering is gelijk aan 600 euro (te indexeren basisbedrag) per belastbaar tijdperk en per woning en wordt verleend gedurende 10 opeenvolgende belastbare tijdperken. Voor het jaar 2008 bedraagt de belastingvermindering 790 euro.

Wanneer een gemeenschappelijke aanslag wordt gevestigd, wordt de belastingvermindering evenredig omgedeeled in functie van het aandeel van elk der echtgenoten in het kadastraal inkomen van de betrokken woning.

C. Fonds ter Reductie van de Globale Energiekost

Deze belastingvermindering werd slechts toegekend voor het jaar van de inschrijving op de obligaties, namelijk in 2007.

De voorwaarde dat de obligaties gedurende zestig maanden in het bezit van de inschrijver moeten blijven, blijft van toepassing. Indien deze voorwaarde niet wordt nageleefd, wordt de toegekende vermindering teruggenomen met zoveel zestigsten als er niet-verlopen maanden zijn. Bovendien heeft de belastingplichtige die de aldus vervreemde obligaties heeft verworven, geen recht op belastingvermindering.

1.3.3. *Andere uitgaven die recht geven op belastingvoordelen op federaal niveau*

A. Uitgaven voor kinderoppas

De uitgaven voor kinderoppas zijn **afteikbaar van de globale netto-inkomsten** indien aan de volgende vereisten wordt voldaan:

- de belastingplichtige of zijn echtgenoot moet beroepsinkomsten hebben genoten: wedden, winsten, baten, enz., of ook vervangingsinkomsten: pensioenen, werkloosheidsuitkeringen, enz.;
- het kind moet ten laste zijn van de belastingplichtige en jonger zijn dan twaalf jaar (31);
- de uitgaven voor kinderoppas moeten betaald worden ofwel aan instellingen of opvangvoorzieningen die door de openbare besturen van de gemeenschappen of van de gewesten worden erkend, ofwel aan kleuterscholen, lagere scholen of instellingen die daarmee verbonden zijn. In het eerste geval gaat het om de opvangvoorzieningen voor kinderen: o.a. de instellingen of opvanggezinnen die worden erkend, gesubsidieerd of gecontroleerd door Kind en Gezin, het ONE ("Office de la Naissance et de l'Enfance") of de gewestelijke of gemeenschapsoverheid. In het tweede geval gaat het niet alleen om scholen maar ook om instellingen die verbonden zijn met scholen of inrichtende machten daarvan. Op de lijst van de erkende instellingen staan dus niet meer alleen de "kinderopvangplaatsen" maar ook andere opvangvoorzieningen zoals door de gemeenten georganiseerde speelpleinen, door de jeugdbewegingen georganiseerde jeugdkampen of internaten. Sinds 1 januari 2008 wordt de afteikbaarheid uitgebreid tot de uitgaven voor kinderoppas betaald aan instellingen die gelegen zijn in een land van de Europese Economische Ruimte.
- het bedrag van de kosten moet worden aangetoond met bewijsstukken die bij de aangifte van de personenbelasting moeten worden gevoegd.

Het afteikbaar bedrag is de werkelijk betaalde dagprijs met een maximum van 11,20 euro per kind en per opvangdag.

De aftrek gebeurt evenredig op de inkomsten van elke echtgenoot.

B. Uitkeringen tot onderhoud

Onderhoudsuitkeringen zijn **afteikbaar van de globale netto-inkomsten** als de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- de begunstigde mag geen deel uitmaken van het gezin van de belastingplichtige;
- de uitkering tot onderhoud moet verschuldigd zijn in uitvoering van het burgerlijk of gerechtelijk wetboek, of van de wet op de wettelijke samenwoning;
- de betaling moet regelmatig gebeuren of moet in uitvoering van een gerechtelijke beslissing met terugwerkende kracht gebeurd zijn in een later belastbaar tijdperk dan dat waarvoor de uitkering verschuldigd is.

De aftrek is begrensd tot 80% van de gestorte sommen.

Onderhoudsuitkeringen betaald ingevolge een verplichting van een van de echtgenoten, zijn afteikbaar van diens inkomen. Als de uitkeringen gebeuren ingevolge verplichtingen van beide echtgenoten zijn ze afteikbaar in verhouding tot de inkomsten van elk van de echtgenoten.

31 In geval van co-ouderschap mag elk van de ouders de persoonlijk gedragen uitgaven aftrekken.

C. Giften

Giften aan erkende instellingen (32) zijn **afteikbaar van de globale netto-inkomsten** voor zover ze minstens 30 euro per begunstigde instelling bedragen. Het op die manier aftrekbare globale bedrag mag noch hoger zijn dan 10% van de globale netto-inkomsten van de echtgenoot, noch meer dan 331.200 euro per echtgenoot bedragen. De aftrek gebeurt evenredig op de inkomsten van elke echtgenoot. Als giften gedaan aan Belgische universiteiten en wetenschappelijke instellingen in mindering worden gebracht van als diverse inkomsten belaste prijzen en subsidies, zijn ze hier niet meer aftrekbaar en komen ze niet meer in aanmerking voor de berekening van de bovengrens.

D. Bezoldigingen van huisbedienden

Om deze aftrek te genieten, die maar voor één enkele huisbediende wordt toegekend, moet aan de volgende voorwaarden voldaan zijn :

- de belastingplichtige moet als werkgever ingeschreven zijn bij de RSZ;
- de huisbediende moet bij zijn indienstneming sedert ten minste zes maanden uitkeringsgerechtigde volledig werkloze zijn of het leefloon genieten;
- de bezoldigingen moeten worden onderworpen aan de sociale zekerheid en meer bedragen dan 3.250 euro.

De aftrek wordt beperkt tot 50% van de toegekende bezoldigingen, met een absoluut maximum van 6.620 euro.

De aftrek **gebeurt op de globale netto-inkomsten**, naar evenredigheid van de inkomsten van elke echtgenoot.

E. PWA-cheques en dienstencheques

De bedragen betaald aan plaatselijke werkgelegenheidsagentschappen ter gelegenheid van de aankoop en het gebruik van PWA-cheques geven recht op een **belastingvermindering tegen de "bijzondere gemiddelde aanslagvoet"**.

De volgende voorwaarden moeten zijn vervuld:

- de uitgave moet gedaan zijn buiten het kader van enige beroepswerkzaamheid;
- ze moet zijn betaald aan een plaatselijk werkgelegenheidsagentschap (PWA) voor prestaties geleverd door werknemers met een PWA-contract;
- ter staving van die uitgaven moet de belastingplichtige bij zijn aangifte in de personenbelasting het attest voegen dat is vermeld in de reglementering betreffende de PWA's en dat wordt uitgereikt door de uitgever van de PWA-cheques.

De bedragen die worden uitgegeven voor prestaties betaald met dienstencheques, geven recht op een **belastingvermindering tegen het tarief van 30%**. De dienstencheques worden aangeschaft door natuurlijke personen die een beroep wensen te doen, buiten enige beroepswerkzaamheid, op buurtdiensten (huishoudelijke hulp, toezicht op kinderen, thuishulp aan ouderen, zieken of gehandicapten). Zij worden uitgegeven door vennootschappen die daartoe door de Rijksdienst voor Arbeidsvoorziening erkend zijn. De particulier die de dienstencheques heeft aangekocht, sluit vervolgens een contract af met een voor de betrokken buurtdiensten erkende vennootschap en betaalt de verrichte prestaties met de dienstencheques.

Deze uitgaven geven recht op een belastingvermindering ten belope van de nominale waarde van de PWA-cheques of dienstencheques die op naam van de belastingplichtige zijn uitgegeven en die hij in 2008 bij de uitgever ervan heeft aangekocht, eventueel verminderd met de nominale waarde van de cheques die in de loop van dat jaar aan de uitgever zijn terugbezorgd. De toegelaten uitgaven mogen niet meer bedragen dan 2.400 euro.

32 Sinds 01.01.2008 wordt de aftrekbaarheid uitgebreid tot de instellingen die gelegen zijn in een land van de Europese Economische Ruimte.

Wat de dienstencheques betreft, kan de belastingvermindering terugbetaald worden indien zij hoger is dan de belasting die verschuldigd is na toepassing van de vermindering voor gezinslasten. In dit geval wordt zij omgezet in een belastingkrediet (33). Deze mogelijkheid geldt alleen voor de belastingplichtigen waarvan de inkomsten niet hoger zijn dan 22.870 euro.

F. Inschrijving op obligaties van het Kringloopfonds

Deze belastingvermindering werd slechts toegekend voor het jaar van de inschrijving op de obligaties, namelijk in 2003.

De voorwaarde dat de obligaties gedurende zestig maanden in het bezit van de inschrijver moeten blijven, blijft van toepassing. Indien deze voorwaarde niet wordt nageleefd, wordt de toegekende vermindering teruggenomen met zoveel zestigsten als er niet-verlopen maanden zijn. Bovendien heeft de belastingplichtige die de aldus vervreemde obligaties heeft verworven, geen recht op belastingvermindering.

G. Startersfonds

Deze belastingvermindering werd slechts toegekend voor het jaar van de inschrijving op de obligaties, namelijk in 2004.

De voorwaarde dat de obligaties gedurende zestig maanden in het bezit van de inschrijver moeten blijven, blijft van toepassing. Indien deze voorwaarde niet wordt nageleefd, wordt de toegekende vermindering teruggenomen met zoveel zestigsten als er niet-verlopen maanden zijn. Bovendien heeft de belastingplichtige die de aldus vervreemde obligaties heeft verworven, geen recht op belastingvermindering.

H. Aandelen in ontwikkelingsfondsen voor microfinanciering

Een nieuwe belastingvermindering wordt in 2008 ingevoerd. Zij heeft betrekking op de inschrijving op aandelen op naam uitgegeven door erkende ontwikkelingsfondsen die actief zijn in microfinanciering.

De gestorte sommen moeten minimaal 250 euro bedragen. De aandelen moeten, behalve bij overlijden, gedurende ten minste 60 maanden ononderbroken in het bezit blijven van de inschrijver. Bij vervreemding heeft de nieuwe inschrijver geen recht op de belastingvermindering en moet de oude inschrijver een belastingvermeerdering betalen van zoveel zestigsten van de oorspronkelijke belastingvermindering als er niet-verlopen maanden zijn.

1.3.4. Gewestelijke belastingvoordelen

A. Belastingvermindering voor de aankoop van aandelen van het ARKimedes-Fonds (34)

Het gaat om een nieuw belastingvoordeel voor risicokapitaal in het Vlaams Gewest. Het doel is de inbreng van risicokapitaal in starters en groeibedrijven te bevorderen.

Daarvoor moeten de risicokapitaalfondsen ertoe gebracht worden deel te nemen aan kleinschalige investeringsprojecten. De Vlaamse overheid treedt niet in de plaats van de risicokapitaalfondsen maar heeft haar keuze laten vallen op een samenwerking met de bestaande infrastructuren.

Het ARKimedes-Fonds is een dakfonds dat deelnemingen verwerft in of leningen toekent aan erkende beleggingsvennootschappen. Die beleggingsvennootschappen (ARKIV's genoemd) investeren op hun beurt in starters of groeibedrijven. ARKimedes heeft een verdubbeling op het oog

33 Voor de berekening van dit belastingkrediet, zie hierna op pagina 56.

34 ARK is een acroniem voor Activering van RisicoKapitaal. Ministerie van de Vlaamse Gemeenschap, decreet van 19.12.2003 betreffende de activering van risicokapitaal in Vlaanderen (BS 17.02.2004).

van het aanbod van durfkapitaal door professionele beleggingsfondsen, door voor elke euro die zij investeren in een Vlaamse KMO een euro bij te geven.

DOELONDERNEMINGEN

De bedoelde KMO's moeten:

- beschikken over een exploitatiezetel in het Vlaams Gewest of de verbintenis aangaan daar een exploitatiezetel te vestigen;
- voldoen aan bepaalde voorwaarden: werkgelegenheids criterium (minder dan 250 werknemers), financieel criterium (jaaromzet van niet meer dan 40 miljoen euro of jaarlijks balanstotaal van niet meer dan 27 miljoen euro) en zelfstandigheids criterium (niet voor 25% of meer in handen zijn van een grote onderneming of van meerdere grote ondernemingen samen).

KAPITAALBESCHERMING

De investeerders kunnen intekenen op aandelen of op obligaties van het ARKimedees-Fonds, of nog op een combinatie van beide.

Investeerders die intekenen op obligaties hebben geen recht op belastingvermindering maar genieten een kapitaalbescherming van 100% op de hoofdsom en op de intresten.

Voor aandelen bedraagt de kapitaalbescherming 90% van het intekeningsbedrag.

BELASTINGVOORDEEL

De investeerders-natuurlijke personen genieten tijdens vier opeenvolgende belastbare periodes een belastingvermindering van 8,75% van hun netto-investering (exclusief commissielonen en taksen), waarbij het eerste jaar overeenkomt met het jaar waarin de aandelen werden gekocht. Het belastingvoordeel bedraagt dus globaal 35%. Om de belastingvermindering te kunnen genieten, moet de investeerder in het Vlaams Gewest wonen en kunnen aantonen dat hij de aandelen nog steeds in zijn bezit heeft.

Het intekeningsbedrag bedraagt maximaal 2.500 euro en de belastingvermindering kan dus niet hoger liggen dan 875 euro voor de vier jaren.

B. Winwinlening

Dit fiscale voordeel is door de Vlaamse regering ingevoerd en is op 1 september 2006 in werking getreden. Het betreft leningen verstrekt door natuurlijke personen aan startende ondernemingen.

De **kredietnemer** moet een "kleine, middelgrote of micro-onderneming" zijn zoals gedefinieerd in de Europese aanbeveling (35). Het gaat dus om een onderneming:

- met minder dan 250 werknemers;
- die één van de volgende grenswaarden niet overschrijdt: een jaaromzet van 50 miljoen euro of een balanstotaal van 43 miljoen euro;
- en die voldoet aan het zelfstandigheids criterium.

35 Aanbeveling 2003/361/EG van de Europese Commissie van 6 mei 2003, met inbegrip van alle latere wijzigingen daarvan.

De voornaamste exploitatiezetel van de kredietnemer moet in het Vlaams Gewest liggen en de kredietnemer mag niet langer dan drie jaren ingeschreven zijn bij de Kruispuntbank van Ondernemingen.

De uitgeleende middelen moeten voor ondernemingsdoeleinden gebruikt worden.

De **kredietgever** moet een natuurlijke persoon zijn en inwoner van het Vlaams Gewest. Deze domiciliëringsvoorwaarde geldt voor alle belastbare tijdperken waarvoor de kredietgever een fiscaal voordeel kan genieten. Of deze voorwaarde is vervuld, wordt op 1 januari van elk belastbaar tijdperk beoordeeld.

De Winwinlening moet buiten het kader van de handels- of beroepsactiviteiten van de kredietgever gesloten worden. De kredietgever mag geen werknemer, noch een zaakvoerder, bestuurder of aandeelhouder, noch de echtgenoot of de wettelijk samenwonende partner van de kredietnemer zijn. Of deze voorwaarde is vervuld, wordt beoordeeld op het moment waarop de lening wordt gesloten. Hij mag geen kredietnemer zijn bij een andere Winwinlening.

De **lening** moet achtergesteld zijn zowel ten aanzien van de bestaande als van de toekomstige schulden van de kredietnemer en heeft een vaste looptijd van 8 jaar. De kredietgever kan maximaal 50.000 euro aan een of meer kredietnemers uitlenen. De hoofdsom van de lening moet in één keer terugbetaald worden en de rentevoet moet zich situeren tussen 50% en 100% van de wettelijke rentevoet (7% voor 2008).

Het fiscale voordeel wordt toegekend in de vorm van een **belastingkrediet**. Dit bestaat uit een op basis van de uitgeleende bedragen berekend jaarlijks belastingkrediet en de mogelijkheid tot een eenmalig belastingkrediet ingeval de Winwinlening niet wordt terugbetaald. Beide belastingkredieten zijn terugbetaalbaar:

- Het belastingkrediet bedraagt 2,5% van het rekenkundig gemiddelde van de over het belastbare tijdperk uitgeleende bedragen en is dus beperkt tot 1.250 euro per echtgenoot.
- Het eenmalig belastingkrediet wordt toegekend wanneer de Winwinlening niet kan terugbetaald worden ten gevolge van faillissement of van vereffening van de kredietnemer. Ze bedraagt 30% van de hoofdsom die definitief verloren is en is beperkt tot 50.000 euro.

1.4. Berekening van de belasting

1.4.0. Algemeen schema

	belasting volgens barema (1.4.1.)
-	vermindering voor gezinslasten (1.4.2.)
-	belastingvermindering voor uitgaven die recht geven op een fiscaal voordeel (1.4.3.)
-	belastingvermindering voor vervangingsinkomens (1.4.4.)
-	belastingvermindering voor overwerktoeslag (1.4.5.)
=	verminderde basisbelasting
-	belastingvermindering voor inkomsten uit het buitenland (1.4.6.)
=	hoofdsom GBI (globaal belastbaar inkomen)
+	belasting over de afzonderlijk belaste inkomsten (1.4.7.)
=	hoofdsom
-	voorheffingen, belastingkrediet, voorafbetalingen en andere verrekenbare elementen (1.4.8.)
+	vermeerderingen voor afwezigheid of ontoereikendheid van voorafbetalingen (1.4.9.)
-	bonificatie voor voorafbetalingen (1.4.9.)
=	belasting "Staat"
+/-	gewestelijke en gemeentelijke belastingen (1.4.10.)
+	belastingverhogingen (1.4.11.)
=	eisbaar of aan de belastingplichtige verschuldigd belastingbedrag (*)

(*) *Het te betalen of terug te krijgen bedrag dat op het berekeningsblad en op het aanslagbiljet staat, omvat, buiten de te betalen of terug te krijgen belasting, het saldo van de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid en het saldo (bekomen na toepassing) van de sociale vrijstelling van remgeld.*

Sinds 2004 wordt de belasting integraal per echtgenoot berekend.

1.4.1. Barema

Op de inkomsten van 2008 is het volgende barema van toepassing:

*Tabel 1.8.
Het progressieve barema*

Schijf van belastbaar inkomen	Marginale aanslagvoet
0 - 7.560	25 %
7.560 - 10.760	30 %
10.760 - 17.920	40 %
17.920 - 32.860	45 %
32.860 en meer	50 %

1.4.2. Van belasting vrijgesteld inkomen en gezinslasten

Een eerste schijf, die varieert met de samenstelling van het gezin, is vrijgesteld van belasting. Deze schijf omvat in eerste instantie het vrijgesteld inkomen dat de belastingplichtige en zijn echtgenoot elk genieten. Die bedragen worden vervolgens verhoogd met het inkomen dat wordt vrijgesteld wegens gezinslasten en bepaalde speciale gezinstoestanden.

Wanneer de vrijgestelde schijf van een van de echtgenoten groter is dan de inkomsten waarop ze moet worden aangerekend, dan wordt het resterende deel van die vrijgestelde schijf zo mogelijk overgedragen naar de andere echtgenoot om op diens inkomsten te worden aangerekend. Deze vrijstelling wordt toegepast aan de basis.

A. Vrijgesteld inkomen van de belastingplichtige en van zijn echtgenoot

Het basisbedrag van het vrijgesteld inkomen bedraagt 6.150 euro, zowel voor een alleenstaande als voor een echtgenoot. Een toeslag van 250 euro wordt toegekend wanneer het belastbaar inkomen niet hoger is dan 22.870 euro. Wanneer het belastbaar inkomen ligt tussen 22.870 euro en 23.120 euro, wordt een afbouwregel toegepast. Dat betekent dat de toeslag op het toegekende vrijgestelde gedeelte geleidelijk wordt verminderd, evenredig met het verschil tussen het belastbaar inkomen en de grens van 22.870 euro. Die vrijstelling wordt vermeerderd met 1.310 euro als de aangever gehandicapt is. Dit geldt ook voor de echtgenoot als die gehandicapt is.

B. Vrijstellingen voor kinderen of andere personen ten laste

Mogen worden beschouwd als ten laste zijnde, de kinderen, verwanten in opklimmende lijn en in de zijlijn tot en met de tweede graad, maar ook personen die de belastingplichtige tijdens diens jeugd jaren volledig of grotendeels tot hun last hebben gehad.

Iemand wordt als ten laste aangemerkt als drie voorwaarden zijn vervuld:

- hij maakt deel uit van het gezin op 1 januari van het aanslagjaar (36), (hier 1 januari 2009);
- hij heeft tijdens het belastbare tijdperk geen bestaansmiddelen gehad die netto meer dan 2.700 euro bedragen (37).

En kind kan niet ten laste zijn als het bezoldigingen heeft genoten die voor zijn ouders beroepskosten vormen.

Voor de bepaling van het nettobedrag van de bestaansmiddelen moeten alle regelmatige of toevallige, al dan niet belastbare inkomsten, ongeacht hun benaming, in aanmerking worden genomen.

Komen echter niet in aanmerking:

- kinderbijslagen, kraamgeld, adoptiepremies, premies voor het voorhuwelijkssparen en studiebeurzen;
- tegemoetkomingen die ten laste van de Schatkist worden toegekend aan gehandicapten;
- bezoldigingen verkregen door gehandicapten ingevolge tewerkstelling in een erkende beschutte werkplaats;
- uitkeringen tot onderhoud inclusief achterstallige;
- pensioenen, ten belope van 21.790 euro.

36 Een tijdens het belastbare tijdperk overleden kind wordt geacht deel uit te maken van het gezin van de belastingplichtige op 1 januari van het aanslagjaar, op voorwaarde dat het reeds voor het vorige aanslagjaar te zijnen laste was of het tijdens het belastbare tijdperk geboren en overleden is. Een tijdens het belastbare tijdperk vermist kind wordt nog als ten laste beschouwd.

37 Dit bedrag wordt gebracht op 3.910 euro voor kinderen ten laste van een alleenstaande en op 4.960 euro voor gehandicapte kinderen ten laste van een alleenstaande.

Om het nettobedrag van de bestaansmiddelen te bepalen, moet het brutobedrag ervan worden verminderd met de kosten die de belastingplichtige verantwoordt te hebben gedaan of gedragen om die middelen te verkrijgen of te behouden. Bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens worden de aftrekbare kosten vastgesteld op 20% van het brutobedrag van de bestaansmiddelen, met een minimum van 380 euro wanneer het gaat om bezoldigingen van werknemers of baten van vrije beroepen.

Tenslotte moet worden opgemerkt dat wanneer de onroerende en roerende inkomsten van kinderen met de inkomsten van hun ouders worden samengevoegd omdat deze laatsten van die inkomsten het wettelijk genot hebben, de kinderen in kwestie steeds als ten laste te beschouwen zijn, ongeacht de omvang van die inkomsten.

De vrijstellingen voor kinderen ten laste worden **bij voorrang toegekend op de inkomens van de echtgenoot met het hoogste inkomen**.

*Tabel 1.9.
Vrijstellingen voor kinderen ten laste*

Rang van het kind	Globale vrijstellingen	Vrijstelling voor dit kind
1	1.310	1.310
2	3.370	2.060
3	7.540	4.170
4	12.200	4.660

Vanaf het vijfde kind wordt de globale vrijstelling met 4.660 euro per bijkomend kind verhoogd.

Er wordt bovendien een bijkomende vrijstelling van 490 euro toegekend per kind ten laste dat jonger is dan drie jaar en waarvoor geen aftrek van de kosten voor kinderopvang werd gevraagd.

Een gehandicapt kind telt voor twee (het krijgt de vrijstelling van zijn rang en die van de volgende rang).

Ook een kind dat wettelijk als doodgeboren wordt beschouwd, wordt aangemerkt als ten laste voor het jaar waarin de gebeurtenis zich heeft voorgedaan. De bijkomende vrijstelling per kind ten laste dat jonger is dan drie jaar, wordt automatisch toegekend voor een doodgeboren kind.

Voorbeeld

Een echtpaar met 3 kinderen ten laste heeft een netto belastbaar inkomen van 38.000 euro, dat na aftrek als volgt is verdeeld:

-	<i>belastingplichtige</i>	:	<i>20.000 euro</i>
-	<i>echtgenote</i>	:	<i>18.000 euro</i>

De aangever geniet een vrijgestelde schijf van 13.940 euro samengesteld als volgt:

-	<i>vrijgesteld inkomen "echtgenoot":</i>	:	<i>6.400 euro</i>
-	<i>drie kinderen ten laste:</i>	:	<i>7.540 euro</i>

Deze vrijgestelde schijf omvat de eerste twee schijven van het progressieve barema (Tabel 1.8.). Het overblijvend inkomen wordt belast tegen 40% tot 17.920 euro, d.i. 3.980 euro aan inkomsten, en tegen 45% daarboven.

De echtgenote geniet een belastingvrije schijf van 6.400 euro. Het tegen 25% belastbare inkomen bedraagt 1.160 euro en het saldo wordt belast tegen de aanslagvoeten van de volgende schijven van het barema.

Indien het **hoederecht wordt gedeeld**, mogen de vrijgestelde gedeelten voor kinderen ten laste tussen de ouders verdeeld worden. Daarvoor is een “gelijkmatig verdeelde huisvesting” in de zin van de wet van 18 juli 2006 noodzakelijk. De beslissing die het gedeelde hoederecht vaststelt, moet opgenomen worden in een geregistreerde of door een rechter gehomologeerde overeenkomst, of het gevolg zijn van een rechterlijke beslissing. De formaliteiten zijn vereenvoudigd: de co-ouders moeten niet meer een jaarlijkse aanvraag indienen, maar moeten alleen het gedeelde hoederecht vermelden in de aangifte en een kopie van de bovenvermelde beslissing ter beschikking van de administratie houden.

De vrijgestelde gedeelten voor kinderen ten laste worden dan tussen de co-ouders verdeeld. De voor het kind (of de kinderen) toegekende vrijstelling wordt bepaald zonder rekening te houden met de andere kinderen van het huishouden, en wordt dan gehalveerd, waarbij één helft wordt gevoegd bij de mogelijk bestaande andere vrijstellingen die de belastingplichtige kan genieten. De bijkomende vrijstelling voor kinderen ten laste jonger dan 3 jaar kan worden toegekend aan de co-ouder die geen uitgaven voor kinderoppas aftrekt.

De vrijgestelde gedeelten voor kinderen ten laste die niet verrekend kunnen worden wegens onvoldoende inkomsten, geven aanleiding tot een **terugbetaalbaar belastingkrediet**. De verdubbeling van de vrijstelling wegens handicap en de bijkomende vrijstelling voor kinderen jonger dan 3 jaar worden meegerekend. Het terugbetaalbare belastingkrediet wordt berekend tegen de marginale aanslagvoet en wordt beperkt tot 380 euro per kind ten laste.

C. Bijzondere gezinstoestanden

De andere vrijstellingen zijn de volgende:

-	verwanten in opklimmende lijn en in de zijlijn tot en met de tweede graad die ouder zijn dan 65 jaar	2.610
-	overige personen ten laste	1.310
-	gehandicapte personen ten laste (38)	1.310
-	alleenstaande met kind(eren) ten laste	1.310
-	echtgenoot met een inkomen van niet meer dan 2.700 euro: voor het jaar van het huwelijk of van de verklaring van wettelijke samenwoning en voor zover de aanslag per belastingplichtige wordt gevestigd	1.310

Indien het hoederecht wordt gedeeld, heeft elke alleenstaande ouder recht op het totale vrijgestelde gedeelte voor alleenstaanden met kinderen ten laste.

1.4.3. Uitgaven die recht geven op belastingverminderingen

In afdeling 1.3 werd reeds vermeld dat sommige uitgaven recht geven op een belastingvermindering.

Tabel 1.10 geeft de lijst van die uitgaven, het percentage belastingvermindering en – in voorkomend geval – de bovengrens van de belastingvermindering.

38 Met uitzondering van de kinderen.

Tabel 1.10.
Uitgaven die recht geven op een belastingvermindering

Uitgaven die recht geven op een belastingvermindering	Aanslagvoet en bovengrens van de belastingvermindering
Langetermijnsparen en onroerende investering	
Bouwsparen (zie definitie in Afdeling 1.3)	Marginale aanslagvoet
Verzekeringspremies en terugbetalingen van hypothecaire leningen die niet beschouwd worden als bouwsparen	"Bijzondere gemiddelde aanslagvoet"
Pensioensparen	
Persoonlijke bijdragen voor groepsverzekeringen of pensioenfondsen	
Aankoop van aandelen van de werkgever	
Uitgaven voor renovatie in "zones voor positief grootstedelijk beleid"	15% van de uitgaven Maximum 660 euro
Uitgaven ter beveiliging van woningen tegen inbraak of brand	50% van de uitgaven Maximum 170 euro
Vernieuwing van tegen een redelijke huurprijs in huur gegeven woningen	5% van de uitgaven gedurende 9 jaar Maximum 990 euro
Milieu	
Werkzaamheden met het oog op energiebesparing	40% Maximum 2.650 euro of 3.440 euro naargelang het geval
Passiefhuizen	790 euro
Andere uitgaven	
PWA-cheques	"Bijzondere gemiddelde aanslagvoet"
Dienstencheques	30%
Aandelen op naam van de ontwikkelingsfondsen	5% van de uitgaven

De "**bijzondere gemiddelde aanslagvoet**" wordt afzonderlijk berekend voor elk van de echtgenoten

- door het verschil te maken tussen de belasting volgens barema (zie 1.4.1) en de belasting met betrekking tot de aan hem toegekende belastingvrije sommen (zie 1.4.2, afdeling A),
- en het resultaat van bovengenoemde bewerking te delen door de gezamenlijk belastbare inkomsten van de echtgenoot in kwestie.

De aldus berekende aanslagvoet mag niet minder zijn dan 30% en niet meer dan 40%.

1.4.4. Belastingverminderingen voor vervangingsinkomens

Pensioenen, brugpensioenen, ziekte- en invaliditeitsuitkeringen, werkloosheidsuitkeringen en andere toelagen die worden verleend als herstel van een geheel of gedeeltelijk verlies van inkomsten uit beroepsactiviteit, genieten een belastingvermindering.

Die belastingvermindering wordt per echtgenoot of per gezin toegekend naar gelang van de aard van de inkomsten. De berekening ervan gebeurt op basis van een jaarlijks geïndexeerd basisbedrag (A). Dat bedrag is vervolgens het voorwerp van een drievoudige beperking:

- de eerste is functie van de samenstelling van de inkomsten, meer bepaald van de verhouding tussen de inkomsten die recht geven op de vermindering en de totale netto-inkomsten: die beperking noemen we verderdoor de “horizontale” beperking (B);
- de tweede is functie van het bedrag van het gezamenlijk belastbaar inkomen: deze beperking noemen we de “verticale” beperking (C);
- de laatste is functie van de belasting die evenredig betrekking heeft op de betrokken inkomsten (D).

In sommige gevallen wordt er vervolgens een bijkomende vermindering toegekend om de belasting tot nul te herleiden (E).

A. De basisbedragen

Voor het jaar 2008 zijn de basisbedragen van de belastingverminderingen de volgende:

Tabel 1.11.
Basisbedragen van de belastingverminderingen voor vervangingsinkomens

Inkomenscategorie	Basis	Alleenstaande	Echtgenoot
Pensioenen	echtgenoot	1.781,29	1.781,29
Brugpensioenen	echtgenoot	1.781,29	1.781,29
“Gewone” werkloosheidsuitkeringen	gezin	1.781,29	2.079,88
Uitkeringen aan oudere werklozen (*)	gezin	1.781,29	2.079,88
Wettelijke ZIV-uitkeringen	echtgenoot	2.286,58	2.286,58
Andere vervangingsinkomens	echtgenoot	1.781,29	1.781,29

(*) Het gaat hier om uitkeringen toegekend aan werklozen die op 1 januari van het aanslagjaar (met name 1 januari 2009) minstens 58 jaar oud zijn en een anciënniteitstoeslag ontvangen.

B. De “horizontale” beperking

PRINCIPES

Elk van deze verminderingen wordt beperkt door ze te vermenigvuldigen met de breuk die overeenstemt met de verhouding tussen het inkomen waarvoor de vermindering wordt toegekend en het totale netto-inkomen. Een alleenstaande die een werkloosheidsuitkering heeft ontvangen van 2.500 euro, bijvoorbeeld, en looninkomsten die na aftrek van de kosten 10.000 euro bedragen, krijgt als vermindering maar een vijfde van het basisbedrag.

Die beperking wordt toegepast per echtgenoot, behalve wat de werkloosheidsuitkeringen betreft, waar ze berekend worden op de inkomsten van het gezin.

Wanneer toegepast per echtgenoot, gebeurt de berekening aan de hand van de volgende verhouding:

$$\frac{\text{nettobedrag van de op vermindering recht gevende inkomsten}}{\text{totale netto-inkomsten vóór toepassing van huwelijksquotiënt}}$$

UITZONDERINGEN

Wat de cumulatie van bezoldigde activiteiten en pensioenen betreft, wordt vanaf 1 januari 2007 een bijzondere bepaling toegepast. De horizontale beperking is niet van toepassing:

- in geval van cumulatie van een bezoldigde activiteit en een overlevingspensioen;
- op de belastingplichtigen die de wettelijke pensioenleeftijd hebben bereikt, in geval van cumulatie van een bezoldigde activiteit en een pensioen waarvan het bedrag niet hoger is dan 13.546,81 euro.

Een andere bijzondere bepaling heeft betrekking op de terugkeer op de arbeidsmarkt van de personen die met vervroegd pensioen zijn. De horizontale beperking is niet van toepassing op het loon dat bij de nieuwe werkgever wordt verkregen of op het inkomen dat uit een nieuwe zelfstandige beroepsactiviteit wordt verkregen wanneer de vervangingsinkomsten van de bruggepensioneerde bestaan uit ofwel:

- de aanvullende brugpensioenvergoeding bedoeld in de CAO nr.17 van 19 december 1974 of de aanvullende vergoedingen bedoeld in CAO's die voorzien in gelijkwaardige voordelen;
- de aanvullende vergoeding die bovenop een brugpensioen is verkregen door een werknemer die de leeftijd van 50 jaar heeft bereikt;
- de aanvullende brugpensioenvergoedingen voor zover de verplichting van de gewezen werkgever tot doorbetaling van die vergoedingen na werkhervatting niet is opgenomen in een CAO of in een individuele overeenkomst die voorziet in de uitbetaling van de aanvullende vergoeding.

C. De verticale beperking

Het gaat hier om een beperking die functie is van het totale bedrag van het GBI van de echtgenoot of van het gezin, naar gelang van het geval. En bestaan bovendien twee reeksen beperkingen: de algemene regel en de restrictievere beperkingen die van toepassing zijn op de « gewone » werkloosheidsuitkeringen.

DE ALGEMENE REGEL

Deze algemene regel is van toepassing op alle in Tabel 1.11. vernoemde inkomenscategorieën, met uitzondering van de “gewone” werkloosheidsuitkeringen.

De belastingvermindering die overblijft na aftrek van de horizontale beperking, blijft integraal verleend tot een GBI van 19.390 euro maar wordt vervolgens progressief verminderd zodat het bedrag ervan tot een derde is herleid wanneer het GBI 38.780 euro bereikt.

De aldus beperkte vermindering (R') wordt als volgt bekomen, uitgaand van de belastingvermindering die overblijft na toepassing van de horizontale vermindering (R):

*Tabel 1.12.
Verticale beperking van de belastingverminderingen: algemene regel*

<i>Schijven van het GBI</i>	<i>Beperking van de vermindering</i>
Minder dan 19.740 euro	$R' = R$
Van 19.740 euro tot 39.480 euro	$R' = [R * 1/3] + [R * 2/3 * (39.480 - GBI) / 19.740]$
Meer dan 39.480 euro	$R' = R * 1/3$

Die beperking wordt berekend naar gelang van het gezinsinkomen wat de uitkeringen voor oudere werklozen betreft. Wat de andere gevallen betreft, d.w.z.

- de pensioenen,
- de brugpensioenen,
- de wettelijke ziekte- en invaliditeitsuitkeringen,
- de andere vervangingsinkomens met uitzondering van de gewone werkloosheidsuitkeringen (zie verder),

wordt ze berekend per echtgenoot.

BIJZONDERE REGEL VOOR DE “GEWONE” WERKLOOSHEIDSUITKERINGEN

De belastingvermindering die overblijft na de horizontale beperking blijft integraal verleend tot een GBI van 19.740 euro maar wordt vervolgens progressief verminderd en wordt niet meer verleend zodra het GBI van het gezin 24.640 euro bereikt.

De aldus beperkte vermindering (R') wordt als volgt bekomen, uitgaand van de belastingvermindering die overblijft na toepassing van de horizontale vermindering (R):

Tabel 1.13.

Verticale beperking van de belastingvermindering: het geval van de « gewone » werkloosheidsuitkeringen

<i>Schijven van het GBI</i>	<i>Beperking van de vermindering</i>
Minder dan 19.740 euro	$R' = R$
Van 19.740 euro tot 24.640 euro	$R' = R * (24.640 - GBI) / 4.960$
Meer dan 24.640 euro	$R' = 0$

D. Beperking tot de evenredige belasting

De vermindering die overblijft na die twee beperkingen mag in geen geval het deel van de belasting overschrijden dat zich evenredig verhoudt tot de inkomsten waarvoor ze wordt toegekend. Deze beperking zal bijvoorbeeld toegepast worden als de door de belastingplichtige verschuldigde belasting minder bedraagt dan het basisbedrag van de vermindering.

E. Gevallen waar de belasting tot nul wordt herleid

Na toekenning van de belastingverminderingen voor vervangingsinkomens wordt de resterende belasting tot nul herleid indien het belastbaar inkomen uitsluitend bestaat uit vervangingsinkomens die de volgende bedragen niet overschrijden:

- voor de werkloosheidsuitkeringen aan oudere werklozen:	14.876,16 euro
- voor werkloosheidsuitkeringen, pensioenen, brugpensioenen en andere vervangingsinkomens:	13.546,81 euro
- voor de ziekte- en invaliditeitsuitkeringen (Z.I.V.):	15.052,01 euro

Wanneer het inkomen de bovengrens overschrijdt, wordt een afbouwregel toegepast. De uiteindelijke belasting mag niet meer bedragen dan het inkomen dat de bovengrens overschrijdt.

1.4.5. Belastingvermindering voor overwerktoeslag

Aan werknemers uit de commerciële sector en de welzijnssector (exclusief de overheidsbedrijven) die overwerk hebben gepresteerd, wordt een belastingvermindering verleend.

Die vermindering wordt berekend op de berekeningsgrondslag voor de overwerktoeslag betreffende de gepresteerde uren overwerk. Het gaat hier om de brutobezoldiging, vóór aftrek van de persoonlijke bijdragen voor de sociale zekerheid, waarbij eventueel nog andere elementen worden gevoegd.

De belastingvermindering wordt slechts toegekend voor een schijf van 65 uren. Als het aantal uren overwerk (AUO) méér dan 65 bedraagt, wordt de berekeningsgrondslag beperkt tot 65/AUO.

Voortaan kan de belastingvermindering oplopen tot:

- 57,75% voor een gepresteerd uur waarop een wettelijke overwerktoeslag van 50% of 100% van toepassing is;
- 66,81% voor een gepresteerd uur waarop een wettelijke overwerktoeslag van 20% van toepassing is.

De belastingvermindering kan niet meer bedragen dan de belasting die van toepassing is op de netto belastbare lonen.

1.4.6. Belastingvermindering voor inkomsten uit het buitenland

Inkomsten uit het buitenland zijn in principe belastbaar in het land waar ze hun bron hebben, d.i. het land waar de activiteit wordt uitgeoefend en waar de schuldenaar van de inkomsten verblijft. Om de dubbele aanslag te vermijden, voorzien internationale overeenkomsten dat die **inkomsten vrijgesteld** worden. België past echter het **progressievoorbehoud** toe: inkomsten uit het buitenland worden in aanmerking genomen om het belastingtarief te berekenen.

In deze fase van de berekening wordt een vermindering toegekend die zich evenredig verhoudt tot de gezamenlijk belastbare inkomsten die hun oorsprong hebben in een land waarmee België een bilaterale overeenkomst heeft gesloten.

Wanneer inkomsten uit het buitenland hun oorsprong hebben in een land waarmee België geen bilaterale overeenkomst heeft gesloten, wordt de belasting op deze inkomsten met de helft verminderd.

Deze verminderingen worden per echtgenoot berekend.

1.4.7. Afzonderlijke belastingheffingen en berekening van de hoofdsom

A. Afzonderlijke belastingheffingen

De wetgever heeft een stelsel van afzonderlijke belasting voorzien voor drie categorieën inkomsten:

- de roerende inkomsten,
- de meeste diverse inkomsten,
- bepaalde niet-periodieke beroepsinkomsten: meerwaarden, achterstallen, opzeggingsvergoedingen, kapitalen vereffend bij het vervallen van een groepsverzekeringscontract, een levensverzekeringscontract of een pensioenplan, en ook gewestelijke tewerkstellingspremies.

Die inkomsten ontsnappen dus aan de samenvoeging en worden belast tegen een bijzonder tarief dat hieronder wordt vermeld. Volledige globalisatie (opname van deze inkomsten in het GBI en toepassing van het progressieve tarief) wordt nochtans toegepast indien zulks voordeliger is voor de belastingplichtige.

Die keuze wordt voor alle afzonderlijk belastbare inkomsten samen gemaakt.

De belasting op de afzonderlijk belastbare inkomsten wordt als volgt berekend:

ROERENDE INKOMSTEN

De aanslagvoet van deze inkomsten bedraagt 15 tot 25% naargelang het geval: de modaliteiten worden in Tabel 1.2., blz. 14 aangegeven.

DIVERSE INKOMSTEN

Het belastbaar bedrag van de diverse inkomsten werd vroeger reeds verduidelijkt (39). De op deze inkomsten toe te passen aanslagvoeten zijn de volgende:

*Tabel 1.14.
Tarief van de afzonderlijke belastingheffing op de diverse inkomsten*

Soort inkomsten	Aanslagvoet
Toevallige winsten en baten	33%
Vergoedingen "onderzoekers"	33%
Prijzen en subsidies	16,5%
Loten van leningen	25%
Inkomsten uit de onderverhuur van gebouwen en de overdracht van huurovereenkomsten	15% indien overeenkomst gesloten vanaf 01.03.1990, 25% in de andere gevallen
Inkomsten uit het verlenen van het recht om reclameborden te plaatsen	Idem
Opbrengst van de verhuur van jacht-, vis- en vogelvangstrecht	Idem
Meerwaarden op gebouwde onroerende goederen	16,5%
Meerwaarden op ongebouwde onroerende goederen	33% als de meerwaarde binnen de vijf jaar na verwerving wordt verwezenlijkt, 16,5% in de andere gevallen

BEROEPSINKOMSTEN

In veel gevallen worden de beroepsinkomsten die de afzonderlijke aanslag kunnen genieten, belast tegen een gemiddelde aanslagvoet. Die wordt berekend door de verminderde basisbelasting te delen door het gezamenlijk belastbaar inkomen. Zoals eerder werd vermeld in het schema van afdeling 1.4, is de verminderde basisbelasting de belasting die overblijft na toepassing van de belastingverminderingen voor vervangingsinkomens en voor overwerktoeslag.

*Tabel 1.15
Afzonderlijke aanslag van de beroepsinkomsten*

Soort inkomen	Aanslagvoet
Achterstallen van lonen en van vervangingsinkomens	Gemiddelde aanslagvoet van het vorige jaar
Opzeggingsvergoedingen van meer dan 810 euro bruto	Gemiddelde aanslagvoet van het vorige jaar
Inschakelingsvergoedingen	Gemiddelde aanslagvoet van het vorige jaar
Vervroegd vakantiegeld	Gemiddelde aanslagvoet van het jaar
Achterstallen van uitkeringen tot onderhoud	Gemiddelde aanslagvoet van het jaar
Achterstallen van erelonen	Gemiddelde aanslagvoet van het jaar
Meerwaarden uit beroepswerkzaamheid	16,5%
Gewestelijke tewerkstellingspremies (*) lager dan 160 euro bruto per maand	10,38%
Bezoldiging van jonge sportbeoefenaars, eerste schijf van 16.300 euro	16,5%
Vrijwillige sportbeoefenaars in bijberoep	33%

(*) Premies betaald of toegekend vanaf 1 juli 2005

KAPITALEN EN RENTES VOORTKOMEND UIT EEN GROEPSVERZEKERINGSCONTRACT

In geval van **uitbetaling van een kapitaal** wordt bij de vereffening van een groepsverzekering een afzonderlijke aanslag gevestigd op het uitbetaald kapitaal. Er bestaan verschillende toepassingsregels van de belasting al naar gelang het kapitaal op de "normale vervaldatum" vereffend wordt of eerder.

Onder "normale vervaldatum" wordt verstaan:

- de normale vervaldatum van het contract of één van de vijf jaren vóór het verstrijken van de normale vervaldatum;
- het overlijden van de verzekerde;
- de pensionering of brugpensionering van de verzekerde;
- de normale leeftijd voor een volledige en definitieve stopzetting van de beroepsactiviteit (40) die aanleiding heeft gegeven tot de kapitaalvorming.

*Tabel 1.16.
Belasting bij de vereffening van het kapitaal van een groepsverzekering*

Vereffening van kapitalen of afkoopwaarden op normale vervaldatum of daarmee gelijkgestelde datum			
	Bijdragen gestort tot 31.12.1992	Bijdragen gestort vanaf 01.01.1993	
werkgeversbijdragen	afzonderlijke aanslag tegen 16,5%	afzonderlijke aanslag	tegen 16,5% tegen 10% (*)
werknemersbijdragen	afzonderlijke aanslag tegen 16,5%	afzonderlijke aanslag tegen 10%	
Vereffening van kapitalen of afkoopwaarden vóór de wettelijk voorziene datum			
werkgeversbijdragen	aanslag tegen marginaal tarief	aanslag tegen marginaal tarief	
werknemersbijdragen	aanslag tegen marginaal tarief	aanslag tegen 33%	

(*) *De vanaf 01.01.2006 uitgekeerde kapitalen worden volledig belast tegen 10% wanneer zij ten vroegste bij het bereiken van de wettelijke pensioenleeftijd worden uitgekeerd, aan een begunstigde die minstens tot aan die leeftijd effectief actief is gebleven. Om de naleving van deze voorwaarde te kunnen controleren, is een referentieperiode van drie jaar vóór de wettelijke pensioenleeftijd, bepaald.*

In alle gevallen wordt bij de vereffening van het kapitaal een bijzondere sociale zekerheidsbijdrage van 3,55% afgehouden, bestemd voor het RIZIV.

B. Berekening van de hoofdsom

De "hoofdsom" wordt gevormd door samenvoeging van:

- de belasting verschuldigd op het GBI, na vermindering voor inkomsten uit het buitenland;
- de belasting verschuldigd op de afzonderlijk belastbare inkomsten.

De hoofdsom vormt de grondslag voor de aanvullende belastingen.

40 Het gaat hier om een aantal beroepen waarbij de beroepsactiviteit slechts gedurende een betrekkelijk korte termijn uitgeoefend kan worden, bijvoorbeeld sportlui.

1.4.8. *Belastingkredieten en voorheffingen*

A. Belastingkrediet voor de toename van de eigen middelen

Belastingplichtigen die winsten en baten aangeven, kunnen een belastingkrediet genieten als ze de eigen middelen van hun onderneming doen stijgen. Aangezien het om eenmanszaken gaat, kan men het bij de vennootschapsbelasting gebruikte begrip “kapitaal” niet naar deze context omzetten. De “eigen middelen” worden gemeten door het verschil te maken tussen de fiscale waarde van de bedrijfsmiddelen en het bedrag van de schulden die aangewend worden voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheden.

Het belastingkrediet is gelijk aan 10 % van het verschil tussen

- de waarde die de “eigen middelen” op het einde van het belastbaar tijdperk hebben,
- en de hoogste waarde die ze hebben bereikt op het einde van één van de drie vorige belastbare tijdperken.

Het belastingkrediet is beperkt tot 3.750 euro per echtgenoot.

Het belastingkrediet kan in evenredigheid niet méér bedragen dan het deel van de belasting dat slaat op het bedrag van de nettowinsten en –baten waarvoor het wordt verleend. Als het belastingkrediet niet helemaal kan aangerekend worden mag het niet-verrekenende deel gedurende maximum drie aanslagjaren overgedragen worden en met inachtneming van dezelfde regeling worden afgetrokken.

De toekenning van dit belastingkrediet is onderworpen aan de voorwaarde dat de belastingplichtige bij zijn aangifte een attest voegt waaruit blijkt dat hij in orde is met de betaling van zijn sociale zekerheidsbijdragen als zelfstandige.

B. Belastingkrediet op lage activiteitsinkomsten

Het belastingkrediet wordt berekend op basis van het nettobedrag van de activiteitsinkomsten, dat wil zeggen het bedrag, na aftrek van de werkelijke of forfaitaire beroepskosten, van de beroepsinkomsten welke geen vervangingsinkomens of afzonderlijk belaste inkomsten zijn. De inkomsten uit een zelfstandige nevenactiviteit worden evenmin in rekening gebracht.

Ook looninkomsten zijn uitgesloten, behalve die van statutaire ambtenaren. Looninkomsten die geen aanspraak kunnen maken op een belastingkrediet, genieten in feite een vermindering van de persoonlijke socialezekerheidsbijdragen.

Bezoldigingen toegekend aan de meewerkende echtgenoot zijn inkomsten uit een zelfstandige beroepswerkzaamheid en zijn dus begrepen in de berekeningsbasis van het belastingkrediet.

De grondslag wordt berekend vóór toepassing van het huwelijksquotiënt en van het aan de meewerkende echtgenoot toegekende gedeelte.

Belastingplichtigen die geheel of gedeeltelijk forfaitair worden belast, kunnen het belastingkrediet niet genieten.

De grondslag wordt **per echtgenoot** berekend en het belastingkrediet wordt per echtgenoot toegekend.

Het belastingkrediet wordt als volgt berekend, afhankelijk van het inkomen I en van de ondergrens (G₁) en bovengrens (G₂) van de schijven van het barema.

Tabel 1.17
Barema van het belastingkrediet

Klassen van het inkomen (I)		Bedrag van het belastingkrediet (euro)
G ₁	G ₂	
0	4.320	0
4.320	5.760	$580 \times (I - G_1) / (G_2 - G_1)$
5.760	14.410	580
14.410	18.730	$580 \times (G_2 - I) / (G_2 - G_1)$
18.730	en meer	0

Het belastingkrediet wordt beperkt ten belope van het gedeelte van het activiteitsinkomen in het totaal van de nettoberoepsinkomsten.

C. Belastingkrediet "ARKimedes-Fonds"

De toekenningsregels zijn hierboven beschreven (Afdeling 1.3.4, § A, blz. 41). Dit belastingkrediet wordt slechts toegekend aan belastingplichtigen die in het Vlaams Gewest wonen.

D. Belastingkrediet voor Winwinlening

De toekenningsregels zijn hierboven beschreven (Afdeling 1.3.4, § B, blz. 42). Dit belastingkrediet wordt slechts toegekend aan belastingplichtigen die in het Vlaams Gewest wonen.

E. Belastingkrediet voor dienstencheques

Het deel van de belastingvermindering voor dienstencheques dat niet verrekend is kunnen worden, is terugbetaalbaar.

Het bedrag dat niet verrekend is kunnen worden, is gelijk aan het bedrag dat de belasting na toepassing van de belastingvermindering voor gezinslasten overschrijdt. Wanneer het belastbaar inkomen uitsluitend bestaat uit vervangingsinkomsten die niet hoger zijn dan de bovengrenzen vermeld in Afdeling 1.4.4, paragraaf E, pagina 51, is het terugbetaalbare belastingkrediet echter gelijk aan de belastingvermindering voor dienstencheques. Aldus kunnen de belastingplichtigen die de sociale minima als enig inkomen hebben, bovendien de belastingvermindering genieten, zelfs als zij niet belastbaar zijn.

Wanneer de in bovenvermelde afdeling bedoelde afbouwregel wordt toegepast, is het terugbetaalbare belastingkrediet gelijk aan de belastingvermindering voor dienstencheques na aftrek van de belasting die overblijft na toepassing van de afbouwregel.

F. Verrekeningswijzen

Worden achtereenvolgens verrekend met de "hoofdsom" (41):

- de werkelijk verschuldigde onroerende voorheffing met betrekking tot het kadastraal inkomen van het eigen woonhuis, ten belope van maximaal 12,5% van het deel van het kadastraal inkomen dat daadwerkelijk in de belastbare basis is opgenomen;
- de forfaitaire buitenlandse belasting (FBB) voor zoverre ze betrekking heeft op in een beroepswerkzaamheid belegde effecten.
- het belastingkrediet voor de toename van de eigen middelen.

41 De verrekenbaarheid van de FBB en van de RV wordt beperkt overeenkomstig de bezitsduur van de effecten.

Indien deze aanrekeningen het bedrag overschrijden van de aan de Staat verschuldigde belasting, is het overschot niet aanrekenbaar op de aanvullende belasting en evenmin terugbetaalbaar.

Worden vervolgens verrekend:

- het belastingkrediet op de lage activiteitsinkomsten;
- het belastingkrediet berekend op basis van het gedeelte van de vrijgestelde bedragen voor kinderen ten laste dat de verschuldigde belasting overschrijdt;
- het belastingkrediet voor dienstencheques;
- het belastingkrediet voor de aankoop van aandelen van het ARKimedes-Fonds;
- het belastingkrediet voor Winwinlening.

Het overschot is aanrekenbaar op de aanvullende belastingen en, voor zover het minstens 2,50 euro bedraagt, ook terugbetaalbaar. In tegenstelling tot de bovenvermelde andere belastingkredieten is het belastingkrediet "ARKimedes-Fonds" echter noch terugbetaalbaar noch aanrekenbaar op de aanvullende belastingen.

Daarna worden de terugbetaalbare voorheffingen verrekend (roerende voorheffing en bedrijfsvoorheffing) alsook de voorafbetalingen.

1.4.9. Vermeerderingen en bonificaties

Belastingplichtigen die inkomsten aangeven afkomstig van een zelfstandige werkzaamheid, zijn verplicht voorafbetalingen te doen; ingeval van afwezigheid of ontoereikendheid van deze voorafbetalingen wordt een belastingvermeerdering toegepast. Het gedeelte dat aan de (meewerkende) echtgenoot wordt toegekend, wordt beschouwd als een inkomen uit een zelfstandige activiteit. Dat is ook het geval voor de bezoldigingen toegekend aan de meewerkende echtgenoot.

Anderzijds kan elke belastingplichtige voorafbetalingen doen om de niet door voorheffingen gedekte belasting te betalen; deze stortingen geven recht op een belastingbonificatie.

Om te vermijden dat de meewerkende echtgenoot zelf voorafbetalingen moet verrichten, werd een bijzondere regeling ingevoerd om de overdracht te verzekeren van de voorafbetalingen verricht door de belastingplichtige die de toekenning doet. De voorafbetalingen die deze verricht, worden dus gebruikt:

- primo, om zijn belastingvermeerderingen aan te zuiveren,
- vervolgens, wat het saldo betreft, om eventuele belastingvermeerderingen aan te zuiveren die verschuldigd zijn door de echtgenoot aan wie een gedeelte 'meewerkende echtgenoot' wordt toegekend,
- tenslotte, als er nog een saldo is, om bonificaties te berekenen.

De vermeerderingen en de bonificaties worden berekend op basis van een referentietarief.

Voor het jaar 2008 bedraagt dat tarief 5%.

De voorafbetalingen dienden te worden verricht:

- voor het eerste kwartaal (VA1), uiterlijk op 10 april 2008;
- voor het tweede kwartaal (VA2), uiterlijk op 10 juli 2008;
- voor het derde kwartaal (VA3), uiterlijk op 10 oktober 2008;
- voor het vierde kwartaal (VA4), uiterlijk op 20 december 2008.

Natuurlijke personen die zich voor de eerste maal vestigen in een zelfstandig hoofdberoep, zijn geen vermeerdering verschuldigd over de belasting op de winst die zij gedurende de eerste drie jaren van hun zelfstandige werkzaamheid verkrijgen.

Voorafbetalingen gedaan door de op deze wijze vrijgestelde belastingplichtigen geven recht op belastingbonificaties voor zover voldaan is aan de andere toekenningsvoorwaarden voor deze bonificaties.

De modaliteiten van de berekening van de vermeerderingen en bonificaties zijn de volgende:

*Tabel 1.18.
Vermeerdering en bonificatie VA*

Vermeerdering	Bonificatie
<u>Basis</u>	
- de belasting berekend op de afzonderlijk beschouwde inkomsten uit zelfstandige arbeid of de evenredige belasting op deze inkomsten wanneer deze lager is;	de hoofdsom, verhoogd tot 106% en verminderd met de voorafbetalingen gebruikt ter compensatie van de vermeerdering wegens gebrek aan voorafbetalingen alsook met de voorheffingen, met het belastingkrediet en met de op de hoofdsom verrekenbare elementen.
- verhoogd tot 106% en verminderd met de voorheffingen, het belastingkrediet en de verrekenbare bestanddelen met betrekking tot die inkomsten.	
<u>Tarief van vermeerdering</u>	
2,25 maal het referentietarief, hetzij 11,25%.	
<u>Waardering van de stortingen</u>	
VA1: 15 % (3,0 maal het referentietarief)	VA1: 7,5 % (1,5 maal het referentietarief)
VA2: 12,5 % (2,5 maal het referentietarief)	VA2: 6,25 % (1,25 maal het referentietarief)
VA3: 10 % (2,0 maal het referentietarief)	VA3: 5 % (1 maal het referentietarief)
VA4: 7,5 % (1,5 maal het referentietarief)	VA4: 3,75 % (0,75 maal het referentietarief)
Te veel gestorte voorafbetalingen geven recht op bonificaties.	Te veel gestorte voorafbetalingen geven geen recht op bonificaties.
<u>Aanpassingen</u>	
- de vermeerdering wordt verminderd met 10%	Geen
- de vermeerdering wordt verminderd tot nul indien zij lager is dan 30 euro of 1% van de grondslag	
- eventuele vrijstelling voor beginnende zelfstandigen	

1.4.10. Gewestelijke en gemeentelijke belastingen

A. Belastingvermindering in het Vlaams Gewest

Een belastingvermindering wordt toegekend, per echtgenoot, aan de belastingplichtigen wier fiscale woonplaats zich bevindt in een gemeente van het Vlaams Gewest.

Zij bedraagt 200 euro en wordt toegekend als de activiteitsinkomsten tussen 5.500 euro en 23.000 euro liggen.

Deze grenzen worden berekend per echtgenoot en vóór toepassing van het huwelijksquotiënt. Onder "activiteitsinkomsten" wordt verstaan het bedrag, na aftrek van de werkelijke of forfaitaire beroepskosten, van de globaal belastbare lonen en inkomsten uit zelfstandige beroepsactiviteit. Een afbouwregel wordt toegepast wanneer de bovengrens van 23.000 euro wordt overschreden.

Tabel 1.19.
Belastingvermindering in het Vlaams Gewest

Activiteitsinkomsten na aftrek van de beroepskosten (I)		Belastingvermindering (euro)
0	5.499	0
5.500	21.000	200
21.000	23.000	200-0,10 (I-21.000)
23.000	en meer	0

B. De gemeentelijke opcentiemen

De gemeentelijke belastingen worden berekend aan de hand van tarieven die specifiek zijn voor elke gemeente, op basis van de "hoofdsom".

1.4.11. Belastingverhoging

PRINCIPES

Ingeval van laattijdige, onbestaande, onvolledige of onjuiste aangifte, kunnen belastingverhogingen worden toegepast:

- hetzij op de totaliteit van de na verrekening van de voorheffingen, voorafbetalingen, belastingvermeerderingen en -bonificaties verschuldigde belasting;
- hetzij op een deel van deze belasting wanneer de overtreding slechts slaat op een deel van de belastbare basis.

A. Percentages van de verhogingen

Het tarief van de verhogingen varieert van 10 tot 200%, afhankelijk van de ernst en de frequentie van de inbreuk.

Tabel 1.20.
Percentages van de belastingverhogingen

Aard van de inbreuk	Toegepast %
A. Onvolledige of onjuiste aangifte of ontbreken van aangifte, te wijten aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingplichtige	Nihil
B. Onvolledige of onjuiste aangifte of ontbreken van aangifte zonder het opzet de belasting te ontduiken: 1ste overtreding (zonder inachtneming van de sub A bedoelde gevallen) 2de overtreding 3de overtreding 4de en daarop volgende overtredingen	10 % 20 % 30 % (zie C)
C. Onvolledige of onjuiste aangifte of ontbreken van aangifte met het opzet de belasting te ontduiken: 1ste overtreding 2de overtreding 3de overtreding	50 % 100 % 200 %
D. Onvolledige of onjuiste aangifte of ontbreken van aangifte gepaard gaande met hetzij een onjuistheid of een opzettelijke weglating of gebruikmaking van valse stukken tijdens een controle van de fiscale toestand, hetzij omkoping of poging tot omkoping van een ambtenaar	200 %

B. **Grensbedrag**

Het totaal gevormd door de belasting verschuldigd op de niet-aangegeven inkomsten en de erop toegepaste verhogingen mag deze inkomsten niet overtreffen.

HOOFDSTUK 2 DE VENNOOTSCHAPSBELASTING (VEN.B)

Wat nieuws ?

- *Het definitieve stelsel inzake variabele aftrekbaarheid van de autokosten in functie van de CO₂-uitstoot, is van toepassing vanaf 1 april 2008.*
- *De organismen voor de financiering van pensioenen worden onderworpen aan de vennootschapsbelasting.*

2.1. Het belastbaar tijdperk

Inzake personenbelasting stemt het belastbaar tijdperk altijd overeen met het kalenderjaar. In de vennootschapsbelasting is dat niet zo: het belastbaar tijdperk stemt hier overeen met het **boekjaar** en de band tussen belastbaar tijdperk en aanslagjaar wordt gevormd op basis van de datum waarop het boekjaar wordt afgesloten. Zo zal de hierna beschreven wetgeving, die van kracht is voor aanslagjaar 2009, **worden toegepast op de winsten van boekjaren afgesloten tussen 31.12.2008 en 30.12.2009.**

2.2. Wie is aan de vennootschapsbelasting onderworpen?

Aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen: alle vennootschappen, verenigingen, inrichtingen of instellingen die:

- rechtspersoonlijkheid bezitten,
- in België hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer hebben,
- en zich met een exploitatie of met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden.

De wet vermeldt evenwel uitdrukkelijk een aantal uitzonderingen, waarvan de belangrijkste wordt gevormd door de intercommunales.

Verenigingen zonder winstoogmerk zijn in beginsel niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen, voor zover hun activiteiten niet in strijd zijn met hun juridische vorm: inderdaad, het statuut van vzw bindt de fiscale administratie niet automatisch en deze laatste **kan een vzw die daadwerkelijk winst nastreeft, aan de vennootschapsbelasting onderwerpen.**

De wet preciseert wel een aantal verrichtingen die **niet worden beschouwd als winstgevend:**

- alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen,
- verrichtingen bestaande in het **beleggen van fondsen** die door de vzw werden vergaard bij het volbrengen van de statutaire opdracht,
- verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts **bijkomstig** op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft of niet volgens nijverheids- of handels**methoden** wordt uitgevoerd.

