CBN advies 141 - Fictieve roerende voorheffing

De artikelen 191 en 193 van het Wetboek op de Inkomstenbelastingen kennen aan bepaalde roerende inkomsten[1] een fictieve voorheffing toe.

In hoofdzaak gaat het:

- enerzijds om inkomsten die geheel of gedeeltelijk van de roerende voorheffing zijn vrijgesteld, zoals inkomsten uit effecten uitgegeven met vrijstelling van zakelijke belastingen vóór de inwerkingtreding van de belastinghervorming van 1962[2];

- anderzijds om inkomsten uit buitenlandse aandelen die blijvend in het bezit zijn van een Belgische vennootschap, of ook nog, bij verdeling door een Belgische vennootschap van haar maatschappelijk vermogen, om het surplus ontvangen door een Belgische vennootschap in verhouding tot de aanschaffingswaarde van de rechtgevende aandelen[3].

Voor de vaststelling van het belastbare inkomen wordt in de regel de fictieve roerende voorheffing gevoegd bij het bedrag van het geïnde inkomen waarop zij betrekking heeft. Zij is evenwel gelijktijdig verrekenbaar met de belasting die uiteindelijk verschuldigd is door de persoon of de onderneming die het betrokken inkomen heeft genoten.

Wanneer de fictieve roerende voorheffing meer beloopt dan het effectief met de verschuldigde belasting verrekenbare bedrag, dan is zij in bepaalde gevallen terugbetaalbaar[4]. Voor vennootschappen is enkel de fictieve roerende voorheffing met betrekking tot inkomsten uit buitenlandse aandelen[5] en met betrekking tot liquidatiesurplussen[6] terugbetaalbaar.

Krachtens het koninklijk besluit van 8 oktober 1976[7] worden in de resultatenrekening onder de belastingen als voorheffingen enkel de reële voorheffingen[8] opgenomen, met andere woorden, de voorheffingen die daadwerkelijk door de onderneming of een derde aan de Schatkist zijn betaald, door afhouding van de opbrengsten die de onderneming toekomen.

De fictieve roerende voorheffing wordt beschouwd als een techniek om de belastingschuld die op een onderneming drukt aan te passen, juist zoals het belastingkrediet, de aftrek voor reeds belaste inkomsten, het forfaitair gedeelte van de buitenlandse belasting, enz. Net zoals bij deze andere regelingen heeft de fictieve roerende voorheffing enkel te maken met de vaststelling van de verschuldigde belasting en betreft zij derhalve uitsluitend de fiscale toestand van de onderneming ten opzichte van de Schatkist. De relaties waaruit het inkomen zelf voortvloeit waarop de fictieve roerende voorheffing betrekking heeft, blijven volkomen buiten beschouwing.

Bijgevolg maakt de fictieve roerende voorheffing geen deel uit van het inkomen waarop zij betrekking heeft en mag in de jaarrekening daaraan dus niet worden toegevoegd; dit inkomen wordt dan ook geboekt in de resultatenrekening ongeacht de fictieve roerende voorheffing waartoe het aanleiding geeft.

In zover de fictieve roerende voorheffing effectief met de verschuldigde belasting verrekenbaar is, wordt zij dan ook niet in de jaarrekening opgenomen; zij geeft aanleiding - zoals fiscaal beoogd - tot een vermindering van de belastingschuld van de onderneming die de inkomsten heeft genoten waarop zij betrekking heeft.

In de mate waarin de fictieve roerende voorheffing, boven het verrekenbare gedeelte, een effectieve vordering op de Schatkist doet ontstaan, vormt dit overschot in zekere zin een negatieve belasting die in de boekhouding en de jaarrekening als dusdanig moet worden opgenomen in de post X.B. "Regularisering van belastingen en terugneming van voorzieningen voor belastingen".

---

1 Inzake de toekenning van een fictieve onroerende voorheffing, cf. artikel 189 van het Wetboek op de Inkomstenbelastingen en de artikelen 125 tot 131 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek op de Inkomstenbelastingen. Een fictieve onroerende voorheffing is nooit terugbetaalbaar.

2 Art 132 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek op de Inkomstenbelastingen.

3 Art 191, 5° en 6° van het Wetboek op de Inkomstenbelastingen.

4 "Terugbetaalbaar" is in feite niet de correcte term, aangezien in tegenstelling tot een reële roerende voorheffing, een fictieve roerende voorheffing niet gepaard gaat met een effectieve betaling aan de Schatkist.

5 Art 191, 5°

6 Art 191, 6°

7 Omschrijving van de rubriek X "Belastingen op het resultaat".

8 Het niet verrekenbare gedeelte van de onroerende voorheffing wordt echter als bedrijfskost aangemerkt (cf. omschrijving van de rubriek "Andere bedrijfskosten".