

WETGEVER TREEDT OP TEGEN VOORDELEN IN DE VORM VAN AANDELEN DIE EEN BUITENLANDSE VENNOOTSCHAP TOEKENT AAN WERKNEMERS IN BELGIË

An De Reymaeker fiscaal advocaat-vennoot Vandendijk & Partners

Ondernemingen die deel uitmaken van een internationale groep, moeten rekening houden met nieuwe regels over verplichte inhouding van bedrijfsvoorheffing en verplichte melding op fiches van voordelen die worden toegekend door een buitenlandse vennootschap aan werknemers in België. De wet met die bepaling is nu definitief goedgekeurd in de Kamer, met nog enkele amendementen, o.m. over de inwerkingtreding (*Parl. St. Kamer 2018-19, nr. 3424*). Daarnaast heeft onlangs ook de RSZ zijn administratieve instructies gewijzigd over het begrip ‘loon’ voor toepassing van de socialezekerheidsbijdragen.

Het verloningspakket van werknemers (meestal op het niveau van ‘kaderleden’) omvat soms gratis aandelen (*‘Restricted Stock Units’*), aandelenopties (*‘Stock options’*) of andere voordelen die worden toegekend vanuit het buitenlandse moederbedrijf.

Meestal worden die voordelen toegekend op basis van een buitenlands plan dat wordt aangeboden door de buitenlandse moedervernootschap, aan werknemers die zijn tewerkgesteld door verschillende dochterondernemingen in verschillende landen, waaronder België. In de praktijk worden die voordelen onder de noemer *‘Restricted Stock Units’* toegekend, onder bepaalde voorwaarden (subjectieve voorwaarden zoals individuele beloning voor gepresteerde werkzaamheden of/en objectieve voorwaarden: dat het bedrijf een bepaalde omzet/winst realiseert).

Tot nu toe geen gevolgen voor Belgische werkgever

De voordelen die een werknemer in België ontvangt van een buitenlandse moedervernootschap van het bedrijf waarvoor hij/zij werkt, in het kader van gepresteerde werkzaamheden, vormen in principe een belastbaar voordeel van alle aard (art. 30 en 31 WIB 92).

Op basis van de bestaande regels is de Belgische dochteronderneming – die de werkgever is van de begunstigde werknemer in België – in principe verplicht om daarop bedrijfsvoorheffing in te houden *als ze actief tussenkomt in de toekenning van de voordelen* (bv. als ze mee beslist over de individuele toekenning van de voordelen of als de kosten aan haar doorgefactureerd worden). Ze treedt dan immers als “tussenpersoon” op (art. 270 WIB 92).

Maar in de praktijk is het meestal zo dat de Belgische vennootschap helemaal niet tussenkomt in de toekenning van de voordelen door de buitenlandse moedervernootschap (als schuldenaar, als bewaarder, als mandataris of als tussenpersoon).

Bijgevolg wordt er geen bedrijfsvoorheffing ingehouden op de toegekende voordelen en is het aan de begunstigde werknemer om zelf het voordeel aan te geven in zijn/haar belastingaangifte.

De Bijzondere Belastinginspectie heeft de laatste maanden verschillende controles uitgevoerd, waarbij ze nagaat of die voordelen in België wel degelijk zijn aangegeven en belast

Fictie ingevoerd in artikel 270 WIB 92

Omdat in de praktijk blijkt nogal wat belastingplichtigen 'vergeten' die voordelen aan te geven in hun persoonlijke belastingaangifte, heeft de wetgever ervoor geopteerd om een *fictie* in te voeren in artikel 270 WIB 92: de Belgische werkgever van de belastingplichtige wordt verplicht om bedrijfsvoorheffing in te houden.

Artikel 270 WIB 92 wordt aangevuld: voordelen en bezoldigingen (in de zin van art. 30 1° en 2° WIB 92) die een begunstigde ontvangt van een buitenlandse vennootschap die verbonden is met de Belgische vennootschap (in de zin van art. 11 W.Venn.), wegens of naar aanleiding van zijn beroepsactiviteit, *worden geacht* te zijn toegekend door de Belgische vennootschap.

Die fictie met betrekking tot de inhouding van de bedrijfsvoorheffing treedt in principe in werking op 1 maart 2019, dus m.b.t. lonen die uitbetaald worden vanaf die datum.

Het gaat meestal om situaties waarbij een werknemer een arbeidscontract heeft met een Belgische werkgever en in dat kader enkel prestaties verricht voor een Belgische werkgever in België. Die werknemer krijgt vervolgens voordelen (bv. gratis aandelen – RSU's) toegekend van de buitenlandse moedervenootschap. Op basis van het buitenlandse plan wordt hij begunstigde in dat plan vanwege de functie die hij bekleedt binnen het bedrijf. Als hij enkel prestaties verricht in België, wordt de Belgische vennootschap dus voortaan geacht die voordelen toegekend te hebben in plaats van de buitenlandse moedervenootschap, zelfs als er geen enkele tussenkomst is van de Belgische vennootschap.