2.3. De belastbare grondslag

De belastbare grondslag zoals die in deze afdeling behandeld wordt, geldt in het **gewone stelsel** van belasting van bedrijfswinsten. Er bestaan daarnaast evenwel ook specifieke stelsels, onder meer voor het stelsel van de coördinatiecentra dat in zijn eindfase geraakt is, en voor de beveks, beschreven in het hoofdstuk in bijlage (42).

2.3.0. Boekhoudkundig resultaat en fiscaal resultaat

Het begrip "fiscale winst" heeft een totaal andere inhoud dan wat wordt verstaan onder "boekhoudkundige winst": deze laatste vormt weliswaar wel de basis voor de berekening van het belastbaar inkomen maar dient op tal van punten te worden aangepast:

- bepaalde winsten worden vrijgesteld (zie hierna: vrijgestelde reserves en vrijgestelde dividenden),
- bepaalde lasten die het boekhoudkundig resultaat hebben bezwaard, zijn fiscaal niet aftrekbaar (zie hierna: "verworpen uitgaven"),
- de fiscaal aanvaarde afschrijvingen stemmen niet noodzakelijk overeen met de boekhoudkundige afschrijvingen,
- activa kunnen ondergewaardeerd en passiva overgewaardeerd zijn.

Aan deze eerste reeks verschillen moeten de verschillen afkomstig van specifiek fiscale aftrekken worden toegevoegd.

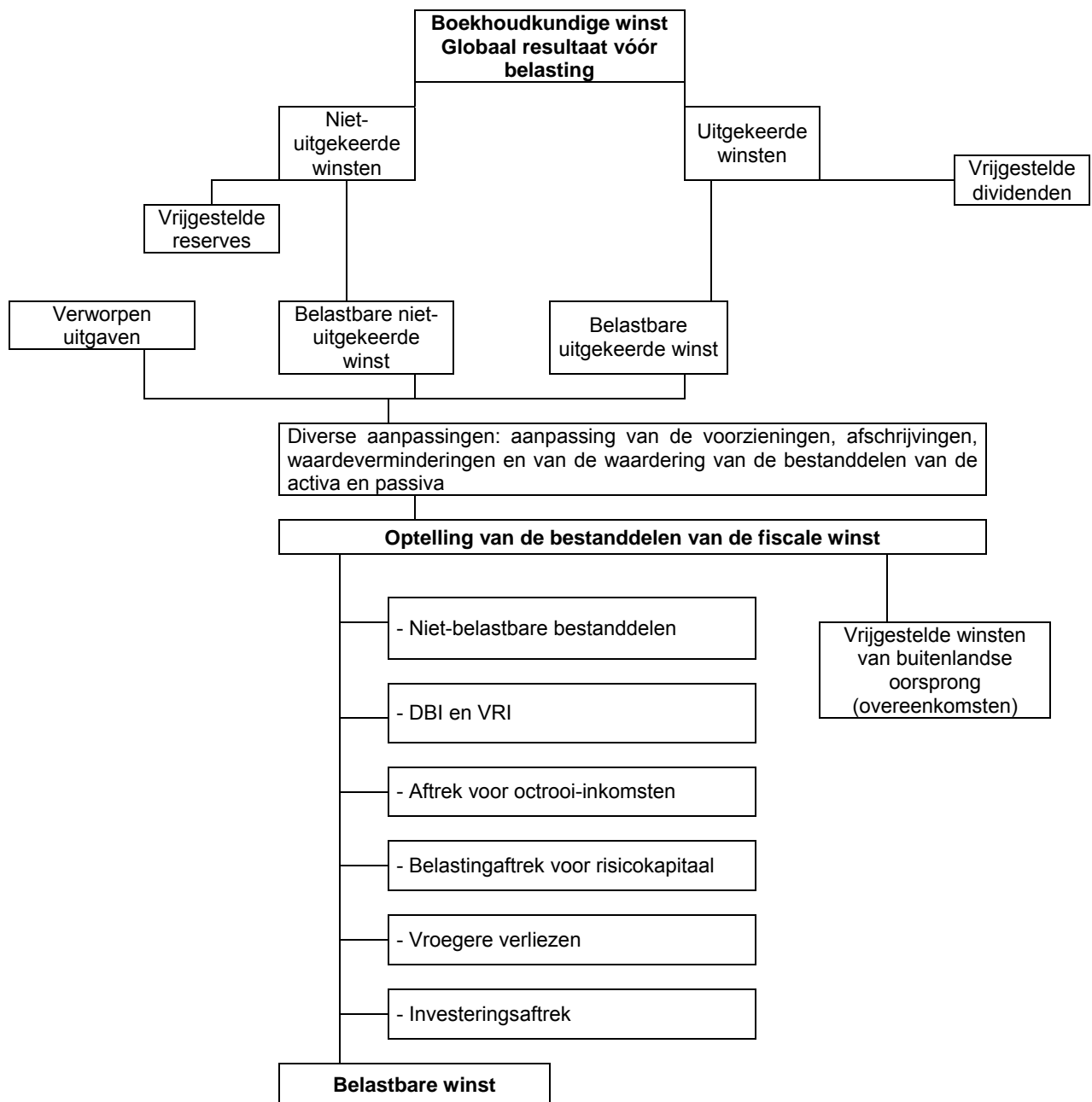
Die correcties en aftrekken, die van de boekhoudkundige winst naar de fiscale nettowinst leiden, vinden plaats in de volgende volgorde:

- de optelling van de drie bestanddelen van de fiscale winst: reserves, verworpen uitgaven en uitgekeerde winsten (zie 2.3.1.);
- de indeling van de winsten volgens de Belgische of de buitenlandse oorsprong ervan (zie 2.3.2.);
- de aftrek van de niet-belastbare bestanddelen (zie 2.3.3.);
- de aftrek voor "definitief belaste inkomsten" (DBI) en voor vrijgestelde roerende inkomsten (VRI) (zie 2.3.4.);
- de aftrek voor octrooi-inkomsten (zie 2.3.5.);
- de aftrek voor risicokapitaal (zie 2.3.6.);
- de aftrek van de vroegere verliezen (zie 2.3.7.);
- de investeringsaftrek (zie 2.3.8.).

De aldus vastgestelde nettowinst is gezamenlijk belastbaar.

42 Zie hierna blz. 85 en volgende.

Algemeen schema van de vennootschapsbelasting
Bepaling van de belastbare grondslag



2.3.1. De samenstellende bestanddelen van de fiscale winst

A. Reserves

Als algemene regel geldt dat elke nettotoename van het maatschappelijk vermogen een belastbare winst vormt.

Aan de zichtbare reserves (de boekhoudkundige reserves) worden de verdoken reserves toegevoegd; de vrijgestelde reserves worden vervolgens afgezonderd om het bedrag van de belastbare reserves te bepalen.

ZICHTBARE RESERVES

Alle gereserveerde winsten dragen in principe bij tot de vorming van de belastbare winst, ongeacht de benaming die eraan wordt gegeven: wettelijke reserve, beschikbare reserve, onbeschikbare reserve, statutaire reserve, voorzieningen voor risico's en kosten, overgedragen winst, enz.

VERDOKEN RESERVES

De onderwaarderingen van activa en de overwaarderingen van passiva zijn verdoken reserves die eveneens deel uitmaken van de belastbare winst.

Afschrijvingen die geboekt worden boven die welke fiscaal worden toegestaan of onderwaarderingen van de inventaris zijn gevallen van *onderwaarderingen van activa*. Een fictieve schuld is een geval van *overwaardering van passiva*.

VRIJGESTELDE RESERVES

Meerwaarden

Het *vrijgestelde deel van de meerwaarden* (43) wordt beschouwd als vrijgestelde reserve; indien de onaantastbaarheidsvoorwaarde vereist is, wordt de vrijstelling slechts verleend als de meerwaarden worden geboekt op een afzonderlijke rekening van het passief.

Voorzieningen voor risico's en kosten

Sommige *voorzieningen* kunnen eveneens worden vrijgesteld: zij moeten slaan op duidelijk omschreven *risico's en kosten*.

De kosten waarvoor ze bestemd zijn moeten zodanig zijn dat zij wegens hun aard beroepskosten zijn voor het boekjaar waarin zij gedragen zullen worden, en het aanleggen van die voorzieningen moet worden gemotiveerd:

- hetzij door gebeurtenissen die hebben plaatsgevonden in de loop van het boekjaar;
- hetzij door een periodiciteit van de lasten die het jaar overtreft maar 10 jaar niet mag overschrijden (voorzieningen voor grote herstellingen).

Waardeverminderingen op handelsvorderingen

Waardeverminderingen op handelsvorderingen zijn volledig als beroepskosten aftrekbaar indien het verlies zeker en vaststaand is.

Wanneer de geboekte waardevermindering betrekking heeft op een waarschijnlijk verlies, moeten de betrokken handelsvorderingen betrekking hebben op de bedrijfsactiviteit en geval per geval worden geïdentificeerd en verantwoord.

Uitgiftepremies en inbrengreserves

Uitgiftepremies en inbrengreserves zijn vrijgesteld indien zij worden opgenomen in het kapitaal of worden geboekt op een rekening "reserves" zodanig dat ze aan dezelfde onbeschikbaarheidsvoorwaarde voldoen als het maatschappelijk kapitaal.

43 Zie hierna blz. 99 en volgende.

Vrijgestelde winsten in het kader van de tax shelter voor audiovisuele werken

Sinds 2003 kunnen bedragen uitgegeven voor de financiering van de productie van audiovisueel werk vrijgesteld worden van vennootschapsbelasting in het kader van de "tax shelter".

Dit mechanisme steunt op een raamovereenkomst gesloten voor de financiering van audiovisueel werk. Die overeenkomst wordt gesloten tussen de vennootschap die het audiovisueel werk produceert en de vennootschap(pen) die de productie financiert of financieren.

Onder audiovisueel werk wordt verstaan:

- een langspeelfilm, een documentaire of een animatiefilm bestemd om in de bioscoop te worden vertoond;
- lange fictiefilm voor televisie;
- een animatieserie;
- een documentaire voor televisie;
- kinder- en jeugdreeksen, zijnde fictiereeksen met een educatieve, culturele en informatieve inhoud voor een doelgroep van 0- tot 16-jarigen.

De investering kan gebeuren in de vorm van een lening of door de verwerving van rechten verbonden aan de productie en de exploitatie van het audiovisueel werk. De aangewende som uit leningen mag echter niet méér bedragen dan 40% van het geheel van de sommen aangewend door de vennootschap in uitvoering van de raamovereenkomst.

De vrijstelling van de winsten wordt toegestaan onder de volgende voorwaarden:

- het totaal van de sommen gestort voor de uitvoering van de raamovereenkomst met vrijstelling van winst mag niet meer bedragen dan 50% van het totale budget voor de productie van het audiovisueel werk;
- de vrijstelling mag, per vennootschap die aan de financiering deelneemt, noch méér bedragen dan 50% van de winst van het belastbaar tijdperk, noch 750.000 euro overschrijden (44);
- de vrijgestelde winst moet op een afzonderlijke rekening van het passief van de balans worden geboekt en moet daar blijven staan (onaantastbaarheidsvoorwaarde) en mag niet dienen voor de berekening van enige beloning of toekenning.

De winsten worden vrijgesteld ten belope van 150% van de gestorte sommen wanneer die de hierboven vermelde voorwaarden vervullen.

Investeringsreserve

De in 2003 van kracht geworden hervorming van de vennootschapsbelasting schept de mogelijkheid tot het samenstellen van een vrijgestelde investeringsreserve. Deze mogelijkheid staat open voor de KMO's, gedefinieerd als vennootschappen die de verminderde tarieven kunnen genieten.

Het vrijgestelde bedrag van de investeringsreserve wordt berekend op basis van de variatie van het gereserveerde belastbare resultaat. Dit bevat niet alleen de boekhoudkundige gereserveerde winsten maar ook de verdoken reserves.

44 Het deel van de vrijstellingsgerechtigde sommen dat niet vrijgesteld kan worden wegens afwezigheid of ontoereikendheid van winsten, wordt overgedragen naar de volgende belastbare tijdperken.

De variatie van de belastbare reserves wordt berekend vóór iedere vermeerdering van de aanvangssituatie van de reserves en wordt verminderd:

- met de vrijgestelde meerwaarde op aandelen;
- met de vermindering van het gestorte kapitaal;
- met de vermeerdering van de vorderingen van de vennootschap op de natuurlijke personen die aandelen bezitten van de vennootschap of een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies beoefenen.

Het aldus verkregen resultaat wordt beperkt tot 37.500 euro en kan vrijgesteld worden tot beloop van 50%.

De daadwerkelijk samengestelde reserve moet geboekt zijn op een afzonderlijke rekening van het passief en de onaantastbaarheidsvoorwaarde moet vervuld zijn.

Een bedrag gelijk aan de investeringsreserve moet binnen een termijn van drie jaar door de vennootschap worden geïnvesteerd in afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa die recht kunnen geven op de investeringsaftrek (45). Die termijn van drie jaar vangt aan op de eerste dag van het belastbaar tijdperk waarvoor de investeringsreserve is aangelegd. Wordt er niet geïnvesteerd op genoemde wijze en binnen genoemde termijn, dan wordt de investeringsreserve beschouwd als winst van het belastbare tijdperk waarin de investeringstermijn van drie jaar verstreken is.

De KMO's die het voordeel van de investeringsreserve genieten, moeten kiezen tussen dit voordeel en de belastingaftrek voor risicokapitaal (zie blz. 77).

Vrijgestelde gewestelijke steunmaatregelen

In afwijking van het algemene stelsel dat de gewestelijke steunmaatregelen in de belastbare basis opneemt (46), worden sommige steunmaatregelen die door de gewesten worden toegekend aan vennootschappen, vrijgesteld door de wet betreffende het generatiepact. Het gaat om:

- de tewerkstellingspremies en beroepsoverstappremies die door de bevoegde gewestelijke instellingen worden toegekend aan vennootschappen.
Deze premies zijn door de Europese Commissie aanvaarde staatssteun voor tewerkstelling.
- kapitaal- en interestsubsidies.

Deze worden door de gewesten in het kader van de economische expansiewetgeving toegekend met het oog op de aanschaffing of totstandbrenging van immateriële en materiële vaste activa. Worden ook in aanmerking genomen, de subsidies die toegekend worden in het raam van de steun aan onderzoek en ontwikkeling door de bevoegde gewestelijke instellingen. In geval van vervreemding van gesubsidieerde activa die gedurende de eerste drie jaren van de investering plaatsvindt, wordt het bedrag van de voorheen vrijgestelde winst geacht een winst te zijn van het belastbaar tijdperk gedurende hetwelk de vervreemding heeft plaatsgevonden (behalve bij schadegeval, onteigening, enz.).

De vrijstelling is van toepassing op premies en subsidies die worden betekend vanaf 1 januari 2006 (47), en voor zover de datum van betekening ten vroegste behoort tot het belastbaar tijdperk dat aan het aanslagjaar 2007 verbonden is.

45 Zie hieronder, blz. 77.

46 Zie hoofdstuk 3, blz. 98.

47 Wat de O&O-subsidies betreft, is de vrijstelling van toepassing op premies en subsidies die worden betekend vanaf 1 januari 2007.

Opnemingen uit vrijgestelde reserves

Elke opneming uit vrijgestelde reserves leidt in principe tot een stijging van de belastbare grondslag. Deze opneming wordt onderworpen aan het gewone tarief van de vennootschapsbelasting, behalve ingeval van daaropvolgende aftrek. Teneinde het gebruik van sommige vrijgestelde reserves te stimuleren, wordt een bijzondere regeling ingevoerd voor aanslagjaar 2008, 2009 en 2010. De opnemingen zijn belastbaar tegen een verminderd tarief.

De betrokken vrijgestelde reserves zijn de volgende:

- de investeringsreserve die aangelegd werd gedurende aanslagjaar 1982;
- de vrijgestelde gerealiseerde meerwaarden met uitsluiting van de meerwaarden op bedrijfsvoertuigen, op zeeschepen en van de gespreid belaste meerwaarden.

De opneming mag niet hoger zijn dan het totale bedrag van de meerwaarden die bestonden op het einde van het belastbaar tijdperk verbonden aan aanslagjaar 2004.

Het belastingtarief bedraagt 12% of 20,75% al naar gelang al dan niet investeringen zijn gedaan (48).

B. Aftrekbaarheid van de kosten en verworpen uitgaven (VU)

Het algemene principe van aftrekbaarheid van de kosten is hetzelfde als bij de personenbelasting (49).

De uitgaven verricht voor ondernemingscrèches zijn aftrekbaar binnen de grenzen en voorwaarden vermeld in hoofdstuk 3 (50).

We zullen hier alleen de gevallen aanhalen waarin de boekhoudkundige lasten niet aftrekbaar zijn en opgenomen worden in de belastbare grondslag als "verworpen uitgaven". De "verworpen uitgaven" omvatten ook bepaalde terugnemingen van voorheen verleende vrijstellingen.

Het gaat hoofdzakelijk om:

- niet-aftrekbare belastingen,
- geldboeten, verbeurdverklaringen en straffen van alle aard,
- bepaalde interesten van leningen,
- abnormale of goedgunstige voordelen,
- sociale voordelen waarvoor de begunstigten fiscale vrijstelling genieten,
- giften,
- terugname van belastingvrijstelling voor bijkomend personeel,
- sommige specifieke beroepskosten,
- waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen, behalve minderwaarden bij volledige verdeling van het maatschappelijk vermogen (51),
- bepaalde pensioenen en pensioenbijdragen,
- bedragen toegekend in het kader van participatieplannen van werknemers in het kapitaal en de winst van hun vennootschap (52).

48 Zie hieronder, blz. 79. Tarieven van toepassing voor aanslagjaar 2009.

49 Zie hierboven, blz. 21.

50 Zie hieronder, blz. 101.

51 Indien de minderwaarde haar oorzaak vindt in de gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen van de vennootschap die de aandelen uitgeeft, wordt de aftrekbaarheid behouden ten belope van het volgestort maatschappelijk kapitaal vertegenwoordigd door de aandelen van die vennootschap.

52 Dit stelsel wordt in de bijlage bij dit hoofdstuk beschreven.

Sommige van die bestanddelen worden hierna verduidelijkt.

De **afschrijvingsregels** worden in hoofdstuk 3 beschreven (53). Onder de verschillen tussen de boekhoudkundige afschrijving en de fiscale afschrijving zijn er de verplichting activa pro rata temporis af te schrijven tijdens het boekjaar waarin ze zijn verkregen en de verplichting bijkomende kosten af te schrijven volgens hetzelfde ritme als de hoofdsom. Geen enkele van die beperkingen is toepasselijk op KMO's zoals die in het Wetboek van Vennootschappen worden gedefinieerd.

De KMO's zoals gedefinieerd in het Wetboek van Vennootschappen

Worden beschouwd als KMO's de vennootschappen met rechtspersoonlijkheid die, voor het laatste en het voorlaatste afgesloten boekjaar, niet meer dan één der volgende criteria overschrijden:

- jaargemiddelde van het personeelsbestand: 50
- jaaromzet (exclusief BTW): 7.300.000 euro
- balanstotaal: 3.650.000 euro

De vennootschappen waarvan het jaargemiddelde van het personeelsbestand meer dan 100 bedraagt, vallen hoe dan ook buiten de definitie.

AFTREKBAARHEID VAN DE BELASTINGEN

De vennootschapsbelasting en de daarmee verband houdende aanvullende crisisbijdrage, de voorafbetalingen, de verrekenbare voorheffingen (54) die worden afgehouden of gevestigd op de inkomsten vervat in de belastbare grondslag zijn niet aftrekbaar, evenmin als de nalatighedsinteressen, boeten en vervolgingskosten terzake dat zijn.

De aanslag op de geheime commissielonen daarentegen is wel aftrekbaar.

De door de vennootschappen verschuldigde onroerende voorheffing voor de gebouwen waarvan ze eigenaar zijn, vormt eveneens een aftrekbare uitgave.

Zijn eveneens niet aftrekbaar, de gewestelijke belastingen, taksen en retributies, alsmede de verhogingen, vermeerderingen, kosten en nalatighedsinteressen die erop betrekking hebben. De niet-aftrekbaarheid betreft echter niet de belastingen bedoeld in artikel 3 van de bijzondere wet ter financiering van de gemeenschappen en de gewesten, d.w.z. de vroegere federale belastingen waarover de bevoegdheid geheel of gedeeltelijk is overgedragen aan de gewesten (registratierechten, successierechten, onroerende voorheffing, openingstaks op drankgelegenheden). Deze belastingen blijven dus aftrekbaar. De niet-aftrekbaarheid betreft dus de eigen fiscaliteit van de Gewesten.

AFTREKBAARHEID VAN DE INTERESTEN VAN LENINGEN

Er zijn vier gevallen waar de interesten van leningen niet aftrekbaar zijn:

- interesten toegekend aan vennoten of bedrijfsleiders omwille van aan de vennootschap gedane voorschotten: die interesten kunnen geherkwalificeerd worden als dividenden, volgens modaliteiten die uitgelegd worden in de alinea betreffende de belastbare dividenden (55);
- als "overdreven" beschouwde interesten;

53 Zie hoofdstuk 3, blz. 94.

54 De FBB wordt gelijkgesteld met een voorheffing en maakt als VU deel uit van de belastbare basis. De opname in de VU is evenwel beperkt tot het verrekenbare bedrag dat beperkt is zoals hierna uiteengezet (zie blz. 81).

55 Zie hieronder, blz. 71.

- toepassing van de regel van onderkapitalisatie;
- gevolgen van de niet-naleving van de bestendigheidsvoorwaarde voor de DBI's.

Interesten worden als “**overdreven**” beschouwd in zover zij hoger zijn dan de overeenkomstig de marktrente geldende rentevoet, rekening houdend met de bijzondere gegevens zoals het aan de verrichting gebonden financiële risico, de financiële toestand van de schuldenaar en de looptijd van de lening (56).

Deze mogelijkheid van niet-af trek betreft interesten van obligaties, van leningen, vorderingen en andere effecten ter vertegenwoordiging van leningen. Ze is niet toepasselijk op interesten van openbaar uitgegeven effecten noch op de door of aan financiële instellingen betaalde sommen.

Bij de twee vorige regels komt nog die van **onderkapitalisatie**. Hij betreft alleen interesten die niet als dividenden geherkwalificeerd werden en niet als “overdreven” werden beschouwd. Die interesten worden als niet-af trekbaar beschouwd als ze verleend worden aan begunstigden die ofwel niet onderworpen zijn aan een gewoon belastingstelsel ofwel een van het gemeen recht afwijkend belastingstelsel genieten.

Deze interesten worden als VU beschouwd als het saldo van de leningen die recht geven op die interesten meer dan zeven keer hoger is dan de som van de belastbare reserves bij het begin van de belastbare periode en het gestort kapitaal bij het einde van die periode.

Deze regel is niet van toepassing op interesten van leningen uitgegeven door een openbaar beroep op het spaarwezen.

ABNORMALE OF GOEDGUNSTIGE VOORDELEN

Daarmee wordt bedoeld abnormale of goedgunstige voordelen toegekend aan in het buitenland gevestigde ondernemingen waarmee de vennootschap rechtstreekse of onrechtstreekse banden heeft van wederzijdse afhankelijkheid, of aan een onderneming die in het land van haar hoofdzetel onderworpen is aan een aanzienlijk voordeliger belastingstelsel.

GIFTEN

Alle giften worden beschouwd als verworpen uitgaven. Sommige ervan mogen evenwel van de belastbare winst worden afgetrokken indien zij beantwoorden aan de vrijstellingsvoorwaarden vermeld in artikelen 104, 3^o tot 5^o en 107 van het WIB92 (zie hieronder punt 2.3.3.).

TERUGNAME VAN DE VRIJSTELLING VOOR BIJKOMEND PERSONEEL

De aanwerving van bijkomend personeel kan aanleiding geven tot een vrijstelling van belasting (zie hieronder punt 2.3.3.).

De aldus toegekende vrijstellingen worden evenwel teruggenomen, als verworpen uitgaven, wanneer het betrokken personeel vermindert.

AUTOKOSTEN

De beperking van de aftrekbaarheid is van toepassing op de andere dan uitsluitend voor bezoldigd vervoer van personen gebruikte personenauto's, auto's voor dubbel gebruik, lichte vrachtauto's en minibussen. Het gaat hierbij niet om:

- voertuigen die uitsluitend gebruikt worden voor een taxidienst of voor verhuring met bestuurder en op grond daarvan van de verkeersbelasting op de autovoertuigen vrijgesteld zijn;

56 De bewijslast ligt bij de belastingplichtige.

- voertuigen die in autorijdscholen worden gebruikt voor praktisch onderricht;
- voertuigen die uitsluitend aan derden worden verhuurd.

Vanaf 1 april 2007 wordt de aftrekbaarheid van de autokosten bepaald in functie van de CO₂-uitstoot per kilometer, op basis van het volgende barema:

Tabel 2.1.
Aftrekbaarheid van de autokosten

Voertuigen met dieselmotor	Voertuigen met benzinemotor	Aftrektarief
Tarief in g CO ₂ per km	Tarief in g CO ₂ per km	In %
Minder dan 105	Minder dan 120	90
Van 105 tot max. 115	Van 120 tot max. 130	80
Van 116 tot max. 145	Van 131 tot max. 160	75
Van 146 tot max. 175	Van 161 tot max. 190	70
Meer dan 175	Meer dan 190	60(*)

(*) Indien er geen gegevens beschikbaar zijn met betrekking tot de CO₂-uitstoot van het voertuig, wordt het 60%-tarief toegepast.

Gedurende de overgangperiode van 1 april 2007 tot 31 maart 2008 is de nieuwe aftrekbaarheidsregeling slechts van toepassing op de gedurende deze periode aangeschafte voertuigen. De uniforme beperking tot 75% van de aftrekbaarheid van de autokosten blijft toegepast op de oude voertuigen.

De oude beperking tot 75% wordt afgeschaft vanaf 1 april 2008 (57).

De brandstofkosten blijven volledig aftrekbaar.

NIET-AFTREKBAARHEID VAN SPECIFIEKE BEROEPSKOSTEN

Daarmee worden inzonderheid bedoeld:

- de uitgaven en lasten die de bedrijfsbehoeften in onredelijke mate overtreffen;
- de kosten voor kleding met uitzondering van de specifieke beroepskleding;
- 31% van de restaurantkosten;
- 50% van de receptiekosten en kosten voor relatiegeschenken.

HET FISCAAL STELSEL VAN DE PENSIOENEN EN PENSIOENBIJDAGEN

Stortingen gedaan met het oog op de vorming van een extra-legaal pensioen zijn slechts aftrekbaar in de mate dat ze verband houden met vergoedingen betaald met een regelmaat die gelijkaardig is aan die van de betaling aan het personeel van vergoedingen ten laste van het resultaat van het belastbaar tijdperk. Stortingen die verband houden met vergoedingen toegekend door de algemene vergadering of die opgenomen worden in een lopende rekening zijn dus niet aftrekbaar.

Die stortingen moeten definitief zijn en gedaan worden, zonder enige wettelijke verplichting, aan een in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte gevestigde verzekeringsonderneming, verzorgingsinstelling of instelling voor bedrijfspensioenvoorzieningen.

57 Voor het boekjaar 2008 kunnen twee aftrekpercentages toegepast worden. Wat de afschrijvingskosten betreft, is de boekingsdatum van de aankoop van het voertuig dan ook bepalend; wat de autokosten betreft die tegelijkertijd betrekking hebben op de periode vóór 1 april 2008 en de periode na deze datum, is de datum waarop de kosten betaald of gedragen zijn, bepalend voor de toepassing van de oude of de nieuwe regeling.

De aftrek van die bijdragen wordt evenwel slechts toegestaan in de mate dat de eraan verbonden uitkeringen die worden toegevoegd aan de andere uitkeringen die worden toegekend ter gelegenheid van de pensionering (58) en die als jaarlijkse rente worden uitgedrukt, niet meer bedragen dan 80% van de laatste brutojaarbezoldiging van een "normale" loopbaan (in de regel 40 jaar beroepsactiviteit).

DE WERKNEMERSPARTICIPATIE IN HET KAPITAAL EN IN DE WINST VAN HUN VENNOOTSCHAP

De bedragen die door de vennootschap worden toegekend worden als VU opgenomen. Bijlage 1 bij dit hoofdstuk beschrijft de berekening van het belastbaar bedrag.

Er kan geen aftrek van giften, van DBI, van investeringsaftrek of van vroegere verliezen worden verricht op het bedrag dat aldus in de VU wordt opgenomen.

C. De uitgekeerde winsten

DIVIDENDEN

De door vennootschappen uitgekeerde dividenden maken deel uit van de belastbare grondslag.

MET DIVIDENDEN GELIJKGESTELDE INTERESTEN

Interesten van voorschotten toegestaan aan vennootschappen kunnen worden gelijkgesteld met dividenden als ze verleend zijn:

- ofwel door een natuurlijke persoon die aandelen bezit in die vennootschap,
- ofwel door personen die in die vennootschap een functie van bedrijfsleider vervullen, alsook hun echtgenoten of minderjarige kinderen.

De toegekende interesten worden dan geherkwalificeerd als dividenden vanaf het ogenblik dat en in de mate dat:

- de toegekende interesten de op basis van artikel 55 WIB92 in verhouding tot de marktrente vastgestelde grens overschrijden (59);
- het totale bedrag van de rentegevende voorschotten bij het begin van het belastbaar tijdperk hoger is dan het gestort kapitaal bij het einde van het belastbaar tijdperk verhoogd met de belaste reserves bij het begin van het belastbaar tijdperk.

Deze gelijkstelling met dividenden en met opbrengsten van kapitaal heeft tot gevolg dat deze interesten in de vennootschapsbelasting niet aftrekbaar zijn en dat er roerende voorheffing verschuldigd is tegen het voor dividenden geldende tarief (60).

VERWERVING VAN EIGEN AANDELEN, GEHELE OF GEDEELTELIJKE VERDELING VAN HET MAATSCHAPPELIJK VERMOGEN

Worden eveneens beschouwd als uitgekeerde winsten, de toewijzingen verricht bij verkrijging van eigen aandelen (61) en bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen (62).

58 Met uitsluiting van uitkeringen van individuele levensverzekeringen.

59 Zie hiervoor bij de "verworpen uitgaven".

60 De bepaling is niet van toepassing op interesten toegekend door coöperatieve vennootschappen die door de Nationale Raad van de Coöperatie erkend zijn, noch op interesten van obligaties uitgegeven door een openbaar beroep op het spaarwezen.

61 Inzake verwerving van eigen aandelen zijn de voorwaarden en toepassingsmodaliteiten beschreven in art. 186 WIB92.

62 De bepalingen inzake verdeling van het maatschappelijk vermogen zijn ook van toepassing wanneer de maatschappelijke zetel of de bestuurs- of beheerszetel naar het buitenland wordt overgebracht.

Bij verdeling van maatschappelijk vermogen worden de verdeelde sommen beschouwd als uitgekeerde winst voor het gedeelte dat het eventueel geherwaardeerde, nog terugbetaalbare werkelijk gestorte maatschappelijk kapitaal overtreft.

Alhoewel die verdelingen worden aangemerkt als uitkeringen van winst, werd geen roerende voorheffing ingehouden bij hun toekenning. Die toestand werd rechtgezet: op vereffeningen die hebben plaatsgevonden vanaf 25 maart 2002 wordt een roerende voorheffing van 10% geheven.

2.3.2. Indeling van de winst

De belastbare winst gevormd door de som van de reserves, de verworpen uitgaven en de dividenden, wordt vervolgens ingedeeld in twee categorieën:

- De eerste categorie bevat de winsten van Belgische oorsprong die belastbaar zijn tegen het volle tarief en, vanaf 2003, de winsten van buitenlandse oorsprong die afkomstig zijn uit een land waarmee België geen internationale overeenkomst ter vermijding van dubbele belasting heeft gesloten.
- De tweede categorie bevat de winsten van buitenlandse oorsprong die afkomstig zijn uit een land waarmee België een overeenkomst heeft gesloten, en die zijn vrijgesteld van Ven.B. Deze categorie komt niet in aanmerking bij het bepalen van de belastbare grondslag.

2.3.3. Diverse vrijstellingen

Hier worden afgetrokken:

- de vrijstelling van 13.250 euro toegekend per bijkomende personeelseenheid bestemd in België voor een betrekking van diensthoofd voor de uitvoer of een betrekking van diensthoofd voor de afdeling "integrale kwaliteitszorg" (63);
- de vrijstelling ten belope van 20% van de bezoldigingen betaald of toegekend aan werknemers waarvoor de werkgever een tutoraatsbonus verkrijgt (64);
- de vrijstelling van 4.930 euro per bijkomende personeelseenheid in KMO's (65);
- de giften; de aftrek van de giften mag evenwel noch 5% van de als in 2.3.1. bepaalde fiscale winst, noch 500.000 euro overtreffen.

2.3.4. Aftrek van de definitief belaste inkomsten (DBI) en van de vrijgestelde roerende inkomsten (VRI)

A. Definitief belaste inkomsten

ALS DBI AFTREKBARE INKOMSTEN

Zijn "definitief belaste inkomsten":

- (a) dividenden;
- (b) inkoop- en liquidatieboni, voor zover ze dividenden zijn waarop artikelen 186 (inkoop eigen aandelen), 187 (gedeeltelijke verdeling van het maatschappelijk vermogen) of 209 WIB92 (gehele verdeling van het maatschappelijk vermogen), of analoge bepalingen van buitenlandse recht van toepassing zijn (66).

63 Zie hoofdstuk 3, blz. 99.

64 Zie hoofdstuk 3, blz. 100.

65 Zie hoofdstuk 3, blz. 99.

66 Het DBI-regime kan toegepast worden op de boekhoudkundige meerwaarden behaald op aandelen van beveks die voor het DBI-regime in aanmerking komen (beveks 90%) (circulaire Ci.RH. 421/506.082 van 31.05.2006 en beslissing DVB nr 500.156 van 24.11.2005).

UITSLUITINGSGEVALLEN

De wet voorziet vijf uitsluitingsgevallen:

- 1° Het eerste geval van uitsluiting is dat van de inkomsten die toegekend of betaalbaar gesteld worden door een vennootschap die niet onderworpen is aan de Ven.B of aan een gelijkaardige belasting in het buitenland, of die in het land waar ze gevestigd is een aanzienlijk gunstiger aanslagregeling geniet dan in België.
- 2° Het tweede geval van uitsluiting is dat van de inkomsten die toegekend of betaalbaar gesteld zijn door een financieringsvennootschap (67), thesaurievennootschap (68) of beleggingsvennootschap (69) die, hoewel ze in hun land onderworpen zijn aan een in 1° bedoelde belasting, daar toch een van het gemeen recht afwijkend belastingstelsel genieten.
- 3° Het derde geval van uitsluiting maakt het mogelijk door de vennootschappen gedane uitkeringen stroomopwaarts te verifiëren: de aftrek voor DBI wordt geweigerd **in de mate dat** de dividendverlenende vennootschap in andere landen dan dat waar ze haar fiscale domicilie heeft, zelf inkomsten heeft verkregen die geen dividenden waren en die daar een van het gemeen recht afwijkend belastingregime genoten hebben.
- 4° Ook in het vierde geval kunnen stroomopwaarts gedane uitkeringen geverifieerd worden: de aftrek voor DBI wordt geweigerd in de mate dat de dividendverlenende vennootschap winsten heeft verwezenlijkt door bemiddeling van een of meerdere buitenlandse inrichtingen die globaal onderworpen zijn aan een belastingregeling die **“aanzienlijk gunstiger”** is dan die waaraan ze in België zouden onderworpen zijn (70).
- 5° Het laatste geval van uitsluiting betreft inkomsten verkregen door vennootschappen - andere dan investeringsvennootschappen - die dividenden ten belope van minstens 90% uitkeren die betrekking hebben op de eerste vier gevallen van uitsluiting.

Een belastingstelsel wordt beschouwd als aanzienlijk gunstiger wanneer het normale tarief van de vennootschapsbelasting of de effectieve belastingdruk lager is dan 15%. De fiscale bepalingen van gemeen recht die toepasselijk zijn op vennootschappen gevestigd in Lidstaten van de Europese Unie worden geacht niet aanzienlijk gunstiger te zijn dan in België.

De wet voorziet echter bepaalde beperkingen in verband met die vijf gevallen van uitsluiting:

- 1° Geval 1 is niet van toepassing op dividenden toegekend of betaalbaar gesteld door intercommunales.
- 2° Geval 2 is niet van toepassing op beleggingsvennootschappen waarvan de statuten bepalen dat ten minste 90% van de ontvangen inkomsten of verwezenlijkte meerwaarden zullen worden uitgekeerd.

67 Onder “financieringsvennootschap” wordt begrepen enigerlei vennootschap die zich uitsluitend of hoofdzakelijk bezighoudt met dienstverrichtingen van financiële aard ten voordele van vennootschappen die met de dienstverlenende vennootschap noch rechtstreeks noch onrechtstreeks een groep vormen.

68 Onder “thesaurievennootschap” wordt begrepen enigerlei vennootschap waarvan de werkzaamheid uitsluitend of hoofdzakelijk bestaat in het verrichten van geldbeleggingen.

69 Onder “beleggingsvennootschap” wordt begrepen enigerlei vennootschap die uitsluitend het gemeenschappelijk beleggen van kapitaal tot doel heeft.

70 Men beschouwt gewoonlijk dat er geen sprake is van “aanzienlijk gunstiger belastingstelsel” als de aanslag op de winsten tenminste 15% bedraagt in landen waarmee België een overeenkomst heeft afgesloten.

3° Geval 2 en geval 5 zijn niet van toepassing op financieringsvennootschappen gevestigd in een van de Lidstaten van de Europese Unie, in zover het om gewettigde economische en financiële verrichtingen gaat, en in zover de vennootschap niet overgekapitaliseerd is.

4° Geval 5 is niet van toepassing als de dividenduitkerende vennootschap op een Europese beurs genoteerd is en onderworpen is aan de Ven.B in een land waarmee België een dubbelbelastingverdrag heeft gesloten.

PARTICIPATIEDREMPEL

Er wordt ook vereist dat, op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling van de dividenden, de verkrijgende vennootschap een deelneming van ten minste 10% of 1.200.000 euro bezit in het kapitaal van de uitkerende vennootschap.

Deze participatiedrempel geldt niet voor financiële instellingen, verzekeringsondernemingen en beursvennootschappen, en ook niet voor inkomsten verkregen, verleend of toegewezen door investeringsvennootschappen, noch voor inkomsten toegekend of toegewezen door intercommunales.

PERMANENTIEVOORWAARDE

De aftrek voor DBI wordt alleen toegekend voor aandelen in participaties die van nature financiële vaste activa zijn. Die participaties moeten minstens een jaar lang ononderbroken in handen van de vennootschap zijn gebleven.

AFTREKBAAR BEDRAG

Het aftrekbaar bedrag is vastgesteld op 95% van het inkomen, vóór inhouding van de roerende voorheffing.

De aftrek wordt toegekend op het na de “derde bewerking” resterend bedrag van de winst, vooropgesteld dat voor het berekenen van dat grensbedrag de volgende VU's in mindering worden gebracht, hetgeen betekent dat ze hier als aftrekbaar worden beschouwd:

- “niet-aftrekbare” giften;
- geldboeten en bestraffingen;
- sommige specifieke beroepskosten;
- overdreven interesten;
- abnormale of goedgunstige voordelen;
- sociale voordelen;
- pensioenbijdragen.

Sinds aanslagjaar 2005 moeten deze VU's niet afgetrokken worden van de belastbare basis waarop de aftrek voor DBI wordt toegepast, als het dividend verleend of toegekend wordt door een dochteronderneming gevestigd in de Europese Unie (71).

De voordelen die niet aftrekbaar zijn als beroepskosten en die toegekend worden in het kader van bepaalde gevallen van openbare en privé-omkoping, moeten ook afgetrokken worden van de basis waarop de aftrek voor DBI wordt toegepast.

71 Voor de definitie van het begrip “dochteronderneming” zijn de participatievoorwaarden die van de “moeder-dochterrichtlijn”: minstens 15% (minstens 10% vanaf 1 januari 2009).

Er kan geen aftrek worden verricht op het bedrag dat als VU wordt opgenomen als werknemersparticipatie in het kapitaal en de winst van hun vennootschap.

NIET-OVERDRAAGBAARHEID VAN DE DBI-OVERSCHOTTEN

Indien er geen of onvoldoende belastbare winst overblijft na de zogenaamde “derde bewerking”, is het saldo van de aftrek niet overdraagbaar naar de volgende belastbare tijdperken.

Het Europees Hof van Justitie heeft echter onlangs een arrest (72) gewezen, volgens hetwelk het Belgische stelsel van de DBI het Europees recht schendt, in de mate dat het in strijd is met de moederdochterraichtlijn bedoeld om de economische dubbele belasting te vermijden.

B. Vrijgestelde roerende inkomsten

Als vrijgestelde roerende inkomsten kunnen bovendien worden afgetrokken: de inkomsten uit preferente aandelen van de NMBS en de inkomsten uit openbare fondsen die (vóór 1962) volledig vrij van belastingen werden uitgegeven.

2.3.5. Aftrek voor octrooi-inkomsten

De aftrek voor octrooi-inkomsten is van toepassing sinds aanslagjaar 2008.

Worden in aanmerking genomen, de octrooien of aanvullende beschermingscertificaten waarvan de vennootschap octrooihouder of certificaathouder is en die geheel of gedeeltelijk door de vennootschap werden ontwikkeld in haar onderzoekscentra, alsmede de door de vennootschap verworven octrooien, licentierechten of aanvullende beschermingscertificaten, op voorwaarde dat die verder door de vennootschap in haar onderzoekscentra werden verbeterd.

Onder “octrooi-inkomsten” worden verstaan zowel de inkomsten *sensu stricto*, met name ontvangen uit octrooien die in licentie worden gegeven, als de inkomsten die via derden zouden worden verkregen door de vennootschap die de octrooien voor haar eigen rekening heeft geëxploiteerd. De inkomsten moeten geëvalueerd worden op basis van de vergoeding die zou zijn overeengekomen als tussen onafhankelijke ondernemingen.

De aftrekbare inkomsten moeten begrepen worden in het belastbaar inkomen en worden verminderd:

- met tijdens het belastbaar tijdperk toegepaste afschrijvingen op de aanschaffings- of beleggingswaarde van deze octrooien, in zover deze afschrijvingen afgetrokken worden van de in België belastbare grondslag ;
- met de vergoedingen die zijn verschuldigd aan derden voor deze octrooien, in zover deze vergoedingen ten laste worden gelegd van het in België belastbare resultaat.

De op die manier bepaalde inkomsten zijn aftrekbaar ten belope van 80% van hun bedrag. Indien er onvoldoende winst is, is het saldo van de aftrek voor octrooi-inkomsten niet overdraagbaar naar de volgende belastbare tijdperken.

72 “Cobelfret-arrest” (HJEG, 12 februari 2009; nr. C-138/07).

2.3.6. Belastingaftrek voor risicokapitaal

Met de aftrek voor risicokapitaal of het stelsel van de notionele interesten (73) kunnen de vennootschappen een op hun risicokapitaal berekende fictieve interestkost aftrekken van hun belastbare winst.

DOELSTELLINGEN VAN DE NOTIONELE INTERESTAFTREK

De doelstellingen zijn:

- de eigen middelen van de vennootschappen verstevigen door de huidige fiscale discriminatie tussen de financiering met lening en de financiering met eigen middelen te verzachten. De vergoeding voor geleend vermogen is immers fiscaal volledig aftrekbaar maar de vergoeding voor risicokapitaal niet;
- België fiscaal aantrekkelijker maken voor buitenlandse investeerders door een verlaging van de effectieve aanslagvoet van de Belgische vennootschapsbelasting;
- een oplossing vinden voor het probleem van de coördinatiecentra, want het oude stelsel is in zijn eindfase geraakt (zie blz. 87).

BEREKENINGSBASIS

De berekeningsbasis van de aftrek voor risicokapitaal bestaat uit het "gecorrigeerd" eigen vermogen berekend op het einde van het aanslagjaar voorafgaand aan het jaar waarin de aftrek wordt aangevraagd.

Het eigen vermogen dat in aanmerking mag genomen worden, komt overeen met de rubrieken I tot VI van het passief van de balans: kapitaal, uitgiftepremies, herwaarderingsmeerwaarden, reserves, overgedragen winsten en kapitaalsubsidies.

Die berekeningsbasis wordt verschillende keren gecorrigeerd (74) om getrapte aftrekken te voorkomen, activa te verwerpen waarvan de inkomsten in België niet belastbaar zijn krachtens de dubbelbelastingovereenkomsten, en sommige misbruiken te voorkomen die erin bestaan materiële activa kunstmatig in een vennootschap onder te brengen om het belastingvoordeel van de aftrek voor risicokapitaal op te trekken.

Wat de wijzigingen van het eigen vermogen tijdens het belastbaar tijdperk betreft, wordt het in aanmerking genomen risicokapitaal vermeerderd of verminderd met het bedrag van deze wijzigingen (berekend als gewogen gemiddelde).

TARIEF

Het tarief van de aftrek voor risicokapitaal wordt voor elk aanslagjaar vastgelegd op basis van het gemiddelde tarief van de door de Belgische Staat uitgegeven lineaire obligaties op 10 jaar.

Voor vennootschappen die op grond van de in artikel 15 van het Wetboek van vennootschappen (zie blz. 68), bepaalde criteria als KMO worden aangemerkt, wordt, voor het aanslagjaar dat verbonden is aan het belastbare tijdperk waarin de aftrek voor risicokapitaal wordt genoten, het tarief van de aftrek verhoogd met 0,5%.

Het tarief voor 2008 bedraagt 4,307% en, voor de KMO's, 4,807%.

73 Wet van 22.06.2005, BS van 30.06.2005.

74 Zie artikel 205ter, WIB92.

UITGESLOTEN VENNOOTSCHAPPEN

De volgende vennootschappen hebben geen recht op de notionele interestaftrek (art. 205*octies*, WIB92):

- de erkende coördinatiecentra, die van de bepalingen voorzien in het koninklijk besluit nr.187 van 30 december 1982, blijven genieten;
- de vestigingen in een reconversiezone die, voor het belastbaar tijdperk, onder de bepalingen van de herstellwet van 31.07.1984 vallen;
- de beveks, bevaks en VBS;
- de coöperatieve participatievennootschappen, in toepassing van de wet van 22 mei 2001 betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen;
- sommige zeescheepvaartvennootschappen.

OVERDRACHT IN GEVAL VAN ONVOLDOENDE WINST

Indien er voor een belastbaar tijdperk geen of onvoldoende winst is om de aftrek voor risicokapitaal in mindering te kunnen brengen, dan wordt de voor dat belastbaar tijdperk niet-verleende vrijstelling achtereenvolgens overgedragen op de winsten van de zeven volgende jaren. Na de zeven jaren volgend op het tijdperk waarin de notionele interesten niet konden afgetrokken worden wegens onvoldoende winst, is het eventuele niet-verleende saldo van de vrijstelling, verloren.

DE KMO'S MOETEN KIEZEN TUSSEN DE INVESTERINGSRESERVE EN DE AFTREK VOOR RISICOKAPITAAL

De KMO's die een vrijgestelde investeringsreserve hebben aangelegd tijdens het belastbaar tijdperk (d.w.z. die belast worden tegen het verminderde tarief), zullen die niet kunnen combineren met het voordeel van de aftrek voor risicokapitaal, noch voor het betreffend belastbaar tijdperk noch voor de twee volgende tijdperken (75).

2.3.7. Aftrek van vroegere verliezen

De verliezen van de vroegere belastbare tijdperken zijn in de tijd onbeperkt aftrekbaar.

Een bijzondere bepaling is nochtans van toepassing indien een vennootschap de inbreng verkrijgt van een tak van werkzaamheid, van een algemeenheid van goederen of indien ze een andere vennootschap opslorpt (76).

2.3.8. Investeringsaftrek

De modaliteiten voor de investeringsaftrek worden hierna uitgebreider beschreven in hoofdstuk 3. Laten we hier alleen vermelden dat hij van toepassing blijft:

- voor milieuvriendelijke investeringen in "Onderzoek en Ontwikkeling", energiebesparende investeringen en investeringen in beveiliging en octrooien;
- voor investeringen gericht op het verzekeren van de productie en het recyclageproces van herbruikbare verpakkingen;
- voor investeringen die tot doel hebben om rookafzuig- of verluchtingssystemen te installeren in een horeca-inrichting;

75 Een KMO die, gedurende de aan de aanslagjaren 2005 en 2006 verbonden belastbare tijdperken, een vrijgestelde investeringsreserve heeft aangelegd, kan echter gedurende het aanslagjaar 2007 de aftrek voor risicokapitaal onmiddellijk genieten.

76 Zie art. 206, WIB92.

- voor de "gespreide aftrek".

De toepasselijke tarieven en de modaliteiten van de aftrek worden beschreven in hoofdstuk 3.

2.3.9. Gemeenschappelijke bepalingen voor de aftrekken

Geen enkele van de aftrekken die beschreven worden in punten 2.3.3. tot en met 2.3.8., mag gebeuren:

- a) op het gedeelte van de belastbare winsten dat overeenstemt met de ontvangen abnormale of goedgunstige voordelen, of met de ontvangen financiële voordelen of voordelen van alle aard (77);
- b) op het bedrag dat bij de verworpen uitgaven is opgenomen als financiële participatie van de werknemers in het kapitaal en de winsten van hun vennootschap;
- c) op de grondslag van de bijzondere aanslag op geheime commissielonen;
- d) op het gedeelte van de belastbare winsten dat voortspuit uit de niet-naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde voor de investeringsreserve.

2.4. Berekening van de belasting

2.4.1. Normaal tarief

De Ven.B is verschuldigd tegen het tarief van 33%.

2.4.2. Verminderde tarieven

Verminderde tarieven kunnen worden toegepast indien de belastbare winst niet méér bedraagt dan 322.500 euro.

*Tabel 2.2.
Verminderde tarieven in de Ven.B*

Netto belastbare winst		Op die schijf toepasselijk tarief
0	- 25.000	24,25%
25.000	- 90.000	31%
90.000	- 322.500	34,50%
322.500	en meer	33%

Om die verminderde tarieven te kunnen genieten, moet de vennootschap evenwel voldoen aan een aantal bijkomende voorwaarden die verband houden met:

- de activiteiten van de vennootschap;
- het aandeelhouderschap van de vennootschap;
- de vergoeding van het maatschappelijk kapitaal;
- de bezoldiging van hun bedrijfsleiders.

DE ACTIVITEITEN VAN DE VENNOOTSCHAP

De wetgeving stelt in verband met de activiteiten van de vennootschap twee voorwaarden om de verminderde tarieven te kunnen genieten:

- de vennootschap mag geen deel uitmaken van een groep waartoe een in het kader van KB nr. 187 van 30.12.1982 erkend coördinatiecentrum behoort;

77 Met "ontvangen financiële voordelen of voordelen van alle aard" worden bedoeld de voordelen die worden toegekend in het kader van een openbare of privé-"omkoping" en die niet afgetrokken mogen worden door de betaler.

- de groep mag geen aandelen bezitten waarvan de beleggingswaarde meer bedraagt dan 50%, van hetzij de gerevaloriseerde waarde van het gestorte kapitaal, hetzij van het gestorte kapitaal vermeerderd met de belaste reserves en de geboekte meerwaarden. De in aanmerking komende waarden zijn die van de dag waarop de vennootschap die de aandelen bezit, haar jaarrekening heeft opgesteld. Om te bepalen of de grens van 50% is overschreden, worden de aandelen die ten minste 75% vertegenwoordigen van het gestorte kapitaal van de vennootschap die de aandelen heeft uitgegeven, niet in aanmerking genomen.

HET AANDEELHOUDERSCHAP VAN DE VENNOOTSCHAP

Het voordeel van de verminderde tarieven wordt niet verleend aan vennootschappen waarvan ten minste de helft van de aandelen in het bezit zijn van één of meer andere vennootschappen.

DE VERGOEDING VAN HET MAATSCHAPPELIJK KAPITAAL

De mogelijkheid om de verminderde tarieven te genieten wordt eveneens ontzegd wanneer de dividenduitkering hoger is dan 13% van het bij het begin van het belastbaar tijdperk werkelijk gestort nog terugbetaalbaar maatschappelijk kapitaal.

DE BEZOLDIGING VAN DE BEDRIJFSLEIDERS

Om de verminderde tarieven te kunnen genieten is de vennootschap er ook toe gehouden om, ten laste van het resultaat van het belastbare tijdperk, aan ten minste één van de bedrijfsleiders een bezoldiging toe te kennen die gelijk is aan of hoger dan het belastbare inkomen van de vennootschap, wanneer die bezoldiging minder bedraagt dan 36.000 euro.

HET GEVAL VAN DE DOOR DE NATIONALE RAAD VAN DE COÖPERATIE ERKENDE COÖPERATIEVE VENNOOTSCHAPPEN

Een coöperatieve vennootschap die erkend is door de Nationale Raad van de Coöperatie, kan de verminderde tarieven genieten, zelfs indien ze niet voldoet aan de voorwaarden inzake:

- het aandeelhouderschap van de vennootschap;
- het bezit van aandelen van andere vennootschappen;
- de bezoldiging van de bedrijfsleiders.

De andere voorwaarden blijven wel van toepassing.

2.4.3. Belasting op de opnemingen uit vrijgestelde reserves

Voor aanslagjaar 2008 tot 2010 wordt een bijzondere belastingregeling toegepast op de opnemingen uit bepaalde vrijgestelde reserves (78).

Deze opnemingen worden belast tegen 20,75%. Een belastingtarief van 12% (79) wordt toegepast indien, gedurende het belastbaar tijdperk waarin de opneming gebeurde, de vennootschap een gelijkwaardig bedrag aan afschrijfbaar materiële of immateriële activa heeft geïnvesteerd. Deze activa hoeven niet nieuw te zijn maar mogen niet beschouwd worden als een herbelegging om andere voordelige fiscale bepalingen te genieten (bijvoorbeeld: de investeringsreserve of de gespreid belaste meerwaarden). De vennootschap hoeft de investeringen niet in haar bezit te houden.

2.4.4. Belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling

Een belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling is ingevoerd voor investeringen in octrooien en "groene" investeringen.

78 Zie hierboven, blz. 66.

79 Tarieven van toepassing voor aanslagjaar 2009.

IN AANMERKING GENOMEN INVESTERINGEN

Het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling wordt toegepast op investeringen in materiële vaste activa die in nieuwe staat zijn verkregen of tot stand gebracht en van nieuwe immateriële vaste activa, indien die vaste activa in België voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid worden gebruikt.

BEREKENINGSBASIS

De huidige berekeningsbasis van de investeringsaftrek, nl. de aanschaffings- of beleggingswaarde, wordt vermenigvuldigd met het tarief van de investeringsaftrek, waarbij een onderscheid gemaakt wordt tussen de verhoogde investeringsaftrek en de gespreide investeringsaftrek. Het belastingkrediet kan immers in één keer of op een gespreide manier worden toegepast.

De zo bekomen berekeningsbasis wordt vermenigvuldigd met 33,99% (nominaal tarief in de vennootschapsbelasting verhoogd met de aanvullende crisisbijdrage).

Voorbeeld:

Investering O&O van 1.000 euro
Tarief investeringsaftrek van 13,5% (aanslagjaar 2009, investering O&O)
Tarief gespreide investeringsaftrek van 20,5% (aanslagjaar 2009, investering O&O)
Nominaal tarief in de Ven.B. van 33,99% (aanvullende crisisbijdrage inbegrepen)

Belastingkrediet toegepast in één keer:

$1.000 * 13,5\% * 33,99\% = 45,88$ euro

Gespreid belastingkrediet (naar gelang van de fiscaal aanvaarde afschrijvingen, b.v. over vijf jaar):

$1.000 * 20\% * 20,5\% * 33,99\% = 13,94$ euro

MODALITEITEN

Activa geïnvesteerd in onderzoek en ontwikkeling moeten tijdens de volledige duur van de afschrijving ook daarvoor gebruikt blijven worden, zoniet zal een deel van het toegekende belastingkrediet terugbetaald moeten worden.

ONVERENIGBAARHEID

De vennootschappen moeten kiezen tussen enerzijds, het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling en anderzijds, de aftrek voor investeringen in octrooien of voor "groene" investeringen. Deze keuze is onherroepelijk.

UITSLUITING VAN HET VOORDEEL VAN HET BELASTINGKREDIET VOOR ONDERZOEK EN ONTWIKKELING

De vaste activa die de investeringsaftrek niet kunnen genieten (80), geven ook geen recht op het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling.

VERREKENING EN OVERDRACHT

Het belastingkrediet is volledig verrekenbaar met de vennootschapsbelasting en kan, in voorkomend geval, overgedragen worden naar de volgende vier aanslagjaren.

80 Zie hoofdstuk 3, blz. 95.

Tabel 2.3.
Overdrachtbeperking van het belastingkrediet per aanslagjaar

Totaalbedrag van de te verrekenen belastingkredieten O&O	Verrekeningsbeperking
minder dan 139.630 euro	geen
van 139.630 tot 558.540 euro	139.630 euro maximum
meer dan 558.540 euro	25% van de overdracht

2.4.5. Aanvullende crisisbijdrage

Door de invoering van de aanvullende crisisbijdrage wordt de vennootschapsbelasting vermeerderd met drie opcentiemen, uitsluitend ten voordele van de Staat.

2.4.6. Vermeerdering wegens geen of ontoereikende voorafbetalingen

De vermeerdering wegens gebrek aan of ontoereikendheid van voorafbetalingen wordt in beginsel op dezelfde wijze berekend als in de personenbelasting (81), **behoudens** dat:

- de datums berekend worden vanaf de eerste dag van het boekjaar en niet op basis van het kalenderjaar;
- de grondslag niet moet worden verhoogd tot 106%;
- de vermeerdering niet wordt verminderd tot 90%.

De vennootschappen die in of na 2003 opgericht zijn en die de verminderde tarieven kunnen genieten, zijn niet onderworpen aan belastingvermeerdering voor de eerste drie boekjaren na hun oprichting.

2.4.7. Verrekening van de voorheffingen

A. Terugbetaalbare voorheffingen

Zijn verrekenbaar met de Ven.B en terugbetaalbaar:

- de voorafbetalingen;
- de roerende voorheffing.

Met betrekking tot **dividenden** is de verrekening van de RV toegestaan op voorwaarde dat de genietter van de inkomsten de aandelen in volle eigendom heeft op het ogenblik van de toekenning of betaalbaarstelling van de inkomsten. Bovendien mag een vennootschap de roerende voorheffing met betrekking tot dividenden niet verrekenen wanneer de toekenning van die inkomsten een waardevermindering van de aandelen of deelbewijzen veroorzaakt.

De fictieve roerende voorheffing (FRV) met betrekking tot interesten van leningen die aan coördinatiecentra zijn toegestaan of met betrekking tot dividenden die in coördinatiecentra ingebrachte kapitalen vergoeden, is verrekenbaar en terugbetaalbaar. Het tarief van de FRV werd eerst teruggebracht van 25/75 tot 10/90 en vervolgens opgeheven (82). Die wijzigingen hebben geen betrekking op vroegere investeringen; inkomsten uit de financiering van die investeringen blijven recht geven op de verrekening van de FRV.

81 Zie hierboven blz. 58.

82 Zie "de coördinatiecentra", blz. 87 en volgende.

Met betrekking tot de interesten wordt de verrekening van de roerende voorheffing slechts **pro rata temporis** toegestaan voor de periode waarin de vennootschap de effecten in **volle eigendom** heeft gehad.

B. Niet-terugbetaalbare voorheffingen

De onroerende voorheffing is niet verrekenbaar met de Ven.B maar vormt een aftrekbare uitgave.

De **forfaitaire buitenlandse belasting** (FBB) is verrekenbaar met de vennootschapsbelasting (Ven.B) maar niet terugbetaalbaar. Zij heeft nog enkel betrekking op royalty's en interesten.

Wat royalty's betreft, stemt de verrekenbare FBB overeen met de werkelijk ingehouden belasting.

Wat de interesten betreft, wordt zij als volgt vastgesteld:

- het tarief is niet langer eenvormig maar hangt af van de werkelijk in het buitenland ingehouden belasting. Dat tarief wordt bekomen door de in het buitenland werkelijk betaalde belasting te delen door de in het binnenland ontvangen inkomsten en is beperkt tot 15%;
- het aldus bepaalde bedrag is verrekenbaar met de Ven.B. Maar het werkelijk verrekende bedrag mag niet hoger zijn dan de Ven.B overeenstemmend met de intermediatiemarge. Die intermediatiemarge stemt overeen met het verschil tussen het binnenlands inkomen en de daarop betrekking hebbende financiële lasten.

De verrekening van de FBB wordt alleen maar toegestaan voor de periode waarin de vennootschap de volle eigendom van de goederen of kapitalen heeft gehad.

2.4.8. Bijzondere aanslagstelsels

Op de uitgaven en voordelen van alle aard die niet verantwoord zijn in de wettelijke vormen of binnen de wettelijke termijnen, en op verdoken meerwinsten wordt een belasting van 300% toegepast, te verhogen met de aanvullende crisisbijdrage. Deze afzonderlijke aanslag, of stelsel van "geheime commissielonen", is een beroepskost.

Sinds aanslagjaar 2007 wordt de afzonderlijke aanslag dus ook toegepast op de voordelen van alle aard die aan werknemers of aan bedrijfsleiders toegekend worden.

Het stelsel van geheime commissielonen

Oud stelsel: Er dient een onderscheid gemaakt te worden tussen het stelsel van de gewone geheime commissielonen en dat van de toegelaten geheime commissielonen.

De *gewone geheime commissielonen* mogen in principe afgetrokken worden als beroepskosten. De vennootschap moet echter een afzonderlijke aanslag van 309% betalen op deze geheime commissielonen, die aftrekbaar is als beroepskost.

De *toegelaten geheime commissielonen* (in sectoren waar de geheime commissielonen gebruikelijk zijn) mogen ook afgetrokken worden als beroepskosten, mits toestemming van de Minister en betaling van een minimumbelasting. De afzonderlijke aanslag is ook aftrekbaar als beroepskost.

Nieuw stelsel: De wet van 11 mei 2007 "tot aanpassing van de wetgeving inzake de bestrijding van omkoping" heeft het stelsel van de *toegelaten geheime commissielonen* opgeheven. Deze wet heeft ook een algemeen verbod ingevoerd op de aftrek van de bedragen die worden bestemd voor de openbare of private omkoping in België, of voor de omkoping van buitenlandse of internationale ambtenaren.

De "omkopingsuitgaven" die niet meer mogen afgetrokken worden als beroepskosten, blijven onderworpen aan de afzonderlijke aanslag op de geheime commissielonen.

BIJLAGE 1 BIJ HOOFDSTUK 2 DE WERKNEMERSPARTICIPATIE IN HET KAPITAAL EN IN DE WINST VAN HUN VENNOOTSCHAP

De wet van 22 mei 2001 heeft een belastingstelsel ingevoerd dat de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van hun vennootschap of van de groep waarvan hun vennootschap deel uitmaakt, bevordert. In deze bijlage worden de beginselen van het stelsel en de fiscale bepalingen beknopt beschreven.

De beginselen van het stelsel

Het participatieplan moet aan een aantal voorwaarden voldoen, waarvan de voornaamste hieronder worden vermeld.

Het moet worden ingevoerd via een collectieve arbeidsovereenkomst of, voor de vennootschappen zonder vakbondsafvaardiging, door een toetredingsakte die wordt opgesteld door de werkgever en waarmee de werknemers akkoord zijn gegaan. Er wordt een procedure voorzien om de opmerkingen van de werknemers te verzamelen en zo nodig een verzoening te bewerkstelligen met de voorstellen van de werkgever.

