

Hervorming vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing ploegenarbeid: voorlopig gerommel in de marge?

Een eerste evaluatie van de wet van 28 maart 2022
en Cassatiearresten van maart 2023, met
denksporen tot wetgevende ingrepen

Charlotte Meskens

Assistente, Instituut voor Belastingrecht, UGent
Senior Associate, Tiberghien Advocaten

Gauthier Vandenbossche

Assistent, Vakgroep Accountancy, Bedrijfsfinanciering en Fiscaliteit en Instituut Financieel Recht, UGent
Scientific Advisor, Tiberghien Advocaten

Deze bijdrage vertolkt louter de persoonlijke mening van de auteurs en niet (noodzakelijk) de standpunten van de organisaties waaraan zij verbonden zijn.

Ondernemingen waar ploegen- of nachtarbeid wordt verricht kunnen sinds 2004, onder bepaalde voorwaarden, een forfaitair bedrag aan ingehouden bedrijfsvoorheffing vrijstellen van doorstorting in de Schatkist (zie art. 275⁵ WIB 92). Na een reeks verhogingen van het vrijstellingspercentage en uitbreidingen van het toepassingsgebied in de jaren na de introductie van deze fiscale maatregel, kondigde de regering in 2021 aan bepaalde toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling te willen aanscherpen, teneinde het toepassingsgebied beter af te lijnen en doelgerichter te maken. Dat zou meer beheersbaarheid met zich moeten meebrengen.¹ De vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor ploegen- of nachtarbeid vormde in 2021 immers een van de belangrijkste fiscale uitgaven in absolute cijfers, met een totaal van ongeveer 1,26 miljard euro.² In 2022 liep het totaal vrijstellingsbedrag op tot meer dan 1,9 miljard euro, voor 19.278 ondernemingen die toepassing maakten van de maatregel.³

363 werkgevers werden in 2022 gecontroleerd op het naleven van de toepassingsvoorwaarden van voormelde vrijstelling, waarbij 238 correcties werden doorgevoerd. Dit is goed voor meer dan 34 miljoen euro teruggevorderde bedrijfsvoorheffing, waarvoor de vrijstelling voor ploegen- of nachtarbeid vermeend onterecht werd verleend.⁴ Dat is (mede)

¹ Wetsontwerp houdende de Middelenbegroting voor het begrotingsjaar 2023, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-2931/008, 24.

² Wetsontwerp houdende de Middelenbegroting voor het begrotingsjaar 2023, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-2931/008, 24. Zie ook *Vr. en Antw.* Kamer 2021-22, 28 maart 2022, nr. 55-081, 153 (*Vr. nr. 885 S. MATHEÏ*).

³ *Vr. en Antw.* Kamer 2022-23, 12 april 2023, nr. 55-108, 56 (*Vr. nr. 1384 W. BEKE*).

⁴ *Vr. en Antw.* Kamer 2022-23, 12 april 2023, nr. 55-108, 56 (*Vr. nr. 1384 W. BEKE*).

te verklaren door onduidelijkheden in het wettelijk kader van de vrijstelling. Interpretatieverschillen inzake de toepassingsvoorwaarden zorgen de laatste jaren voor veel discussies bij fiscale controles.⁵ De voorgenomen hervorming had dan ook de betrachting om voor meer rechtszekerheid te zorgen.

Met de wet van 28 maart 2022 houdende verlaging van lasten op arbeid werd de hervorming geconcretiseerd door diverse wijzigingen aan te brengen aan de vrijstelling voor ploegen- of nachtarbeid, alsook de aangifte, sancties en procedureregels. Aan een van de grootste discussiepunten van de vrijstelling, de definitie van onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht, is nagenoeg niet geraakt.

In deze bijdrage wordt, naar aanleiding van de hervorming, nagegaan of de wetgever effectief de beoogde doelstellingen op budgettair vlak en op vlak van rechtszekerheid van de wet van 28 maart 2022 verwezenlijkt. Vertrekkend vanuit het nieuwe wettelijke kader van de vrijstelling voor ploegenarbeid wordt daarbij een overzicht gegeven van (de impact van) de belangrijkste wijzigingen sinds 1 april 2022. Die worden gekaderd binnen de recente rechtspraak omtrent artikel 275⁵ WIB 92. Intussen bereiken de eerste gedingen het hoogste rechtscollege: in maart 2023 heeft het Hof van Cassatie tot tweemaal toe een prejudiciële vraag gericht aan het Grondwettelijk Hof over een mogelijke schending van het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel door bepaalde interpretatiewijzen van artikel 275⁵ WIB 92. Dit alles zou de vrijstelling voor ploegenarbeid in een nieuw tijdperk kunnen brengen, waarbij de wetgever (verplicht) terug naar de tekentafel wordt gestuurd om de fiscale definitie van ploegenarbeid te herzien. In afwachting daarvan biedt deze bijdrage denksporen voor wetgevende verbeteringen om de rechtszekerheid omtrent de toepassing van de vrijstelling voor ploegenarbeid verder te verhogen. In het bijzonder wordt daarbij een alternatieve definitie van ‘werk in opeenvolgende ploegen’ naar voren geschoven, voortbouwend op de aspecten die het sociaal recht in acht neemt in een poging om meer coherentie na te streven tussen beide rechtstakken.

⁵ Zie ook Rekenhof, “Vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing - Een complexe regeling ter ondersteuning van werkgevers”, 27 maart 2019, 1, www.ccrek.be.

1. Inleiding: de kroniek van een aangekondigde hervorming

1. **Invoering, verhogingen en uitbreidingen vrijstelling** – De programmawet van 22 december 2003 heeft, voor bezoldigingen die worden betaald of toegekend vanaf 1 juli 2004⁶, een (door de Europese Commissie toegelaten) maatregel ten gunste van ondernemingen waarin ploegenarbeid of nachtarbeid wordt verricht ingevoerd. Die maatregel neemt de vorm aan van een vrijstelling van doorstorting van ingehouden en verschuldigde bedrijfsvoorheffing. Dit geldt op voorwaarde dat de onderneming waarin ploegenarbeid (of nachtarbeid) wordt verricht een ploegenpremie betaalt of toekent, schuldenaar is van de bedrijfsvoorheffing op die premie en de bedrijfsvoorheffing volledig inhoudt op de bezoldigingen en premies.

In de navolgende jaren is de maatregel voor ploegen- of nachtarbeid continu gewijzigd. De wet van 3 juli 2005 verhoogde het vrijstellingspercentage van 1 naar 2,5 % en schakelde uitzendbureaus gelijk met de ondernemingen-gebruikers waar hun uitzendkrachten tewerkgesteld worden in een systeem van ploegen- of nachtwerk.⁷ Met de wet van 23 december 2005 werd de vrijstelling voor ploegen- of nachtarbeid ingevoegd in het WIB 92 (zie art. 275⁵ WIB 92). Van die gelegenheid werd gebruikgemaakt om het vrijstellingspercentage te verhogen tot 5,63 %, met de mogelijkheid voor de Koning om dit verder te verhogen tot maximaal 10,7 %.⁸ Daaraan werd uitvoering gegeven door het KB van 21 december 2006, dat het vrijstellingspercentage optrok tot 10,7 %.⁹ Dat werd verder verhoogd tot 15,6 % met de wet van 27 maart 2009. Met die wet werd tevens een antimisbruikbepaling, de ‘één derde-norm’, ingevoerd.¹⁰ De wet van 26 december 2013 introduceerde vervolgens een verhoging van de vrijstelling voor ploegenarbeid met 2,2 procentpunten voor ondernemingen die werken in een volcontinu arbeidssysteem.¹¹ Vervolgens bracht de wet van 15 mei 2014 het vrijstellingspercentage op 18 %, met uitzicht op een verdere verhoging tot 20,4 % en 22,8 %.¹² Daaraan werden wijzigingen aangebracht door de wet van 19 december 2014, die bepaalde dat het vrijstellingspercentage meteen verhoogd zou worden tot 20,4 %, maar met een jaar uitstel.¹³ Daarop werd met de wet van 26 december 2015 beslist om meteen en versneld het vrijstellingspercentage te verhogen tot 22,8 %. Dat vrijstellingspercentage geldt vandaag nog steeds. Diezelfde wet voorzag ook een verhoging van de vrijstelling voor ploegenarbeid voor ondernemingen die hoogtechnologische producten produceren.¹⁴ Die maatregel werd echter opnieuw ingetrokken door de wet van 25

⁶ KB 16 juni 2004 tot uitvoering van de artikelen 301, § 1, derde lid, en 302 van de programmawet van 22 december 2003 en tot wijziging van het KB/WIB 92 op het stuk van de aangifte in de bedrijfsvoorheffing, *BS* 24 juni 2004. Zie art. 301-302 Programmawet 22 december 2003, *BS* 31 december 2003.

⁷ Art. 26 wet 3 juli 2005 houdende diverse bepalingen betreffende het sociaal overleg, *BS* 19 juli 2005.

⁸ Art. 108 en 112 wet 23 december 2005 betreffende het generatiepact, *BS* 30 december 2005 (ed. 2).

⁹ Art. 1-2 KB 21 december 2006 tot wijziging van het KB/WIB 1992 op het vlak van de bedrijfsvoorheffing, de roerende voorheffing en het minimum van de belastbare winst of baten van ondernemingen of beoefenaars van een vrij beroep, *BS* 29 december 2006 (ed. 7).

¹⁰ Art. 17 Economische Herstelwet 27 maart 2009, *BS* 7 april 2009.

¹¹ Art. 53 Programmer (I) 26 december 2013, *BS* 31 december 2013 (ed. 2), 103.976. Onder ondernemingen die werken in een volcontinu arbeidssysteem wordt verstaan, de ondernemingen waar het werk wordt verricht door de werknemers van categorie 1 bedoeld in artikel 330 van de programmawet (I) van 24 december 2002, in minstens vier ploegen van minstens 2 werknemers, die hetzelfde werk doen zowel qua inhoud als qua omvang, die een continue bezetting tijdens de gehele week en het weekend garanderen, en die elkaar opvolgen zonder dat er een onderbreking is tussen de opeenvolgende ploegen, zonder dat de overlapping meer bedraagt dan een vierde van hun dagtaak en waarbij alle werknemers die ploegenarbeid verrichten in een volcontinu arbeidssysteem een ploegenpremie ontvangen. De bedrijfstijd in dergelijke ondernemingen, zijnde de tijd dat het bedrijf functioneert, bedraagt minstens 160 uur op weekbasis (zie art. 275⁵, §3, lid 2 WIB 92).

¹² Art. 5-6 Wet 15 mei 2014 houdende uitvoering van het pact voor competitiviteit, werkgelegenheid en relance, *BS* 22 mei 2014.

¹³ Art. 59 Programmawet 19 december 2014, *BS* 29 december 2014 (ed. 2).

¹⁴ Art. 97 en 134 wet 26 december 2015 houdende maatregelen inzake versterking van jobcreatie en koopkracht, *BS* 30 december 2015 (ed. 2).

december 2017.¹⁵ Sinds de wet van 26 maart 2018 wordt de vrijstelling berekend op het totaal van de belastbare bezoldigingen van alle kwalificerende werknemers samen. Tevens werd een nieuwe sub-vrijstelling ingevoerd, specifiek voor werken in onroerende staat op locatie in ploegenverband.¹⁶ Die vrijstelling bedroeg oorspronkelijk 3 %, later verhoogd tot 6 % en finaal 18 %.¹⁷ Het toepassingsgebied van artikel 275⁵ WIB 92 werd verder uitgebreid met de wet van 23 maart 2019, ditmaal met een specifieke vrijstelling voor het regime van de systeemvaart.¹⁸ Tot slot werden enkele verduidelijkingen aangebracht aan artikel 275⁵ WIB 92 met de wet van 28 april 2019.¹⁹

Kortom, in de vijftien jaren volgend op de introductie van de vrijstelling voor ploegen- of nachtarbeid is vooreerst systematisch het vrijstellingspercentage verhoogd van 0,5 % naar 22,8 % van de kwalificerende belastbare bezoldigingen, met de bedoeling om de competitiviteit van de Belgische ondernemingen te versterken. Verder werd het toepassingsgebied van artikel 275⁵ WIB 92 uitgebreid door specifieke regimes te voorzien voor de uitzendsector, volcontinuë arbeidssystemen, de bouwsector en de systeemvaart. Om misbruik te vermijden werd evenwel een antimisbruikmaatregel ingevoerd. De materiële toepassingsvoorwaarden, inzonderheid de fiscale definitie van ploegenarbeid, van de vrijstelling zijn dan weer nagenoeg identiek en onaangepast gebleven sinds 2004.

2. **Evaluaties vrijstelling** – Ondernemingen die de vrijstelling voor ploegenarbeid wensen toe te passen, moeten kwalificeren als onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht (d.i. de fiscale definitie van ploegenarbeid, zie art.

¹⁵ Art. 89 wet 25 december 2017 tot hervorming van de vennootschapsbelasting, *BS* 29 december 2017.

¹⁶ Voor de toepassing van dit artikel worden de volgende ondernemingen, indien die krachtens artikel 270, eerste lid, 1°, schuldenaar zijn van de bedrijfsvoorheffing op de in vierde en vijfde lid bedoelde belastbare bezoldigingen en op voorwaarde dat de genoemde voorheffing volledig op die bezoldigingen wordt ingehouden, eveneens aangemerkt als ondernemingen waar ploegenarbeid wordt verricht: de ondernemingen waar het werk wordt verricht in één of meerdere ploegen van minstens twee personen, zonder rekening te houden met studenten zoals bedoeld in titel VII van de wet van 3 juli 1978 betreffende de arbeidsovereenkomsten en leerlingen in een alternerende opleiding als bedoeld in artikel 1bis van het koninklijk besluit van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, die hetzelfde of complementair werk doen zowel qua inhoud als qua omvang; en in zover het gaat om werken bedoeld in artikel 20, § 2, van het koninklijk besluit nr. 1 van 29 december 1992 met betrekking tot de regeling voor de voldoening van de belasting over de toegevoegde waarde die, indien ze onder het toepassingsgebied van artikel 30bis van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders vallen, overeenkomstig dat artikel bij de Rijksdienst van Sociale Zekerheid werden aangemeld; en in zover deze ondernemingen aan de betrokken werknemers in de voormelde ploeg een bruto-uurloon toekennen of betalen, voor inhouding van de persoonlijke sociale zekerheidsbijdrage, van minstens 13,75 euro (aanslagjaar 2023: 16,02 EUR) (zie art. 275⁵, §5, lid 1 WIB 92).

¹⁷ Art. 74 wet 26 maart 2018 betreffende de versterking van de economische groei en de sociale cohesie, *BS* 30 maart 2018 (ed. 2).

¹⁸ Art. 4 wet 23 maart 2019 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 voor wat betreft de fiscale bepalingen van de jobsdeal, *BS* 5 april 2019 (ed. 2).

Onder ondernemingen waar ploegenarbeid wordt verricht, wordt verstaan: de ondernemingen die onder het paritair comité voor de binnenscheepvaart ressorteren, met uitzondering van hun sleepdienstactiviteit; en in zover het gaat om werken onder het regime van systeemvaart, waar werknemers, die evenveel rustdagen als arbeidsdagen hebben, worden tewerkgesteld overeenkomstig de collectieve arbeidsovereenkomst van 3 oktober 2012 met betrekking tot het invoeren van een regime van systeemvaart en waarbij de periode aan boord niet meer bedraagt dan 30 opeenvolgende dagen (zie art. 275⁵, §4, lid 1 WIB 92).

¹⁹ Art. 5 wet van 28 april 2019 houdende diverse fiscale bepalingen en tot wijziging van artikel 1, § 1ter, van de wet van 5 april 1955, *BS* 6 mei 2019.

275⁵, §1, lid 2 WIB 92). Dat vormt een van de voornaamste toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling en meteen ook een belangrijk discussiepunt.

In maart 2017 vroeg het kabinet van de minister van Financiën aan de administratie om de interpretatie van de wet bij te sturen – zonder de inhoud ervan te wijzigen – via een aanpassing van de FAQ's gepubliceerd op de website van de FOD Financiën. De gevraagde aanpassingen hadden betrekking op: wat als een 'dagploeg' moet worden beschouwd in een reeks van opeenvolgende ploegen; de omschrijving "hetzelfde werk doen, zowel qua inhoud als qua omvang" (bv. samenstelling van de ploegen; de manier waarop ploegen elkaar moeten opvolgen (bv. op welke locatie); de notie 'ploegenpremie' en de manier waarop de vrijstelling wordt berekend. De FOD Financiën meende echter dat alleen wat onder een 'dagploeg' moet worden verstaan in een reeks opeenvolgende ploegen²⁰, kon worden gewijzigd via dergelijke FAQ's. De andere aanpassingen zouden een wetswijziging vergen, aangezien een circulaire de wet uiteraard niet kan wijzigen.

De interpretatieverschillen en onenigheden tussen het kabinet van de minister van Financiën en de FOD Financiën omtrent de notie ploegenarbeid hebben de fiscus er zelfs toe gebracht de vrijstelling voor ploegen- en nachtarbeid niet te controleren in 2017 en 2018.²¹

Al deze vaststellingen werden gemaakt door het Rekenhof in een verslag van 2019 aan het federale Parlement. Naar aanleiding van de toename van het gebruik en de stijgende kosten ervan, onderzocht het Rekenhof daarin in welke mate de Staat greep houdt op de diverse vrijstellingen van doorstorting van bedrijfsvoorheffing. In dit rapport werden meerdere tekortkomingen vastgesteld omtrent de vrijstellingen – een conclusie die ook zichtbaar is op het terrein, waar er veel discussies heersen over de toepassingsvoorwaarden ervan. Het Rekenhof merkte op dat de doelstellingen van de vrijstellingen niet duidelijk zijn gedefinieerd en dat de resultaten ervan niet worden geëvalueerd. Het stelde verder vast dat de wetgeving bijzonder ingewikkeld is, regelmatig evolueert en onduidelijke formuleringen bevat. In haar rapport formuleerde het Rekenhof twintig aanbevelingen om enerzijds de vrijstellingen doeltreffender te maken en anderzijds de controle op de toepassing ervan te verbeteren.

Specifiek wat de vrijstelling voor ploegen- of nachtarbeid betreft, stelde het Rekenhof vast dat de wetgeving dubbelzinnig is en raadde het aan om het begrip ploegenarbeid te verduidelijken. Bij de redactie van het onderzoeksverslag was er enkel nog maar een wetswijziging doorgevoerd omtrent de manier waarop de vrijstelling wordt berekend (nl. op groepsniveau, in de plaats van op individueel niveau).²²

Een volgend rapport, het advies 'verlaging van de lastendruk op arbeid en mogelijkheden voor de financiering' ervan van de Hoge Raad van Financiën, stelde in mei 2020 vast dat wegens de budgettaire onhaalbaarheid van een algemene verlaging van de lasten op arbeid allerhande fiscale en parafiscale gunststelsels zouden ontwikkeld zijn die zijn toegespitst op bepaalde sectoren en werknemers, waaronder de vrijstellingen van doorstorting van bedrijfsvoorheffing. Het voorstel voorziet in een substantiële verhoging van de nettolonen, met tegelijk een aanbeveling om de maatregelen inzake niet-doorstorting van bedrijfsvoorheffing grondig te evalueren en waar nodig af te bouwen of op te geven.²³ Ook in de 'algemene visienota met betrekking tot de brede fiscale hervorming' wordt voorgesteld om "zowel de structurele opbouw, als het nut en de opportuniteit" van de vrijstellingen te her-evalueren.²⁴

²⁰ De FOD Financiën vestigde de aandacht van de minister er ook op dat de wijziging van wat onder een 'dagploeg' moet worden verstaan in een reeks opeenvolgende ploegen, een grote budgettaire impact zou hebben omdat belastingplichtigen retroactief bezwaarschriften kunnen indienen.

²¹ Rekenhof, "Vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing – Een complexe regeling ter ondersteuning van werkgevers", 27 maart 2019, www.ccrek.be.

²² Rekenhof, "Vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing – Een complexe regeling ter ondersteuning van werkgevers", 27 maart 2019, www.ccrek.be.

²³ Hoge Raad van Financiën (Afdeling Fiscaliteit en Parafiscaliteit), "Verlaging van de lastendruk op arbeid en mogelijkheden voor de financiering ervan", 6 mei 2020, www.hogeraadvanfinancien.be/nl/publications.

²⁴ M. DELANOTE, "Algemene visienota met betrekking tot de brede fiscale hervorming", 27 juni 2022, 88, www.financien.belgium.be/nl/Statistieken_en_analysen/analysen/overige_publicaties.

In 2021 besloot de staatssecretaris voor Begroting, in navolging van het rapport van het Rekenhof, om de impact van de vrijstellingen te evalueren via een *spending review*. Dit met als doelstelling om, als mogelijk opstapje naar hervormingen, de vrijstellingen te vergelijken met alternatieven (zoals directe subsidies of vrijstelling van sociale bijdragen).²⁵ De *spending review* kwam tot de conclusie dat de economische impact van de vrijstellingen “onduidelijk” is, door de afwezigheid van duidelijk omschreven beleidsdoelstellingen, een gebrek aan gegevens en administratieve beperkingen.²⁶ Ook gaf de minister van Financiën aan de FOD Financiën de opdracht om een opsomming te maken van de tekortkomingen en onevenwichten in het wettelijke kader.

Daarop kondigde de minister van Financiën in 2021 een hervorming van het systeem aan om de “misbruiken en excessen in de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing” aan te pakken, om de stijgende kostprijs van die maatregelen af te remmen. Het stroomlijnen van de diverse toepassingsgevallen en inperken van (vermeende) excessen zou meer rechtszekerheid en beheersbaarheid met zich moeten meebrengen.²⁷ Wat die ‘excessen’ betreft, verwees de minister naar de vaststelling van de administratie dat de diverse stelsels door sommige belastingplichtigen op oneigenlijke wijze worden gebruikt, met als voorbeeld “de praktijk van bepaalde werkgevers die hun werknemers aanmoedigen om vrijwillig een hoger bedrag aan bedrijfsvoorheffing te laten inhouden. Hiermee wordt het bedrag aan vrijstelling van bedrijfsvoorheffing en dus het voordeel voor de werkgever kunstmatig verhoogd, zonder dat hiervoor een basis aanwezig is.”²⁸

3. Hervorming vrijstelling: wet 28 maart 2022– Met de wet van 28 maart 2022 houdende verlaging van lasten op arbeid (‘wet van 28 maart 2022’) heeft de wetgever concreet uitvoering gegeven aan voormelde intenties. Het centrale oogmerk van de doorgevoerde wijzigingen aan het stelsel van de gedeeltelijke vrijstellingen van doorstorting van bedrijfsvoorheffing kan, op basis van de voorbereidende werkzaamheden, als volgt worden samengevat:²⁹

- 1) De omzetting van de aanbevelingen uit het rapport van het Rekenhof³⁰, met name;
 - nr. 2: “De belastingplichtige werkgevers en de controleurs een stabiel en begrijpelijk wettelijk kader bieden en waarborgen dat de maatregelen in overeenstemming zijn met de verdragen van de Europese Unie.”
 - nr. 7: “Het begrip ‘ploegenwerk’ verduidelijken in het kader van de vrijstelling van storting van voorheffing voor nacht- en ploegenwerk.”
 - nr. 15: “De risico’s van het inroepen van bepaalde vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing door uitzendkantoren evalueren, gelet op de moeilijkheden die ze bij de controle veroorzaken.”
- 2) Het versterken van het wettelijke kader, “teneinde de toepassingszekerheid van deze maatregelen te bevorderen”;
- 3) De budgettaire vooropgestelde doelstelling bereiken, “door punctuele wijzigingen aan deze maatregelen voor te stellen, zonder drastisch in te grijpen op het toepassingsgebied ervan en zonder te raken aan de door de vorige regeringen initieel beoogde doelgroepen en vrijstellingspercentages”.

