

COMMISSIE VOOR BOEKHOUDKUNDIGE NORMEN

Advies 2013/X – 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

Ontwerpadvies van 25 september 2013

I. Inleiding

1. In 2009¹ 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 198*bis* van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92).

2. Naast de regeling vermeld in artikel 198*bis* WIB 92 voorziet artikel 64*ter* 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.

¹ Programmawet van 23 december 2009, BS 30 december 2009.

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 voertuigen² slechts tot 75 procent aftrekbaar³. 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 gebruik⁴ van de hierboven bedoelde voertuigen die een uitstoot hebben van nul gram CO₂ per kilometer.⁵ 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.⁶

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.

² 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.

³ Artikel 66 WIB 92.

⁴ Met uitzondering van de brandstofkosten.

⁵ Artikel 198bis, eerste lid WIB 92.

⁶ Artikel 64ter, derde lid WIB 92 en artikel 198bis, derde lid WIB 92.

Boekingens 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

Boekingens 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