Alle werknemers van de vennootschap moeten de mogelijkheid hebben deel te nemen aan het participatieplan. De collectieve arbeidsovereenkomst of de toetredingsakte kunnen een anciënniteitsvoorwaarde voorzien van ten hoogste één jaar.

Het totale bedrag van de deelnames in het kapitaal en in de winst dat aan de werknemers wordt toegekend, mag bij de afsluiting van het boekjaar, geen van de volgende limieten overschrijden: 10% van de bruto loonmassa en 20% van de winst van het boekjaar na belasting.

Het participatieplan mag niet worden ingevoerd ter vervanging of omzetting van loon, premies, voordelen of aanvullingen welke in de collectieve of individuele overeenkomsten zijn voorzien.

Het participatieplan in de winst dat door een « kleine vennootschap » in de zin van het Wetboek van vennootschappen wordt ingevoerd, kan de vorm aannemen van een investeringsspaarplan overeenkomstig hetwelk de winsten die door de vennootschap aan de werknemers worden toegekend, aan de vennootschap weer ter beschikking worden gesteld in het kader van een niet-achtergestelde lening. De uitgeleende bedragen leveren een interest op tegen een interestvoet die niet lager mag zijn dan die op lineaire obligaties van dezelfde duur als die van de lening die aan de vennootschap wordt verleend. De lening moet worden terugbetaald op een termijn die niet minder dan 2 jaar, noch meer dan 5 jaar mag bedragen. De vennootschap moet, gedurende dezelfde periode, de ontvangen bedragen aanwenden voor vaste activa.

De bedragen die door de vennootschap worden toegekend in het kader van het participatieplan zijn in beginsel niet onderworpen aan de socialezekerheidsbijdragen (noch aan de werknemers-, noch aan de werkgeversbijdragen).

Het belastingstelsel

De bedragen die door de vennootschap in het kader van het participatieplan worden toegekend, zijn **als verworpen uitgaven onderworpen aan de vennootschapsbelasting**. Zij worden dus noch als beroepsinkomsten, noch als roerende inkomsten beschouwd. De helft van de aldus gevestigde vennootschapsbelasting wordt overgemaakt aan de RSZ. Er kan geen enkele aftrek van giften, van definitief belaste inkomsten (DBI), voor octrooi-inkomsten, voor risicokapitaal, van vroegere verliezen of investeringsaftrek worden verricht op het bedrag van de toegekende winsten die als verworpen uitgaven worden opgenomen.

Deelname in het kapitaal

- Wanneer het een deelname in het kapitaal betreft, wordt het belastbaar bedrag vastgesteld met referentie tot de beurskoers voor genoteerde aandelen, en, voor niet-genoteerde aandelen, tot een bedrag dat niet lager kan zijn dan de boekwaarde van de aandelen of de werkelijke waarde van de aandelen op het moment van de toekenning ervan, overeenkomstig het gelijklopend advies van een bedrijfsrevisor of van een accountant.
- De deelname in het kapitaal wordt onderworpen aan een **bevrijdende belasting** (83) van **15%** voor zover het participatieplan een onbeschikbaarheidsperiode van de aandelen voorziet die niet korter kan zijn dan 2 jaar noch langer dan 5 jaar. Als aan deze onbeschikbaarheidsperiode niet wordt voldaan, wordt een aanvullende belasting van 23,29% geheven (84).

Deelname in de winst

- Het belastbaar bedrag is het toegekend bedrag.
- De toegekende bedragen worden onderworpen aan de werknemersbijdragen voor de sociale zekerheid en het overblijvende nettobedrag wordt onderworpen aan een bevrijdende belasting van 25 %.

83 Het betreft een met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belasting, zie 2^e deel, hoofdstuk 8, blz. 230.

84 Het tarief van deze belasting werd zo berekend dat het overeenkomt met de totale belasting, met inbegrip van de socialezekerheidsbijdragen, op een toekenning in speciën.

BIJLAGE 2 BIJ HOOFDSTUK 2 BIJZONDERE VENNOOTSCHAPSBELASTINGSTELSELS

Het stelsel van voorafgaande beslissingen

De wet van 24 december 2002 heeft een nieuw wettelijk kader ingesteld voor de voorafgaande beslissingen, dat van kracht is geworden op 1 januari 2003. Het vervangt de vorige bepalingen daaromtrent.

Definitie en algemene beginselen

Onder “voorafgaande beslissing” wordt verstaan de juridische handeling waarbij de Federale Overheidsdienst Financiën overeenkomstig de van kracht zijnde bepalingen vaststelt hoe de wet wordt toegepast op een bijzondere situatie of verrichting die op fiscaal vlak nog geen uitwerking heeft gehad.

Het gaat er dus niet om bepaalde nieuwe contractuele bepalingen in te stellen maar alleen om te verduidelijken hoe de wet zal toegepast worden in een gegeven omstandigheid en de te goeder trouw handelende belastingplichtige op die manier rechtszekerheid te garanderen.

Een voorafgaande beslissing mag geen vrijstelling of vermindering van belasting tot gevolg hebben ten opzichte van hetgeen voortvloeit uit de toepassing van de geldende wettelijke en bestuursrechtelijke beschikkingen.

Een voorafgaande beslissing moet gemotiveerd zijn. Voorafgaande beslissingen worden op anonieme wijze gepubliceerd en er zal elk jaar een verslag over de toepassing van het stelsel van de voorafgaande beslissingen worden gezonden naar de Kamer van Volksvertegenwoordigers, die het openbaar zal maken.

Toepassingsgevallen

Het stelsel van voorafgaande beslissingen is algemeen toepasselijk. Dit geldt dus ook voor de activiteiten van de distributiecentra en de dienstencentra die vroeger een specifiek stelsel genoten. Het wijkt daarmee af van de vorige stelsels die de toepassingsgevallen beperkten: hier zijn het de gevallen van niet-toepassing die worden opgesomd in de wet of het uitvoeringsbesluit.

De gevallen van niet-toepassing zijn de volgende.

- (a) De aanvraag heeft betrekking op situaties of verrichtingen die identiek zijn aan situaties of verrichtingen die op fiscaal vlak reeds gevolgen hebben ten name van de aanvrager.
- (b) De aanvraag heeft betrekking op situaties of verrichtingen die identiek zijn met situaties of verrichtingen die het voorwerp uitmaken van een geschil tussen administratie en belastingplichtige (administratief beroep of gerechtelijke handeling).
- (c) De aanvraag heeft betrekking op de toepassing van een belastingwet betreffende invordering en vervolgingen.
- (d) Er kan geen voorafgaande beslissing worden genomen wanneer bij het indienen van de aanvraag, essentiële elementen van de beschreven situatie of verrichting betrekking hebben op een vluchtland dat niet samenwerkt met de OESO. Worden als zodanig beschouwd op 31.12.2008: Andorra, Liechtenstein en Monaco.

- (e) De aanvraag betreft een situatie “waarvoor een voorafgaande beslissing niet aangewezen zou zijn”. Worden door het koninklijk besluit als uitgesloten materies beschouwd:
- de belastingtarieven en de berekening van de belastingen;
 - de bedragen en percentages;
 - de aanslagprocedure;
 - de bepalingen waarvoor een specifieke procedure inzake erkenning of beslissing is ingesteld (met inbegrip van collectieve procedures);
 - de gevallen waarin de FOD Financiën niet bevoegd is om unilateraal een beslissing te nemen en overleg moet plegen met andere autoriteiten: bijvoorbeeld het erkennen van vennootschappen met sociaal oogmerk, de opname van een vzw in de lijst van instellingen die recht geven op aftrek van aan hen gedane giften;
 - de sancties, boeten, belastingverhogingen en –vermeerderingen;
 - de forfaitaire grondslagen van aanslag.

De procedure

De aanvraag om voorafgaande beslissing moet door de aanvrager schriftelijk ingediend worden en dient te bevatten: de identiteit van de aanvrager, de beschrijving van zijn activiteiten, een volledige beschrijving van de bijzondere situatie of verrichting waarvoor de voorafgaande beslissing wordt aangevraagd alsmede een verwijzing naar de wettelijke of reglementaire bepalingen waarop de beslissing moet slaan.

In voorkomend geval moet ze ook een volledige kopie bevatten van de aanvragen die voor hetzelfde onderwerp werden ingediend bij de fiscale overheden van de Lidstaten van de Europese Unie of van derde Staten waarmee België een overeenkomst tot het vermijden van dubbele belasting heeft gesloten, en van de beslissingen met betrekking tot die aanvragen.

Zolang er geen beslissing is genomen, kan de aanvraag worden aangevuld met nieuwe elementen.

In principe wordt de beslissing genomen binnen een termijn van drie maanden, maar de FOD Financiën en de aanvrager kunnen in onderlinge overeenstemming deze termijn inkorten of verlengen.

De beslissing wordt in principe getroffen voor een termijn van vijf jaar, tenzij het voorwerp van de aanvraag een andere termijn rechtvaardigt.

Wanneer de beslissing is genomen, is de FOD Financiën erdoor gebonden, behalve in de volgende omstandigheden:

- (a) indien de voorwaarden waaraan de voorafgaande beslissing is onderworpen, niet zijn vervuld;
- (b) indien de situatie of de verrichtingen door de aanvrager onvolledig of onjuist werden omschreven;
- (c) indien essentiële elementen van de verrichting niet werden verwezenlijkt op de door de aanvrager omschreven wijze;
- (d) in geval van wijziging van de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht die van toepassing zijn op de door de voorafgaande beslissing beoogde situatie of verrichting;
- (e) indien blijkt dat de voorafgaande beslissing niet in overeenstemming is met de bepalingen van de verdragen, van het gemeenschapsrecht of van het interne recht.

Bovendien houdt een voorafgaande beslissing op uitwerking te hebben, wanneer de belangrijkste gevolgen van de situatie of de verrichting waarop zij betrekking heeft, gewijzigd zijn door een of meer ermee verband houdende of erop volgende elementen die rechtstreeks of onrechtstreeks toe te schrijven zijn aan de aanvrager.

Coördinatiecentra (85)

Elke vennootschap naar Belgisch recht alsmede elk Belgisch filiaal van een vennootschap naar buitenlands recht kan het fiscaal stelsel van de coördinatiecentra genieten als ze aan de volgende voorwaarden voldoet :

- deel uitmaken van een groep waarvan het geconsolideerd bedrag van het kapitaal en de reserves 24 miljoen euro bereikt bij een geconsolideerde omzet van 240 miljoen euro;
- uitsluitend tot doel hebben de ontwikkeling en de centralisering van een of meer coördinatie-activiteiten en dit uitsluitend ten voordele van alle of een gedeelte van de vennootschappen van de groep;
- ten minste het equivalent van 10 voltijdse werknemers in dienst hebben binnen twee jaar na het opstarten van de activiteit.

De belangrijkste activiteiten van coördinatiecentra zijn de volgende:

- financiële verrichtingen en dekking van de risico's die voortvloeien uit de schommelingen van de wisselkoersen en interestvoeten;
- verzekering en risicobeheer;
- wetenschappelijk onderzoek;
- administratie en boekhouding;
- publiciteit en marketing;
- enige andere werkzaamheid die een voorbereidend of hulpverlenend karakter heeft.

De coördinatiecentra zijn onderworpen aan het volgende belastingstelsel:

- vrijstelling van het evenredig registratierecht op de kapitaalinvloeden;
- bepaling van de belastbare winst aan de hand van een **cost plus**-methode gebaseerd op het **geheel van de uitgaven of van de werkingskosten**;
- het percentage van de "cost plus" wordt **voor elk geval apart** vastgesteld op basis van de aard en de specifieke kenmerken van de uitgeoefende activiteiten;
- de belastbare grondslag mag niet lager zijn dan het totaal van de verworpen uitgaven (exclusief Ven.B en BNI-Ven) en de abnormale of goedgunstige voordelen die door het centrum werden ontvangen;
- de jaarlijkse taks op het tewerkgesteld personeel (zie blz. 164) wordt verrekend met de vennootschapsbelasting maar het eventueel overschot wordt niet terugbetaald.

De erkenning van een coördinatiecentrum wordt verleend voor een hernieuwbare termijn van tien jaar maar de beslissing aangaande het cost plus-percentage wordt genomen voor een periode van vijf jaar.

85 KB nr. 187 van 30.12.1982, laatst gewijzigd door de wet van 27.12.2006.
Het tarief van de fictieve roerende voorheffing werd gewijzigd door de wetten van 22.02.1990 en 28.12.1990.

DE VENNOOTSCHAPSBELASTING (VEN.B)

Voor alle coördinatiecentra is de tijdslimiet vastgelegd op 31 december 2010. Geen enkel nieuw centrum mag nog erkend worden. Het Europese Hof van Justitie heeft geoordeeld dat overgangsmaatregelen noodzakelijk waren voor de coördinatiecentra waarvan de erkenning vóór 2010 afloopt (86).

De BEVEKS en BEVAKS

Sinds de wet van 4 december 1990 op de financiële transacties en de financiële markten kunnen Belgische beleggingsinstellingen drie juridische vormen aannemen:

- die van gemeenschappelijk beleggingsfonds,
- die van beleggingsvennootschap met vast kapitaal (bevak),
- die van beleggingsvennootschap met veranderlijk kapitaal (bevek).

In tegenstelling tot de gemeenschappelijke beleggingsfondsen, die onverdeeldheden zijn, zijn de twee nieuwe juridische vormen (bevek en bevak) in beginsel aan de Ven.B onderworpen rechtspersonen.

Taxatie van de bevek (bevak)

De beleggingsvennootschap wordt slechts aan Ven.B onderworpen op haar verworpen uitgaven (87) en op de ontvangen abnormale en goedgunstige voordelen.

Aangezien zij niet wordt belast op uitgekeerde en gereserveerde winsten, wordt aan een beleggingsvennootschap geen enkele aftrek voor DBI toegestaan.

De aldus vastgestelde belastbare basis is aan het normale Ven.B-tarief onderworpen.

Een beleggingsvennootschap is daarenboven vrijgesteld van het evenredig registratierecht op kapitaalsinbrengen.

Toekenning van inkomsten

- De opbrengsten van kapitalisatiebeveks zijn meerwaarden en zijn niet onderworpen aan roerende voorheffing (zie evenwel hieronder "Inkomsten toegekend aan natuurlijke personen-rijksinwoners"). Deze aandelen ondergaan evenwel zowel bij hun verwerving als bij hun afstand of bij verandering van compartiment binnen eenzelfde bevek steeds de taks op de beursverrichtingen.
- De opbrengsten van distributiebeveks worden beschouwd als dividenden en zijn bijgevolg onderworpen aan de roerende voorheffing van 15%. De dividenden uitgekeerd door een PRIVAK zijn niet aan RV onderworpen ten belope van het deel dat overeenstemt met meerwaarden op aandelen verwezenlijkt door de PRIVAK.

86 De Europese Commissie heeft onlangs de overgangsmaatregelen gewijzigd die ze had toegekend in 2003 voor de coördinatiecentra waarvan de erkenning voor 2010 afloopt. De centra waarvan de erkenning na 2005 afloopt, zullen voortaan niet langer de verlenging van deze erkenning tot 2010 kunnen aanvragen.

87 Met inbegrip van de aan de bron ingehouden voorheffingen op de door haar ontvangen inkomsten.

88 Het Fiscaal Memento mag niet beschouwd worden als een administratieve circulaire, er kunnen geen rechten aan worden ontleend. Versie november 2009.

Inkomsten toegekend aan natuurlijke personen-rijksinwoners

Inkomsten uit kapitalisatiebeveks zijn voor privé-spaarders in principe niet-belastbare inkomsten (88). Sinds 1 januari 2006 wordt een nieuwe regeling echter toegepast op de kapitalisatiebeveks die minstens 40% van hun activa hebben belegd in obligaties en die een Europees paspoort hebben (89). Sindsdien is de bij inkopen van de aandelen of bij gehele of gedeeltelijke verdeling van het vermogen van de bevek verkregen meerwaarde aldus onderworpen aan de roerende voorheffing van 15% voor het gedeelte dat overeenstemt met door de bevek ontvangen interesten. Sinds 1 januari 2008 wordt een roerende voorheffing ook ingehouden op de meerwaarden gegenereerd door de obligatieportefeuille, na aftrek van de minderwaarden. Deze voorheffing is bevrijdend.

De roerende voorheffing ingehouden op inkomsten uit distributiebeveks en -bevaks is ook bevrijdend.

Inkomsten toegekend aan vennootschappen-verblijfhouders

Inkomsten uit een kapitalisatiebevek, inkomsten uit een uitkeringsbevek en inkomsten uit een bevak worden op een gelijkaardige wijze behandeld: ze zijn belastbaar en de dividenden van uitkeringsbeveks genieten de aftrek voor DBI, op voorwaarde dat de statuten van de bevek een jaarlijkse uitkering van minstens 90% van de verkregen inkomsten of van de gerealiseerde meerwaarden voorschrijven.

Deze voorwaarde kan beoordeeld worden per compartiment van distributieaandelen. Daarnaast vormt de coëxistentie van kapitalisatiebeveks en uitkeringsbeveks binnen eenzelfde compartiment geen beletsel voor de toepassing van het DBI-stelsel, op voorwaarde dat minstens 90% van de inkomsten uit distributieaandelen uitgekeerd worden.

Taks op de verwerving, afstand of verandering van compartiment

De bepalingen hieronder vernoemd zijn op 1 januari 2006 in werking getreden.

De taks op beursverrichtingen wordt toegepast:

- tegen een tarief van 0,50%, op iedere afstand en verwerving onder bezwarende titel van aandelen van kapitalisatiebeveks;
- tegen een tarief van 0,50%, op de inkopen van eigen aandelen door een kapitalisatiebevek;
- tegen een tarief van 1,10% op elke verandering van compartiment vanuit of naar aandelen van kapitalisatiebeveks, alsmede op de omzettingen, binnen eenzelfde compartiment, van aandelen in kapitalisatiebeveks naar distributieaandelen.

Omzettingen, vanuit één compartiment naar een ander of binnen eenzelfde compartiment, van distributieaandelen in kapitalisatieaandelen, worden niet meer belast.

88 Onder privé-spaarder wordt hier verstaan: iedere persoon voor wie de roerende voorheffing de uiteindelijke belasting is, met name de natuurlijke personen die de effecten niet gebruiken voor de uitoefening van hun beroepsactiviteit en de rechtspersonen die niet onderworpen zijn aan de Ven.B.

89 Het percentage kan per compartiment van de bevek vastgesteld worden. De regel is dan slechts van toepassing op compartimenten die de drempel van 40% overschrijden.

Het Fiscaal Memento mag niet beschouwd worden als een administratieve circulaire, er kunnen geen rechten aan worden ontleend. Versie november 2009

De organismen voor de financiering van pensioenen

In het kader van de Europese Richtlijn betreffende de werkzaamheden van en het toezicht op instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening (90), moeten pensioenfondsen, pensioenkas en fondsen voor bestaanszekerheid omgevormd worden in organismen voor de financiering van pensioenen (OFP's).

De OFP's worden onderworpen aan de Ven.B maar genieten een bijzonder fiscaal statuut. Hun belastbare basis is dezelfde als die van de bevek.

De private privak

De private privak is een private, d.w.z. een niet-genoteerde instelling voor collectieve belegging. Zij heeft tot doel particuliere beleggingen in niet-genoteerde vennootschappen, van Belgische of van buitenlandse oorsprong, te bevorderen. Om het stelsel van de private privak soepeler en aantrekkelijker te maken, onderging het in 2007 een aantal wijzigingen.

Reglementair kader van de privak

De privak neemt de vorm aan van een NV, een gewone commanditaire vennootschap of een commanditaire vennootschap op aandelen en is opgericht voor een maximale duur van 12 jaar. Zij trekt financieringsmiddelen aan bij particuliere beleggers. De beleggers moeten elk ten minste 50.000 euro inbrengen. Er mogen tussen de aandeelhouders geen familiale of aanverwante banden bestaan (91).

De privak belegt de aangetrokken middelen in financiële instrumenten uitgegeven door niet-genoteerde vennootschappen en mag, vanaf het derde jaar, alleen bijkomend of tijdelijk liquide middelen of termijnbeleggingen houden.

Het belastingstelsel van de privak

De privak is onderworpen aan de Ven.B op een grondslag die beperkt is tot de bedragen van de volgende elementen:

- de abnormale of goedgunstige voordelen;
- de verworpen uitgaven met uitzondering van de waardeverminderingen en minderwaarden op aandelen;
- de vergoedingen toegekend voor ontbrekende coupons.

De belasting wordt berekend tegen het gewone tarief (33,99%).

Wanneer de privak eigen aandelen inkoop, is de terugkoopbonus niet onderworpen aan de roerende voorheffing van 10%. Dat geldt ook voor de liquidatiebonus.

De privak geniet vrijstelling van roerende voorheffing op alle soorten inkomens uit beleggingen, met uitzondering van de dividenden. Elke roerende voorheffing geheven op ontvangen inkomens is verrekenbaar en onvoorwaardelijk terugbetaalbaar.

90 Richtlijn 2003/41/EG van 3 juni 2003.

91 Dit verbod werd inmiddels afgezwakt, men spreekt voortaan van verwantschap tot in de vierde graad.

Het belastingstelsel van de beleggers

DE PARTICULIERE BELEGGER

De door de privak uitgekeerde dividenden zijn onderworpen aan een RV van 25% die terzelfder tijd een eindbelasting is. De privak wordt echter vrijgesteld van RV in de mate dat de uitgekeerde dividenden voortkomen van door die privak gerealiseerde meerwaarden op aandelen of wanneer de verkrijger een buitenlandse vennootschap is en dit voor zover dat het uitgekeerde inkomen afkomstig is van dividenden uit aandelen of deelnemingen die uitgegeven zijn door buitenlandse vennootschappen.

Door particuliere beleggers verwezenlijkte meerwaarden op hun aandelen in de privak zijn niet belastbaar.

DE BELEGGER-VENNOOTSCHAP

De roerende voorheffing wordt geheven tegen dezelfde voorwaarden als voor de inkomsten toegekend aan particuliere beleggers. De RV is hier geen eindbelasting maar is verrekenbaar en terugbetaalbaar op de door de belegger verschuldigde Ven.B.

De van een private privak verkregen dividenden genieten de aftrek voor DBI in de mate dat de uitgekeerde dividenden in een vorige fase (op het vlak van de privak) voortkomen van deelnemingen die de aftrekvoorwaarden vervullen (transparantiebeginsel).

Evenzo worden meerwaarden die worden verwezenlijkt op een deelneming in een private privak vrijgesteld voor zover de vennootschap het geheel van haar activa (met uitzondering van liquide middelen en bijkomende beleggingen ten belope van niet méér dan 10% van het balanstotaal) heeft belegd in aandelen waarvan de inkomsten recht geven op aftrek voor DBI of in aandelen van andere private privaks.

HOOFDSTUK 3

BEPALINGEN DIE GEMEENSCHAPPELIJK ZIJN INZAKE DE PERSONENBELASTING EN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING

Wat nieuws?

- *De maatregel inzake belastingvrijstelling voor bijkomend personeel in de KMO's wordt opgenomen in het WIB92 en wordt dus permanent.*
- *De belastingvrijstelling voor bijkomend personeel bestemd voor de uitbouw van het technologisch potentieel van de onderneming is afgeschaft.*

3.1. Fiscaal stelsel van de afschrijvingen

Het Wetboek der Inkomstenbelastingen voorziet in twee afschrijvingsregelingen (92): de lineaire afschrijving en de degressieve afschrijving.

De **lineaire afschrijving** wordt berekend door jaarlijks, en dit gedurende de hele afschrijvingsperiode, een vast afschrijvingspercentage toe te passen op de aanschaffings- of beleggingswaarde.

De **degressieve afschrijving** daarentegen wordt jaarlijks berekend op de **restwaarde** van het goed en het maximumbedrag ervan is gelijk aan het dubbele van een lineaire afschrijving afgestemd op de normale gebruiksduur.

De belastingplichtige dient een afschrijving toe te passen die gelijk is aan het bedrag van de jaarlijkse lineaire afschrijving vanaf het belastbaar tijdperk waarvoor deze hoger is dan het bedrag van de jaarlijkse degressieve afschrijving.

De jaarlijkse degressieve afschrijving mag echter nooit méér bedragen dan 40% van de aanschaffings- of beleggingswaarde.

Degressieve afschrijvingen **mogen niet worden toegepast** op:

- immateriële vaste activa,
- autovoertuigen andere dan taxi's en voertuigen bestemd voor verhuring met bestuurder,
- vaste activa waarvan het gebruik aan derden is afgestaan door de belastingplichtige die ze afschrijft.

De belastingplichtige die kiest voor de degressieve afschrijving moet de betrokken activa vermelden in een speciaal daartoe bestemde opgave.

De eerste afschrijvingsannuïteit kan geboekt worden vanaf het boekjaar waarin de vaste activa zijn verkregen. Voor vennootschappen die niet beantwoorden aan de definitie van KMO zoals die is opgenomen in het Wetboek van Vennootschappen (93), wordt de annuïteit berekend pro rata temporis op basis van het aantal dagen dat verstreken is sinds de verwerving.

Afschrijving van de **bijkomende kosten** wordt toegestaan in zoverre deze kosten betrekking hebben op activa waarvan de afschrijving van de hoofdsom fiscaal aanvaard is.

92 In welbepaalde gevallen is verdubbeling van de lineaire afschrijving mogelijk: zie blz. 98.

93 Zie hierboven, hoofdstuk 2, blz. 68.

Twee verschillende afschrijvingsregelingen worden in principe toegestaan:

- opneming in de afschrijfbaar waarde van het goed en gelijktijdige afschrijving;
- afschrijving aan een eigen ritme (94), eventueel voor 100% tijdens het boekjaar of het jaar waarin de investering werd uitgevoerd.

Vennootschappen die niet beantwoorden aan de definitie van KMO zoals die is opgenomen in het Wetboek van Vennootschappen, mogen evenwel alleen de eerste methode toepassen: de bijkomende kosten moeten dus volgens hetzelfde ritme worden afgeschreven als de hoofdsom. De *pro rata temporis*-begrenzing van de annuïteit in het jaar van de verwerving geldt dus ook voor de bijkomende kosten.

3.2. Investeringsstimulansen: de investeringsaftrek

3.2.1. Principe

De investeringsaftrek (95) maakt het mogelijk om van de belastbare grondslag een deel van het bedrag van de investeringen die werden verwezenlijkt gedurende de belastbare periode, af te trekken.

Ze mag worden toegestaan aan vennootschappen en aan natuurlijke personen; wat laatstgenoemden betreft, alleen in zover zij winsten of baten aangeven.

3.2.2. Investerings die in aanmerking dienen te worden genomen

ALGEMENE REGEL

De investeringsaftrek mag toegepast worden op investeringen in **materiële en immateriële** vaste activa, verkregen of tot stand gebracht **in nieuwe staat** gedurende het belastbare tijdperk en in **België** voor beroepsdoeleinden gebruikt.

AAN DERDEN OVERGEDRAGEN ACTIVA

Wanneer de investering betrekking heeft op een actiefbestanddeel waarvan de gebruiksrechten zijn overgedragen aan een derde en waarop deze laatste de afschrijvingen mag toepassen, dan wordt aan de overdrager geen investeringsaftrek toegestaan: dit is het geval bij leasing en bij overdracht van erfpacht- of opstalrechten.

Wanneer de investering betrekking heeft op een actiefbestanddeel waarvan de gebruiksrechten zijn overgedragen volgens andere modaliteiten dan leasing, overdracht van erfpacht- of opstalrechten, terwijl de overdrager de afschrijvingen erop mag toepassen, dan mag de verkrijger slechts een investeringsaftrek toepassen indien hij een natuurlijke persoon is die de goederen in kwestie in België gebruikt voor het behalen van winsten of baten zonder het gebruiksrecht ervan geheel of gedeeltelijk af te staan aan een andere derde.

ANDERE GEVALLEN VAN UITSLUITING

Zijn van het voordeel van de investeringsaftrek uitgesloten:

- activa die niet uitsluitend voor beroepsdoeleinden worden gebruikt (96);

94 Bijkomende kosten van voertuigen moeten aan hetzelfde ritme worden afgeschreven als het voertuig zelf.

95 Artikelen 68 tot 77, WIB92.

96 De investeringsaftrek is echter toch van toepassing voor het beroepsmatig gebruikte gedeelte van een onroerend goed voor dubbel gebruik waarin het uitsluitend beroepsmatig gebruikt gedeelte duidelijk gescheiden is van het privé-gedeelte.

- investeringen die zijn gefinancierd door tussenkomst van een coördinatiecentrum;
- gebouwen aangeschaft in het vooruitzicht van wederverkoop;
- niet-afschrijfbaar of op minder dan 3 jaar afschrijfbaar activa;
- bijkomende kosten, indien ze niet samen met de activa waarop ze betrekking hebben, worden afgeschreven;
- personenwagens en wagens voor dubbel gebruik (97).

3.2.3. Berekeningsbasis

Het afschrijfbaar bedrag bepaalt de berekeningsbasis van de investeringsaftrek.

3.2.4. Van toepassing zijnde percentages

BEPALING VAN HET BASISPERCENTAGE

Het **basispercentage** is afhankelijk van het inflatiepercentage: voor investeringen van het jaar "t" steunt het op het verschil tussen het gemiddelde van de indexen van de consumptieprijzen van de jaren "t-1" en "t-2". Dat verschil wordt vermeerderd met 1 punt (vennootschappen) of met 1,5 punt (natuurlijke personen).

Bij vennootschappen mag het zo bekomen basispercentage niet lager zijn dan 3% en niet hoger dan 10%. Voor natuurlijke personen zijn de minima en maxima respectievelijk 3,5% en 10,5%.

INVESTERINGEN DIE DE AFTREK GENIETEN TEGEN HET BASISPERCENTAGE

Sedert de opnulzetting van de investeringsaftrek wordt de aftrek tegen het basistarief alleen nog toegepast voor:

- investeringen van natuurlijke personen;
- investeringen die erop gericht zijn de productie en het recyclingproces van herbruikbare verpakkingen te verzekeren.

VERHOOGDE PERCENTAGES

De verhoogde percentages worden altijd berekend ten opzichte van het percentage dat van toepassing is op natuurlijke personen, ook als het gaat om investeringen gedaan door vennootschappen.

Verhoogde percentages zijn van toepassing:

- op octrooien (+ 10 punten);
- op investeringen gedaan met het oog op de bevordering van het onderzoek en ontwikkeling van nieuwe producten en technologieën die geen invloed hebben op het milieu of die trachten de negatieve weerslag op het milieu zo klein mogelijk te houden (+ 10 punten);
- op energiebesparende investeringen (+ 10 punten);
- op investeringen voor het installeren van een rookafzuig- of verluchtingssysteem in de rookkamer van een horeca-inrichting (+ 10 punten);

97 Behalve voor voertuigen die uitsluitend bestemd zijn om gebruikt te worden voor taxidiensten, voor verhuur met chauffeur of voor praktijklessen in erkende rijsscholen.

BEPALINGEN DIE GEMEENSCHAPPELIJK ZIJN INZAKE
DE PERSONENBELASTING EN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING

- op materiële vaste activa gericht op de beveiliging van de beroepslokalen en de inhoud ervan (+ 17 punten).

In geval van gespreide aftrek (zie hierna) wordt het basispercentage verhoogd:

- met 17 punten voor milieuvriendelijke investeringen voor onderzoek en ontwikkeling;
- met 7 punten voor de andere investeringen.

Tabel 3.1.
Tarief van de investeringsaftrek – Aanslagjaar 2009

Aard van de investering	Aftrektarief	
	Natuurlijke personen	Vennootschappen
Aftrek in één keer		
Basispercentage gewone investeringen	3,5%	0%
Verhoogde tarieven		
Octrooien (*)	13,5%	13,5%
Investeringen "O&O en milieu" (*)	13,5%	13,5%
Energiebesparende investeringen	13,5%	13,5%
Rookafzuig- of verluchtingssystemen in horeca-inrichtingen	13,5%	13,5%
Investeringen in beveiliging	20,5%	20,5% 10%**
Investeringen tot aanmoediging van het hergebruik van verpakkingen van dranken en nijverheidsproducten	n.v.t.	3%
Gespreide aftrek		
Investeringen "O&O en milieu" (*)	20,5%	20,5%
Andere investeringen	10,5%	0%

(*) Behalve indien de vennootschap heeft gekozen voor het belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling. De keuze van de belastingplichtige is onherroepelijk.

(**) Het tarief van 20,5% is slechts van toepassing voor de KMO's die worden gedefinieerd ofwel als vennootschappen waarin het stemrecht voor het merendeel vertegenwoordigd wordt door natuurlijke personen, ofwel als « kleine vennootschappen » in de zin van het Wetboek van Vennootschappen.

3.2.5. Toepassingsregels

De aftrek gebeurt **in principe in één maal**.

Natuurlijke personen die minder dan 20 werknemers in dienst hebben op de 1^e dag van het belastbaar tijdperk, kunnen kiezen voor een stelsel van vereenvoudigde gespreide aftrek (98). De aftrek wordt dan toegestaan naar gelang de fiscaal aanvaarde afschrijvingen.

In geval van onvoldoende winsten (of baten) mogen de investeringsaftrekken die niet kunnen worden verricht, worden overgedragen op de volgende belastbare tijdperken.

De investeringsaftrek waarop een belastingplichtige recht heeft ingevolge investeringen van vroegere belastbare tijdperken, is aan volgende aftrekbeperving onderworpen:

98 De voorwaarde inzake aantal werknemers hoeft niet vervuld te zijn om de gespreide aftrek op "groene" investeringen te genieten.

Tabel 3.2
Aftrekbeperking van de overdracht per belastbaar tijdperk

Totaalbedrag van de aftrek	Aftrekbeperking van de overdracht
minder dan 821.380 euro	geen
van 821.380 euro tot 3.285.500 euro	821.380 euro maximum
meer dan 3.285.500 euro	25% van de overdracht

3.3. Tewerkstellingsstimulansen

3.3.1. Uitvoer en integrale kwaliteitszorg

Een vrijstelling (aftrek van de belastbare winst) van 13.250 euro wordt toegestaan per bijkomende personeelseenheid die in België voltijds in een onderneming wordt tewerkgesteld in een betrekking van diensthoofd voor de uitvoer (99) of in een betrekking van diensthoofd bij de afdeling “integrale kwaliteitszorg”.

Het gaat hier om een **permanente** maatregel die geldt voor **alle ondernemingen**.

Het bijkomend personeel wordt bepaald op basis van het gemiddelde van de werknemers die door de onderneming werden ingezet voor dezelfde doeleinden tijdens het vorige belastbaar tijdperk. De toegestane vrijstelling wordt teruggenomen in geval van vermindering van personeel.

3.3.2. Vrijstelling voor bijkomend personeel van KMO's

Een vrijstelling van de belastbare winsten en baten werd eveneens toegekend tot een bedrag van 4.930 euro per in België door een KMO bijkomend tewerkgestelde personeelseenheid.

Worden beschouwd als KMO's: de nijverheids-, handels- of landbouwbedrijven die op 31 december 1997 of, als de aanvang van de exploitatie op een latere datum valt, op het einde van het jaar waarin de exploitatie is aangevangen, minder dan elf werknemers tewerkstellen.

De vrijstelling is van toepassing in de personenbelasting, de vennootschapsbelasting en de belasting der niet-inwoners.

De personeelsaangroei wordt berekend door het gemiddelde personeelsbestand van het betrokken jaar te vergelijken met dat van het vorige jaar.

Komen niet voor de vrijstelling in aanmerking:

- werknemers waarvoor men de hierboven sub 3.3.1 vermelde vrijstelling geniet voor bijkomend personeel (zie blz. 97);
- werknemers van wie het brutoloon meer dan 90,32 euro per dag of meer dan 11,88 euro per uur bedraagt;

99 In dit geval kan de vrijstelling eveneens toegestaan worden als de functie wordt toevertrouwd aan een lid van het reeds bestaande personeel, op voorwaarde dat er binnen 30 dagen een nieuwe werknemer wordt aangeworven om de opengevallen functie te bezetten.

- een personeelsaangroei die het gevolg is van een overname van werknemers die reeds eerder aangeworven waren, ofwel door een onderneming waarmee de belastingplichtige zich rechtstreeks in enigerlei band van wederzijdse afhankelijkheid bevindt, ofwel door een onderneming waarvan hij de beroepswerkzaamheid verderzet.

Indien echter het gemiddeld personeelsbestand tijdens het jaar volgend op de vrijstelling is verminderd ten opzichte van het jaar van vrijstelling, dan wordt het totaalbedrag van de voordien vrijgestelde winsten of baten verminderd met 4.930 euro per afgevloede personeelseenheid.

Na meerdere verlengingen van de toepassingsperiode is de vrijstelling voor bijkomend personeel van KMO's een **permanente** maatregel geworden.

3.3.3. Bedrijfsstage (tutoraatsbonus)

Een fiscale stimulans is ingevoerd om de werkgevers ertoe aan te zetten om bedrijfsstages te organiseren: winsten en baten van een werkgever die een tutoraatsbonus geniet, zijn vrijgesteld ten belope van 20% van de bezoldigingen betaald aan de werknemers waarvoor die stagebonus wordt toegekend (100).

3.4. Fiscale weerslag van gewestelijke steunmaatregelen

3.4.1. Opname van de steunmaatregelen in de belastbare basis

De gewestelijke premies, de kapitaalsubsidies en de rentetoeelagen worden opgenomen in de belastbare basis van de vennootschappen die ze genieten, voor het belastbaar tijdperk waarin zij zijn toegekend. Er wordt echter een gespreid belastingsstelsel toegepast op de kapitaalsubsidies: zij worden beschouwd als winst van het belastbaar tijdperk waarin zij toegekend zijn en van de daaropvolgende belastbare tijdperken, in evenredigheid tot de afschrijvingen die respectievelijk tot op het einde van dat belastbaar tijdperk en tijdens ieder daaropvolgend belastbaar tijdperk als beroepskosten aangenomen zijn, en in voorkomend geval, ten belope van het saldo bij vervreemding of buitengebruikstelling van de vaste activa.

Sinds de wet van 23.12.2005 betreffende het Generatiepact worden sommige gewestelijke steunmaatregelen echter vrijgesteld in de vennootschapsbelasting (zie hoofdstuk 2, blz. 66).

Het belastingsstelsel dat vóór de door het Generatiepact ingevoerde wijzigingen toegepast was, blijft niettemin van toepassing op de oude subsidies en alle gewestelijke steunmaatregelen die buiten het toepassingsgebied van de vrijstelling vallen.

3.4.2. Verdubbeling van de lineaire afschrijvingen

Verdubbeling van de lineaire afschrijving (101) kan worden toegepast op bepaalde investeringen in gebouwde onroerende goederen en in uitrusting en materieel die gewestelijke steunmaatregelen genieten (of voorheen de wetten op de economische expansie genoten).

De toegestane jaarlijkse afschrijving is gelijk aan het dubbele van de normale lineaire afschrijving gedurende maximum drie opeenvolgende belastbare tijdperken overeengekomen in het bijstandscontract.

Deze bepaling is niet meer van toepassing in het Waals Gewest.

100 De *tutoraatsbonus* (of stagebonus) kadeert in de maatregelen van het Generatiepact. Hij wordt door de RVA toegekend aan de werkgevers die stageplaatsen aan deeltijds schoolplichtige jongeren biedt.

De RVA betaalt een *startbonus* aan de jongeren die een praktijkopleiding in een bedrijf volgen in het kader van een alternerende opleiding.

101 Zie art. 64bis, WIB92.

3.4.3. Vrijstelling van de onroerende voorheffing

Vrijstelling van de onroerende voorheffing (102) wordt toegestaan op investeringen in onroerende goederen waarvoor de onderneming een regionale steun (een rentetoeelage of een kapitaalpremie) geniet.

Deze vrijstelling wordt toegekend gedurende maximum 5 jaar ingaande op 1 januari na de ingebruikneming en geldt voor de gebouwen en voor de met die gebouwen eenzelfde kadastraal perceel vormende gronden, alsmede voor het materieel en de uitrusting die onroerend zijn uit hun aard of door bestemming.

3.5. Belastingstelsel van de meerwaarden

3.5.1. Nieuwe definitie van verwezenlijkte meerwaarde

In het kader van de invoering van de aftrek voor risicokapitaal is de definitie van verwezenlijkte meerwaarde (artikel 43, WIB92) gewijzigd (103). Sinds aanslagjaar 2007 worden de meerwaarden slechts ten belope van hun nettobedrag (na aftrek van kosten van vervreemding) vrijgesteld. Deze nieuwe definitie beïnvloedt de berekening van het bedrag van de vrijgestelde meerwaarden en van de meerwaarden die afzonderlijk, gespreid of zelfs gezamenlijk worden belast.

3.5.2. Meerwaarden verwezenlijkt tijdens de exploitatie

A. Vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden op materiële en immateriële vaste activa

Dit belastingstelsel is gegrond op het beginsel van uitgestelde taxatie.

Deze uitgestelde taxatie wordt toegepast, onder voorwaarde van wederbelegging, op de meerwaarden die werden verwezenlijkt op materiële en immateriële vaste activa die sedert **meer dan vijf jaar** zijn bestemd voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid.

Indien de duur van de bestemming minder dan of gelijk aan 5 jaar is, is de meerwaarde een tegen vol tarief belastbare winst.

Indien de uitgestelde taxatie wordt toegepast, worden de betrokken meerwaarden beschouwd als winst over het belastbaar tijdperk van de wederbelegging en van de daaropvolgende belastbare tijdperken naar rata van ofwel de afschrijvingen, ofwel het niet-afgeschreven saldo voor het belastbaar tijdperk waarin het goed niet meer voor de uitoefening van de beroepswerkzaamheid wordt gebruikt.

Deze uitgestelde taxatie gebeurt tegen vol tarief.

De wederbelegging moet gebeuren in afschrijfbaar materiële of immateriële vaste activa binnen een termijn van drie jaar die aanvangt de eerste dag van het belastbaar tijdperk waarin de meerwaarde werd verwezenlijkt.

Bij ontstentenis van wederbelegging binnen deze termijn wordt de meerwaarde aangemerkt als winst van het belastbare tijdperk waarin de wederbeleggingstermijn verstreek.

De taxatie geschiedt tegen vol tarief.

De vrijstelling van het monetair gedeelte blijft behouden (104).

102 Cf. wetten van 17.07.1959 en 30.12.1970

103 Circulaire Ci.RH. 241/576.972 van 06.04.2006.

104 De vrijstelling van het monetair gedeelte is enkel van toepassing op meerwaarden verwezenlijkt op vaste activa die ten laatste in 1949 zijn verkregen of tot stand gebracht.

B. Vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden op financiële vaste activa

Op vastrentende effecten gerealiseerde meerwaarden zijn tegen het vol tarief belastbaar.

De op aandelen verwezenlijkte meerwaarden zijn volledig vrijgesteld en dit zonder dat aan een wederbeleggingsvoorwaarde of een onaantastbaarheidsvoorwaarde dient voldaan te worden.

Er wordt evenwel vereist dat de inkomsten uit de aandelen waarop de meerwaarde is verwezenlijkt voldoen aan de voorwaarde "belast te zijn" zoals die geldt voor definitief belaste inkomsten (105).

De voorwaarde betreffende de participatiedrempel daarentegen speelt geen rol inzake vrijstelling van de meerwaarden.

C. Gedwongen meerwaarden

Onder "gedwongen meerwaarden" worden verstaan: meerwaarden die voortkomen van vergoedingen ontvangen naar aanleiding van een schadegeval, een onteigening, een opeising in eigendom of enige andere gelijkaardige gebeurtenis die de betrokken natuurlijke persoon of rechtspersoon niet kon voorzien of beletten. Indien die gebeurtenis de definitieve stopzetting van de beroepsbezigheid tot gevolg heeft, wordt het stelsel van stopzettingsmeerwaarden toegepast.

In het andere geval, met name wanneer de beroepsbezigheid wordt voortgezet, zijn deze meerwaarden belastbaar volgens de regels die van toepassing zijn op vrijwillig verwezenlijkte meerwaarden:

- uitgestelde taxatie, indien voldaan wordt aan de voorwaarde van herbelegging in materiële en immateriële vaste activa;
- volledige taxatie voor de meerwaarden verwezenlijkt op vastrentende effecten;
- vrijstelling zonder herbeleggingsvoorwaarde maar mits naleving van de voorwaarde voor belasting op meerwaarden verwezenlijkt op aandelen.

De herbeleggingstermijn verstrijkt 3 jaar na het einde van het belastbaar tijdperk waarin de vergoeding is **ontvangen**.

D. Meerwaarden op voor de commerciële vaart bestemde binnenschepen

De meerwaarden die zijn verwezenlijkt bij de vervreemding van binnenschepen die bestemd zijn voor de commerciële vaart, worden volledig vrijgesteld, wanneer een bedrag dat gelijk is aan de verkregen schadevergoeding of de verkoopwaarde wordt herbelegd in binnenschepen die aan bepaalde ecologische normen beantwoorden.

Deze regeling is van toepassing op de (gedwongen of vrijwillig verwezenlijkte) meerwaarden die vanaf 1 januari 2007 verwezenlijkt zijn en voorzover de verwezenlijkingsdatum ten vroegste behoort tot het belastbaar tijdperk dat aan het aanslagjaar 2008 verbonden is.

Als het gaat om een vrijwillig verwezenlijkte meerwaarde, moet deze betrekking hebben op binnenschepen die sedert meer dan vijf jaar de aard van vaste activa hebben.

105 Zie hierboven, blz. 72.

3.5.3. Stopzettingsmeerwaarden

Stopzettingsmeerwaarden zijn meerwaarden die verwezenlijkt worden ter gelegenheid of naar aanleiding van het stopzetten van een beroepswerkzaamheid. Het kan hier zowel gaan om vrijwillig verwezenlijkte als om gedwongen meerwaarden. Het bijzondere belastingstelsel is van toepassing op meerwaarden op voorraden en bestellingen in uitvoering, op immateriële, materiële en financiële vaste activa en op andere effecten in portefeuille (106).

De stopzetting kan gedeeltelijk of volledig zijn, maar ze moet definitief zijn.

Deze meerwaarden zijn belastbaar zodra ze **vastgesteld** zijn, b.v. via een belofte van verkoop, een contract van huurkoop, een aangifte van nalatenschap.

Het toe te passen belastingstelsel is afhankelijk van de omstandigheden en van de aard van de activa:

- indien het gaat om materiële of financiële activa, of om andere aandelen: 16,5%;
- indien het gaat om immateriële activa: 33% van het deel van de meerwaarde dat het algebraïsch totaal van de belastbare winsten en verliezen die verkregen zijn in de vier jaren voorafgaand aan de stopzetting, niet te boven gaat; het saldo is tegen het volle tarief belastbaar. De aanslagvoet van 16,5% is van toepassing wanneer de stopzetting gebeurt ingevolge het overlijden van de belastingplichtige, ingevolge een gedwongen definitieve stopzetting, of nog wanneer de belastingplichtige de leeftijd van 60 jaar heeft overschreden op het ogenblik van de vaststelling van de stopzetting.

3.6. Andere : ondernemingscrèches

Vennootschappen, handelaars en beoefenaars van vrije beroepen kunnen sommen gestort met het oog op de financiering van ondernemingscrèches, aftrekken als beroepskosten. De aftrek geldt zowel voor de sommen gestort voor de creatie van een nieuwe opvangplaats als voor het behoud van bestaande opvangplaatsen.

De volgende voorwaarden moeten zijn vervuld:

- de voorziening voor opvang moet worden erkend of gesubsidieerd door of moet onder toezicht staan van Kind en Gezin, l'Office de la naissance et de l'enfance (ONE) of de Executieve van de Duitstalige Gemeenschap;
- de sommen moeten werkingskosten of uitgaven voor uitrusting financieren. Ze mogen de financiële bijdrage van de ouders aan de opvangvoorziening niet omvatten.

De aftrek mag niet meer bedragen dan 6.960 euro per nieuw gecreëerde of behouden opvangplaats.

106 Het hierna beschreven stelsel is van toepassing wanneer de stopzetting van de activiteit zich heeft voorgedaan na 6 april 1992.

HOOFDSTUK 4 DE RECHTSPERSONENBELASTING (RPB)

4.1. Wie is aan de rechtspersonenbelasting onderworpen?

Er zijn drie categorieën belastingplichtigen in de rechtspersonenbelasting:

- de Staat, de Gemeenschappen, de Gewesten, de provincies, de agglomeraties, de federaties van gemeenten, de gemeenten, de OCMW's en de openbare godsdienstige verenigingen (kerkfabrieken);
- de intercommunale verenigingen alsmede sommige met name genoemde instellingen : de Nationale Delcrederedienst, de Waalse Regionale Maatschappij voor Openbaar Personenvervoer, de Vlaamse Vervoermaatschappij, de Maatschappij voor het Intercommunaal Vervoer te Brussel (107), enz.;
- de vennootschappen en verenigingen, met name de VZW's die zich niet met exploitatie of met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden.

4.2. Belastbare grondslag en heffing van de belasting

4.2.1. Basisprincipe

De aan de RPB onderworpen rechtspersonen worden niet op hun totaal jaarlijks netto-inkomen belast, maar enkel:

- op de onroerende inkomsten;
- op hun inkomsten uit kapitalen en roerende goederen, met inbegrip van de eerste schijf van 1.660 euro van inkomsten uit spaardeposito's en van de eerste schijf van 170 euro van dividenden van erkende coöperatieve vennootschappen en van vennootschappen met een sociaal oogmerk;
- op sommige diverse inkomsten.

De belasting wordt geheven door middel van voorheffingen.

4.2.2. De belasting van roerende inkomsten

Wanneer aan de RPB onderworpen belastingplichtigen roerende inkomsten of diverse inkomsten van roerende aard ontvangen, zonder inhouding van RV, is de RV verschuldigd door de genierter van de inkomsten zelf.

4.2.3. Zes gevallen van inkohiering

Er worden nochtans specifieke inkohieringen gedaan in zes bijzondere gevallen. In al deze gevallen is de aanvullende crisisbijdrage van toepassing volgens dezelfde modaliteiten als in de vennootschapsbelasting.

- a) Sommige onroerende inkomsten, met name het netto-inkomen van in België gelegen onroerende goederen die worden verhuurd, zijn onderworpen aan een belasting van 20%. Alleen de derde categorie belastingplichtigen is eraan onderworpen.

- b) Meerwaarden verwezenlijkt bij de overdracht ten bezwarende titel van gebouwde en ongebouwde onroerende goederen zijn belastbaar tegen 16,5% of 33% volgens dezelfde modaliteiten als in de PB voor de derde categorie belastingplichtigen.
- c) De overdracht van belangrijke deelnemingen is belastbaar tegen 16,5% volgens dezelfde modaliteiten als in de PB (108) voor de derde categorie belastingplichtigen.
- d) Niet-verantwoorde uitgaven en voordelen van alle aard, alsmede financiële voordelen of voordelen van alle aard worden volgens dezelfde toepassingsregels belast als in de Ven.B (aanslag van 300% op de geheime commissielonen). De eerste categorie is niet aan deze aanslag onderworpen.
- e) Pensioenbijdragen en in de Ven.B als verworpen uitgaven beschouwde pensioenen, alsmede financiële voordelen of voordelen van alle aard, zijn onderworpen aan een heffing van 33%. Deze belasting is niet verschuldigd door de in 4.1. genoemde eerste categorie belastingplichtigen, met name de Staat, de provincies, enz.
- f) Intercommunale verenigingen zijn belastbaar op de aan andere rechtspersonen verleende dividenden, met uitzondering van de intercommunales zelf en van de overheden. De toepasselijke aanslagvoet is 15% en de vermeerdering wegens geen of ontoereikende voorafbetalingen is van toepassing volgens dezelfde modaliteiten als in de vennootschapsbelasting.

108 Zie blz. 17.

HOOFDSTUK 5 DE ONROERENDE VOORHEFFING (OV)

Wat nieuws?

- *Uitbreiding van de vrijstelling van de onroerende voorheffing op materieel en outillage in het Vlaams Gewest.*
- *Nieuwe vermindering van de onroerende voorheffing voor energiezuinige onroerende goederen.*

5.1. Belastbare grondslag, tarieven en opcentiemen

De onroerende voorheffing wordt geheven op het geïndexeerd kadastraal inkomen. Voor inkomsten van het jaar 2009 bedraagt de indexeringscoëfficiënt der kadastrale inkomens 1,5461.

De aanslagvoet van de onroerende voorheffing omvat het basistarief en de provinciale en gemeentelijke opcentiemen.

De bevoegdheid om de basistarieven en de vrijstellingen inzake onroerende voorheffing te wijzigen behoort toe aan de Gewesten. De toe te passen tarieven zijn de volgende:

*Tabel 5.1
Tarieven van de onroerende voorheffing*

	Vlaanderen	Wallonië	Brussel
Basistarief	2,5	1,25	1,25
Sociale woningen	1,6	0,8 (*)	0,8
Materieel en outillage	1,95(**)	1,25 (***)	1,12 (****)

(*) *In Wallonië is het tot 0,8% teruggebrachte tarief niet alleen van toepassing op woningen toebehorend aan de "Société régionale wallonne du logement" (Waalse Gewestelijke Huisvestingsmaatschappij) en de door haar erkende maatschappijen, maar eveneens op de eigendommen van het "Fonds de logement des familles nombreuses de Wallonie" (Waals Huisvestingsfonds voor Kroostrijke Gezinnen). Dit tarief is ook van toepassing op woningen die in huur gegeven of in beheer genomen worden door een vastgoedbeheerder overeenkomstig de Waalse Huisvestingscode (bijvoorbeeld door een sociaal woningbureau).*

(**) *Het tarief bedraagt 2,5% vermenigvuldigd met een coëfficiënt verkregen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 1996 te delen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar dat het jaar waarin de inkomsten zijn verworven, voorafgaat; het resultaat is 1,95.*

(***) *Het tarief van 1,25% wordt toegepast op het tot 2002 geïndexeerd kadastraal inkomen. Vanaf 01.01.2003 wordt de indexering bevroren.*

(****) *Het tarief van 1,25% wordt vermenigvuldigd met een coëfficiënt verkregen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar 2004 te delen door het gemiddelde van de indexcijfers van het jaar dat het jaar van de inkomsten voorafgaat; het resultaat is 1,12. Concreet betekent zulks dat de indexering vanaf 01.01.2005 wordt bevroren.*

Deze tarieven zijn telkens te vermeerderen met de provinciale en gemeentelijke opcentiemen. Als de basisvoet 1,25% is, bijvoorbeeld, dan genereren 3.000 opcentiemen een bijkomende aanslagvoet van 37,5%; de globale aanslagvoet van de onroerende voorheffing bedraagt dan 38,75%.

5.2. Verminderingen, kwijtscheldingen en vrijstellingen op gebouwde onroerende goederen

5.2.1. Gemeenschappelijke bepalingen

Is vrijgesteld van onroerende voorheffing, het kadastraal inkomen van:

- onroerende goederen of delen van onroerende goederen die, zonder winstoogmerk, bestemd zijn voor onderwijs, voor de vestiging van hospitalen, rusthuizen, vakantiehuizen voor kinderen of gepensioneerden;
- onroerende goederen die door een vreemde Staat bestemd worden voor de huisvesting van zijn diplomatieke of consulaire zendingen;
- onroerende goederen die de aard van nationale domeingooderen hebben, op zichzelf niets opbrengen en voor een openbare dienst of voor een dienst van algemeen nut worden gebruikt.

5.2.2. Vlaams Gewest

VERMINDERING VOOR BESCHIEDEN WONING

Indien het totaalbedrag van de **niet-geïndexeerde** kadastrale inkomens van de gezamenlijke *in het Vlaams Gewest* gelegen onroerende goederen van een belastingplichtige niet meer dan 745 euro bedraagt, wordt hem een vermindering toegekend voor zijn verblijfplaats als die volgens de bevolkingsregisters zijn hoofdverblijf is. Het gewoon tarief van de vermindering is 25%.

In geval van nieuwbouw of van verwerving in nieuwe staat, bedraagt de toegekende vermindering 50% voor de eerste vijf jaren waarvoor de onroerende voorheffing verschuldigd is. De belastingplichtige kan die verhoogde vermindering niet genieten als hij een bouwpremie of een aankooppremie heeft ontvangen.

GEZINSLASTEN

Verminderingen voor gezinslasten worden forfaitair toegekend en zijn onafhankelijk van het begrip "kinderen ten laste" dat in de personenbelasting wordt gebruikt. Om recht te geven op die verminderingen, moeten de kinderen recht geven op kinderbijslag en deel uitmaken van het gezin op 1 januari van het aanslagjaar. Een als gehandicapt beschouwd kind telt voor twee.

De verminderingen worden, met ingang van het tweede kind, toegekend volgens het onderstaande barema.

Tabel 5.2
Vermindering van de onroerende voorheffing voor gezinslasten – Vlaams Gewest

Aantal in aanmerking genomen kinderen	Globaal bedrag van de vermindering (euro)
2	6,90
3	10,93
4	15,31
5	20,07
6	25,17
7	30,66
8	36,53
9	42,75
10	49,38

Ministerieel besluit van 10 april 2009 (BS van 22 april 2009).

Deze verminderingen zijn van toepassing op de aan het Gewest verschuldigde onroerende voorheffing en moeten dus vermenigvuldigd worden met het tarief van de opcentiemen.

Voorbeeld

KI van 1.000 euro

Opcentiemen: 3.000

Kinderen ten laste: 2

Berekening OV verschuldigd aan het Gewest: $(1.000 \times 0,025) - 6,91 =$ 18,09

Berekening OV verschuldigd aan lokale overheden: $18,09 \times 30 =$ 542,70

Hetzij een totale OV van 560,79

HANDICAP EN INVALIDITEIT

Een vermindering van 20% wordt verleend aan groot-oorlogsinvaliden.

De vermindering voor gehandicapten (109) betreft gehandicapte personen, andere dan kinderen. Zij wordt berekend alsof het om gehandicapte kinderen gaat. Een gezin met één (niet-gehandicapt) kind en één gehandicapte volwassene, bijvoorbeeld, heeft recht op een vermindering van de onroerende voorheffing voor de gehandicapte persoon die gelijk is aan de vermindering toegekend voor twee kinderen (zie Tabel 5.2).

KWIJTSCHELDING VOOR IMPRODUCTIVITEIT

De kwijtschelding voor improductiviteit wordt verleend in verhouding tot de niet-ingebruikneming of improductiviteit van het onroerend goed. De duur van de improductiviteit of de niet-ingebruikneming moet ten minste 90 dagen bedragen in de loop van het jaar. De kwijtschelding voor improductiviteit wordt niet meer verleend als van het goed geen gebruik werd gemaakt gedurende meer dan 12 maanden rekening houdend met het voorgaande aanslagjaar. Om recht te geven op een proportionele kwijtschelding moet de periode van improductiviteit dus begrepen zijn tussen 90 dagen en 12 maanden.

Deze beperking is niet van toepassing op gebouwde onroerende goederen die het voorwerp uitmaken van een onteigeningsplan en op die welke een sociaal of cultureel doel hebben en die vernieuwd of omgevormd worden voor een sociale huisvestingsmaatschappij voor rekening van de overheid. Zij is evenmin van toepassing wanneer een ramp of een geval van overmacht de belastingplichtige belet zijn recht van eigendom daadwerkelijk uit te oefenen.

VERMINDERING VOOR ENERGIEZUINIGE ONROERENDE GOEDEREN

Sinds aanslagjaar 2009 werd in het Vlaams Gewest een nieuwe vermindering van de onroerende voorheffing ingevoerd voor de energiezuinige onroerende goederen.

Deze vermindering wordt toegepast op de drie volgende categorieën van onroerende goederen:

- een woning die op 1 januari van het aanslagjaar een E-peil (energiepeil) heeft van ten hoogste E60;
- een onroerend goed dat geen woning is (bv. een kantoor) en dat op 1 januari van het aanslagjaar een E-peil heeft van ten hoogste E70;
- een onroerend goed (woning of ander gebouw) dat op 1 januari van het aanslagjaar een E-peil heeft van ten hoogste E40.

Het E-peil van het onroerende goed wordt vastgelegd in een energieverlag - of EPB-verslag (110) - dat voor elk nieuw gebouw opgemaakt moet worden.

109 Het gaat om personen met een graad van handicap van ten minste 66% wegens één of meerdere aandoeningen.

110 Met "EPB-normen" wordt bedoeld de normen met betrekking tot de energieprestatie van gebouwen.

De vermindering bedraagt 20% van de onroerende voorheffing voor de eerste twee categorieën en 40% voor de derde categorie. Zij wordt toegekend voor een periode van tien jaar en kan gecumuleerd worden met de verminderingen voor gezinslasten, voor bescheiden woning, voor handicap en invaliditeit (111).

VRIJSTELLINGEN

Is vrijgesteld van onroerende voorheffing in het Vlaams Gewest, het kadastraal inkomen van:

- onder bepaalde voorwaarden, onroerende goederen aangewend voor bejaardenvoorziening;
- onroerende goederen die onder toepassing van het bosdecreet van 13 juni 1990 vallen en die als milieubeschermend bos of als bosreservaat erkend zijn.

Bovendien zijn vanaf 2003 twee nieuwe vrijstellingen van kracht: de eerste voor het verbouwen van een handelspand tot woning en de tweede (gedeeltelijke vrijstelling) voor de renovatie van een onbewoonbare woning. Die twee vrijstellingen worden respectievelijk toegekend voor drie of vijf jaar en kunnen niet gelijktijdig worden toegekend.

5.2.3. Waals Gewest

De verminderingen van de onroerende voorheffing zijn sinds 2004 alleen nog van toepassing op één enkele, door de belastingplichtige aan te wijzen, woning. Alleen de vermindering voor bescheiden woning wordt nog uitgedrukt in % van het kadastraal inkomen. De andere verminderingen zijn forfaitaire bedragen, die toegepast worden op de globale onroerende voorheffing, provinciale en lokale opcentiemen inbegrepen.

VERMINDERING VOOR BESCHEIDEN WONING

Er wordt een vermindering toegekend voor de woning volledig in gebruik genomen door de belastingplichtige zelf, wanneer het **niet-geïndexeerd** kadastraal inkomen van de gezamenlijke in België gelegen onroerende goederen van de belastingplichtige niet méér dan 745 euro bedraagt. Het gewone tarief van die vermindering bedraagt 25%. Ze wordt niet verleend voor het gedeelte van de woning dat voor de uitoefening van een beroepswerkzaamheid wordt gebruikt, wanneer dat deel meer bedraagt dan een vierde van het kadastraal inkomen van de woning.

In geval van nieuwbouw of van verwerving in nieuwe staat, bedraagt de toegekende vermindering 50% voor de eerste vijf jaren waarvoor de onroerende voorheffing verschuldigd is. De belastingplichtige kan die verhoogde vermindering niet genieten als hij een bouwpremie of een aankooppremie heeft ontvangen.

GEZINSLASTEN

Deze vermindering wordt verleend voor elke persoon die ten laste is van de belastingplichtige, diens echtgenoot of wettelijk samenwonende. De vermindering bedraagt 125 euro per persoon ten laste. Zij wordt verdubbeld (250 euro) voor elke gehandicapte persoon ten laste of voor de gehandicapte echtgenoot.

De echtgenoot of wettelijk samenwonende zelf geeft geen recht op vermindering.