Concreet worden er met de wet van 28 maart 2022 wijzigingen aangebracht aan de vrijstelling voor ‘overwerk’ (zie artikel 275¹ WIB 92), ‘koopvaardij-, bagger- en sleepvaart’ (zie artikel 275² WIB 92), ‘ploegen- en nachtarbeid’ (zie

²⁵ W. VAN DE VELDEN, “De Bleecker wil besparen op overheidsuitgaven”, De Tijd 11 februari 2021, 3.

²⁶ M. JANSSENS en A. LUYTEN, “Spending review: Exemption of transfer of withheld payroll tax”, juli 2021, www.fisconet.be.

²⁷ Beleidsnota Financiën, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2294/004.

²⁸ Wetsontwerp gedachtewisseling over de beleidsnota Financiën, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2292/007, 68-69.

²⁹ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 8-9.

³⁰ Zie Rekenhof, “Vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing – Een complexe regeling ter ondersteuning van werkgevers”, 27 maart 2019, 54-55, www.ccrek.be.

artikel 275⁵ WIB 92) en de overige vrijstellingsstelsels. Daarnaast worden ook wijzigingen betreffende de aangifte, sancties en procedureregels inzake de vrijstellingen doorgevoerd.³¹

Specifiek wat de vrijstelling voor ploegen- en nachtarbeid betreft, koos de regering ervoor om “bepaalde toepassingsvoorwaarden aan te scherpen, teneinde het toepassingsgebied beter af te lijnen en doelgerichter te maken, zonder hierdoor de historisch beoogde doelgroep van de toepassing van deze vrijstelling uit te sluiten³²”. Wetgevingstechnisch worden de regels die van toepassing zijn in het geval van ploegenarbeid en de regels die van toepassing zijn in het geval van nachtarbeid hierbij strikt van elkaar onderscheiden en ondergebracht in van elkaar afgescheiden paragrafen. In artikel 275⁵ WIB 92 bevat paragraaf 1 voortaan de bepalingen voor ploegenarbeid en paragraaf 2 de bepalingen voor nachtarbeid. De daaropvolgende paragrafen omvatten de regels voor specifieke doelgroepen, die omwille van hun eigenheden niet kunnen beantwoorden aan de toepassingsvoorwaarden of die onder bepaalde voorwaarden kunnen genieten van een hoger vrijstellingspercentage: paragraaf 3 bevat een verhoging van de reguliere vrijstelling voor ploegenarbeid voor ondernemingen die werken in een volcontinu arbeidssysteem, paragraaf 4 een afwijkende vrijstelling voor het regime van systeemvaart en paragraaf 5 een afwijkende vrijstelling voor ondernemingen waar ploegenarbeid wordt verricht voor werken in onroerende staat op locatie. In de paragrafen 3 tot 5 zijn de regels opgenomen die bepalen in welke mate het bijzondere regime afwijkt van de algemene regels die van toepassing zijn op de vrijstelling voor ploegen- en nachtarbeid. Wanneer er dus geen afwijkende regels voorzien zijn in de paragrafen 3 tot 5 omtrent de specifieke toepassingsvoorwaarden die in de eerste twee paragrafen zijn bepaald, dan zijn de voorwaarden uit deze eerste twee paragrafen van toepassing.³³ In navolging van het rapport van het Rekenhof en de *spending review*, wil de wetgever met die opsplitsing een “betere monitoring” van de vrijstelling mogelijk maken.³⁴

De hervorming vertrekt aldus vanuit een strikt kader: het gaat om punctuele wijzigingen, zonder de bedoeling om drastisch in te grijpen op het toepassingsgebied (maar dit wel beter af te lijnen en doelgerichter te maken), met oog voor de historisch bedoelde doelgroepen en zonder te raken aan de vrijstellingspercentages. Tegelijk herinneren de voorbereidende werken aan dat de initieel beoogde doelstelling van de vrijstelling voor ploegenarbeid, met name “de tegemoetkoming in de bijkomende kosten die een tewerkstelling in een ploegenstelsel met zich meebrengt³⁵”. De doelstelling om de concurrentiekracht van Belgische ondernemingen ten opzichte van commerciële partners duurzaam te versterken en om de positie van sommige doelgroepen op de arbeidsmarkt duurzaam te verbeteren³⁶, wordt evenwel niet hernomen.

³¹ Voor een eerste bespreking, zie J. VAN DYCK, “Vrijstelling doorstorting BV: minimale nacht- of ploegenpremie vereist”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1734, 1-4; J. VAN DYCK, “Vrijstelling doorstorting: premie voor elke werknemer die in ploegen werkt”, *Fiscoloog* 2022, afl. 1737, 1-3; W. DE VISSCHER, “(Mini)taxshift stuurt BV-kortingen bij”, *Fisc.Act.* 2022, afl. 5, 1-5; G. VANDENBOSSCHE en T. GOEMAERE, “Wijzigingen betreffende de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid”, *Acc&Fisc.* 2022, afl. 17, 1-8.

Naar aanleiding van deze hervorming, wijzigt het KB van 19 mei 2022 tot wijziging van de bepalingen inzake de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing in het KB/WIB 92 (BS 30 mei 2022) de formaliteiten die ondernemingen als schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing moeten vervullen in het kader van de toepassing van de vrijstellingen. Zie C. MESKENS en G. VANDENBOSSCHE, “BV-vrijstellingen hervormd: meer formaliteiten en diverse beperkte wetswijzigingen”, *Fisc.Act.* 2022, afl. 24, 5-10.

³² Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 11.

³³ Zie wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 14; wetsontwerp houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2899/001, 37-38.

³⁴ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 14-15.

³⁵ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 11.

³⁶ Zie wetsontwerp houdende diverse bepalingen betreffende het sociaal overleg, *Parl.St.* Kamer 2004-05, nr. 51-1767/001, 17; wetsontwerp betreffende het Generatiepact, *Parl.St.* Kamer 2005-06, nr.

4. **Na de hervorming: verdere aanpassingen vrijstelling** – Na de wet van 28 maart 2022 werden nog twee wetswijzigingen met betrekking tot de vrijstelling voor ploegen- en nachtarbeid doorgevoerd. Ten eerste heeft de wet van 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen een wettelijke basis ingevoerd voor de specifieke toepassing van de één derde norm bij de vrijstelling voor ploegenarbeid voor werken in onroerende staat op locatie, naast een aantal punctuele aanpassingen aan artikel 275⁵, §5 WIB 92.³⁷ Diezelfde wet wijzigde de wettelijke basis voor erkende werkgeversorganisaties en de havenbedrijven “teneinde de continuïteit te garanderen ten aanzien van de wijze waarop zij de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing de voorbije jaren hebben toegepast” (zie art. 275^{0/1} WIB 92³⁸). Voor de toepassing van de vrijstelling voor ploegenarbeid is het de erkende werkgeversorganisatie die moet worden aangemerkt als de onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht. Het zijn dus niet de individuele havenbedrijven in wiens hoofde de voorwaarden van ploegenarbeid moeten worden getoetst.³⁹ Ten tweede voorzag de wet van 21 december 2022 in een delegatie ten aanzien van de Koning om de toepassing van artikel 275⁵ WIB 92 door uitzendbureaus verder uit te werken.⁴⁰

In maart 2023 heeft het Hof van Cassatie zich ook uitgesproken over de Cassatievoorzieningen tegen het ‘wegenwachters⁴¹’- en ‘buschauffeurs⁴²’-arrest.

5. **Opzet van de bijdrage** – In deze bijdrage ligt de focus op de hervormde gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor ploegenarbeid (‘vrijstelling’, zie art. 275⁵, §1 WIB 92), alsook de aangifte, sancties en procedureregels die daarop van toepassing zijn. Het doel van deze bijdrage bestaat erin om, naar aanleiding van de hervorming van de vrijstelling, na te gaan of de wetgever effectief de vooropgestelde doelstellingen heeft bereikt. Vertrekend vanuit het nieuwe wettelijke kader wordt beoogd om, mede op basis van de meest recente rechtspraak, rechtsleer, standpunten in parlementaire vragen, rulings... een duidelijk overzicht te bieden van de impact van de doorgevoerde hervorming. Tegelijk wordt nagegaan waar er nog verdere opportuniteiten kunnen liggen om belastingplichtigen die toepassing maken van de vrijstelling meer rechtszekerheid te bieden, door denksporen voor wetgevende verbeteringen voor te stellen. In het bijzonder wordt daarbij een alternatieve definitie van ‘werk in opeenvolgende ploegen’ naar voren geschoven die geënt is op het sociaal recht, teneinde na te gaan of een grotere mate van coherentie nagestreefd kan worden tussen beide rechtstakken. Daarbij worden eigen beleidsaanbevelingen overwogen die verder gaan dan het huidige wettelijke kader en vetrekken vanuit bepaalde nieuwe of aangepaste uitgangsprincipes.

In het eerste deel (2.) worden de basisprincipes van de berekeningsgrondslag van de vrijstelling voor ploegenarbeid hernomen, met aandacht voor de gewijzigde berekening van de bedrijfsvoorheffing, de grondslag waarop de vrijstelling wordt toegepast, de techniek van het fiscaal voluntariaat. Er is ook oog voor de rol van sociale secretariaten bij dit alles. In het tweede deel (3.) worden de diverse toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling grondig besproken, waarbij een stand van zaken wordt gegeven van de doorgevoerde wijzigingen, alsook de huidige interpretatie van elk van die voorwaarden.⁴³ Eerst wordt zowel het huidige begrip ‘onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht’ besproken,

51-2128/001, 60.

³⁷ Zie art. 50 wet 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *BS* 30 november 2022.

³⁸ Ingevoegd door art. 36 wet 5 juli 2022 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 15 juli 2022.

³⁹ Zie art. 48 wet 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *BS* 30 november 2022; Wetsontwerp houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2899/001, 32-33. Zie ook circ. 2023/C/37 over vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing door erkende organisaties van werkgevers in het kader van havenarbeid, 30 maart 2023.

⁴⁰ Art. 30 wet 21 december 2022 houdende diverse fiscale bepalingen, *BS* 29 december 2022.

⁴¹ Rb. Antwerpen 27 oktober 2017, 16/2349-60/A, *TFR* 2020, afl. 574, 89; Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.; Antwerpen 19 januari 2021, 2018/AR/755, *TFR* 2021, afl. 602, 522. Zie Cass. 24 maart 2023, F.21.0100.N.

⁴² Rb. Antwerpen 9 juni 2017, 16/1321/A, *TFR* 2017, afl. 532, 950; Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 24; Antwerpen 19 januari 2021, 2018/AR/402, *TFR* 2021, afl. 605, 713. Zie Cass. 31 maart 2023, F.22.0026.N.

⁴³ De nadruk wordt daarbij gelegd op rechtspraak, en bij uitbreiding andere bronnen, die zijn verschenen sinds oktober 2021 en rechtspraak die voorheen ongepubliceerd was. Voor het overige

alsook het in kader van deze bijdrage ontwikkelde begrip ‘werk in opeenvolgende ploegen’ dat als alternatief zou kunnen dienen om te bepalen wat voor fiscale doeleinden onder ploegenarbeid dient te worden verstaan. Nadien wordt stilgestaan bij (de effectiviteit van) de één derde-norm. Verder is er uitgebreide aandacht voor de voorwaarde van het betalen of toekennen van een ploegenpremie. In het vierde deel (4.) wordt de specifieke toepassing van de vrijstelling door uitzendbureaus nader besproken. Het vijfde deel (5.) heeft aandacht voor de aangifte, sancties en procedureregels. Enkele omvattende eindoverwegingen vormen de conclusie van deze bijdrage (6.).

2. Basisprincipes van de vrijstelling: over de berekening(sgrondslag)

2.1. Inhouding en berekening van bedrijfsvoorheffing

6. **Basisprincipes** – De Koning heeft de bevoegdheid om de wijze van de storting van de bedrijfsvoorheffing te bepalen (zie art. 250 WIB 92). In het bijzonder dienen werkgevers de bedrijfsvoorheffing die (aan de bron) verschuldigd is op de bezoldigingen die zij betalen of toekennen in de Schatkist te storten (zie art. 86 *juncto* 87 KB/WIB 92).

In bepaalde gevallen kunnen zij echter gebruik maken van een gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing (zie art. 275¹ tot 275¹² WIB 92). Dit houdt in dat de werkgever, als schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing, in een aantal specifieke gevallen een (forfaitair) gedeelte van de ingehouden en verschuldigde bedrijfsvoorheffing niet moet doorstorten naar de Schatkist.⁴⁴ De niet-doorgestorte bedrijfsvoorheffing blijft ter beschikking van de werkgever en resulteert aldus in een opbrengst.⁴⁵ Het bedrag van de vrijstelling hangt af van de schalen van de bedrijfsvoorheffing, die op hun beurt afhankelijk zijn van de verwachte gemiddelde aanslagvoet van de werknemer in de personenbelasting, die dan weer afhankelijk is van diens bruto bezoldiging (exclusief socialezekerheidsbijdragen) en gezinssamenstelling (aantal personen ten laste en gezinsinkomen).⁴⁶

De berekeningsgrondslag van de artikelen 275¹ tot en met 275¹² WIB 92 verschilt van vrijstelling tot vrijstelling. Bijvoorbeeld voor de vrijstelling voor ploegen- en nachtarbeid vormen de kwalificerende en in aanmerking komende bezoldigingen de berekeningsgrondslag (*infra*, randnr. **Fout! Verwijzingsbron niet gevonden.**). In andere gevallen, zoals de vrijstelling voor wetenschappelijk onderzoek (zie art. 275³ WIB 92), wordt de vrijstelling berekend als een percentage van de ingehouden bedrijfsvoorheffing. Het hanteren van de bedrijfsvoorheffing zelf als berekeningsgrondslag, leidt er echter toe dat het voordeel voor de werkgever rechtstreeks afhankelijk wordt gemaakt van de persoonlijke situatie van de werknemer (zoals de gezinssamenstelling).⁴⁷

7. **Getrapte schalen in de bedrijfsvoorheffing** – Artikel 275, §1 WIB 92 voorziet van oudsher dat de bedrijfsvoorheffing wordt vastgesteld volgens de aanduidingen van de schalen opgesteld door de Koning. Daarbij kunnen verschillende categorieën van belastingplichtigen worden onderscheiden. Voor elke categorie zijn de schalen forfaitair (zie art. 275, §2 WIB 92).

In uitvoering van die bepaling voorzag artikel 88 KB/WIB 92 dat het bedrag van de aan de bron verschuldigde bedrijfsvoorheffing wordt vastgesteld volgens de schalen en de erbij horende regels vermeld in Bijlage III KB/WIB 92.

wordt verwezen naar T. GOEMAERE en G. VANDENBOSSCHE, “Ondernemingen waar ploegenarbeid wordt verricht: Modern Times in fiscalibus?”, *AFT* 2021, afl. 9-10, 33-64.

⁴⁴ Voor een algemeen overzicht van de gedeeltelijke vrijstellingen van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, zie D. DESCHRIJVER, *Bedrijfsvoorheffing*, Mortsel, Intersentia, 2022, 831-950; C. MESKENS, C. COUDRON, C. BODEUX, D. BUYLAERT, D. WEYENS, G. VANDENBOSSCHE, J. HUYZENTRUYT, M. VEKEMAN, R. MINJAUW, V. ROSIAS en A. VAN DER MAST, “Bedrijfsvoorheffing” in A. TIBERGHEN, *Handboek voor Fiscaal Recht*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2022, (1028) 1036-1058.

⁴⁵ Zie ook C. MESKENS en B. DE COCK, *Vademecum vennootschapsbelasting 2022*, Mortsel, Intersentia, 2022, 713.

⁴⁶ M. JANSSENS en A. LUYTEN, “Spending review: Exemption of transfer of withheld payroll tax”, juli 2021, www.fisconet.be.

⁴⁷ M. DELANOTE, “Algemene visienota met betrekking tot de brede fiscale hervorming”, 27 juni 2022, 88, www.financien.belgium.be/nl/Statistieken_en_analysen/analysen/overige_publicaties.

In het bijzonder was schaal I van toepassing wanneer de verkrijger van de inkomsten een alleenstaande is of wanneer diens echtgenoot eveneens persoonlijke beroepsinkomsten heeft, schaal II wanneer de echtgenoot van de verkrijger van de inkomsten geen persoonlijke beroepsinkomsten heeft en schaal III voor bepaalde niet-inwoners. Voormelde schalen bepaalden het bedrag aan in te houden bedrijfsvoorheffing op basis van de bruto belastbare maandbezoldiging (d.i. verminderd met sociale bijdragen) afgerond op het lagere veelvoud van 15 euro.

Elke schaal vermeldde in de eerste kolom de bruto (maandelijkse) inkomsten telkens verhoogd met een trap van 15 euro, waarbij voor een inkomen begrepen tussen twee 'trappen' het laagste van die twee bedragen van toepassing is voor de berekening van de bedrijfsvoorheffing. Op basis van die getrapte schalen kon de verschuldigde bedrijfsvoorheffing worden afgelezen in de toepasselijke kolommen, waarvan vervolgens de verminderingen voor kinderen ten laste en andere gezinslasten nog in aftrek mogen worden gebracht.⁴⁸

Voorbeeld toepassing 'getrapte' schalen bedrijfsvoorheffing: kinderloos echtpaar:

Voor een kinderloze werknemer, wiens echtgenoot eveneens persoonlijke beroepsinkomsten heeft, met een maandelijkse bruto belastbare bezoldiging van 2.384,29 euro was bijvoorbeeld schaal I van toepassing. Daarin wordt het bedrag aan verschuldigde bedrijfsvoorheffing voor een bezoldiging van 2.370 euro (d.i. het lagere veelvoud van 15 euro) in de tweede kolom vastgelegd op 477,17 euro.

Merk op, indien diezelfde werknemer bijvoorbeeld een bruto belastbare bezoldiging van 2.386 euro (d.i. 1,71 euro meer) zou hebben ontvangen, zou de trap van 2.385 tot 2.400 euro van toepassing zijn, of een bedrag van 484,39 euro (d.i. 7,22 euro meer) bedrijfsvoorheffing. Het gevolg van het getrapte systeem was aldus dat die laatste werknemer een lagere netto bezoldiging overhoudt.

8. **Glijdende schalen in de bedrijfsvoorheffing** – Voor het vaststellen van de bedrijfsvoorheffing die moet worden ingehouden op bezoldigingen die vanaf 1 januari 2023 worden betaald of toegekend gelden evenwel nieuwe toepassingsregels en een nieuwe berekeningswijze (zie art. 88 en Bijlage III KB/WIB 92). Dit nieuwe stelsel gaat uit van 'glijdende schalen' in plaats van 'getrapte schalen'. Schalen I, II en III worden dan ook vervangen door een berekening op basis van de sleutelformule waarbij de bezoldiging niet langer wordt afgerond op het lagere veelvoud van 15 euro. Bijgevolg bevat Bijlage III KB/WIB 92 geen bijlage meer met schalen van de bedrijfsvoorheffing waaruit het vooraf berekend basisbedrag aan in te houden voorheffing eenvoudig af te lezen valt. De nieuwe berekeningswijze moet vermijden dat een bruto verhoging van een bezoldiging met enkele euro's, bijvoorbeeld naar aanleiding van een indexering, leidt tot een lager nettobedrag⁴⁹ – een effect dat, zoals hierboven geïllustreerd, wel kon voorvallen onder de vroegere trapsgewijze opbouw van de schalen.⁵⁰

De sleutelformule 2023 bevat de regels voor het berekenen van de bedrijfsvoorheffing op de maandelijkse bezoldigingen. Die verschuldigde voorheffing wordt, nog steeds, in vier stappen berekend (zie sleutelformule 5.). Ten eerste wordt het *bruto jaarinkomen* vastgesteld. Dit gebeurt door het betaalde brutobedrag van de maandelijkse bezoldigingen te verminderen met de verplichte inhoudingen gedaan ter uitvoering van de sociale wetgeving. Het

⁴⁸ KB 9 december 2021 tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de bedrijfsvoorheffing, *BS* 23 december 2021, van toepassing op de vanaf 1 januari 2022 betaalde of toegekende inkomsten. Zie ook sleutelformule voor de berekening van de bedrijfsvoorheffing (BV) verschuldigd op bezoldigingen en op in artikel 146, van het wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) vermelde pensioenen of werkloosheidsuitkeringen met bedrijfstoelage, betaald vanaf 1 januari 2022, https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/personeel_en_loon/bedrijfsvoorheffing/berekening.

⁴⁹ Zie FOD Financiën, "Bericht aan de schuldenaars van aan de bedrijfsvoorheffing onderworpen bezoldigingen, pensioenen en werkloosheidsuitkeringen met bedrijfstoelage", 25 augustus 2022, <https://financien.belgium.be/nl/Actueel/bericht-aan-de-schuldenaars-van-aan-de-bedrijfsvoorheffing-onderworpen-bezoldigingen#:~:text=De%20Minister%20van%20Financi%C3%ABn%20zal,schakelen%20naar%20%E2%80%9Cglijdende%20schalen%E2%80%9D>.

⁵⁰ Zie ook Hoge Raad van Financiën (Afdeling Fiscaliteit en Parafiscaliteit), "Verlaging van de lastendruk op arbeid en mogelijkheden voor de financiering ervan", 6 mei 2020, 166, www.hogeraadvanfinancien.be/nl/publications; X., "Binnenkort 'glijdende schalen' i.p.v. 'getrapte schalen'?", *Fisco* 2022, afl. 1757, 15.

belangrijkste onderscheid met de vorige sleutelformule is hier dat het bekomen verschil (d.i. bruto belastbaar maandelijks inkomen) wordt afgerond tot de hogere of lagere cent, in plaats van op het lagere veelvoud van 15 euro. Het bekomen bedrag wordt vervolgens vermenigvuldigd met 12 om te komen tot het jaarlijks brutobedrag van de belastbare grondslag (zie sleutelformule 2. en 6. en Bijlage III, 24. en 26. KB/WIB 92). Ten tweede moet het bruto jaarinkomen worden omgezet in het *belastbare netto jaarinkomen* door de forfaitaire beroepskosten in mindering te brengen. Van het jaarlijks brutobedrag van de belastbare grondslag verkregen in stap 1 worden dus de forfaitaire beroepskosten afgetrokken om de netto belastbare grondslag te bekomen (zie sleutelformule 7. en Bijlage III, 27.-28. en 33. KB/WIB 92). Ten derde wordt de *jaarbelasting* berekend (zie sleutelformule 9.). Om dit bedrag te bekomen, wordt vooreerst de belasting op het belastbare netto jaarinkomen berekend op basis van de (geïndexeerde) basisschaal die geldt voor de bedrijfsvoorheffing (zie sleutelformule 10. en Bijlage III, 34. KB/WIB 92). Opgemerkt wordt dat de sleutelformule bij de berekening van de bedrijfsvoorheffing uitgaat van een verhoging van 7 % voor aanvullende belastingen (gemeente- en agglomeratiebelasting) (zie sleutelformule 4.). De bekomen belasting wordt dan verminderd met 2.573,35 euro (d.i. de belasting op een belastingvrije som van 9.620 euro). Het bekomen verschil vormt de basisbelasting (zie sleutelformule 11. en Bijlage III, 35. KB/WIB 92). Nadien worden van de (jaarlijkse) basisbelasting bepaalde belastingverminderingen afgetrokken. Voorbeelden zijn de vermindering voor kinderen ten laste en andere gezinslasten (zie sleutelformule 14. en bijlage III, 41 e.v. KB/WIB 92). Alle verminderingen mogen worden samengevoegd zonder dat dit bedrag de totale basisbelasting mag overtreffen (zie sleutelformule 22.). De jaarbelasting is met andere woorden gelijk aan de basisbelasting verminderd met de toepasselijke belastingverminderingen. Tot slot wordt de *maandelijks bedrijfsvoorheffing* berekend. Om het bedrag van de voorheffing te bepalen die op de maandelijks bezoldigingen verschuldigd is, wordt het bedrag van de jaarbelasting gedeeld door 12 (zie sleutelformule 23. en Bijlage III, 46. KB/WIB 92).⁵¹ Van de maandelijks verschuldigde bedrijfsvoorheffing mogen overigens nog bepaalde, bijkomende verminderingen worden afgetrokken, bijvoorbeeld voor een groepsverzekering, overwerk of werkbonus (Bijlage III, 48. e.v. KB/WIB 92).

