COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

Advies 2013/15 – De boekhoudkundige verwerking van de verhoogde aftrek van bepaalde kosten die fiscaal wordt aanvaard boven het bedrag van de werkelijk gedane of gedragen kosten mits naleving van de onaantastbaarheidsvoorwaarde

Advies van 27 november 2013[1]

I. Inleiding
II. Fiscaal regime
III. Boekhoudkundige verwerking
IV. Voorbeeld8

I. Inleiding

1. In 2009[2] voerde de fiscale wetgever een wijziging door in het tarief van de aftrekbaarheid van beroepskosten gemaakt voor de aanschaf en het gebruik van voertuigen met een uitstoot van nul gram CO2 per kilometer (o.a. bepaalde elektrisch aangedreven wagens). Om de meest ecologische samenstelling van het wagenpark van vennootschappen te bevorderen, werd een tarief van aftrekbaarheid van 120 procent voorzien voor de voertuigen die geen uitstoot hebben van CO2. Deze verhoogde fiscale aftrek is opgenomen in artikel 198bis van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92).

2. Naast de regeling vermeld in artikel 198bis WIB 92 voorziet artikel 64ter WIB 92 in een aftrek ten belope van 120 procent:

- voor bepaalde kosten die worden gemaakt door een werkgever of een groep van werkgevers in het kader van een georganiseerd gemeenschappelijk vervoer met minibussen, autobussen of autocars van personeelsleden tussen de woonplaats en de plaats van tewerkstelling;
- voor bepaalde kosten die zijn gedaan of gedragen inzake beveiliging;
- voor bepaalde kosten die specifiek zijn gedaan of gedragen om het gebruik van de fiets door de personeelsleden voor hun verplaatsingen tussen hun woonplaats en hun plaats van tewerkstelling aan te moedigen.

Aan de Commissie werd gevraagd hoe deze fiscale aftrek van 120 procent boekhoudkundig moet worden verwerkt. Omdat het fiscaal regime in casu determinerend zal zijn voor de wijze waarop deze verhoogde aftrek boekhoudkundig moet worden verwerkt, zal in een eerste hoofdstuk een overzicht worden gegeven van de relevante fiscale bepalingen. In een volgend hoofdstuk wordt vervolgens nader ingegaan op de boekhoudkundige verwerking van deze aftrek.

II. Fiscaal regime

3. In beginsel zijn de beroepskosten met betrekking tot de aanschaf en het gebruik van de in artikel 65 WIB 92 bedoelde voertuigen[3] slechts tot 75 procent aftrekbaar[4]. Met de Programmawet van 23 december 2009 (zie supra) werd dit tarief voor de aftrek verhoogd tot 120 procent voor de aftrekbare beroepskosten met betrekking tot de aanschaf en het gebruik[5] van de hierboven bedoelde voertuigen die een uitstoot hebben van nul gram CO2 per kilometer.[6] Wat betreft de kosten vermeld in artikel 64ter WIB 92 (georganiseerd gemeenschappelijk vervoer, beveiliging of aanmoediging fietsgebruik) geldt geen specifieke aftrekbeperking, voor deze kosten geldt een verhoogde aftrek tot 120 procent van de gedane of gedragen kosten.

Wanneer voormelde beroepskosten bestaan uit afschrijvingen, wordt het aftrekbare bedrag per belastbaar tijdperk verkregen door het normale bedrag van de afschrijvingen van dat tijdperk met 20 procent te verhogen.[7]

4. Artikel 190bis WIB 92 bepaalt vervolgens dat de aftrek van 20 procent van de hierboven bedoelde kosten die wordt aanvaard boven het bedrag van de werkelijk gedane of gedragen kosten, en het behoud ervan, onderworpen zijn aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde zoals omschreven in artikel 190, tweede lid WIB 92. Bijgevolg moet dit deel van de aftrek dat de werkelijke gedane of gedragen kosten overstijgt (20 procent), worden geboekt op een afzonderlijke rekening van het passief en mag het niet tot grondslag dienen voor de berekening van de jaarlijkse dotatie aan de wettelijke reserve of van enige beloning of toekenning. Indien en in zoverre deze voorwaarden niet langer worden nageleefd, wordt dit deel van de aftrek als winst van het belastbaar tijdperk waarin de voorwaarden niet langer werden nageleefd, beschouwd. De voorwaarde vermeld in artikel 190bis WIB 92 geldt uitsluitend voor de belastingplichtigen die onderworpen zijn aan de vennootschapsbelasting en voor de belastingplichtige niet–inwoners bedoeld in artikel 227, 2° WIB 92 (BNI-venn.).

III. Boekhoudkundige verwerking

5. De fiscale beperkingen die gelden voor de aftrek van kosten die zijn gemaakt voor de aanschaf en het gebruik van voertuigen werken niet door op boekhoudkundig vlak. Dit betekent dat kosten die fiscaal in beginsel maar voor 75 procent aftrekbaar zijn, boekhoudkundig steeds voor het werkelijke bedrag van de gedane of gedragen uitgaven (dus voor 100 procent) als kost in de boekhouding worden opgenomen. Dit geldt zowel voor de afschrijvingen die worden geboekt op de aanschaffingswaarde van voertuigen als voor de uitgaven voor het gebruik van de wagen die als kost van het boekjaar worden geboekt.