111 Voor verdere informatie over deze nieuwe vermindering van de onroerende voorheffing: www.onroerendevoorheffing.be

Voorbeeld

KI van 1.000 euro	
Opcntiemen: 3.000	
Kinderen ten laste: 2	
Berekening OV verschuldigd aan het Gewest: $1.000 \times 1,25\% =$	12,50 euro
Opcntiemen lokale overheden: $30 \times 12,50$	375,00 euro
Vermindering kinderen ten laste: 2×125 euro	<u>-250,00 euro</u>
	137,50 euro

HANDICAP EN INVALIDITEIT

Voor de woning in gebruik genomen als eigenaar of huurder, geniet een groot-oorlogsinvalide een belastingvermindering van 250 euro en een gehandicapte belastingplichtige een vermindering van 125 euro.

Die twee verminderingen kunnen niet gelijktijdig worden toegekend.

KWIJTSCHELDING VOOR IMPRODUCTIVITEIT

De kwijtschelding voor improductiviteit wordt verleend in verhouding tot de niet-ingebruikneming of improductiviteit van het onroerend goed. De duur van de improductiviteit of niet-ingebruikneming moet ten minste 90 dagen bedragen in de loop van het jaar.

VRIJSTELLINGEN

Is vrijgesteld van onroerende voorheffing in het Waals Gewest, het kadastraal inkomen van:

- service-flats, infrastructuur voor de opvang van kinderen van minder dan 3 jaar en infrastructuur voor de opvang en huisvesting van gehandicapte personen;
- onroerende goederen gelegen in het Waals Gewest en erkend als Natura 2000-gebied, natuur- of bosreservaat;
- woningen waarvan de belastingplichtige een natuurlijke persoon is en die in huur gegeven of in beheer genomen worden door een vastgoedbeheerder overeenkomstig de Waalse Huisvestingscode, op voorwaarde dat de belastingplichtige en de vastgoedbeheerder een geschreven overeenkomst sluiten waarin de duur van de terbeschikkingstelling van het goed, de door de natuurlijke persoon gevraagde huurprijs en, desgevallend, de beschrijving van de uit te voeren werken vastliggen.

Er dient tenslotte nog vermeld dat, met uitsluiting van bepaalde activiteitengebieden, KMO's die een bedrijfszetel in Wallonië hebben en bepaalde investeringsprogramma's verwezenlijken, sinds 1 juli 2004 vrijgesteld kunnen worden van onroerende voorheffing.

5.2.4. Brussels Hoofdstedelijk Gewest**VERMINDERING VOOR BESCHEIDEN WONING**

Er wordt een vermindering toegekend voor de woning volledig in gebruik genomen door de belastingplichtige zelf, wanneer het **niet-geïndexeerd** kadastraal inkomen van de gezamenlijke in België gelegen onroerende goederen van de belastingplichtige niet méér dan 745 euro bedraagt. Het gewone tarief van die vermindering, die van toepassing is op de onroerende voorheffing van het hoofdverblijf, bedraagt 25%. In geval van nieuwbouw of van verwerving in nieuwe staat, bedraagt de toegekende vermindering 50% voor de eerste vijf jaren waarvoor de onroerende voorheffing verschuldigd is. De belastingplichtige kan die verhoogde vermindering niet genieten als hij een bouwpremie of een aankooppremie heeft ontvangen.

GEZINSLASTEN

Een vermindering van 10% wordt verleend per kind ten laste, voor zover de belastingplichtige die deze vermindering vraagt, op 1 januari van het jaar ten minste twee kinderen in leven heeft.

Voorbeeld

<i>KI van 1.000 euro</i>	
<i>Opcentiemen: 3.000</i>	
<i>Kinderen ten laste: 2</i>	
<i>Berekening OV verschuldigd aan het Gewest: 1.000 x 1,25% =</i>	<i>12,50 euro</i>
<i>Berekening OV verschuldigd aan lokale overheden: 30 x 12,50</i>	<i><u>375,00 euro</u></i>
<i>Subtotaal</i>	<i>387,50 euro</i>
<i>Vermindering van 20% voor 2 kinderen ten laste</i>	<i><u>-77,50 euro</u></i>
	<i>310,00 euro</i>

HANDICAP EN INVALIDITEIT

Voor de woning in gebruik genomen als eigenaar of huurder, wordt een vermindering van 20% verleend aan groot-oorlogsinvaliden en een vermindering van 10% aan gehandicapte personen.

Die twee verminderingen kunnen niet gelijktijdig worden toegekend.

KWIJTSCHELDING VOOR IMPRODUCTIVITEIT

De kwijtschelding voor improductiviteit wordt verleend in verhouding tot de niet-ingebruikneming of improductiviteit van het onroerend goed. De duur van de improductiviteit of niet-ingebruikneming moet ten minste 90 dagen bedragen in de loop van het jaar. In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest wordt die vermindering alleen toegekend onder bijzondere voorwaarden (112).

VRIJSTELLINGEN

Is vrijgesteld van onroerende voorheffing in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, het kadastraal inkomen van goederen die behoren tot het onroerend erfgoed en niet worden verhuurd of uitgebaat.

5.3. Verrekening van de onroerende voorheffing

De onroerende voorheffing is in de personenbelasting alleen nog verrekenbaar in het geval van het woonhuis. Het verrekenbare bedrag mag in geen geval méér bedragen dan 12,5% van het gedeelte van het kadastraal inkomen dat in de belastbare grondslag is opgenomen.

Wanneer de belastingplichtige de aftrek voor enige eigen woning geniet in de PB, wordt het kadastraal inkomen van het gebouw waarvan de aanschaffing recht op deze aftrek geeft, niet opgenomen in de belastbare grondslag: het geeft bijgevolg geen recht meer op een verrekening van de onroerende voorheffing.

112 Deze voorwaarden zijn vermeld in de ordonnantie van 13.04.1995 tot wijziging van de ordonnantie van 23.07.1992 betreffende de onroerende voorheffing (BS 13.06.1995). In zijn besluit van 19.12.2002 acht het Grondwettelijk Hof deze ordonnantie in strijd met de artikelen 11 en 12 van de Grondwet.

5.4. Onroerende voorheffing op materieel en outillage

5.4.1. Definitie

Onder materieel en outillage wordt verstaan alle toestellen, machines en andere installaties dienstig voor een nijverheids-, handels- of ambachtsbedrijf, met uitsluiting van de lokalen, afdaken en hun onmisbaar toebehoren (art. 471 §3, WIB92).

Wanneer gebouwde of ongebouwde onroerende goederen materieel of outillage bevatten, wordt daarvoor een afzonderlijk kadastraal inkomen vastgesteld door de administratie van het kadaster.

5.4.2. Vlaams Gewest

NIEUWE OF VERVANGINGSINVESTERINGEN IN NIEUW MATERIEEL EN OUTILLAGE

Tot en met aanslagjaar 2008 dient een onderscheid gemaakt te worden tussen de *volledig nieuwe* investeringen in materieel en outillage (dat wil zeggen geplaatst op een perceel waar op 1 januari 1998 nog geen materieel en outillage voorkwam) en de *vervangingsinvesteringen* (namelijk de investeringen in nieuw materieel en outillage om bestaand materieel en outillage te vervangen).

Het KI (kadastraal inkomen) van de volledig nieuwe investeringen was totaal vrijgesteld van onroerende voorheffing. De vervangingsinvesteringen die vóór 1 januari 2008 aanleiding hebben gegeven tot een verhoogd KI in vergelijking met het op 1 januari 1998 bestaande KI, waren daarentegen gedeeltelijk vrijgesteld; de vrijstelling gold immers enkel voor het gedeelte van het KI dat het op 1 januari 1998 bestaande KI overschreed.

UITGEBREIDE VRIJSTELLING VOOR DE VERVANGINGSINVESTERINGEN

Vanaf aanslagjaar 2009 worden alle nieuwe investeringen in materieel en outillage waarvoor vanaf 1 januari 2008 een KI vastgelegd wordt (zowel volledig nieuwe investeringen als vervangingsinvesteringen), volledig vrijgesteld.

Voor de ondernemingen die behoren tot de doelgroep waarvoor de Vlaamse Regering een energiebeleidsovereenkomst heeft voorzien, hangt de nieuwe vrijstelling evenwel af van de ondertekening en de naleving van deze overeenkomst. Zoniet blijft de vorige vrijstelling (met de bovenvermelde beperking ten opzichte van het KI op 1 januari 1998) van toepassing op hun vervangingsinvesteringen. Voor de ondernemingen die niet behoren tot de doelgroep, is de vrijstelling volledig en onvoorwaardelijk.

5.4.3. Waals Gewest

Het KI van materieel en outillage wordt van onroerende voorheffing vrijgesteld wanneer het KI van de op 31.12.2004 bestaande activa niet hoger is dan 795 euro per kadastraal perceel.

Het KI van materieel en outillage wordt ook van onroerende voorheffing vrijgesteld voor nieuwe investeringen in materieel en outillage verkregen of in nieuwe staat tot stand gebracht vanaf 01.01.2005. Deze vrijstelling is volledig of gedeeltelijk al naar gelang het kadastrale perceel (waarop de nieuwe investeringen in materieel en outillage worden verkregen of in nieuwe staat tot stand gebracht) op 31.12.2004 al dan niet materieel en outillage bevat. Zo ja is er slechts vrijstelling voor het gedeelte van het KI van het materieel en outillage van dit perceel dat het op 01.01.2005 bestaande KI overschrijdt.

Ten slotte wordt een nieuwe vrijstelling, ditmaal onvoorwaardelijk, van onroerende voorheffing toegepast op nieuwe investeringen in materieel en outillage verkregen of in nieuwe staat tot stand gebracht vanaf 01.01.2006.

5.4.4. Brussels Hoofdstedelijk Gewest

Sinds 1 januari 2006 kent het Brussels Hoofdstedelijk Gewest een belastingkrediet toe aan natuurlijke personen en rechtspersonen die onroerende voorheffing verschuldigd zijn voor materieel en outillage. Dit belastingkrediet komt volledig ten laste van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

Deze fiscale steunmaatregel bestemd voor ondernemingen, wordt verleend in de vorm van een belastingkrediet, opdat de Brusselse gemeenten en de Brusselse agglomeratie de opcentiemen op de onroerende voorheffing zouden kunnen blijven innen.

HOOFDSTUK 6 DE ROERENDE VOORHEFFING (RV)

Wat nieuws?

- *Toepassing van de roerende voorheffing in het kader van de nieuwe belastingregeling inzake auteursrechten en naburige rechten.*
- *Nieuwe vrijstellingsvoorwaarden van de spaarboekjes op 1 april 2009.*

6.1. Roerende voorheffing op dividenden

Op dividenden wordt een RV van 25% geheven. Voor "nieuwe aandelen" (zie verder) wordt dit tarief verminderd tot 15%.

MET DIVIDENDEN GELIJKGESTELDE INTERESTEN VAN VOORSCHOTTEN

Interesten van voorschotten die aan hun vennootschap worden toegestaan door bedrijfsleiders (voorheen bestuurders of werkende vennoten genoemd) of door een natuurlijk persoon-aandeelhouder worden met dividenden gelijkgesteld voor zover en in de mate dat :

- ofwel de rentevoet hoger ligt dan de marktrente die in een dergelijke situatie van toepassing is;
- ofwel het totale bedrag van de rentegevende voorschotten hoger is dan het gestort kapitaal bij het einde van het belastbaar tijdperk verhoogd met de belaste reserves bij het begin van het belastbaar tijdperk.

De gelijkstelling van interesten met dividenden is niet van toepassing met betrekking tot :

- obligaties uitgegeven door een openbaar beroep op het spaarwezen;
- voorschotten toegekend aan door de Nationale Raad van de Coöperatie erkende coöperatieve vennootschappen;
- voorschotten van bestuurders die zelf als rechtspersoon aan de vennootschapsbelasting onderworpen zijn.

"NIEUWE" AANDELEN DIE HET TARIEF VAN 15% GENIETEN

Voor de volgende dividenden wordt de aanslagvoet van 25% verlaagd tot 15%, voor zover de vennootschap die de inkomsten uitkeert, niet onherroepelijk verzaakt aan het voordeel van deze verlaging :

- a) dividenden van aandelen uitgegeven vanaf 1 januari 1994 door een openbaar beroep op het spaarwezen;
- b) dividenden van aandelen uitgegeven vanaf 1 januari 1994 ingevolge inbrengen in geld die vanaf hun uitgifte:
 - op naam zijn ingeschreven bij de uitgever;
 - in België in open bewaring zijn gegeven bij een bank, een openbare kredietinstelling, een beursvennootschap of een spaarkas die aan de controle van de Commissie voor het Bank-, Financie- en Assurantiewezen is onderworpen;
- c) dividenden uitgekeerd door beleggingsvennootschappen;

- d) dividenden van aandelen van "KMO's" die op een beurs voor roerende waarden genoteerd zijn of waarvan een deel van het kapitaal is ingebracht door een PRIVAK; onder "KMO's" wordt hier verstaan: vennootschappen waarvan de aandelen voor meer dan de helft toebehoren aan één of meer natuurlijke personen die de meerderheid van het stemrecht vertegenwoordigen;
- e) dividenden toebedeeld door een coöperatieve participatievennootschap in het kader van een participatieplan betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van hun vennootschap (wet van 22 mei 2001).

"MOEDER-DOCHTER"-DIVIDENDEN

Worden vrijgesteld van roerende voorheffing, dividenden die door een dochteronderneming worden uitgekeerd aan haar moedervernootschap op voorwaarde dat die moedervernootschap gevestigd is in een andere lidstaat van de Europese Unie dan België of in één van de Staten waarmee België een overeenkomst ter voorkoming van dubbele belasting heeft gesloten (113). Op het ogenblik van de toekenning van de inkomsten moet de moedervernootschap gedurende minstens één jaar ononderbroken een deelneming van ten minste 10% in het kapitaal van de dochteronderneming hebben aangehouden.

De uitbreiding van het stelsel van vrijstelling van bronheffing op door deelnames gegenereerde dividenden tot dividendenbetalingen aan een overeenkomstsluitende Staat (niet-lidstaat van de Europese Unie), wordt toegepast op de dividenden die zijn toegekend of betaalbaar gesteld vanaf 1 januari 2007.

LIQUIDATIEBONI

Een roerende voorheffing van 10% wordt geheven op de bedragen toegekend ten gevolge van de vereffening van de vennootschap die de aandelen heeft uitgegeven, ten gevolge van een gehele of gedeeltelijke verdeling van de vennootschap of ten gevolge van de terugkoop door deze vennootschap van haar eigen aandelen. Het aan de roerende voorheffing onderworpen bedrag is het bedrag dat als dividend belastbaar is in de vennootschapsbelasting (114).

Deze bepaling betreft de inkomsten die toegekend of betaalbaar gesteld zijn vanaf 1 januari 2002. Wat de liquidatieboni betreft, is zij toepasselijk op vereffeningen die uitgevoerd zijn vanaf 25 maart 2002.

6.2. Roerende voorheffing op interesten

6.2.1. Algemene regel

Het tarief van de roerende voorheffing bedraagt 15%.

Met betrekking tot inkomsten betaald of toegekend ter uitvoering van overeenkomsten gesloten vóór 1 maart 1990 bedraagt het tarief echter 25%.

Op die algemene regel bestaan talrijke uitzonderingen die worden toegekend op basis van de aard van het financieel product of omwille van de aard van de belegger. De voornaamste van die uitzonderingen worden hierna vermeld. Bovendien wordt er een bijzondere regeling voorzien voor de gedematerialiseerde effecten.

6.2.2. Bijzondere behandeling van sommige financiële activa

SPAARDEPOSITO'S

De eerste schijf van 1.730 euro per jaar van inkomsten uit gewone spaardeposito's is vrijgesteld van roerende voorheffing indien de genietter een natuurlijke persoon is.

113 De uitbreiding van het regime is ondergeschikt aan een bijkomende voorwaarde: er mag geen beperking zijn inzake de uitwisseling van inlichtingen nodig om uitvoering te geven aan de bepalingen van de nationale wetten van de overeenkomstsluitende Staten.

114 Zie hoofdstuk 2, blz. 72.

Elke echtgenoot of wettelijk samenwonende heeft recht op de vrijstelling. De dubbele vrijstelling is ook van toepassing wanneer één spaarrekening werd geopend op naam van beide echtgenoten of wettelijk samenwonenden.

Vrijstellingsvoorwaarden van de spaarboekjes

De vrijstelling van de eerste interestschijf van de gewone spaardeposito's is onderworpen aan verschillende voorwaarden. Teneinde spaarders meer transparantie te bieden, werden deze vrijstellingsvoorwaarden onlangs gewijzigd. De volgende drie belangrijkste wijzigingen zijn op 1 april 2009 in werking getreden: de afschaffing van de aangroepremie; de koppeling van de basisrente met de beleidsrente van de Europese Centrale Bank; de schommelingsmarge van de getrouwheidspremie die tussen 25% en 50% van de basisrente moet bedragen.

Hieronder wordt een overzicht gegeven van de voornaamste vrijstellingsvoorwaarden van de eerste interestschijf van de spaarboekjes, zoals gedetailleerd vermeld is in artikel 2 van het KB/WIB92 (115).

- Opvragingsvoorwaarden van het spaardeposito

Deze dienen te voorzien in de mogelijkheid voor de bank-depositaris de opvragingen afhankelijk te stellen van een opzeggingstermijn van vijf kalenderdagen, wanneer zij 1.250 euro overtreffen en ze te beperken tot 2.500 euro per halve maand.

- Bestanddelen van de vergoeding

De vergoeding van de spaardeposito's bestaat verplicht en uitsluitend uit een basisrente en een getrouwheidspremie. Een aangroepremie mag niet meer toegekend worden.

Een *overgangsregeling* is voorzien voor de op 1 april 2009 bestaande deposito's. De vóór 1 april 2009 toegekende aangroepremies en getrouwheidspremie's blijven lopen tot ten laatste respectievelijk 31 december 2009 en 31 maart 2010.

- Maximumvergoeding van de spaardeposito's

De basisrente mag niet hoger liggen dan een van de wettelijk vastgelegde rentevoeten. Deze mag immers niet meer bedragen dan de hoogste van de twee volgende rentevoeten: ofwel 3%, ofwel de door de ECB toegepaste rentevoet voor haar belangrijkste herfinancieringstransacties geldig op de tiende van de maand die het lopende kalendersemester voorafgaat (namelijk de ECB-rente op 10 december 2008 voor de eerste helft van 2009 en op 10 juni 2009 voor de tweede jaarhelft).

De getrouwheidspremie mag in principe niet hoger liggen dan 50% van de maximale basisrentevoet en niet lager liggen dan 25% van de aangeboden basisrentevoet.

- Slechts één basisrentevoet mag voortaan nog toegekend worden voor eenzelfde spaarboekje (verschillende basisrentevoeten toepassen in functie van de verschillende schijven van het spaarboekje is dus niet meer mogelijk).

- Berekeningsmethode van de getrouwheidspremie en periode waarover zij berekend moet worden

Een getrouwheidspremie wordt toegekend voor gelden die gedurende twaalf opeenvolgende maanden op hetzelfde spaarboekje belegd blijven of voor gelden die gedurende minstens elf opeenvolgende maanden van eenzelfde kalenderjaar op hetzelfde spaarboekje belegd blijven.

De getrouwheidspremie wordt berekend vanaf de kalenderdag die volgt op de kalenderdag van de storting.

KAPITALISATIEBONS

Met betrekking tot financiële producten met verplichte of facultatieve kapitalisatie van de interesten is voorzien dat iedere som die door de uitgever, op enig ogenblik, boven het kapitaal wordt toegekend, een belastbaar roerend inkomen vormt.

Bovendien kan in geen enkel geval worden afgezien van de inning van de RV. Die RV is verschuldigd ter gelegenheid van de terugbetaling of de terugkoop van het effect door de uitgever op het verschil tussen de transactieprijs en de uitgifteprijs.

GEMEENSCHAPPELIJKE BELEGGINGSFONDSEN

Er is geen RV verschuldigd over de inkomsten die in België worden uitgekeerd of betaalbaar gesteld door gemeenschappelijke beleggingsfondsen. Die fondsen zijn immers belast bij de incassering van de inkomsten uit hun beleggingen.

BIJZONDER GEVAL: KAPITALISATIEBEVEKS

Het belastingstelsel van de kapitalisatiebeveks wordt sinds 1 januari 2006 gewijzigd. Dit geldt in principe alleen voor de kapitalisatiebeveks met meer dan 40% obligaties. Deze beveks moeten een Europees paspoort hebben en vanaf 1 maart 2001 uitgegeven zijn.

Een roerende voorheffing van 15% wordt geheven op de interest op het obligatiegedeelte van de kapitalisatiebeveks, maar alleen op de vanaf 1 juli 2005 ontvangen interest.

Sinds 1 januari 2008 wordt een roerende voorheffing ook ingehouden op de meerwaarden op de obligatieportefeuille, na aftrek van de minderwaarden.

6.2.3. Verbonden vennootschappen: toepassing van de “Interesten-Royalty’s”-Richtlijn

Er wordt geen roerende voorheffing geïnd op interesten toegekend door een binnenlandse vennootschap aan een verbonden binnenlandse vennootschap of aan een verbonden vennootschap welke gevestigd is in een andere Lidstaat van de Europese Unie.

Twee vennootschappen worden geacht verbonden te zijn als een van beide een rechtstreekse of onrechtstreekse deelneming van ten minste 25% in de andere bezit of als een derde vennootschap die binnen de Europese Unie gevestigd is, een rechtstreekse of onrechtstreekse deelneming van ten minste 25% in beide vennootschappen bezit.

De afschaffing van roerende voorheffing geldt eveneens voor bronheffingen verricht in het kader van internationale overeenkomsten ter vermijding van dubbele belasting.

De Richtlijn is alleen van toepassing wanneer de rechten of schuldvorderingen uit hoofde waarvan de inkomsten worden betaald, gedurende geen enkel ogenblik tijdens de periode waarin zij inkomsten hebben opgeleverd, in handen zijn geweest van een inrichting gevestigd buiten de Europese Unie.

Het is aan de schuldenaar van de inkomsten om te bewijzen dat alle voorwaarden vervuld zijn om de roerende voorheffing niet in te houden.

6.2.4. Spaarrichtlijn

De Richtlijn betreffende belastingheffing op inkomsten uit spaargelden in de vorm van rentebetaling is in werking getreden op 1 juli 2005.

Deze Richtlijn beoogt de daadwerkelijke belasting van binnen de Europese Unie aan particulieren verrichte rentebetalingen met betrekking tot grensoverschrijdende spaargeldbeleggingen.

Krachtens deze Richtlijn gebeurt er een automatische gegevensuitwisseling met betrekking tot interestbetalingen die door een op het grondgebied van een Lidstaat gevestigde "uitbetalende instantie" worden verricht aan natuurlijke personen gevestigd in een andere Lidstaat van de Unie. Interestbetalingen ontvangen door een natuurlijke persoon in een andere Lidstaat dan die waar hij gevestigd is, moeten door die Lidstaat meegedeeld worden aan de belastingadministratie van de Lidstaat waar die persoon is gevestigd.

De door de Richtlijn bedoelde interesten zijn terug te voeren op enigerlei schuldvordering, uitgekeerd hetzij rechtstreeks hetzij middellijk via instellingen voor collectieve belegging: rekeningen en deposito's, vastrentende effecten, opbrengsten gerealiseerd door sommige instellingen voor collectieve belegging met een Europees paspoort, meerwaarden op aandelen in sommige ICB's.

Beleggingen met variabele opbrengsten en verzekeringsproducten vallen voor het ogenblik niet binnen het toepassingsgebied van de wet.

In plaats van de gegevens waarover ze beschikken, mee te delen, mogen België, Luxemburg en Oostenrijk gedurende een overgangperiode waarvan de einddatum nog niet vastgelegd is, een bronbelasting inhouden, "woonstaatheffing" genoemd. Sinds 1 januari 2008 bedraagt deze inhouding 20% (116).

Aangezien die inhouding niet bevrijdend is van aard, moet de begunstigde natuurlijke persoon de inkomsten vermelden in zijn belastingaangifte in de staat waar hij gevestigd is. De dubbele belasting van die inkomsten wordt echter vermeden door een compensatieregeling. Als er een roerende voorheffing is afgehouden, heeft de begunstigde recht op een verrekenbaar en terugbetaalbaar belastingkrediet dat gelijk is aan het bedrag van de inhouding. In beide gevallen betaalt men evenveel, onverminderd de toepassing van de aanvullende gemeentebelasting.

6.2.5. Vrijstellingen die verband houden met de aard van de belegger

Er kunnen vijf categorieën beleggers onderscheiden worden:

- onder "**financiële instellingen**" (FI) wordt verstaan: de banken, verzekeringsmaatschappijen, kredietmaatschappijen, financieringsmaatschappijen, financiële ondernemingen, enz., en meer algemeen de openbare of private instellingen met rechtspersoonlijkheid waarvan de werkzaamheid uitsluitend bestaat in het toestaan van kredieten en leningen;
- onder "**sociale instellingen**" (SI) wordt verstaan: ziekenfondsen en instellingen opgericht in het raam van de sociale wetgeving;
- onder "**beroepsbeleggers**" (BB) wordt verstaan: de vennootschappen die onderworpen zijn aan de Ven.B en de Belgische inrichtingen van buitenlandse ondernemingen die aan de BNI zijn onderworpen;
- onder "**privé-spaarders**" (PS) wordt verstaan: de belastingplichtigen die hun rentegevende kapitalen niet voor de uitoefening van hun beroepswerkzaamheid hebben gebruikt;
- onder "**spvaarders-niet-inwoners**" (NI) wordt verstaan: de aan BNI/nat.pers. onderworpen belastingplichtigen die hun effecten niet voor het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid hebben gebruikt. Om als spaarder-niet-inwoner een vrijstelling van roerende voorheffing te kunnen genieten, moet bovendien een getuigschrift worden afgeleverd waarin wordt bevestigd dat men eigenaar of vruchtgebruiker is van de rentegevende kapitalen.

116 De bronbelasting zou in juli 2011 opgetrokken moeten worden tot 35%. De Minister van Financiën heeft echter aangekondigd dat vanaf 2010 de informatiewisseling zal toegepast worden.

Onderstaande tabel geeft een samenvatting van de belangrijkste vrijstellingen (V), waarvan sommige voorwaardelijk zijn (V*), per categorie belegger en per soort inkomsten.

Tabel 6. 1.
RV : vrijstellingen verbonden aan de aard van de belegger

	FI	SI	BB	PS	NI
- overheidsfondsen, obligaties, kasbons en soortgelijke effecten	V	V			(V*) (a)
- inkomsten uit schuldvorderingen en leningen					
- hypothecaire	V	V	V	V	
- andere	V	V	V		(V*) (b)
- gewone spaardeposito's	V	V		(V*) (c)	(V*) (c)
- andere deposito's	V	V			(V*) (d)

- (a) De vrijstelling wordt toegekend voor inkomsten die bij de uitgever op naam zijn ingeschreven.
 (b) De vrijstelling wordt toegekend voor inkomsten uit schuldvorderingen en leningen waarvan de begunstigde geïdentificeerd is.
 (c) Enkel voor de eerste schijf van 1.730 euro interesten (zie hierboven).
 (d) Enkel voor deposito's bij financiële instellingen.

6.3. Roerende voorheffing op auteursrechten en naburige rechten

De nieuwe belastingregeling inzake auteursrechten en naburige rechten is omschreven in hoofdstuk 1, pagina 13.

Een roerende voorheffing van 15% wordt ingehouden op de inkomsten van auteursrechten en is bevrijdend voor de inkomsten van auteursrechten die belastbaar zijn als roerende inkomsten. Het gaat om enerzijds, alle inkomsten van auteursrechten die geen beroepsinkomsten zijn en anderzijds, de eerste schijf (tot 49.680 euro) van de auteursrechten voortvloeiend uit de oefening van een beroepsactiviteit.

HOOFDSTUK 7 DE BEDRIJFSVOORHEFFING (BV) EN DE VOORAFBETALINGEN (VA)

Wat nieuws?

- *Jaarlijkse indexering.*
- *Nieuwe toepassingsregels inzake de belastingvermindering in het Vlaams Gewest.*
- *Uitbreiding van de doorstortingsvrijstelling van bedrijfsvoorheffing voor de commerciële sector, voor onderzoekers en voor ploegen- of nachtarbeid.*

Dit hoofdstuk handelt over de bedrijfsvoorheffing en de voorafbetalingen van 2009.

7.1. Berekening van de bedrijfsvoorheffing (BV) (117)

Dit hoofdstuk betreft alleen de toepassing van de bedrijfsvoorheffing op de inkomsten die worden toegekend aan verblijfhouders en alleen de meest voorkomende vormen van bezoldiging worden behandeld, te weten die van het algemene stelsel van de werknemers en van de bedrijfsleiders evenals enkele bijzondere gevallen.

7.1.1. Bezoldigingen van werknemers

De bedrijfsvoorheffing wordt ingehouden door de werkgever en wordt in zeven grote etappes berekend (118):

- aftrek van de sociale bijdragen,
- aftrek van de beroepskosten,
- toepassing van een op de PB afgestemd barema,
- inrekeningneming van het vrijgestelde gedeelte,
- incalculeren van de gezinstoestand,
- toepassing van de belastingverminderingen,
- berekening van het maandelijks bedrag.

A. Aftrek van de sociale bijdragen

Van het brutojaarinkomen worden de persoonlijke socialezekerheidsbijdragen en de andere inhoudingen die verricht werden in uitvoering van een wettelijk of een gelijkgesteld reglementair statuut, afgetrokken. De bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid is echter niet aftrekbaar.

B. Aftrek van de forfaitaire beroepskosten

Vervolgens wordt het brutojaarinkomen omgezet in een belastbaar nettojaarinkomen door aftrek van de **forfaitaire beroepskosten**.

117 De toepassingsregels van de bedrijfsvoorheffing op de vanaf 01.01.2009 toegewezen of ter betaling gestelde inkomsten worden gepubliceerd in het BS van 09.12.2008.

118 Bij de berekening van de bedrijfsvoorheffing zoals hier aangegeven is rekening gehouden met de verhoging van 7% voor de aanvullende lokale belastingen.

Tabel 7.1
Beroepskosten en berekening bedrijfsvoorheffing

Brutojaarinkomen			Beroepskosten	
			Op benedengrens	% daarboven
0	-	5.200,00	0	25%
5.200,00	-	10.320,00	1.300,00	10%
10.320,00	-	17.180,00	1.812,00	5%
17.180,00	-	60.680,00	2.155,00	3%
60.680,00		en meer	3.460,00	0%

C. Barema

Het **basisbarema** dat in Tabel 7. 2 wordt weergegeven, is als zodanig van toepassing:

- wanneer de inkomstengenieter een alleenstaande is;
- wanneer de echtgenoot van de inkomstengenieter eveneens eigen beroepsinkomsten heeft die uitsluitend bestaan uit pensioenen, renten of daarmee gelijkgestelde inkomsten die meer bedragen dan 117 euro netto per maand. "Netto" betekent hier: na aftrek van de sociale bijdragen en van 20% van het resterend bedrag.

Sinds 1 januari 2004 worden wettelijk samenwonenden gelijkgesteld met gehuwden. De term "echtgenoot" dekt dus ook die van "wettelijk samenwonende".

Tabel 7. 2
Berekening van de bedrijfsvoorheffing - Basisbarema

Belastbaar nettojaarinkomen			Basisbelasting	
			Op benedengrens	% daarboven
0	-	7.900	0,00	26,75%
7.900	-	10.740	2.113,25	32,10%
10.740	-	15.560	3.024,89	42,80%
15.560	-	34.360	5.087,85	48,15%
34.360		en meer	14.140,05	53,50%

Een bijzondere bepaling is van toepassing:

- wanneer de echtgenoot van de inkomstengenieter geen eigen beroepsinkomsten heeft;
- of wanneer die op 1 januari 2009 enkel eigen beroepsinkomsten ontvangt die uitsluitend bestaan uit pensioenen, renten of daarmee gelijkgestelde inkomsten die niet meer bedragen dan 117 euro netto per maand. "Netto" betekent hier: na aftrek van de sociale bijdragen en van 20% van het resterend bedrag.

De bedrijfsvoorheffing wordt dan als volgt berekend:

- eerst wordt de echtgenoot van de inkomstengenieter 30% van diens netto belastbare jaarinkomen aangerekend, met een maximum van 9.280 euro. Deze toewijzing is "inkomen B" en het saldo is "inkomen A";
- dan wordt het barema toegepast op inkomen A en op inkomen B;
- ten slotte worden beide resultaten bij elkaar opgeteld; dat geeft de basisbelasting.

D. Inrekeningneming van het vrijgestelde gedeelte

Wanneer het basisbarema, weergegeven in Tabel 7. 2 als zodanig wordt toegepast, wordt de basisbelasting welke op grond van dit barema wordt berekend, verminderd met 1.463,23 euro zonder dat de basisbelasting daardoor minder dan nul kan bedragen.

Wanneer de bijzondere bepaling die het belastbare inkomen in twee componenten splitst, wordt toegepast (geval van echtgenoten met één inkomen of gelijkgestelden), wordt de basisbelasting die verkregen wordt door de resultaten van de toepassing van het barema op "inkomen A" en op "inkomen B" bij elkaar op te tellen, verminderd met 2.926,46 euro, zonder dat de basisbelasting daardoor minder dan nul kan bedragen.

E. Gezinstoestand

In de vijfde fase wordt er rekening gehouden met de gezinstoestand door belastingverminderingen toe te kennen.

Tabel 7.3

Verminderingen van de bedrijfsvoorheffing voor kinderen ten laste en bijzondere gezinstoestanden (119)

Aantal kinderen ten laste en bijzondere gezinstoestanden	Jaarlijkse vermindering
1	372
2	1.008
3	2.688
4	4.920
5	7.260
6	9.612
7	11.952
8	14.472
per kind boven het achtste alleenstaande	2.604 264
niet-hertrouwde weduw(e)(naar) met kind(eren) ten laste niet-gehuwde ouder	372 372
gehandicapte belastingplichtige (120)	372
voor ascendenten en zijverwanten tot de 2e graad indien 65 jaar of ouder: per persoon ten laste	756
voor elke andere persoon te laste	372

F. Belastingverminderingen

- De basisbelasting wordt in voorkomend geval verminderd met 30% van de verplichte inhouding ter uitvoering van een groepsverzekeringscontract of een extra-wettelijke verzorgsregeling van verzekering tegen ouderdom en vroegtijdige dood.
- Een belastingvermindering wordt toegekend op de eerste schijf van 100 overuren die door werknemers gepresteerd worden. Deze vermindering wordt berekend op basis van de "bruto-bezoldigingen RSZ" (dat wil zeggen vóór aftrek van de persoonlijke sociale bijdragen) waarop de berekening van de overurentoeslag is gebaseerd. De belastingvermindering bedraagt 57,75% als de overurentoeslag gelijk is aan 50% of 100%, en 66,81% als de overurentoeslag gelijk is aan 20%.
- Een belastingvermindering van 69,48 euro wordt toegekend aan de werknemers waarvan de belastbare maandbezoldiging niet hoger is dan 2.038,70 euro en aan de bedrijfsleiders waarvan de belastbare maandbezoldiging niet hoger is dan 1.948,14 euro.

119 Gehandicapte kinderen en andere gehandicapte personen ten laste tellen voor twee.

120 Elk van de echtgenoten.

G. Berekening van het maandelijks bedrag

Het aldus berekende belastingbedrag wordt gedeeld door 12 om het bedrag van de bedrijfsvoorheffing op de maandelijks betaalde bezoldiging vast te stellen.

7.1.2. Vakantiegeld en andere uitzonderlijke vergoedingen

Voor het vakantiegeld en andere uitzonderlijke vergoedingen **betaald door de gewone werkgever**, wordt de in te houden bedrijfsvoorheffing berekend volgens een speciaal barema, waarvan de aanslagvoet afhankelijk is van het jaarlijks brutobedrag van de normale bezoldigingen en niet van de in betaling gestelde inkomsten.

Tabel 7.4

Barema van de bedrijfsvoorheffing toepasselijk op door de werkgever betaald vakantiegeld en op andere uitzonderlijke vergoedingen

Jaarbedrag van de normale brutobezoldigingen			Toe te passen aanslagvoet BV (%)	
			Vakantiegeld	Andere gevallen
0,00	-	6.460,00	0,00	0,00
6.460,01	-	8.015,00	19,17	23,22
8.015,01	-	9.970,00	21,20	25,23
9.970,01	-	11.830,00	26,25	30,28
11.830,01	-	13.765,00	31,30	35,33
13.765,01	-	15.725,00	34,33	38,36
15.725,01	-	19.570,00	36,34	40,38
19.570,01	-	21.505,00	39,37	43,41
21.505,01	-	29.300,00	42,39	46,44
29.300,01	-	39.035,00	47,44	51,48
39.035,01	-	en meer	53,50	53,50

Vervolgens wordt rekening gehouden met de kinderlast.

Wanneer het jaarbedrag van de normale brutobezoldiging niet meer bedraagt dan het grensbedrag dat volgens het aantal kinderen ten laste vermeld is in Tabel 7.5, wordt de uitzonderlijke vergoeding vrijgesteld ten belope van het verschil tussen het in die tabel aangegeven grensbedrag en het jaarbedrag van de normale brutobezoldiging.

Tabel 7.5

**Bedrijfsvoorheffing op uitzonderlijke vergoedingen
Grensbedrag vrijstelling voor kinderen ten laste**

Aantal kinderen ten laste (1)	Grensbedrag
1	8.467
2	10.828
3	15.428
4	20.485
5	25.505
6	30.526
7	35.546

(1) een gehandicapt kind telt voor twee.

Het vakantiegeld van een belastingplichtige met vier kinderen ten laste en met een bruto jaarbezoldiging van 13.000 euro is dus vrijgesteld ten belope van 20.485 euro - 13.000 euro = 7.485 euro.

Wanneer de verkrijger van een uitzonderlijke vergoeding niet meer dan vijf kinderen ten laste heeft en het jaarbedrag van zijn normale brutobezoldiging niet hoger is dan het bedrag dat - volgens het aantal kinderen ten laste - in de rechter kolom van Tabel 7.6 vermeld is, wordt een vermindering toegekend op de verschuldigde bedrijfsvoorheffing; die vermindering wordt volgens het aantal kinderen ten laste berekend aan de hand van het percentage vermeld in de centrale kolom van Tabel 7.6.

Tabel 7.6
Bedrijfsvoorheffing op uitzonderlijke vergoedingen
Verminderings voor kinderen ten laste

Aantal kinderen (1)	Percentage van de vermindering in %	Jaarbedrag normale brutobezoldigingen waarboven geen aftrek wordt verleend
1	7,5	19.480
2	20	19.480
3	35	21.425
4	55	25.820
5	75	27.270

(1) een gehandicapt kind telt voor twee.

7.1.3. Achterstallige bezoldigingen en inschakelingsvergoedingen

De op achterstallige bezoldigingen en op inschakelingsvergoedingen toe te passen BV-aanslagvoet wordt bepaald uitgaande van een "referentiebezoldiging".

Die referentiebezoldiging is in principe gelijk aan het jaarbedrag van de normale brutobezoldiging welke de genietters van de inkomsten genoten onmiddellijk voor de herziening die aanleiding gaf tot de uitbetaling van de achterstallen.

Tabel 7.7
Op achterstallen toepasselijk barema

Referentiebezoldigingen			Aanslagvoet van de BV in %
0,00	-	7.980,00	0,00
7.980,01	-	9.585,00	2,68
9.585,01	-	10.640,00	6,57
10.640,01	-	12.775,00	10,77
12.775,01	-	13.845,00	13,55
13.845,01	-	15.435,00	16,55
15.435,01	-	18.095,00	19,17
18.095,01	-	23.415,00	24,92
23.415,01	-	28.735,00	29,93
28.735,01	-	37.255,00	31,30
37.255,01	-	42.040,00	36,90
42.040,01	-	47.895,00	38,96
47.895,01	-	55.875,00	40,93
55.875,01	-	67.055,00	42,92
67.055,01	-	84.080,00	44,99
84.080,01	-	96.855,00	46,47
96.855,01	-	113.880,00	47,48
113.880,01	-	en meer	48,00

Vervolgens wordt op specifieke wijze rekening gehouden met de kinderlast. Met name worden, wanneer de referentiebezoldiging niet meer bedraagt dan het grensbedrag dat vermeld is in Tabel 7.5 van rubriek 7.1.2, de achterstallige bezoldigingen vrijgesteld ten belope van het verschil tussen voornoemd grensbedrag en de referentiebezoldiging,

7.1.4. Opzeggingsvergoedingen

Opzeggingsvergoedingen worden als volgt aan bedrijfsvoorheffing onderworpen:

- wanneer zij bruto niet meer dan 850 euro bedragen, worden zij als een gewone maandbezoldiging behandeld ;
- wanneer zij wel meer dan 850 euro bruto bedragen, wordt de bedrijfsvoorheffing bepaald volgens de inzake achterstallen toegepaste regels.
De in aanmerking te nemen referentiebezoldiging is die welke tot grondslag diende voor het vaststellen van de vergoeding of, bij gebreke daaraan, de bezoldiging die de verkrijger heeft ontvangen tijdens de laatste periode van normale activiteit in dienst van de werkgever die de vergoeding uitbetaalt.

7.1.5. Bedrijfsleiders

Bezoldigingen die worden betaald of toegekend aan bedrijfsleiders zijn onderworpen aan de bedrijfsvoorheffing. Er wordt een verschil gemaakt tussen periodieke en niet-periodieke bezoldigingen.

A. Periodieke bezoldigingen

Voor de berekening van die bedrijfsvoorheffing wordt gebruik gemaakt van dezelfde schalen als voor de werknemers, maar de aftrekken van sociale bijdragen en forfaitaire bedrijfslasten worden volgens eigen regels berekend.

Om aan deze belastingplichtigen toe te laten rekening te houden met de **bijdragen voor het sociaal statuut van zelfstandige** en de bijdragen voor de ziekteverzekering "kleine risico's", wordt op het bruto-inkomen een vermindering toegepast, berekend zoals hieronder aangegeven:

*Tabel 7.8
Periodieke bezoldigingen van bedrijfsleiders
Vermindering van de basis van de BV*

Brutobedrag van de maandelijkse bezoldiging			Vermindering	
			Op benedengrens	% daarboven
0	-	1.005	305,00	
1.005	-	4.330	305,00	23,0%
4.330	-	6.345	1.069,75	14,5%
6.345		en meer	1.361,93	0,0%

De aftrekbare bedrijfslasten bedragen steeds 5% met een maximum van 3.460 euro.

B. Niet-periodieke bezoldigingen

De bedrijfsvoorheffing op niet-periodieke bezoldigingen is gelijk aan 12 maal het verschil tussen:

- enerzijds, de BV op het bedrag van de periodieke bezoldiging van de maand waarin de niet-periodieke bezoldiging is toegekend, verhoogd met één twaalfde van de niet-periodieke bezoldiging;
- anderzijds, de BV op de periodieke bezoldiging van de maand waarin de niet-periodieke bezoldiging is toegekend.

7.1.6. Presentiegelden, commissielonen

Presentiegelden en occasioneel toegekende vergoedingen en commissielonen zijn onderworpen aan een bedrijfsvoorheffing, die als volgt wordt berekend:

Tabel 7.9
Bedrijfsvoorheffing verschuldigd voor presentiegelden, commissielonen en andere occasionele vergoedingen

Bedrag van de vergoedingen	Aanslagvoet BV in %
0,00 - 500,00	27,25
500,01 - 650,00	32,30
650,01 en meer	37,35

7.1.7. Studenten

In afwijking van de hiervoor gestelde regelingen, is geen bedrijfsvoorheffing verschuldigd op de bezoldigingen betaald of toegekend aan studenten tewerkgesteld tijdens de maanden juli, augustus en september of tijdens de periodes van niet-verplichte aanwezigheid in de onderwijsinstellingen, met uitzondering van de maanden juli, augustus en september, in het kader van een schriftelijke arbeidsovereenkomst die op maximaal 23 werkdagen slaat.

Die vrijstelling van bedrijfsvoorheffing wordt alleen toegekend als er, afgezien van de solidariteitsbijdrage, geen socialezekerheidsbijdragen verschuldigd zijn op die bezoldigingen.

7.1.8. Jonge werknemers

Evenmin is bedrijfsvoorheffing verschuldigd op de bezoldigingen betaald of toegekend aan jonge werknemers die voldoen aan de voorwaarden om toegelaten te worden tot het recht op wachtuitkeringen (artikel 36, § 1, eerste lid, 1° tot 3°, van het koninklijk besluit van 25 november 1991 houdende de werkloosheidsreglementering) voor zover hun tewerkstelling in het kader van een arbeidsovereenkomst aanvangt tijdens de maanden oktober, november of december 2008 en op voorwaarde dat het maandelijks bedrag van die bezoldigingen 2.350 euro niet overschrijdt.

7.2. Vrijstelling van doorstorting

De bedrijfsvoorheffing die wordt berekend op de in punt 7.1. beschreven manier, wordt in principe geheven door de werkgever en aan de Schatkist gestort.

In bepaalde gevallen, waarvan de belangrijkste hierna worden beschreven, heeft de werkgever recht op een vrijstelling van doorstorting die geen weerslag heeft op het geheven bedrag. De werkgever bewaart het bedrag van de vrijstelling: de vrijstelling is dus een fiscale steun ten gunste van de werkgever.

7.2.1. Structurele vermindering

De wet van 17 mei 2007 houdende uitvoering van het interprofessioneel akkoord voor de periode 2007-2008 voert een vrijstelling van doorstorting in van 0,25% van de brutobezoldigingen vóór aftrek de sociale bijdragen. Deze vrijstelling wordt vanaf 1 juni 2009 opgetrokken tot 0,75% voor de ondernemingen van de commerciële sector en wordt uitgebreid tot de volgende autonome overheidsbedrijven: Belgacom en de ondernemingen van de NMBS-groep.

7.2.2. Wetenschappelijke onderzoekers

Er is een gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van de ingehouden bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen van wetenschappelijke onderzoekers ingevoerd. Het gedeelte van de ingehouden maar niet aan de Schatkist doorgestorte bedrijfsvoorheffing blijft ter beschikking van de werkgever. De wetenschappelijke onderzoekers zijn gerechtigd om ook het niet aan de Schatkist doorgestorte gedeelte te verrekenen in hun aangifte in de personenbelasting.

Het percentage van de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing bedraagt 75 % voor:

- de universiteiten en hogescholen alsmede het “Federaal Fonds voor Wetenschappelijk Onderzoek – Fonds fédéral de la Recherche scientifique”, het “FRS-FNRS” en het FWO-Vlaanderen;
- de bij koninklijk besluit erkende wetenschappelijke instellingen;
- privé-ondernemingen die onderzoekers tewerkstellen die betrokken zijn bij onderzoeksprojecten die worden uitgevoerd in samenwerking met instellingen vernoemd na de twee bovenstaande gedachtestreepjes;
- ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen aan onderzoekers die ofwel een diploma hebben van doctor in de toegepaste wetenschappen, exacte wetenschappen, geneeskunde, diergeneeskunde of farmaceutische wetenschappen, of van burgerlijk ingenieur, ofwel houder zijn van een master of een gelijkwaardig diploma in de wetenschappelijke studiegebieden (121). Deze onderzoekers moeten tewerkgesteld zijn in onderzoeks- en ontwikkelingsprogramma's.
- bezoldigingen uitgekeerd door de “Young Innovative Companies”.

7.2.3. Premies voor ploegenarbeid of nachtarbeid

De ondernemingen waarin ploegenarbeid of nachtarbeid wordt verricht, zijn ervan vrijgesteld een gedeelte dat normalerwijze op de bezoldigingen van de betrokken werknemers wordt ingehouden, aan de Schatkist door te storten.

De betrokken ondernemingen zijn echter wel verplicht de volledige bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen en de premies in te houden. De betrokken werknemers kunnen van hun kant de volledige ingehouden bedrijfsvoorheffing verrekenen met de verschuldigde personenbelasting.

Het niet aan de Schatkist door te storten gedeelte van de bedrijfsvoorheffing werd forfaitair vastgelegd op 10,7% van de belastbare bezoldigingen, met inbegrip van de ploegenpremies, doch met uitsluiting van het vakantiegeld, de eindejaarspremie en de achterstallige bezoldigingen.

Deze vrijstelling wordt opgetrokken tot 15,6% voor de vanaf 1 juni 2009 betaalde bezoldigingen en wordt uitgebreid tot de volgende autonome overheidsbedrijven: Belgacom en de ondernemingen van de NMBS-groep.

121 De volledige lijst van de masterdiploma's die recht geven op de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, is beschikbaar in artikel 275/3 §2, WIB92.

7.2.4. Overwerk

Het belastingvoordeel bestaat enerzijds, voor de werknemers, uit een belastingvermindering waarmee reeds rekening wordt gehouden bij de berekening van de bedrijfsvoorheffing en anderzijds, voor de werkgevers in de marktgerichte sector en in de uitzendsector, in een vrijstelling van doorstorting van een gedeelte van de bedrijfsvoorheffing. Dit belastingvoordeel werd vanaf 1 januari 2009 uitgebreid tot de volgende autonome overheidsbedrijven: Belgacom en de ondernemingen van de NMBS-groep.

Het percentage van de niet door te storten bedrijfsvoorheffing bedraagt:

- 32,19% van het brutobedrag van de bezoldigingen (dat wil zeggen het basisloon) voor overuren waarop een wettelijke overurentoeslag van 20% wordt toegepast;
- 41,25% van het brutobedrag van de bezoldigingen voor overuren waarop een wettelijke overurentoeslag van 50% of 100% wordt toegepast.

Deze vrijstelling is van toepassing op de eerste 100 overuren die per werknemer en per jaar gepresteerd worden.

7.2.5. Sportbeoefenaars

Sinds 1 januari 2008 wordt een gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing ten belope van 80% toegekend op de bezoldigingen die worden betaald of toegekend door sportclubs aan sportbeoefenaars jonger dan 26 jaar.

De sportclubs kunnen ook de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing genieten voor sportbeoefenaars die ten minste 26 jaar zijn, op uitdrukkelijke voorwaarde dat de helft van deze doorstortingsvrijstelling binnen een bepaalde termijn wordt besteed aan de opleiding van jonge sportbeoefenaars en aan de betaling van hun loon.

7.3. Forfaitaire vermindering toegekend door het Vlaams Gewest

Deze vermindering geldt voor werknemers en bedrijfsleiders die op 1 februari 2009 gedomicilieerd zijn in een van de gemeenten van het Vlaams Gewest.

Ze wordt in februari in één keer toegepast op de bedrijfsvoorheffing berekend na aftrek van de beroepskosten en toepassing van het basisbarema, het vrijgestelde gedeelte en de belastingverminderingen, dat wil zeggen twaalf keer het bovenvermelde "maandelijks bedrag" (zie paragraaf 7.1.1.G.).

Voor de werknemers bedraagt de vermindering 250 euro wanneer het jaarlijks bedrag van de normale brutobezoldigingen ten minste 6.980 euro bedraagt. Zij wordt opgetrokken tot 300 euro wanneer deze bezoldigingen niet hoger zijn dan 24.375 euro;

Voor de bedrijfsleiders bedraagt de vermindering 250 euro wanneer het jaarlijks bedrag van de normale brutobezoldigingen ten minste 5.790 euro bedraagt. Zij wordt opgetrokken tot 300 euro wanneer deze bezoldigingen niet hoger zijn dan 23.160 euro.

7.4. Voorafbetalingen (VA)

Handelaars, bedrijfsleiders, beoefenaars van vrije beroepen en vennootschappen zijn ertoe gehouden hun belasting in vier driemaandelijke stortingen vooraf te voldoen (14 april, 10 juli, 12 oktober en 21 december) (122).

Door die stortingen vermijden zij belastingvermeerderingen.

Een vrijstelling van belastingvermeerdering wordt onder bepaalde voorwaarden toegestaan ter gelegenheid van de eerste vestiging in een zelfstandige hoofdactiviteit, voor de eerste drie jaar.

Daarnaast kunnen alle belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de PB, voorafbetalingen doen ten einde vooraf de ingekohierde belasting die niet is gedekt door voorheffingen te betalen. In de mate dat die stortingen het positieve verschil tussen de ingekohierde belasting en de voorheffingen dekken, geven zij aanleiding tot een belastingbonificatie (123).

Voor de inkomsten van 2009 bedraagt het referentietarief 3%.

De tarieven van de belastingvermeerderingen en van de belastingbonificaties zijn de volgende:

Tabel 7.10
Vermeerderingen en bonificaties van de voorafbetalingen van het jaar 2009

Vermeerdering		Bonificatie	
VA1	9,0%	VA1	4,50%
VA2	7,5%	VA2	3,75%
VA3	6,0%	VA3	3,00%
VA4	4,5%	VA4	2,25%

122 Deze data gelden voor de natuurlijke personen en de vennootschappen waarvan het boekjaar samenvalt met het burgerlijk jaar. Voor de overige vennootschappen worden de data van de voorafbetalingen berekend vanaf de eerste dag van het boekjaar.

123 Zie blz. 57 en volgende.

DEEL II DE INDIRECTE BELASTINGEN

HOOFDSTUK 1 DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE (BTW)	131
HOOFDSTUK 2 DE REGISTRATIE-, HYPOTHEEK- EN GRIFFIERECHTEN	145
HOOFDSTUK 3 DE SUCCESSIERECHTEN	155
HOOFDSTUK 4 DE DIVERSE RECHTEN EN TAKSEN	165
HOOFDSTUK 5 DOUANEPROCEDURES BIJ INVOER, UITVOER EN DOORVOER	173
HOOFDSTUK 6 DE ACCIJNZEN	185
BIJLAGE BIJ HOOFDSTUK 6	205
HOOFDSTUK 7 DE MILIEUTAKSEN, DE VERPAKKINGSHEFFING EN DE MILIEUHEFFING	207
BIJLAGE BIJ HOOFDSTUK 7	211
HOOFDSTUK 8 DE MET DE INKOMSTENBELASTINGEN GELIJKGESTELDE BELASTINGEN	213

HOOFDSTUK 1 DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE (BTW)

Wat nieuws?

- *Tariefverlagingen voor bepaalde activiteiten met betrekking tot woningen.*

Deze belasting wordt geregeld door het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Btw-Wetboek) en de besluiten genomen ter uitvoering ervan. Wegens de complexiteit van sommige regelingen (b.v. opsomming van belastbare en vrijgestelde handelingen, plaats van levering, intracommunautaire verwervingen van goederen, btw-tarieven, enz.), wordt hieronder enkel ingegaan op de meest voorkomende gevallen. De beschrijvingen van de regelingen maken geen aanspraak op volledigheid.

1.1. Bepaling

De btw is een belasting op goederen en diensten die uiteindelijk door de eindverbruiker wordt gedragen en die stapsgewijs wordt geïnd, namelijk bij elke transactie in het productie- en distributieproces. Doordat in elke schakel van het productie- en distributieproces de belasting welke betaald is op de inputs kan worden afgetrokken, wordt enkel de toegevoegde waarde in die schakel belast. De btw is dus een eenmalige verbruiksbelasting die d.m.v. gefractioneerde betalingen wordt voldaan.

De btw is een proportionele belasting op de verkoopprijs exclusief btw. De toegepaste tarieven kunnen evenwel verschillen naargelang van de aard van het belaste goed of de belaste dienst.

De drie grote categorieën van belastbare handelingen zijn :

- **de leveringen van goederen en diensten** die door een btw-belastingplichtige onder bezwarende titel worden verricht, wanneer deze leveringen en diensten in België plaatsvinden (Art. 2 Btw-Wetboek);
- **de invoer** van goederen, door wie ook, in België. Men spreekt alleen van invoer als de goederen uit een *niet*-EU-Lidstaat komen (Art. 3);
- **de intracommunautaire verwervingen van goederen**, welke in België geschieden en onder bezwarende titel plaatsvinden. Het betreft hier goederen uit de andere EU-Lidstaten (Art. 3bis).

1.2. De btw-belastingplichtigen

De BTW-belastingplichtigen zijn een cruciale schakel in de inning van de btw. Zij brengen btw in rekening op de verkopen aan hun klanten en mogen anderzijds de btw op hun eigen aankopen en investeringen in mindering brengen van de op hun verkopen ontvangen btw. Zij maken bijgevolg slechts het verschil (= de belasting op hun eigen toegevoegde waarde) over aan de Schatkist.

Het begrip van de **btw-belastingplicht** wordt geregeld door de artikelen 4 tot en met 8bis van het Btw-Wetboek.

Belastingplichtige is eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit, geregeld en zelfstandig, met of zonder winst oogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, *leveringen van goederen of diensten verricht die in het Btw-Wetboek zijn omschreven* (zie punt 1.3), ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend (Art. 4).

De **overheid en de openbare instellingen** worden niet als belastingplichtige aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten. Voor die werkzaamheden of handelingen worden zij aangemerkt als *niet-belastingplichtige rechtspersonen*, zie hieronder. Zij zijn echter wel belastingplichtig voor deze werkzaamheden of handelingen voor zover een behandeling als niet-belastingplichtige zou leiden tot concurrentievervalsing van enige betekenis (Art. 6).

Voor een aantal werkzaamheden of handelingen, in zoverre die niet van onbeduidende omvang zijn, worden zij evenwel in elk geval als belastingplichtige aangemerkt. Het gaat hier bijvoorbeeld om telecommunicatiediensten, levering van water, gas en elektriciteit, goederen- en personenvervoer, exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en luchthavens en een aantal andere handelingen.

Verder zijn nog belastingplichtig:

- a. degene die, *buiten de uitoefening van een economische activiteit*, binnen een bepaalde termijn en onder bepaalde voorwaarden, zekere handelingen verricht m.b.t. **gebouwen** (b.v. oprichten of verkrijgen van een gebouw, vestiging of overdracht van zakelijke rechten – Art. 8);
- b. degene die, toevallig, onder bezwarende titel en onder bepaalde voorwaarden een **nieuw vervoermiddel** levert (art. 8bis).

Als “vervoermiddelen” worden beschouwd: bepaalde schepen en luchtvaartuigen, alsmede gemotoriseerde landvoertuigen met een motor van meer dan 48 cm³ cilinderinhoud of 7,2 kW vermogen. Deze vervoermiddelen worden als “nieuw” beschouwd als:

- voor landvoertuigen: hun levering plaatsvindt binnen de zes maanden na de datum van hun eerste ingebruikneming **of** indien zij niet meer dan 6.000 km hebben afgelegd;
- voor schepen: hun levering plaatsvindt binnen de drie maanden na de datum van hun eerste ingebruikneming **of** indien zij niet meer dan 100 uren hebben gevaren;
- voor luchtvaartuigen: hun levering plaatsvindt binnen de drie maanden na de datum van hun eerste ingebruikneming **of** indien zij niet meer dan 40 uren hebben gevlogen.

Als bijzondere categorieën kunnen nog worden vermeld :

- **de vrijgestelde belastingplichtigen**: de natuurlijke of rechtspersonen die handelingen verrichten die krachtens artikel 44 van het Btw-Wetboek (zie punt 1.4.2) van de belasting zijn vrijgesteld (b.v. onderwijsinstellingen, ziekenhuizen, bepaalde culturele instellingen, enz.);
- **de niet-belastingplichtige rechtspersonen**: de als niet-belastingplichtige aangemerkte overheden (zie hierboven: Staat, gemeenten, openbare instellingen,...) en bepaalde holdingmaatschappijen.

1.3. De belastbare activiteiten

De belastbare activiteiten omvatten de volgende vier grote categorieën:

- de levering van goederen (Art. 9 tot 17);
- het verrichten van diensten (Art. 18 tot 22);
- de invoer (Art. 23 tot 25);
- de intracommunautaire verwerving van goederen (Art. 25bis tot 25septies).

1.3.1. De levering van goederen

De **levering van een goed** is de overdracht of de overgang van de macht om als een eigenaar over een goed te beschikken. Enkele andere handelingen worden ook als een levering beschouwd (Art. 10).

Onder **goederen** wordt verstaan de lichamelijke goederen, met inbegrip van elektriciteit, gas, warmte en koude en de zakelijke rechten (andere dan het eigendomsrecht) die de rechthebbende de bevoegdheid verschaffen een *onroerend* goed te gebruiken, met uitzondering van bepaalde rechten van erfpacht (Art. 9).

De **plaats van levering** van een goed is in beginsel de plaats waar het goed ter beschikking van de verkrijger of de overnemer wordt gesteld (Art. 15).

Er zijn echter een hele reeks uitzonderingen op dit beginsel. Zo wordt bijvoorbeeld, wanneer het goed door de leverancier, de verkrijger of een derde (voor hun rekening) wordt verzonden of vervoerd, de plaats van de aanvang van de verzending of van het vervoer naar de verkrijger aangemerkt als plaats van levering. Wanneer het goed door of voor rekening van de leverancier wordt geïnstalleerd of gemonteerd, wordt de plaats van installatie of montage beschouwd als de plaats van levering. Voor leveringen van gas via het aardgasdistributiesysteem of van elektriciteit is de plaats van levering de plaats waar het effectieve gebruik en verbruik plaatsvindt (behoudens uitzonderingen, o.a. voor belastingplichtigen die zelf hoofdzakelijk leveringen van deze producten verrichten). Voor goederen geleverd uit een niet-EU-Lidstaat, die door de leverancier worden ingevoerd in een andere Lidstaat dan die van aankomst van de verzending of het vervoer, is de plaats van levering in principe gelegen in de Lidstaat waar het goed in de Unie werd ingevoerd.

De plaats van levering is echter steeds **in België** wanneer de goederen, die geen nieuwe vervoermiddelen zijn, noch gemonteerd of geïnstalleerd worden door of voor rekening van de leverancier, door de leverancier vanuit een andere EU-Lidstaat naar België worden verzonden of vervoerd (stelsel van de verkopen op afstand – Art. 15 § 4) en indien de levering van de goederen wordt verricht voor

- een belastingplichtige op wie de vrijstellingsregeling (zie punt 1.9.1) of de forfaitaire regeling voor landbouwondernemers (zie punt 1.9.2) toepasselijk is, voor een belastingplichtige die uitsluitend leveringen van goederen of diensten verricht waarvoor hij geen recht op aftrek heeft (zie punt 1.4.2) of een niet-belastingplichtige rechtspersoon, in hoofde van degenen de intercommunautaire verwerving van die goederen in België niet aan de belasting is onderworpen (tot het vrijgestelde bedrag van 11.200 euro excl. btw, zie hieronder);
- enige andere niet-belastingplichtige.

Voor leveringen van goederen, *andere dan accijnsproducten* (nl. energieproducten (met uitzondering van gas dat via het aardgasdistributiesysteem wordt geleverd en elektriciteit), alcohol en alcoholhoudende dranken alsmede tabaksfabrikaten), **voor een totaal bedrag per kalenderjaar van hoogstens 35.000 euro** (excl. btw) is de plaats van levering in dit geval enkel België als de leverancier (b.v. een postorderbedrijf gevestigd in een andere EU-Lidstaat) ervoor **opteert**.

Het **tijdstip van levering** is in beginsel het tijdstip waarop het goed ter beschikking van de verkrijger of de overnemer wordt gesteld (Art. 16), b.v. het tijdstip van aankomst van het vervoer of de verzending door of voor rekening van de leverancier of het tijdstip van de beëindiging van de montage of de installatie. Soms zijn bijzondere regelingen van toepassing.