Voorbeeld toepassing ‘glijdende’ schalen bedrijfsvoorheffing: kinderloos echtpaar:

Voor voormelde werknemer met een maandelijks bruto belastbare bezoldiging van 2.384,29 euro is bijvoorbeeld voor bezoldigingen betaald of toegekend in 2023 406,61 euro bedrijfsvoorheffing verschuldigd, in plaats van 477,17 euro in 2022. De bedrijfsvoorheffing wordt voortaan aldus berekend op de werkelijk belastbare bezoldiging. De werknemer houdt op jaarbasis netto 846,74 euro meer over.

Hoewel de wijze van berekening van de bedrijfsvoorheffing voor 2023 niet fundamenteel is hervormd, hebben de nieuwe toepassingsregels en berekeningswijze wel een belangrijke invloed op de vrijstellingen van doorstorting van bedrijfsvoorheffing. De sleutelformule voor 2023 verschilt immers van de oude sleutelformule ingevolge de (jaarlijkse) indexering, de overgang naar ‘glijdende schalen’ en de wijziging van de basisschaal en belastingvrije som.⁵² De combinatie van die wijzigingen heeft tot gevolg dat een werknemer in principe een hogere netto bezoldiging overhoudt, aangezien een lager bedrag aan bedrijfsvoorheffing wordt ingehouden. Dat effect is voornamelijk toe te wijzen aan de hoge inflatie, en bijhorende indexering, waardoor een hoger deel van de bezoldiging in een lagere basisschaal terechtkomt. Omgekeerd wordt voor de werkgever echter de kost van een werknemer die bijvoorbeeld ploegenarbeid verricht daardoor verhoogd, aangezien er een lager bedrag aan bedrijfsvoorheffing beschikbaar is. Dit lagere bedrag aan bedrijfsvoorheffing kan eventueel nog gecompenseerd worden ingeval voor (bepaalde) werknemers toepassing wordt gemaakt van het fiscaal voluntariaat (zie *infra*, randnr. 10).

⁵¹ KB 19 december 2022 tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de bedrijfsvoorheffing, *BS* 30 december 2022, van toepassing op de vanaf 1 januari 2023 betaalde of toegekende inkomsten en Sleutelformule voor het berekening van de bedrijfsvoorheffing (BV) verschuldigd op bezoldigingen en op in artikel 146, van het wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 (WIB 92) vermelde pensioenen of werkloosheidsuitkeringen met bedrijfstoelage, betaald vanaf 1 januari 2023, https://financien.belgium.be/nl/ondernemingen/personeel_en_loon/bedrijfsvoorheffing/berekening. Zie ook L. MAES, “Nieuwe regels bedrijfsvoorheffing: geen ‘getrapte schalen’ meer”, *Fiscooloog* 2022, afl. 1775, 1.

⁵² Doordat de sleutelformule beter is afgestemd op de uiteindelijk verschuldigde belasting, zal de uiteindelijk verschuldigde personenbelasting aldus beter aansluiten op de ingehouden bedrijfsvoorheffing. De schalen zijn evenwel nog niet geheel in lijn met de tarieven van de personenbelasting.

Voorbeeld impact gewijzigde berekeningswijze bedrijfsvoorheffing (Tabel 1):

	vanaf 1 januari 2022 betaalde of toegekende bezoldigingen			vanaf 1 januari 2023 betaalde of toegekende bezoldigingen	
		Indexatie 2%			Indexatie 2%
(1) Totaal brutoloon (incl. patronale basisbijdragen): (2)* x 25%	3.415,03	3.483,33		3.415,03	3.483,33
(2) Bruto bezoldiging fabrieksarbeider (incl. ploegenpremie)	2.689,00	2.742,78		2.689,00	2.742,78
(3) Rsz-bijdrage werknemer: (2)* x 13,07%	379,57	387,16		379,57	387,16
(4) Bruto belastbare bezoldiging: (2) - (3)	2.309,43	2.355,62		2.309,43	2.355,62
(5) Bedrijfsvoorheffing	441,06	469,95		374,57	394,34
(6) Netto bezoldiging: (4) - (5)	1.868,37	1.885,67		1.934,86	1.961,28
(7) Theoretische vrijstelling ploegenarbeid: (4) x 22,8%	526,55	537,08		526,55	537,08
(8) Effectieve vrijstelling ploegenarbeid	441,06	469,95		374,57	394,34
(9) Totale basiskost voor werkgever: (1) - (8)	2.973,97	3.013,38		3.040,46	3.088,99
			+	2,24%	2,51%
<i>* Berekend op 108% van de bruto bezoldiging; patronale basisbijdrage voor 2023**.</i>					
<i>** Er wordt geen rekening gehouden met uitzonderlijke vermindering in het eerste en tweede kwartaal 2023 van de netto patronale rsz-bijdragen met 7,07 %.</i>					

Zoals blijkt uit Tabel 1, wordt voor een gegeven werknemer minder bedrijfsvoorheffing ingehouden op bezoldigingen betaald of toegekend vanaf 1 januari 2023 in vergelijking met 1 januari 2022. Aangezien de werkelijke vrijstelling beperkt is tot de ingehouden bedrijfsvoorheffing, heeft dit tot gevolg dat voor die werknemer een lagere vrijstelling van toepassing is, waardoor de totale kost voor de werkgever wordt verhoogd.

2.2. Berekeningsgrondslag van vrijstelling

- 9. Berekeningsgrondslag vrijstelling** – Wat de vrijstelling voor ploegenarbeid betreft, worden de kwalificerende werkgevers ervan vrijgesteld een bedrag aan bedrijfsvoorheffing in de Schatkist te storten. De verschuldigde bedrijfsvoorheffing die van doorstorting wordt vrijgesteld bedraagt 22,8 % van het totaal van de – voor een gegeven maand toegekende of verschuldigde, ongeacht de periode waarop zij betrekking hebben⁵³ – belastbare bezoldigingen (ploegenpremies inbegrepen) zoals bedoeld in artikel 31, lid 2, 1° en 2° WIB 92, inclusief de ploegenpremies, van al de kwalificerende werknemers die ploegenarbeid hebben verricht.

Van die berekeningsgrondslag worden op basis van artikel 275⁵, §1, lid 2 WIB 92 het dubbel vakantiegeld, de eindejaarspremie en de achterstallige bezoldigingen expliciet uitgesloten. Een limitatieve lijst van vergoedingen komt met andere woorden niet in aanmerking voor de berekening van de vrijstelling. Terwijl dit voorheen enkel bleek uit administratieve circulaire⁵⁴, staat voortaan uitdrukkelijk in de wet dat, wat het vakantiegeld betreft, enkel het dubbel vakantiegeld (d.i. de dertiende en veertiende maand) moet worden uitgesloten van de berekeningsgrondslag. Andere

⁵³ Zie ook circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. VIII.16: “De maatregel is van toepassing op de bezoldigingen die worden betaald of toegekend vanaf 1 juli 2004 en dit **ongeacht de periode waarop die bezoldigingen betrekking hebben.**”

⁵⁴ Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. VIII.17.1.

types vakantiegeld, zoals het enkel vakantiegeld, werden in de praktijk al meegenomen in de berekeningsgrondslag, maar nu wordt dit dus wettelijk verankerd met de wet van 28 maart 2022.

Het gedeelte van de bedrijfsvoorheffing dat niet moet worden doorgestort (d.i. de vrijstelling van 22,8 %), wordt aldus berekend als een forfaitair percentage van het totaal van de betaalde of toegekende bruto bezoldigingen. Het totale bedrag van de vrijstelling mag de totaal ingehouden bedrijfsvoorheffing echter niet overschrijden.⁵⁵

Op basis van artikel 95², §3, lid 1, c), 7° KB/WIB 92, zoals aangepast door het KB van 19 mei 2022⁵⁶, is de vrijstelling beperkt tot het *laagste* van de volgende twee bedragen: (i) 22,8 % van de in aanmerking komende en kwalificerende belastbare bezoldigingen (d.i. met uitsluiting van het dubbel vakantiegeld, de eindejaarspremie en de achterstallige bezoldigingen) van de in aanmerking komende werknemers die ploegenarbeid verrichten en (ii) de bedrijfsvoorheffing die werd ingehouden op die kwalificerende bezoldigingen, in de mate dat deze voorheffing zonder de toepassing van de vrijstelling voor ploegenarbeid, daadwerkelijk aan de Schatkist zou zijn doorgestort. Daarmee beperkt het uitvoeringsbesluit het bedrag van de vrijstelling tot de bedrijfsvoorheffing die (effectief) werd ingehouden op de in aanmerking komende en kwalificerende bezoldigingen.

- 10. Toepassing fiscaal voluntariaat** – Het totaalbedrag van een vrijstelling is dus, rechtstreeks of onrechtstreeks, afhankelijk van de ingehouden bedrijfsvoorheffing. Volgens de voorbereidende werken van de wet van 28 maart 2022 heeft de fiscus bij de controles van de verschillende vrijstellingen vastgesteld dat in een “niet te verwaarlozen aantal gevallen” schuldenaren van de bedrijfsvoorheffing trachtten om een hogere vrijstelling te bekomen door “het bedrag aan bedrijfsvoorheffing kunstmatig te verhogen. De piste die dergelijke belastingplichtigen bewandelen, bestaat erin om de vrijstelling te maximaliseren door werknemers aan te moedigen om aan fiscaal voluntariaat te doen, zodat zij ervoor kiezen dat hogere bedragen aan bedrijfsvoorheffing worden ingehouden.”⁵⁷ De werknemer kan aan de werkgever vragen om een hoger bedrag aan bedrijfsvoorheffing in te houden om bijbetaling in de definitieve belastingafrekening te voorkomen. O.i. is de toepassing van het fiscaal voluntariaat als dusdanig evenwel geen misbruik, nu een werknemer daarmee beoogt diens eindbelasting beter te laten aansluiten op de ingehouden bedrijfsvoorheffing.

Om dit in de toekomst te vermijden, is voor bepaalde vrijstellingen de berekeningsgrondslag beperkt tot de bedrijfsvoorheffing die *wettelijk* moet worden ingehouden op de reguliere bezoldiging. Het gedeelte van de bedrijfsvoorheffing dat wordt ingehouden bovenop hetgeen wettelijk verschuldigd is (d.i. fiscaal voluntariaat), komt met andere woorden niet meer in aanmerking. Het gaat daarbij om alle aanvullende inhoudingen, bedoeld in deel 8 van bijlage III bij het KB/WIB 92. In het bijzonder wordt die beperking voorzien voor de vrijstelling voor wetenschappelijk onderzoek (zie art. 275³, §1, lid 11 WIB 92), sportbeoefenaars (zie art. 275⁶, lid 8 WIB 92), steunzones (zie art. 275⁸, §6 en 275⁹, §4 WIB 92) en startende ondernemingen (zie art. 275¹⁰, lid 6 WIB 92). Merk op dat het hier gaat om vrijstellingen die alleen rechtstreeks de bedrijfsvoorheffing zelf als berekeningsgrondslag hebben. Voor die vrijstellingen wordt uitdrukkelijk wettelijk bepaald dat de vrijstelling niet kan worden toegepast op de bedrijfsvoorheffing die aanvullend bovenop de bedrijfsvoorheffing die reglementair minimaal verschuldigd is wordt ingehouden. Ingeval er bij voormelde vrijstellingen toepassing wordt gemaakt van fiscaal voluntariaat, moet aldus rekening worden gehouden met het bedrag aan bedrijfsvoorheffing dat door de wet is bepaald en niet met de bedrijfsvoorheffing die effectief wordt toegepast in het kader van dat voluntariaat.

Voor de vrijstelling voor ploegenarbeid, die de bruto bezoldigingen als berekeningsgrondslag hanteert, kan het systeem van het fiscaal voluntariaat – op heden – dus nog steeds toegepast worden. Dit kan ook worden afgeleid uit circulaire Ci.RH.244/568.064.⁵⁸ Er is ook geen wettelijke bepaling die de totaal aangevraagde vrijstelling beperkt tot de bedrijfsvoorheffing die reglementair werd ingehouden. Evenmin wordt in de tweede aangifte het vak “verschuldigde

⁵⁵ Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. IX.18 (het negatief bedrag in de tweede aangifte “kan echter nooit hoger zijn dan het bedrag van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing dat op de eerste aangifte is vermeld”, waarbij op de eerste aangifte “de aan al de werknemers betaalde of toegekende bezoldigingen” ongeacht de aard ervan worden vermeld) en XII.6.

⁵⁶ KB 19 mei 2022 tot wijziging van de bepalingen inzake de vrijstelling van doorgestorting van bedrijfsvoorheffing in het KB/WIB 92, *BS* 30 mei 2022, van toepassing op de vanaf 1 april 2022 betaalde of toegekende bezoldigingen.

⁵⁷ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 19.

⁵⁸ Zie Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. VI.

bedrijfsvoorheffing” beperkt tot de bedrijfsvoorheffing die *reglementair* werd ingehouden (zie art. 95², §3, lid 1, c), 7° KB/WIB 92). Dat laatste zou, zonder uitdrukkelijke wettelijke basis, overigens strijdig zijn met artikel 275⁵, §1 WIB 92.

Zoals uit het cijfervoorbeeld in Tabel 1 blijkt, is het mogelijk dat een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht door enkel de reglementair verschuldigde bedrijfsvoorheffing in te houden niet de volledige 22,8 %-vrijstelling kan toepassen waarop zij theoretisch recht heeft. In dat geval kan de werkgever, op vraag van de werknemer, aanvullende bedrijfsvoorheffing inhouden. Wel blijft de effectief toegepaste vrijstelling steeds beperkt tot maximaal de effectief ingehouden bedrijfsvoorheffing, met een absolute *cap* van 22,8 % van de kwalificerende en in aanmerking komende bezoldigingen.

Het is aldus niet omdat de vrijstelling voor ploegenarbeid vertrekt van de bruto bezoldigingen als berekeningsgrondslag, dat het systeem van het fiscaal voluntariaat niet toegepast zou kunnen worden. Finaal is het vrijstellingsbedrag immers nog steeds afhankelijk van de – reglementair of aanvullend – ingehouden bedrijfsvoorheffing. Wel speelt het effect van die techniek, in vergelijking met vrijstellingen die de bedrijfsvoorheffing zelf als berekeningsgrondslag hanteren, minder inzake de vrijstelling voor ploegenarbeid. Twee redenen zijn daarvoor pertinent. Ten eerste wordt de vrijstelling voor ploegenarbeid, voor bezoldigingen die vanaf 1 januari 2018 worden betaald of toegekend, niet meer op het niveau van de individuele werknemer berekend (dit impliceerde dat de vrijstelling in hoofde van een bepaalde werknemer slechts mocht worden toegepast op de bedrijfsvoorheffing die betrekking had op de bezoldigingen van die werknemer), maar wel op het niveau van de groep van werknemers die in aanmerking komen voor de vrijstelling.⁵⁹ In geval er voor een werknemer recht is op een theoretische vrijstelling die hoger is dan de ingehouden bedrijfsvoorheffing, dan kan dat tekort in eerste instantie gecompenseerd worden ten belope van de beschikbare bedrijfsvoorheffing bij de andere werknemers die ploegenarbeid verrichten. De vrijstelling, berekend op de totaliteit van de bezoldigingen van de werknemers die in ploegen werken, mag dus aangerekend worden op de totaliteit van de op de betrokken bezoldigingen effectief ingehouden bedrijfsvoorheffing. Het bedrag van de ingehouden bedrijfsvoorheffing mag evenwel niet overschreden worden. Ten tweede genereert de techniek van het fiscaal voluntariaat een verschillende werking tussen vrijstellingen die berekend worden op de bruto bezoldigingen enerzijds en op de bedrijfsvoorheffing zelf anderzijds. Wat die laatste betreft, leidt het fiscaal voluntariaat ertoe dat de vrijstelling rechtstreeks en schijnbaar onbegrensd kan worden verhoogd. Dergelijk ‘misbruik’ wil de wetgever voortaan uitsluiten. Voor de vrijstelling voor ploegenarbeid kan de techniek van het fiscaal voluntariaat er daarentegen hoogstens voor zorgen dat de onderneming ten volle kan gebruikmaken van de theoretische vrijstelling van 22,8 % waarop zij recht heeft op basis van de wet – wat o.i. niet als misbruik kan worden beschouwd. Doordat de vrijstelling sowieso tot dat bedrag beperkt is, kan de vrijstelling niet ‘gemaximaliseerd’ worden door hogere bedragen aan bedrijfsvoorheffing in te houden. De wetgever heeft er dan ook – o.i. terecht – voor gekozen om de beperking van de berekeningsgrondslag tot de bedrijfsvoorheffing die wettelijk moet worden ingehouden enkel in te voeren voor de vrijstellingen die op de bedrijfsvoorheffing zelf worden berekend.

2.3. Rol en aansprakelijkheid van sociale secretariaten

- 11. (Aansprakelijkheid van) sociaal secretariaten** – Werkgevers kunnen een mandataris aanstellen in het kader van hun sociale administratie en dit in de vorm van een erkend sociaal secretariaat.⁶⁰ In de praktijk maken veel ondernemingen van deze mogelijkheid gebruik.⁶¹

Sociale secretariaten zijn erkende sociale dienstverrichters, die instaan voor het vervullen van de sociaalrechtelijke verplichtingen van werkgevers. Dit houdt in dat zij mandatarissen zijn die in naam en voor rekening van werkgevers formaliteiten inzake sociale zekerheid, waartoe deze werkgevers zijn gehouden ten aanzien van de instellingen van sociale zekerheid, in een rechtstreekse relatie met deze instellingen vervullen. Binnen de grenzen van het met de werkgever gesloten mandaat nemen zij ook de opdracht op zich de werkgevers te begeleiden in hun betrekkingen met

⁵⁹ Zie Circ. 2018/C/76 over de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid – afschaffing van de benadering ‘per werknemer’, 15 juni 2018.

⁶⁰ Zie art. 31ter, §1 wet houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers, BS 2 juli 1981.

⁶¹ F. YSENBAERT, “Sociaal secretariaten zitten op spaarpot van kwart miljard euro”, De Tijd, 25 januari 2019.

die instellingen en hen in die context te informeren. Doorslaggevend is dat deze entiteiten hiervoor erkend zijn⁶².⁶³ Krachtens hun specifieke erkenning krijgen de erkende sociale secretariaten de bevoegdheid om – als lasthebber van de werkgever – de sociale bijdragen van de aangesloten werkgevers te innen met het oog op doorstorting, een bevoegdheid die voor de andere sociale dienstverrichters expliciet is uitgesloten en waarvan de overtreding strafbaar wordt gesteld.⁶⁴

Ook moeten erkende sociale secretariaten de bedrijfsvoorheffing die hun aangeslotenen aan de bron verschuldigd zijn doorstorten naar de Schatkist. Op basis van artikel 270, lid 1, 1° WIB 92 zijn ook belastingplichtigen die als bewaarder, mandataris of tussenpersoon bezoldigingen betalen of toekennen bedrijfsvoorheffing verschuldigd. De draagwijdte van die begrippen is echter onduidelijk. Het staat echter vast dat een sociaal secretariaat⁶⁵ dat tussenkomt in de betaling van het nettoloon hier niet wordt bedoeld.⁶⁶ Het is dus niet omdat de werkgever een mandaat verleent aan een erkend sociaal secretariaat voor inhouding van de bedrijfsvoorheffing dat het sociaal secretariaat in de relatie met de administratie wordt verheven tot schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing.

Tussen de werkgever en het sociaal secretariaat wordt een schriftelijke overeenkomst gesloten die onder meer de inhoud regelt van het mandaat.⁶⁷ Dat mandaat kan gelden voor het geheel of een deel van de verplichtingen inzake sociale zekerheid en bedrijfsvoorheffing.⁶⁸ Buiten de strikte zin van dit mandaat, kan de werkgever aan een erkend sociaal secretariaat ook het vervullen van de reglementaire voorschriften die de sociale wetten hem opleggen, toevertrouwen. Wanneer het daarbij gaat om een daad van juridische aard, zoals het bijhouden van de individuele rekeningen, is het sociaal secretariaat ook in dat opzicht de lasthebber van de werkgever. In dat geval treedt een sociaal secretariaat dus in dubbel opzicht op als lasthebber van de werkgever, zowel inzake het vervullen van de socialezekerheidsverplichtingen als bij het uitvoeren van andere opdrachten, zoals het opstellen van de individuele rekening.⁶⁹ In de praktijk wordt het takenpakket van een sociaal secretariaat vaak nog aangevuld met sociaaljuridisch advies rond aanwerving, afwezigheden, ontslag...

⁶² De Koning stelt de voorwaarden vast waaronder sociale secretariaten van werkgevers door de Minister bevoegd voor de Sociale Zaken kunnen worden erkend. Zie art. 27, §2 wet tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders. Enkel de mandatarissen die overeenkomstig de door de Koning vastgestelde bepalingen als sociaal secretariaat erkend zijn, mogen de benaming ‘sociaal secretariaat’ hanteren.

Zie art. 44 KB 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, *BS* 5 december 1969.

⁶³ Zie art. 31ter, §2, 1° wet houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers *juncto* art. 27 wet tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, *BS* 25 juli 1969.

⁶⁴ Wetsontwerp houdende diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2009-10, nr. 52-2299/001, 39.

⁶⁵ Het is sociale secretariaten toegestaan de storting van de bedrijfsvoorheffing, die hun aangeslotenen bij de bron verschuldigd zijn, in principe te verrichten uiterlijk de voorlaatste dag van de maand die volgt op respectievelijk de maand, of het kwartaal (art. 412, lid 3 WIB 92) waarin de inkomsten zijn betaald of toegekend. Zie Com.IB. nr. 412/26. Sociale secretariaten mogen ook niet-gepersonaliseerde aangiften gebruiken, zie Com.IB. nr. 312/19 en hun eigen overschrijvingsformulieren, zie Com.IB. nr. 312/20.