Op te merken valt dat deze nieuwe wetgeving van toepassing is op *alle* bezoldigingen en voordelen die worden toegekend door een buitenlandse vennootschap.

Als er ook nog prestaties worden geleverd *buiten* België, in het kader bijvoorbeeld van een *salary split*, zal bekeken moeten worden welke voordelen voor welke prestaties worden toegekend, en zal het voordeel dus niet altijd integraal belastbaar zijn in België (op basis van art. 15 OESO-modelverdrag).

Mogelijke problemen bij inhouding van bedrijfsvoorheffing

In de praktijk brengt de verplichte inhouding van bedrijfsvoorheffing heel wat problemen met zich mee. Want de Belgische vennootschap, de werkgever, wordt soms helemaal niet op de hoogte gesteld van welke werknemer welke voordelen toegekend heeft gekregen.

Bovendien worden er in de praktijk dikwijls opschortende of ontbindende voorwaarden gekoppeld aan de toekenning van gratis aandelen of aandelenopties, zodat het niet altijd eenvoudig is om het belastbaar moment te bepalen (bij toekenning, vesting of effectieve betaling?). In principe is het belastbaar moment het moment waarop men de effectieve toekenning/'terbeschikkingstelling'/juridische eigendom heeft van de aandelen (en men dus recht heeft op de inkomsten in de vorm van dividenduitkeringen). Het belastbaar moment kan dus verschillend zijn van plan tot plan, naargelang de voorwaarden in het plan (merk op dat dergelijke buitenlandse voordelen meestal niet onder de wet van 26 maart 1999 vallen, ook niet als het om aandelenopties gaat).

Maar dikwijls worden aandelen ook toegekend met de bedoeling om ze een aantal jaren aan te houden, om werknemers te binden aan het bedrijf of de groep waar ze voor werken. Men legt dan bijvoorbeeld het verbod op om de aandelen onmiddellijk te verkopen (gedurende bijvoorbeeld 2 tot 5 jaar). Dat betekent dat er wel bedrijfsvoorheffing betaald zal moeten worden op het moment van effectieve toekenning ('vesting') van de aandelen maar zonder dat ze al verkocht zijn geweest en dus zonder dat er is gecash't! Dat kan vervolgens tot liquiditeitsproblemen leiden omdat in de toekomst de belastingen op voorhand betaald zullen moeten worden (via BV) – in tegenstelling tot op vandaag, waar de begunstigde werknemer de belasting pas hoeft te betalen na indiening van zijn belastingaangifte en binnen twee maand na ontvangst van het aanslagbiljet (en dus – met een beetje geluk – pas nadat hij al 'gecash't heeft').

Omdat de wettelijke verplichting om bedrijfsvoorheffing in te houden, bij de Belgische werkgever ligt, zal er zich in de praktijk dus soms een cash-flowprobleem voordoen als de te betalen bedrijfsvoorheffing op de toegekende waarde van de aandelen bijvoorbeeld hoger is dan het loon van de maand waarin de voordelen zijn toegekend. Zolang men de aandelen immers niet heeft verkocht, moet er immers bedrijfsvoorheffing berekend worden op een fictief voordeel, zijnde de marktwaarde van de aandelen in principe op het moment van de effectieve toekenning (bijvoorbeeld: maandloon voor december van €5 000 en voordeel van alle aard toegekend in de vorm van aandelen in december ter waarde van €20 000; bedrijfsvoorheffing moet berekend en ingehouden worden op €25 000; aan ongeveer 52% geeft dat een negatief loon). In de praktijk zal dat dikwijls als gevolg hebben dat de begunstigde werknemer de aandelen moet verkopen om de bedrijfsvoorheffing te kunnen betalen. Vraag is of dat de bedoeling kan zijn.

Ook ficheverplichting

Uit de verplichting om bedrijfsvoorheffing in te houden ontstaat automatisch ook een ficheverplichting. Vanaf 1 maart 2019 zullen Belgische vennootschappen dus ook verplicht zijn om fiches op te maken voor voordelen die buitenlandse vennootschappen toekennen aan werknemers in België.

Voor de periode daarvoor is er nog een speciale maatregel. Voor voordelen die zijn betaald of toegekend *vanaf 1 januari 2019*, komt er een specifieke bepaling (niet in het WIB 92 maar als zelfstandige bepaling in de nu goedgekeurde wet) die oplegt dat die voordelen op fiches moeten worden vermeld en ingediend worden vóór 1 maart 2020. Het gaat om een specifieke fiche waarvan het model nog bij KB vastgelegd zal worden (art. 22 wet houdende fiscale, fraudebestrijdende, financiële alsook diverse bepalingen).