In beginsel vindt het **belastbare feit** plaats en wordt de belasting opeisbaar op het tijdstip van de levering van het goed (Art. 17). In bepaalde gevallen kan echter een andere regeling van toepassing zijn (uitstel tot de 15^e van de volgende maand (voor het intracommunautaire verkeer), opeisbaarheid bij facturatie of incassering).

1.3.2. *Het verrichten van diensten*

Als een **dienst** wordt beschouwd elke handeling die geen levering van een goed is in de zin van het Btw-Wetboek (Art. 18). Enkele expliciet vermelde diensten zijn een materieel of intellectueel werk waaronder het maakloonwerk (= het vervaardigen of samenstellen van een roerend goed door een opdrachtnemer door middel van materialen en voorwerpen die daartoe door de opdrachtgever aan de opdrachtnemer zijn verstrekt, ongeacht of de opdrachtnemer al dan niet een deel van de gebruikte materialen heeft verstrekt), de terbeschikkingstelling van personeel, het verlenen van het genot over goederen (behalve bepaalde onroerende goederen vermeld in art. 9), de terbeschikkingstelling van een stalling voor rijtuigen of een berguimte voor goederen, het verschaffen van gemeubeld logies of een kampeerplaats, het verschaffen van spijs en drank, de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, diensten inzake radiodistributie, teledistributie en telecommunicatie, de toekenning van het recht van toegang tot verkeerswegen en de erbij behorende kunstwerken, langs elektronische weg verrichte diensten, enz.

Met een dienst verricht onder bezwarende titel wordt, benevens een aantal andere handelingen, gelijkgesteld de uitvoering van een werk *in onroerende staat* door een belastingplichtige voor de doeleinden van zijn economische activiteit (behoudens enkele uitzonderingen) alsmede voor zijn privé-doeleinden of die van zijn personeel en, meer algemeen, om niet of voor andere doeleinden dan die van zijn economische activiteit (Art. 19).

De **plaats van een dienst** is in beginsel de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd (Art. 21). Op dit beginsel zijn er echter *een hele reeks uitzonderingen*, b.v. de plaats waar het onroerend goed dat het voorwerp uitmaakt van de dienst is gelegen; de plaats waar een roerend goed, waaraan een materieel werk wordt verricht, zich bevindt op het moment dat de dienst materieel wordt verricht (met uitzonderingen); de plaats waar het vervoer plaatsvindt (in sommige gevallen ook de plaats van vertrek of nog een andere plaats); de plaats waar de dienst materieel wordt verricht (b.v. culturele, sportieve of wetenschappelijke activiteiten, het verschaffen van spijs en drank, ...); de plaats waar de ontvanger van de dienst de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd in de mate dat hij buiten de Europese Unie is gevestigd of hij een belastingplichtige is die in de Unie doch buiten het land van de dienstverrichter is gevestigd (in bepaalde gevallen voor b.v. reclamediensdiensten, terbeschikkingstelling van personeel, telecommunicatiediensten, langs elektronische weg verrichte diensten, het bieden van toegang tot distributiesystemen voor gas en elektriciteit en het vervoer over deze systemen, ...), enz.

Het **belastbare feit** vindt in beginsel plaats op het tijdstip dat de dienst is *voltooid* (Art. 22). De belasting wordt dan tevens opeisbaar. In bepaalde gevallen kan een andere regeling van toepassing zijn (b.v. facturatie of incassering).

1.3.3. *De invoer*

Er is sprake van **invoer** als het gaat om een goed dat van buiten de EU in een EU-Lidstaat wordt binnengebracht. De invoer **vindt plaats** in de EU-Lidstaat op het grondgebied waarvan het goed zich ten tijde van het binnenkomen in de Unie bevindt (Art. 23). Op dit principe zijn er een aantal uitzonderingen die voornamelijk verband houden met bijzondere regelingen overeenkomstig de douanewetgeving.

Het **belastbaar feit** vindt in beginsel in België plaats en de belasting wordt hier opeisbaar op het tijdstip waarop de invoer van het goed in België geschiedt (Art. 24).

1.3.4. De intracommunautaire verwerving van goederen

Een intracommunautaire verwerving van een goed is het verkrijgen van de macht om als eigenaar te beschikken over een lichamelijk roerend goed dat door de verkoper of de afnemer, of voor hun rekening, met als bestemming de afnemer is verzonden of vervoerd naar een *andere EU-Lidstaat* dan die waaruit het goed is verzonden of vervoerd (Art. 25bis).

Aan de belasting zijn onderworpen de intracommunautaire verwervingen in België van goederen onder bezwarende titel door :

- een belastingplichtige die als zodanig optreedt;
- een niet-belastingplichtige rechtspersoon die de vrijstelling niet kan genieten (zie hieronder), wanneer de verkoper een belastingplichtige is die als zodanig optreedt (Art. 25ter).

De intracommunautaire verwervingen van goederen zijn echter *niet* aan de btw onderworpen in de volgende gevallen (Art. 25ter):

- 1° in een aantal gevallen waarbij de levering ervan in België ook zou worden vrijgesteld (b.v. verwervingen van zeeschepen; verwervingen van vliegtuigen voor hoofdzakelijk internationaal vervoer; verwervingen van goederen voor diplomatieke of consulaire vertegenwoordigingen, enz.) (Art. 25ter, §1, 1°);
- 2° indien de verwerving gebeurt (Art. 25ter, §1, 2°)
 - door een belastingplichtige op wie de vrijstellingsregeling van toepassing is (bepaalde kleine ondernemingen, zie punt 1.9.1.);
 - door bepaalde landbouwondernemingen die aan een forfaitaire regeling zijn onderworpen (zie punt 1.9.2.);
 - door een belastingplichtige die uitsluitend leveringen van goederen en diensten verricht waarvoor hij geen recht op aftrek van de btw heeft (dit zijn de vrijgestelde belastingplichtigen, b.v. geneesheren, scholen, ziekenhuizen, enz., zie punt 1.2. hierboven);
 - door een niet-belastingplichtige rechtspersoon;

binnen de grenzen van een totaal bedrag per kalenderjaar van **11.200 euro** (excl. btw). Deze regeling geldt *niet voor nieuwe vervoermiddelen, noch voor accijnsproducten* (die hoe dan ook in deze omstandigheden aan de btw in België zijn onderworpen, zie verder). De bovengenoemde belastingplichtigen en niet-belastingplichtige rechtspersonen kunnen er echter voor kiezen dat al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de belasting in België worden onderworpen; deze keuze geldt voor een periode van tenminste twee kalenderjaren;

- 3° indien de verwerving gebeurt door een niet in België gevestigde, maar voor btw-doeleinden in een andere EU-Lidstaat geïdentificeerde belastingplichtige met het oog op een volgende levering in België door deze laatste belastingplichtige aan een hier te lande voor btw-doeleinden geïdentificeerde belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon en dat *bovendien* deze goederen rechtstreeks vanuit een *andere* EU-Lidstaat dan die waar de verwerfer voor de btw geïdentificeerd is worden verzonden of vervoerd aan de in België voor de btw geïdentificeerde afnemer en dat *bovendien* laatstgenoemde is aangewezen als degene die de btw moet voldoen over de in België verrichte levering (zogenaamde vereenvoudigingsregeling voor driehoeksverrichtingen) (Art. 25ter §1, 3°);
- 4° indien het gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen of antiques betreft die worden verkocht door een belastingplichtige wederverkoper die als zodanig optreedt en wanneer tevens die goederen in de EU-Lidstaat van vertrek aan het bijzondere stelsel van belastingheffing over de marge onderworpen zijn geweest (zie art. 58 §4), evenals in een aantal andere gevallen (Art. 25ter, §1, 4°).

De intracommunautaire verwervingen in België van **nieuwe vervoermiddelen** zijn steeds aan de belasting onderworpen, ongeacht door wie zij worden verricht (een als zodanig handelend belastingplichtige (b.v. een handelaar in auto's), een vrijgestelde belastingplichtige, een niet-belastingplichtige rechtspersoon *en* alle particulieren).

De **plaats van de intracommunautaire verwerving van een goed** is in beginsel de plaats waar de goederen zich bevinden op het tijdstip van de *aankomst* van de verzending of het vervoer naar de afnemer (Art. 25quinquies). Indien de afnemer evenwel niet kan aantonen dat de belasting op deze wijze is geheven, wordt de plaats van de intracommunautaire levering geacht zich te bevinden in de EU-Lidstaat die het btw-identificatienummer heeft toegekend waaronder de afnemer deze verwerving heeft verricht. Behoudens tegenbewijs, wordt de intracommunautaire verwerving geacht in België plaats te vinden als de afnemer een Belgisch btw-identificatienummer heeft.

Het **tijdstip van intracommunautaire verwerving van een goed** wordt bepaald volgens dezelfde regels als de levering in het binnenland van een goed (Art. 25sexies en Art. 16).

Het **belastbaar feit** vindt plaats op het tijdstip van de intracommunautaire verwerving van goederen en de belasting wordt opeisbaar op de 15^e van de maand daarop, tenzij de factuur voor de levering-verwerving vóór deze datum aan de afnemer werd uitgereikt (Art. 25septies).

1.4. De vrijstellingen

Deze vrijstellingen kunnen in twee groepen worden onderverdeeld. Enerzijds zijn er de activiteiten die vrijgesteld zijn van de btw, maar die aan degenen die deze activiteiten verrichten niet het recht ontzeggen om de btw op de aan hen geleverde goederen en diensten, in aftrek te brengen (zie punt 1.4.1.).

Anderzijds zijn er de vrijgestelde activiteiten, waarvan de vrijstellingen hoofdzakelijk gesteund zijn op culturele en sociale overwegingen en die degenen die deze activiteiten verrichten, wel het recht ontzeggen op aftrek van de btw op de aan hen geleverde goederen en diensten (zie punt 1.4.2.).

1.4.1. Uitvoer, invoer, intracommunautaire leveringen en verwervingen en internationaal vervoer

De vrijstellingen die onder deze afdeling vallen, zijn opgesomd in de Art. 39 tot 42.

Het gaat hier *onder meer* om:

- de uitvoer (dus naar een plaats *buiten* de EU);
- de leveringen en intracommunautaire verwervingen van goederen bestemd om te worden geplaatst onder bepaalde regelingen overeenkomstig de douanewetgeving;
- de leveringen van goederen aan een belastingplichtige of niet-belastingplichtige rechtspersoon in een andere EU-Lidstaat, welke gehouden zijn hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen (dit geldt niet voor goederen die onderworpen zijn aan de bijzondere regeling van belastingheffing over de marge, zie art. 58 §4);
- de intracommunautaire leveringen van nieuwe vervoermiddelen;
- de invoeren, intracommunautaire verwervingen en leveringen van goederen die worden geplaatst onder een andere regeling van entrepot dan douane-entrepot en een aantal verwante handelingen;
- bepaalde invoer, intracommunautaire verwervingen, wederinvoer en tijdelijke invoer en aanverwante diensten (b.v. goederen geplaatst onder bepaalde douaneregelingen);
- het zeevervoer van personen en het internationale luchtvervoer van personen;
- het internationaal vervoer van goederen uit niet-EU-landen en bepaalde aanverwante activiteiten (b.v. laden en lossen);
- bepaalde leveringen van zeeschepen, van binnenschepen bestemd voor de binnenlandse commerciële vaart, van vliegtuigen, van watervliegtuigen, van hefschroefvliegtuigen en van dergelijke toestellen evenals bepaalde aanverwante activiteiten;
- bepaalde leveringen en invoer van goederen en diensten voor diplomatieke en consulaire zendingen en voor bepaalde internationale instellingen;
- de leveringen van goud aan de centrale banken.

1.4.2. Andere vrijstellingen

De opsomming van deze vrijgestelde diensten en leveringen is vermeld in Art. 44 en Art. 44bis.

Het betreft onder meer:

- de diensten verricht door notarissen, advocaten en gerechtsdeurwaarders;
- de diensten verricht door de medische en bepaalde paramedische beroepen;
- de diensten verricht door ziekenhuizen en aanverwante;

- de diensten inzake maatschappelijk werk, sociale zekerheid en bescherming van kinderen en jongeren, verricht door publiekrechtelijke lichamen of andere erkende instellingen van sociale aard (b.v. bejaardenzorg, kinderopvang, gehandicaptenzorg, gezinshulp, ziekenfondsen, e.a.);
- de diensten verricht door bepaalde sportinrichtingen;
- de diensten verricht door de erkende onderwijsinstellingen;
- diensten verricht door bepaalde andere sociale en culturele instellingen, zoals bibliotheken, theaters, filmzalen (onder zekere voorwaarden);
- diensten verricht door auteurs, kunstenaars en vertolkers van kunstwerken;
- de levering van uit hun aard onroerende goederen, *behalve* de levering door bepaalde belastingplichtigen van een *gebouw* die wordt verricht uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van dat gebouw. Voor de vestigingen en overdrachten van zakelijke rechten geldt een gelijkaardige regeling;
- de verpachting en de verhuur van onroerende goederen (behalve bv. de parkeer- en bergingsruimten, de hotels en campings, de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens en de verhuur, onder bepaalde voorwaarden, met btw door onroerende-leasingmaatschappijen van gebouwen voor de uitoefening van economische activiteiten);
- de verzekeringen met uitzondering van de diensten van schade-expert;
- de meeste deposito- en kredietverrichtingen, betalings- en ontvangstverrichtingen alsmede effectenverrichtingen;
- de levering van postzegels die frankeerwaarde hebben, fiscale zegels en soortgelijke zegels;
- de weddenschappen, loterijen en andere kans- en geldspelen (onder zekere voorwaarden);
- de levering, intracommunautaire verwerving en invoer van beleggingsgoud onder de voorwaarden van Art. 44bis.

1.5. De maatstaf van heffing

De maatstaf van heffing van de btw wordt bepaald in de Art. 26 tot 36.

In principe is de maatstaf van heffing van de btw het bedrag dat de tegenpartij van de leverancier van goederen of de verstrekker van diensten moet betalen aan de leverancier of verstrekker. In dit bedrag zijn ook begrepen de kosten van commissie, verzekering en vervoer alsmede de belastingen (behalve de btw zelf), rechten en heffingen (Art. 26).

Tot de maatstaf van heffing behoren echter niet een aantal prijsverminderingen en dergelijke, statiegelden voor verpakkingen, enz. (Art. 28).

Bijzondere regelingen gelden o.a. voor de invoer (waar de maatstaf in beginsel de douanewaarde is – Art. 34), voor verrichtingen waarvan de prijs niet enkel in geld is uitgedrukt (waar de maatstaf in beginsel de *normale waarde* is – Art. 32), voor de prestaties van reisagentschappen (Art. 29), enz.

Voor bepaalde goederen en diensten geldt een minimummaatstaf van heffing, o.a. voor nieuwe gebouwen (Art. 35 en 36).

1.6. De btw-tarieven

De btw wordt berekend over de maatstaf van heffing tegen tarieven, afhankelijk van het voorwerp van de transactie. In principe moet het tarief worden toegepast dat van kracht is op het tijdstip van het belastbare feit. In vele gevallen dient echter het tarief te worden toegepast dat van kracht is op het tijdstip dat de belasting opeisbaar is (b.v. facturatie of incassering – Art. 38).

Het normale tarief van de btw bedraagt **21%**.

Behoudens voor een hele reeks uitzonderingen en speciale gevallen, zijn de volgende verlaagde btw-tarieven van toepassing :

6 % : goederen en diensten, opgesomd in tabel A van de bijlage bij KB nr. 20 van 20 juli 1970, tot vaststelling van de tarieven van de btw en de indeling van de goederen en de diensten bij die tarieven. Dit tarief wordt niet toegepast als de in tabel A bedoelde diensten bijkomstig deel uitmaken van een complexe overeenkomst die hoofdzakelijk andere diensten tot voorwerp heeft.

Het betreft hier voornamelijk:

- levende dieren;
- plantaardige producten;
- voedingswaren (behalve o.a. margarine, kaviaar, bepaalde schaal-, schelp- en weekdieren), met inbegrip van dranken, uitgezonderd bieren met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 0,5 % vol en alle andere dranken met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2 % vol;
- waterdistributie;
- geneesmiddelen en medische hulpmiddelen;
- boeken en bepaalde tijdschriften;
- originele kunstwerken, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten (enkel voor invoer van bepaalde nader omschreven kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten alsmede voor sommige leveringen en intracommunautaire verwervingen van nader omschreven kunstvoorwerpen onder bepaalde voorwaarden);
- automobielen voor personenvervoer voor invaliden;
- doodskisten;
- bepaalde medische toestellen en hulpmiddelen;
- leveringen van goederen door instellingen met sociaal oogmerk;

alsmede:

- landbouwdiensten;
- personenvervoer;
- onderhoud en herstelling van bepaalde goederen van de tabel A hierboven vermeld;
- inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak;
- auteursrechten; uitvoeren van concerten en voorstellingen;
- hotels en campings;
- diensten van begrafenisondernemingen;
- bepaalde handelingen m.b.t. privé-woningen van minstens 15 jaar oud;
- bepaalde handelingen m.b.t. privé-woningen voor gehandicapten en m.b.t. instellingen voor gehandicapten;
- diensten verricht door instellingen met sociaal oogmerk;
- sociale huisvesting (door maatschappijen voor sociale huisvesting);
- afbraak en heropbouwen van (woon)gebouwen in stadsgebieden;

- enige andere diensten.

Tijdelijk vanaf 1 januari 2000 tot 31 december 2010 (Art. 1bis en 1ter KB 20)

Het tarief van 6% is tijdelijk van toepassing op:

- *werk in onroerende staat en bepaalde handelingen met betrekking tot privé-woningen van minstens 5 jaar oud (onder bepaalde voorwaarden – zie art. 1bis KB 20);*
- *herstelling van fietsen;*
- *herstelling van schoeisel en lederwaren;*
- *herstelling en vermaken van kleding en huishoudlinnen.*

Tijdelijk vanaf 1 januari 2009 tot 31 december 2009 (Art. 1quater tot 1sexies KB 20)

Het tarief van 6% is tijdelijk van toepassing op:

- *afbraak en heropbouwen van (woon)gebouwen op het ganse grondgebied van België (zie art. 1quater KB 20);*
- *werk in onroerende staat en bepaalde handelingen met betrekking tot de oprichting van een privé-woning, waarin de bouwheer zonder uitstel zijn domicilie zal hebben, over een totale gecumuleerde maatstaf van 50.000 euro exclusief btw (onder bepaalde voorwaarden - zie art. 1quinquies §1 KB 20);*
- *leveringen van en bepaalde andere handelingen met betrekking tot een privé-woning, waarin de verkrijger zonder uitstel zijn domicilie zal hebben, over een totale gecumuleerde maatstaf van 50.000 euro exclusief btw (onder bepaalde voorwaarden - zie art. 1quinquies §2 KB 20);*
- *bepaalde gebouwen voor sociale huisvesting die normaal aan het tarief van 12% (zie hieronder) onderworpen zijn (zie art. 1sexies KB 20).*

12 % : goederen en diensten, opgesomd in tabel B van de bijlage bij bovengenoemd KB nr. 20. Het betreft hier voornamelijk fytofarmacie, margarine, banden en binnenbanden voor wielen van landbouwmachines en –tractors, bepaalde vaste brandstoffen (o.a. steenkool, bruinkool en cokes), betaaltelevisie en sociale huisvesting (b.v. door de OCMW's);

Voor dagbladen en sommige weekbladen is een tarief van 0% van toepassing.

1.7. De aftrek van de btw (of aftrek van voorbelasting)

De aftrek van de btw wordt geregeld in de Art. 45 tot 49.

De belastingplichtige kan van de btw die hij verschuldigd is, de btw aftrekken welke geheven is op de aan hem geleverde goederen of verstrekte diensten, alsmede op de door hem ingevoerde of intracommunautair verworven goederen voor zover hij deze goederen en diensten gebruikt voor met btw *belaste* economische activiteiten of voor economische activiteiten die van btw zijn vrijgesteld wegens uitvoer en intracommunautaire leveringen, internationaal vervoer (vrijstellingen vermeld onder punt 1.4.1. hierboven) en in een aantal andere gevallen (Art. 45 § 1, 1ter en 1quater).

Voor de verwerving van nieuwe vervoermiddelen is een regeling uitgewerkt om te vermijden dat bepaalde verwervers (b.v. particulieren) van deze voertuigen een dubbele belasting moeten betalen (Art. 45 § 1bis en art. 39bis). In alle gevallen dient de btw op deze nieuwe vervoermiddelen betaald te worden volgens het in België geldend tarief.

Soms is de aftrek van btw echter beperkt. Zo is de aftrek in de meeste gevallen beperkt tot maximaal 50% voor de aankoop van personenwagens en de leveringen (b.v. brandstof, olie,...) en diensten (b.v. onderhoud, herstelling,...) met betrekking tot die voertuigen. Er is helemaal geen aftrek van btw voor o.a. de leveringen en intracommunautaire verwervingen van tabaksfabrikaten, van geestrijke dranken voor eindverbruik en van bepaalde kosten voor logies, spijzen en dranken (Art. 45 § 2 tot 4). Er is *in principe* ook geen aftrek van btw voor goederen die zijn verworven met toepassing van de bijzondere regeling van belastingheffing over de marge (Art. 45 § 5).

Voor de “gemengde belastingplichtigen”, dit zijn de belastingplichtigen die zowel beroepsactiviteiten uitoefenen die wel aan de btw zijn onderworpen als beroepsactiviteiten die niet aan de btw zijn onderworpen, is de aftrek van voorbelasting ook beperkt, namelijk tot de verhouding van de omzet van handelingen die recht geven op aftrek en de totale omzet (onder bepaalde voorwaarden op basis van het werkelijke gebruik van de inputs – Art. 46).

De periodieke btw-aangiften moeten de verschuldigde btw en de af te trekken btw vermelden. Enkel het verschil wordt betaald aan de Schatkist. Indien de af te trekken btw hoger is dan de verschuldigde btw, wordt het saldo overgedragen naar de volgende aangifte (Art. 47). Op uitdrukkelijke aanvraag en mits inachtneming van bepaalde voorwaarden wordt genoemd saldo effectief terugbetaald (Teruggaaf – Art. 75 tot 80).

In geval van gedeeltelijke aftrek, wordt een voorlopig af te trekken bedrag bepaald. Dat bedrag wordt *herzien* na het verstrijken van het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan. Voor de belasting op bedrijfsmiddelen is de herzieningsperiode gespreid over 5 jaar en voor bepaalde onroerende goederen over 15 jaar.

1.8. De indiening van btw-aangiften en de betaling van de belasting

De goede werking van het btw-stelsel houdt in dat de belastingplichtigen een aantal verplichtingen moeten nakomen. Deze verplichtingen situeren zich op het vlak van de boekhouding, de uitreiking van facturen, de opmaak van klantenlistings, de indiening van btw-aangiften en de betaling van de btw. Voor bepaalde ondernemingen zijn speciale (vereenvoudigende) voorschriften van toepassing.

De basis voor deze verplichtingen wordt gelegd in de Art. 50 tot 55.

De Btw-Administratie kent aan de belastingplichtigen (behalve degenen die geen recht op aftrek hebben, de kleine ondernemingen en degenen die buiten de uitoefening van een economische activiteit onder bepaalde voorwaarden afstand doen van gebouwen of die toevallig een nieuw vervoermiddel leveren) een btw-identificatienummer toe dat de letters BE bevat (Art. 50). Ook aan de niet-belastingplichtige rechtspersonen, aan de kleine ondernemingen en de belastingplichtigen die geen recht op aftrek hebben, wordt een dergelijk btw-identificatienummer toegekend wanneer hun intracommunautaire verwervingen van goederen de drempel van 11.200 euro (excl. btw) overschrijden of wanneer zij verklaren al hun intracommunautaire verwervingen van goederen aan de btw te onderwerpen. In bepaalde gevallen krijgen ook niet in België gevestigde belastingplichtigen een Belgisch btw-identificatienummer.

Naast de aangifte van de aanvang, de wijziging of de stopzetting van een activiteit moeten de meeste belastingplichtigen in principe maandelijks een btw-aangifte (met opgave van de te betalen en af te trekken btw) opstellen en maandelijks het verschuldigde bedrag betalen. De indiening en betaling moeten ten laatste gebeuren op de 20^e van de volgende maand. Ten laatste op 24 december moet een voorschot worden betaald op de btw die voor deze maand zal verschuldigd zijn.

Zij dienen tevens jaarlijks een listing op te stellen van de Belgische belastingplichtigen aan wie zij hebben geleverd (Art. 53quinquies). Inzake de intracommunautaire leveringen moet per kwartaal een listing worden opgesteld (Art. 53sexies).

Belastingplichtigen met een omzet van maximaal 1.000.000 euro per jaar (excl. btw) kunnen, als zij bepaalde regels naleven, driemaandelijks aangiften indienen. Deze regeling is echter niet van toepassing indien hun jaaronzet *exclusief btw* meer dan 200.000 euro bedraagt voor het geheel van de leveringen van minerale oliën, toestellen voor mobiele telefonie, computers en hun randapparatuur, toebehoren en onderdelen en landvoertuigen met een motor die onderworpen zijn aan de reglementering betreffende de inschrijving. Belastingplichtigen die driemaandelijks aangiften indienen betalen de 2^e en de 3^e maand van ieder kalenderkwartaal een voorschot gelijk aan een derde van de verschuldigde belasting voor het vorige kwartaal. Zij kunnen evenwel opteren voor het stelsel van de maandaangifte.

De belastingplichtigen die gehouden zijn tot de maandelijks indiening van de btw-aangifte dienen deze aangifte alsook beide voormelde listings langs elektronische weg in te dienen. Deze belastingplichtigen zijn evenwel vrijgesteld van deze verplichting zolang zij niet over de nodige geïnformatiseerde middelen beschikken om aan deze verplichting te voldoen. Bovenbedoelde regels zullen met ingang van 1 april 2009 wat de btw-aangifte betreft en met ingang van 1 juli 2009 wat de voormelde listings betreft, ook van toepassing zijn voor de belastingplichtigen gehouden tot de driemaandelijks indiening van de btw-aangifte.

1.9. De bijzondere stelsels

Gezien het normale btw-stelsel aanzienlijke verplichtingen met zich meebrengt die voor bepaalde kleine ondernemingen moeilijk te vervullen zijn, zijn voor bepaalde ondernemingen bijzondere stelsels van toepassing. Er is ook een bijzonder stelsel voor o.a. de niet-belastingplichtige rechtspersonen.

1.9.1. De bijzondere regeling voor de kleine ondernemingen

De eerste groep bijzondere regelingen vindt haar oorsprong in Art. 56.

Vooreerst is er de **forfaitaire regeling** voor kleine ondernemingen. Zij geldt alleen voor ondernemingen die hoofdzakelijk met particulieren handelen, een omzet hebben van hoogstens 750.000 euro per jaar (excl. btw) en die in bepaalde sectoren werkzaam zijn (b.v. bakkers, slaggers, kappers,...). Per btw-tarief wordt het omzetcijfer op een forfaitaire wijze vastgesteld. De aftrek van voorbelasting wordt volgens de gewone regels uitgeoefend. De bedoelde ondernemingen kunnen evenwel opteren voor de normale btw-regeling.

Daarnaast is er ook de **belastingvrijstelling** voor de leveringen van goederen en diensten die worden verricht door ondernemingen met een jaaronzet van hoogstens 5.580 euro (excl. btw). Zij kunnen de btw op hun aankopen evenwel ook niet aftrekken. Deze vrijstellingsregeling geldt niet voor bepaalde onroerende handelingen noch voor verrichtingen met nieuwe vervoermiddelen. Indien deze ondernemingen het wensen, kunnen zij onder bepaalde voorwaarden worden onderworpen aan het normale btw-stelsel of aan de forfaitaire regeling hierboven vermeld.

1.9.2. De bijzondere regeling voor bepaalde landbouwondernemingen

Deze bijzondere regeling vindt haar oorsprong in Art. 57.

De landbouwondernemingen zijn niet onderworpen aan de verplichtingen inzake facturering, aangifte en voldoening van de btw, behalve wat hun intracommunautaire aankopen boven de drempel van 11.200 euro (excl. btw) betreft. Als de medecontractant een belastingplichtige is die aangiften indient, keert deze aan de landbouwonderneming een op forfaitaire wijze berekend bedrag uit voor de recuperatie van de voorbelasting. Dit bedrag is gelijk aan 2% van de aankoop prijs voor de leveringen van hout en 6% voor de andere leveringen. De medecontractant mag onder bepaalde

voorwaarden deze forfaitaire compensatie aftrekken van de btw die hij aan de Schatkist verschuldigd is. De landbouwondernemingen kunnen opteren voor de normale btw-regeling. Voor bepaalde landbouwondernemingen (b.v. die welke de vorm van een handelsvennootschap hebben) is de normale regeling echter verplicht.

1.9.3. Andere bijzondere regelingen

De grondslag voor deze regelingen wordt gegeven in Art. 58.

Zij regelen de heffing van de btw op *tabaksfabrikaten* (samen met de accijns – Art. 58 § 1 en 1bis), op *vis, schaal-, schelp- en weekdieren* die rechtstreeks naar de vismijn worden gebracht (heffing op het ogenblik van de verkoop in de vismijn – Art. 58 § 2), op de *invoer van goederen die in kleine zendingen worden verstuurd of die voorkomen in de bagage van reizigers* (forfaitaire berekening – Art. 58 § 3), op *gebruikte goederen, kunstvoorwerpen, voorwerpen voor verzamelingen en antiquiteiten* (onder bepaalde voorwaarden is er heffing van btw op het verschil tussen verkoopprijs en aankoopprijs (zg. belastingheffing over de marge); er kan echter voor de normale regeling worden geselecteerd – Art. 58 § 4).

Verder kunnen onder bepaalde voorwaarden sommige ondernemingen *in bepaalde sectoren* vrijstelling verkrijgen van de verplichtingen inzake btw-heffing: boekhouding, indiening van aangiften en betaling van btw aan de Schatkist. Zij dienen dan echter ook af te zien van het recht op aftrek van btw, betaald aan hun leveranciers. Het betreft hier o.m. bepaalde binnenvaartbedrijven, depothouders van wasserijen, ververijen en stomerijen en enkele andere kleine bedrijven.

Tenslotte wordt voor een zeer beperkt aantal activiteiten bovendien vrijstelling van btw-registratie verleend, o.a. voor bepaalde losse dagbladcorrespondenten.

1.9.4. De bijzondere btw-aangifte

De **bijzondere btw-aangifte** moet worden ingediend door de *belastingplichtigen* die geen periodieke btw-aangiften indienen en die:

- bepaalde intracommunautaire verwervingen doen (b.v. nieuwe vervoermiddelen, verwervingen van andere goederen voor meer dan 11.200 euro per jaar (excl. btw) of indien zij verkiezen al de verwervingen van laatstgenoemde goederen in België aan de btw te onderwerpen);
- bepaalde diensten ontvangen die geacht worden in België plaats te vinden en die worden verstrekt door dienstverrichters die niet in België gevestigd zijn, b.v. reclame, intellectueel werk van bepaalde adviseurs, terbeschikkingstelling van personeel, verhuur van lichamelijk roerende goederen (behalve vervoermiddelen), enz.

Zij dient voor een aantal van bovengenoemde handelingen (voornamelijk de intracommunautaire verwervingen van goederen) ook ingediend te worden door *niet-belastingplichtige rechtspersonen* (b.v. de Staat, gemeenten, openbare instellingen, zie hierboven onder punt 1.2.).

De betrokkenen dienen *vooraleer* zij deze handelingen uitvoeren de Btw-Administratie volgens bepaalde modaliteiten op de hoogte te stellen. Zij ontvangen een btw-identificatienummer en dienen, voor zover zij de beoogde handelingen (aankopen) hebben verricht, *per kwartaal* de hierboven vermelde bijzondere btw-aangifte in, uiterlijk op de 20^e van de maand na het kalenderkwartaal in de loop waarvan de btw opeisbaar is geworden.

HOOFDSTUK 2 DE REGISTRATIE-, HYPOTHEEK- EN GRIFFIERECHTEN

Wat nieuws?

- *Wat het Vlaams Gewest betreft : verhoging van het abatement bij de aankoop van een van een enige woning met hypotheekvestiging erop .*
- *Wat het Waals Gewest betreft : verlaging van het registratierecht op de verkoop van onroerende goederen en op vestigingen van hypotheek voor transacties die aanleiding geven tot de toekenning van een hypotheeklening door bepaalde openbare instellingen.*
- *Wat het Waals Gewest betreft : wat de schenkingsrechten betreft, gelijkshakeling van de wettelijk samenwonenden met verwantschapsband met de wettelijk samenwonenden zonder verwantschapsband en nieuwe vrijstellingen in het kader van het behoud van bossen en wouden.*
- *Wat het Waals Gewest betreft : invoering van een specifiek vast recht van 10 euro voor bepaalde ontbindingen of vernietigingen van overeenkomsten.*

Deze rechten worden bepaald en geregeld in het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten en de uitvoeringsbesluiten in kwestie.

2.1. De registratierechten

De registratierechten worden in principe geheven naar aanleiding van de registratie van een akte of geschrift, d.i. de formaliteit bestaande in het afschrijven, ontleden of vermelden van die akte of dat geschrift door de ontvanger der registratie in een hiertoe bestemd register.

Er zijn verschillende akten die verplicht moeten worden geregistreerd, o.a.:

- de akten van Belgische notarissen;
- de exploiten en processen-verbaal van Belgische gerechtsdeurwaarders;
- de arresten en vonnissen van de Belgische hoven en rechtbanken, die bepalingen bevatten welke aan een evenredig recht zijn onderworpen;
- onderhandse akten of in het buitenland verleden notariële akten waarbij de eigendom of het vruchtgebruik van in België gelegen onroerende goederen wordt overgedragen of aangewezen, of houdende verhuring, onderverhuring of overdracht van huur van dergelijke goederen;
- de in België opgemaakte processen-verbaal van openbare verkoping van lichamelijke roerende goederen;
- onderhandse akten en in het buitenland verleden notariële akten m.b.t. de inbreng van roerende of onroerende goederen in een Belgische vennootschap met rechtspersoonlijkheid.

De Koning kan bepaalde categorieën van akten van notarissen en gerechtsdeurwaarders van de registratieformaliteit vrijstellen, zonder dat deze vrijstelling de ontheffing van de op deze akten toepasselijke rechten meebrengt. Zo zijn de protestakten vrijgesteld van de registratieformaliteit.

Tevens dient voor een aantal overeenkomsten waarvoor geen geschrift bestaat, een verklaring ter registratie worden aangeboden, o.a. voor overeenkomsten i.v.m. de overdracht of aanwijzing van eigendom of vruchtgebruik van in België gelegen onroerende goederen en i.v.m. de inbreng in een Belgische vennootschap met rechtspersoonlijkheid.

Er zijn drie soorten van registratierechten: de evenredige rechten, de specifieke vaste rechten en het algemeen vast recht.

Voor een aantal handelingen (b.v. sommige akten die betrekking hebben op onroerende goederen die uitsluitend voor onderwijs bestemd zijn, akten houdende verhuring, onderverhuring of overdracht van huur van in België gelegen onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen die uitsluitend bestemd zijn tot huisvesting van een gezin of van één persoon - zie art. 161 Wb) is de registratie kosteloos.

2.1.1. De evenredige registratierechten

Deze rechten bedragen telkens een percentage van de maatstaf van heffing.

A. Verkoop van onroerende goederen

Inzake de verkoop, ruil en alle andere overeenkomsten onder bezwarende titel, betreffende de overdracht van eigendom of vruchtgebruik van in België gelegen onroerende goederen wordt een recht van **12,5%** (in het Vlaams Gewest: **10%**) geheven, in principe op de overeengekomen waarde van het onroerend goed. Deze waarde mag echter niet lager zijn dan de verkoopwaarde van het goed ten dage van de overeenkomst. Voor bescheiden woningen en kleine landeigendommen is er, behalve in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest, een verlaagd tarief. Dat bedraagt **5%** in het Vlaams Gewest en **6%** in het Waals Gewest. Voor bepaalde andere verrichtingen gelden nog andere verlaagde tarieven.

In het *Waals Gewest* wordt het recht evenwel verminderd tot 10% indien de overdrachtsovereenkomsten aanleiding geven tot de toekenning van een hypothecair krediet aan de koper door de "Société wallonne du Crédit social" of de "Guichets du Crédit social" of het "Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie". Indien het recht van 6% van toepassing is, wordt dat in deze gevallen verlaagd tot 5%.

In het *Vlaams Gewest* wordt de heffingsgrondslag, onder zekere voorwaarden, verminderd met 15.000 euro voor de aankoop door natuurlijke personen van een tot hun hoofdverblijfplaats bestemd onroerend goed. Deze vermindering wordt "het abattement" genoemd (zie art. 46bis en 212ter van het Wetboek, zoals van toepassing in het Vlaams Gewest). Indien, onder zekere voorwaarden, met het oog op de financiering van de aankoop (of de bouw, inrichting of renovatie) een hypotheek wordt ingeschreven op het aangekochte onroerend goed, wordt dit abattement verhoogd met 10.000 euro indien het recht van 10% van toepassing is en met 20.000 euro indien het recht van 5% van toepassing is. Naast het stelsel van het abattement bestaat er in het Vlaams Gewest ook een stelsel van "meeneembaarheid" van voorheen betaalde registratierechten. Wanneer een natuurlijke persoon zijn vorige hoofdverblijfplaats verkoopt of verdeelt en binnen twee jaar een nieuwe woning of bouwgrond koopt om er zijn nieuwe hoofdverblijfplaats te vestigen (binnen twee jaar in geval van een woning of vijf jaar in geval van een bouwgrond), dan mag hij, onder bepaalde voorwaarden en binnen bepaalde grenzen, de registratierechten die hij initieel betaald heeft op de aankoop van zijn vorige hoofdverblijfplaats in mindering brengen van (= verrekenen met) de registratierechten die hij verschuldigd is op de aankoop van het onroerend goed dat bestemd is tot zijn nieuwe hoofdverblijfplaats. Dit noemt men de meeneembaarheid onder de vorm van verrekening (zie artikelen 61³ tot 61⁵ en 212ter van het Wetboek, zoals van toepassing in het Vlaams Gewest). Daarnaast bestaat er ook de meeneembaarheid onder de vorm van teruggave (zie artikelen 212bis tot 212ter van het Wetboek, zoals van toepassing in het Vlaams Gewest). Deze vorm van meeneembaarheid kan gevraagd worden wanneer de natuurlijke persoon zijn eerdere hoofdverblijfplaats pas verkoopt of verdeelt na de aankoop van de woning of de bouwgrond bestemd tot zijn nieuwe hoofdverblijfplaats. Die verkoop of verdeling moet geschieden binnen twee jaar na de aankoop van de woning (of vijf jaar in geval van aankoop van een bouwgrond) die hij tot zijn nieuwe hoofdverblijfplaats bestemt. Beide vormen van meeneembaarheid leveren hetzelfde belastingvoordeel (maximum 12.500 euro) op. Het abattement en de meeneembaarheid onder de vorm van verrekening kunnen niet gecombineerd worden.

In het *Brussels Hoofdstedelijk Gewest* wordt de heffingsgrondslag, onder zekere voorwaarden, verminderd met 60.000 euro voor de aankoop door natuurlijke personen van een tot hun hoofdverblijfplaats bestemd onroerend goed (niet voor bouwgronden). Deze vermindering wordt verhoogd tot 75.000 euro indien het onroerend goed gelegen is in een ruimte voor versterkte ontwikkeling van de huisvesting en de stadsvernieuwing. Deze ruimten worden afgebakend in de wetgeving terzake van het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

In bepaalde gevallen (b.v. sommige wederverkopen) en onder bepaalde voorwaarden kunnen de geheven rechten al dan niet gedeeltelijk worden teruggegeven.

B. Verhuring van onroerende goederen

Op verhuringen, onderverhuringen en overdrachten van huur van in België gelegen onroerende goederen (of gedeelten ervan) en enkele andere gelijkaardige verrichtingen wordt **in beginsel** een recht geheven van **0,2%**, berekend op het gecumuleerd bedrag van de huursommen en de lasten.

Indien het nochtans verhuringen, onderverhuringen of overdrachten van huur betreft van in België gelegen onroerende goederen (of gedeelten ervan) die uitsluitend bestemd zijn voor de huisvesting van een gezin of van één persoon, worden de contracten kosteloos geregistreerd.

C. Inbreng van goederen in Belgische vennootschappen

Het registratierecht op de inbreng van goederen in Belgische vennootschappen werd op 1 januari 2006 door de wet van 22 juni 2005 (BS 30 juni 2005, 1e editie) tot invoering van een belastingaftrek op risicokapitaal op nul gebracht.

De inbreng, evenwel, van in België gelegen onroerende goederen die geheel of gedeeltelijk tot bewoning aangewend of voor bewoning bestemd worden, wordt aan het recht van 12,5% (in het Vlaams Gewest: 10%) onderworpen, wanneer deze inbrengen door natuurlijke personen worden gedaan.

D. Kapitaalsverhoging van Belgische vennootschappen

Het registratierecht op de verhoging van het statutaire kapitaal, zonder nieuwe inbreng, van een Belgische vennootschap werd op 1 januari 2006 door de wet van 22 juni 2005 (BS 30 juni 2005, 1e editie) tot invoering van een belastingaftrek op risicokapitaal op nul gebracht.

E. Hypotheekvestiging

Bij vestiging van een hypotheek op een in België gelegen onroerend goed wordt een recht van **1%** geheven, berekend op het bedrag dat door de hypotheek wordt gewaarborgd. Voor vestigingen van een hypotheek op een schip dat **niet** naar zijn aard voor zeevervoer bestemd is, in pandgevingen van een handelszaak en vestigingen van een landbouwvoorrecht geldt een tarief van 0,5%. Schepen bestemd voor zeevervoer worden niet onderworpen aan het evenredig registratierecht.

In het *Waals Gewest* wordt het recht tot 0% herleid indien de hypotheek een lening waarborgt toegekend door de "Société wallonne du Crédit social" of de "Guichets du Crédit social" of het "Fonds du Logement des Familles nombreuses de Wallonie".

F. Openbare verkoop van lichamelijke roerende goederen

Bij de openbare verkoop van lichamelijke roerende goederen wordt een recht van **5%** geheven, berekend op de prijs en de lasten.

G. Schenkingsrecht

Het recht van schenking is van toepassing op alle schenkingen van tegenwoordige roerende of onroerende goederen, wat ook hun vorm, hun voorwerp of hun modaliteiten weze en ongeacht de wijze waarop zij tot stand komen. Dit recht wordt berekend op de verkoopwaarde van de geschonken goederen, in principe zonder aftrek van de lasten.

Het tarief kan verschillen van Gewest tot Gewest.

Voor schenkingen door een *rijksinwoner* is het tarief van toepassing van het Gewest waar de schenker op het ogenblik van de schenking zijn fiscale woonplaats had. Indien de fiscale woonplaats van de schenker tijdens de periode van vijf jaar vóór de schenking op meer dan één plaats in België gelegen was, geldt het tarief van het Gewest waar de fiscale woonplaats gedurende deze periode van vijf jaar het langst gevestigd was. Voor schenkingen van in België gelegen onroerende goederen door een *niet-rijksinwoner* geldt het tarief van het Gewest waar het onroerend goed gelegen is.

1. TARIEVEN SCHENKINGSRECHTEN VLAAMS GEWEST

In het Vlaams Gewest wordt een onderscheid gemaakt tussen schenkingen van onroerende goederen, roerende goederen en ondernemingen.

Voor schenkingen van *onroerende goederen* wordt op het bruto-aandeel van elk van de begiftigden een recht geheven, zoals vermeld in de tabellen I en II hieronder.

TABEL I – Schenkingen van onroerende goederen in rechte lijn en tussen echtgenoten

Gedeelte van de schenking in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	In rechte lijn en tussen echtgenoten
0,01	12.500	3
12.500	25.000	4
25.000	50.000	5
50.000	100.000	7
100.000	150.000	10
150.000	200.000	14
200.000	250.000	18
250.000	500.000	24
Boven	500.000	30

TABEL II – Schenkingen van onroerende goederen in de zijlijn en tussen niet-verwanten

Gedeelte van de schenking in euro		Tarief in %		
Van	tot (inbegrepen)	Tussen broers en zusters	Tussen ooms of tantes, neven of nichten	Tussen alle andere personen
0,01	12.500	20	25	30
12.500	25.000	25	30	35
25.000	75.000	35	40	50
75.000	175.000	50	55	65
Boven	175.000	65	70	80

De berekening van het recht gebeurt per begiftigde en per schijf.

Voor schenkingen van *gronden* die volgens de stedenbouwkundige voorschriften bestemd zijn voor woningbouw, is er, onder bepaalde voorwaarden, voor akten verleden tussen 1 januari 2006 en 31 december 2009, een bijzonder tarief van toepassing op het bruto-aandeel van een natuurlijk persoon in de geschonken gronden.

TABEL III – Schenkingen van bouwgronden in rechte lijn en tussen echtgenoten

Gedeelte van de schenking in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	In rechte lijn en tussen echtgenoten
0,01	12.500	1
12.500	25.000	2
25.000	50.000	3
50.000	100.000	5
100.000	150.000	8
150.000	200.000	14
200.000	250.000	18
250.000	500.000	24
Boven	500.000	30

TABEL IV – Schenkingen van bouwgronden in de zijlijn en tussen niet-verwanten

Gedeelte van de schenking in euro		Tarief in %		
Van	tot (inbegrepen)	Tussen broers en zusters	Tussen ooms of tantes, neven of nichten	Tussen alle andere personen
0,01	150.000	10	10	10
150.000	175.000	50	55	65
Boven	175.000	65	70	80

De berekening van het recht gebeurt per begiftigde en per schijf.

Op schenkingen van *roerende goederen* wordt over het bruto-aandeel van elk van de begiftigden een recht geheven van **3%** voor schenkingen in de rechte lijn en tussen echtgenoten en van **7%** voor schenkingen aan andere personen. Schenkingen van roerende goederen die een overledene heeft gedaan onder de opschortende voorwaarde die wordt vervuld ingevolge zijn overlijden, worden echter gelijkgesteld met legaten en zijn onderworpen aan het successierecht (zie hieronder, hoofdstuk 3).

Onder “echtgenoten” wordt inzake schenkingsrechten tevens verstaan:

- 1° de persoon die op de dag van de schenking, overeenkomstig de bepalingen van Boek III, titel Vbis van het Burgerlijk Wetboek, met de schenker wettelijk samenwoont;
- of
- 2° de persoon of de personen die op de dag van de schenking ten minste één jaar ononderbroken met de schenker samenwonen en er een gemeenschappelijke huishouding mee voeren. Deze voorwaarden worden geacht ook vervuld te zijn indien het samenwonen en het voeren van een gemeenschappelijke huishouding met de schenker aansluitend op de bedoelde periode van één jaar tot op de dag van de schenking, ingevolge overmacht onmogelijk is geworden. Een uittreksel uit het bevolkingsregister houdt een weerlegbaar vermoeden in van ononderbroken samenwoning en het voeren van een gemeenschappelijke huishouding.

Op sommige schenkingen van *ondernemingen* (eigendom of vruchtgebruik van nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwondernemingen, vrije beroepen e.a.), alsmede van aandelen van bepaalde vennootschappen en van bepaalde vorderingen op vennootschappen, wordt, mits aan een reeks voorwaarden wordt voldaan, een recht van **2%** geheven. Onroerende goederen die geheel of gedeeltelijk tot bewoning worden aangewend of zijn bestemd, zijn uitgesloten van de toepassing van dit tarief. Voor de voorwaarden en toepassingsregels wordt verwezen naar art. 140bis tot 140quinquies van het Wetboek zoals van toepassing in het Vlaams Gewest.

2. TARIEVEN SCHENKINGSRECHTEN WAALS GEWEST

In het Waals Gewest wordt een onderscheid gemaakt tussen een algemeen stelsel en de schenkingen, onder bepaalde voorwaarden, van roerende goederen, van woningen en van ondernemingen.

In het *algemeen stelsel* wordt op het bruto-aandeel van elk van de begiftigden een recht geheven, zoals vermeld in de tabellen I en II hieronder.

**TABEL I – Schenkingen in rechte lijn, tussen echtgenoten en tussen wettelijk samenwonenden
Algemeen stelsel**

Gedeelte van de schenking in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	In rechte lijn, tussen echtgenoten en tussen wettelijk samenwonenden
0,01	12.500	3
12.500	25.000	4
25.000	50.000	5
50.000	100.000	7
100.000	150.000	10
150.000	200.000	14
200.000	250.000	18
250.000	500.000	24
Boven	500.000	30

TABEL II – Schenkingen in de zijlijn en tussen niet-verwanten – Algemeen stelsel

Gedeelte van de schenking in euro		Tarief in %		
Van	tot (inbegrepen)	Tussen broers en zusters	Tussen ooms of tantes, neven of nichten	Tussen alle andere personen
0,01	12.500	20	25	30
12.500	25.000	25	30	35
25.000	75.000	35	40	60
75.000	175.000	50	55	80
Boven	175.000	65	70	80

De berekening van het recht gebeurt per begiftigde en per schijf.

De schenker en de begiftigde zijn *wettelijk samenwonenden* wanneer zij:

- op het ogenblik van de schenking eenzelfde domicilie hebben en
- op dat ogenblik reeds meer dan zes maanden verbonden zijn door een verklaring van wettelijk samenwonen overeenkomstig de bepalingen van Boek III, Titel Vbis, van het Burgerlijk Wetboek.

Onder bepaalde voorwaarden worden op *schenkingen van roerende goederen* op het bruto-aandeel van elk der begiftigden de volgende evenredige rechten geheven:

- 3% voor schenkingen in rechte lijn, tussen echtgenoten en wettelijk samenwonenden;
- 5% voor schenkingen tussen broers en zusters, tussen ooms of tantes en tussen neven of nichten;
- 7% voor schenkingen tussen andere personen.

Voor *schenkingen van woningen* kan het in Tabel III hierna vermelde tarief van toepassing zijn. Dat voordelige tarief geldt enkel wanneer:

- het gaat om een schenking in rechte lijn, tussen echtgenoten of tussen wettelijk samenwonenden, van een "woning", dit wil zeggen van het aandeel in volle eigendom van de schenker in een onroerend goed dat geheel of gedeeltelijk voor bewoning is bestemd;
- de woning is gelegen in het Waals Gewest;
- de schenker er in principe zijn hoofdverblijfplaats heeft sinds minstens 5 jaar op datum van de schenking.

TABEL III – Schenkingen van woningen in rechte lijn, tussen echtgenoten en wettelijk samenwonenden

Gedeelte van de schenking in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	In rechte lijn, tussen echtgenoten en tussen wettelijk samenwonenden
0,01	25.000	1
25.000,01	50.000	2
50.000,01	175.000	5
175.000,01	250.000	12
250.000,01	500.000	24
Boven	500.000	30

Er wordt een vrijstelling verleend van 12.500 euro (of van 25.000 euro indien het bruto-aandeel van de begiftigde niet groter is dan 125.000 euro) die bij voorrang wordt aangerekend op de opeenvolgende schijven van het bruto-aandeel, te beginnen met de laagste. De waarde van het eventuele beroepsgedeelte van het onroerend goed dat in aanmerking komt voor het tarief voor schenking van ondernemingen (zie hieronder) wordt niet in aanmerking genomen bij de bepaling van het belastbare gedeelte.

Op sommige schenkingen van *ondernemingen*, alsmede van zakelijke rechten op aandelen of deelbewijzen in en/of schuldvorderingen op bepaalde vennootschappen wordt, mits aan een reeks voorwaarden wordt voldaan, een recht van 0% geheven. Onroerende goederen die geheel of gedeeltelijk tot bewoning worden aangewend of zijn bestemd, zijn uitgesloten van de toepassing van deze tarieven. Voor de voorwaarden en de toepassingsregels wordt verwezen naar art. 140*bis* tot 140*octies* van het Wetboek zoals van toepassing in het Waals Gewest.

Zijn (onder bepaalde voorwaarden) in het Waals Gewest van het schenkingsrecht vrijgesteld :

- de waarde van de bomen op stam in de bossen en wouden;
- de waarde van de aandelen van bosgroeperingen, in de mate dat die waarde voortkomt uit de bomen op stam in de bossen en wouden.

3. TARIEVEN SCHENKINGSRECHTEN BRUSSELS HOOFDSTEDELIJK GEWEST

In het Brussels Hoofdstedelijk Gewest wordt een onderscheid gemaakt tussen schenkingen van onroerende goederen, schenkingen van roerende goederen, schenkingen van woningen en schenkingen van ondernemingen.

Voor schenkingen van *onroerende goederen* wordt op het bruto-aandeel van elk van de begiftigden een recht geheven, zoals vermeld in de tabellen I tot IV hieronder.

TABEL I – Schenkingen van onroerende goederen in rechte lijn, tussen echtgenoten en samenwonenden

Gedeelte van de schenking in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	In rechte lijn, tussen echtgenoten en tussen samenwonenden
0,01	50.000	3
50.000	100.000	8
100.000	175.000	9
175.000	250.000	18
250.000	500.000	24
Boven	500.000	30

Onder “samenwonende” wordt verstaan, de persoon die zich in de toestand van wettelijke samenwoning bevindt in de zin van titel Vbis van Boek III van het Burgerlijk Wetboek.

TABEL II – Schenkingen van onroerende goederen tussen broers en zussen

Gedeelte van de schenking in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	Tussen broers en zussen
0,01	12.500	20
12.500	25.000	25
25.000	50.000	30
50.000	100.000	40
100.000	175.000	55
175.000	250.000	60
Boven	250.000	65

TABEL III – Schenkingen van onroerende goederen tussen ooms of tantes en neven of nichten

Gedeelte van de schenking in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	Tussen ooms of tantes en neven of nichten
0,01	50.000	35
50.000	100.000	50
100.000	175.000	60
Boven	175.000	70

TABEL IV – Schenkingen van onroerende goederen tussen alle andere personen

Gedeelte van de schenking in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	Tussen alle andere personen
0,01	50.000	40
50.000	75.000	55
75.000	175.000	65
Boven	175.000	80

Op schenkingen van *roerende goederen* wordt over het bruto-aandeel van elk van de begiftigden een recht geheven van 3% voor schenkingen in rechte lijn, tussen echtgenoten en tussen samenwonenden en van 7% voor schenkingen aan andere personen. Schenkingen van roerende goederen onder de opschortende voorwaarde die vervuld wordt ingevolge het overlijden van de schenker en die als legaten moeten worden beschouwd, vallen niet onder deze tarieven en zijn onderworpen aan successierechten.

Voor schenkingen van *woningen* kan het in Tabel V hierna vermelde tarief van toepassing zijn. Dat voordelige tarief geldt enkel wanneer:

- het gaat om een schenking in rechte lijn, tussen echtgenoten of tussen samenwonenden;
- van een "woning", dit wil zeggen van het aandeel in volle eigendom van de schenker in een onroerend goed dat geheel of gedeeltelijk tot bewoning is bestemd;
- en op voorwaarde dat de woning gelegen is in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

De schenking van een bouwgrond wordt uitdrukkelijk uitgesloten van het voordeeltarief.

Om het voordeeltarief te genieten, mag een begiftigde nog geen eigenaar zijn van een woning en moet hij of een van zijn medebegiftigden bepaalde verbintenissen aangaan (zie artikel 131*bis* van het Wetboek, zoals van toepassing in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest).

TABEL V – Schenkingen van woningen in rechte lijn, tussen echtgenoten of tussen samenwonenden

Gedeelte van de schenking in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	
0,01	50.000	2
50.000	100.000	5,3
100.000	175.000	6
175.000	250.000	12
250.000	500.000	24
Boven	500.000	30

De berekening van het recht overeenkomstig bovenstaande tabellen gebeurt per begiftigde en per schijf.

Op sommige schenkingen van *ondernemingen* (volle eigendom van nijverheids-, handels-, ambachts- of landbouwondernemingen, vrije beroepen e.a.), alsmede van aandelen van bepaalde vennootschappen wordt, mits aan een reeks voorwaarden wordt voldaan, een recht van **3%** geheven. Onroerende goederen die geheel of gedeeltelijk tot bewoning worden aangewend of zijn bestemd, zijn uitgesloten van de toepassing van dit tarief. Voor de voorwaarden en de toepassingsregels wordt verwezen naar art. 140*bis* tot 140*octies* van het Wetboek zoals van toepassing in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

4. VERMINDERING VAN DE SCHENKINGSRECHTEN WEGENS KINDERLAST

In het Waals Gewest en in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest genieten begiftigden die op het ogenblik van de schenking ten minste drie kinderen hebben die de leeftijd van 21 jaar niet hebben bereikt, een belastingvermindering. In het Vlaams Gewest geldt die belastingvermindering alleen in geval van schenking van onroerende goederen waarvoor het bijzonder tarief voor schenking van bouwgronden niet geldt.

H. Andere verrichtingen

Bepaalde andere verrichtingen die hier niet vermeld zijn, worden ook onderworpen aan een evenredig registratierecht (b.v. verdeling van onroerende goederen, bepaalde vonnissen en arresten).

Het bedrag van de evenredige rechten mag in geen geval minder bedragen dan het algemeen vast recht (zie 2.1.3.).

Voor een aantal handelingen is er vrijstelling van het evenredig registratierecht (b.v. voor verrichtingen die met btw belast zijn).

2.1.2. De specifieke vaste rechten

Deze rechten bestaan uit een vast bedrag dat evenwel kan verschillen naargelang van de aard van de akte.

Deze akten zijn:

- akten van protest : 5 euro;
- de vergunning tot verandering van voornaam (490 euro, eventueel verminderd tot 49 euro), de vergunning tot verandering van naam (49 euro) of de vergunning om aan een naam een andere naam of partikel toe te voegen of een hoofdletter door een kleine letter te vervangen (740 euro, eventueel verminderd tot 49 euro);
- in het Vlaams Gewest, de minnelijke ontbinding of vernietiging van koopovereenkomsten : 10 euro;
- in het Waals Gewest, bepaalde overeenkomsten tot vernietiging of ontbinding van verkopen, verdelingen, schenkingen en een aantal andere handelingen: 10 euro.

2.1.3. Het algemeen vast recht

Het algemeen vast recht wordt geheven op alle akten die niet expliciet in het Wetboek der Registratie-, Hypotheek- en Griffierechten vermeld staan als onderworpen aan een evenredig of specifiek vast recht, b.v. huwelijkscontracten, testamenten, de meeste bijlagen bij authentieke akten, sommige huurcontracten,... Het wordt bovendien geheven op akten die in beginsel aan een evenredig recht onderworpen zijn, maar die daarvan door een bepaling van het Wetboek zijn vrijgesteld zonder dat er bepaald is dat ze kosteloos worden geregistreerd.

Het algemeen vast recht bedraagt **25 euro**.

2.2. Het hypotheekrecht

Het hypotheekrecht wordt gevestigd op de inschrijvingen van hypotheeken en voorrechten op onroerende goederen. Het bedraagt **0,3%** van het bedrag in hoofd- en bijkomende sommen waarvoor de inschrijving genomen of vernieuwd wordt (met een minimum van 5 euro). Bepaalde inschrijvingen (o.a. ten laste van de Staat) zijn vrijgesteld van hypotheekrecht.

2.3. De griffierechten

Deze rechten worden geheven op sommige in de griffies van hoven en rechtbanken gedane verrichtingen. Het betreft vaste rechten die verschillen naargelang van het geval en die soms per verrichting, soms per bladzijde van het betreffende document worden geheven. Men onderscheidt het *rolrecht* (inschrijving van rechtszaken op de rol), het *opstelrecht* (op akten van griffiers), het *expeditierecht* (op uitgiften, afschriften of uittreksels die in de griffies worden afgegeven). Er bestaat een ganse reeks vrijstellingen.

HOOFDSTUK 3 DE SUCCESSIERECHTEN

Wat nieuws?

- *Wat het Waals Gewest betreft: gelijkshakeling van de wettelijk samenwonenden met een verwantschapsband met de wettelijk samenwonenden zonder verwantschapsband; nieuwe vrijstellingen in het kader van het behoud van bossen en wouden.*

Deze rechten worden bepaald en geregeld in het Wetboek der Successierechten en de uitvoeringsbesluiten in kwestie.

3.1. De rechten van successie en van overgang bij overlijden

3.1.1. Algemeen

De successierechten zijn te onderscheiden in het recht van successie en het recht van overgang bij overlijden.

Het **recht van successie** is een belasting die wordt gevestigd op de nettowaarde van de nalatenschap van een overleden rijksinwoner, d.w.z. op de waarde van alle aan de overledene toebehorende goederen (roerende en onroerende, gelegen in binnen- en buitenland) na aftrek van de bewezen schulden en de begrafenis-kosten.

Het **recht van overgang bij overlijden** is een belasting die wordt gevestigd op de waarde van de in België gelegen onroerende goederen die worden verkregen uit de nalatenschap van een niet-rijksinwoner, zonder aftrek van de lasten. In het Waals Gewest worden evenwel de schulden die in het bijzonder betrekking hebben op die goederen wel afgetrokken. Het tarief is hetzelfde als dat van het recht van successie (zie hieronder).

Het recht van successie en het recht van overgang bij overlijden worden berekend aan de hand van een aangifte die door de rechthebbenden binnen 5, 6 of 7 maanden na het overlijden moet ingediend worden, al naar gelang de erflater in België, in Europa of elders is overleden.

De goederen, waarover, naar het door de administratie geleverde bewijs, de overledene kosteloos beschikte gedurende de drie jaren vóór zijn overlijden, worden geacht deel uit te maken van zijn nalatenschap, indien de bevoordeling niet onderworpen werd aan het registratierecht gevestigd voor de schenkingen (zie 2.1.1.G).

De bruto belastbare grondslag is in principe de verkoopwaarde van de goederen op de dag van het overlijden. De tarieven schommelen:

1. naargelang van de graad van verwantschap tussen de erfgenaam en de erflater;
2. naargelang van het netto-aandeel dat door elk van de erfgenamen wordt ontvangen (124) en
3. naargelang van het Gewest waar de nalatenschap is opgevallen. Indien de overledene een rijksinwoner was, valt de nalatenschap open in het Gewest waar de overledene zijn laatste **fiscale** woonplaats had. Als de fiscale woonplaats van de overledene tijdens de periode van vijf jaar vóór zijn overlijden in meer dan één Gewest gevestigd was, valt de nalatenschap evenwel open in het Gewest waar de fiscale woonplaats tijdens deze periode het langst gevestigd was. Indien de overledene geen rijksinwoner was, valt de nalatenschap *in principe* open in het Gewest waar de onroerende goederen gelegen zijn. De berekening van de rechten gebeurt in schijven volgens tabellen die verschillend kunnen zijn naargelang van het Gewest.

3.1.2. Tarieven en bijzondere regelingen in de drie Gewesten

A. Nalatenschappen opgevallen in het Vlaams Gewest

TABEL I – Nalatenschappen in rechte lijn, tussen echtgenoten en tussen samenwonenden

Gedeelte van het netto-aandeel in euro		Tarief in %
Van	tot	In rechte lijn en tussen echtgenoten en samenwonenden
0,01	50.000	3
50.000	250.000	9
Boven	250.000	27

Het netto-aandeel van de rechtverkrijgende echtgenoot of samenwonende in de woning die als gezinswoning diende op het ogenblik van het overlijden, wordt niet meegerekend in de bepaling van het belastbare netto-aandeel. Deze vrijstelling geldt echter niet voor de samenwonende die een bloedverwant in de rechte lijn van de erflater is of met een rechtverkrijgende in rechte lijn wordt gelijkgesteld.