⁶⁶ D. DESCHRIJVER, *Bedrijfsvoorheffing*, Morsel, Intersentia, 2022, 88. Zie ook J. LAMBRECHTS en J. VAN LANGENDONCK, “Toepassingsgebied van de Belgische bedrijfsvoorheffing uitgebreid”, *AFT* 1999, 13-19.

⁶⁷ Zie art. 31quater wet houdende de algemene beginselen van de sociale zekerheid voor werknemers.

⁶⁸ W. VAN EECKHOUTTE, *Sociaal Compendium. Socialezekerheidsrecht met fiscale notities*, Mechelen, Kluwer, 297.

⁶⁹ W. VAN EECKHOUTTE, *Sociaal Compendium. Socialezekerheidsrecht met fiscale notities*, Mechelen, Kluwer, 302.

De opdracht van een sociaal secretariaat kan dan ook verschillen naargelang zij bijvoorbeeld louter belast is met de registratie van de lonen die door de werkgever werden betaald (en de uitvoering van de verplichtingen die daaruit voortvloeien), dan wel bijvoorbeeld ook belast is met het berekenen van de lonen.⁷⁰ Indien het sociaal secretariaat zich ertoe verbindt om de loonberekeningen uit te voeren, zal zij daarbij ook rekening houden met de bedrijfsvoorheffing, het vakantiegeld en de eindejaarspremies.

Aangezien de vrijstellingen van doorstorting van bedrijfsvoorheffing nauw verbonden zijn met de loonadministratie, wordt de verantwoordelijkheid voor het indienen van de negatieve aangiften in de bedrijfsvoorheffing vaak toevertrouwd aan het erkend sociaal secretariaat waarbij de onderneming is aangesloten. Een schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing kan met andere woorden aan een sociaal secretariaat een mandaat daartoe verstrekken. Dat kan dan onder meer instaan voor de berekening van de betreffende vrijstelling.

Sociale secretariaten dragen dan ook een grote verantwoordelijkheid bij het correct vaststellen en berekenen van de bedrijfsvoorheffing en vrijstellingen.⁷¹ Binnen de uitvoering van dat mandaat kan het sociaal secretariaat mogelijk fouten (of onnauwkeurigheden) begaan. Een sociaal secretariaat is als lasthebber tegenover de werkgever-aangeslotene aansprakelijk voor de goede uitvoering van haar mandaat. Wat de verwerking van gegevens betreft, kan het sociaal secretariaat zich enkel baseren op de gegevens die door de werkgever werden meegedeeld.⁷² Het sociaal secretariaat is met andere woorden enkel verantwoordelijk voor fouten die niet hun oorsprong vinden in door de werkgever onjuiste of onvolledige verstrekte informatie.⁷³ Wat de vrijstellingen van doorstorting van bedrijfsvoorheffing betreft, kan het bijvoorbeeld gaan om het hanteren van een foutieve berekeningsgrondslag, foutieve berekening van de vrijstelling (bv. op groepsniveau), mogelijk verkeerde toerekening van de aangifte(periodiciteit)... Heeft de werkgever alle correcte gegevens verstrekt aan het sociaal secretariaat en blijkt het sociaal secretariaat die gegevens verkeerd verwerkt te hebben, kan diens aansprakelijkheid in het gedrang komen. Specifiek voor adviserende functies heeft het sociaal secretariaat een middelenverbintenis ten aanzien van haar klanten. Bij raadgevingen moet het sociaal secretariaat zich er aldus van vergewissen dat het voldoende onderzoek deed om elk risico voor vergissingen uit te sluiten.⁷⁴ O.i. kan, afhankelijk van het mandaat, het sociaal secretariaat ook over een advies- of informatieverplichting beschikken – en aansprakelijk worden gesteld voor schending daarvan – ingeval er geen eenduidigheid is over (de berekening van) artikel 275⁵ WIB 92. In voorkomend geval behoort het immers tot de verplichting, en aansprakelijkheid, van een sociaal secretariaat om raad te geven over de toepassing van de wetgeving aan een van haar leden.

3. Toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling: stand van zaken en denksproten voor wetgevende verbeteringen

3.1. (Onduidelijkheid interpretatie) onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht: werk in opeenvolgende ploegen als alternatief?

- 12. Fiscale definitie ploegenarbeid: onzekerheid** – De vrijstelling voor ploegenarbeid voorzien in artikel 275⁵, §1 WIB 92 komt toe aan ‘ondernemingen waar ploegenarbeid wordt verricht’. Voor fiscale doeleinden wordt daaronder begrepen (zie art. 275⁵, §1, lid 2 WIB 92⁷⁵):

⁷⁰ W. VAN EECKHOUTTE, *Sociaal Compendium. Socialezekerheidsrecht met fiscale notities*, Mechelen, Kluwer, 302.

⁷¹ Zie ook wetsontwerp houdende diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2009-10, nr. 52-2299/001, 34.

⁷² Arbrb. Brugge 18 oktober 1995, *TGR* 1996, 35.

⁷³ Arb. Brussel 15 januari 2009, *JTT* 2009, 103.

⁷⁴ Brussel 1 juni 1979, *Inl. Soc. Secr.* 1979, afl. 54, 2, noot A. TRINE.

⁷⁵ Vgl. art. 277 voorontwerp van programmawet, *Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 51-0474/001, 371: “Ondernemingen waarin ploegenarbeid (...) wordt verricht. De ondernemingen waarin de tewerkstelling:

— bestaat uit minstens twee ploegen die elkaar in de loop van de dag opvolgen zonder dat er een onderbreking is tussen de opeenvolgende ploegen en zonder dat de overlapping meer bedraagt dan een vierde van hun dagtaak. Deze opeenvolgende ploegen dienen hetzelfde werk te doen zowel qua inhoud als qua omvang. Een ploeg dient uit minstens twee werknemers te bestaan. (...)”.

de ondernemingen (...) waar het werk wordt verricht in minstens twee ploegen van minstens twee werknemers, die hetzelfde werk doen, zowel qua inhoud als qua omvang en die elkaar in de loop van de dag opvolgen zonder dat er een onderbreking is tussen de opeenvolgende ploegen, zonder dat de overlapping meer bedraagt dan een vierde van hun dagtaak en waarbij alle werknemers die ploegenarbeid verrichten een ploegenpremie ontvangen:

a) hetzij door werknemers van categorie 1 bedoeld in artikel 330 van de programmawet (I) van 24 december 2002;

(...)

In de praktijk bestaat er veel onzekerheid over die fiscale definitie van ploegenarbeid. Het Rekenhof heeft de wetgever dan ook reeds aanbevolen om te verduidelijken wat daarmee bedoeld wordt, door de definitie nader te preciseren (o.a. voor wat betreft “hetzelfde werk doen, zowel qua inhoud als qua omvang”, samenstelling van de ploegen, manier waarop de ploegen elkaar moeten opvolgen, op welke locatie...).⁷⁶

In navolging van de aanbevelingen van het Rekenhof, werd ten tijde van het stakeholdersoverleg voorafgaand aan de wet van 28 maart 2022 gereflecteerd over een verduidelijking van de definitie van ploegenarbeid. Dit is evenwel zonder resultaat gebleven, waarover in de memorie van toelichting wordt opgemerkt: “Uit het overleg met de stakeholders is evenwel geen werkbaar voorstel voortgekomen dat niet ofwel een drastische beperking van het toepassingsgebied tot gevolg zou hebben, ofwel een significante uitbreiding van het toepassingsgebied tot gevolg zou hebben.”⁷⁷ Rekening houdend met het strikte kader van de hervorming (*supra*, randnr. 3) en de budgettaire doelstelling ervan, oordeelt de wetgever dat een verduidelijking van het begrip ‘ploegenarbeid’ nooit neutraal zou zijn. De voorbereidende werken geven daarvoor twee redenen. Een verduidelijking zou enerzijds tot gevolg kunnen hebben dat het toepassingsgebied van de vrijstelling wordt *verbreed*, waardoor een significante groep werkgevers voortaan ook van de vrijstelling gebruik zou kunnen maken. Dit werd niet opportuun geacht, omdat de kostprijs van de vrijstelling daardoor zodanig zou oplopen dat de budgettaire doelstelling enkel zou kunnen worden gerealiseerd door het vrijstellingspercentage te verlagen – terwijl met de hervorming niet geraakt zou worden aan die percentages. Anderzijds zou een verduidelijking tot gevolg kunnen hebben dat het toepassingsgebied wordt *beperkt*, waardoor een groot aantal werkgevers die momenteel toepassing maken van de maatregel niet meer in aanmerking zouden komen.⁷⁸ Bijgevolg wordt ondanks de hervorming van de vrijstelling de definitie van ploegenarbeid – nagenoeg (*infra*, randnr. 44) – ongewijzigd gelaten.

a. Interpretatie opeenvolgende ploegen in sociaal recht

13. Opeenvolgende ploegen in het sociaal recht: algemeen⁷⁹ – Omtrent de fiscale definitie van ploegenarbeid is weinig toelichting te vinden in de voorbereidende werkzaamheden ten tijde van de invoering van de vrijstelling. Wel werd(en) (bepaalde delen van) de definitie overgenomen van het ministerie van Tewerkstelling en Arbeid (thans Federale Overheidsdienst Werkgelegenheid, Arbeid en Sociaal Overleg, FOD WASO).⁸⁰ De vraag is dan ook of er meer verduidelijking kan worden gevonden omtrent het begrip ploegenarbeid in het sociaal recht. Om die reden wordt hierna,

Vgl. voorgesteld alternatief in het advies van de Raad van State: “1° ondernemingen waar ploegenarbeid wordt verricht, de ondernemingen waar wordt gewerkt door werknemers van categorie 1, in minstens twee ploegen bestaande uit ten minste twee werknemers, die hetzelfde werk doen, zowel wat betreft het doel als de omvang ervan, en die elkaar in de loop van de dag opvolgen zonder onderbreking tussen de opeenvolgende ploegen en zonder dat de overlapping meer dan een vierde van hun dagtaak omvat;”. Zie voorontwerp van programmawet, *Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 51-0474/001, 464.

⁷⁶ Rekenhof, “Vrijstellingen van storting van bedrijfsvoorheffing – Een complexe regeling ter ondersteuning van werkgevers”, 27 maart 2019, 11, www.ccrek.be.

⁷⁷ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 14-15.

⁷⁸ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 11.

⁷⁹ Zie F. BLOMME, *Arbeidswetgeving in de private sector. Dossier overschrijding van de normale arbeidsduurgrenzen*, Brugge, Vanden Broele, 2017, 48-75.

⁸⁰ Ontwerp van programmawet, *Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 51-0473/027, 27

op niet-exhaustieve wijze, onderzocht wat in de Arbeidswet, in collectieve arbeidsovereenkomsten en in arbeidsreglementen wordt bepaald aangaande ploegenarbeid.

- 14. Opeenvolgende ploegen in Arbeidswet en invulling** – Om de arbeidsrechtelijke invulling van ploegenarbeid na te gaan, dient te worden teruggesproken naar de Arbeidswet van 16 maart 1971⁸¹ (Arbeidswet), in het bijzonder de bepalingen omtrent arbeids- en rusttijden.

Zoals hierna toegelicht, wordt in de Arbeidswet consistent melding gemaakt van (arbeid verrichten in) “opeenvolgende ploegen”. Er dient opgemerkt te worden dat dit niet altijd het geval is geweest. Oorspronkelijk werd het Franse begrip *équipes successives* in de Arbeidswet weergegeven door enerzijds het Nederlandstalige “ploegenarbeid (verrichten)” en anderzijds “opeenvolgende ploegen”. Met de wet van 17 februari 1997⁸² koos de wetgever, op advies van de Raad van State⁸³, ervoor om voortaan enkel nog die laatste term te gebruiken.⁸⁴ Het betrof hier een louter taalkundige ingreep, zonder hiermee een verschil in betekenis met zich te willen meebrengen.⁸⁵ Volgens het Benelux-Sociaalrechtelijk Woordenboek zijn beide Nederlandse termen immers synoniemen: ‘opeenvolgende ploegen’ wordt gedefinieerd als “ploegen van werknemers waarvan de ene ploeg de andere aflost” en ‘ploegenarbeid’ als “arbeid welke wordt verricht in ploegendienst”, met name, “regeling, waarbij twee of meer ploegen elkander aflossen”.⁸⁶ Een ploeg is desgevallend een groep van nauw samenwerkende werknemers; groep van werknemers die in afwisseling met een of meer groepen in hetzelfde bedrijf dezelfde soort arbeid verrichten.

Het begrip “arbeid in opeenvolgende ploegen”, zoals het wordt gebruikt in het kader van de arbeidsduurreglementering, wordt evenwel niet precies gedefinieerd in de Arbeidswet, noch in de voorbereidende werken. In de parlementaire voorbereiding bij de Arbeidswet wordt enkel verduidelijkt dat arbeid in opeenvolgende ploegen niet afhangt van de aard van de arbeid. Als voorbeeld wordt hierbij het werken in twee ploegen in grootwarenhuizen aangehaald.⁸⁷ Verder werd verduidelijkt dat ook overlapping wordt toegelaten.⁸⁸ De administratie schuift wel bepaalde definities naar voren, die uiteenlopen afhankelijk van de betrokken materie. Bij gebrek aan een wettelijke grondslag hebben deze definities evenwel een louter informatieve waarde.

Vooreerst kan nuttig verwezen worden naar de regels inzake arbeidsduur. De arbeidsduur is de tijd gedurende dewelke het personeel ter beschikking is van de werkgever (zie art. 19, lid 2 Arbeidswet). In principe mag de arbeidsduur van de werknemers niet meer bedragen dan acht uren per dag of veertig uren per week⁸⁹ (zie art. 19, lid 1 Arbeidswet).

⁸¹ Arbeidswet van 16 maart 1971, *BS* 30 maart 1971.

⁸² Wet 17 februari 1997 betreffende de nachtarbeid, *BS* 8 april 1997.

Op 24 maart 1988 heeft senator Egelmeers een voorstel van wet ingediend betreffende het statuut van de ploegenarbeid. “Dat voorstel was nog maar net goedgekeurd in de Senaatscommissie of de in de NAR verenigde sociale partners gingen er zich tegen verzetten op grond van het feit dat zulks een aangelegenheid was waarvoor de sociale partners autonoom bevoegd waren. De toenmalige minister van Tewerkstelling en Arbeid (de heer Van den Brande) voegde zich bij het standpunt van de sociale partners die uiteindelijk in de NAR [cao nr. 46] hebben opgesteld.” Zie Wetsontwerp betreffende de nachtarbeid, *Parl.St.* Kamer 1995-96, nr. 643/3, 22-23. Merk op dat cao nr. 46 niet voorziet in een definitie van ploegenarbeid.

⁸³ Wetsontwerp betreffende de nachtarbeid, *Parl.St.* Kamer 1995-96, nr. 643/1, 24.

⁸⁴ De NAR stelde daarentegen voor het Franse begrip *travail en équipes* te hanteren. Zie Nationale Arbeidsraad, advies nr. 746 op voorstel van wet van de hr. EGELMEERS c.s. betreffende het statuut van de ploegenarbeid, 13 april 1983, 10.

⁸⁵ Vgl. B. MASSANT en J. GERARD, “Het statuut van de ploegenarbeid en van bepaalde nachtprestaties”, *Or.* 1990, 135: “Het Nederlandstalige begrip ploegenarbeid is onbetwistbaar ruimer dan het Franse *équipes succesives*, in de mate dat het ook betrekking heeft op kruisende ploegen, die elkaar niet opvolgen in de werkelijke zin van het woord maar die gedurende een bepaalde tijd samenwerken”. Zie ook J. PETIT, *De Arbeidstijdregeling*, Brugge, die Keure, 2001, 61.

⁸⁶ Ontwerp van arbeidswet, *Parl.St.* Kamer 16969-70, nr. 556-8, 18.

⁸⁷ Ontwerp van arbeidswet, *Parl.St.* Kamer 16969-70, nr. 556-8, 18.

⁸⁸ Ontwerp van arbeidswet, *Parl.St.* Kamer 16969-70, nr. 556-8, 18.

⁸⁹ Sinds 1 januari 2003 moeten alle ondernemingen de wekelijkse arbeidsduur hebben verminderd

Wanneer arbeid in opeenvolgende ploegen wordt verricht, mogen de arbeidsduurgrenzen echter overschreden worden (zie art. 22, 1° Arbeidswet). Met deze specifieke vorm van arbeidsorganisatie mag de werkgever dus afwijken van de normale dagelijkse en wekelijkse grenzen van de arbeidstijd, zonder dat daartoe een toelating is vereist – alleen dienen de arbeidsuren in het arbeidsreglement te worden vermeld (zie *infra*, randnr. 18).⁹⁰ Wat de afwijkende maximale arbeidsduurgrenzen betreft, definieert de FOD WASO “opeenvolgende ploegen” als: “het bestaan van ten minste twee ploegen, die min of meer op identieke wijze zijn samengesteld, en die elkaar opvolgen op eenzelfde arbeidspost. Elke ploeg moet uit ten minste twee werknemers bestaan⁹¹”. In een intern standpunt stelt de administratie dat bepaalde rechterlijke uitspraken en de definitie in het sociaalrechtelijk Benelux woordenboek richtinggevend kunnen zijn en worden criteria vooropgesteld waaraan een arbeidsregime moet beantwoorden om als ploegenarbeid te kunnen worden gekwalificeerd. Ten eerste moet het gaan om een arbeidsregime waarin ten minste twee werknemers twee andere werknemers opvolgen. De getalsterkte van de opeenvolgende ploegen hoeft niet precies dezelfde te zijn, het volstaat dat de ploegen gelijkaardig zijn. Ten tweede wordt gesteld dat de volle dagtaak van een ploeg moet volgen op de volle dagtaak van een andere ploeg en dat het afwisselen van een gedeelte van een volle dagtaak van één ploeg met een gedeelte van een volle dagtaak van een andere ploeg niet als ploegenarbeid kan worden beschouwd. De vraag is hoe dit zich verhoudt met het eerdere oordeel van de wetgever dat het niet vereist is dat de opeenvolgende ploegen hetzelfde aantal uren (bv. 8 uur) werken.⁹² Tot slot moeten de volle dagtaken van de verschillende ploegen op elkaar volgen. Een arbeidsregime met kruisende (d.i. overlappende) ploegen kan slechts als ploegenarbeid worden beschouwd op voorwaarde dat de volle dagtaken van de verschillende ploegen elkaar overlappen met maximaal de duur gelijk aan de helft van de volle dagtaak. Wel kan ook een arbeidsregime waarin de taken van de twee ploegen door een bepaalde tussenperiode gescheiden zijn als arbeid met opeenvolgende ploegen beschouwd worden. Bij dit alles moet het werkregime in zijn geheel in rekening worden gebracht.⁹³

Verder voorziet de Arbeidswet dat werknemers tussen twee dagelijkse arbeidsprestaties recht hebben op een rustperiode van tenminste elf opeenvolgende uren (zie art. 38ter, §1 Arbeidswet). Van dat recht kan worden afgeweken in geval van (semi-)continuarbeid of van arbeid in opeenvolgende ploegen en uitsluitend in het geval van wisseling van ploegen⁹⁴ (zie art. 38ter, §2, 3° Arbeidswet). Met betrekking tot rusttijden, stelt de FOD WASO dat er op grond van de parlementaire voorbereidingen en de rechtsleer sprake is van “arbeid in opeenvolgende ploegen” wanneer (i) er minstens twee ploegen voorhanden zijn die elkaar zonder onderbreking opvolgen, (ii) of hoogstens gedurende de helft van de normale dagtaak samenwerken, (iii) deze ploegen uit een gelijk aantal werknemers bestaan (minstens twee werknemers) en (iv) deze ploegen dezelfde soort arbeid verrichten, zowel qua inhoud als qua omvang.⁹⁵

Bijkomend voorziet de Arbeidswet een uitzondering op het principieel verbod om werknemers op zondag te werk te stellen (zie art. 11 Arbeidswet); werknemers die arbeid verrichten in opeenvolgende ploegen kunnen op zondag worden tewerkgesteld, onder bepaalde voorwaarden (zie art. 17 Arbeidswet).⁹⁶

tot 38 uren; deze vermindering hoeft evenwel niet neer te komen op een effectieve arbeidsduur van 38 uren per week. Zie ook S. DE GROOF, “Arbeidstijd” in F. HENDRICKX en C. ENGELS (eds.), *Arbeidsrecht Deel 2*, Brugge, Die Keure, 2022, (45) 69.

⁹⁰ In geval van werk georganiseerd in opeenvolgende ploegen, worden de maximale arbeidsgrenzen: 11 uren per dag en 50 uren per week (zie art. 27, §1 Arbeidswet).

⁹¹ <https://werk.belgie.be/nl/themas/arbeidsreglementering/arbeidsduur-en-rusttijden/arbeidsduur-en-vermindering-van-arbeidsduur>.

⁹² Zie ontwerp van wet betreffende de arbeidsduur in de openbare en particuliere sector van ‘s lands bedrijfsleven, *Parl.St.* Kamer 1693-64, nr. 287, 31.

⁹³ D. DEJONGHE, J. DE MAERE, K. DIEU, N. GYSEMANS en P. MAERTEN, *50 Jaar Arbeidswet. Artikelsgewijze bespreking van de bepalingen inzake de arbeidsduur*, Antwerpen, Intersentia, 174-175 met verwijzing naar Standpunt FOD WASO, kenmerk IAB/3585S/AW/SD, *onuitg.*

⁹⁴ Het is evenwel verboden om een werknemer in twee opeenvolgende ploegen tewerk te stellen. Hij mag wel het werk met de ochtendploeg hervatten wanneer hij de avond ervoor het werk heeft beëindigd, zelfs indien de rusttijd in dat geval geen 11 opeenvolgende uren bedraagt. Zie wetsontwerp betreffende de nachtarbeid, *Parl.St.* Kamer 1995-96, nr. 643/1, 10.

⁹⁵ <https://werk.belgie.be/nl/themas/arbeidsreglementering/arbeidsduur-en-rusttijden/rusttijden>.

⁹⁶ Zie ook <https://werk.belgie.be/nl/themas/arbeidsreglementering/arbeidsduur-en-rusttijden/zondagsrust> en F. BLOMME, “Overbruggingsploegen”, *Oriëntatie* 2017, afl. 1, 2-19.

Tot slot kan in bepaalde gevallen worden afgeweken van het verbod op nachtarbeid (zie art. 35, §1 Arbeidswet). Zo is nachtarbeid (d.i. tussen 20 en 6 uur, zie art. 35, §2 Arbeidswet) wel toegestaan wanneer het werk in opeenvolgende ploegen verloopt (zie art. 37, §2, 1^o Arbeidswet). Inzake nachtarbeid definieert de toenmalige bevoegde minister “opeenvolgende ploegenarbeid” als “minstens twee ploegen (...) die elkaar opvolgen om hetzelfde werk te doen of die hoogstens gedurende de helft van de dagtaak samenwerken (gedeeltelijke overlapping is dus toegelaten), en die ongeveer uit eenzelfde aantal werknemers zijn samengesteld⁹⁷”.