6. Hetzelfde geldt in beginsel wanneer er fiscaal een aftrek wordt toegelaten die hoger is dan de werkelijk door de onderneming gedane of gedragen kosten (in casu een fiscale aftrek van 120 procent, dit is 20 procent hoger dan de werkelijk gedane of gedragen kosten). Ook in dat geval wordt er boekhoudkundig in principe geen rekening gehouden met het deel van de fiscale aftrek dat boven het bedrag van de werkelijk gedane of gedragen kosten uitstijgt. In de boekhouding zal conform de boekhoudreglementering telkens worden afgeschreven (of zullen de kosten voor gebruik als kost van het boekjaar worden geboekt) voor het bedrag van de werkelijk gedane of gedragen kosten.

7. Voor belastingplichtigen onderworpen aan de vennootschapsbelasting of aan de BNI-venn. geldt echter dat de verhoogde fiscale aftrek tot 120 procent van de werkelijk gedane of gedragen aftrekbare beroepskosten, en het behoud ervan, afhankelijk zijn van het voldoen aan de onaantastbaarheidsvoorwaarde van artikel 190 WIB 92. Om van deze fiscale aftrek te kunnen genieten dient het deel van de aftrek dat de werkelijke gedane of gedragen kosten overstijgt (20 procent) dan ook te worden geboekt op een afzonderlijke rekening van het passief.

Bijgevolg dienen deze belastingplichtigen die toepassing willen maken van deze verhoogde fiscale aftrek op de passiefrekening 132 Belastingvrije reserves een bedrag te boeken dat gelijk is aan het bedrag dat hoger is dan de werkelijke gedane of gedragen kost en waarvoor de verhoogde fiscale aftrek geldt (in casu dus 20 procent). Hiertoe wordt de kostenrekening 689 Overboeking naar de belastingvrije reserves gedebiteerd. Belastingplichtigen waarvoor de aftrek vermeld in artikel 64ter WIB 92 niet onderworpen is aan de voorwaarden van artikel 190bis WIB 92 zullen deze eindejaarsboeking niet moeten verrichten om te kunnen genieten van de verhoogde fiscale aftrek. Voor deze ondernemingen vindt de verhoogde aftrek plaats buiten de boekhouding.

689	Overboeking naar de belastingvrije reserves			X	
	aan	132	Belastingvrije reserves		X

IV. Voorbeeld[8]

8. Vennootschap A koopt in januari 20X0 voor 25.000 euro een wagen die een uitstoot heeft van nul gram CO2 per kilometer. De wagen wordt afgeschreven over een periode van 5 jaar. Tijdens het jaar 20X0 maakt de vennootschap nog eens 1.100 euro kosten voor het gebruik van de wagen (met uitzondering van de brandstofkosten). De vennootschap opteert ervoor om de verhoogde fiscale aftrek van 120 procent toe te passen op haar aftrekbare beroepskosten met betrekking tot de aanschaf en het gebruik van de wagen.

Boekingen tijdens het boekjaar

9. In januari 20X0 boekt de vennootschap de aanschaf van de wagen:

24.0	Meubilair en rollend materieel - aanschaffingswaarde			25.000	
	aan	440	Leveranciers		25.000

10. In de loop van het boekjaar worden de kosten voor het gebruik geboekt:

61	Diensten en diverse goederen			1.100	
	aan	440	Leveranciers		1.100

Boekingen op het einde van het boekjaar

11. Jaarlijkse afschrijving op de wagen:

6302	Afschrijvingen op materiële vaste activa			5.000	
	aan	24.9	Meubilair en rollend materieel – geboekte afschrijvingen		5.000

12. Ten slotte wordt het bedrag van de fiscale aftrek dat hoger is dan de werkelijk gedragen kosten van aanschaf en gebruik van de wagen, overgeboekt naar de belastingvrije reserves (in casu de som van enerzijds 20 % van het bedrag van de afschrijving (= 1.000 euro) en anderzijds 20 % van het bedrag van de kosten van gebruik (= 220 euro)):

689	Overboeking naar de belastingvrije reserves			1.220	
	aan	132	Belastingvrije reserves		1.220

---

1 Onderhavig advies is tot stand gekomen nadat een ontwerp van het advies op 30 september 2013 ter consultatie werd gepubliceerd op de website van de CBN.

2 Programmawet van 23 december 2009, BS 30 december 2009.

3 Dit zijn de andere dan uitsluitend voor bezoldigd vervoer van personen gebruikte personenauto's, auto's voor dubbel gebruik en minibussen, zoals deze zijn omschreven in de reglementering inzake inschrijving van motorvoertuigen, met inbegrip van de lichte vrachtauto's bedoeld in artikel 4, § 3 van het Wetboek van de met de inkomstenbelastingen gelijkgestelde belastingen.

4 Artikel 66 WIB 92

5 Met uitzondering van de brandstofkosten.

6 Artikel 198bis, eerste lid WIB 92.

7 Artikel 64ter, derde lid WIB 92 en artikel 198bis, derde lid WIB 92.

8 De aspecten inzake btw worden buiten beschouwing gelaten, wat betreft de afschrijvingen wordt er van uitgegaan dat de onderneming steeds een volledige afschrijvingsannuïteit boekt in het jaar van verwerving.