Onder “samenwonenden” wordt verstaan:

- 1° de persoon, die op de dag van het openvallen van de nalatenschap, overeenkomstig de bepalingen van boek III, titel Vbis, van het Burgerlijk Wetboek, met de erflater wettelijk samenwoont;
of
- 2° de persoon of personen die op de dag van het openvallen van de nalatenschap, ten minste één jaar (drie jaar voor wat betreft de vrijstelling van het verkregen netto-aandeel in de gezinswoning) ononderbroken met de erflater samenwonen en er een gemeenschappelijke huishouding mee voeren. Deze voorwaarden worden geacht ook vervuld te zijn indien het samenwonen en het voeren van een gemeenschappelijke huishouding met de erflater, aansluitend op de bedoelde periode van één jaar (resp. drie jaar) tot op de dag van het overlijden, ingevolge overmacht onmogelijk is geworden. Een uittreksel uit het bevolkingsregister houdt een weerlegbaar vermoeden in van ononderbroken samenwoning en van het voeren van een gemeenschappelijke huishouding.

124 Uitzonderingen: voor in het Vlaams Gewest of in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest opgevallen nalatenschappen waarin personen gerechtigd zijn die **niet** tot de categorieën “in rechte lijn, tussen echtgenoten en samenwonenden” of “tussen broers en zussen” behoren: het tarief schommelt naargelang van de **som** van de netto-aandelen van die personen, zie verder.

TABEL II – Nalatenschappen tussen “broers en zusters” en tussen “anderen” (125)

Gedeelte van het belastbaar bedrag in euro		Tarief in %	
Van	tot	Tussen broers en zusters	Tussen anderen
0,01	75.000	30	45
75.000	125.000	55	55
boven	125.000	65	65

Onder “belastbaar bedrag” wordt het volgende verstaan:

- voor wat broers en zusters betreft: het netto-aandeel van elk van de rechtverkrijgende broers en zusters;
- voor wat alle anderen betreft: de **som** van de netto-aandelen, verkregen door de rechtverkrijgenden van deze groep.

Opmerkingen

1. Inzake de belasting van de nalatenschap moet het volgend onderscheid worden gemaakt:
 - indien erfgenamen in de rechte lijn en/of de langstlevende echtgenoot of samenwonende erven, dan wordt de tabel I tweemaal toegepast voor elk van hen: éénmaal op hun netto-onroerend aandeel en éénmaal op hun netto-roerend aandeel;
 - indien broers of zusters tot de nalatenschap komen, wordt tabel II toegepast op het globaal netto-aandeel van elk van hen;
 - indien andere personen erven, wordt tabel II toegepast op de **som** van de globale netto-aandelen van de rechtverkrijgenden van deze groep (126).
2. De erfgenamen in rechte lijn en de langstlevende echtgenoot of samenwonende genieten een belastingvermindering. Zij bedraagt maximaal 500 euro en is degressief. Boven een nettoverkrijging van 50.000 euro is er geen vermindering meer. Voor nettoverkrijgingen tot 50.000 euro bedraagt de vermindering 500 euro x (1 - nettoverkrijging/50.000). Voor de bepaling van de nettoverkrijging wordt geen rekening gehouden met het verkregen aandeel in de gezinswoning.
3. Voor zover hun nettoverkrijging niet meer dan 75.000 euro bedraagt, genieten de broers en zusters van de overledene eveneens een belastingvermindering. Indien hun nettoverkrijging niet groter is dan 18.750 euro, bedraagt de vermindering 2.000 euro x nettoverkrijging/20.000. Indien de nettoverkrijging groter is dan 18.750 euro maar niet groter dan 75.000 euro, bedraagt de vermindering 2.500 euro x (1 – nettoverkrijging/75.000).

-
- 125 Dit tarief geldt indien de broers en/of zusters van de overledene en de “anderen” (categorie welke in het Vlaams Gewest ook de categorie omvat van de erfgerechtigden die in zijlijn in de 3e graad tot de overledene staan, terwijl deze in de andere Gewesten onder de aparte categorie “tussen ooms of tantes en neven of nichten” vallen) die tot de nalatenschap komen, het tarief als samenwonenden niet kunnen invoeren (Tabel I).
- 126 De individueel per rechtverkrijgende van deze groep verschuldigde rechten worden vervolgens berekend door de globaal door de groep verschuldigde rechten om te slaan over de betrokken erfgenamen in verhouding tot hun nettoverkrijgingen.

4. Alle andere erfgenamen dan erfgenamen in de rechte lijn, echtgenoten of samenwonenden, broers of zusters, genieten, voor zover de **som** van hun nettoverkrijgingen niet meer dan 75.000 euro bedraagt, ook een belastingvermindering, welke over de betrokken erfgenamen wordt omgeslagen in verhouding tot hun nettoverkrijgingen. Indien de som van deze nettoverkrijgingen niet groter is dan 12.500 euro, bedraagt de vermindering 2.000 euro x ([som van de nettoverkrijgingen]/12.500). Indien de som van de nettoverkrijgingen groter is dan 12.500 euro, maar niet groter dan 75.000 euro, bedraagt de vermindering 2.400 euro x (1-[som van de nettoverkrijgingen]/75.000).
5. Voor de bepaling van de nettoverkrijgingen, vermeld in de punten 2, 3 en 4, wordt geen rekening gehouden met de vrijstelling voor gehandicapte personen (zie hieronder punt 8). De vermindering van de rechten kan in voorkomend geval niet meer bedragen dan de rechten die verschuldigd zijn na toekenning van de vrijstelling voor gehandicapte personen.
6. Als er recht van overgang verschuldigd is voor verkrijgingen als bedoeld in de punten 2, 3 en 4 hierboven, dan geldt dezelfde rechtenvermindering met dien verstande dat dan rekening wordt gehouden met de brutoverkrijging.
7. Er is ten gunste van kinderen die de leeftijd van 21 jaar niet hebben bereikt, een rechtenvermindering van 75 euro voor elk vol jaar dat nog moet verlopen tot zij de leeftijd van 21 jaar hebben bereikt en ten gunste van de langstlevende echtgenoot of samenwonende een rechtenvermindering ten bedrage van de helft van de bijkomende verminderingen die de gemeenschappelijke kinderen samen genieten. Deze verminderingen zijn van toepassing ongeacht de nettoverkrijgingen en bovenop de vermindering waarop zij krachtens de punten 2 en 6 hierboven recht hebben.
8. Bij verkrijgingen in rechte lijn, tussen echtgenoten en samenwonenden is er aan de voet van het toepasselijk tarief (Tabel I) van het successierecht of van het recht van overgang bij overlijden een vrijstelling ten gunste van gehandicapte personen. Deze vrijstelling bedraagt 3.000 euro, vermenigvuldigd met een factor 2 tot 18, afhankelijk van de leeftijd van de verkrijger. De vrijstelling wordt eerst toegerekend op het netto-onroerend aandeel en vervolgens op het netto-roerend aandeel (bij uitputting van het netto-onroerend aandeel). In het geval van verkrijgingen tussen andere personen (Tabel II) bedraagt de vrijstelling 1.000 euro, vermenigvuldigd met de hierboven vermelde factor. Als de gehandicapte persoon samen met anderen onderworpen is aan het tarief van Tabel II, wordt in hoofde van de gehandicapte persoon de belasting berekend alsof hij als enige voor zijn netto-aandeel tot de nalatenschap komt. In hoofde van de andere verkrijgers wordt de belasting berekend alsof de gehandicapte persoon die hoedanigheid niet heeft.
9. De maatschappelijke rechten in vastgoedbevaks die door de Vlaamse regering erkend zijn in het kader van de financiering en de realisatie van serviceflatgebouwen of woningcomplexen met dienstverlening worden van successierecht vrijgesteld. Om de vrijstelling te genieten, moet een hele reeks voorwaarden worden voldaan die zijn opgesomd in art. 55bis van het Wetboek der Successierechten, van toepassing in het Vlaams Gewest, en in de uitvoeringsbesluiten terzake van de Vlaamse Regering (Decreet van 21 december 1994 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1995, gewijzigd bij het Decreet van 20 december 1996 houdende bepalingen tot begeleiding van de begroting 1997, en Besluit van 3 mei 1995 tot regeling van de vrijstelling inzake successierechten verbonden aan de maatschappelijke rechten in vennootschappen opgericht in het kader van de realisatie en/of financiering van investeringsprogramma's van serviceflats, gewijzigd bij Besluit van 10 oktober 1995, 3 december 1996, 23 februari 1999, 13 december 2002 en 2 maart 2007).

10. De activa of aandelen van familiale ondernemingen of familiale vennootschappen die deel uitmaken van de nalatenschap, worden, mits een aantal voorwaarden vervuld zijn, van het successierecht vrijgesteld. Die voorwaarden zijn, zowel wat betreft het verkrijgen als wat betreft het behoud van het voordeel, talrijk. Daarvoor wordt verwezen naar artikel 60bis van het Wetboek der successierechten, van toepassing in het Vlaams Gewest.
11. Onder bepaalde voorwaarden (zie art. 55ter en 55quater van het Wetboek der successierechten, van toepassing in het Vlaams Gewest) wordt de waarde van onbebouwde onroerende goederen gelegen in het Vlaams Ecologisch Netwerk (VEN) alsmede van onroerende goederen (zowel grond als opstand) die te beschouwen zijn als een bos, vrijgesteld van het recht van successie en van overgang bij overlijden.
12. In geval goederen die voordien uit een nalatenschap werden verkregen binnen het jaar na het overlijden van de erflater opnieuw bij een overlijden worden overgedragen wordt het successierecht verschuldigd op de tweede overgang verminderd.
13. Alle schenkingen onder de levenden van roerende goederen die de overledene heeft gedaan onder de opschortende voorwaarde die vervuld wordt ingevolge het overlijden van de schenker worden gelijkgesteld met legaten en onderworpen aan het successierecht en niet aan het schenkingsrecht.

B. Nalatenschappen opengevallen in het Waals Gewest

TABEL I – Nalatenschappen in rechte lijn, tussen echtgenoten en tussen wettelijk samenwonenden

Gedeelte van het netto-aandeel in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	In rechte lijn en tussen echtgenoten en wettelijk samenwonenden
0,01	12.500,00	3
12.500,01	25.000,00	4
25.000,01	50.000,00	5
50.000,01	100.000,00	7
100.000,01	150.000,00	10
150.000,01	200.000,00	14
200.000,01	250.000,00	18
250.000,01	500.000,00	24
boven	500.000,00	30

Onder "wettelijk samenwonende" wordt verstaan de persoon die op de dag van het openvallen van de nalatenschap met de erflater samenwoonde en die met hem een verklaring van wettelijke samenleving afgelegd had overeenkomstig de bepalingen van boek III, titel Vbis, van het Burgerlijk Wetboek, voor zover de verklaring tot wettelijke samenleving ontvangen werd meer dan zes maanden vóór het openvallen van de nalatenschap.

TABEL II – Nalatenschappen in de zijlijn en tussen niet-verwanten

Gedeelte van het netto-aandeel in euro		Tarief in %		
van	tot (inbegrepen)	Tussen broers en zusters	Tussen ooms of tantes, neven of nichten	Tussen alle andere personen
0,01	12.500,00	20	25	30
12.500,01	25.000,00	25	30	35
25.000,01	75.000,00	35	40	60
75.000,01	175.000,00	50	55	80
boven	175.000,00	65	70	90 (*)

(*) Het Grondwettelijk Hof heeft in een arrest van 22.06.2005 het artikel 1 van het decreet van het Waals Gewest van 22.10.2003 vernietigd in zoverre dat het het heffingspercentage hoger dan 80% vaststelt voor de schijf boven 175.000 euro.

Opmerkingen

1. Er is geen enkel recht verschuldigd voor een successie waarvan het netto-actief niet meer dan 620 euro bedraagt.
2. De erfgenamen in rechte lijn en de langstlevende echtgenoot of wettelijk samenwonende genieten elk een abatement van 12.500 euro. Dit wil zeggen dat zij op de eerste schijf van 12.500 euro geen successierechten verschuldigd zijn. Indien het door de rechthebbende verkregen netto-aandeel daarenboven niet meer dan 125.000 euro bedraagt, wordt dat abatement verhoogd ten belope van de tweede schijf, tussen 12.500 euro en 25.000 euro. Het abatement wordt ten gunste van de kinderen van de overledene die de leeftijd van 21 jaar nog niet hebben bereikt, vermeerderd met 2.500 euro voor elk vol jaar dat nog moet verlopen tot hun 21 jaar (= bij-abatement) en, ten gunste van de overlevende echtgenoot of wettelijk samenwonende, met de helft van de bij-abatements welke de gemene kinderen samen genieten. Het vrijgestelde totaalbedrag wordt bij voorrang toegerekend op de opeenvolgende schijven van het netto-aandeel in de onroerende goederen die aan het specifieke tarief voor woningen onderworpen zijn (zie punt 5 hieronder), te beginnen met de laagste schijf. Het eventuele saldo wordt toegerekend op de opeenvolgende schijven van het netto-aandeel in de andere goederen die aan successierechten onderworpen zijn, te beginnen met de laagste schijf van laatstgenoemd tarief dat werkelijk van toepassing is op die andere goederen na toepassing van het progressieve karakter van het specifieke tarief voor woningen (zie punt 5 hieronder).
3. Er wordt een vermindering van het recht van successie en het recht van overgang bij overlijden verleend aan iedere erfgenaam, legataris of begiftigde die ten minste drie kinderen in leven heeft, die ieder de leeftijd van 21 jaar niet hebben bereikt bij het openvallen van de nalatenschap.
4. De activa of aandelen van bepaalde ondernemingen of vennootschappen die deel uitmaken van de opengevallen nalatenschap worden, mits een aantal voorwaarden vervuld zijn, belast tegen 0%. Voor het verkrijgen en voor het behoud van dit voordeel dient aan verschillende voorwaarden te worden voldaan die opgesomd worden in artikel 60bis van het Wetboek der successierechten, van toepassing in het Waals Gewest. Dit tarief is niet van toepassing voor overdrachten van zakelijke rechten op onroerende goederen die geheel of gedeeltelijk tot bewoning worden aangewend op het ogenblik van het overlijden.

5. Bij nalatenschappen in rechte lijn, tussen echtgenoten of wettelijk samenwonenden die ten minste een deel in volle eigendom bevatten van het gebouw dat gedurende ten minste 5 jaar vóór zijn overlijden tot hoofdverblijfplaats van de erflater heeft gediend, wordt het successierecht dat van toepassing is op de nettowaarde van dat deel, na aftrek, in voorkomend geval, van de waarde van het beroepsdeel van dat onroerend goed dat in aanmerking komt voor het tarief van 0%, vermeld in punt 4 hierboven, onder bepaalde voorwaarden (zie art. 60ter van het Wetboek van successierechten, van toepassing in het Waals Gewest) geheven volgens het tarief van onderstaande tabel III.

TABEL III – Nalatenschappen van woningen in rechte lijn, tussen echtgenoten en tussen wettelijk samenwonenden (preferentieel tarief)

Schijf van het nettogedeelte (euro)		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	In rechte lijn, tussen echtgenoten en wettelijk samenwonenden
0,01	25.000,00	1
25.000,01	50.000,00	2
50.000,01	175.000,00	5
175.000,01	250.000,00	12
250.000,01	500.000,00	24
Boven	500.000,00	30

De belastbare basis van de nalatenschap die voor dit preferentieel tarief in aanmerking komt, wordt gevoegd bij het overige erfdeel van de verkrijger om het progressieve successierecht voor de nalatenschap te bepalen (zie art. 66ter van het Wetboek van successierechten, van toepassing in het Waals Gewest).

6. In geval goederen die voordien uit een nalatenschap werden verkregen binnen het jaar na het overlijden van de erflater opnieuw bij een overlijden worden overgedragen wordt het successierecht verschuldigd op de tweede overgang verminderd.
7. Zijn, onder bepaalde voorwaarden, in het Waals Gewest van successierechten vrijgesteld :
- de waarde van de bomen op stam in de bossen en wouden;
 - de waarde van de aandelen van bosgroeperingen, in de mate dat die waarde voortkomt uit de bomen op stam in de bossen en wouden.

C. Nalatenschappen opengevallen in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest

TABEL I – Nalatenschappen in rechte lijn, tussen echtgenoten en samenwonenden

Gedeelte van de belastbare waarde in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	In rechte lijn, tussen echtgenoten en samenwonenden
0,01	50.000	3
50.000	100.000	8
100.000	175.000	9
175.000	250.000	18
250.000	500.000	24
boven	500.000	30

Onder “samenwonende” wordt verstaan, de persoon die zich in de toestand van wettelijke samenwoning bevindt in de zin van titel Vbis van Boek III van het Burgerlijk Wetboek.

TABEL II – Nalatenschappen tussen broers en zussen

Gedeelte van de belastbare waarde in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	Tussen broers en zussen
0,01	12.500	20
12.500	25.000	25
25.000	50.000	30
50.000	100.000	40
100.000	175.000	55
175.000	250.000	60
boven	250.000	65

TABEL III – Nalatenschappen tussen ooms of tantes en neven of nichten

Gedeelte van de belastbare waarde in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	Tussen ooms of tantes en neven of nichten
0,01	50.000	35
50.000	100.000	50
100.000	175.000	60
boven	175.000	70

TABEL IV – Nalatenschappen tussen alle andere personen

Gedeelte van de belastbare waarde in euro		Tarief in %
Van	tot (inbegrepen)	Tussen alle andere personen
0,01	50.000	40
50.000	75.000	55
75.000	175.000	65
boven	175.000	80

Wat de nalatenschappen in rechte lijn, tussen echtgenoten of samenwonenden en tussen broers en zussen betreft, worden de tarieven van Tabel I of Tabel II toegepast op het aandeel van de rechtverkrijgende in de belastbare waarde van de goederen. Wat de overige nalatenschappen betreft, worden de tarieven van Tabel III of Tabel IV toegepast op de **samengenomen** aandelen van de rechtverkrijgenden in de belastbare waarde van de goederen.

Opmerkingen

1. Er is geen enkel recht verschuldigd voor een successie waarvan het zuiver bedrag niet meer dan 1.250 euro bedraagt.
2. De erfgenamen in rechte lijn en de langstlevende echtgenoot of samenwonende genieten elk een abbatement van 15.000 euro. Dit wil zeggen dat zij op de eerste schijf van 15.000 euro geen successierechten verschuldigd zijn. Dit abbatement wordt ten gunste van de kinderen van de overledene die de leeftijd van 21 jaar nog niet hebben bereikt, vermeerderd met 2.500 euro voor elk vol jaar dat nog moet verlopen tot hun 21 jaar (= bij-abbatement) en, ten gunste van de overlevende echtgenoot of samenwonende, met de helft van de bij-abbatementen welke de gemene kinderen samen genieten.
3. Er wordt een vermindering van het recht van successie en het recht van overgang bij overlijden verleend aan iedere erfgenaam, legataris of begiftigde die ten minste drie kinderen in leven heeft, die ieder de leeftijd van 21 jaar niet hebben bereikt bij het openvallen van de nalatenschap.

4. De activa of aandelen van bepaalde kleine of middelgrote ondernemingen die deel uitmaken van de opgevallende nalatenschap worden, mits een aantal voorwaarden vervuld zijn, belast tegen 3%. Voor het verkrijgen en voor het behoud van dit voordeel dient aan verschillende voorwaarden te worden voldaan die opgesomd worden in artikel 60bis van het Wetboek der successierechten, van toepassing in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest. De belastbare basis van de nalatenschap die voor dit voordeel in aanmerking komt, wordt gevoegd bij het overige erfdeel van de verkrijger om het progressieve successierecht voor de nalatenschap te bepalen (zie artikel 66ter van het Wetboek der successierechten, van toepassing in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest).
5. Bij nalatenschappen in rechte lijn, tussen echtgenoten of samenwonenden die ten minste een deel in volle eigendom bevatten van het gebouw dat gedurende ten minste 5 jaar vóór zijn overlijden tot hoofdverblijfplaats van de erflater heeft gediend, wordt het successierecht dat van toepassing is op de nettowaarde van dat deel, onder bepaalde voorwaarden (zie art. 60ter van het Wetboek der successierechten, van toepassing in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest) geheven volgens het tarief van Tabel I, behalve wat betreft:
- de schijf van 0,01 euro tot 50.000 euro: 2% in plaats van 3%;
 - de schijf van 50.000 euro tot 100.000 euro: 5,3% in plaats van 8%;
 - de schijf van 100.000 euro tot 175.000 euro: 6% in plaats van 9%;
 - de schijf van 175.000 euro tot 250.000 euro: 12% in plaats van 18%.
- De belastbare basis van de nalatenschap die voor dit voordeel in aanmerking komt, wordt gevoegd bij het overige erfdeel van de verkrijger om het progressieve successierecht voor de nalatenschap te bepalen (zie artikel 66ter van het Wetboek der successierechten, van toepassing in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest).
6. In geval goederen die voordien uit een nalatenschap werden verkregen binnen het jaar na het overlijden van de erflater opnieuw bij een overlijden worden overgedragen wordt het successierecht verschuldigd op de tweede overgang verminderd.

3.2. De taks tot vergoeding der successierechten

De taks tot vergoeding van de successierechten wordt jaarlijks geheven op de massa goederen waarover VZW's in België beschikken.

Het tarief van de taks bedraagt **0,17%**.

Bedraagt de waarde van de belastbare massa niet meer dan 25.000 euro, dan is de taks niet verschuldigd.

3.3. De jaarlijkse taks op de collectieve beleggingsinstellingen, op de kredietinstellingen en op de verzekeringsondernemingen

De beleggingsinstellingen en beheersvennootschappen die instaan voor het beheer van de beleggingsinstellingen, de instellingen voor collectieve belegging naar buitenlands recht, alsmede de kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen die bepaalde dividenden of inkomsten toekennen of bepaalde levensverzekeringsactiviteiten verrichten, zoals nader omschreven in art. 161 van het Wetboek der Successierechten, zijn onderworpen aan deze taks.

De taks is verschuldigd op basis van de netto-uitstaande bedragen (beleggingsinstellingen e.d.), op basis van de niet-belastbare inkomsten uit spaardeposito's (kredietinstellingen), op basis van de balansprovisies en technische provisie met betrekking tot levensverzekeringen en verzekeringen verbonden met een beleggingsfonds (verzekeringsondernemingen) en bovendien op een gedeelte van het maatschappelijk kapitaal (kredietinstellingen en verzekeringsondernemingen die de vorm hebben aangenomen van een coöperatieve vennootschap erkend door de Nationale Raad van de Coöperatie (Art. 161bis van het Wetboek)).

Het tarief van de taks bedraagt **0,08%**. In de mate dat de financieringsmiddelen van de beleggingsinstelling worden aangetrokken bij institutionele of professionele beleggers, bedraagt het tarief **0,01%** (Art. 161ter van het Wetboek).

3.4. De jaarlijkse taks op de coördinatiecentra

De coördinatiecentra worden op 1 januari van elk jaar aan deze taks onderworpen. Zij bedraagt **10.000 euro** per voltijdse werknemer die er op 1 januari van het belastingjaar tewerkgesteld is. Het totale bedrag van de taks ten laste van eenzelfde coördinatiecentrum mag niet meer bedragen dan 100.000 euro.

HOOFDSTUK 4 DE DIVERSE RECHTEN EN TAKSEN

Wat nieuws ?

- *Vrijstelling van de taks op de verzekeringsverrichtingen voor kredietverzekeringscontracten tegen commerciële risico's en/of landenrisico's.*

Deze rechten en taken worden bepaald en geregeld in het Wetboek diverse rechten en taken (WDRT) en de uitvoeringsbesluiten in kwestie.

4.1. De rechten op geschriften

Voor zover zij in België zijn opgemaakt, wordt op de volgende akten en geschriften een recht geheven tegen het vermelde tarief:

4.1.1. Akten van notarissen

Er zijn drie tarieven (Art. 3-5 WDRT):

- * 50 euro: normaal tarief;
- * 95 euro: voor akten verleden voor vennootschappen met rechtspersoonlijkheid;
- * 7,50 euro: voor akten betreffende het huwelijksvermogensstelsel, vermogensstelsel bij wettelijke samenwoning, erfrecht, akten van overlijden, schenkingen onder levenden, testamenten en giften, echtscheiding, afstamming en erkenning.

4.1.2. Akten van gerechtsdeurwaarders

Er zijn twee tarieven (Art. 6-7 WDRT):

- * 50 euro: processen-verbaal van openbare verkoping van lichamelijk roerende voorwerpen;
- * 7,50 euro: processen-verbaal van openbare verkoping van lichamelijk roerende voorwerpen die voortvloeien uit de gedwongen aflossing van schulden.

4.1.3. Bankgeschriften

Een aantal bankgeschriften wordt onderworpen aan een recht van 0,15 euro (Art. 8 WDRT):

Het gaat bijvoorbeeld om bepaalde akten van geldlening of kredietopening, akten houdende schuldverbintenis of schuldbekentenis van geldsommen of pandgeving ten bate van bankiers (Art. 8, 1° WDRT), ontvangstbewijzen van de afgifte of neerlegging van effecten, sommige rekeninguittreksels, ontvangstbewijzen in verband met het neerleggen van effecten om een vergadering van aandeel- of obligatiehouders te kunnen bijwonen, enz. (Art. 8, 2° tot 4° WDRT).

4.1.4. Andere geschriften

Er zijn twee tarieven (Art. 9-10 WDRT):

- * 5 euro: voor b.v. dwangschriften tot invordering van sommen door openbare besturen, processen-verbaal (behalve die van notarissen en gerechtsdeurwaarders) van openbare verkoping van lichamelijk roerende voorwerpen en sommige stukken in verband met octrooien;
- * 2 euro: voor bepaalde geschriften afgeleverd door hypotheekbewaarders.

Wanneer eenzelfde akte ingevolge de artikelen 3 tot 7 aanleiding geeft tot verschillende tarieven, is enkel het hoogste recht verschuldigd.

De bij artikelen 3 tot 7, 8, 1°, 9 en 10 getarifeerde akten en geschriften zijn aan het recht onderworpen van zodra zij zijn opgemaakt en ondertekend door de persoon of een van de personen van wie deze akten en geschriften uitgaan. De bij artikel 8, 2° tot 4° getarifeerde akten en geschriften zijn aan het recht onderworpen van zodra zij zijn opgemaakt door de personen van wie deze akten en geschriften uitgaan.

4.1.5. Vrijstellingen

Er is in een ganse reeks vrijstellingen voorzien. Deze hebben bijvoorbeeld betrekking op akten en geschriften ter uitvoering van de belastingwetgeving en de ruimtelijke ordening, de oprichting van de Kruispuntbank van Ondernemingen, enz. (Art. 21 WDRT).

4.2. De taks op de beursverrichtingen en de reporten

4.2.1. De taks op de beursverrichtingen

Zijn onderworpen aan de taks (Art. 120 WDRT):

- 1° elke in België uitgevoerde of aangegane *aan- of verkoop* van openbare fondsen;
- 2° elke *inkoop* van eigen aandelen door een beleggingsvennootschap indien deze verrichting slaat op *kapitalisatieaandelen* (dit geldt ook in het geval van omzetting in kapitalisatieaandelen vermits een omzetting moet ontleed worden in enerzijds een inkoop en anderzijds een uitgifte van nieuwe effecten);

Er zijn verschillende vrijstellingen (Art. 126¹ WDRT) o.m. voor de verrichtingen waarin geen tussenpersoon van beroep optreedt of een overeenkomst sluit, hetzij voor rekening van een der partijen, hetzij voor eigen rekening, voor de verrichtingen voor eigen rekening gedaan door de financiële bemiddelaars, de verzekeringsondernemingen, de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening, instellingen voor collectieve belegging en niet-inwoners, voor de verrichtingen met als voorwerp rechten van deelneming van een institutionele of private instelling voor collectieve belegging, schatkistcertificaten of lineaire obligaties uitgegeven door de Staat, voor de verrichtingen met als voorwerp kortlopende schuldbewijzen van de Nationale Bank van België en voor een aantal andere verrichtingen.

Als maatstaf van heffing geldt (Art. 123 WDRT):

- voor *aankopen of verwervingen*: het bedrag door de koper te betalen, excl. het loon van de makelaar;
- voor *verkopen of afstanden*: het bedrag dat de verkoper of de afstanddoener ontvangt, incl. het loon van de makelaar;
- voor *inkopen* van eigen kapitalisatieaandelen door een beleggingsvennootschap: de netto-inventariswaarde van de aandelen, zonder aftrek van de forfaitaire vergoeding.
- voor inkopen van kapitalisatieaandelen door collectieve beleggingsinstellingen met Europese vergunning en collectieve beleggingsinstellingen buiten de EG gevestigd: de inventariswaarde van de aandelen, zonder aftrek van de forfaitaire vergoeding, doch verminderd met de ingehouden roerende voorheffing.

De taks wordt zowel op de verkoop als op de aankoop afzonderlijk geheven. Bij *inkoop van eigen kapitalisatieaandelen door een beleggingsvennootschap* is de taks enkel verschuldigd uit hoofde van de afstand van het aandeel aan de beleggingsvennootschap (Art. 122 WDRT).

De tarieven zijn de volgende (Art. 121 WDRT):

- a. **1,70 per duizend**: normaal tarief;
- b. **0,70 per duizend**: voor o.m. effecten van de openbare schuld van België of van buitenlandse Staten; voor leningen van de Gemeenschappen en Gewesten, provincies en gemeenten (zowel Belgische als buitenlandse); voor obligaties van vennootschappen; voor rechten van deelneming in beleggingsfondsen; voor aandelen uitgegeven door beleggingsvennootschappen, enz.

Evenwel bedraagt het tarief **0,50%** voor alle aan- en verkopen van kapitalisatieaandelen van een beleggingsvennootschap en voor de inkoop van eigen aandelen door een beleggingsvennootschap (zie 2° hierboven).

Per verrichting mag het bedrag van de taks niet meer dan 500 euro bedragen, behalve voor verrichtingen met kapitalisatieaandelen, waar het maximumbedrag is vastgesteld op 750 euro (Art. 124 WDRT).

4.2.2. De taks op de reporten

Deze taks wordt geheven op prolongatieverrichtingen met als voorwerp openbare fondsen waarin een tussenpersoon die zijn beroep maakt van beursverrichtingen, hetzij voor rekening van een derde, hetzij voor zijn eigen rekening handelt (Art. 138 WDRT).

Het tarief bedraagt **0,85 per duizend** (Art. 138 WDRT).

De taks is door beide partijen verschuldigd. Zij is echter niet verschuldigd in hoofde van de financiële bemiddelaars, de verzekeringsondernemingen, de instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening, de instellingen voor collectieve belegging of niet-inwoners (Art. 139 WDRT).

Er zijn vrijstellingen voorzien voor de verrichtingen met als voorwerp de schatkistcertificaten of lineaire obligaties uitgegeven door de Staat, thesaurie- en depositobewijzen uitgegeven overeenkomstig de wet van 22 juli 1991 of schuldbewijzen uitgegeven door bepaalde internationale organisaties, indien de transacties werden verricht door niet-inwoners, kortlopende schuldbewijzen van de Nationale Bank van België en cessies-retrocessies van effecten (Art. 139bis WDRT).

4.3. De taks op de aflevering van effecten aan toonder

Deze taks wordt geheven op elke aflevering van effecten aan toonder, wanneer zij Belgische of vreemde openbare fondsen betreft. Onder "aflevering" wordt verstaan: een verkrijging onder bezwarende titel, een omzetting van effecten op naam in effecten aan toonder of het terugnemen van effecten die zich in open bewaargeving bevinden. De leveringen aan in België gevestigde financiële bemiddelaars zijn niet onderworpen aan de taks (Art. 159 WDRT).

Het tarief bedraagt **0,60%** (Art. 160 WDRT).

De taks wordt berekend (Art. 161 WDRT):

1. in geval van **verkrijging onder bezwarende titel**: op de bedragen door de koper te betalen (met uitsluiting van het loon van de makelaar en de taks op de beursverrichtingen);
2. in geval van **omzetting van effecten op naam in effecten aan toonder of van terugneming van effecten in open bewaargeving**: op de verkoopwaarde van de effecten (de interesten niet inbegrepen) op de dag van hun omzetting of terugneming. Deze waarde dient te worden geraamd door degene die de omzetting heeft bewerkt of door de bewaargever. Voor de onderstaande effecten wordt de belastbare grondslag evenwel als volgt bepaald:
 - 2.1. voor roerende waarden opgenomen in de officiële notering van een Belgische beurs: volgens de laatste notering gepubliceerd vóór de datum van omzetting of terugneming;
 - 2.2. voor schuldinstrumenten die niet opgenomen zijn in de officiële notering: volgens de nominale waarde van het kapitaal van de schuldvordering;
 - 2.3. voor de rechten van deelneming in beleggingsinstellingen met een veranderlijk aantal rechten: volgens de laatst berekende inventariswaarde vóór de datum van omzetting of terugneming.

Er zijn vrijstellingen voor (Art. 163 WDRT):

- 1° afleveringen van effecten verkregen onder bezwarende titel waarbij geen tussenpersoon van beroep optreedt of een overeenkomst sluit voor rekening van een der partijen;
- 2° de afleveringen uit open bewaargeving bij bepaalde instellingen van buitenlandse openbare fondsen en van certificaten die buitenlandse openbare fondsen vertegenwoordigen aan een niet-inwoner;
- 3° de afleveringen van door de Staat, de Gemeenschappen of de Gewesten in deviezen uitgegeven effecten indien die afleveringen in het buitenland of aan een niet-inwoner geschieden;
- 4° de afleveringen van effecten gedaan aan instellingen voor bedrijfspensioenvoorziening.

4.4. De jaarlijkse taks op de verzekeringsverrichtingen

Deze taks wordt geheven op verzekeringsverrichtingen wanneer het risico in België is gelegen (Art. 173 WDRT).

Het risico van de verzekeringsverrichting is in België gelegen als aan één van de volgende voorwaarden wordt voldaan:

- de verzekeringsnemer heeft zijn gewone verblijfplaats in België;
- indien de verzekeringsnemer een rechtspersoon is: zijn vestiging waarop de overeenkomst betrekking heeft, bevindt zich in België;
- de onroerende goederen en bepaalde roerende goederen, waarop de overeenkomst betrekking heeft, bevinden zich in België;
- de voer- of vaartuigen waarop de overeenkomst betrekking heeft, zijn in België geregistreerd;
- de overeenkomst met betrekking tot de verzekering tegen risico's op reis of op vakantie wordt in België gesloten en heeft een looptijd van maximaal 4 maanden.

Verschillende contracten zijn vrijgesteld van deze taks, o.a. kredietverzekeringscontracten tegen commerciële risico's en/of landenrisico's, herverzekering, bepaalde verzekeringen in het kader van de sociale zekerheid, verzekering tegen risico's in het buitenland, spaarverzekeringen in het kader van het pensioensparen, de overeenkomsten in het kader van het aanvullend pensioen voor zelfstandigen, de omzetting van een uitkering uit een levensverzekering in een rente, cascoverzekeringen van zeeschepen, binnenschepen en bepaalde vliegtuigen, alle verzekeringen inzake zeevaart en binnenvaart (behalve die welke belast zijn tegen het tarief van 1,4%, zie verder), verplichte aansprakelijkheidsverzekeringen inzake motorrijtuigen en verzekeringen van materiële schade m.b.t. motorvoertuigen of samenstellen van voertuigen die uitsluitend bestemd zijn voor het vervoer van goederen over de weg en die bovendien een maximaal toegelaten massa hebben van minstens 12 ton, sommige verzekeringscontracten rechtsbijstand, enz. (Art. 176² WDRT).

Als maatstaf van heffing dient het bedrag van de premies, persoonlijke bijdragen en werkgeversbijdragen, verhoogd met de lasten, door de verzekeringsnemers, de aangeslotenen of hun werkgevers te betalen in de loop van het jaar waarin de belasting wordt geheven (Art. 176¹ WDRT).

Er zijn vier tarieven (Art. 175¹ tot 175³ WDRT):

- * **9,25%:** normaal tarief;
- * **4,40%:** tarief voor o.a. (niet individueel afgesloten) levensverzekeringen, overlijdensverzekeringen, sommige lijfrenten en tijdelijke renten, sommige collectieve aanvullende toezeggingen bij arbeidsongeschiktheid en pensioentoezeggingen (met als voorwaarde een "gelijke toegang" tot de regeling, zie Art 175¹ WDRT);
- * **1,40%:** tarief voor verzekering inzake zee- en binnenvaart en tegen risico's van vervoer te land of te lucht wanneer zij betrekking heeft op de goederen; voor de verplichte aansprakelijkheidsverzekeringen inzake motorrijtuigen en de verzekeringen van materiële schade met betrekking tot onder meer taxi's, autobussen, autocars en voertuigen bestemd voor goederenvervoer met een maximaal toegelaten massa van meer dan 3,5 ton maar minder dan 12 ton;
- * **1,10%:** tarief voor levensverzekeringen, ook indien verbonden met een beleggingsfonds, en vestigingen van lijfrenten en tijdelijke renten, aangegaan door natuurlijke personen.

4.5. De jaarlijkse taks op de winstdeelnemingen

De sommen verdeeld als winstdeelneming die betrekking hebben op levensverzekeringen, op lijfrenten of tijdelijke renten of op aanvullende pensioenen die op een andere wijze worden opgebouwd dan door middel van een levensverzekering, met een in België opererende verzekeraar zijn onderworpen aan de taks (Art. 183bis WDRT).

Het percentage van de taks bedraagt **9,25%** (Art. 183ter WDRT).

De belasting wordt berekend op het totale bedrag van de sommen verdeeld als winstdeelnemingen voor het belastingjaar (Art. 183quater WDRT).

De winstdeelnemingen m.b.t. spaarverzekeringen in het kader van het pensioensparen alsmede m.b.t. verzekeringscontracten waarvoor de verzekeringsnemer geen belastingvermindering (of vrijstelling, vermindering of aftrek inzake inkomstenbelastingen – vroeger stelsel) heeft genoten, zijn onder bepaalde voorwaarden van de taks vrijgesteld (Art. 183quinquies WDRT).

4.6. De taks op het langetermijnsparen

De taks op het langetermijnsparen treft (Art. 184 WDRT):

- de individuele levensverzekeringen (gewone en spaarverzekeringen) waarvoor de verzekerde genoten heeft van een belastingvermindering (of vrijstelling, vermindering of aftrek inzake inkomstenbelastingen – vroeger stelsel);
- de collectieve en individuele spaarrekeningen waarvoor de rekeninghouder genoten heeft van een belastingvermindering (of vrijstelling, vermindering of aftrek inzake inkomstenbelastingen – vroeger stelsel).

De verzekeringscontracten bij overlijden en de levensverzekeringen in zoverre ze ertoe strekken de aflossing of de wedersamenstelling van een hypothecaire lening te waarborgen, zijn van de taks vrijgesteld (Art. 187² WDRT).

De taks wordt geheven (Art. 184 en 186 WDRT), al naargelang het geval, op de theoretische afkoopwaarde, de pensioenen, renten, kapitalen of afkoopwaarden (levensverzekeringen) of het spaartegoed (spaarrekeningen) vastgesteld op:

1. voor de contracten aangegaan of de rekeningen geopend vóór 55 jaar: de 60^e verjaardag van de verzekeringnemer of de rekeninghouder;
2. voor de contracten aangegaan of de rekeningen geopend vanaf de leeftijd van 55 jaar: de 10^e verjaardag van het afsluiten van het contract of het openen van de rekening, tenzij vóór die datum een afkoopwaarde of spaartegoed wordt betaald of toegekend. In dit laatste geval wordt de taks geheven op de datum van de betaling of de toekenning.

Er zijn drie tarieven (Art. 185 WDRT):

- **10%** (belastbare basis gevormd middels stortingen verricht vanaf 1 januari 1993);
- **16,5%** (belastbare basis gevormd middels stortingen verricht vóór 1 januari 1993);
- **33%** (onder bepaalde voorwaarden voor vroegtijdige betalingen of toekenningen van spaartegoeden of afkoopwaarden).

4.7. De belasting voor aanplakking

Deze taks wordt geheven op alle plakbrieven met een oppervlakte van meer dan 1 m² die voor het publiek zichtbaar zijn evenals op lichtaankondigingen e.d. (Art. 188 e.v. WDRT).

Er is voorzien in een ganse reeks van vrijstellingen, o.a. uithangborden, bepaalde plakbrieven ter uitvoering van een wet of een rechterlijke beslissing, plakbrieven van de overheid en bepaalde openbare instellingen, bepaalde plakbrieven betreffende de eredienst, plakbrieven in kiezaken, enz. (Art. 194 en 198 WDRT).

De taks bedraagt 0,50 euro per m² of breuk van m². Het bedrag van de taks op affiches van gewoon papier die zonder enige bescherming op panelen wordt geplakt, ligt evenwel niet hoger dan 5 euro (Art. 190 WDRT).

Voor lichtaankondigingen e.d. is er een jaarlijkse belasting van vijf maal de hierboven vermelde bedragen (Art. 191 WDRT).

HOOFDSTUK 5 DOUANEPROCEDURES BIJ INVOER, UITVOER EN DOORVOER

Wat nieuws ?

- *Wijziging van de hoeveelheden en de bedragen die door reizigers komende van buiten de EU met vrijstelling ingevoerd kunnen worden.*

Deze procedures zijn hoofdzakelijk gebaseerd op het communautair douanewetboek en op de toepassingsbepalingen ervan.

5.1. Rechten bij invoer

Bij invoer van goederen uit niet EU-landen worden "rechten bij invoer" geheven volgens een voor de Europese Unie gemeenschappelijk tarief.

Die rechten worden geïnd voor rekening van de Europese Unie.

5.1.1. Maatstaf van heffing van de rechten bij invoer: meestal de douanewaarde, soms de hoeveelheid

De waarde, die als basis dient voor de heffing van het douanerecht van de in het vrije verkeer gebrachte goederen, moet aan welbepaalde vereisten voldoen, die zijn vastgesteld in de artikelen 28 tot en met 36 van het communautair douanewetboek (Verordening (EEG) nr. 2913/92 van de Raad van 12 oktober 1992).

Met deze artikelen werd de overeenkomst inzake de douanewaarde die uit de multilaterale handelsbesprekingen 1973-1979 in GATT-verband is voortgevloeid voor de EU-lidstaten ten uitvoer gelegd. Bedoelde artikelen steunen op het principe dat de grondslag voor de bepaling van de douanewaarde van de goederen zoveel mogelijk de transactiewaarde dient te zijn d.w.z. de werkelijk voor de goederen betaalde of te betalen prijs mits deze aan bepaalde voorwaarden voldoet.

Bij gebreke van een transactiewaarde of wanneer deze niet aan een van de gestelde eisen voldoet, dienen andere waardebepalingsmethodes in een bepaalde hiërarchische volgorde te worden toegepast.

Opmerking

De maatstaf van heffing van de btw bij invoer wordt vastgesteld op basis van de waarde berekend volgens de geldende communautaire regels tot vaststelling van de douanewaarde, verhoogd met de bijkomende kosten tot op de plaats van bestemming.

5.1.2. Tarief van invoerrechten

Het tarief van het recht bij invoer is afhankelijk van de aard van de goederen en van het land waaruit ze worden ingevoerd. Het EU-tarief bepaalt, uitgaande van de goederennomenclatuur van het Geharmoniseerd Systeem, voor elke categorie van goederen het toepasselijk bedrag. Bovendien bestaan, krachtens internationale overeenkomsten of om economische redenen, een reeks vrijstellingen, schorsingen, verlaagde tarieven (al dan niet gebonden aan contingenten), enz. Al deze mogelijkheden en de bijhorende wettelijke bepalingen zijn opgenomen in het door de administratie uitgegeven "Gebruikstarief".

5.2. Douanebestemmingen

5.2.1. Algemeen

A. Tijdelijke opslag

Goederen die in het douanegebied van de Unie worden binnengebracht, worden, zodra zij zijn binnengebracht, aan douanetoezicht onderworpen en moeten naar een douanekantoor of naar een door de douane goedgekeurde plaats worden gebracht om daar te worden aangeboden.

Op de door de douane goedgekeurde plaatsen mogen de goederen in tijdelijke opslag blijven gedurende hetzij 45 dagen indien de goederen over zee werden aangevoerd, hetzij 20 dagen indien de goederen op een andere wijze zijn aangevoerd.

B. Douanebestemmingen

De goederen moeten worden aangegeven voor een toegelaten douanebestemming, te weten :

- plaatsing van goederen onder een *douaneregeling* (zie letter C hierna);
- wederuitvoer uit het douanegebied van de Europese Unie;
- vernietiging;
- afstand aan de Schatkist;
- binnenbrengen in een vrije zone of een vrij entrepot.

C. Douaneregelingen

Onder douaneregeling wordt verstaan:

1. in het vrije verkeer brengen;
2. douanevervoer (doorvoer);
3. douane-entrepot;
4. actieve veredeling;
5. behandeling onder douanetoezicht;
6. tijdelijke invoer;
7. passieve veredeling;
8. uitvoer.

De regelingen bedoeld sub 3 tot 7 zijn economische douaneregelingen. De douaneregelingen worden verder uiteengezet.

5.2.2. Het enig document

Het plaatsen van goederen onder een douaneregeling gebeurt in principe met een formulier "enig document". Het enig document is ontworpen om voor alle goederenbewegingen te dienen, met name uitvoer, doorvoer en invoer.

Het enig document werd gewijzigd door Verordening (EG) nr. 2286/2003 van de Commissie van 18 december 2003 tot wijziging van het communautair toepassingswetboek (PBEU L 343 van 31 december 2003). De in deze verordening opgenomen nieuwe toelichting van het enig document werd van toepassing:

- op 1 januari 2007 voor wat betreft de papieren aangiften;
- op 4 februari 2008 voor wat betreft de elektronische aangiften ingevoerd via het aangiftesysteem "paperless douane en accijnzen" (PLDA) (momenteel enkel verplicht voor douane-expediteurs).

Alle informatie hieromtrent is beschikbaar op de website van de Administratie der douane en accijnzen, via volgende link: <http://www.fiscus.fgov.be/interfdanl/nl/ed/index.htm>.

Naargelang de douanebeweging worden verschillende exemplaren van een volledig stel gebruikt (8 exemplaren, exemplaren A of B voor het Centrum voor Informatieverwerking (CIV) der douane, exemplaar C voor opslag in douane-entrepot, exemplaar R voor de toekenning van landbouwrestituties). PLDA (paperless douane en accijnzen) heeft deze procedure geïnformatiseerd voor degenen die PLDA moeten gebruiken of die PLDA vrijwillig gebruiken zodat bepaalde exemplaren wegvallen.

Sommige vakken zijn zelfkopiërend; op deze manier wordt de nodige informatie voor de betrokken lidstaten in één keer versterkt. Dit is een van de redenen waarom het merendeel van de gegevens die op het document voorkomen, moet worden verstrekt in de vorm van codes.

Het enig document wordt niet gebruikt wanneer bepaalde andere documenten worden gebruikt zoals:

- het carnet TIR (doorvoer);
- het carnet ATA (tijdelijke invoer);
- de aangifte 136F (diplomatieke vrijstellingen).

Met naleving van bepaalde voorwaarden kan de douane vergunningen verlenen voor vereenvoudigde procedures om de douanebehandeling te versnellen. Als vereenvoudigde procedures kunnen worden vermeld:

- de procedure van de vereenvoudigde aangifte;
- het vooraf indienen van de aangifte;
- de periodieke globalisatie;
- het indienen van een onvolledige aangifte.

Deze vereenvoudigde procedures worden voor bijna alle regelingen toegepast.

5.2.3. Kantoren van inklaring

De plaats van aangifte is een kantoor aan de grens van de Europese Unie, in een zeehaven, op een luchthaven of op een kantoor in het binnenland, tijdens de openingsuren van de kantoren en voor zover ze bevoegd zijn. Onder douanekantoren in het binnenland worden ook begrepen de kantoren die werden behouden aan de binnengrenzen. Bij aangifte op een kantoor in het binnenland worden de goederen vanaf het binnenkomen in de Europese Unie onder geleide van een document naar dit kantoor gebracht.

De rechten bij invoer, de accijns, de bijzondere accijns alsmede de btw (indien voor deze laatste geen verlegging van btw - vergunning afgeleverd door AOIF (Sector Btw) - plaatsvindt) moeten in principe op het invoerkantoor worden betaald bij het geldig maken van de aangifte voor het vrije verkeer en/of ten verbruik.

Accijnsproducten mogen evenwel op het invoerkantoor worden vrijgegeven onder schorsing van accijns met het oog op de opslag in een belastingentrepot.

Na het bekomen van een machtiging van de Administratie der douane en accijnzen en het stellen van een borgtocht kan uitstel van betaling van voormelde rechten worden toegestaan aan de aangever (niet te verwarren met het uitstel van betaling van de btw waarvoor een machtiging wordt afgegeven door de Administratie van de Ondernemings- en Inkomensfiscaliteit (Sector Btw) en waarvoor een voorafgaande betaling door de aanvrager moet worden gedaan).

5.2.4. Aangifte voor het vrije verkeer en ten verbruik

A. Principes

Goederen aangeven **voor het vrije verkeer** is de daad die erin bestaat om niet-communautaire goederen de douanestatus van communautaire goederen toe te kennen, met betaling van de eventuele rechten bij invoer en toepassing van de handelspolitieke maatregelen die gelden bij invoer in de Europese Unie.

Goederen aangeven **voor het verbruik** betekent bovendien de nationale belastingen betalen zoals btw en accijns en voldoen aan de bij de invoer voorgeschreven nationale bepalingen.

Goederen uit derde landen, die bestemd zijn voor de Belgische markt, worden meestal gelijktijdig aangegeven voor het vrije verkeer en het verbruik. Communautaire goederen daarentegen zijn bij intracommunautair verkeer aan geen enkele douaneformaliteit onderworpen: deze bewegingen geschieden als intracommunautaire leveringen onder een btw-regeling.

Bij de intracommunautaire verwerving van bepaalde vervoermiddelen moeten evenwel nog steeds formaliteiten gebeuren bij de douane, die in die gevallen optreedt in opdracht van de AOIF (Sector Btw).

Als in België voor het vrije verkeer aangegeven goederen bestemd zijn voor een andere lidstaat van de EU, kan vrijstelling van btw in België worden verleend en geschiedt de levering van goederen als intracommunautaire levering. Indien de goederen niet rechtstreeks naar de lidstaat van bestemming worden gebracht na aangifte voor het vrije verkeer, moeten ze worden opgeslagen onder het stelsel van btw-entrepot in België.

Accijnsgoederen die naar een andere lidstaat worden verzonden na aangifte voor het vrije verkeer moeten onder het stelsel van belastingentrepot in België worden opgeslagen.

B. Definitieve vrijstelling

In een dertigtal gevallen dienen bij invoer geen rechten bij invoer en eventuele andere belastingen te worden betaald. Voor particulieren geldt deze regeling bijvoorbeeld voor bepaalde persoonlijke goederen (bij verhuizing, huwelijk, erfenis,...), voor de persoonlijke bagage van reizigers (binnen zekere beperkingen), enz. Voor het handelsverkeer gaat het bijvoorbeeld om voorwerpen van opvoedkundige, wetenschappelijke of culturele aard, bedrijfsuitrusting ingevoerd ter gelegenheid van het verleggen van activiteiten naar de Europese Unie, goederen voor liefdadigheidsinstellingen, enz.

Goederen zonder handelskarakter die deel uitmaken van de persoonlijke bagage van reizigers worden met vrijstelling toegelaten binnen de volgende perken:

1) REIZIGERS KOMENDE UIT NIET-EU-LANDEN (1)(6)

<u>Tabaksproducten</u> (2)	
Sigaretten	200 stuks (3)
of Cigarillo's	100 stuks (3)
of Sigaren	50 stuks (3)
of Rooktabak	250 gram (3)
<u>Alcohol en alcoholische dranken</u> (2)	
niet-mousserende wijn	4 liter (3)
<u>EN</u>	
bieren	16 liter (3)
<u>EN</u>	
<u>hetzij</u> : gedistilleerde en alcoholhoudende dranken met een alcoholgehalte van meer dan 22% vol; niet-gedenatureerde ethylalcohol van 80% vol en hoger	1 liter (3)
<u>hetzij</u> : gedistilleerde en alcoholhoudende dranken, aperitieven op basis van wijn of van alcohol, tafia, saké of soortgelijke dranken met een alcoholgehalte van ten hoogste 22% vol; mousserende wijnen, likeurwijnen	2 liter (3)
Andere goederen dan de hierboven genoemde	Totale maximum-waarde : 430 of 300 of 175 euro (3) (4) (5)

- (1) De vrijstellingen worden verleend ongeacht of de goederen in die landen werden aangekocht onder de voorwaarden van de binnenlandse markt of met terugbetaling of vrijstelling van de belastingen wegens hun uitvoer (b.v. : aankopen in een taksvrije winkel op een luchthaven).
- (2) De vrijstellingen voor "tabaksproducten" en "alcohol en alcoholische dranken" worden niet verleend aan reizigers beneden de 17 jaar.
- (3) Voor het personeel van de in het internationale verkeer gebruikte vervoermiddelen worden voor reizen vanuit een derde land of een derdelandsgebied de vrijstellingen beperkt tot respectievelijk 40 stuks, 20 stuks, 10 stuks, 50 gram, 2 liter, 8 liter, 0,25 liter, 0,50 liter en 175 euro. Indien dat personeel evenwel het bewijs levert dat het zich niet verplaatst in het kader van zijn beroepswerkzaamheid, gelden de gewone vrijstellingen.
- (4) 430 euro voor luchtreizigers en zeereizigers (met uitsluiting van particuliere plezierluchtvaart of -zeevervaart), 300 euro voor andere reizigers, 175 euro voor reizigers jonger dan 15 jaar en de in voetnoot (3) bedoelde personen.
- (5) Deze bedragen kunnen worden gewijzigd.
- (6) Deze beperkte vrijstellingen voor sigaretten gelden eveneens voor reizigers komende uit Litouwen, Letland, Estland, Bulgarije en Roemenië (telkens tot 31 december 2009). Deze beperkte vrijstellingen voor rooktabak gelden eveneens voor reizigers komende uit Estland (tot 31 december 2009).

2) REIZIGERS KOMENDE UIT EEN EU-LIDSTAAT

Goederen aangekocht onder de voorwaarden van de binnenlandse markt in een Lidstaat van de EU (alle belastingen zijn betaald in het land van aankoop): de reizigers komende uit een Lidstaat van de EU mogen de aldus aangekochte goederen in België binnenbrengen zonder beperkingen inzake hoeveelheden of waarde.

Nochtans blijven de accijnzen verschuldigd voor tabaksproducten en alcoholhoudende dranken die binnengebracht worden voor commerciële doeleinden.

Om vast te stellen of de door de reiziger binnengebrachte producten voor commerciële doeleinden zijn bestemd, zal onder meer rekening gehouden worden met de commerciële status en de beweegredenen van belanghebbende, de plaats waar deze producten zich bevinden, de gebruikte wijze van vervoer, elk document betreffende deze producten alsook de aard en hun hoeveelheid volgens de hierna vermelde indicatieve niveaus.

<u>Tabaksproducten</u> (1)	
sigaretten (1)	800 stuks
cigarillo's (sigaren met een maximumgewicht van 3 g/stuk)	400 stuks
sigaren	200 stuks
rooktabak (1)	1 kg
<u>Alcoholhoudende dranken</u>	
gedistilleerde dranken	10 liter
tussenproducten (b.v. Port, Pineau des Charentes)	20 liter
wijn (waarvan maximaal 60 liter mousserende wijn)	90 liter
bier	110 liter

(1) zie ook voetnoot 5 onder de vorige tabel

Er wordt opgemerkt dat afstand van accijnsgoederen onder bezwarende titel tussen particulieren, zelfs zonder winst, geacht wordt voor commerciële doeleinden te zijn gedaan.

C. Definitieve vrijstelling bij wederinvoer van voordien uitgevoerde goederen

Onder bepaalde voorwaarden (o.a. ongewijzigde staat van de goederen), kan bij de wederinvoer van goederen definitieve vrijstelling worden verleend.

5.2.5. Douaneregelingen met opschorting van rechten en belastingen bij invoerA. Doorvoera. Het carnet TIR

Een zestigtal landen (waaronder alle lidstaten van de Europese Unie) hebben een overeenkomst gesloten teneinde het vervoer van goederen met wegvoertuigen of met containers te bespoedigen door de formaliteiten aan de grenzen te vereenvoudigen.

Het vervoer geschiedt onder dekking van het carnet TIR, een internationaal douanedocument dat voor het opeenvolgend overschrijden van verscheidene grenzen kan worden gebruikt.

Na verificatie van de lading wordt het wegvoertuig of de container door de douane van het land van vertrek verzegeld. De voertuigen en containers moeten zijn goedgekeurd door de douaneautoriteiten van het land waar de eigenaar of de vervoerder woont of gevestigd is.

De carnets TIR worden in de betrokken landen afgegeven en gewaarborgd door de aansprakelijke organisaties die door de douaneadministraties zijn aanvaard. De gebruikers van een carnet TIR moeten ook erkend zijn door de douane en de aansprakelijke organisaties.

Er mogen geen carnets TIR worden gebruikt voor vervoer dat binnen de EU begint en eindigt en evenmin voor transporten van alcohol en gefabriceerde tabak. Zij mogen echter wel worden gebruikt voor vervoer tussen Griekenland en andere lidstaten van de EU als dat vervoer geschiedt over het grondgebied van derde landen.

De inlastneming van een carnet TIR geldt voor het volledige douanegebied van de EU. Geen enkele formaliteit moet worden vervuld aan de intracommunautaire grenzen.

Vanaf 1 januari 2009 is binnen de EU het NCTS-TIR verplicht. Dit houdt in dat de terugzending van strook nr. 2 vervangen wordt door een elektronisch bericht.

b. Communautair/gemeenschappelijk douanevervoer

Het extern communautair douanevervoer maakt het verkeer van niet-communautaire goederen van één plaats naar een andere in het douanegebied van de Gemeenschap mogelijk zonder heffing van invoerrechten en zonder toepassing van de handelspolitieke maatregelen. Het intern communautair douanevervoer maakt het verkeer van communautaire goederen mogelijk, zonder wijziging van de douanestatus, van één plaats naar een andere in het douanegebied van de Gemeenschap via een derde land. Het gemeenschappelijk douanevervoer breidt de regeling communautair douanevervoer uit voor de betrekkingen met de EVA-landen (Noorwegen, IJsland, Zwitserland).

Vanaf 1 juli 2003 is het New Computerised Transit System (NCTS) verplicht behalve in geval van toepassing van de noodprocedure en zijn de T-documenten door elektronische doorvoeraangiften vervangen. Het gaat daarbij om de aangifte T1 in geval van extern communautair douanevervoer en T2 in geval van intern communautair douanevervoer. Behalve wanneer een vergunning vereenvoudiging van de formaliteiten werd verleend, dienen de goederen en de aangifte te worden aangebracht bij het kantoor van vertrek en bij het kantoor van bestemming. Het vervoer dient voor het ganse traject te geschieden onder dekking van een zekerheid.

Er bestaan vereenvoudigde procedures die, onder bepaalde voorwaarden het gebruik van vervoersdocumenten eigen aan de betrokken vervoerswijze toelaten in plaats van een aangifte voor douanevervoer met NCTS. Het gaat bijvoorbeeld over de spoorwegvrachtbrief, het luchtvaartmanifest en het zeevaartmanifest. Bovendien kunnen de beslissingen die vereenvoudigde procedures instellen al dan niet genomen worden in het kader van met andere landen gesloten overeenkomsten.

B. Douane-entrepot

Een **douane-entrepot** is een inrichting waar in hoofdzaak niet-communautaire goederen kunnen worden opgeslagen zonder dat de goederen worden onderworpen aan de in 5.1 bedoelde rechten, de btw, de eventuele accijns en de handelspolitieke maatregelen.

Er wordt een onderscheid gemaakt tussen *particuliere* douane-entrepots, dit zijn entrepots uitsluitend vergund voor de opslag onder de regeling douane-entrepot van goederen door de entreposeur, en *publieke* douane-entrepots die door elke persoon kunnen worden gebruikt voor de opslag van goederen onder die regeling.

Onder de particuliere douane-entrepots onderscheidt men volgens de modaliteiten inzake de inslag en de uitslag van de goederen de entrepots type C, D en E. De controle steunt op de voorraadadministratie van de entreposeur. Deze types van vergunningen kunnen ook worden verleend voor goederen die in verschillende lidstaten van de Unie moeten worden opgeslagen onder de regeling douane-entrepot.

Onder de publieke douane-entrepots onderscheidt men de entrepots type A, de entrepots type B (vooral in de havens) en de entrepots type F (hoofdzakelijk door de gemeente verstrekt). In de entrepots type A steunt de controle op de voorraadadministratie van de entreposeur. In de entrepots type B is de controle gesteund op de inslag- en uitslagdocumenten; de entrepots type F worden door de douane beheerd.

Niet-communautaire goederen kunnen bij inverbruikstelling ook worden opgeslagen in een **btw-entrepot**. Dit maakt het mogelijk de goederen in het vrije verkeer te brengen en ze op het stuk van de btw aan te geven met voorlopige vrijstelling.

C. Actieve veredeling

a. Definitie

De regeling actieve veredeling is een economische douaneregeling die in het douanegebied van de Europese Unie toelaat:

- 1) niet-communautaire goederen die bestemd zijn om in de vorm van veredelingsproducten uit het douanegebied van de Europese Unie te worden wederuitgevoerd, zonder dat deze goederen aan rechten bij invoer of aan handelspolitieke maatregelen onderworpen zijn (schorsingssysteem);
- 2) in het vrije verkeer gebrachte goederen, waarbij de voor deze goederen geldende rechten bij invoer worden terugbetaald of kwijtgescholden indien zij in de vorm van veredelingsproducten uit het douanegebied van de Europese Unie worden uitgevoerd (terugbetalingssysteem);

een of meer veredelingshandelingen te ondergaan, met eventueel gebruik van communautaire goederen.

Deze regeling is eveneens van toepassing voor de loonveredeling waarbij de opdrachtgever eigenaar blijft van de ingevoerde goederen.

Er wordt opgemerkt dat de regeling actieve veredeling niet betekent dat de verwerking een industriële wijziging met een waardeverhoging van de goederen moet inhouden; kleine behandelingen aan goederen (gebruikelijke behandelingen, herstelling, afstelling, enz.) kunnen eveneens worden uitgevoerd onder de regeling.

b. Doel en draagwijdte van de regeling

De regeling actieve veredeling is een economische douaneregeling waarvan het voornaamste doel is de uitvoer buiten het douanegebied van de Europese Unie te bevorderen door de communautaire verwerkers, die derde landen goederen gebruiken voor het bekomen van de voor uitvoer bestemde producten, op gelijke voet te plaatsen met de concurrenten van derde landen die dezelfde producten vervaardigen zonder betaling van douanerechten. De tijdelijke vrijstelling van de rechten bij invoer (schorsingssysteem) of de terugbetaling van deze rechten (terugbetalingssysteem) op de derde landen goederen, verwerkt in de uitgevoerde veredelingsproducten, laat de communautaire verwerkers namelijk toe een kwaliteitsproduct te vervaardigen tegen de laagste prijs en hun concurrentievermogen op de buitenlandse markten te verbeteren.