- 15. Opeenvolgende ploegen in sociaalrechtelijke rechtspraak en rechtsleer** – In een arrest van 27 maart 1997 geeft het arbeidshof te Antwerpen een definiëring van wat in het kader van het sociaal recht gemeenlijk onder ploegenstelsel-arbeid dient te worden verstaan. Ten eerste definieert het hof een ploeg als een werkeenheid die minstens uit twee personen bestaat die tegelijk een bepaald werk uitvoeren. Ten tweede stelt het hof dat bij arbeid gepresteerd in ploeg de onderscheidene ploegen elkaar zonder onderbreking opvolgen, of hoogstens gedurende de helft van de normale dagtaak samenwerken, om een zelfde, respectievelijk aan een zelfde arbeidspost, werk uit te voeren, en waarbij de ploegen die elkaar aflossen uit een gelijk of benaderend gelijk aantal werknemers bestaan. Volgens het hof kan op die manier zowel continu als niet-continu arbeid worden verricht in een bedrijf. Wel zou het stelsel zelf een bepaalde continuïteit moeten vertonen, waardoor occasionele arbeid of arbeid gepresteerd onder bijzondere omstandigheden niet in aanmerking komt – al kan dat laatste worden beschouwd als een bijkomende voorwaarde die niet is vermeld in de wet.⁹⁸ *In casu* oordeelt het hof dat een regeling waarbij in een bejaardenhome de permanentie ‘s nachts door één werknemer wordt verzekerd en overdag door twee werknemers, geen ploegenstelsel is, nu een ploeg minimum uit twee personen bestaat en deze ploegen elkaar bij opeenvolging of mogelijke overlapping dienen af te lossen.⁹⁹ In een andere sociaalrechtelijke zaak oordeelt het arbeidshof te Gent dat er geen sprake kan zijn van opeenvolgende ploegen wanneer twee opvoeders gedurende een opeenvolgende periode van één of twee weken werken, waarna ze door twee andere opvoeders worden vervangen.¹⁰⁰

In de sociaalrechtelijke rechtsleer wordt ploegenarbeid gedefinieerd als de situatie waarbij een aantal werknemers die een bepaald werk uitvoeren, vervangen worden door een ongeveer gelijk aantal werknemers die het werk van de eerste groep verderzetten.¹⁰¹ Een alternatieve definitie gaat uit van arbeid verricht in een atypische werkregeling waarbij in een periode van 24 uur in twee of meer ploegen gewerkt wordt door verschillende groepen werknemers (d.i. ploegen), op dezelfde arbeidsplek, en waarbij ongeveer identiek werk wordt verricht door de betrokken groepen arbeiders.¹⁰² Men stelt dat er sprake is van ploegenarbeid zodra er ten minste twee ploegen beschikbaar zijn om hetzelfde werk te doen,

⁹⁷ *Vr. en Antw.* Kamer 2005-06, 19 augustus 2006, nr. 51-135, 26606 (Vr. nr. 599 G. D’HONDT) (m.b.t. openingstijden van winkels tot 21 uur ‘s avonds: “Gelet op de ruime openingstijden in de door u bedoelde ondernemingen, is het niet onwaarschijnlijk dat er gewerkt wordt in opeenvolgende ploegen in deze zin, zodat men gebruik kan maken van de uitzondering op het verbod op nachtarbeid.”).

⁹⁸ Zie D. DEJONGHE, J. DE MAERE, K. DIEU, N. GYSEMANS en P. MAERTEN, *50 Jaar Arbeidswet. Artikelsgewijze bespreking van de bepalingen inzake de arbeidsduur*, Antwerpen, Intersentia, 174.

⁹⁹ Arbh. Antwerpen 27 maart 1997, *Soc.Kron.* 2000, 67.

¹⁰⁰ Zie D. DEJONGHE, J. DE MAERE, K. DIEU, N. GYSEMANS en P. MAERTEN, *50 Jaar Arbeidswet. Artikelsgewijze bespreking van de bepalingen inzake de arbeidsduur*, Antwerpen, Intersentia, 174, met verwijzing naar Arbh, Gent 24 april 1992, AR 351/91, onuitg.

¹⁰¹ B. MASSANT en J. GERARD, “Het statuut van de ploegenarbeid en van bepaalde nachtprestaties”, *Or.* 1990, 133-145. Zie ook S. DE GROOF, “Arbeidstijd” in F. HENDRICKX en C. ENGELS (eds.), *Arbeidsrecht Deel 2*, Brugge, Die Keure, 2022, (45) 71.

¹⁰² E. EYSACKERS, *Informatiedossier. Volcontinue ploegenarbeid in België: analyse van de bedrijfseconomische, medische en sociale impact*, Brussel, SERV-STV Innovatie & Arbeid, 2003, 9: “Gedurende elke dienst zijn een aantal werknemers die samen een ploeg vormen verantwoordelijk voor de toevertrouwde taken. Deze taken worden regelmatig buiten de ‘normale’ arbeidsuren verricht, dus na 18.00 uur en voor 06.00 uur. Meestal is er sprake van een vorm van rotatie (elke ploeg werkt de ene keer bijvoorbeeld ‘s morgens en de andere keer in de namiddag), maar strikt noodzakelijk is dat niet.” Zie ook F. BLOMME, *De 24-uurseconomie en het verbod van nachtarbeid en arbeid op zon-, feest- en rustdagen*, Brugge, Vanden Broele, 417.

die voor ten hoogste de helft van hun dagtaak samenwerken en uit een min of meer gelijk aantal werknemers bestaan.¹⁰³ De notie heeft betrekking op de organisatie van het werk en niet op de aard van de verrichte arbeid. Dit betekent dat het volstaat dat de arbeid in opeenvolgende ploegen wordt georganiseerd om van de arbeidsrechtelijke afwijking(en) te kunnen genieten, ongeacht de inhoud van het verrichte werk.¹⁰⁴ Nog wordt ploegenarbeid omschreven als een bijzondere vorm van werktijdregeling waarbij op de werkplaats in opeenvolgende ploegen wordt gewerkt om de continuïteit van de productie te waarborgen. Een ploeg, of shift, bakent in de tijd de periode af gedurende welke een arbeider gaat werken (bv. ochtendploeg of namiddagploeg).¹⁰⁵

Ook in een (niet-aanvaard)¹⁰⁶ voorstel van wet betreffende het statuut van de ploegenarbeid kan een aanknopingspunt worden gevonden. Hierin wordt het begrip “arbeid in opeenvolgende ploegen” op een algemene manier gedefinieerd als het werk waarbij de ene werknemer de andere opvolgt op een arbeidspost,¹⁰⁷ alsmede elk soortgelijk arbeidsstelsel dat door het paritair comité als ploegenarbeid wordt omschreven.¹⁰⁸ Het betreft hier dus zowel ploegenarbeid die discontinu (minder dan 24 uur per dag, met een dagelijkse onderbreking, doorgaans tijdens de nacht), semi-continu (24 uur per dag, maar met onderbreking tijdens het weekend) of continu kan zijn (24 uur per dag, 7 dagen per week).¹⁰⁹ Het werk verliest het karakter van ploegenarbeid niet als het gaat om steeds dezelfde mensen die steeds in dezelfde ploegen werken. Een rotatie is met andere woorden geen vereiste. In de toelichting wordt onderstreept dat ook elkaar overlappende ploegen mogelijk zijn.¹¹⁰

- 16. Opeenvolgende ploegen in cao's** – Binnen het sociaal recht vormen collectieve arbeidsovereenkomsten een belangrijke rechtsbron.¹¹¹ Dergelijke overeenkomsten kunnen worden gesloten op het niveau van de onderneming, bedrijfstak (waaronder een Paritair (sub)comité)¹¹² of nationaal.

Collectieve arbeidsovereenkomsten kunnen een eigen definitie voorzien van ploegenarbeid of een bepaald (afwijkend) arbeidsstelsel het statuut van ploegenarbeid toekennen. Doorgaans gebeurt dit in samenhang met de bepaling van de modaliteiten voor de betaling van een ploegenpremie. Bij het regelen van het loon, in het bijzonder premies voor ploegenarbeid, kan het bevoegde orgaan hierbij zelf beslissen wat ploegenarbeid inhoudt. Dit zou met zich kunnen meebrengen dat een arbeidsstelsel waarbij niet in ploegen wordt gewerkt (al dan niet in fiscale zin), niettemin als ploegenarbeid wordt aangemerkt (*infra*, randnr. 45). Anderzijds laat dit net toe om de arbeidsrechtelijke definiëring van ploegenarbeid te laten samenvallen met de fiscale invulling ervan. Zo is in Paritair Comité 317 voor de bewakings- en/of toezichtsdiensten op 26 oktober 2022 een collectieve arbeidsovereenkomst gesloten betreffende “de ploegenpremie en de premie voor nachtarbeid”, waarin wordt voorzien:

Paritair Comité 317 voor de bewakings- en/of toezichtsdiensten – collectieve arbeidsovereenkomst 26 oktober 2022

¹⁰³ Zie J. DAEMS en J. VANTHOURNOUT, *Durée du travail et sursalaire*, Kluwer, Walterloo, 2005, 48, met verwijzing naar de rechtsleer aldaar.

¹⁰⁴ D. DEJONGHE, J. DE MAERE, K. DIEU, N. GYSEMANS en P. MAERTEN, *50 Jaar Arbeidswet. Artikelsgewijze bespreking van de bepalingen inzake de arbeidsduur*, Antwerpen, Intersentia, 172-173.

¹⁰⁵ R. LEONARD, *Werk en Tijd. Ploegenarbeid en flexibele uurroosters*, Nationaal Onderzoeksinstituut Voor Arbeidsomstandigheden, 1998, 17.

¹⁰⁶ Wet 17 februari 1997 betreffende de nachtarbeid, *BS* 8 april 1997.

¹⁰⁷ Onverschillig of er al of niet een rotatiesysteem wordt toegepast. Zie voorstel van wet betreffende het statuut van de ploegenarbeid, *Parl.St.* Senaat 1981-82, nr. 191-1.

¹⁰⁸ Voorstel van wet betreffende het statuut van de ploegenarbeid, *Parl.St.* Senaat 1988, nr. 151-1, 7.

¹⁰⁹ Voorstel van wet betreffende het statuut van de ploegenarbeid, *Parl.St.* Senaat 1990-91, nr. 151-4, 3.

¹¹⁰ Voorstel van wet betreffende het statuut van de ploegenarbeid, *Parl.St.* Senaat 1988, nr. 151-1, 3.

¹¹¹ Zie wet 5 december 1968 betreffende de collectieve arbeidsovereenkomsten en de paritaire comités, *BS* 15 januari 1969.

¹¹² De in een paritair orgaan gesloten overeenkomst kan door de Koning algemeen verbindend worden verklaard op verzoek van het orgaan of van een daarin vertegenwoordigde organisatie (art. 28). De algemeen verbindend verklaarde overeenkomst is bindend voor alle werkgevers en werknemers die behoren tot het ressort van het paritair orgaan en voor zover zij vallen onder de werkingssfeer zoals deze in de overeenkomst is bepaald (art. 31).

“de ploegenpremie en de premie voor nachtarbeid”:

Hoofdstuk II Ploegenpremie

Artikel 2. §1. De werkgevers van de ondernemingen welke ressorteren onder het Paritair Comité voor de bewakings- en/of toezichtsdiensten kunnen voorzien in ploegenarbeid, zoals hierna bepaald.

§2. De werknemers ontvangen een ploegenpremie als zij tewerkgesteld worden in ploegenarbeid. Het gaat hierbij om: - het werk dat wordt verricht in minstens twee ploegen van minstens twee werknemers, die hetzelfde werk doen, zowel qua inhoud als qua omvang en die elkaar in de loop van de dag opvolgen zonder dat er een onderbreking is tussen de opeenvolgende ploegen, zonder dat de overlapping meer bedraagt dan een vierde van hun dagtaak en waarbij alle werknemers die ploegenarbeid verrichten een ploegenpremie ontvangen;

-Hierbij wordt een onderbreking tussen de opeenvolgende ploegen die 15 minuten of minder bedraagt, niet in aanmerking genomen.

Deze ploegenpremie wordt toegekend voor elk effectief arbeidsuur gepresteerd in ploegenarbeid, zoals hiervoor gedefinieerd en bedraagt 2%.

Opgemerkt wordt dat cao nr. 103 betreffende het tijdskrediet voor werknemers in zware beroepen “werk in wisselende ploegen” definieert als “de ploegenarbeid in minstens twee ploegen van minstens twee werknemers, die hetzelfde werk doen, zowel qua inhoud als qua omvang en die elkaar in de loop van de dag opvolgen zonder dat er een onderbreking is tussen de opeenvolgende ploegen en zonder dat de overlapping meer bedraagt dan één vierde van hun dagtaak, op voorwaarde dat de werknemer van ploegen alterneert¹¹³”. Ook hier komen bepaalde aspecten van de fiscale definitie van ploegenarbeid terug.

Aangezien collectieve arbeidsovereenkomsten geen toelichting bevatten bij de totstandkoming ervan, is het evenwel onduidelijk waarom zij naar bepaalde definities teruggrijpen.

- 17. Ploegenarbeid en welzijn op het werk** – Naast de Arbeidswet, kan ook melding gemaakt worden van de Codex over het welzijn op het werk¹¹⁴, die het welzijn van werknemers die ploegen- en nachtarbeid verrichten regelt. Als werknemer in ploegendienst wordt hier beschouwd iedere werknemer die volgens een dienstrooster in ploegenarbeid werkt (zie art. X.1-1, 4°). Ploegenarbeid wordt dan weer als volgt gedefinieerd: “elke regeling van de arbeid in ploegen, waarbij werknemers na elkaar op dezelfde werkplek werken, volgens een bepaald rooster, ook bij toerbeurt en al dan niet continu, met als gevolg dat de werknemers over een bepaalde periode van dagen of weken op verschillende tijden moeten werken” (zie art. X.1-1, 3°).¹¹⁵ Die definitie is overgenomen uit de Arbeidstijdenrichtlijn.¹¹⁶ In het arrest-*Simap*

¹¹³ Zie art. 8, §4, eerste streepje collectieve arbeidsovereenkomst nr. 103 van 27 juni 2012 tot invoering van een stelsel van tijdskrediet, loopbaanvermindering en landingsbanen. Zie ook de identieke definitie in art. 2, §2, b), 1° Collectieve arbeidsovereenkomst nr. 151 15 juli 2021 tot vaststelling, voor de periode van 1 juli 2021 tot 30 juni 2023, van de voorwaarden voor de toekenning van een bedrijfstoelage in het kader van het stelsel van werkloosheid met bedrijfstoelage voor sommige oudere werknemers die worden ontslagen en die 20 jaar hebben gewerkt in een regeling van nachtarbeid, die hebben gewerkt in een zwaar beroep of die hebben gewerkt in het bouwbedrijf en arbeidsongeschikt zijn.

¹¹⁴ 28 april 2017, *BS* 2 juni 2017.

¹¹⁵ Het KB 16 juli 2004 betreffende bepaalde aspecten van nacht- en ploegenarbeid die verband houden met het welzijn van de werknemers bij de uitvoering van hun werk (*BS* 9 augustus 2004) werd opgegeven bij KB 28 april 2017 tot vaststelling van boek X - Werkorganisatie en bijzondere werknemerscategorieën van de codex over het welzijn op het werk, *BS* 2 juni 2017.

¹¹⁶ Zie art. 2, 5. Richtlijn 2003/88/EG van het Europees Parlement en de Raad van 4 november 2003 betreffende een aantal aspecten van de organisatie van de arbeidstijd, *Pb.L.* 18 november 2003, afl. 299, 9: “ploegenarbeid: een regeling van de arbeid in ploegen, waarbij de werknemers na elkaar op dezelfde werkplek werken, volgens een bepaald rooster, ook bij toerbeurt en al dan niet continu, met

heeft het Hof van Justitie van de Europese Unie geoordeeld dat de arbeidstijd van artsen die bij toerbeurt na elkaar op dezelfde plaats werken, voldoet aan de definitie van ploegenarbeid.¹¹⁷

- 18. Invoering van ploegenarbeid** – Wat de sociaalrechtelijke invoering van ploegenarbeid betreft, kan worden opgemerkt dat de wet van 8 april 1965¹¹⁸ verplicht dat, wanneer in opeenvolgende ploegen wordt gewerkt, de uurroosters van de opeenvolgende ploegen in het arbeidsreglement worden vermeld. Ook moet in het arbeidsreglement het ogenblik en de wijze waarop de ploegen elkaar afwisselen worden aangegeven (zie art. 6, §1, 1°). Dat geldt in het bijzonder wanneer er sprake is van alternerende ploegen, in tegenstelling tot een vaste morgen-, namiddag- en/of nachtploeg. Het is in beginsel verboden om arbeid te doen verrichten of te laten verrichten buiten de arbeidstijd vastgesteld in het arbeidsreglement (zie art. 38bis Arbeidswet).

De roosters van de werknemers die in de opeenvolgende ploegen werken, worden dus door de onderneming opgelegd. Opgemerkt wordt dat glijdende uurroosters¹¹⁹ niet altijd toegestaan zijn voor werknemers die in ploegenarbeid werken. De begin- en eindtijden van de ploegen zijn in principe vast. Flexibilisering, bijvoorbeeld in de vorm van glijdende uren, is echter ook niet ondenkbaar binnen ploegenstelsels.¹²⁰

Een werknemer tewerkgesteld in een ploeg kan een vaste werktijd hebben of met een permanente werktijd onafgebroken steeds dezelfde uren werken, volgens een normale werktijdregeling, hetzij in de ochtend, de namiddag of tijdens de nacht. In dat geval wordt iedere dag dezelfde werktijdregeling herhaald. Anderzijds kan een werknemer met wisselende werktijden of in wisselende ploegendienst werken, door doorlopend om beurten de ochtend-, namiddag- en nachtploeg te doorlopen volgens een wisselend rotatiesysteem (wekelijks, of van langere of kortere duur).¹²¹

als gevolg dat de werknemers over een bepaalde periode van dagen of weken op verschillende tijden moeten werken”.

¹¹⁷ HvJ 3 oktober 2000, nr. C-303/98, ECLI:EU:C:2000:528. In dit specifieke geval werkten de werknemers (artsen in openbare gezondheidszorg) normaal van 8 uur 's morgens tot 3 uur 's middags. Zij deden echter ook om de 11 dagen een wachtdienst van 3 uur 's middags tot 8 uur 's morgens. Het Hof oordeelde dat die periode van “oproepdienst” in het gezondheidscentrum of van “wachtdienst” (waarin de werknemers voortdurend bereikbaar moesten zijn) voldeed aan de definitie van ploegenarbeid omdat: de werknemers bij toerbeurt na elkaar op dezelfde plaats werkten; en de artsen, ondanks het feit dat de wachtdiensten met regelmatige tussenpozen werden verricht, over een bepaalde periode van dagen of weken op verschillende tijden moesten werken. In deze zaak oordeelde het Hof niet dat het ‘normale’ werkschema van de artsen ploegenarbeid betrof, mogelijk wegens het feit dat de werknemers dan tegelijkertijd op verschillende plaatsen werkten. Volgens de definitie is ploegenarbeid niet beperkt tot de (bekende) ‘toerbeurt’, waarbij werknemers gedurende een periode tijdens bepaalde uren werken en vervolgens rouleren naar andere werkuren, die meestal zijn georganiseerd in drie perioden van 8 uur per dag. Zie ook Mededeling (Comm.) Interpretatieve mededeling over Richtlijn 2003/88/EG van het Europees Parlement en de Raad betreffende een aantal aspecten van de organisatie van de arbeidstijd, 2023/C 109/01, *Pb.C.* 24 maart 2023, 109, 1.

¹¹⁸ Wet 8 april 1965 tot instelling van de arbeidsreglementen, *BS* 5 mei 1965.

¹¹⁹ Het glijdend uurrooster bevat vaste periodes waarbinnen de werknemer verplicht aanwezig en ter beschikking van de werkgever moet zijn (...) en variabele periodes waarbinnen de werknemer zelf het begin en het einde van zijn werkdag en van zijn pauzes kiest, zonder afbreuk te doen aan een effectieve arbeidsorganisatie (zie art. 20ter, §1, lid 2 Arbeidswet). Bij de toepassing van een glijdend uurrooster voorziet de werkgever in een systeem van tijdsopvolging voor elke betrokken werknemer (zie art. 20ter, §5 Arbeidswet).

¹²⁰ E. EYSACKERS, *Informatiedossier. Volcontinue ploegenarbeid in België: analyse van de bedrijfseconomische, medische en sociale impact*, Brussel, SERV-STV Innovatie & Arbeid, 2003, 11.

¹²¹ R. LEONARD, *Werk en Tijd. Ploegenarbeid en flexibele uurroosters*, Nationaal Onderzoeksinstituut Voor Arbeidsomstandigheden, 1998, 17.

De ploegroosters moeten in het arbeidsreglement worden opgenomen volgens de toepasselijke procedure. Dat houdt in dat indien er een ondernemingsraad is (voor ondernemingen die gewoonlijk een gemiddelde van tenminste 50 werknemers te werk stellen¹²²), de ondernemingsraad het bestaande arbeidsreglement wijzigt teneinde het ploegenstelsel in te voeren (zie art. 11). Indien er in een onderneming geen ondernemingsraad is, kan de werkgever het bestaande arbeidsreglement wijzigen (art. 12). Behoudens deze formaliteiten, is geen enkele specifieke procedure vereist voor de introductie van een ploegensysteem.¹²³ Een uitzondering op dat principe is er wanneer er een nachtploeg wordt ingevoerd. Desgevallend, moet, in bepaalde gevallen, een specifieke procedure voorzien in artikel 38 Arbeidswet ter invoering van een arbeidsregeling met nachtprestaties worden gevolgd.

- 19. Bouwstenen uit sociaal recht** – Uit voorgaande wordt vastgesteld dat de sociaalrechtelijke wetgeving nergens een duidelijke omschrijving voorziet van het begrip ploegenarbeid, zodat er verschillende definities bestaan (die in min of meerdere mate overeenkomen met de fiscale definitie).¹²⁴ Algemeen kunnen uit bovenstaande definities een aantal basisvoorwaarden worden afgeleid opdat er sprake zou zijn van ploegenarbeid in sociaalrechtelijke zin. Een ploeg moet uit minstens twee werknemers bestaan en er moeten minstens twee ploegen zijn. De ploegen moeten elkaar opvolgen (zonder onderbreking, of met een bepaalde tussenperiode tussen de ploegen), of elkaar overlappen binnen de maximaal toegestane grenzen. Ook moeten de ploegen uit een gelijkaardig aantal werknemers bestaan en moet het werk (ongeveer) hetzelfde zijn en (eventueel) op dezelfde plaats worden uitgevoerd. Het is dan weer niet vereist dat er sprake is van alternerende ploegen, hoewel in de praktijk – vooral in een tweeploegenstelsel – (bv. op wekelijkse basis) de ploegen ook effectief wisselen.¹²⁵

b. Interpretatie onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht in fiscaal recht

- 20. Fiscale werkdefinitie** – Hoe het begrip onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht vandaag concreet wordt ingevuld in *fiscalibus*, moet hoofdzakelijk worden afgeleid uit rechtspraak, circulaire, parlementaire vragen, voorafgaande beslissingen en standpunten van de fiscus. In wat volgt, wordt voor enkele van de belangrijkste deelaspecten van de fiscale definitie van ploegenarbeid een stand van zaken gegeven over de interpretatie ervan.