Aanvankelijk was het de bedoeling om de ficheverplichting ook al in te voeren voor inkomsten van 2018. Maar wegens de vertraagde goedkeuring van de wet zijn de data van inwerkingtreding nog aangepast (zie *Fisc. Act. 2019, 3/11*).

De nieuwe verplichtingen zullen voor de meeste Belgische vennootschappen in de praktijk zware administratieve gevolgen hebben, als zij tot nu toe geen enkele rol hadden in die buitenlandse plannen en dus niet op de hoogte zijn van de voordelen die aan bepaalde werknemers zijn toegekend. Zij zullen die informatie moeten vragen aan de moedervenootschap die de voordelen heeft toegekend.

Socialezekerheidsinstanties wijzigen standpunt

Recent heeft de Rijksdienst voor Sociale Zekerheid zijn administratieve instructies gewijzigd m.b.t. de definitie van 'loon' (in de zin van art. 2 wet van 12 april 1965).

Loon "ten laste van de werkgever"

Het 'loon' is een centraal begrip in de sociale zekerheid omdat het de basis is waarop socialezekerheidsbijdragen verschuldigd zijn. In zijn administratieve instructies geeft de RSZ meer uitleg: "Loon is elk voordeel in geld of in geld waardebaar, dat de werkgever aan de werknemer toekent als tegenprestatie van arbeid verricht krachtens de arbeidsovereenkomst, alsook datgene waarop de werknemer ingevolge zijn dienstbetrekking recht heeft ten laste van zijn werkgever, hetzij rechtstreeks, hetzij onrechtstreeks".

Vóór de wijziging van de administratieve instructies (voor het 3e kwartaal 2018) was de RSZ al van mening dat "ten laste van de werkgever" niet alleen de situaties betrof waarbij een derde een voordeel aan de werknemer uitkeert en waarbij die derde de financiële kost daarvan doorrekent aan de werkgever, maar ook de situaties waarbij de werkgever, zonder dat hij de financiële kost draagt, toch het aanspreekpunt is waarnaar de werknemer zich moet richten als hij het voordeel niet krijgt (nl. de juridische aansprakelijkheid heeft). Die laatste interpretatie werd ook door het Hof van Cassatie gevolgd (Cass. 10 oktober 2016).

In de aangepaste instructies van de RSZ van september 2018 is het begrip "ten laste van de werkgever" nogmaals verruimd. Het is nu voldoende dat "de toekenning van de voordelen het gevolg is van de prestaties [die zijn] geleverd in het kader van de arbeidsovereenkomst die met de werkgever werd afgesloten of verband houdt met de functie die de werknemer bij de werkgever uitoefent". Maar aan de wettelijke definitie van 'loon' (in art. 2 wet van 12 april 1965) is niets veranderd. Daarom zou men kunnen verdedigen dat het nieuwe standpunt van de RSZ *contra legem* is en er dus geen socialezekerheidsbijdragen verschuldigd zijn op de voordelen die een buitenlandse moederverenootschap toekent, indien er geen enkele tussenkomst is van de Belgische verenootschap en geen financiële tenlastelegging is.

Volgens de RSZ gaat het echter niet om een nieuw standpunt maar is het een *verduidelijking* van hun standpunt. Zij zouden zich hierin gesteund voelen door een arrest van het arbeidshof te Brussel van 7 maart 2018 (waartegen Cassatie werd ingesteld). In de praktijk zal dat zware financiële gevolgen hebben voor de Belgische verenootschappen die daarmee geconfronteerd worden.

Momenteel heerst er dus een grote rechtsonzekerheid op dit vlak bij verenootschappen met werknemers in België aan wie voordelen (bv. in de vorm van gratis aandelen – RSU's) worden toegekend door een buitenlandse moederverenootschap. Af te wachten valt of de RSZ zijn positie zal herzien en/of de rechtspraak van het Hof van Cassatie die interpretatie van de RSZ wel zal volgen.

Op te merken valt nog dat voordelen die in het kader van *aandelenopties* worden toegekend, onder de wet van 26 maart 1999 expliciet zijn vrijgesteld van socialezekerheidsbijdragen, hetgeen niet het geval is voor RSU's of voor aandelenopties die worden toegekend buiten de wet van 26 maart 1999. Misschien zou op termijn het invoeren van een aparte wetgeving rond de behandeling van deze aandelengerelateerde voordelen (zoals voor RSU's) een oplossing kunnen bieden.

Artikel gepubliceerd in Fiscale Actualiteit nr. 19/05-03 (Februari 2019), Wolters Kluwer