De regeling actieve veredeling draagt dus bij tot het in evenwicht brengen van de commerciële balans door bevordering van de uitvoer; zij voegt trouwens steeds een actief element toe aan deze balans, namelijk de meerwaarde teweeggebracht door de communautaire goederen, toegevoegd aan de onder de regeling ingevoerde niet-communautaire goederen en uitgevoerd na verwerking onder de vorm van veredelingsproducten en door het arbeidsloon nodig bij de verdelingshandelingen.

De regeling actieve veredeling vormt tenslotte een middel tegen de werkloosheid aangezien zij het behoud of het scheppen van arbeidsplaatsen in de Europese Unie toelaat.

D. Behandeling onder douanetoezicht

a. Definitie

De regeling behandeling onder douanetoezicht is een economische douaneregeling die het mogelijk maakt bepaalde niet-communautaire goederen in het douanegebied van de Europese Unie behandelingen te doen ondergaan die de soort of de staat ervan wijzigt, zonder dat zij aan rechten bij invoer of aan handelspolitieke maatregelen worden onderworpen, en de door deze behandelingen verkregen producten in het vrije verkeer te brengen in de Europese Unie tegen de daarvoor geldende rechten bij invoer.

b. Doel en draagwijdte van de regeling

De hoogte van de rechten bij invoer werd vastgesteld om een rechtvaardige bescherming van de communautaire producenten van alle goederen (grondstoffen, halffabrikaten of afgewerkte producten) te verzekeren.

De tarifaire politiek voorziet gewoonlijk in een hoger bedrag aan rechten bij invoer voor behandelde producten dan voor de grondstoffen of halffabrikaten, nodig voor het bekomen van deze behandelde producten.

In sommige gevallen kan het bedrag van de te betalen rechten bij invoer op de in de Europese Unie in bewerking te stellen goederen voor het verkrijgen van een behandeld product hoger zijn dan de rechten bij invoer die zouden verschuldigd zijn indien het behandeld product rechtstreeks werd ingevoerd uit een derde land. In dergelijke omstandigheden wordt de oprichting van industrieën in de Europese Unie ontmoedigd en is een overbrenging van verwerkingsactiviteiten buiten de Europese Unie te vrezen. Om dit risico te vermijden heeft de communautaire wetgever de regeling behandeling onder douanetoezicht voorzien.

De regeling behandeling onder douanetoezicht geeft dus een voordeel aan de verwerkers van de Europese Unie voor zover de financiële last die zij ondervinden om het eindproduct te vervaardigen lager is dan deze die zij zouden hebben ingeval zij de in een derde land aangekochte grondstoffen onmiddellijk in het vrije verkeer zouden brengen met betaling van de daarop van toepassing zijnde belastingen.

E. Tijdelijke invoer

Onder de voorwaarde van latere wederuitvoer zonder wijziging te hebben ondergaan, kan voor bepaalde in de EU gebruikte goederen gehele of gedeeltelijke vrijstelling van rechten worden toegestaan. Ter zake kan in plaats van het "enig document" eveneens een "carnet ATA" worden gebruikt.

F. Tarifaire passieve veredeling

a. Definitie

De regeling passieve veredeling is een economische douaneregeling die het mogelijk maakt communautaire goederen tijdelijk uit het douanegebied van de Europese Unie uit te voeren teneinde deze aan veredelingshandelingen te onderwerpen en de uit die handelingen voortkomende veredelingsproducten met gehele of gedeeltelijke vrijstelling van de rechten bij invoer in het vrije verkeer te brengen in de Europese Unie.

b. Doel en draagwijdte van de regeling

De regeling passieve veredeling beantwoordt aan de huidige internationale organisatie van de arbeid die de vervaardiging van bepaalde goederen toevertrouwt aan een reeks gespecialiseerde ondernemingen in verschillende landen. Alhoewel de regeling passieve veredeling de communautaire werknemers benadeelt ten opzichte van buitenlandse werknemers heeft zij toch positieve economische gevolgen voor de Europese Unie. De regeling kan namelijk leiden tot een verhoging van de communautaire uitvoer van goederen, bestemd om te worden verwerkt in derde landen goederen die worden ingevoerd in de Europese Unie en tot een vermindering van de invoer van niet-communautaire goederen.

Bovendien kan deze regeling leiden tot een formule van industriële samenwerking met bepaalde derde landen tegen lagere loonkosten dan deze in de Europese Unie en, in dit opzicht, productiemoeilijkheden vermijden in de Europese Unie. In dit geval benutten de communautaire ondernemingen de lagere loonkosten van de landen in ontwikkeling door hen een deel van hun productie toe te vertrouwen; de vermindering van de kosten op het in het buitenland verwerkte gedeelte vindt zijn weerslag op de productiekosten van het geheel (principe van de evenredige verdeling van de kosten) en laat toe de productie-activiteiten in de Europese Unie niet te verstoren.

De regeling passieve veredeling wordt eveneens gebruikt indien de vereiste technologie om een gedeelte van de veredelingshandelingen te verrichten niet aanwezig is in de Europese Unie en wanneer, wegens een contractuele of wettelijke garantieverplichting, de herstelling moet worden verricht in een derde land.

5.2.6. Uitvoer van goederen

De regeling inzake uitvoer regelt het uitgaan uit het douanegebied van de Europese Unie van communautaire goederen.

Overeenkomstig de voorschriften dient een uitvoeraangifte binnen de termijn in principe te worden voorgelegd op het douanekantoor dat bevoegd is voor het toezicht op de plaats waar de exporteur is gevestigd of waar de goederen zijn verpakt of geladen in het uitgaand vervoermiddel. De exporteur is diegene voor wiens rekening de aangifte wordt gedaan en die eigenaar is van de goederen of een gelijkaardig beschikkingsrecht heeft.

Vanaf 1 juli 2009 dient via PLDA de uitvoeraangifte elektronisch ingediend te worden, met inbegrip van de veiligheidsgegevens.

De formaliteiten worden meestal vervuld met gebruikmaking van het formulier "enig document", vergezeld van bijlagen zoals een kopiefactuur, eventueel een uitvoervergunning of een uitvoercertificaat, enz.

De uitvoer kan aanleiding geven tot verschillende voordelen, bv. ontheffing van accijns en bijzondere accijns, vrijstelling van btw, restituties voor sommige landbouwproducten, enz.

Goederen kunnen eveneens tijdelijk worden uitgevoerd, bv. voor tentoonstelling of levering op proef in het buitenland. Onder bepaalde voorwaarden mag bij wederinvoer definitieve vrijstelling worden verleend.

Het "carnet ATA" kan het "enig document" vervangen voor de tijdelijke uitvoer.

5.2.7. Terugbetalingen of kwijtscheldingen van rechten bij invoer, accijns, bijzondere accijns en btw

Deze regeling wordt bijvoorbeeld toegepast voor goederen die, vóór zij zijn vrijgegeven, door overmacht zijn vernietigd, goederen die worden geweigerd omdat zij niet in overeenstemming zijn met de koopovereenkomst, voor de rechtzetting van vergissingen allerhande, enz.

HOOFDSTUK 6 DE ACCIJNZEN

Wat nieuws ?

- *Wijziging van de bijzondere accijns op gasolie gebruikt als motorbrandstof.*
- *Wijziging van de bijzondere accijns op ongelode benzine.*

*Deze belastingen worden vastgesteld en geregeld door verschillende EU-richtlijnen en door de nationale wetgeving. Een aantal belangrijke bepalingen zijn **onder meer** opgenomen in:*

- *de Wet van 10 juni 1997 betreffende de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben en het verkeer daarvan en de controles daarop (BS van 1 augustus 1997);*
- *de Programmawet van 27 december 2004 (BS van 31 december 2004);*
- *de Wet van 7 januari 1998 betreffende de structuur en de accijnstarieven op alcohol en alcoholhoudende dranken (BS van 4 februari 1998);*
- *de Wet van 3 april 1997 betreffende het fiscaal stelsel van gefabriceerde tabak (BS van 16 mei 1997);*
- *de Wet van 13 februari 1995 betreffende het accijnsstelsel van alcoholvrije dranken (BS van 11 maart 1995);*
- *de Wet van 13 februari 1995 betreffende het accijnsstelsel van koffie (BS van 11 maart 1995);*

hun wijzigingen en de besluiten genomen ter uitvoering van deze wetten.

6.1. Definitie

De accijnzen zijn indirecte belastingen op het verbruik of gebruik van bepaalde producten, zowel vervaardigd in het binnenland als afkomstig uit de lidstaten van de Europese Unie of ingevoerd uit derde landen. Men onderscheidt de (gewone) accijns, de bijzondere accijns, voor energieproducten en elektriciteit bovendien de bijdrage op de energie en voor huisbrandolie bovendien de controlereditie. De totale accijnsbelasting is de som van deze categorieën.

6.2. Indeling van de accijnzen

Men onderscheidt:

- a. Accijnsproducten die op communautair vlak geharmoniseerd zijn en die met een (gewone) accijns voor de BLEU en een bijzondere accijns (en eventueel een bijdrage op de energie en een controlereditie) waarvan de opbrengst uitsluitend bestemd is voor België, belast worden; deze communautaire accijnsproducten zijn alcohol en alcoholhoudende dranken (zijnde bier, wijn, andere gegiste dranken dan bier of wijn, tussenproducten en ethylalcohol), energieproducten en elektriciteit en gefabriceerde tabak;
- b. Nationale accijnsproducten, die niet op communautair vlak geharmoniseerd zijn en die belast worden met een (gewone) accijns waarvan de opbrengst uitsluitend bestemd is voor België; deze nationale accijnsproducten zijn alcoholvrije dranken en koffie.

Voor **energieproducten en elektriciteit, ethylalcohol en alcoholhoudende dranken alsmede tabaksfabrikaten** is een Europese richtlijn van kracht betreffende de algemene regeling voor deze accijnsproducten, het voorhanden hebben, het verkeer daarvan en de controles daarop (horizontale richtlijn genoemd). Tevens zijn er richtlijnen betreffende de structuren en de tarieven van die producten en betreffende de belasting van energieproducten en elektriciteit.

Voor **alcoholvrije dranken en koffie** is een bijzondere regeling van toepassing die rekening houdt met de bepalingen van bovengenoemde horizontale richtlijn.

6.3. Maatstaf van heffing

Naargelang van het product, de hoeveelheid en/of de waarde. Zie ook onder "tarieven" hieronder.

6.4. Algemene regeling voor de productie, de verwerking, het voorhanden hebben en het verkeer van accijnsproducten

Richtlijn 92/12/EEG van de Raad van 25 februari 1992 betreft de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben, het verkeer daarvan en de controles daarop. Die richtlijn werd in Belgisch recht omgezet bij de wet van 10 juni 1997 betreffende *de algemene regeling voor accijnsproducten, het voorhanden hebben, het verkeer daarvan en de controles daarop*.

Richtlijn 92/12/EEG werd herzien en zal met ingang van 1 april 2010 worden ingetrokken bij richtlijn 2008/118/EG van de Raad van 16 december 2008 houdende een algemene regeling inzake accijns en houdende intrekking van richtlijn 92/12/EEG. De lidstaten zijn gehouden om uiterlijk op 1 januari 2010 de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen in werking te laten treden om aan de nieuwe richtlijn te voldoen.

Het is niet mogelijk om hier deze complexe regeling exact te beschrijven. Hierna worden de grote lijnen ervan weergegeven ; voor details en uitzonderingen wordt verwezen naar bovengenoemde Wet en de besluiten genomen ter uitvoering ervan.

Energieproducten, ethylalcohol en alcoholhoudende dranken evenals tabaksfabrikaten worden aan accijnzen onderworpen bij de productie ervan (waar ook in de EU) of bij de invoer (uit niet-EU-landen).

De accijns wordt *verschuldigd* bij de uitslag tot verbruik, dit wil zeggen bij onttrekking aan een schorsingsregeling, fabricage buiten een schorsingsregeling of invoer welke niet onder een schorsingsregeling gebeurt. De accijns wordt eveneens verschuldigd bij het constateren van bepaalde tekorten die aan de accijns moeten worden onderworpen.

Een *schorsingsregeling* is een belastingregeling die geldt voor de productie, de verwerking, het voorhanden hebben en het verkeer van producten onder schorsing van accijns.

Voor in een andere lidstaat reeds tot verbruik uitgeslagen accijnsproducten die worden geleverd of bestemd zijn om hier te lande te worden geleverd of bestemd zijn voor commerciële doeleinden in het binnenland, is de accijns in principe ook verschuldigd. Om dubbele belasting te vermijden, is evenwel een teruggaafprocedure voorzien.

De betaling geschiedt in principe contant op het ogenblik van het ontstaan van de belastingschuld. Onder zekere voorwaarden en na borgstelling kan een krediettermijn worden toegestaan die verschilt naargelang van het product.

6.4.1. Productie, verwerking en voorhanden hebben van accijnsproducten

De accijns is *niet* verschuldigd wanneer de productie, de verwerking en het voorhanden hebben van accijnsproducten plaatsvindt in een belastingentrepot. Een *belastingentrepot* is iedere plaats waar een erkend *entrepouder* (natuurlijke of rechtspersoon) bij de bedrijfsuitoefening accijnsproducten onder schorsing van accijns produceert, verwerkt, voorhanden heeft, ontvangt of verzendt, zulks onder de voorwaarden bepaald door de Minister van Financiën (machtiging, borgstellingen, administratieve verplichtingen, toelaten van controle, enz.).

De accijns wordt verschuldigd bij de uitslag tot verbruik (zie hierboven).

6.4.2. Verkeer van accijnsproducten

In principe moet het verkeer van accijnsproducten dat onder de schorsingsregeling plaatsvindt, geschieden tussen belastingentrepots.

Het verkeer onder de schorsingsregeling van accijnsproducten die in het vrije verkeer zijn gebracht in België, moet geschieden tussen de plaats waar de producten zich bevinden op het ogenblik dat ze in het vrije verkeer worden gebracht en een belastingentrepot gevestigd in België. De verzender van die producten moet daarbij bepaalde regels naleven.

Onder bepaalde voorwaarden kan de geadresseerde echter ook een bedrijf zijn dat geen erkend entrepouder is. Dit bedrijf kan een *geregistreerd* of een *niet-geregistreerd* bedrijf zijn. Voor beide categorieën geldt dat zij geen erkend entrepouder zijn, doch onder schorsing van accijns accijnsproducten uit een andere lidstaat mogen ontvangen, maar ze niet onder schorsing van accijns mogen voorhanden hebben of verzenden.

Een *geregistreerd bedrijf* wordt gemachtigd om bij de bedrijfsuitoefening *doorlopend* accijnsproducten onder schorsing van accijns te ontvangen. Een *niet-geregistreerd bedrijf* wordt gemachtigd om bij de bedrijfsuitoefening *incidenteel* accijnsproducten onder schorsing van accijns te ontvangen.

Een *geregistreerd bedrijf* dient de betaling van de accijnzen te waarborgen bij de ontvanger (ambtenaar), een administratie van de leveringen te voeren, de producten op verzoek te tonen en de nodige controles toe te laten. Voor dit bedrijf worden de accijnzen verschuldigd bij de *uitslag tot verbruik* en worden geïnd door middel van een aangifte ten verbruik die bij de ontvanger der accijnzen moet worden ingediend ten laatste de donderdag van de week die volgt op die van de ontvangst van de accijnsproducten.

Een *niet-geregistreerd bedrijf* dient *voorafgaand aan de verzending* van de goederen aangifte te doen en de betaling van de accijns te waarborgen en *bij de ontvangst* de accijns te voldoen. Het moet tevens elke controle toelaten op de daadwerkelijke ontvangst van de goederen en de betaling van de accijns.

Eventueel kan een erkend entrepouder van verzending ook een fiscaal vertegenwoordiger aanwijzen die in de plaats van de geadresseerde de nodige waarborgen verleent ter voldoening van de accijns.

Het verkeer van accijnsproducten tussen de grondgebieden van verschillende EU-lidstaten dient vergezeld te zijn van een geleidedocument waarvan de vorm en de inhoud bij verordening van de EG worden opgesteld en dat onder meer dient om de administratie op de hoogte te houden.

Wanneer accijnsproducten die onder de schorsingsregeling zijn geplaatst, worden *uitgevoerd* (dus naar een niet-EU-land), wordt deze regeling gezuiverd door de certificering door het douanekantoor van uitgang uit de EU, dat de producten de EU daadwerkelijk verlaten hebben.

Voor *eigen behoeften* door *particulieren* zelf vervoerde accijnsproducten is geen accijns verschuldigd op voorwaarde dat de accijns werd geheven in de lidstaat van verkrijging. Voor bepaalde tabaksproducten uit sommige lidstaten (toegetreten tot de EU op 1 mei 2004 en 1 januari 2007) geldt een overgangperiode die kan lopen tot 31 december 2009 (zie hoofdstuk 5, punt 5.2.4.B).

Er zijn wel bepaalde regels (o.a. inzake hoeveelheid van de zelfvervoerde accijnsproducten - zie hoofdstuk 5, punt 5.2.4.B) om vast te stellen of de goederen al dan niet voor commerciële doeleinden worden gebruikt. Wat minerale oliën betreft, wordt de accijns verschuldigd als deze producten op een atypische wijze worden vervoerd (b.v. brandstof anders dan in de tank van voertuigen of een passend reserveblik, vloeibare verwarmingsproducten anders dan in tankwagens die voor rekening van bedrijven worden gebruikt).

Voor **elektriciteit en aardgas** wordt de accijns verschuldigd door de distributeur op het tijdstip van de levering ervan door deze laatste aan de gebruiker. Er wordt aangenomen dat de levering plaatsvindt na verloop van iedere periode waarop de afrekening of de betaling betrekking heeft voor de doorlopende leveringen van aardgas en elektriciteit die aanleiding geven tot achtereenvolgende afrekeningen of betalingen.

Voor **kolen, cokes en bruinkool** worden de accijnzen verschuldigd op het tijdstip van levering aan de kleinhandelaar door bedrijven die gehouden zijn zich te registreren volgens de modaliteiten bepaald door de Minister van Financiën, tenzij de producent, de invoerder, de verwerver of eventueel zijn fiscale vertegenwoordiger in de plaats zou treden van deze geregistreerde bedrijven voor de verplichtingen die hen zijn opgelegd. Onder kleinhandelaar dient te worden verstaan iedere natuurlijke persoon of rechtspersoon die kolen, cokes en bruinkool levert aan natuurlijke personen of rechtspersonen die ze verbruiken. Als tijdstip van levering aan de kleinhandelaar wordt beschouwd de datum van het opstellen van de factuur betreffende deze levering.

Voor de producten **alcoholvrije dranken en koffie** is een nationale regeling van toepassing die waar het mogelijk is, gelijk loopt met de communautaire regeling. Zo moet de productie, de verwerking en de opslag van deze goederen onder schorsing van accijnzen, gebeuren in een belastingentrepot. De verzending tussen belastingentrepots in het binnenland gebeurt met een geleidedocument. De verzending van alcoholvrije dranken en koffie naar en van een lidstaat geschiedt met de gebruikelijke handelsdocumenten.

6.5. Controle

In de belastingentrepots geschiedt de controle aan de hand van de voorraadadministratie in relatie tot de handelsboekhouding van de erkend entrepouder en door het onderzoek van de registers en geschriften evenals de aangiften (administratief geleidedocument (AGD), aangifte ten verbruik, uitvoeraangifte, ...).

Bovendien wordt minstens één maal per jaar een opneming van het belastingentrepot (fysische controle) uitgevoerd.

In bepaalde gevallen is er een permanente controle door accijnsambtenaren op de productie.

Bij het verkeer van accijnsproducten wordt de controle uitgevoerd aan de hand van de documenten die het transport begeleiden (bijvoorbeeld: bij verkeer onder de schorsingsregeling, de AGD; bij verkeer met betaling van accijnzen, naargelang het geval een vereenvoudigd geleidedocument (VGD) en de gestelde borgtocht of de commerciële documenten en de gestelde borgtocht).

Op te merken valt dat de gefabriceerde tabak in verbruik gesteld in het land, voorzien moet zijn van een fiscaal kenteken.

Het spreekt vanzelf dat de controle op de documenten aangevuld kan worden met een fysisch onderzoek van de lading.

Elk vervoer van accijnsproducten die reeds in België in verbruik werden gesteld en bestemd zijn om te worden vervoerd naar een andere plaats in België met gebruikmaking van het grondgebied van een lidstaat moet gedekt zijn met een vereenvoudigd geleidedocument.

Omgekeerd is het gebruik van het vereenvoudigd geleidedocument eveneens vereist voor het intracommunautair vervoer van reeds in verbruik gestelde producten vanuit een lidstaat naar een andere plaats van dezelfde lidstaat met gebruikmaking van het Belgisch grondgebied.

6.6. Tarieven

Opmerking : sommige van deze tarieven kunnen op zeer korte termijn worden aangepast.

6.6.1. Energieproducten en elektriciteit

Richtlijn 2003/96/EG van de Raad van 27 oktober 2003 betreft de communautaire regeling voor de belasting van energieproducten en elektriciteit. Op nationaal vlak is een en ander geregeld in Hoofdstuk XVIII van Titel XI – Financiën van de Programmawet van 27 december 2004.

Voor de toepassing van de Programmawet van 27 december 2004 moet onder “accijnzen” worden verstaan : de accijns, de bijzondere accijns, de controleretriëbutie op huisbrandolie en de bijdrage op de energie.

In euro per 1.000 l bij 15 °C, tenzij anders vermeld

Product	Accijns	Bijzondere accijns	Bijdrage op de energie	Totaal
A. Gelode benzine	245,4146	363,6238	28,6317	637,6701
B. Ongelode benzine \geq 98 octaan				
1. Hoog zwavelgehalte en gehalte aan aromatische verbindingen	245,4146	354,5238	28,6317	628,5701
2. Laag zwavelgehalte en gehalte aan aromatische verbindingen				
2a. Onvermengd	245,4146	339,5238	28,6317	613,5701
2b. Aangevuld met ten minste 7% vol bio-ethanol van de GN-code 2207 10 00 (1)	245,4146	296,5739	28,6317	570,6202
C. Andere ongelode benzine				
1. Onvermengd	245,4146	339,5238	28,6317	613,5701
2. Aangevuld met ten minste 7% vol bio-ethanol van de GN-code 2207 10 00 (1)	245,4146	296,5739	28,6317	570,6202
D. Kerosine				
1. Gebruikt als motorbrandstof	294,9933	256,8177	28,6317	580,4427
2. Gebruikt als motorbrandstof voor industriële en commerciële doeleinden (2)				
- energie-intensieve bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling (3)	0	0	0	0
- bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling (3)	9,2960	1,2040	0	10,5000
- andere	18,5920	2,4080	0	21,0000
3. Gebruikt als verwarmingsbrandstof				
3.1. Zakelijk gebruik				
- energie-intensieve bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling	0	0	0	0
- bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling	0	0	8,9738	8,9738
- andere bedrijven	0	0	17,9475	17,9475
3.2. Niet-zakelijk gebruik	0	0	17,9475	17,9475

- (1) Met een alcoholvolumegehalte van ten minste 99% vol, zuiver of in de vorm van ETBE (Ethyl-tertiair-butyl-ether) van de GN-code 2909 19 00, en die niet van synthetische oorsprong is.
- (2) Onder fiscale controle gebruikte kerosine voor stationaire motoren, installaties en machines die worden gebruikt in de bouw, de weg- en waterbouw en voor openbare werken alsmede voor voertuigen bestemd om buiten de openbare weg te worden gebruikt of waarvoor geen vergunning is verleend voor overwegend gebruik op de openbare weg.
- (3) Onder fiscale controle gebruikte kerosine voor stationaire motoren, installaties en machines die worden gebruikt in de bouw, de weg- en waterbouw en voor openbare werken.

Product	Accijns	Bijzondere accijns	Bijdrage op de energie	Totaal
E. Gasolie met zwavelgehalte van meer dan 10 mg/kg				
1. Gebruikt als motorbrandstof	198,3148	154,7063	14,8736	367,8947
2. Gebruikt als motorbrandstof voor industriële en commerciële doeleinden (1)				
- energie-intensieve bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling (2)	0	0	0	0
- bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling (2)	9,2960	1,2040	0	10,5000
- andere	18,5920	2,4080	0	21,0000
3. Gebruikt als verwarmingsbrandstof				
3.1. Zakelijk gebruik				
- energie-intensieve bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling	0	0	0 (3) + 0	0
- bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling	0	0	5,0000 (3) + 4,2427	9,2427
- andere bedrijven	0	0	10,0000 (3) + 8,4854	18,4854
3.2. Niet-zakelijk gebruik	0	0	10,0000 (3) + 8,4854	18,4854

- (1) Onder fiscale controle gebruikte gasolie voor stationaire motoren, installaties en machines die worden gebruikt in de bouw, de weg- en waterbouw en voor openbare werken alsmede voor voertuigen bestemd om buiten de openbare weg te worden gebruikt of waarvoor geen vergunning is verleend voor overwegend gebruik op de openbare weg.
- (2) Onder fiscale controle gebruikte gasolie voor stationaire motoren, installaties en machines die worden gebruikt in de bouw, de weg- en waterbouw en voor openbare werken.
- (3) Controleretributie.

Product	Accijns	Bijzondere accijns	Bijdrage op de energie	Totaal
F. Gasolie met zwavelgehalte van niet meer dan 10 mg/kg				
1. Gebruikt als motorbrandstof				
1a. Onvermengd	198,3148	139,7063(5)	14,8736	352,8947(5)
1b. Aangevuld met ten minste 5% vol FAME (1) van de GN-code 3824 90 99 die voldoet aan de NBN-norm 14214	198,3148	122,0616(5)	14,8736	335,2500(5)
2. Gebruikt als motorbrandstof voor industriële en commerciële doeleinden (2)				
- energie-intensieve bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling (3)	0	0	0	0
- bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling (3)	9,2960	1,2040	0	10,5000
- andere	18,5920	2,4080	0	21,0000
3. Gebruikt als verwarmingsbrandstof				
3.1. Zakelijk gebruik				
- energie-intensieve bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling	0	0	0 (4) + 0	0
- bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling	0	0	5,0000 (4) + 3,5511	8,5511
- andere bedrijven	0	0	10,0000 (4) + 7,1022	17,1022
3.2. Niet-zakelijk gebruik	0	0	10,0000 (4) + 7,1022	17,1022

- (1) Fatty acid methyl ester, een plantaardige olie die een chemische behandeling (verestering) heeft ondergaan.
- (2) Onder fiscale controle gebruikte gasolie voor stationaire motoren, installaties en machines die worden gebruikt in de bouw, de weg- en waterbouw en voor openbare werken alsmede voor voertuigen bestemd om buiten de openbare weg te worden gebruikt of waarvoor geen vergunning is verleend voor overwegend gebruik op de openbare weg.
- (3) Onder fiscale controle gebruikte gasolie voor stationaire motoren, installaties en machines die worden gebruikt in de bouw, de weg- en waterbouw en voor openbare werken.
- (4) Controleretributie.
- (5) Voor in de programmawet van 27 december 2004 omschreven taxi's, motorvoertuigen voor het vervoer van gehandicapte personen, motorvoertuigen met meer dan 8 zitplaatsen, die van de bestuurder niet meegerekend, ontworpen en gebouwd voor het vervoer van passagiers en voertuigen met een maximaal toegelaten massa van minstens 7,5 ton die uitsluitend bestemd zijn voor het goederenvervoer op de weg wordt een terugbetaling van de bijzondere accijns ten belope van 0,0303 euro per liter voorzien.

Product	Accijns	Bijzondere accijns	Bijdrage op de energie	Totaal
G. Zware stookolie (euro per 1.000 kg)				
1. Zakelijk gebruik				
- energie-intensieve bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling (1)	0	0	0	0
- bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling (1)	6,5000	1,0000	0	7,5000
- andere bedrijven (1)	13,0000	2,0000	0	15,0000
- voor de productie van elektriciteit	13,0000	2,0000	0	15,0000
2. Niet-zakelijk gebruik	13,0000	2,0000	0	15,0000
H. Vloeibaar petroleumgas (euro per 1.000 kg)				
1. Gebruikt als motorbrandstof	0	0	0	0
2. Gebruikt als motorbrandstof voor industriële en commerciële doeleinden (2)				
- energie-intensieve bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling (3)	0	0	0	0
- bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling (3)	18,5920	1,9080	0	20,5000
- andere	37,1840	3,8160	0	41,0000
3. Gebruikt als verwarmingsbrandstof				
3.1. Zakelijk gebruik				
- energie-intensieve bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling	0	0	0 (4) of 0 (5)	0 (4) of 0 (5)
- bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling	0	0	8,5523 (4) of 8,6762 (5)	8,5523 (4) of 8,6762 (5)
- andere bedrijven	0	0	17,1047 (4) of 17,3525 (5)	17,1047 (4) of 17,3525 (5)
3.2. Niet-zakelijk gebruik	0	0	17,1047 (4) of 17,3525 (5)	17,1047 (4) of 17,3525 (5)

(1) Met uitzondering van het gebruik voor de productie van elektriciteit.

(2) Onder fiscale controle gebruikte LPG voor stationaire motoren, installaties en machines die worden gebruikt in de bouw, de weg- en waterbouw en voor openbare werken alsmede voor voertuigen bestemd om buiten de openbare weg te worden gebruikt of waarvoor geen vergunning is verleend voor overwegend gebruik op de openbare weg.

(3) Onder fiscale controle gebruikte LPG voor stationaire motoren, installaties en machines die worden gebruikt in de bouw, de weg- en waterbouw en voor openbare werken.

(4) Butaan.

(5) Propan.

Product	Accijns	Bijzondere accijns	Bijdrage op de energie	Totaal
I. Aardgas (euro per MWh – bovenste verbrandingswaarde)				
1. Gebruikt als motorbrandstof	0	0	0	0
2. Gebruikt als motorbrandstof voor industriële en commerciële doeleinden (1)				
- energie-intensieve bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling (2)	0	0	0	0
- bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling (2)	0	0	0	0
- andere	0	0	0	0
3. Gebruikt als verwarmingsbrandstof				
3a. Zakelijk gebruik				
- energie-intensieve bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling	0	0	0	0
- bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling	0	0	0,0942	0,0942
- andere bedrijven				
1° totale jaarlijkse geleverde hoeveelheid per eindgebruiker \geq 976,944 MWh (bovenste verbrandingswaarde)	0	0	0,3642	0,3642
2° totale jaarlijkse geleverde hoeveelheid per eindgebruiker $<$ 976,944 MWh (bovenste verbrandingswaarde)	0	0	0,9889	0,9889
3b. Niet-zakelijk gebruik	0	0	0,9889	0,9889

- (1) Onder fiscale controle gebruikt aardgas voor stationaire motoren, installaties en machines die worden gebruikt in de bouw, de weg- en waterbouw en voor openbare werken alsmede voor voertuigen bestemd om buiten de openbare weg te worden gebruikt of waarvoor geen vergunning is verleend voor overwegend gebruik op de openbare weg.
- (2) Onder fiscale controle gebruikt aardgas voor stationaire motoren, installaties en machines die worden gebruikt in de bouw, de weg- en waterbouw en voor openbare werken.

Product	Accijns	Bijzondere accijns	Bijdrage op de energie	Totaal
J. Kolen, cokes en bruinkool (euro per 1.000 kg)	0	8,6526 (1)	3,0000 (1)	11,6526 (1)
K. Elektriciteit (euro per MWh)				
1. Zakelijk gebruik				
1a. Geleverd aan eindgebruiker aangesloten op het transport- of verdelingsnetwerk met nominale spanning > 1 kV	0	0	0	0
1b. Geleverd aan eindgebruiker aangesloten op het transport- of verdelingsnetwerk met nominale spanning ≤ 1 kV				
- energie-intensieve bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling	0	0	0	0
- bedrijven met overeenkomst of vergunning milieudoelstelling	0	0	0,9544	0,9544
- andere bedrijven	0	0	1,9088	1,9088
2. Niet-zakelijk gebruik	0	0	1,9088	1,9088

(1) Vrijstelling voor kolen, cokes, bruinkool en vaste brandstoffen die worden verbruikt door huishoudens (zie hieronder, vrijstellingen, punt 2, k).

Energieproducten (zie art. 415 van de Programmawet van 27 december 2004 voor de definitie van deze producten) waarvoor in de tabel hierboven geen tarief inzake accijnzen is vastgesteld en die bestemd zijn voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als *motor- of verwarmingsbrandstof*, worden belast tegen het tarief van de gelijkwaardige motor- of verwarmingsbrandstof, naargelang van het gebruik dat ervan gemaakt wordt.

Tevens wordt, benevens de hierboven vermelde energieproducten, *elk product* tegen het tarief inzake accijnzen van de gelijkwaardige motorbrandstof belast indien dat product is bestemd voor gebruik, wordt aangeboden voor verkoop of wordt gebruikt als *motorbrandstof*, als additief of als vulstof in motorbrandstoffen. Ook worden, benevens de hierboven vermelde energieproducten, alle andere *koolwaterstoffen*, met uitzondering van turf, die bestemd zijn voor gebruik, worden aangeboden voor verkoop of worden gebruikt als *verwarmingsbrandstof* belast tegen het tarief inzake accijnzen dat voor het gelijkwaardige energieproduct geldt.

Vrijstellingen

1. Er zijn vrijstellingen (indien niet anders bepaald) voor:
 - a. energieproducten die worden gebruikt voor andere doeleinden dan als motorbrandstof of verwarmingsbrandstof;
 - b. energieproducten met een duaal gebruik (= gebruik zowel als verwarmingsbrandstof als voor andere doeleinden dan als motor- of verwarmingsbrandstof, b.v. het gebruik van energieproducten voor chemische reductie of elektrolytische en metallurgische procédés);
 - c. elektriciteit die voornamelijk wordt gebruikt voor chemische reductie en elektrolytische en metallurgische procédés;
 - d. energieproducten en elektriciteit gebruikt voor mineralogische procédés;
 - e. energieproducten, met uitzondering van zware stookolie, kolen, cokes en bruinkool, en elektriciteit die worden gebruikt voor de productie van elektriciteit en elektriciteit die wordt gebruikt tot instandhouding van het vermogen elektriciteit te produceren;
 - f. energieproducten die worden geleverd voor gebruik als motorbrandstof of verwarmingsbrandstof voor andere luchtvaart dan particuliere plezierluchtvaart;
 - g. energieproducten die worden geleverd voor gebruik als motorbrandstof of verwarmingsbrandstof voor de vaart op communautaire wateren (met inbegrip van de visserij) en niet voor gebruik aan boord van particuliere pleziervaartuigen, en aan boord van de vaartuigen opgewekte elektriciteit.

2. Behoudens indien anders bepaald, zijn er tevens vrijstellingen voor volgende producten gebruikt *onder fiscaal toezicht* :
 - a. belastbare producten gebruikt bij proefprojecten voor de technologische ontwikkeling van milieuvriendelijker producten of met betrekking tot brandstoffen uit hernieuwbare bronnen;
 - b. elektriciteit geproduceerd door een gebruiker voor zijn eigen gebruik: afkomstig van zon, wind, golven, getijden of aardwarmte; afkomstig van waterkracht, welke wordt opgewekt in waterkrachtcentrales; afkomstig van biomassa of van uit biomassa afkomstige producten, of opgewekt uit brandstofcellen (vrijstelling beperkt tot elektriciteit die beantwoordt aan de wettelijke bepalingen inzake het verlenen van groene certificaten of warmtekrachtkoppeling);
 - c. energieproducten en elektriciteit die worden gebruikt voor warmtekrachtkoppeling;
 - d. elektriciteit geproduceerd door een gebruiker voor zijn eigen gebruik opgewekt uit warmtekrachtkoppeling op voorwaarde dat de installaties voor warmtekrachtkoppeling milieuvriendelijk zijn;
 - e. motorbrandstoffen die worden gebruikt bij de vervaardiging, de ontwikkeling, het testen en het onderhoud van luchtvaartuigen en schepen;
 - f. gasolie en kerosine evenals elektriciteit die worden gebruikt voor het vervoer van personen en goederen per spoor;
 - g. gasolie, kerosine en zware stookolie die worden geleverd voor gebruik als brandstof voor de vaart op binnenwateren (met inbegrip van de visserij), en niet voor gebruik aan boord van particuliere pleziervaartuigen, en aan boord van een vaartuig opgewekte elektriciteit;

- h. gasolie, kerosine en zware stookolie die worden gebruikt bij baggerwerken in bevaarbare waterlopen en in havens;
- i. gasolie, kerosine, zware stookolie, LPG, aardgas, elektriciteit, kolen, cokes, en bruinkool uitsluitend gebruikt voor landbouw, tuinbouw, visteelt en bosbouwwerkzaamheden (onder bepaalde voorwaarden);
- j. (vervallen);
- k. kolen, cokes, bruinkool en vaste brandstoffen die worden verbruikt door huishoudens;
- l. aardgas en LPG die worden gebruikt voor voortbeweging;
- m. koolzaadolie gebruikt als motorbrandstof, wanneer deze wordt geproduceerd door een natuurlijke persoon of een rechtspersoon, die alleen handelt of in een samenwerkingsverband, op basis van zijn eigen productie, en wanneer deze zonder tussenpersoon aan de eindverbruiker wordt verkocht;
- n. (vervallen);
- o. elektriciteit die de distributeur levert aan een "residentiële beschermde klant met een laag inkomen of in een kwetsbare situatie";
- p. aardgas dat de distributeur levert aan een "residentiële beschermde klant met een laag inkomen of in een kwetsbare situatie".

De in een andere lidstaat tot verbruik uitgeslagen energieproducten die zich in de normale reservoirs van bedrijfsvoertuigen bevinden en bestemd zijn om te worden gebruikt als brandstof voor deze voertuigen, of die zich bevinden in containers voor speciale doeleinden die bestemd zijn om te worden gebruikt voor de werking, tijdens het vervoer, van systemen waarmee deze containers zijn uitgerust, worden – mits aan bepaalde voorwaarden wordt voldaan – in België niet met accijnzen belast.

Om te vermijden dat vrijgestelde oliën worden gebruikt als motorbrandstof, worden zij gedenatureerd of wordt minimum 6 gram en maximum 9 gram merkstof Solvent Yellow 124 toegevoegd per 1.000 liter minerale olie. Om vrijgestelde gasolie en in bepaalde gevallen zware stookolie te merken, wordt bovendien een rode kleurstof toegevoegd.

6.6.2. Alcoholhoudende dranken

A. Bier

Onder bier wordt verstaan elk product van de code 2203 van de gecombineerde nomenclatuur van het gemeenschappelijk douanetarief van de Europese Gemeenschappen (afgekort als GN-code, zie bijlage bij dit hoofdstuk) alsook mengsels van bier en van niet-alcoholische dranken van GN-code 2206. Het alcoholvolumegehalte moet meer dan 0,5% vol bedragen.

Per hectolitergraad Plato van het eindproduct:

	accijns	bijzondere accijns	totaal
Bier	0,7933	0,9172	1,7105

in euro

Het *aantal graden Plato* drukt het gewichtpercentage uit van het extract in 100 gram bier, zoals dat wordt teruggerekend uit het werkelijke extract en de alcohol vervat in het afgewerkt product.

De totale accijns op 1 liter pils met een dichtheid van 12,5 graden Plato (in dit geval afgerond tot 12 graden Plato) bedraagt dan bijvoorbeeld:

$$12 \times \text{euro } 1,7105/100 = 0,20526 \text{ euro}$$

Voor het bier gebrouwen door kleine zelfstandige brouwerijen is er een verlaagd tarief, waarvan de toepassing afhangt van de productie van de betrokken brouwerij in het voorgaande jaar. Deze verlaagde tarieven zijn de volgende :

Per hectolitergraad Plato van het eindproduct:

in euro

Jaarproductie	accijns	bijzondere accijns	totaal
van niet meer dan 12.500 hl	0,3966	1,0907	1,4873
van niet meer dan 25.000 hl	0,3966	1,1403	1,5369
van niet meer dan 50.000 hl	0,3966	1,1899	1,5865
van niet meer dan 75.000 hl	0,4462	1,1899	1,6361
van niet meer dan 200.000 hl	0,4462	1,2395	1,6857

B. Wijn

Men onderscheidt niet-mousserende wijn en mousserende wijn.

Onder *niet-mousserende wijn* (zg. stille wijn) verstaat men alle producten van de GN-codes 2204 en 2205 (zie bijlage bij dit hoofdstuk), met uitzondering van de mousserende wijn hieronder vermeld. Zij dienen ofwel een effectief alcoholvolumegehalte te hebben van meer dan 1,2% vol en hoogstens 15% vol, voor zover de alcohol in het eindproduct volledig door gisting is verkregen ofwel een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 15% vol doch hoogstens 18% vol en voor zover de alcohol in het eindproduct volledig door gisting is verkregen en zij **bovendien** zonder enige verrijking zijn geproduceerd.

Onder *mousserende wijn* (zg. schuimende wijn) verstaat men alle producten van de GN-codes 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 en 2205 (zie bijlage bij dit hoofdstuk). Zij worden aangeboden in flessen met een champignonvormige stop die door draden, banden of anderszins is geborgd, **of** een overdruk hebben van minstens 3 bar die teweeggebracht is door koolzuurgas in oplossing. Zij moeten een effectief alcoholvolumegehalte hebben van meer dan 1,2% vol doch hoogstens 15% vol en de alcohol in het eindproduct moet volledig door gisting zijn verkregen.

Per hectoliter eindproduct:

in euro

	accijns (1)	bijzondere accijns (1)	totaal
Niet-mousserende wijn	0	47,0998	47,0998
Mousserende wijn	0	161,1308	161,1308

- (1) 0 euro accijns en 14,8736 euro bijzondere accijns voor om het even welke niet-mousserende en mousserende wijn met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2% vol en niet meer dan 8,5% vol.

Voorbeelden :

- *de totale accijns op een fles van 0,7 l (druiven)wijn met een alcoholgehalte van 12% vol bedraagt : $0,7 \times 47,0998 \text{ euro}/100 = 0,3296986 \text{ euro}$*
- *de totale accijns op een fles van 0,7 l champagne met een alcoholgehalte van 11% vol bedraagt : $0,7 \times 161,1308 \text{ euro}/100 = 1,1279156 \text{ euro}$*

C. Andere gegiste dranken dan wijn of bier

Men maakt een onderscheid tussen "andere niet-mousserende gegiste dranken" en "andere mousserende gegiste dranken".

Onder *andere niet-mousserende gegiste dranken* verstaat men alle niet onder A of B hierboven genoemde producten van de GN-codes 2204, 2205 en 2206 (zie bijlage bij dit hoofdstuk) die niet onder "andere mousserende gegiste dranken" gecatalogeerd zijn. Zij moeten ofwel een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2% vol hebben, doch hoogstens 10% vol ofwel een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 10% vol doch hoogstens 15% vol en voor zover de alcohol in het product **bovendien** volledig door gisting is verkregen.

Onder *andere mousserende gegiste dranken* verstaat men alle producten van de GN-codes 2206 00 91, alsmede de niet onder B opgenomen producten van de GN-codes 2204 10, 2204 21 10, 2204 29 10 en 2205 (zie bijlage bij dit hoofdstuk). Zij worden aangeboden in flessen met een champignonvormige stop die door draden of banden of anderszins is geborgd, **of** een overdruk hebben van minstens 3 bar die teweeggebracht is door koolzuurgas in oplossing. Zij moeten ofwel een effectief alcoholvolumegehalte hebben van meer dan 1,2% vol doch hoogstens 13% vol ofwel een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 13% vol doch hoogstens 15% vol waarbij in dit geval de alcohol in het product volledig door gisting moet zijn verkregen.

Per hectoliter eindproduct:

	accijns (1)	bijzondere accijns (1)	totaal
Niet-mousserende	0	47,0998	47,0998
Mousserende	0	161,1308	161,1308

in euro

- (1) 0 euro accijns en 14,8736 euro bijzondere accijns voor om het even welke andere (niet-mousserende of mousserende) gegiste drank met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 1,2% vol en niet meer dan 8,5% vol.

Voorbeelden :

- de totale accijns op een fles van 0,7 l niet-mousserende perenwijn met een alcoholgehalte van 9% vol bedraagt : $0,7 \times 47,0998 \text{ euro}/100 = 0,3296986 \text{ euro}$;
- de totale accijns op een fles van 0,7 l mousserende appelwijn met een alcoholgehalte van 9% vol bedraagt : $0,7 \times 161,1308 \text{ euro}/100 = 1,1279156 \text{ euro}$.

D. Tussenproducten

Onder *tussenproducten* worden verstaan alle producten van de GN-codes 2204, 2205 en 2206 (zie bijlage bij dit hoofdstuk) die niet onder A, B of C hierboven vallen en die een effectief alcoholvolumegehalte hebben van meer dan 1,2% vol, doch hoogstens 22% vol.

Per hectoliter eindproduct:

	accijns	bijzondere accijns	in euro totaal
Tussenproducten "niet mousserend"			
a) met een alcoholvolumegehalte van meer dan 15% vol	66,9313	32,2262	99,1575
b) met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 15% vol	47,0998	27,2683	74,3681
Tussenproducten "mousserend" (1)			
a) met een alcoholvolumegehalte van meer dan 15% vol	66,9313	94,1995	161,1308
b) met een alcoholvolumegehalte van niet meer dan 15% vol	47,0998	114,0310	161,1308

(1) meer bepaald : verpakt in flessen met een champignonvormige stop die door draden, banden of anderszins is geborgd of een overdruk hebben van 3 bar of meer, teweeggebracht door koolzuurgas in oplossing.

Voorbeeld :

De totale accijns op een fles van 0,75 l vermut met een alcoholgehalte van 17% vol bedraagt : $0,75 \times 99,1575 \text{ euro}/100 = 0,74368125 \text{ euro}$.

E. Ethylalcohol

Onder *ethylalcohol* verstaat men :

- alle producten van de GN-codes 2207 en 2208 (zie bijlage bij dit hoofdstuk). Zij moeten een effectief alcoholvolumegehalte hebben van meer dan 1,2% vol. Zij worden ook belast als zij bestanddeel zijn van een ander product van een ander hoofdstuk van de GN;
- producten van de GN-codes 2204, 2205 en 2206 met een effectief alcoholvolumegehalte van meer dan 22% vol;
- gedistilleerde dranken die producten al dan niet in oplossing bevatten.

Per hectoliter absolute alcohol bij een temperatuur van 20 graden C:

	accijns	bijzondere accijns	in euro totaal
Ethylalcohol	223,1042	1.529,1312	1.752,2354

Voorbeeld :

de totale accijns op een fles van 70 cl whisky met een effectief alcoholvolumegehalte van 40 % vol bedraagt : $1.752,2354 \text{ euro} \times 0,4 \times 0,007 = 4,906259 \text{ euro}$.

F. Vrijstellingen

In bepaalde gevallen worden de hierboven genoemde producten vrijgesteld van accijns en bijzondere accijns: o.m. bij volledige denaturatie, wanneer zij worden gebruikt voor de vervaardiging van azijn (GN-code 2209, zie bijlage bij dit hoofdstuk) of geneesmiddelen of aroma's voor de bereiding van bepaalde levensmiddelen en niet-alcoholhoudende dranken (onder zekere voorwaarden).

6.6.3. Gefabriceerde tabak

Voor de tabaksfabrikaten wordt de accijns en bijzondere accijns uitgedrukt als een percentage van de kleinhandelsprijs (dus incl. alle taken - *ad valorem* accijns en *ad valorem* bijzondere accijns), waarbij daarenboven de sigaretten verplicht onderworpen zijn aan een specifieke accijns per 1.000 stuks en de rooktabak aan een specifieke accijns per kilogram.

	accijns	bijzondere accijns	totaal
Sigaren (2)	5,00 %	5,00 %	10,00 %
Sigaretten (1) (2)	45,84 %	6,57 %	52,41 %
Rooktabak (1) (2)	31,50 %	0,00 %	31,50 %

- (1) Op de **sigaretten** wordt bovendien een specifieke accijns geheven van 6,8914 euro per 1.000 stuks en een specifieke bijzondere accijns van 9,0381 euro per 1.000 stuks.
Op de **rooktabak** wordt bovendien een specifieke bijzondere accijns geheven van 7,9610 euro per kg.
- (2) Voor de **sigaretten** mag het totaal van de accijns en de bijzondere accijns (*ad valorem* en specifieke) in geen geval minder bedragen dan 95% van het gezamenlijke bedrag van dezelfde belastingen die van toepassing zouden zijn op sigaretten uit de prijsklasse die overeenkomt met de gewogen gemiddelde prijs, zonder het bedrag van de totale accijns van toepassing op de sigaretten die behoren tot de meest gevraagde prijscategorie, te overschrijden (bv. in 2008 bedroeg de gewogen gemiddelde prijs 214,1906 euro per 1.000 stuks; de totale accijns bedraagt 128,1868 euro, hetgeen betekent dat de minimumaccijns voor 1.000 stuks 121,7775 euro bedraagt. Voor de andere verpakkingen moet het bedrag naar proportionaliteit worden aangepast).
Voor de **rooktabak** van fijne snede voor het rollen van sigaretten en andere soorten rooktabak mag het totaal van de accijns, de bijzondere accijns en de btw in geen geval minder bedragen dan 90% van het gezamenlijke bedrag van dezelfde belastingen die van toepassing zijn op rooktabak behorende tot de gewogen gemiddelde prijsklasse (bv. in 2008 bedroeg de gewogen gemiddelde prijs 76,9877 euro per kilogram; de totale fiscaliteit bedraagt 45,5736 euro, hetgeen betekent dat de minimumfiscaliteit voor 1 kilogram 41,0162 euro bedraagt. Voor de andere verpakkingen moet het bedrag naar proportionaliteit worden aangepast).
Voor de **sigaren** mag het totaal van de accijns, de bijzondere accijns en de btw in geen geval minder bedragen dan het gezamenlijke bedrag van dezelfde belastingen die van toepassing zijn op sigaren behorende tot de meest gevraagde prijsklasse (bv. in 2008 was de prijs 0,2150 euro per sigaar, hetgeen betekent dat de minimumfiscaliteit voor 1 sigaar 0,0589 euro bedraagt. Voor de andere verpakkingen moet het bedrag naar proportionaliteit worden aangepast).

Op rooktabak die door de planters bestemd wordt voor eigen verbruik en die beperkt is tot maximum 150 planten per jaar, bedraagt de accijns 20% van de kleinhandelsprijs voor rooktabak die behoort tot de meest gevraagde prijsklasse.

In bepaalde gevallen (b.v. denaturering voor industriële of tuinbouwkundige doeleinden, bestemming voor wetenschappelijke proefnemingen, herbewerking of herverwerking door de producent) is er onder bepaalde voorwaarden vrijstelling van accijns en bijzondere accijns.

Voorbeeld

Stel dat de prijs van een pakje sigaretten van 19 stuks 4,40 euro bedraagt. De btw bedraagt 21%/1,21 = 17,36% van de kleinhandelsprijs inclusief btw (de btw-tarieven worden uitgedrukt als een percentage op de prijs exclusief btw). Dat komt overeen met een bedrag van 0,7636 euro. De totale *ad valorem*-accijns bedraagt 52,41% van de kleinhandelsprijs, of 2,3060 euro. De totale specifieke accijns bedraagt 15,9295 euro per duizend stuks, dus 15,9295 euro x 19/1000 = 0,3027 euro per 19 stuks (0,1309 euro specifieke accijns en 0,1717 euro specifieke bijzondere accijns).

6.6.4. Alcoholvrije dranken

per hectoliter:

in euro

	Accijns	Bijzondere accijns	Totaal
Mineraal water en gelijkgestelde (1)	0	-	0
Frisdranken of limonade en andere alcoholvrije dranken	3,7184	-	3,7184

(1) meer bepaald: natuurlijk mineraal water, bronwater, consumptiewater, gashoudend of niet dat in flessen is afgetapt of anderszins is verpakt om als drinkwater te worden verkocht of geleverd.

Het hierboven vermelde tarief van 3,7184 euro/hectoliter voor limonade is ook van toepassing op de volgende dranken :

1. bier zoals omschreven in punt 6.6.2.A hierboven met een effectief alcoholvolumegehalte van ten hoogste 0,5% vol;
2. niet-mousserende wijn zoals omschreven in punt 6.6.2.B hierboven, doch met een effectief alcoholvolumegehalte van ten hoogste 1,2% vol, voor zover de alcohol in het eindproduct volledig door gisting is verkregen;
3. mousserende wijn zoals omschreven in punt 6.6.2.B hierboven, doch met een effectief alcoholvolumegehalte van ten hoogste 1,2% vol, en :
 - die wordt aangeboden in flessen met een champignonvormige stop die door draden of banden of anderszins is geborgd of die een overdruk hebben die is teweeggebracht door koolzuurgas in oplossing van 3 bar of meer;
 - waarvan de alcohol in het eindproduct volledig door gisting is verkregen;
4. andere niet-mousserende gegiste dranken zoals omschreven in punt 6.6.2.C hierboven, doch met een effectief alcoholvolumegehalte van ten hoogste 1,2% vol en waarvan de alcohol in het eindproduct volledig door gisting is verkregen;
5. andere mousserende gegiste dranken, zoals omschreven in punt 6.6.2.C, doch met een effectief alcoholvolumegehalte van ten hoogste 1,2% vol, en :
 - die aangeboden worden in flessen met een champignonvormige stop die door draden of banden of anderszins zijn geborgd of die een overdruk hebben die is teweeggebracht door koolzuurgas in oplossing van 3 bar of meer;
 - waarvan de alcohol in het eindproduct volledig door gisting is verkregen.

Het tarief voor vruchten- en groentesappen van de GN-code 2009 bedraagt 0 euro/hectoliter.

De opslag in een belastingentrepot en de verzending naar een ander belastingentrepot gebeurt onder schorsing van accijns. In bepaalde gevallen wordt ontheffing van accijns verleend, b.v. bij verzending naar een andere lidstaat van de EU, bij uitvoer ter bestemming naar derde landen of bij levering in het kader van diplomatieke vrijstellingen.

6.6.5. Koffie

per kilogram nettogewicht (voor koffie-extracten : per kilogram droog extract):

in euro

	accijns	bijzondere accijns	totaal
Ongebrande koffie	0,1983	-	0,1983
Gebrande koffie	0,2479	-	0,2479
Koffie-extracten, in vaste vorm of vloeibaar	0,6941	-	0,6941

De opslag in een belastingentrepot en de verzending naar een ander belastingentrepot gebeurt onder schorsing van accijns.

In bepaalde gevallen wordt ontheffing van accijns verleend, b.v. bij verzending naar een andere lidstaat van de EU of bij uitvoer naar derde landen, bij levering in het kader van diplomatieke vrijstellingen alsook bij ander industrieel gebruik dan het branden van koffie of de vervaardiging van koffie-extracten.

BIJLAGE BIJ HOOFDSTUK 6

Codes van de gecombineerde nomenclatuur (GN) van het gemeenschappelijk douanetarief van de Europese Gemeenschappen voor alcoholhoudende dranken (codes zoals vastgesteld in bijlage I bij Verordening (EEG) nr. 2658/87 van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 23 juli 1987 met betrekking tot de tarief- en statistiekomenclatuur en het gemeenschappelijk douanetarief, zoals gewijzigd bij Verordening (EEG) nr. 2587/91 van de Commissie van de Europese Gemeenschappen van 26 juli 1991)

<u>GN-code</u>	<u>Omschrijving</u>
2009	ongegiste vruchtensappen (druivenmost daaronder begrepen) en ongegiste groentesappen, zonder toegevoegde alcohol, ook indien met toegevoegde suiker of andere zoetstoffen
2203	bier van mout
2204	wijn van verse druiven, wijn waaraan alcohol is toegevoegd daaronder begrepen; druivenmost, andere dan bedoeld bij post 2009
	waaronder:
2204 10	mousserende wijn (b.v. champagne)
2204 21 10	wijn, andere dan die bedoeld bij onderverdeling 2204 10, verpakt in flessen, gesloten door middel van een champignonvormige stop, terwijl de afsluiting daarvan door draden, banden of anderszins is geborgd; anders verpakte wijn die bij 20 °C een overdruk heeft die is teweeggebracht door koolzuurgas in oplossing van 1 of meer doch minder dan 3 bar - in verpakkingen inhoudende niet meer dan 2 liter
2204 29 10	als 2204 21 10, doch in grotere verpakkingen
2205	vermout en andere wijn van verse druiven, bereid met aromatische planten of met aromatische stoffen
2206	andere gegiste dranken (b.v. appelwijn, perenwijn, honigdrank), mengsels van gegiste dranken en mengsels van gegiste dranken met alcoholvrije dranken, elders genoemd noch elders onder begrepen
	waaronder:
2206 00 91	mousserend
2207	ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van 80% vol of meer; ethylalcohol en gedistilleerde dranken, gedenatureerd, ongeacht het gehalte

GN-code

Omschrijving

2208

ethylalcohol, niet gedenatureerd, met een alcoholvolumegehalte van minder dan 80% vol; gedistilleerde dranken, likeuren en andere dranken die gedistilleerde alcohol bevatten

2209

tafelazijn, natuurlijke of verkregen uit azijnzuur

HOOFDSTUK 7

DE MILIEUTAKSEN, DE VERPAKKINGSHEFFING EN DE MILIEUHEFFING

De milieutaksen, de verpakkingshoeffing en de milieuhoeffing zijn het voorwerp van de artikelen 91-93 en 95, §4 van de bijzondere wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur (BS 20 juli 1993) en van Boek III (artikelen 369-401bis) van de gewone wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur (BS 20 juli 1993), hun wijzigingen en de besluiten genomen ter uitvoering van deze wetten.

7.1. Algemeen

Milieutaksen zijn met accijnzen gelijkgestelde taksen die bij het in het verbruik brengen van bepaalde producten worden geheven omwille van de schade die die producten aan het milieu worden geacht te berokkenen.

Onder "in het verbruik brengen" wordt daarbij verstaan: de levering aan kleinhandelaars van producten onderworpen aan milieutaks, door ondernemingen die gehouden zijn zich te laten registreren volgens de modaliteiten vastgesteld door de Minister van Financiën.

Als "kleinhandelaar" wordt in dit kader beschouwd: iedere natuurlijke of rechtspersoon die aan milieutaks onderworpen producten levert aan natuurlijke of rechtspersonen die ze verbruiken, ongeacht of het gaat om intermediair of eindverbruik.

De in beginsel aan milieutaks onderworpen productgroepen zijn (127): wegwerpfototoestellen; batterijen en verpakkingen van een aantal beroepsmatige nijverheidsproducten (inkten, lijmen en oplosmiddelen).

De *verpakkingshoeffing* is een heffing die wordt geheven op drankverpakkingen. Zij is verschuldigd bij het in verbruik brengen inzake accijnzen van dranken (zie hieronder) verpakt in individuele verpakkingen of bij het op de Belgische markt brengen van deze dranken verpakt in individuele verpakkingen wanneer dit verpakken later plaatsvindt dan het in verbruik brengen van deze dranken inzake accijnzen.

Onder "individuele verpakking" wordt iedere verpakking, ongeacht het materiaal waaruit ze is samengesteld, verstaan die bestemd is om te worden geleverd aan de eindgebruiker zonder een verandering van verpakking te hebben ondergaan. Het kan daarbij zowel gaan om "individuele herbruikbare verpakkingen" (zie hieronder) als om individuele andere dan herbruikbare verpakkingen.

127 Voor een meer gedetailleerde lijst van de aan milieutaks onderworpen producten zie de wet van 16 juli 1993 (BS 20 juli 1993) en de wijzigingen ervan.

De *milieuheffing* is een met accijnzen gelijkgestelde taks die wordt geheven in het bijzonder wegens de CO₂-uitstoot die wordt voortgebracht bij de productie van een aantal producten (zie hieronder). Zij wordt geheven bij het in verbruik brengen van deze producten, waaronder wordt verstaan de levering van verpakkingen en gerei aan kleinhandelaars, meer bepaald van huishoudelijke verpakkingen en huishoudgerei, door belastingplichtigen die gehouden zijn zich te laten registreren volgens de modaliteiten vastgesteld door de Minister van Financiën.

7.2. Tarieven en vrijstellingen

7.2.1. Milieutaks

A. Wegwerpfototoestellen

Tarief: 7,44 euro/stuk

Vrijstelling: mits 80% van het gewicht van de bij de ontwikkelingslaboratoria ingezamelde toestellen wordt hergebruikt of gerecycleerd in België of in het buitenland.

B. Batterijen

Tarief: 0,50 euro per batterij

Behalve:

- batterijen en accu's specifiek ontworpen voor de actieve medische hulpmiddelen, waaronder de implanteerbare actieve medische hulpmiddelen evenals batterijen en accu's die worden geleverd met deze actieve medische hulpmiddelen met het oog op het eerste gebruik;
- accu's bestemd voor de voortbeweging of de aandrijving van motorvoertuigen met uitzondering van die welke worden gebruikt in speelgoed.

Vrijstellingen:

- wanneer de batterijen worden onderworpen aan een systeem van statiegeld of retourpremie van minstens 0,24 euro/stuk en aan de koper een bewijs van aankoop in België wordt afgeleverd;
- of wanneer een ophaal- en recyclagesysteem wordt opgezet waardoor per jaar volgende hoeveelheden worden opgehaald (uitgedrukt in gewichtspercentage van de tijdens hetzelfde jaar op de Belgische markt gebrachte batterijen):

2002 : 60%

2003 : 62,5%

2004 en volgende : 65%

en mits de opgehaalde batterijen vervolgens op een ecologisch verantwoorde en economisch haalbare wijze worden verwerkt.

Batterijen die kwikoxide bevatten kunnen deze vrijstellingen niet genieten.

C. Verpakkingen van sommige beroepsmatig gebruikte inkten, lijmen en oplosmiddelen

Om belastbaar te zijn moet het gaan om:

- verpakkingen van de producten die zijn opgesomd in de bijlage bij dit hoofdstuk;
- bovendien moet de inhoudsmaat van die verpakkingen groter zijn dan:
 - voor de beoogde oplosmiddelen : 5 liter;
 - voor de beoogde lijmen : 10 liter;
 - voor de beoogde inkten : 2,5 liter.

Tarief: voor de verpakkingen van de beoogde

- oplosmiddelen: 0,6197 euro per begonnen schijf van 5 liter;
- lijmen: 0,6197 euro per begonnen schijf van 10 liter;
- inkten: 0,6197 euro per begonnen schijf van 2,5 liter.

Evenwel is de taks in alle gevallen beperkt tot 12,3947 euro per verpakking.

Vrijstelling: wanneer de verpakking wordt ingezameld via een aan de aard van het product aangepast stelsel van statiegeld, retourpremie, verpakkingskrediet of ophaling.

7.2.2. Verpakkingsheffing

Op verpakkingen van dranken wordt een verpakkingsheffing geheven. Worden beschouwd als dranken: water, limonade, bier, wijn, vermout en dergelijke, andere gegiste dranken, ethylalcohol, gedistilleerde dranken en ongegiste vruchtensappen en groentesappen (zie art. 370 van de gewone wet van 16 juli 1993 tot vervollediging van de federale staatsstructuur).

De tarieven zijn 1,41 euro per hectoliter product dat verpakt is in individuele herbruikbare verpakkingen en 9,86 euro per hectoliter product dat verpakt is in individuele andere dan herbruikbare verpakkingen. Onder "individuele herbruikbare verpakking" wordt een verpakking verstaan waarvan het bewijs geleverd wordt dat deze verpakking:

- tenminste zevenmaal hervuld kan worden;
- wordt teruggenomen via een statiegeldstelsel (minstens 0,16 euro voor verpakkingen van meer dan 0,5 l en 0,08 euro voor verpakkingen van ten hoogste 0,5 l);
- daadwerkelijk opnieuw worden gebruikt.