Bij die deelaspecten zullen bovendien denksporen worden aangereikt die ertoe moeten bijdragen om meer rechtszekerheid te creëren. Die denksporen zijn gebaseerd op een alternatieve fiscale werkdefinitie van ploegenarbeid die wij in het kader van deze bijdrage naar voren schuiven.

Binnen de randnummers ‘stand van zaken’ zal telkens een analyse worden gemaakt van het huidige wettelijke kader, terwijl in de randnummers ‘denksporen’ toelichting zal worden gegeven bij volgende werkdefinitie, die de betrachting heeft om zoveel als mogelijk een coherente samenhang tussen de gemene sociaalrechtelijke en fiscale invulling van ploegenarbeid te creëren:

De werkgevers die werk in opeenvolgende ploegen organiseren, (...), worden ervan vrijgesteld (...).

Onder werk in opeenvolgende ploegen wordt verstaan: werk verricht door minstens twee opeenvolgende ploegen, van minstens twee werknemers, die elkaar in de loop van de dag zonder onderbreking, of met een maximale overlapping van de helft van de normale dagtaak, aflossen en in gezamenlijkheid een inhoudelijk zelfde geheel van werkzaamheden voortzetten, met een gelijkaardige getalsterkte of van een gelijkaardige omvang.

¹²² Art. 14, §1, lid 1 Wet 20 september 1948 houdende organisatie van het bedrijfsleven, *BS* 27 september 1948.

¹²³ J. DAEMS en J. VANTHOURNOUT, *Durée du travail et sursalaire*, Kluwer, Waterloo, 2005, 49.

¹²⁴ Zie ook Nationale Arbeidsraad, advies nr. 746 op voorstel van wet van de hr. EGELMEERS c.s. betreffende het statuut van de ploegenarbeid, 13 april 1983, 10.

¹²⁵ Zie F. BLOMME, *Arbeidswetgeving in de private sector. Dossier overschrijding van de normale arbeidsduurgrenzen*, Brugge, Vanden Broele, 2017, 48-75. Zie ook D. DEJONGHE, J. DE MAERE, K. DIEU, N. GYSEMANS en P. MAERTEN, *50 Jaar Arbeidswet. Artikelsgewijze bespreking van de bepalingen inzake de arbeidsduur*, Antwerpen, Intersentia, 172-174 en M. DEGUELDRE en K. DEVLOO, *Flexibiliteit in de arbeidsrelatie*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 2023, 206.

Bij dit alles dient opgemerkt te worden dat de fiscale definitie van ploegenarbeid voldoende ruim moet geformuleerd worden en niet te eng mag geïnterpreteerd of ingevuld worden, omdat de vrijstelling voor ploegenarbeid een gunstmaatregel betreft die gebeurlijk kan worden gekwalificeerd als Europees verboden staatssteun (zie art. 107 VWEU).¹²⁶

- 21. Bedoelde werkgevers: stand van zaken** – De vrijstelling voor ploegenarbeid, voorzien in artikel 275⁵, §1 WIB 92, geldt voor alle ondernemingen waarin ploegenarbeid wordt verricht, die een ploegenpremie betalen of toekennen en die krachtens artikel 270, 1° WIB 92 schuldenaar zijn van de bedrijfsvoorheffing op die premies.

Op basis van artikel 270, 1° WIB 92 is de bedrijfsvoorheffing verschuldigd door de belastingplichtigen onderworpen aan de personen-, vennootschaps- of rechtspersonenbelasting die als schuldenaar, bewaarder, mandataris of tussenpersoon bezoldigingen aan werknemers betalen of toekennen.¹²⁷ Het is in de praktijk dus doorgaans de werkgever die zowel inhoudingsplichtige als schuldenaar is van de bedrijfsvoorheffing.¹²⁸ Hieruit volgt dat het de werkgever is die moet voldoen aan de vrijstellingsvoorwaarden.¹²⁹ De vrijstelling wordt namelijk toegepast op de belastbare bezoldigingen van *werknemers*. Het is in beginsel ook zo dat de vrijstelling enkel wordt toegestaan in het geval de rechtspersoon die de bezoldigingen betaalt en de bedrijfsvoorheffing inhoudt dezelfde is als de rechtspersoon die aan de vrijstellingsvoorwaarden voldoet.¹³⁰ Er worden expliciete uitzonderingen op dat principe gemaakt voor uitzendarbeid (art. 275⁵, §1, lid 8; §2, lid 7; §4, lid 6; §5, lid 6 WIB 92) en havenarbeid (zie art. 275^{0/1} WIB 92).

- 22. Bedoelde werknemers: stand van zaken** – De werkgevers kunnen de vrijstelling niet toepassen voor eender welke werknemer. Op basis van artikel 275⁵, §1, lid 2, a) WIB 92 dienen werknemers van categorie 1 bedoeld in artikel 330 van de programmawet (I) van 24 december 2002 in te staan voor het werk dat wordt uitgevoerd in een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht. Het gaat hierbij om de tewerkstellingen in de hoedanigheid van werknemer onderworpen aan het geheel der regelingen als bedoeld in artikel 21, §1 van de wet van 29 juli 1981, zijnde de rsz-

¹²⁶ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243. Zie ook Europese Commissie, Steunmaatregel N 603/2003 – België, 20 april 2014, C(2004)1357fin, nr. 5 https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid_en.

¹²⁷ Evenals de belastingplichtigen onderworpen aan de belasting voor niet-inwoners voor wie de in artikel 30, 1° en 2° WIB 92 bedoelde bezoldigingen die ze in België of in het buitenland betalen of toekennen, beroepskosten zijn in de zin van artikel 237 WIB 92.

¹²⁸ Zie ook D. DESCHRIJVER, *Bedrijfsvoorheffing*, Mortsel, Intersentia, 2022, 35-104.

¹²⁹ (i) De werkgever is een onderneming waar ploegen- of nachtarbeid wordt verricht, (ii) de werkgever betaalt of kent een ploegenpremie toe, (iii) de werkgever is krachtens artikel 270, lid 1, 1° WIB 92, schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing op die premie en (iv) de werkgever houdt de bedrijfsvoorheffing volledig in op de bezoldigingen en de ploegenpremie van de betrokken werknemers. Zie circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid, 27 mei 2019, nr. II.1.

¹³⁰ Zie wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2722/001, 33.

regelingen¹³¹ (en die niet in een andere categorie worden bedoeld).¹³² Bovendien kan de vrijstelling slechts worden toegekend voor (bezoldigingen van) werknemers die over de betrokken maand tenminste een derde van hun arbeidstijd in ploegenarbeid zijn tewerkgesteld, met betaling van een ploegenpremie (zie *infra*, randnr. 37).¹³³

Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Brussel moet het (volledige) werk, dat wordt uitgevoerd door de (relevante) opeenvolgende ploegen, worden verricht door werknemers van categorie 1 (of de wettelijk voorziene alternatieven¹³⁴). In de voorliggende zaak wordt een ochtendploeg in Hong Kong opgevolgd door een namiddagploeg in Brussel. Volgens de rechtbank – in navolging van het standpunt van de administratie – is in dergelijk geval niet voldaan aan de voorwaarde dat het werk, in de opeenvolgende ploegen, wordt verricht door werknemers van categorie 1. De ploeg gevestigd in Hong Kong behoort immers niet tot deze categorie.¹³⁵ Zodoende is er voor fiscale doeleinden nog slechts één ploeg, terwijl de wet vereist dat het werk wordt uitgevoerd in minstens twee ploegen. De lezing van de belastingplichtige, die meent dat niet alle (werknemers tewerkgesteld in de) opeenvolgende ploegen tot categorie 1 dienen te behoren of dat ook andere dan werknemers-categorie 1 in aanmerking kunnen komen voor de beoordeling van de definitie van onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht, wordt niet gevolgd. Op basis van dit vonnis zouden de fiscale voorwaarden aldus moeten afgetoetst worden *in hoofde van* de opeenvolgende ploegen van werknemers van categorie 1.

Hoewel het vaststaat dat de vrijstelling niet kan worden toegepast voor werknemers die niet tot categorie 1 behoren, is het de vraag of bij de toetsing van de fiscale voorwaarden van ploegenarbeid (o.a. voor wat betreft de omvang van het werk) al dan niet rekening kan of moet worden gehouden met die werknemers wanneer zij wel deel uitmaken van dezelfde ploeg en dus inhoudelijk het(zelfde) werk verrichten. In het bijzonder kan daarbij bijvoorbeeld gedacht worden aan werknemers tewerkgesteld onder een studentenovereenkomst.

De vaststelling is dat studenten (die tewerkgesteld zijn in het kader van een overeenkomst voor tewerkstelling van studenten) niet aan de sociale zekerheidsbijdragen onderworpen zijn indien zij 600 (of minder) aangegeven uren studentenarbeid per kalenderjaar hebben verricht (buiten de periodes van verplichte aanwezigheid in de

¹³¹ Dit omvat: 1° de uitkeringen verschuldigd in uitvoering van de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen; 2° de werkloosheidsuitkeringen; 3° de rust- en overlevingspensioenen; 4° de uitkeringen uit hoofde van arbeidsongevallen en beroepsziekten; 5° de geneeskundige verstrekkingen verschuldigd in uitvoering van de verplichte verzekering voor geneeskundige verzorging en uitkeringen; 6° de gezinsbijslag; 7° de jaarlijkse vakantie-uitkeringen. De maatregel vindt geen toepassing voor (i) tewerkstellingen als werknemer bij een werkgever in de non-profitsector (m.u.v. diensten voor gezins- en bejaardenhulp) (d.i. categorie 2) en (ii) tewerkstellingen als werknemer bij een werkgever van de beschutte werkplaatsen behorend tot het Paritair Comité 327 (d.i. categorie 3). Ook wat de privésector betreft, komen een aantal categorieën niet in aanmerking omdat de desbetreffende werknemers niet onderworpen zijn aan het geheel der rsz-regelingen (bv. de gelegenheidsarbeiders in de horeca tewerkgesteld op piekdagen, betaalde sportbeoefenaars, enz.). Zie circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. IV.5.

¹³² Alsook de tewerkstellingen als werknemer in dienst genomen met een arbeidsovereenkomst bij de Koninklijke Muntschouwburg of bij het Paleis voor Schone Kunsten; instellingen van openbaar nut aangehaald in Categorie B van artikel 1 van de wet van 16 maart 1954 betreffende de controle op sommige instellingen van openbaar nut. Zie circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid, 27 mei 2019, nr. II.11.

¹³³ Zie ook Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. IV.5.

¹³⁴ Verder is voorzien dat de werknemers ook werkzaam kunnen zijn bij één van de autonome overheidsbedrijven opgesomd in artikel 275⁵, §1, lid 2, b) WIB 92 of bij de naamloze vennootschap van publiek recht HR Rail opgenomen in artikel 275⁵, §1, lid 2, c) WIB 92.

¹³⁵ Rb. Brussel 24 mei 2017, 16/1501/A, www.taxwin.be (samenvatting).

onderwijsinstelling)¹³⁶.¹³⁷ Er is dan enkel een solidariteitsbijdrage verschuldigd.¹³⁸ Evenmin is er voor studenten die voldoen aan voormelde voorwaarden bedrijfsvoorheffing verschuldigd op de bezoldigingen die zij betaald of toegekend krijgen (zie Bijlage III, 76. KB/WIB 92).¹³⁹ In dit geval kan dus geen vrijstelling worden aangevraagd voor de tewerkgestelde studenten. Enkel wanneer, en in de mate dat, niet voldaan is aan voormelde voorwaarden zijn studenten onderworpen aan gewone bijdragen voor de sociale zekerheid van de werknemers – en behoren zij dus tot categorie 1 – en aan de reguliere bedrijfsvoorheffing.

Op basis van artikel 275⁵, §1, lid 2, a) WIB 92 behoren studenten dus in strikte zin in principe niet tot de werknemers, van de opeenvolgende ploegen, tewerkgesteld in een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht. Dat betekent ook dat, voor fiscale doeleinden, de studenten die onder de uitzonderingsbepaling vallen geen ploegenpremie dienen te ontvangen. Zij behoren immers niet tot “alle werknemers die ploegenarbeid hebben verricht” in de zin van artikel 275⁵, §1, lid 2 WIB 92. Uit de ruingpraktijk blijkt echter dat het mogelijk is om de studenten onder een studentenovereenkomst wel in aanmerking te nemen om de samenstelling van de opeenvolgende ploegen te beoordelen en, in het bijzonder, om te controleren of de opeenvolgende ploegen hetzelfde werk verrichten wat betreft hun omvang. Dit houdt in dat studenten wel deel kunnen uitmaken van de (fiscale) opeenvolgende ploegen, maar enkel de werknemers die voldoen aan de gestelde voorwaarden in aanmerking kunnen worden genomen voor de toepassing van de vrijstelling.¹⁴⁰ Het feit dat een werknemer effectief ploegenarbeid heeft verricht, in de betrokken opeenvolgende ploegen waarin het werk wordt uitgevoerd, zonder tot categorie 1 te behoren, lijkt dus mogelijk enkel als gevolg te hebben dat de vrijstelling voor die werknemers niet kan toegepast worden. Dit belet evenwel niet per se dat de betrokken werknemer mee in rekening kan worden genomen voor de toetsing van de fiscale voorwaarden.

- 23. Ploeg: stand van zaken** – Een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht is een onderneming waar het werk wordt verricht in minstens twee ploegen van minstens twee werknemers die voldoen aan een aantal bijkomende voorwaarden. Wat precies dient te worden verstaan onder een “ploeg”, wordt niet nader gedefinieerd.

Vooreerst is de vraag of een ploeg wordt gedetermineerd door het uurrooster van de werknemers en in het bijzonder of alle leden van een ploeg hetzelfde uurrooster (moeten) hebben.¹⁴¹ In de praktijk valt het soms voor dat de administratie betwist dat er sprake is van ploegenarbeid, omdat het volgens haar gaat om werknemers die individueel werkzaam zijn in variabele uurroosters, en zij niet als ploeg(en) te beschouwen zouden zijn.¹⁴² De toepassing van de vrijstelling zou volgens de fiscus een vast werkrooster of uurrooster impliceren, waarin werknemers elkaar aflossen.¹⁴³ Ook de minister van Financiën stelde naar aanleiding van een parlementaire vraag dat alle leden van een ploeg “noodzakelijkerwijs hetzelfde uurrooster” moeten hebben.¹⁴⁴ Omgekeerd, wanneer werknemers op verschillende tijdstippen met werken aanvangen en stoppen, is het volgens bepaalde rechtspraak “duidelijk dat deze werknemers niet samen in ploeg werken aan een specifieke taak¹⁴⁵”. Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Limburg (afd. Hasselt) is het dan weer (louter) vereist dat, opdat er sprake zou zijn van ploegen, het voldoende af te bakenen is wanneer de ploeg aan het werk is en wie tot een bepaalde ploeg behoort (en wie niet). Het moet dus duidelijk zijn wanneer de chronologisch eerste ploeg

¹³⁶ Slechts bij de overschrijding van het maximum aantal arbeidsuren is de student onderworpen de gewone rsz-bijdragen vanaf het 601e uur van tewerkstelling.

¹³⁷ Zie art. 17bis KB 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders, *BS* 5 december 1969.

¹³⁸ De solidariteitsbijdrage ten laste van de werkgever bedraagt 5,42% en ten laste van de werknemer 2,71%, zie I. VAN DE WOESTEYNE, *Handboek personenbelasting 2022-2023*, Morsel, Intersentia, 2022, 573.

¹³⁹ Zie ook Circ. 2023/C/54 over de bedrijfsvoorheffing verschuldigd op de bezoldigingen voor studentenarbeid, 12 mei 2023.

¹⁴⁰ Voorafg.Besliss. nr. 2020.1256, 23 juni 2020.

¹⁴¹ Voorafg.Besliss. 2020.0112, 21 april 2020.

¹⁴² Zie bv. Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243; Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.

¹⁴³ Zie bv. Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.

¹⁴⁴ *Vr. en Antw.* Kamer 2020-21, 17 maart 2021, nr. 55/043, 164 (Vr. nr. 250 S. SAMYN).

¹⁴⁵ Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 23 november 2020, 19/2228/A, *TFR* 2022, afl. 624, 18, noot G. VANDENBOSSCHE en T. GOEMAERE.

(bv. ochtendploeg) begint en eindigt met werken, en wie er al dan niet toe behoort, en wanneer de chronologisch tweede ploeg (bv. namiddagploeg) begint en eindigt met werken, en wie er al dan niet toe behoort.¹⁴⁶ Hieruit volgt dat het in het algemeen mogelijk moet zijn om de uurroosters van de ploegen mee te delen, waaruit het begin- en einduur van de morgen- en namiddagploeg moet blijken. Variatie in het begin- en einduur van een ploeg is mogelijk, zolang het nog steeds mogelijk is om de ploegen goed af te bakenen.

Indien al aangenomen zou worden dat een groep van werknemers hetzelfde uurrooster moet hebben alvorens er sprake kan zijn van een ploeg, zou het volgens bepaalde rechtspraak (nog) niet (meteen) zo zijn dat alle werknemers die tijdens dezelfde periode van de dag werken (bv. een zelfde dienstperiode zoals bepaald in het arbeidsreglement) als een ploeg kunnen worden beschouwd.¹⁴⁷ Met andere woorden, niet eender welke groep van werknemers die volgens eenzelfde dienstregeling aan het werk is binnen een bedrijf of afdeling daarvan, zou per definitie een ploeg vormen. Een individuele ploeg zou immers ook nog een specifieke taak (moeten) hebben.¹⁴⁸ Het begrip ‘ploeg’ houdt, volgens de taalkundige betekenis, een bij elkaar horende groep mensen in, die gezamenlijk een bepaalde karwei uitvoeren.¹⁴⁹ Is er sprake van “werknemers die individueel werkzaam zijn in variabele uurroosters”, dan zouden die werknemers volgens bepaalde rechtspraak – in bepaalde gevallen – daarentegen een individuele taak uitvoeren.¹⁵⁰ Terwijl ploegenarbeid erop gericht zou zijn om gezamenlijk een specifieke taak uit te voeren, waarbij de medewerking van meer dan één werknemer is vereist.¹⁵¹ O.i. gaat dit oordeel evenwel uit van een verkeerde beoordeling op individueel werknemersniveau, in plaats van op ploegniveau

Een bepaald werk – uitgevoerd door een ploeg – kan wel meerdere taken vereisen die individueel genomen verschillend zijn, maar er samen op gericht zijn om een afgewerkt eindresultaat tot stand te brengen. Een groep van werknemers kan dan ook diverse taken verrichten en toch nog steeds een ploeg vormen. Anders gesteld, een ploeg kan bestaan uit meerdere medewerkers die elk een verschillende taak of functie uitoefenen.¹⁵² De rechtbank van eerste aanleg te Limburg (afd. Hasselt) vat dit als volgt samen: “de ploeg is [erop] gericht om gezamenlijk een specifieke taak uit te voeren, waarbij de medewerking van meer dan een werknemer is vereist en waarbij de leden van de ploeg elk individueel verschillende taken kunnen uitoefenen of polyvalent kunnen zijn, maar het werk van de ploeg in zijn geheel er wel op gericht is om dezelfde taak uit te oefenen.”¹⁵³

Toch zou het volgens bepaalde rechtspraak niet zijn omdat werknemers taken van gelijke aard uitvoeren dat ze een ploeg vormen, “zuls ook niet als de taken elkaar opvolgen”.¹⁵⁴ Het zou daarenboven nog eens de bedoeling zijn dat de werknemers die deel uitmaken van de ploeg – op enigerlei wijze – samenwerken.¹⁵⁵ “Een ploeg bestaat taalkundig uit mensen die samen werken (samenwerken).”¹⁵⁶ In diezelfde zin wordt gesteld dat, om te kunnen spreken van werk georganiseerd in ploegen, er sprake moet zijn van een groep werknemers die samen (als ploeg) werkt om een bepaalde taak uit te voeren.¹⁵⁷

- 24. Hetzelfde werk qua inhoud en beoordelingsniveau: stand van zaken** – De opeenvolgende ploegen dienen hetzelfde werk te doen qua inhoud (zie art. 275⁵, §1, lid 2 WIB 92). De beoordeling van dit criterium gebeurt, net zoals hetgeen geldt voor de omvang, op het niveau van de ploeg en niet op basis van de individuele werkzaamheden van de werknemers die deel uitmaken van de ploeg.¹⁵⁸ De inhoud heeft aldus betrekking op het werk dat wordt verricht en

¹⁴⁶ Rb. Limburg (afd. Hasselt) 11 maart 2021, 19/1511/A, *TFR* 2022, afl. 624, 15, noot G. VANDENBOSSCHE en T. GOEMAERE.

¹⁴⁷ Rb. Antwerpen 27 oktober 2017, 16/2349-60/A, *TFR* 2020, afl. 574, 89.

¹⁴⁸ Zie bv. Rb. Antwerpen 27 oktober 2017, 16/2349-60/A, *TFR* 2020, afl. 574, 89.

¹⁴⁹ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243.

¹⁵⁰ Zie bv. Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243; Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.

¹⁵¹ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243.

¹⁵² Rb. Hasselt 23 november 2017, 16/696/A, www.taxwin.be (samenvatting).

¹⁵³ Rb. Limburg (afd. Hasselt) 11 maart 2021, 19/1511/A, *TFR* 2022, afl. 624, 15, noot.

¹⁵⁴ Rb. Antwerpen 17 mei 2021, 17/1882/A, www.monkey.be.

¹⁵⁵ Rb. Antwerpen 29 april 2019, 18/452/A, www.monkey.be.

¹⁵⁶ Rb. Antwerpen 17 mei 2021, 17/1882/A, www.monkey.be.

¹⁵⁷ Rb. Antwerpen 27 oktober 2017, 16/2349-60/A, *TFR* 2020, afl. 574, 89.

¹⁵⁸ Circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en

wordt beoordeeld op ploegniveau (bv. de ochtendploeg, namelijk alle werknemers die van 6 uur tot 14 uur werken, en de namiddagploeg, namelijk alle werknemers die van 14 uur tot 22 uur werken).¹⁵⁹

Het is ook mogelijk dat er meerdere beginnende ochtendploegen simultaan aan het werk zijn, die worden opgevolgd door meerdere namiddagploegen. De rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (afd. Antwerpen) merkt op dat dit loutere feit de toepassing van de vrijstelling niet belet – maar lijkt wel te vereisen dat elke ploeg die simultaan aan het werk is een specifieke taak of deel van een taak moet hebben.¹⁶⁰

Indien er meerdere ochtend- en namiddagploegen zijn (zgn. ‘groepen van ploegen’), is de vraag op welk niveau het criterium van hetzelfde werk geanalyseerd moet worden, met name het niveau van de onderneming, dan wel het specifieke niveau van de betreffende (groep van) opeenvolgende ploegen. Indien het ondernemingsniveau als uitgangspunt zou gelden, stelt zich bijkomend de vraag of het überhaupt mogelijk is om bepaalde ploegen buiten beschouwing te laten indien op dat niveau niet voldaan zou zijn aan de toepassingsvoorwaarden (ingeval alle ploegen in aanmerking (moeten) worden genomen). Geldt daarentegen het specifieke niveau van de opeenvolgende ploegen, is de vraag onder welke omstandigheden er groepen van ploegen kunnen of moeten gevormd worden en welke criteria gelden voor het vormen van deze groepen (d.i. op basis van de inhoud van het werk, dan wel op basis van andere criteria).

De Franstalige lagere rechtspraak lijkt te stellen dat de toetsing van de fiscale voorwaarden van ploegenarbeid dient te gebeuren op het niveau van de onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht, althans (minstens) voor de ploegen die hetzelfde werk doen qua inhoud, en dat het daarbij de bedoeling is alle ploegen in aanmerking te nemen. In een eerste zaak voor de rechtbank van eerste aanleg te Brussel is er sprake van een in België gevestigde financiële dienstverlener, gespecialiseerd in de afwikkeling van effectentransacties en het bewaren van deze effecten. De belastingplichtige verricht binnenlandse en internationale effectentransacties (obligaties, aandelen, derivaten...) en levert effectendiensten aan financiële instellingen wereldwijd. Zij dient haar diensten te verzekeren tijdens de openingstijden van de verschillende beurzen wereldwijd (Europa, Verenigde Staten en Azië). Om die reden wordt er in continuïteit gewerkt, waarbij het werk georganiseerd is in opeenvolgende ploegen. Volgens de belastingplichtige is er sprake van twee ploegen. De eerste ploeg is gevestigd in Hong Kong en werkt 's nachts. De tweede ploeg is gevestigd in Brussel en neemt het werk van de eerste ploeg zonder onderbreking over. Volgens de belastingplichtige verrichten de opeenvolgende ploegen hetzelfde werk, qua inhoud en qua omvang. De opeenvolgende ploegen werken met dezelfde computertools, op hetzelfde IT-platform en zetten beurtelings het werk voort dat door de voorgaande ploeg is uitgevoerd. Met deze specifieke vorm van arbeidsorganisatie, meent de belastingplichtige dat zij toepassing kan maken van de vrijstelling. In het bijzonder wordt de vrijstelling toegepast voor de ploeg gevestigd in Brussel, waarvan de bezoldigingen in België belastbaar zijn.

Opmerkelijk is evenwel dat de rechtbank vaststelt dat de belastingplichtige slechts twee ploegen in aanmerking heeft genomen, waarvan de roosters zodanig zijn vastgesteld dat zij elkaar opvolgen zonder de maximaal toegestane overlapping te overschrijden. Nochtans wordt er in de onderneming gewerkt met meerdere ploegen die elkaar opvolgen, met talrijke overlappingen die de wettelijke grens overschrijden. De belastingplichtige heeft met andere woorden op deze wijze ploegen geïsoleerd, waarvoor zij meent recht te hebben op de vrijstelling. Volgens de rechtbank kent de wettekst de vrijstelling niet toe aan “dit of dat paar ploegen”, maar aan een “onderneming” die in artikel 275⁵, §1, lid 2 WIB 92 globaal wordt gedefinieerd.¹⁶¹ Daarmee lijkt de rechtbank te vereisen dat alle ploegen – die inhoudelijk hetzelfde werk doen – in aanmerking moeten worden genomen voor de toetsing van de toepassingsvoorwaarden en zou het niet mogelijk zijn om bepaalde ploegen die inhoudelijk hetzelfde werk doen maar die niet voldoen aan de fiscale voorwaarden buiten beschouwing te laten.

Het hof van beroep te Antwerpen lijkt dit evenwel anders te zien. In de buschauffeurs-zaak¹⁶² exploiteert een onderneming busdiensten voor openbaar vervoer van De Lijn. Voor de chauffeurs die de dienst op vaste lijnen (d.i. 8 diensten) verzekeren past zij de vrijstelling toe. De chauffeurs belast met de ochtendrit worden aldus als een ploeg

nachtarbeid, 27 mei 2019, nr. II.3.

¹⁵⁹ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243; Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.

¹⁶⁰ Rb. Antwerpen 27 oktober 2017, 16/2349-60/A, *TFR* 2020, afl. 574, 89.

¹⁶¹ Rb. Brussel 24 mei 2017, 16/1501/A, www.taxwin.be (samenvatting).

¹⁶² Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243; Antwerpen 19 januari 2021, 2018/AR/402, www.monkey.be

beschouwd en die van de namiddag als een opvolgende ploeg. Het hof oordeelt dat de ploegen inhoudelijk hetzelfde werk doen: op het niveau van de ploeg doet de ochtendploeg hetzelfde werk als de namiddagploeg, meer bepaald verzorgen ze de dienst van de lijnbussen van De Lijn. Omwille van de specifieke kenmerken van een bepaalde lijn en het ontbreken van continuïteit (d.i. er is sprake van een dubbele aflossing in plaats van één enkele, waarbij een van de drie diensten reeds buiten beschouwing werd gelaten), oordeelt het hof echter dat twee diensten buiten beschouwing moeten worden gelaten voor het stelsel van de ploegenarbeid. Om de maximaal toegelaten overlapping niet te overschrijden, moeten nog twee andere diensten buiten beschouwing worden gelaten. Na het toepassen van die correcties wordt de vrijstelling dus wel toegekend voor de resterende ploegen die aan de fiscale voorwaarden voldoen. Aangezien er in de onderneming één ochtendploeg wordt geïdentificeerd en één namiddagploeg (die inhoudelijk hetzelfde werk doen), beoordeelt het hof de toepassingsvoorwaarden op het niveau van de opeenvolgende ploegen binnen de gehele onderneming, maar bijkomend wordt ook nog eens toegestaan dat toch nog bepaalde ploegen buiten beschouwing worden gelaten omdat het wel in aanmerking nemen van deze ploegen ertoe zou leiden dat niet voldaan is aan de fiscale voorwaarden. *De facto* verlaat het hof daarmee de beoordeling op ondernemingsniveau voor een beoordeling op het niveau van groepen van ploegen (en, finaal, ‘delen’ van ploegen).

Een andere zienswijze wordt naar voren geschoven door de rechtbank van eerste aanleg te Brussel in een zaak met betrekking tot een pechdienstverlener die permanent gecontacteerd kan worden bij autopech. Binnen de onderneming is er een groep van wegenwachters (*patrouilleurs*) met een dagtaak van 8 uur. Die groep bestaat uit wegenwachters van ploeg A7, B en B1. De 30 wegenwachters in de ochtendploeg A7 werken van 7 uur tot 15 uur. Zij worden opgevolgd door de 27 wegenwachters van de namiddagploeg B, die werken van 14.30 uur tot 22.30 uur en één wegenwachter van de namiddagploeg B1 die werkt van 13 uur tot 21 uur. Daarnaast is er ook een groep van poly-werknemers, die ploegen A7+ en B+ vormen met een afwijkend dienstrooster. Hun arbeidsregime, van 10 uur per dag, wordt geregeld door een afzonderlijke collectieve arbeidsovereenkomst houdende de invoering van een afzonderlijke regeling voor wegenwachters met polyvalente voertuigen. De 14 poly-werknemers van de ochtendploeg werken van 7 uur tot 17.30 uur. De 15 poly-werknemers van de namiddagploeg werken van 12.30 uur tot 23 uur. De belastingplichtige meent aanspraak te kunnen maken op de vrijstelling voor de ploegen A7, B, B1, A7+ en B+.

In het kader van een fiscale controle aanvaardt de administratie de toepassing van de vrijstelling voor ploegen A7, B en B1, die reparatiewerkzaamheden verrichten in ploegenarbeid zoals bedoeld in artikel 275⁵, §1, lid 2 WIB 92. De administratie weigert echter de toepassing van de vrijstelling voor de werknemers tewerkgesteld in ploegen A7+ en B+ (zgn. ‘poly’-ploegen), die sleepwerkzaamheden verrichten. Zij is van mening dat de vrijstellingsvoorwaarden van artikel 275⁵, §1 WIB 92 niet vervuld zijn voor deze poly-ploegen, aangezien zij elkaar voor meer dan een vierde van hun dagtaak overlappen: tussen 12.30 uur en 17.30 uur, oftewel gedurende 5 uur, zijn de ploegen simultaan aan het werk, op een dagtaak van 10 uur. De administratie toetst de toepassingsvoorwaarden voor elk ploegenstelsel (respectievelijk wegenwachters en poly) afzonderlijk omdat zij niet hetzelfde werk zouden verrichten. Om die reden kunnen volgens de administratie de ploegenstelsels niet gelijkgesteld worden, noch kunnen zij samengeteld worden om de overlapping te berekenen. Merk aldus op dat de administratie ervan uitgaat dat ingeval er meerdere ochtend- en namiddagploegen zijn, er gewerkt moet worden met groepen van ploegen indien de opeenvolgende ploegen inhoudelijk verschillend werk doen. De administratie toetst de voorwaarden in dat geval op het niveau van de opeenvolgende ploegen en niet op ondernemingsniveau.

De rechtbank volgt de administratie evenwel niet waar zij stelt dat het gaat om verschillend werk. Volgens de rechtbank verrichten de wegenwachters en poly-werknemers hetzelfde werk qua inhoud en omvang, in de zin van artikel 275⁵, §1, lid 2 WIB 92, waarbij wordt toegevoegd dat het aantal gewerkte uren geen invloed kan hebben op de omvang van het werk. Zij verwijst hiervoor naar de collectieve arbeidsovereenkomst, die voorziet dat het werk wordt gereorganiseerd op het niveau van het ploegensysteem voor wegenwachters met polyvalente voertuigen en chauffeurs met omega-voertuigen en dit om te voldoen aan de wettelijke vereisten inzake overwerk en om de voertuigwissels te beperken. In het bijzonder worden polyvalente voertuigen gebruikt voor sleepdiensten of pechverhelping, terwijl omega voertuigen dienen om te slepen. Volgens de rechtbank ligt het dan ook voor de hand dat beide types voertuigen voor hetzelfde doel worden gebruikt en ligt het enige verschil tussen beide in de arbeidsduur (8 uur voor polyvalente voertuigen, 10 uur voor omega voertuigen). Het doel van de collectieve arbeidsovereenkomst is immers om het werk te reorganiseren binnen een ploegensysteem, onderscheiden om rekening te houden met het aantal gewerkte uren. Op die manier zijn er dus vier (of vijf, indien de enkele B1-wegenwachter wordt meegeteld) ploegen die hetzelfde werk doen binnen de onderneming. De rechtbank concludeert dat het gemaakte onderscheid tussen wegenwachters en poly-werknemers aldus niet kan worden verantwoord door de uitgevoerde werkzaamheden.¹⁶³ Aangezien alle ploegen hetzelfde werk doen, wordt de toetsing aldus verricht op ondernemingsniveau. Hieruit volgt dat indien alle ploegen

¹⁶³ Rb. Brussel 1 februari 2019, 16/5203/A, www.taxwin.be (samenvatting).

binnen de onderneming hetzelfde werk doen qua inhoud, de beoordeling van de fiscale voorwaarden ook op ondernemingsniveau dient te gebeuren, volgens de rechtbank. Het lijkt er ook op dat, indien de ploegen inhoudelijk hetzelfde werk doen, de rechtbank niet aanvaardt dat op basis van een verschil in arbeidsduur tussen de ploegen er groepen van ploegen worden gevormd op basis van het criterium van het arbeidsstelsel, waarvoor de voorwaarden afzonderlijk worden getoetst. Toch laat de rechtbank hiermee o.i. impliciet (in beperkte mate) toe om de ploegen zodanig te moduleren dat zij aan de fiscale voorwaarden voldoen, maar dan enkel voor wat betreft het criterium van hetzelfde werk qua inhoud. Mochten de ochtend- en namiddagploegen inhoudelijk verschillend werk doen, lijkt de rechtbank immers wel toe te laten dat de toetsing van de toepassingsvoorwaarden gebeurt op het specifieke niveau van de opeenvolgende ploegen die inhoudelijk wel hetzelfde werk doen. Voor andere criteria laat de rechtbank dan weer niet toe om ploegen (die inhoudelijk hetzelfde werk doen) in groepen te beoordelen.

O.i. is het in voorliggend geval evenwel de vraag of het niet wenselijker is om het – sociaalrechtelijk – verschil in arbeidsduur van de ploegen ook door te trekken in het fiscaal recht en zodoende alsnog met groepen van ploegen te werken, met name de ploegen met een arbeidsregime van 8 uur enerzijds en die met een arbeidsregime van 10 uur anderzijds. Dit zou overigens ook in lijn zijn met circulaire 2019/C/42, waarin gesteld wordt dat de voorwaarden om na te gaan of er sprake is van een onderneming waarin ploegenarbeid wordt verricht, worden afgetoetst op de ploegen die elkaar opvolgen, *zoals opgenomen in het arbeidsreglement*.¹⁶⁴ Diezelfde werkwijze wordt ook aanvaard door het hof van beroep te Antwerpen in het wegenwachtersarrest, waar een dienstverlenend bedrijf inzake pechverhelping wegenwachters te werk stelt die interventies over het hele grondgebied van België verrichten. Volgens de belastingplichtige is er – na een correctie doorheen de procedure – sprake van vier beginnende ploegen die worden opgevolgd door twee opvolgende ploegen, waarvoor toepassing wordt gemaakt van de vrijstelling. Volgens het hof blijkt *in casu* dat de mekaar opvolgende ploegen inhoudelijk hetzelfde werk uitvoeren: de werknemers die de pechverhelpingsvoertuigen bemannen houden zich ter beschikking van de centrale dispatchdienst en voeren de taken (doorgaans pechverhelping) uit die hen door deze dienst worden opgedragen. De wegenwachters werken binnen bepaalde ploegen van 7,6 uur of 10 uur, iedere wegenwachter is toegewezen aan een ploeg, en de ploegen worden ingedeeld in meerdere ochtendploegen en meerdere namiddagploegen (met een rotatiesysteem). Uit de overzichten van de belastingplichtige blijkt dat er twee groepen van ploegen zijn, die worden opgedeeld op basis van het urensysteem waarin gewerkt wordt: voor het 7,6-urensysteem zijn er ochtendploegen WW01, WW02 en WW03 die worden opgevolgd door namiddagploeg WW08, terwijl er voor het 10-urensysteem ochtendploeg W803 is die wordt opgevolgd door namiddagploeg W806. Vervolgens toetst het hof de omvangsvoorwaarde op het niveau van elke groep van ploegen afzonderlijk.¹⁶⁵ Hier laat het hof aldus toe om zelfs voor ploegen die (op ondernemingsniveau) inhoudelijk hetzelfde werk doen een beoordeling op het niveau van groepen van ploegen te hanteren. Merk op dat *binnen* een bepaald urensysteem (bv. 7,6 uur, dan wel 10 uur) de ploegen met verschillende uurroosters (bv. start om 5 uur, 6 uur en 7 uur) samen (dienen te) worden genomen.

Kortom, zijn er binnen de onderneming meerdere ochtend- en namiddagploegen die – indien zij allen samen in acht zouden worden genomen – inhoudelijk niet hetzelfde werk doen, kan de beoordeling gemaakt worden op het niveau van de specifieke groep van ploegen die inhoudelijk wel hetzelfde werk uitvoeren. Indien er in een onderneming meerdere ochtend- en namiddagploegen zijn en die ploegen inhoudelijk hetzelfde werk doen, dient de beoordeling van de fiscale voorwaarden van artikel 275⁵ WIB 92 overheen al die ploegen, en dus op ondernemingsniveau, te gebeuren. In dat geval lijkt het hof van beroep te Antwerpen bijkomend toe te laten dat bij een beoordeling op ondernemingsniveau bepaalde ploegen buiten beschouwing worden gelaten. In het kader van beoordeling op het niveau van de specifieke groep van ploegen, laat – zelfs indien de opeenvolgende ploegen inhoudelijk hetzelfde werk doen – het hof van beroep te Antwerpen ook nog de ruimte om specifieke groepen van ploegen te onderscheiden op basis van hun arbeidsregime. Bij ploegen die een verschillend urensysteem hebben, kan dan met een beoordeling op het specifieke niveau van de opeenvolgende ploegen worden gewerkt. Het hof bepaalt aldus dat niet noodzakelijk alle ploegen (bv. vaste buslijnen) aan de voorwaarden van ploegenarbeid dienen te voldoen en dat ook met groepen van ploegen kan worden gewerkt wanneer die ploegen inhoudelijk hetzelfde werk doen (wat impliceert dat voor bepaalde opeenvolgende ploegen de toepassingsvoorwaarden vervuld kunnen zijn en voor andere niet). Het zou met andere woorden mogelijk zijn dat enkel welbepaalde ploegen en werk (bv. buslijnen verzekerd door twee of meer ploegen) in aanmerking komen (of worden genomen) voor de vrijstelling.¹⁶⁶

¹⁶⁴ Circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid, 27 mei 2019, nr. II.4.

¹⁶⁵ Zie Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.; Antwerpen 19 januari 2021, 2018/AR/755, *TFR* 2021, afl. 602, 522.

¹⁶⁶ Cass. 31 maart 2023, F.22.0026.N, concl. S. RAVYSE.

In het Cassatieberoep tegen het buschauffeurs-arrest voert de administratie aan dat het hof van beroep te Antwerpen, door te beslissen om delen van het werk van de onderneming of delen van de opeenvolgende ploegen met een verschil in omvang van het werk, een niet toegelaten onderbreking of een niet toegelaten overlapping buiten beschouwing te laten, om vervolgens te besluiten dat de overblijvende delen van de ploegen voldoen aan de definitie van ploegenarbeid, de voorwaarden van artikel 275⁵ WIB 92 schendt. Bovendien zou volgens de administratie het arrest een inconsequentie bevatten door enerzijds de chauffeurs van de acht vaste lijnen die belast zijn met de ochtendrit als één ploeg te beschouwen en anderzijds niet op het niveau van de ploegen maar op het (sub)niveau van de lijndiensten (“zijnde delen van de ploegen, zijnde een individuele werknemer”) na te gaan of, en in welke mate, er voldaan is aan de voorwaarden van artikel 275⁵ WIB 92 inzake de omvang van het werk en de overlapping.¹⁶⁷ Over dit onderdeel heeft het Hof van Cassatie (nog) geen uitspraak gedaan.

Terecht stelt Advocaat-Generaal RAVYSE dat uit de wettekst niet volgt dat indien er meerdere ploegen zijn in een onderneming, noodzakelijk al het ‘het werk’ van de onderneming en alle ploegen aan de voorwaarden moeten voldoen van artikel 275⁵ WIB 92, alvorens de vrijstelling van toepassing zou zijn. Artikel 275⁵ WIB 92 zou dan ook niet verbieden dat enkel rekening wordt gehouden met die ploegen die voldoen aan de voorwaarden om in aanmerking te komen voor de vrijstelling en dat andere ploegen buiten beschouwing worden gelaten. “Artikel 275/5 WIB92 sluit m.i. niet uit dat de ploegen waarvoor de toepassing van de gunstmaatregel wordt gevraagd, daarvoor in aanmerking kunnen worden genomen zonder dat noodzakelijk “al het werk” van de onderneming uit ploegenarbeid moet bestaan of alle “ploegen” aan de vrijstellingsvoorwaarden moeten voldoen.¹⁶⁸” De voorwaarde dat het werk moet worden uitgevoerd in (minstens) twee ploegen die voldoen aan bepaalde voorwaarden moet inderdaad beoordeeld worden in het licht van de praktijk en het is aangewezen om daarbij pragmatisch te werk te gaan, met inachtneming van de wettelijke voorschriften, zodat (delen van) ochtend- en namiddagploegen die niet aansluiten of te veel overlappen, hetzij niet hetzelfde zijn, buiten beschouwing kunnen worden gelaten bij de toetsing van de wettelijke criteria.

25. **Dezelfde omvang: stand van zaken** – Op basis van artikel 275⁵, §1, lid 2 WIB 92 moeten de opeenvolgende ploegen ook hetzelfde werk qua omvang doen. Zoals aangehaald met betrekking tot de inhoud van het werk, heeft volgens het hof van beroep te Antwerpen de omvang betrekking op het werk dat wordt verricht en moet dit worden beoordeeld op ploegniveau.¹⁶⁹ Ook Advocaat-Generaal VAN DER FRAENEN is in de wegenwachters-zaak van mening dat de meest voor de hand liggende interpretatiewijze van artikel 275⁵ WIB 92 is dat het vereiste van dezelfde omvang van werk op ploegniveau moet worden beoordeeld.¹⁷⁰ De omvang van het werk dat de opeenvolgende ploegen verrichten moet op ploegniveau aldus hetzelfde zijn.

Vooreerst bepaalt de wet niet wat “hetzelfde” werk qua omvang precies inhoudt. Het hof van beroep te Antwerpen oordeelt dat, gelet op de aard van een bepaald werk, de omvang nooit identiek kan zijn, maar dat aangetoond moet worden dat de omvang ervan “vergelijkbaar” is.¹⁷¹ Er dient met andere woorden te worden nagegaan of de omvang van het werk verricht door de ochtendploeg vergelijkbaar is met het werk verricht door de namiddagploeg.¹⁷² De vraag is aldus of “hetzelfde” inhoudt dat de omvang van het werk identiek, dan wel vergelijkbaar moet zijn. In het buschauffeursarrest is een prejudiciële vraag gesteld aan het Grondwettelijk Hof of hetzelfde, geïnterpreteerd als identiek, verenigbaar is met de Grondwet (zie *infra*, randnr. 26).

¹⁶⁷ Cass. 31 maart 2023, F.22.0026.N, concl. S. RAVYSE.

¹⁶⁸ Cass. 31 maart 2023, F.22.0026.N, concl. S. RAVYSE.

¹⁶⁹ Zie Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243.

¹⁷⁰ Cass. 24 maart 2023, F.21.0100.N, concl. J. VAN DER FRAENEN.

¹⁷¹ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg. Zie ook Voorafg.Besliss. nr. 2019.0905, 19 november 2019: “Le Demandeur confirme par ailleurs que « lors de la composition des équipes, X tiendra compte du régime de travail (temps plein, temps partiel) individuellement convenu avec chacun des travailleurs afin de les affecter à telle ou telle équipe, étant entendu que les équipes successives auront un nombre égal ou très similaire de travailleurs (exprimé en FTE) dans chacun des centres d’exploitation ».”

¹⁷² Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243.