7.2.3. Milieuheffing

De milieuheffing bedraagt:

- 3,00 euro/kg op wegwerptassen en –zakken van kunststof, bestemd voor het vervoer van goederen gekocht in de kleinhandel van de GN-code 39.23;
- 3,60 euro/kg op wegwerpeetgerei van kunststof van de GN-code 39.24;
- 2,70 euro/kg op platen, vellen, foliën, stroken, strippen en andere platte producten, zelfs zelfklevend, van kunststof, ook indien op rollen, voor huishoudelijk gebruik van de GN-code 39.19;
- 4,50 euro/kg op bladaluminium, ook indien bedrukt of op een drager van papier, van karton, van kunststof of op dergelijke dragers, met een dikte van niet meer dan 0,2 mm (de dikte van de drager niet meegerekend), ook indien op rollen, voor huishoudelijk gebruik van de GN-code 76.07.

Voor een verdere verduidelijking van de betrokken producten wordt verwezen naar de omzendbrief van 08.06.2007 (BS 15.06.2007 en 06.07.2007).

BIJLAGE BIJ HOOFDSTUK 7

Lijst van de nijverheidsproducten waarvan de verpakking onderworpen is aan milieutaks

De producten bedoeld in punt 7.2.1.C zijn:

- drukinkten bedoeld bij de NACE-Rev 1 code 24.30;
- de lijmen bedoeld bij de NACE-Rev 1 code 24.62;
- de oplosmiddelen die hierna worden opgesomd:
 - a. Acyclische koolwaterstoffen
 - n-pentaaan
 - n-hexaan
 - petroleumether
 - solventnafta
 - white spirit
 - b. Cyclische koolwaterstoffen
 - cyclohexaan
 - benzeen
 - toluen
 - xylenen
 - ethylbenzeen
 - c. Acyclische alcoholen
 - methanol (methylalcohol)
 - ethylalcohol (gedenatureerd)
 - propaan - 1 - ol (propylalcohol)
 - propaan - 2 - ol (isopropylalcohol)
 - butaan - 1 - ol
 - 2 methylpropaan - 1 - ol (isobutylalcohol)
 - d. Acyclische ethers
 - diethylether
 - e. Acyclische ketonen
 - aceton
 - butanon (methylalkylketon)
 - 4 methylpentaan - 2 - on (methylisobutylketon)

- f. Esters
 - methylacetaat
 - ethylacetaat
 - isopropylacetaat
 - n-butylacetaat

- g. Gechloreerde koolwaterstoffen
 - chloormethaan
 - chloorethaan
 - dichloormethaan
 - chloroform
 - koolstoftetrachloride
 - 1,2 dichloorethaan
 - 1,2 dichloorpropaan & -butaan
 - 1,1,1 trichloorethaan
 - hexachloorethaan
 - trichloorethyleen
 - tetrachloorethyleen (perchloorethyleen)

- h. Gechloreerde aromatische koolwaterstoffen
 - dichloorbenzenen

HOOFDSTUK 8

DE MET DE INKOMSTENBELASTINGEN GELIJKGESTELDE BELASTINGEN

Wat nieuws?

- *Jaarlijkse indexatie op 1 juli van een aantal tarieven van de verkeersbelasting.*
- *Invoering van een ecobonus/ecomalusstelsel voor inschrijvingen van voertuigen door natuurlijke personen woonachtig in het Waals Gewest.*

Deze belastingen worden bepaald en geregeld door het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen en de uitvoeringsbesluiten in kwestie. Vanuit juridisch oogpunt worden zij als directe belastingen beschouwd. Omdat zij in de meeste gevallen evenwel eerder “belastingen op goederen en diensten” zijn dan “belastingen op inkomens” (behandeld in deel I), worden zij in deel II van dit memento opgenomen.

8.1. De verkeersbelasting (VB)

8.1.1. Belastbare voertuigen

De belasting wordt geheven op stoom- of motorvoertuigen, alsmede op hun aanhangwagens en opleggers, die worden gebruikt voor het vervoer van personen alsmede op alle dergelijke voertuigen dienend tot het vervoer van goederen over de weg (Art. 3 en 4 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen - WGB).

De motorvoertuigen worden in principe gecatalogeerd overeenkomstig de reglementering nopens de inschrijving ervan bij de DIV (art. 4 WGB). Maar wat betreft de motorvoertuigen bestemd voor het vervoer van goederen waarvan de maximaal toegelaten massa 3.500 kg niet overschrijdt en die als “lichte vrachtwagen” bij de DIV zijn ingeschreven, is er evenwel een afwijking, aangezien voor deze voertuigen de *fiscale definitie van lichte vrachtwagen* is ingevoerd *vanaf het aanslagjaar 2006*.

Inzake de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen worden de autovoertuigen “opgevat en gebouwd voor het vervoer van zaken waarvan de maximaal toegelaten massa 3.500 kg niet overschrijdt” fiscaal enkel nog als “lichte vrachtauto” erkend en behandeld, indien zij onder één van de volgende vier categorieën vallen:

1. de “pick-ups met enkele cabine”,

nl. de voertuigen bestaande uit een volledig van de laadruimte afgesloten enkele cabine die ten hoogste twee plaatsen mag bevatten, die van de bestuurder niet inbegrepen, en een open laadbak. Deze laadbak mag worden afgesloten met een dekzeil, een plat en horizontaal deksel of een opbouw ter bescherming van de lading.

2. de “pick-ups met dubbele cabine”,

nl. de voertuigen bestaande uit een volledig van de laadruimte afgesloten dubbele cabine die ten hoogste zes plaatsen mag bevatten, die van de bestuurder niet inbegrepen, en een open laadbak. Deze laadbak mag worden afgesloten met een dekzeil, een plat en horizontaal deksel of een opbouw ter bescherming van de lading.

Voertuigen van het type “pick-up” zullen fiscaal nog steeds als lichte vrachtauto’s worden behandeld.

3. de “bestelwagen met één enkele rij zetels”,

deze voertuigen moeten “gelijktijdig” bestaan uit, *enerzijds*, een passagiersruimte met ten hoogste *twee* plaatsen, die van de bestuurder niet inbegrepen en, *anderzijds*, een laadruimte die is afgesloten van de passagiersruimte door een tussenschot van minstens 20 cm hoogte of bij gebrek hieraan door de rugleuning van de zetels. De laadruimte moet minstens 50% bedragen van de lengte van de wielbasis. Bovendien moet de laadruimte over haar hele oppervlakte bestaan uit een van het koetswerk deel uitmakende, vaste of duurzaam bevestigde horizontale laadvloer zonder verankeringsplaatsen voor bijkomende banken, zetels of veiligheidsgordels.

4. de “bestelwagens met twee rijen zetels”,

deze voertuigen moeten eveneens “gelijktijdig” bestaan uit, *enerzijds*, een passagiersruimte met ten hoogste zes plaatsen, die van de bestuurder niet inbegrepen en, *anderzijds*, een laadruimte die is afgesloten van de passagiersruimte. Hier moeten, de passagiers- en laadruimte *volledig* van elkaar zijn afgesloten door een niet-afneembare ononderbroken wand uit een hard materiaal over de volle breedte en hoogte van de binnenruimte. De laadruimte moet minstens 50% bedragen van de lengte van de wielbasis. Bovendien moet de laadruimte over haar hele oppervlakte bestaan uit een van het koetswerk deel uitmakende, vaste of duurzaam bevestigde horizontale laadvloer zonder verankeringsplaatsen voor bijkomende banken, zetels of veiligheidsgordels.

Voertuigen die als lichte vrachtauto in de reglementering van de DIV zijn ingeschreven en, afhankelijk van hun type, niet voldoen aan deze voormelde voorwaarden worden, afhankelijk van hun constructie, fiscaal aangemerkt en belast als een personenauto, een auto voor dubbel gebruik of een minibus.

8.1.2. Vrijstellingen

De vrijgestelde voertuigen worden opgesomd in Art. 5 WGB.

Wat betreft de motorvoertuigen en samengestelde voertuigen gebruikt voor het vervoer van goederen over de weg met een maximaal toegelaten massa van minstens 12 ton, zijn o.a. de motorvoertuigen en samengestelde voertuigen uitsluitend bestemd voor de landsverdediging, voor de diensten van de burgerbescherming en de rampeninterventie, voor de brandweerdiensten en andere hulpdiensten, voor de diensten die verantwoordelijk zijn voor handhaving van de openbare orde en voor de diensten voor onderhoud en beheer van de wegen alsmede enkele andere motorvoertuigen en samengestelde voertuigen van de belasting vrijgesteld (Art. 5 § 2 WGB).

Wat de overige belastbare voertuigen betreft, zijn o.a. voertuigen uitsluitend gebruikt voor een openbare dienst van de verschillende overheden, voertuigen uitsluitend gebruikt voor het openbaar vervoer, ziekenauto's en voertuigen als persoonlijk vervoermiddel gebruikt door groot-oorlogsinvaliden of door gebrekkigen, bepaalde landbouwvoertuigen en aanverwante, voertuigen uitsluitend gebruikt als taxi, bromfietsen en motorfietsen tot hoogstens 250 cm³ en enkele andere voertuigen van de belasting vrijgesteld (Art 5 § 1 WGB).

8.1.3. Belastbare grondslag

De belastbare grondslag is, naargelang van het geval, afhankelijk van het vermogen van de motor, van zijn cilinderinhoud of van de maximaal toegelaten massa van het voertuig (Art. 7 en 8 WGB). Voor de personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen welke niet uitgerust zijn met elektromotoren en die belastbaar zijn in de VB, is de belasting afhankelijk van het aantal PK, hetwelk wordt bepaald aan de hand van een formule waarvan alle elementen afhankelijk zijn van de cilinderinhoud in liter.

Voorbeeld

Een auto heeft een motor met 4 cilinders van 80 mm uitboring en met een slaglengte van de zuiger van 80 mm. De cilinderinhoud is dan gelijk aan 1,6 liter. Het belastbare vermogen, uitgedrukt in PK, is:

$$PK = 4 \times \text{cilinderinhoud} + \frac{\text{Gewicht (in 100 kg)}}{4}$$

De tweede term in de formule wordt voor deze auto vervangen door een coëfficiënt die afhangt van de cilinderinhoud. Voor 1,6 l cilinderinhoud bedraagt hij 2,25. Het vermogen in PK bedraagt voor deze auto bijgevolg:

$$4 \times 1,6 + 2,25 = 8,65, \text{ afgerond } \underline{9 \text{ PK}}.$$

8.1.4. Indexatie van de tarieven

Een aantal van de tarieven wordt **per 1 juli** van elk jaar aangepast op grond van de schommelingen van het algemene indexcijfer van de consumptieprijzen (Art. 11 WGB). Meer bepaald betreft het de tarieven van de belasting op de volgende voertuigen:

- a. personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen;
- b. motorfietsen;
- c. autobussen en autocars (**alleen** de minimumbelasting);
- d. personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen van meer dan 25 jaar, kampeeraanhangwagens en aanhangwagens voor het vervoer van één boot, militaire voertuigen uit verzamelingen van meer dan 30 jaar oud alsmede de minimumbelasting van algemene toepassing;
- e. aanhangwagens en opleggers met een maximaal toegelaten massa van ten hoogste 3.500 kg.

8.1.5. Tarieven

De tarieven van de VB worden bepaald in art. 9-10 WGB.

Indien het geïndexeerde tarieven betreft, zijn de hieronder vermelde bedragen, **afgezien van eventuele tussentijdse wetwijzigingen**, geldig van 1 juli 2009 tot 30 juni 2010.

A. Personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen

PK	Belasting in euro (zonder opdeciem - zie 8.1.8)
4 en minder	63,36
5	79,32
6	114,60
7	149,76
8	185,28
9	220,68
10	255,72
11	331,92
12	408,00
13	483,96
14	560,16
15	636,24
16	833,28
17	1.030,56
18	1.227,84
19	1.424,64
20	1.621,92
per bijkomende PK boven 20 PK	88,44

B. Motorvoertuigen bestemd voor het vervoer van goederen met een maximaal toegelaten massa van minder dan 3.500 kg

19,32 euro (nog te verhogen met de opdeciem, zie 8.1.8) per 500 kg maximaal toegelaten massa.

C. Motorfietsen

Eenvormige belasting van **44,88 euro** (nog te verhogen met de opdeciem, zie 8.1.8). Indien de cilinderinhoud maximaal 250 cm³ bedraagt, is er weliswaar vrijstelling van VB, doch wordt er een geringe belasting door ondergeschikte besturen geheven.

D. Autobussen en autocars

- wanneer ≤ 10 PK: **4,44 euro** per PK met een minimum van **63,61 euro** (te verhogen met opdeciem, zie 8.1.8)
- wanneer > 10 PK: **4,44 euro** per PK + **0,24 euro** per PK boven 10 PK, met een maximum van **12,48 euro** per PK (te verhogen met opdeciem, zie 8.1.8).

E. Motorvoertuigen of samengestelde voertuigen bestemd voor het vervoer van goederen

Indien de maximaal toegelaten massa (MTM) van deze voertuigen 3.500 kg overschrijdt, wordt de belasting vastgesteld op basis van belastingschalen die rekening houden met de MTM, het aantal assen en de aard van de ophanging (luchtvering of als gelijkwaardig erkende vering van de aangedreven assen enerzijds of andere ophangingsystemen anderzijds).

Als het om een alleenrijdend voertuig gaat, is de in aanmerking te nemen MTM gelijk aan zijn eigen MTM; als het om een samengesteld voertuig gaat, is de in aanmerking te nemen MTM gelijk aan de som van de eigen MTM's van de voertuigen die deel uitmaken van het samenstel.

Er zijn in totaal 338 tariefklassen, verdeeld over 10 tabellen (de tarieven zijn nog te verhogen met de opdeciem, zie 8.1.8):

1. Alleenrijdende motorvoertuigen

- I. Motorvoertuig met hoogstens twee assen (30 klassen – tarieven tussen 59,97 euro en 337,04 euro)
- II. Motorvoertuig met drie assen (22 klassen – tarieven tussen 209,67 euro en 448,59 euro)
- III. Motorvoertuig met vier assen (18 klassen – tarieven tussen 248,44 euro en 552,11 euro)
- IV. Motorvoertuig met meer dan vier assen (58 klassen – tarieven tussen 59,97 euro en 552,11 euro)

2. Samengestelde voertuigen

- V. Motorvoertuig met hoogstens twee assen en aanhangwagen of oplegger met één enkele as (50 klassen – tarieven tussen 59,97 euro en 524,15 euro)
- VI. Motorvoertuig met twee assen en aanhangwagen of oplegger met twee assen (30 klassen – tarieven tussen 260,29 euro en 705,98 euro)
- VII. Motorvoertuig met twee assen en aanhangwagen of oplegger met drie assen (16 klassen - tarieven tussen 471,00 euro en 771,35 euro)
- VIII. Motorvoertuig met drie assen en aanhangwagen of oplegger met hoogstens twee assen (16 klassen – tarieven tussen 429,20 euro en 844,70 euro)
- IX. Motorvoertuig met drie assen en aanhangwagen of oplegger met drie assen (16 klassen – tarieven tussen 286,07 euro en 771,35 euro)
- X. Samengestelde voertuigen met een andere dan de in tabellen V tot IX vermelde configuratie (82 klassen – tarieven tussen 59,97 euro en 808,01 euro)

Voorbeelden

- 1. Vrachtwagen met twee assen en een MTM van 10.000 kg: 164,68 euro indien met luchtvering en 205,85 euro indien met andere ophanging;
- 2. Vrachtwagen met drie assen en een MTM van 20.000 kg: 262,15 euro indien met luchtvering en 374,52 euro indien met andere ophanging;
- 3. Vrachtwagen met vier assen en een MTM van 25.000 kg: 269,14 euro indien met luchtvering en 448,59 euro indien met andere ophanging;
- 4. Vrachtwagen met vijf assen en een MTM van 30.000 kg: 337,21 euro indien met luchtvering en 534,86 euro indien met andere ophanging;
- 5. Tractor met twee assen en oplegger met één as en een MTM van 20.000 kg: 309,87 euro indien met luchtvering en 393,26 euro indien met andere ophanging;
- 6. Vrachtwagen met twee assen en aanhangwagen met twee assen en een MTM van 30.000 kg: 433,81 euro indien met luchtvering en 580,37 euro indien met andere ophanging;
- 7. Tractor met drie assen en oplegger met twee assen en een MTM van 43.000 kg: 571,00 euro indien met luchtvering en 844,70 euro indien met andere ophanging;
- 8. Tractor met drie assen en oplegger met drie assen en een MTM van 43.000 kg: 313,61 euro indien met luchtvering en 771,35 euro indien met andere ophanging.

F. Aanhangwagens en opleggers met een maximaal toegelaten massa (MTM) van hoogstens 3.500 kg

- **29,64 euro** (nog te verhogen met de opdecim) indien de MTM hoogstens 500 kg bedraagt;
- **61,56 euro** (nog te verhogen met de opdecim) indien de MTM minstens 501 kg en hoogstens 3.500 kg bedraagt.

Afwijking voor het Vlaams Gewest

Het Vlaams Gewest verleent vrijstelling van de verkeersbelasting voor de aanhangwagens en de opleggers waarvan de maximaal toegelaten massa (MTM) 750 kg niet overschrijdt en die uitsluitend getrokken worden door een personenauto, een auto voor dubbel gebruik, een minibus, een ziekenauto, een motorfiets, een lichte vrachtauto, een kampeerauto, een autobus of een autocar. Deze vrijstelling geldt enkel voor belastingschuldigen die in het Vlaams Gewest wonen en geen rechtspersonen zijn.

Deze maatregel gaat in vanaf het aanslagjaar 2008.

Opgelet : kampeeraanhangwagens en aanhangwagens die speciaal ontworpen zijn voor het vervoer van één boot blijven onderworpen aan de forfaitaire verkeersbelasting (zie G hieronder).

G. Voertuigen onderworpen aan een forfaitaire belasting

Deze belasting bedraagt **28,75 euro** (nog te verhogen met de opdecim) en wordt geheven op:

- personenauto's, auto's voor dubbel gebruik, minibussen en motorfietsen van meer dan 25 jaar oud;
- kampeeraanhangwagens en aanhangwagens voor het vervoer van één boot;
- militaire voertuigen uit verzamelingen van meer dan 30 jaar oud.

De **minimumbelasting** op alle aan de VB onderworpen voertuigen bedraagt **28,75 euro** (nog te verhogen met de opdecim - Art. 10 WGB).

8.1.6. Belastingverminderingen

In bepaalde gevallen (Art. 14-16 WGB) en mits aan een aantal nader omschreven voorwaarden wordt voldaan, kunnen de volgende soorten belastingvermindering van toepassing zijn:

- a. de vermindering wegens gebruiksouderdom van het voertuig (enkel voor bepaalde voertuigen uitsluitend gebruikt voor het bezoldigd vervoer van personen);
- b. de vermindering wegens uitsluitend gebruik binnen de havenomheining (enkel voor bepaalde voertuigen die uitsluitend dienen voor het vervoer van goederen of enigerlei voorwerpen);
- c. de vermindering voor wagenparken (enkel voor bepaalde voertuigen uitsluitend gebruikt voor het bezoldigd vervoer van personen).

8.1.7. De aanvullende verkeersbelasting

De aanvullende verkeersbelasting (AVB) wordt geregeld door art. 12-13 WGB.

Deze belasting wordt geheven op personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen die uitgerust zijn met een LPG-installatie. De bedragen hangen af van het fiscale vermogen van het voertuig (PK).

- max. 7 PK: 89,16 euro
- van 8 tot 13 PK: 148,68 euro
- meer dan 13 PK: 208,20 euro

Indien het voertuig van VB is vrijgesteld, is het ook vrijgesteld van AVB, **behalve** in een aantal gevallen (b.v. ziekenauto's, voertuigen als persoonlijk vervoermiddel gebruikt door groot-oorlogsinvaliden of door gebrekkigen, voertuigen uitsluitend gebruikt als taxi, ...). De jaarlijkse indexatie (zie 8.1.4) is **niet** van toepassing op de AVB. Tevens wordt er **geen** opdecim ten behoeve van de gemeenten (zie 8.1.8) op geheven.

8.1.8. Opdecim ten behoeve van de gemeenten

Deze opdecim is van toepassing op alle aan de VB onderworpen voertuigen (art. 42 WGB), behalve:

- a. voertuigen uitsluitend gebruikt voor *personenvervoer tegen vergoeding* krachtens een vergunning voor de exploitatie van diensten voor ongeregeld vervoer (autocardiensten);
- b. voertuigen met vermindering van VB wegens uitsluitend gebruik binnen de *havenomheining*;
- c. voertuigen onderworpen aan de *dagelijkse* belasting (in België gebruikte voertuigen met buitenlandse nummerplaat).

De VB voor de auto, beschreven in het voorbeeld in punt 8.1.3 bedraagt, na bijvoeging van de opdecim:

$$220,68 \text{ euro} + 22,07 \text{ euro} = 242,75 \text{ euro}$$

Eventueel moet de AVB (zie 8.1.7) worden bijgeteld.

8.1.9. Overzicht van de verkeersbelasting

De hieronder vermelde tarieven inzake de VB, met inbegrip van de opdecimen, zijn, **afgezien van eventuele tussentijdse wetswijzigingen**, geldig van 1 juli 2009 tot 30 juni 2010. In deze tabel worden, bij wijze van voorbeeld, de voertuigen opgenomen met een cilinderinhoud tot 8,1 liter.

			Belasting in euro		
Cilinderinhoud in liter	PK	Belasting	Cilinderinhoud in liter	PK	Belasting
0,7 en minder	4	69,70	4,0 – 4,1	20	1.784,11
0,8 – 0,9	5	87,25	4,2 – 4,3	21	1.881,40
			4,4 – 4,6	22	1.978,68
1,0 – 1,1	6	126,06	4,7 – 4,8	23	2.075,96
1,2 – 1,3	7	164,74	4,9 – 5,0	24	2.173,25
1,4 – 1,5	8	203,81			
1,6 – 1,7	9	242,75	5,1 – 5,2	25	2.270,53
1,8 – 1,9	10	281,29	5,3 – 5,5	26	2.367,82
			5,6 – 5,7	27	2.465,10
2,0 – 2,1	11	365,11	5,8 – 5,9	28	2.562,38
2,2 – 2,3	12	448,80			
2,4 – 2,5	13	532,36	6,0 – 6,1	29	2.659,67
2,6 – 2,7	14	616,18	6,2 – 6,3	30	2.756,95
2,8 – 3,0	15	699,86	6,4 – 6,6	31	2.854,24
			6,7 – 6,8	32	2.951,52
3,1 – 3,2	16	916,61	6,9 – 7,1	33	3.048,80
3,3 – 3,4	17	1.133,62			
3,5 – 3,6	18	1.350,62	7,2 – 7,3	34	3.146,09
3,7 – 3,9	19	1.567,10	7,4 – 7,6	35	3.243,37
			7,7 – 7,8	36	3.340,66
			7,9 – 8,1	37	3.437,94

Voor wagens uitgerust met een LPG-installatie, moet de aanvullende verkeersbelasting (bedragen : zie 8.1.7) bij deze bedragen worden bijgeteld.

8.2. De belasting op de inverkeerstelling (BIV)

8.2.1. Belastbare voertuigen

De belasting op de inverkeerstelling wordt geheven op:

- a. personenauto's, auto's voor dubbel gebruik, minibussen en motorfietsen;
- b. vliegtuigen, watervliegtuigen, helikopters, zweefvliegtuigen, luchtballons en bepaalde andere luchtvaartuigen;
- c. jachten en pleziervaartuigen langer dan 7,5 m, wanneer deze vaartuigen moeten voorzien zijn van een vlaggenbrief;

wanneer deze wegvoertuigen, luchtvaartuigen of boten op de openbare weg in het verkeer worden gesteld of wanneer zij worden gebruikt in België (zie Art. 94 WGB). De belastingschuld ontstaat op het moment van inverkeerstelling dat op een verschillende wijze wordt vastgesteld naargelang het een wegvoertuig, dan wel een luchtvaartuig of een boot betreft (resp. inschrijving in het repertorium van de Dienst voor het Wegverkeer, inschrijving door het Bestuur van de Luchtvaart en uitreiking van de vlaggenbrief door het Bestuur van Maritieme Zaken en Scheepvaart).

De belasting is slechts éénmaal verschuldigd op het ogenblik van de eerste inverkeerstelling van het voertuig op de openbare weg door één welbepaalde persoon. Wanneer datzelfde voertuig op naam van een andere persoon opnieuw in het verkeer wordt gebracht is bijgevolg de BIV opnieuw verschuldigd.

De belasting is evenwel niet verschuldigd bij overdracht tussen echtgenoten of tussen uit de echt gescheiden personen ingevolge de echtscheiding, op voorwaarde dat de overdrager voor dat voertuig of luchtvaartuig of die boot de belasting op de inverkeerstelling voordien reeds betaald heeft.

In het Waals Gewest is de belasting daarenboven evenmin verschuldigd, eveneens op voorwaarde dat de overdrager voor dat voertuig of luchtvaartuig of die boot de belasting op de inverkeerstelling voordien reeds betaald heeft, bij overdrachten tussen wettelijk samenwonenden ingevolge de beëindiging van de wettelijke samenwoning. Onder "wettelijk samenwonende" wordt verstaan de persoon die op de dag van de nieuwe inschrijving met de houder van de vroegere inschrijving samenwoonde en die met hem een verklaring van wettelijke samenwoning afgelegd had overeenkomstig de bepalingen van boek III, titel Vbis van het Burgerlijk Wetboek, met uitzondering van twee personen die in hierboven bedoelde zin samenwonen, die vader en zoon of dochter, moeder en zoon of dochter, broers en/of zusters, oom en neef of nicht, en tante, neef of nicht zijn, voor zover de verklaring van wettelijke samenwoning ontvangen werd meer dan een jaar vóór de datum van de nieuwe inschrijving. Onder "beëindiging van wettelijke samenwoning" wordt verstaan het einde van de toestand van wettelijk samenwonenden na een verklaring van beëindiging van wettelijke samenwoning, die afgelegd is overeenkomstig artikel 1476, § 2 van het Burgerlijk Wetboek.

8.2.2. Vrijstellingen

De vrijstellingen worden opgesomd in Art. 96 WGB. Het gaat om **onder meer**:

- voertuigen, luchtvaartuigen en boten, uitsluitend gebruikt voor een openbare dienst van de Staat of van andere openbare machten;
- voertuigen uitsluitend gebruikt voor het vervoer van zieke of gewonde personen en ingeschreven als ziekenauto;
- voertuigen gebruikt als persoonlijk vervoermiddel door groot-oorlogsinvaliden en bepaalde personen met een handicap.

8.2.3. Belastbare grondslag

Voor de wegvoertuigen is de belasting verschuldigd op grond van het vermogen van hun motor, uitgedrukt hetzij in fiscale PK, hetzij in kilowatt (kW).

Voor de luchtvaartuigen en de boten is de belasting een forfaitair bedrag.

Voor al deze transportmiddelen is de belasting echter ook afhankelijk van de periode die verstreken is na de eerste inverkeerstelling.

8.2.4. Tarieven

A. Personenauto's, auto's voor dubbel gebruik, minibussen en motorfietsen

Aantal PK	Aantal kW	Belasting in euro
Van 0 tot 8	Van 0 tot 70	61,50
9 en 10	Van 71 tot 85	123,00
11	Van 86 tot 100	495,00
Van 12 tot 14	Van 101 tot 110	867,00
15	Van 111 tot 120	1.239,00
16 en 17	Van 121 tot 155	2.478,00
Boven 17	Boven 155	4.957,00

Indien het vermogen van eenzelfde motor uitgedrukt in fiscale PK en in kW aanleiding geeft tot de heffing van een verschillend bedrag van de BIV, is de BIV voor het **hoogste** bedrag verschuldigd.

Voor de voertuigen die reeds vroeger ofwel in het binnenland ofwel in het buitenland vóór hun definitieve invoer ingeschreven zijn geweest, wordt de BIV vermindert over een periode van 15 jaar naargelang van het aantal volledige jaren van inschrijving te rekenen vanaf de eerste datum van inschrijving.

Verlopen periode sinds eerste inschrijving	Belasting wordt vermindert tot het volgende percentage van het bedrag
1 jaar tot < 2 jaar	90%
2 jaar tot < 3 jaar	80%
3 jaar tot < 4 jaar	70%
4 jaar tot < 5 jaar	60%
5 jaar tot < 6 jaar	55%
6 jaar tot < 7 jaar	50%
7 jaar tot < 8 jaar	45%
8 jaar tot < 9 jaar	40%
9 jaar tot < 10 jaar	35%
10 jaar tot < 11 jaar	30%
11 jaar tot < 12 jaar	25%
12 jaar tot < 13 jaar	20%
13 jaar tot < 14 jaar	15%
14 jaar tot < 15 jaar	10%
15 jaar en meer	61,50 euro (eenvormig bedrag)

De belasting mag, na toepassing van bovenstaande vermindering, echter **niet minder dan 61,50 euro** bedragen.

Vermindering

Voor de voertuigen waarvan de motor, zelfs gedeeltelijk of tijdelijk, gedreven wordt met vloeibaar petroleumgas (LPG), wordt de vastgestelde BIV vermindert met 298,00 euro, in voorkomend geval beperkt tot het bedrag van de belasting.

Voorbeeld
<p><i>Een auto heeft een benzinemotor met een fiscale paardekracht van 11 PK en een vermogen van 110 kW. Bij een eerste inverkeerstelling bedraagt de BIV op deze auto 867,00 euro (het vermogen in kW geeft aanleiding tot een hoger bedrag dan het vermogen in fiscale PK). Bij een inschrijving 15 maanden na de eerste inschrijving (dus tussen 1 jaar en minder dan 2 jaar) bedraagt de BIV $867,00 \text{ euro} \times 90\% = 780,30 \text{ euro}$. Bij een inschrijving 7 jaar na de eerste inschrijving, bedraagt de BIV $867,00 \text{ euro} \times 45\% = 390,15 \text{ euro}$.</i></p> <p><i>Indien deze auto wordt aangedreven door LPG, bedraagt de BIV bij een eerste inverkeerstelling $867,00 \text{ euro} - 298,00 \text{ euro} = 569,00 \text{ euro}$. Bij een inschrijving 15 maanden na de eerste inschrijving bedraagt de BIV in dit geval $(867,00 \text{ euro} - 298,00 \text{ euro}) \times 90\% = 512,10 \text{ euro}$.</i></p>

B. Luchtvaartuigen

Forfaitair bedrag van 619 euro voor ultralichte motorluchtvaartuigen en 2.478 euro voor de andere.

Indien deze luchtvaartuigen reeds vroeger, gedurende minstens 1 jaar, ofwel in het binnenland, ofwel in het buitenland vóór hun definitieve invoer, normaal ingeschreven geweest zijn, worden de bedragen vermindert volgens het volgende schema:

Verlopen periode sinds eerste inschrijving	Belasting wordt verminderd tot het volgende percentage van het bedrag
1 jaar tot < 2 jaar	90%
2 jaar tot < 3 jaar	80%
3 jaar tot < 4 jaar	70%
4 jaar tot < 5 jaar	60%
5 jaar tot < 6 jaar	50%
6 jaar tot < 7 jaar	40%
7 jaar tot < 8 jaar	30%
8 jaar tot < 9 jaar	20%
9 jaar tot < 10 jaar	10%
10 jaar en meer	61,50 euro (eenvormig bedrag)

Voorbeeld

Een ultralicht motorluchtvaartuig wordt een eerste maal ingeschreven. De BIV bedraagt 619 euro. Indien een volgende inschrijving 7,5 jaar na de eerste inschrijving gebeurt, bedraagt de BIV 619 euro x 30% = 185,70 euro. Bij een volgende inschrijving ten minste 10 jaar na de eerste, bedraagt de BIV 61,50 euro (eenvormig bedrag).

C. Boten

Forfaitair bedrag van 2.478 euro.

Indien deze boten reeds vroeger, gedurende minstens 1 jaar, ofwel in het binnenland, ofwel in het buitenland vóór hun definitieve invoer, van een vlaggenbrief voorzien geweest zijn, wordt het bedrag verminderd volgens hetzelfde schema als voor de luchtvaartuigen (zie B hierboven).

Voorbeeld

Een boot wordt een eerste maal van een vlaggenbrief voorzien. De BIV bedraagt 2.478 euro. Indien een volgende aflevering van een vlaggenbrief 9,5 jaar na de eerste gebeurt, bedraagt de BIV 2.478 euro x 10% = 247,80 euro. Bij een aflevering van een vlaggenbrief ten minste 10 jaar na de eerste, bedraagt de BIV 61,50 euro (eenvormig bedrag).

Opmerking

Voor ieder belastbaar voertuig zal slechts één uitnodiging tot betaling worden verstuurd waarop zowel het te betalen bedrag van de verkeersbelasting, als desgevallend van de aanvullende verkeersbelasting en van de belasting op de inverkeerstelling zal vermeld staan.

8.2.5. Het ecobonus/ecomalusstelsel in het Waals Gewest

Voor autovoertuigen die door een natuurlijke persoon die in het Waals Gewest woonachtig is, in het verkeer gesteld worden, wordt onder bepaalde voorwaarden een ecobonus verleend of een ecomalus geheven. De ecobonus wordt door het Waals Gewest betaald, de ecomalus wordt geheven als supplement op de BIV. Ze zijn zowel op nieuwe voertuigen als tweedehandsvoertuigen van toepassing.

Er zijn telkens twee gevallen: de vervanging van een voertuig door een ander en een eerste ingebruikname (zonder vervanging).

Bepalend is de uitstootcategorie van de betrokken voertuigen. Deze wordt vastgesteld aan de hand van de CO₂-uitstoot in g/km bepaald volgens de Richtlijn 80/1268/EEG.

Voor grote gezinnen, dat wil zeggen gezinnen met minstens drie kinderen ten laste, geldt er een afwijkende regeling. De uitstootcategorie van het nieuwe voertuig wordt verminderd met één. Voor de berekening van de ecomalus wordt deze vermindering enkel toegepast indien de (oorspronkelijke) uitstootcategorie minder dan 17 bedraagt.

A. VERVANGING VAN EEN VOERTUIG DOOR EEN ANDER

De ecobonus wordt berekend op basis van de volgende formule:

(uitstootcategorie van het oude voertuig) – (uitstootcategorie van het nieuwe voertuig)

De uitstootcategorieën worden hieronder weergegeven:

TABEL I - UITSTOOTCATEGORIEËN

CO ₂ -uitstoot in g/km	Uitstootcategorie
< 105	1
105 – 115	2
116 – 125	3
126 – 135	4
136 – 145	5
146 – 155	6
156 – 165	7
166 – 175	8
176 – 185	9
186 – 195	10
196 – 205	11
206 – 215	12
216 – 225	13
226 – 235	14
236 – 245	15
246 – 255	16
> 255	17

Als het verschil dat in bovenstaande formule berekend wordt, positief is, geeft het nieuwe voertuig recht op een ecobonus, zoals vermeld in tabel II.

TABEL II – ECOBONUS BIJ VERVANGING VOERTUIG

Verschil	Ecobonus in euro
1	100
2	150
3	200
4	250
5	300
6	350
7	400
8	450
9	500
10	550
11	600
12	650
13	700
14	750
15	800
> 15	850

Opmerkingen:

1. De ecobonus wordt herleid tot 0 euro als het nieuwe voertuig tot een categorie hoger dan 5 behoort.
2. De ecobonus is gelijk aan 1000 euro als het nieuwe voertuig tot de categorie 1 behoort.
3. De ecobonus is gelijk aan 800 euro als het nieuwe voertuig tot de categorie 2 behoort.

Als het verschil dat in bovenstaande formule berekend wordt, negatief is, wordt voor het nieuwe voertuig een ecomalus geheven, zoals vermeld in tabel III.

TABEL III – ECOMALUS BIJ VERVANGING VOERTUIG

Verschil	Ecomalus in euro
-1	100
-2	150
-3	200
-4	250
-5	300
-6	350
-7	400
-8	450
-9	500
-10	550
-11	600
-12	650
-13	700
-14	750
-15	800
< -15	850

Opmerkingen:

1. De ecomalus wordt herleid tot 0 euro als het nieuwe voertuig tot een categorie lager dan 11 behoort (vanaf 1 januari 2010: lager dan 10; vanaf 1 januari 2011: lager dan 9).
2. De ecomalus is gelijk aan 1000 euro als het nieuwe voertuig tot een categorie hoger dan 16 behoort..
3. De ecomalus wordt herleid tot 0 euro voor autovoertuigen van meer dan 25 jaar die de bijzondere kentekenplaat voeren.

B. EERSTE INGEBRUIKNAME (ZONDER VERVANGING) VAN EEN VOERTUIG

De ecobonus wordt berekend op basis van de volgende formule:

(gemiddelde uitstootcategorie van de autovoertuigen) – (uitstootcategorie van het nieuwe voertuig)

De uitstootcategorieën worden bepaald volgens tabel I hierboven. De CO₂-uitstoot van het gemiddelde van de in het verkeer gestelde voertuigen wordt verondersteld gelijk te zijn aan 160 g/km, wat overeenkomt met uitstootcategorie 7.

Als het verschil dat in bovenstaande formule berekend wordt, positief is, geeft het nieuwe voertuig recht op een ecobonus, zoals vermeld in tabel IV.

TABEL IV – ECOBONUS BIJ EERSTE INGEBRUIKNAME ZONDER VERVANGING

Verskil	Ecobonus in euro
1	0
2	100
3	150
4	200
5	250
> 5	300

Opmerkingen:

1. De ecobonus wordt herleid tot 0 euro als het nieuwe voertuig tot een categorie hoger dan 5 behoort.
2. De ecobonus is gelijk aan 1000 euro als het nieuwe voertuig tot de categorie 1 behoort.
3. De ecobonus is gelijk aan 800 euro als het nieuwe voertuig tot de categorie 2 behoort.

Als het verschil dat in bovenstaande formule berekend wordt, negatief is, wordt voor het nieuwe voertuig een ecomalus geheven, zoals vermeld in tabel V.

TABEL V – ECOMALUS BIJ EERSTE INGEBRUIKNAME ZONDER VERVANGING

Verskil	Ecomalus in euro
-1	0
-2	0
-3	0
-4	100
-5	150
-6	200
-7	250
-8	300
-9	350
< -9	400

Opmerkingen:

1. De ecomalus wordt herleid tot 0 euro als het nieuwe voertuig tot een categorie lager dan 11 behoort (vanaf 1 januari 2010: lager dan 10; vanaf 1 januari 2011: lager dan 9).
2. De ecomalus is gelijk aan 1000 euro als het nieuwe voertuig tot een categorie hoger dan 16 behoort.
3. De ecomalus wordt herleid tot 0 euro voor autovoertuigen van meer dan 25 jaar die de bijzondere kentekenplaat voeren.

Voorbeelden**Eerste ingebruikname (zonder vervanging)**

1. Eerste voertuig met een uitstoot van 104 g/km. Het betreft een categorie 1. Berekening : $7 - 1 = 6$, ecobonus = 300 euro, maar wordt verhoogd tot 1.000 euro omdat het een voertuig van uitstootcategorie 1 betreft.
2. Eerste voertuig met een uitstoot van 147 g/km van een groot gezin. Het betreft een categorie 6, hier verminderd tot categorie 5. Berekening : $7 - 5 = 2$, ecobonus = 100 euro.
3. Eerste voertuig met een uitstoot van 199 g/km. Het betreft een categorie 11. Berekening : $7 - 11 = -4$, ecomalus = 100 euro.
4. Eerste voertuig met een uitstoot van 199 g/km van een groot gezin. Het betreft een categorie 11, hier verminderd tot categorie 10. Berekening : $7 - 10 = -3$, ecomalus = 0 euro.

Vervanging van een voertuig door een ander

5. Vervanging van een voertuig met een uitstoot van 156 g/km (categorie 7) door een voertuig met een uitstoot van 115 g/km (categorie 2). Berekening: $7 - 2 = 5$, ecobonus = 300 euro, maar wordt verhoogd tot 800 euro omdat het nieuwe voertuig tot uitstootcategorie 2 behoort.
6. Vervanging van een voertuig met een uitstoot van 250 g/km (categorie 16) door een voertuig met een uitstoot van 210 g/km (categorie 12). Berekening : $16 - 12 = 4$, ecobonus = 250 euro, maar wordt verminderd tot 0 omdat het nieuwe voertuig tot een uitstootcategorie hoger dan 5 behoort.
7. Vervanging van een voertuig met een uitstoot van 210 g/km (categorie 12) door een voertuig met een uitstoot van 140 g/km (categorie 5). Berekening : $12 - 5 = 7$, ecobonus = 400 euro.
8. Vervanging door een groot gezin van een voertuig met een uitstoot van 210 g/km (categorie 12) door een voertuig met een uitstoot van 140 g/km (categorie 5, hier verminderd tot categorie 4). Berekening : $12 - 4 = 8$, ecobonus = 450 euro.
9. Vervanging van een voertuig met een uitstoot van 145 g/km (categorie 5) door een voertuig met een uitstoot van 175 g/km (categorie 8). Berekening : $5 - 8 = -3$, ecomalus = 200 euro, maar wordt verminderd tot 0 omdat het nieuwe voertuig tot een categorie lager dan 11 behoort.
10. Vervanging van een voertuig met een uitstoot van 230 g/km (categorie 14) door een voertuig met een uitstoot van 260 g/km (categorie 17). Berekening : $14 - 17 = -3$, ecomalus = 200 euro, maar wordt verhoogd tot 1.000 euro omdat het nieuwe voertuig tot een categorie hoger dan 16 behoort.
11. Vervanging van een voertuig met een uitstoot van 215 g/km (categorie 12) door een voertuig met een uitstoot van 240 g/km (categorie 15). Berekening : $12 - 15 = -3$, ecomalus = 200 euro.
12. Vervanging door een groot gezin van een voertuig met een uitstoot van 215 g/km (categorie 12) door een voertuig met een uitstoot van 240 g/km (categorie 15, hier verminderd tot categorie 14). Berekening : $12 - 14 = -2$, ecomalus = 150 euro.

8.3. Het eurovignet

Het eurovignet wordt geregeld door de Wet van 27 december 1994 tot goedkeuring van het Verdrag inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens, ondertekend te Brussel op 9 februari 1994 door de Regeringen van het Koninkrijk België, het Koninkrijk Denemarken, de Bondsrepubliek Duitsland, het Groothertogdom Luxemburg en het Koninkrijk der Nederlanden, en tot invoering van een Eurovignet overeenkomstig richtlijn 93/89/EEG van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 25 oktober 1993, alsmede door de uitvoeringsbesluiten ter zake.

8.3.1. Bepaling

Het eurovignet is een met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belasting die wordt geheven als recht voor het gebruik van het wegennet (Art. 2 Wet van 27 december 1994 tot goedkeuring van het Verdrag inzake de heffing van rechten voor het gebruik van bepaalde wegen door zware vrachtwagens).

8.3.2. Belastbare voertuigen

Aan het eurovignet zijn onderworpen de motorvoertuigen en de samengestelde voertuigen die uitsluitend bestemd zijn voor het vervoer van goederen over de weg en waarvan de maximaal toegelaten massa ten minste 12 ton bedraagt (Art. 3).

Het eurovignet is verschuldigd (Art. 4):

- voor voertuigen die in België ingeschreven zijn of moeten zijn: vanaf het ogenblik waarop deze voertuigen op de openbare weg rijden;
- voor andere onderworpen voertuigen: van zodra zij rijden op het wegennet door de Koning aangeduid (zie KB van 08.09.1997 tot bepaling van het wegennet waarop het eurovignet van toepassing is).

8.3.3. Vrijgestelde voertuigen

Zijn vrijgesteld (Art. 5):

- voertuigen uitsluitend bestemd voor landsverdediging, burgerbescherming, rampeninterventie, brandweer en andere hulpdiensten, diensten voor handhaving van de openbare orde en voor het onderhoud en het beheer van de wegen en die als zodanig geïdentificeerd zijn;
- in België ingeschreven voertuigen die slechts af en toe op de openbare weg in België rijden en die worden gebruikt door natuurlijke of rechtspersonen die het goederenvervoer niet als hoofdactiviteit hebben, mits het vervoer dat met deze voertuigen plaatsvindt, niet leidt tot concurrentievervalsing.

8.3.4. Tarieven

De tarieven van het eurovignet zijn vermeld in Art. 7.

Tarieven in euro:

Land van inschrijving	Jaarlijks		Trimestrieel		Maandelijks		Wekelijks		Dagelijks
	<=3 assen	>=4 assen	<=3 assen	>=4 assen	<=3 assen	>=4 assen	<=3 assen	>=4 assen	
België									
- emissienorm niet-EURO	960	1.550	288	465	-	-	-	-	-
- emissienorm EURO I	850	1.400	255	420	-	-	-	-	-
- emissienorm EURO II en schoner	750	1.250	225	375	-	-	-	-	-
1. Alle andere landen 2. Voertuigen gedekt door een Belgische handelaars- plaat of tijdelijke plaat									
- emissienorm niet-EURO	960	1.550	-	-	96	155	26	41	8
- emissienorm EURO I	850	1.400	-	-	85	140	23	37	8
- emissienorm EURO II en schoner	750	1.250	-	-	75	125	20	33	8

8.4. De belasting op de spelen en de weddenschappen (SW)

De belasting op de spelen en weddenschappen wordt geheven op het brutobedrag van de ingezette sommen.

Het algemeen tarief bedraagt 15% in het Vlaams Gewest en in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest en 11% in het Waals Gewest. Er bestaan evenwel ook bijzondere gevallen (paardenwedrennen, casinospelen, ...) en vrijstellingen zijn mogelijk (vrijgestelde loterijen, zoals lotto, presto, subito, enz.).

8.5. De belasting op de automatische ontspanningstoestellen (AO)

De jaarlijkse forfaitaire belasting op de automatische ontspanningstoestellen wordt geheven op de automatische toestellen, opgesteld op de openbare weg, in de voor het publiek toegankelijke plaatsen en in privé-kringen ongeacht of de toegang tot deze kringen al dan niet onderworpen is aan bepaalde formaliteiten.

Het bedrag van de belasting schommelt naargelang van de categorie van het toestel en het Gewest waarin het toestel is opgesteld.

Er zijn vijf categorieën, van A tot E. De belastingtarieven zijn:

in euro

Categorie	Vlaams Gewest	Waals Gewest	Brussels Hoofdstedelijk Gewest
A	3.570	1.365	3.570
B	1.290	895	1.290
C	350	225	350
D	250	150	250
E	150	100	150

8.6. De belasting op de deelname van de werknemers in de winst of in het kapitaal van de vennootschap

Deze belasting (128) wordt geheven ten laste van de werknemers op de deelname in het kapitaal of de winst toegekend overeenkomstig de wet van 22 mei 2001 betreffende de werknemersparticipatie in het kapitaal en in de winst van de vennootschappen. Indien aan bepaalde onbeschikbaarheidsvoorwaarden (in principe ten minste twee jaar en ten hoogste vijf jaar) niet wordt voldaan, wordt bovendien een *aanvullende* belasting geheven (art. 112 WGB).

De grondslag van de **belasting** ("*basisbelasting*") wordt vastgesteld als volgt (art. 113 WGB):

- 1° bij een deelname in de winst: het bedrag uitbetaald in speciën toegekend overeenkomstig het participatieplan (na aftrek van de sociale bijdrage);
- 2° bij een deelname in het kapitaal: het bedrag (met bepaalde minima inzake waardering) dat toe te kennen is aan de deelname in het kapitaal, toegekend overeenkomstig het jaarlijks participatieplan;
- 3° bij winstparticipatie die het voorwerp uitmaakt van een investeringsspaarplan (de winstparticipatie wordt door de werknemers ter beschikking gesteld van de vennootschap in de vorm van een niet-achtergestelde lening): het bedrag in speciën toegekend overeenkomstig het jaarlijks participatieplan van de vennootschap.

De grondslag van de **aanvullende belasting** is dezelfde als die vermeld onder 2° hierboven als het een deelname in het kapitaal betreft en als die vermeld onder 3° hierboven als het een winstparticipatie betreft die het voorwerp uitmaakt van een investeringsspaarplan, in beide gevallen evenwel na aftrek van de "*basisbelasting*" (art. 114 WGB).

Het tarief van de **belasting** ("*basisbelasting*") bedraagt:

- 15% voor de deelnames in het kapitaal;
- 15% voor de deelnames in de winst die in het kader van een investeringsspaarplan zijn toegekend en het voorwerp zijn van een niet-achtergestelde lening;
- 25% voor deelnames in de winst die niet onder het tarief van 15% vallen.

Het tarief van de **aanvullende belasting** bedraagt 23,29%.

128 Zie ook de bijlage 1 bij hoofdstuk 2 van deel I van dit memo.

WOORD VOORAF	1
DEEL I DE DIRECTE BELASTINGEN	3
HOOFDSTUK 1 DE PERSONENBELASTING (PB)	5
1.1. Wie is aan de belasting onderworpen en waar?	7
1.2. Bepaling van het netto-inkomen (= met aftrek van kosten en verliezen)	8
1.2.1. Onroerende inkomsten	8
1.2.2. Roerende inkomsten en daarmee gelijkgestelde inkomsten	12
1.2.3. Diverse inkomsten	14
1.2.4. Beroepsinkomsten	17
1.3. Uitgaven die recht geven op een belastingvoordeel	25
1.3.1. Het langetermijnsparen en de onroerende investeringen	26
1.3.2. Milieu	37
1.3.3. Andere uitgaven die recht geven op belastingvoordelen op federaal niveau	39
1.3.4. Gewestelijke belastingvoordelen	41
1.4. Berekening van de belasting	44
1.4.0. Algemeen schema	44
1.4.1. Barema	44
1.4.2. Van belasting vrijgesteld inkomen en gezinslasten	45
1.4.3. Uitgaven die recht geven op belastingverminderingen	47
1.4.4. Belastingverminderingen voor vervangingsinkomens	48
1.4.5. Belastingvermindering voor overwerktoeslag	51
1.4.6. Belastingvermindering voor inkomsten uit het buitenland	52
1.4.7. Afzonderlijke belastingheffingen en berekening van de hoofdsom	52
1.4.8. Belastingkredieten en voorheffingen	55
1.4.9. Vermeerderingen en bonificaties	57
1.4.10. Gewestelijke en gemeentelijke belastingen	59
1.4.11. Belastingverhoging	59
HOOFDSTUK 2 DE VENNOOTSCHAPSBELASTING (VEN.B)	61
2.1. Het belastbaar tijdperk	61
2.2. Wie is aan de vennootschapsbelasting onderworpen?	61
2.3. De belastbare grondslag	62
2.3.0. Boekhoudkundig resultaat en fiscaal resultaat	62
2.3.1. De samenstellende bestanddelen van de fiscale winst	63
2.3.2. Indeling van de winst	72
2.3.3. Diverse vrijstellingen	72
2.3.4. Aftrek van de definitief belaste inkomsten (DBI) en van de vrijgestelde roerende inkomsten (VRI)	72
2.3.5. Aftrek voor octrooi-inkomsten	75
2.3.6. Belastingaftrek voor risicokapitaal	76
2.3.7. Aftrek van vroegere verliezen	77
2.3.8. Investeringsaftrek	77
2.3.9. Gemeenschappelijke bepalingen voor de aftrekken	78
2.4. Berekening van de belasting	78
2.4.1. Normaal tarief	78
2.4.2. Verminderde tarieven	78
2.4.3. Belasting op de opnemingen uit vrijgestelde reserves	79
2.4.4. Belastingkrediet voor onderzoek en ontwikkeling	79
2.4.5. Aanvullende crisisbijdrage	81
2.4.6. Vermeerdering wegens geen of ontoereikende voorafbetalingen	81
2.4.7. Verrekening van de voorheffingen	81
2.4.8. Bijzondere aanslagstelsels	82

BIJLAGE 1 BIJ HOOFDSTUK 2	DE WERKNEMERSPARTICIPATIE IN HET KAPITAAL EN IN DE WINST VAN HUN VENNOOTSCHAP	83
	De beginselen van het stelsel	83
	Het belastingstelsel	84
BIJLAGE 2 BIJ HOOFDSTUK 2	BIJZONDERE VENNOOTSCHAPSBELASTINGSTELSELS	85
	Het stelsel van voorafgaande beslissingen	85
	Coördinatiecentra	87
	De BEVEKS en BEVAKS	88
	De organismen voor de financiering van pensioenen	90
	De private privak	90
HOOFDSTUK 3	BEPALINGEN DIE GEMEENSCHAPPELIJK ZIJN INZAKE DE PERSONENBELASTING EN DE VENNOOTSCHAPSBELASTING	93
3.1.	Fiscaal stelsel van de afschrijvingen	93
3.2.	Investeringsstimulansen: de investeringsaftrek	94
3.2.1.	Principe	94
3.2.2.	Investeringen die in aanmerking dienen te worden genomen	94
3.2.3.	Berekeningsbasis	95
3.2.4.	Van toepassing zijnde percentages	95
3.2.5.	Toepassingsregels	96
3.3.	Tewerkstellingsstimulansen	97
3.3.1.	Uitvoer en integrale kwaliteitszorg	97
3.3.2.	Vrijstelling voor bijkomend personeel van KMO's	97
3.3.3.	Bedrijfsstage (tutoraatsbonus)	98
3.4.	Fiscale weerslag van gewestelijke steunmaatregelen	98
3.4.1.	Opname van de steunmaatregelen in de belastbare basis	98
3.4.2.	Verdubbeling van de lineaire afschrijvingen	98
3.4.3.	Vrijstelling van de onroerende voorheffing	99
3.5.	Belastingstelsel van de meerwaarden	99
3.5.1.	Nieuwe definitie van verwezenlijkte meerwaarde	99
3.5.2.	Meerwaarden verwezenlijkt tijdens de exploitatie	99
3.5.3.	Stopzettingmeerwaarden	101
3.6.	Andere : ondernemingscrèches	101
HOOFDSTUK 4	DE RECHTSPERSONENBELASTING (RPB)	103
4.1.	Wie is aan de rechtspersonenbelasting onderworpen?	103
4.2.	Belastbare grondslag en heffing van de belasting	103
4.2.1.	Basisprincipe	103
4.2.2.	De belasting van roerende inkomsten	103
4.2.3.	Zes gevallen van inkohiering	103
HOOFDSTUK 5	DE ONROERENDE VOORHEFFING (OV)	105
5.1.	Belastbare grondslag, tarieven en opcentiemen	105
5.2.	Verminderings-, kwijtscheldingen en vrijstellingen op gebouwde onroerende goederen	106
5.2.1.	Gemeenschappelijke bepalingen	106
5.2.2.	Vlaams Gewest	106
5.2.3.	Waals Gewest	108
5.2.4.	Brussels Hoofdstedelijk Gewest	109
5.3.	Verrekening van de onroerende voorheffing	110

5.4.	Onroerende voorheffing op materieel en outillage	111
5.4.1.	Definitie	111
5.4.2.	Vlaams Gewest	111
5.4.3.	Waals Gewest	111
5.4.4.	Brussels Hoofdstedelijk Gewest	112
HOOFDSTUK 6 DE ROERENDE VOORHEFFING (RV)		113
6.1.	Roerende voorheffing op dividenden	113
6.2.	Roerende voorheffing op interesten	114
6.2.1.	Algemene regel	114
6.2.2.	Bijzondere behandeling van sommige financiële activa	114
6.2.3.	Verbonden vennootschappen: toepassing van de “Interesten-Royalty’s”-Richtlijn	116
6.2.4.	Spaarrichtlijn	116
6.2.5.	Vrijstellingen die verband houden met de aard van de belegger	117
6.3.	Roerende voorheffing op auteursrechten en naburige rechten	118
HOOFDSTUK 7 DE BEDRIJFSVOORHEFFING (BV) EN DE VOORAFBETALINGEN (VA)		119
7.1.	Berekening van de bedrijfsvoorheffing (BV)	119
7.1.1.	Bezoldigingen van werknemers	119
7.1.2.	Vakantiegeld en andere uitzonderlijke vergoedingen	122
7.1.3.	Achterstallige bezoldigingen en inschakelingsvergoedingen	123
7.1.4.	Opzeggingsvergoedingen	124
7.1.5.	Bedrijfsleiders	124
7.1.6.	Presentiegelden, commissielonen	125
7.1.7.	Studenten	125
7.1.8.	Jonge werknemers	125
7.2.	Vrijstelling van doorstorting	125
7.2.1.	Structurele vermindering	126
7.2.2.	Wetenschappelijke onderzoekers	126
7.2.3.	Premies voor ploegenarbeid of nachtarbeid	126
7.2.4.	Overwerk	127
7.2.5.	Sportbeoefenaars	127
7.3.	Forfaitaire vermindering toegekend door het Vlaams Gewest	127
7.4.	Voorafbetalingen (VA)	128
DEEL II DE INDIRECTE BELASTINGEN		129
HOOFDSTUK 1 DE BELASTING OVER DE TOEGEVOEGDE WAARDE (BTW)		131
1.1.	Bepaling	131
1.2.	De btw-belastingplichtigen	131
1.3.	De belastbare activiteiten	132
1.3.1.	De levering van goederen	133
1.3.2.	Het verrichten van diensten	134
1.3.3.	De invoer	134
1.3.4.	De intracommunautaire verwerving van goederen	135
1.4.	De vrijstellingen	136
1.4.1.	Uitvoer, invoer, intracommunautaire leveringen en verwervingen en internationaal vervoer	137
1.4.2.	Andere vrijstellingen	137
1.5.	De maatstaf van heffing	138
1.6.	De btw-tarieven	139
1.7.	De aftrek van de btw (of aftrek van voorbelasting)	140

1.8.	De indiening van btw-aangiften en de betaling van de belasting	141
1.9.	De bijzondere stelsels	142
1.9.1.	De bijzondere regeling voor de kleine ondernemingen	142
1.9.2.	De bijzondere regeling voor bepaalde landbouwondernemingen	142
1.9.3.	Andere bijzondere regelingen	143
1.9.4.	De bijzondere btw-aangifte	143
HOOFDSTUK 2 DE REGISTRATIE-, HYPOTHEEK- EN GRIFFIERECHTEN		145
2.1.	De registratierechten	145
2.1.1.	De evenredige registratierechten	146
2.1.2.	De specifieke vaste rechten	154
2.1.3.	Het algemeen vast recht	154
2.2.	Het hypotheekrecht	154
2.3.	De griffierechten	154
HOOFDSTUK 3 DE SUCCESSIERECHTEN		155
3.1.	De rechten van successie en van overgang bij overlijden	155
3.1.1.	Algemeen	155
3.1.2.	Tarieven en bijzondere regelingen in de drie Gewesten	156
3.2.	De taks tot vergoeding der successierechten	163
3.3.	De jaarlijkse taks op de collectieve beleggingsinstellingen, op de kredietinstellingen en op de verzekeringsondernemingen	164
3.4.	De jaarlijkse taks op de coördinatiecentra	164
HOOFDSTUK 4 DE DIVERSE RECHTEN EN TAKSEN		165
4.1.	De rechten op geschriften	165
4.1.1.	Akten van notarissen	165
4.1.2.	Akten van gerechtsdeurwaarders	165
4.1.3.	Bankgeschriften	165
4.1.4.	Andere geschriften	166
4.1.5.	Vrijstellingen	166
4.2.	De taks op de beursverrichtingen en de reporten	166
4.2.1.	De taks op de beursverrichtingen	166
4.2.2.	De taks op de reporten	167
4.3.	De taks op de aflevering van effecten aan toonder	168
4.4.	De jaarlijkse taks op de verzekeringsverrichtingen	168
4.5.	De jaarlijkse taks op de winstdeelnemingen	170
4.6.	De taks op het langetermijnsparen	170
4.7.	De belasting voor aanplakking	171
HOOFDSTUK 5 DOUANEPROCEDURES BIJ INVOER, UITVOER EN DOORVOER		173
5.1.	Rechten bij invoer	173
5.1.1.	Maatstaf van heffing van de rechten bij invoer: meestal de douanewaarde, soms de hoeveelheid	173
5.1.2.	Tarief van invoerrechten	173

5.2.	Douanebestemmingen	174
5.2.1.	Algemeen	174
5.2.2.	Het enig document	174
5.2.3.	Kantoren van inklaring	175
5.2.4.	Aangifte voor het vrije verkeer en ten verbruik	176
5.2.5.	Douaneregelingen met opschorting van rechten en belastingen bij invoer	179
5.2.6.	Uitvoer van goederen	183
5.2.7.	Terugbetalingen of kwijtscheldingen van rechten bij invoer, accijns, bijzondere accijns en btw	184
HOOFDSTUK 6 DE ACCIJNZEN		185
6.1.	Definitie	185
6.2.	Indeling van de accijnzen	185
6.3.	Maatstaf van heffing	186
6.4.	Algemene regeling voor de productie, de verwerking, het voorhanden hebben en het verkeer van accijnsproducten	186
6.4.1.	Productie, verwerking en voorhanden hebben van accijnsproducten	187
6.4.2.	Verkeer van accijnsproducten	187
6.5.	Controle	188
6.6.	Tarieven	189
6.6.1.	Energieproducten en elektriciteit	189
6.6.2.	Alcoholhoudende dranken	197
6.6.3.	Gefabriceerde tabak	201
6.6.4.	Alcoholvrije dranken	202
6.6.5.	Koffie	203
BIJLAGE BIJ HOOFDSTUK 6		205
HOOFDSTUK 7 DE MILIEUTAKSEN, DE VERPAKKINGSHEFFING EN DE MILIEUHEFFING		207
7.1.	Algemeen	207
7.2.	Tarieven en vrijstellingen	208
7.2.1.	Milieutaks	208
7.2.2.	Verpakkingsheffing	209
7.2.3.	Milieuheffing	210
BIJLAGE BIJ HOOFDSTUK 7		211
HOOFDSTUK 8 DE MET DE INKOMSTENBELASTINGEN GELIJKGESTELDE BELASTINGEN		213
8.1.	De verkeersbelasting (VB)	213
8.1.1.	Belastbare voertuigen	213
8.1.2.	Vrijstellingen	214
8.1.3.	Belastbare grondslag	215
8.1.4.	Indexatie van de tarieven	215
8.1.5.	Tarieven	215
8.1.6.	Belastingverminderingen	218
8.1.7.	De aanvullende verkeersbelasting	219
8.1.8.	Opdeciem ten behoeve van de gemeenten	219
8.1.9.	Overzicht van de verkeersbelasting	219
8.2.	De belasting op de inverkeerstelling (BIV)	220
8.2.1.	Belastbare voertuigen	220
8.2.2.	Vrijstellingen	221
8.2.3.	Belastbare grondslag	221
8.2.4.	Tarieven	221
8.2.5.	Het ecobonus/ecomalusstelsel in het Waals Gewest	223

8.3.	Het eurovignet	228
8.3.1.	Bepaling	228
8.3.2.	Belastbare voertuigen	228
8.3.3.	Vrijgestelde voertuigen	228
8.3.4.	Tarieven	229
8.4.	De belasting op de spelen en de weddenschappen (SW)	229
8.5.	De belasting op de automatische ontspanningstoestellen (AO)	229
8.6.	De belasting op de deelname van de werknemers in de winst of in het kapitaal van de vennootschap	230

Wettelijk depot D/2009/1418/15

Verantwoordelijke uitgever: Jozef KORTLEVEN
North Galaxy, bus 73
Koning Albert II-laan, 33
1030 Brussel
België