Verder wordt in de wet niet verduidelijkt aan de hand van welke criteria de omvang van het werk moet worden vastgesteld.¹⁷³ Op basis van een standpunt van de minister naar aanleiding van een parlementaire vraag¹⁷⁴, stelt de administratie in de praktijk al snel dat de omvang van de *ploegen* – en dus niet van het werk – dezelfde moet zijn. Tellen de opeenvolgende ploegen een verschillend aantal werknemers, dan zijn zij volgens de administratie niet gelijk qua omvang.¹⁷⁵ De visie dat het moet gaan om opeenvolgende ploegen van dezelfde omvang is op basis van de rechtspraak van het hof van beroep te Antwerpen niet in overeenstemming met de tekst van de wet: het gaat dus niet om de omvang en de inhoud van de ploeg, maar om de omvang van het werk.¹⁷⁶ Wel kan het aantal werknemers dat deel uitmaakt van een ploeg richtinggevend zijn om te weten of de ene ploeg hetzelfde werk verricht qua omvang dan een voorgaande of een opvolgende ploeg. “Desondanks kan niet worden uitgesloten dat ook andere elementen dan het aantal werknemers binnen een ploeg een invloed kunnen hebben op de omvang van het werk. Zoals gezegd wordt immers niet vereist dat de omvang van de ploegen dezelfde is, doch wel dat de omvang van het werk hetzelfde is.”¹⁷⁷ Het aantal werknemers van elke ploeg is aldus slechts een mogelijk criterium om de omvang van het werk te meten. Op ploegniveau moet (elke groep van) de ochtendploeg(en) dan ongeveer evenwel werknemers tellen als de namiddagploeg. Is dat niet het geval, dan kan de onderneming nog steeds (proberen) aantonen dat de ochtend- en namiddagploeg qua omvang hetzelfde werk verrichten op basis van andere adequate criteria, telkens rekening houdend met de aard van het werk.¹⁷⁸

Daarbij kan bijvoorbeeld gedacht worden aan de (totale) arbeidsduur die door de ploegen (dagelijks) gewerkt wordt. Is de tijd die de ochtendploeg presteert vergelijkbaar met deze die de namiddagploeg presteert, dan is voldaan aan de omvangsvoorwaarde.¹⁷⁹ Door de rechtbank van eerste aanleg te Limburg (afd. Hasselt) worden de criteria van het aantal werknemers en de arbeidstijd zelfs samengenomen om de omvang van het werk te beoordelen: “Bepaalde groepen werknemers werken duidelijk *minder lang* dan anderen en bepaalde groepen van werknemers zijn duidelijk *veel talrijker* dan andere groepen van werknemers.”¹⁸⁰ Hetzelfde geldt voor de rechtbank van eerste aanleg te West-Vlaanderen (afd. Brugge): “Zeker is dat de opeenvolgende ploegen niet steeds bestaan uit hetzelfde *aantal werknemers* en dat het aantal *gepresteerde uren* bij de opeenvolgende ploegen sterk verschillend is.”¹⁸¹ In de beoordeling van de voorwaarde of de opeenvolgende ploegen hetzelfde werk doen van dezelfde omvang, hanteert de rechtspraak in deze gevallen dus een set van criteria. In principe zijn er daarbij verschillen mogelijk – wat deze ook mogen zijn – wat betreft aantal werknemers en aantal gepresteerde uren, maar moet de belastingplichtige wel kunnen bewijzen dat de opeenvolgende ploegen nog altijd hetzelfde werk uitvoeren qua inhoud en qua omvang.¹⁸² Daarnaast kan ook de output (d.i. werkvolume) van de ploegen (per werkdag) een relevant criterium vormen.

In het winkel-magazijnarrest oordeelt het hof van beroep te Antwerpen dan weer dat de opeenvolgende ploegen hetzelfde werk doen qua inhoud, ondanks dat de ochtendploeg 8 uur ploegenarbeid verricht en de namiddagploeg (slechts) 3 uur ploegenarbeid.¹⁸³ Ook de rechtbank van eerste aanleg te Brussel oordeelt dat het aantal gewerkte uren geen invloed kan hebben op de omvang van het werk, ingeval er ploegen zijn met een dagtaak van 8 uur en ploegen met een dagtaak van 10 uur.

- 26. Grondwettelijkheid ‘identieke’ omvangsvoorwaarde: stand van zaken** – In haar arresten in de buschauffeurs-zaak komt het hof van beroep te Antwerpen tot het besluit dat (de omvang van) het werk van de opeenvolgende ploegen “vergelijkbaar” is (met name 30 minuten verschil tussen de ochtendploeg en namiddagploeg).¹⁸⁴ De administratie heeft echter een Cassatieberoep hiertegen gericht, omdat zij van mening is dat de omvang van het werk dan wel vergelijkbaar

¹⁷³ Antwerpen 19 januari 2021, 2018/AR/402, *TFR* 2021, afl. 605, 713; Antwerpen 19 januari 2021, 2018/AR/755, *TFR* 2021, afl. 602, 522.

¹⁷⁴ *Vr. en Antw.* Kamer 2015-16, nr. 54/057, 11 januari 2016, 69 (Vr. nr. 603 L. VAN BIESEN).

¹⁷⁵ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.

¹⁷⁶ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243; Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.; Antwerpen 19 januari 2021, 2018/AR/755, *TFR* 2021, afl. 602, 522.

¹⁷⁷ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.

¹⁷⁸ Zie ook Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.

¹⁷⁹ Antwerpen 19 januari 2021, 2018/AR/402, *TFR* 2021, afl. 605, 713.

¹⁸⁰ Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 23 november 2020, 19/2228/A, *TFR* 2022, afl. 624, 18, noot.

¹⁸¹ Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 23 november 2020, 19/2228/A, *TFR* 2022, afl. 624, 18, noot.

¹⁸² Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 23 november 2020, 19/2228/A, *TFR* 2022, afl. 624, 18, noot.

¹⁸³ Antwerpen 21 januari 2020, 2018/AR/1780, *TFR* 2020, afl. 585, 678.

¹⁸⁴ Antwerpen 19 januari 2021, 2018/AR/402, *TFR* 2021, afl. 605, 713.

is, maar niet identiek hetzelfde. Het arrest zou artikel 275⁵ WIB 92 schenden door te oordelen dat de inhoud van het werk van de ploegen ‘vergelijkbaar’ moet zijn, en niet is vereist dat de omvang identiek moet zijn.¹⁸⁵ De administratie is met andere woorden van oordeel dat “hetzelfde” werk qua omvang ‘identiek’ werk qua omvang zou betekenen. Advocaat-Generaal RAVYSE stelt dat hoewel het criterium van hetzelfde, in de zin van identiek, werk qua omvang verantwoord voorkomt in de idee en het opzet van het verzekeren van de continuïteit van het werk middels een ploegenstelsel en het ook verantwoord voorkomt om eventuele misbruiken te voorkomen, een strikte interpretatie van een identieke omvang van het werk van de opeenvolgende ploegen, onvoldoende rekening lijkt te houden met enige flexibiliteit, variaties en een economische realiteit. “Een strikte interpretatie van dezelfde omvang lijkt de toepassing van de maatregel te beperken tot specifieke rigide en routinematige werkprocessen.”¹⁸⁶

Indien artikel 275⁵ WIB 92 zo wordt uitgelegd dat voor de toepassing van de vrijstelling vereist is dat de omvang van het werk hetzelfde is en dat een vergelijkbare omvang van werk niet volstaat, dan stelt het Hof van Cassatie vast dat ondernemingen waarin de ploegen (volgens bandwerk) steeds dezelfde omvang van werk verrichten (bv. industriële sector) toepassing kunnen maken van de vrijstelling, terwijl ondernemingen waarin de omvang van het werk varieert (bv. andere sectoren) uitgesloten zouden zijn van de vrijstelling. Volgens het Hof rijst dan ook de vraag of er voor dit onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat, in het licht van de doelstelling van de vrijstelling en de Europese Staatssteunregels, waarop een prejudiciële vraag wordt voorgelegd aan het Grondwettelijk Hof. In het bijzonder wordt aan het Grondwettelijk Hof de vraag gesteld of artikel 275⁵ WIB 92 het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel schendt doordat enkel ondernemingen waar het werk wordt verricht in minstens twee ploegen van minstens twee werknemers, die hetzelfde werk doen zowel qua inhoud als qua omvang en die elkaar in de loop van de dag opvolgen zonder dat de overlapping meer bedraagt dan een vierde van hun dagtaak kunnen worden beschouwd als ‘onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht’, terwijl ondernemingen waarvan de ploegen vergelijkbaar werk qua omvang doen en voor het overige voldoen aan dezelfde voorwaarden niet kunnen worden beschouwd als ‘ondernemingen waar ploegenarbeid wordt verricht’.¹⁸⁷

Het gebeurt soms dat het Grondwettelijk Hof vaststelt dat er twee mogelijke interpretaties van een wet zijn en beslist dat deze wet in een van die interpretaties strijdig is met de Grondwet en moet worden opzijgeschoven, terwijl de wet in de andere interpretatie wel kan worden toegepast.¹⁸⁸ Indien het Hof *in casu* – terecht – zou oordelen dat identiek hetzelfde werk de Grondwet zou schenden, terwijl vergelijkbaar werk grondwetsconform zou zijn, is de vraag wat ‘vergelijkbaar’ dan precies inhoudt. Daarvoor zijn er o.i. twee parameters nodig vanwege de wetgever: (i) welke afwijking is aanvaardbaar om te kunnen spreken van hetzelfde werk qua omvang en (ii) hoeveel dagen, op maandbasis, mag de onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht het toegestane afwijkingpercentage overschrijden om nog steeds te kwalificeren als onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht. Dat laatste houdt in dat zodra de maximaal toegestane afwijking een aantal dagen wordt overschreden, de onderneming voor de betrokken maand niet meer zou kwalificeren als onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht – dan wel dat de vrijstelling voor dit excedent niet toegepast zou kunnen worden.

Daarnaast zou ook de vraag kunnen gesteld worden, hoewel dit geen deel uitmaakt van de prejudiciële vraag, of de opeenvolgende ploegen identiek hetzelfde inhoudelijk werk moeten doen. Indien het Grondwettelijk Hof zou beslissen dat de interpretatie van identiek hetzelfde werk qua omvang de Grondwet zou schenden, valt moeilijk in te zien waarom opeenvolgende ploegen die vergelijkbaar werk qua inhoud doen niet in aanmerking zouden komen voor de vrijstelling, terwijl dit wel het geval zou zijn voor opeenvolgende ploegen die inhoudelijk identiek hetzelfde werk doen. Ook advocaat-generaal RAVYSE merkt in die zin op: “Die (echter hier niet aangevoerde) vaststelling kan ook worden gemaakt ten aanzien van het criterium van “hetzelfde werk *qua inhoud*”. Het toepassingsgebied van de maatregel lijkt daardoor enorm te vernauwen waardoor zich m.i. terecht de vraag opdringt of die interpretatie van dit criterium te verantwoorden is met het oog op het bereiken van de voorgenomen doelstellingen van de wetgever.”¹⁸⁹

¹⁸⁵ Cass. 31 maart 2023, F.22.0026.N, concl. S. RAVYSE.

¹⁸⁶ Cass. 31 maart 2023, F.22.0026.N, concl. S. RAVYSE.

¹⁸⁷ Cass. 31 maart 2023, F.22.0026.N.

¹⁸⁸ Zie A. VAN DE VIJVER, E. MINGALEYEV, M. ROBA en T. HAENTJENS, “Algemene beginselen van het Belgisch fiscaal recht” in A. TIBERGHIE, *Handboek voor Fiscaal Recht 2022/2023*, Mechelen, Wolters Kluwer, 2022, (3) 37, nr. 0211.

¹⁸⁹ Cass. 31 maart 2023, F.22.0026.N, concl. S. RAVYSE.

27. **Piekmomenten en omvang: stand van zaken** – In de praktijk komt het voor dat een onderneming geconfronteerd wordt met pieken en dalen van werk in de loop van de dag, zodat zij hun productie of dienstverlening en aantal werknemers of ingezette ploegen daaraan aanpassen.¹⁹⁰ Die piekmomenten kunnen dienen om inhoudelijk hetzelfde werk te laten uitvoeren door bijkomende werknemers of bijkomende ploegen, of om aanvullend werk te verrichten.

Een eerste mogelijkheid is dat op de drukste periodes van de dag extra werknemers worden ingezet om piekmomenten op te vangen, door deze werknemers *toe te voegen* aan een bestaande ploeg of door *bijkomende* ploegen in te zetten – die dan simultaan actief zijn (en in principe tot dezelfde groep van ploegen behoren). Kenmerkend voor deze situatie is dat zij inhoudelijk hetzelfde werk verrichten als de ploegen die zij komen versterken. Het aantal werknemers (of ploegen) dat op een bepaald moment van de dag aan de slag is, kan dus variëren in de loop van de dag. Bijkomend kan de personeelsbezetting ook verschillen van dag tot dag, in functie van verschillende factoren.¹⁹¹ Volgens het hof van beroep te Antwerpen – daarin later gevolgd door de rechtbank van eerste aanleg te Limburg (afd. Hasselt) – lossen extra werknemers die worden ingezet om piekmomenten op te vangen in een dergelijk geval echter “geen andere werknemers af”, maar worden zij “bijkomend ingeschakeld” in piekperiodes om de productie of dienstverlening maximaal te verzekeren. “Zij worden dus niet ingeschakeld om hetzelfde werk te verrichten maar om bijkomend werk op te vangen¹⁹²”.

Die overweging van het hof is o.i. evenwel niet geheel correct, aangezien de fiscale voorwaarden inzake ploegenarbeid getoetst moeten worden op het niveau van de opeenvolgende ploegen. Zoals hierna toegelicht, worden in het wegwachtersarrest dan wel extra werknemers – in feite extra ploegen – ingezet maar betreffen dit allemaal ochtendploegen. Bij de toetsing van de toepassingsvoorwaarden op het niveau van de specifieke groep van ploegen, worden bepaalde ochtendploegen dan samengenomen om te vergelijken met de namiddagploeg. Zo moet het criterium van hetzelfde werk niet vergeleken worden tussen de ochtendploegen die simultaan actief zijn, maar ten opzichte van de namiddagploeg. Het is dan ook geenszins vereist dat de bijkomend ingezette ochtendploegen andere ploegen (of werknemers) komen aflossen. Uiteraard is het wel zo dat de inzet van meerdere ochtendploegen (om qua omvang bijkomend werk op te vangen), terwijl er slechts één opvolgende namiddagploeg is, de omvang van het werk verricht door het geheel van de ochtendploegen nog moeilijk vergelijkbaar maakt met de omvang van het werk verricht door de namiddagploeg. De extra ochtendploeg wordt namelijk net ingezet om inhoudelijk hetzelfde werk te verrichten aangezien er op dat moment een piek is in het aantal uit te voeren interventies. Dat piekmoment zal ervoor zorgen dat er in de ochtendploeg (steeds) meer werknemers actief zijn en, dus, meer interventies worden uitgevoerd. Het hof van beroep te Antwerpen lijkt, op dit punt, in haar beoordeling dan wel uit te gaan van een verkeerde analyse op werknemersniveau in plaats van op ploegniveau, maar het effect blijft wel nog steeds dat de omvang van het werk van de opeenvolgende ploegen niet vergelijkbaar zal zijn – nu dit op ploegniveau beoordeeld dient te worden en op bepaalde momenten meer werknemers worden ingezet dan op andere momenten. Dit alles is mede te verklaren doordat volgens de rechtspraak en circulaire 2019/C/42 de voorwaarde dat de ploegen hetzelfde werk moeten doen qua omvang beoordeeld moet worden op het niveau van de ploeg (d.i. hetzelfde niveau als voor de beoordeling van de inhoud van het werk), en niet op werknemersniveau.¹⁹³ Een piekmoment in ofwel de morgen- ofwel de namiddagploeg brengt dan bijna automatisch met zich mee dat (op dagbasis) de opeenvolgende ploegen een verschillend totaal aantal werknemers of gecumuleerde output zullen hebben.

Uit voorgaande volgt dat wanneer extra werknemers (of ploegen) worden ingezet in ploegen en die werknemers inhoudelijk hetzelfde werk verrichten als de andere werknemers die zij komen versterken, dit volgens de heersende rechtspraak problematisch zou zijn in het licht van de omvangsvoorwaarde. Meer fundamenteel kan daardoor ook de vraag gesteld worden of de vereiste dat de omvang van het werk op ploegniveau vergelijkbaar moet zijn *de facto* ook

¹⁹⁰ Zie ook W. DE VISSCHER, “Ploegen- en nachtarbeid: FAQ gepubliceerd”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 22, 5-7.

¹⁹¹ Zie bv. Rb. Limburg (afd. Hasselt) 11 maart 2021, 19/1511/A, *TFR* 2022, afl. 624, 15, noot.

¹⁹² Antwerpen 19 januari 2021, 2018/AR/755, *TFR* 2021, afl. 602, 522. Zie ook Rb. Limburg (afd. Hasselt) 11 maart 2021, 19/1511/A, *TFR* 2022, afl. 624, 15, noot. Zie – kritisch – A. JACOBS, noot onder Antwerpen 19 januari 2019, *Fisc.Koer.* 2021, 167.

¹⁹³ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243; Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.; Antwerpen 21 januari 2020, 2018/AR/1780, *TFR* 2020, afl. 585, 678; Circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid, 27 mei 2019, nr. II.3. Zie ook Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 2 november 2020, 19/1768/A, www.taxwin.be (samenvatting); Rb. Limburg (afd. Hasselt) 11 maart 2021, 19/1511/A, *TFR* 2022, afl. 624, 15, noot; Rb. Antwerpen 27 oktober 2017, 16/2349-60/A, *TFR* 2020, afl. 574, 89.

niet meteen inhoudt dat de opeenvolgende ploegen uit een vergelijkbaar aantal leden moeten bestaan. In het wegenwachtersarrest heeft dit het Hof van Cassatie ertoe gebracht een prejudiciële vraag te richten aan het Grondwettelijk Hof omtrent de beoordeling op ploegniveau (zie *infra*, randnr 28).

Een tweede vorm van piekmomenten die in de praktijk voorkomt is dat werknemers, naar gelang van de behoeften van de onderneming, op *ad hoc*-basis een of meer – specifieke, extra – activiteiten verrichten die nodig zijn voor het functioneren van de onderneming en die *niet* worden uitgevoerd door de ploegen die in de onderneming actief zijn. Deze ‘versterkingen’ voeren dan voorbereidende, ondersteunende of aanvullende – en dus niet dezelfde – taken uit ten opzichte van de taken van de opeenvolgende ploegen. Indien die werknemers volgens een vast uurrooster werken (waarbij hun arbeidstijd duidelijk verschilt van die van de opeenvolgende ploegen), dan kunnen zij worden beschouwd als de ‘dagploeg’. De dagploeg voert in dat geval taken (in deze geïnterpreteerd als ‘werk’) uit die verschillen van de taken verricht door de opeenvolgende ploegen. Zij maken geen deel uit van het systeem van ploegenarbeid en mogen bijgevolg niet in aanmerking worden genomen bij de beoordeling van de fiscale voorwaarden (o.a. maximaal toegestane overlapping en hetzelfde werk qua inhoud). Evenmin mogen de werknemers die overdag, buiten ploegenarbeid om, werken een ploegenpremie ontvangen.¹⁹⁴ Wanneer aldus extra werknemers de opeenvolgende ploegen versterken door het inzetten van een traditionele dagploeg, dan kan (en moet) die duidelijk onderscheiden worden van de ploegen waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd. Op gelijkaardige wijze kan een nachtploeg in bepaalde perioden van het jaar gebruikt worden om een sterke toename van het werk op te vangen.¹⁹⁵

Merk overigens op dat een dagploeg niet per definitie taken moet uitoefenen die verschillen van deze uitgeoefend in de ochtend- of namiddagploeg. Circulaire 2019/C/42 definieert een dagploeg immers als “de werknemers die volgens een vast uurrooster werken en die de ochtend- en namiddagploeg komen *versterken*”.¹⁹⁶ Dat laatste impliceert o.i. dat de werknemers van de dagploeg hetzelfde werk qua inhoud kunnen uitoefenen als de werknemers van de opeenvolgende ploegen. Het voorbeeld in voormelde circulaire bevestigt dit standpunt bijkomend: er is sprake van een ochtendploeg (6 uur tot 14 uur) en een namiddagploeg (14 uur tot 22 uur) en een aantal werknemers met een vast uurrooster (8 uur tot 16 uur) die de ochtendploeg en de namiddagploeg komen versterken. Wanneer werknemers van de dagploeg samenwerken met respectievelijk werknemers van de ochtend- en namiddagploeg, dan zullen zij inhoudelijk hetzelfde werk verrichten. Het onderscheidend element tussen de dagploeg en de opeenvolgende ploegen vormt dan de ploegenpremie, die niet wordt toegekend aan die eersten.

Een ander vraagstuk is de situatie waarin de voorbereidende, ondersteunende of aanvullende – maar, op ploegniveau, inhoudelijk verschillende – ‘taken’ worden uitgevoerd door werknemers die hetzelfde uurrooster hebben als de werknemers in de ochtend- of namiddagploeg. Desgevallend rijst de vraag of het werk verricht door die groep van werknemers als voldoende verschillend kan worden beschouwd, teneinde die groep als een afzonderlijke ochtend- of namiddagploeg aan te merken (waarvoor de vrijstelling dan eventueel niet wordt gevraagd). Er worden desgevallend met andere woorden opnieuw groepen van ploegen gecreëerd, waarbij de ene groep het ‘reguliere’ werk in ploegenarbeid uitoefent en de andere groep het ‘andere’ werk. Indien beide werken onderscheiden zijn qua inhoud, zoals een onderneming met twee verschillende productieprocessen/producten, een onderneming waar twee groepen werknemers gebruikmaken van totaal verschillend materieel of waarbij twee groepen werknemers een verschillend statuut hebben, kan o.i. de analyse gemaakt worden op het niveau van de specifieke groep van werknemers. In het buschauffeursarrest past de onderneming bijvoorbeeld de vrijstelling niet toe voor chauffeurs die gebroken diensten rijden, noch voor chauffeurs die instaan voor leerlingenvervoer. De groepen van werknemers die deze taken uitvoeren, maar niet in een dagploeg, kunnen dan worden beschouwd als een afzonderlijke groep (die niet per se aan de vrijstellingsvoorwaarden hoeft te voldoen, zij het dat desgevallend de vrijstelling uiteraard niet kan worden toegepast voor deze werknemers) (zie ook *supra*, randnr. 24).

- 28. Grondwettelijkheid beoordeling omvang op ploegniveau bij piekmomenten: stand van zaken** – In het wegenwachtersarrest houdt de belastingplichtige bij het inzetten van de ploegen rekening met pieken en dalen in de loop van de dag. Het drukste moment van de dag situeert zich tussen 7 uur en 17 uur. Tussen die uren dienen dan ook de meeste interventies (d.i. reparaties, verslepen van wagens, aanbrengen of ophalen van een vervangwagen) te worden uitgevoerd. In de piekperiode worden bijgevolg meer wegenwachters aan het werk gezet door bijkomende ploegen in te zetten: er wordt gestart met ochtendploegen die systematisch worden aangevuld en geleidelijk worden afgebouwd

¹⁹⁴ Voorafg.Besliss. nr. 2019.0905, 19 november 2019. Zie ook circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid, 27 mei 2019, nr. II.4.

¹⁹⁵ Zie Voorafg.Besliss. nr. 2020.1962, 17 november 2020.

¹⁹⁶ Circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid, 27 mei 2019, nr. II.4.

met arbeiders in namiddagploegen. Er zijn in totaal vier ochtendploegen: WW01 start om 5 uur, WW02 om 6 uur, WW03 en W803 om 7 uur. In de namiddag zijn er twee ploegen: WW08 die start om 15.30 uur en W806 die start om 14 uur. De belastingplichtige deelt deze ochtendploegen en namiddagploegen op in groepen van ploegen op basis van hun urenstelsel. Enerzijds worden 7,6-uurs ochtendploegen WW01, WW02 en WW03 opgevolgd door 7,6-uursnamiddagploeg WW08 – drie van de vier beginnende ploegen worden dus opgevolgd door slechts één late ploeg, anderzijds wordt de 10-uursochtendploeg W803 opgevolgd door 10-uursnamiddagploeg W806. Rekening houdend met een beoordeling op ploegniveau (in het bijzonder op het niveau van elke specifieke groep van ploegen) bestaat de ochtendploeg (bv. alle werknemers in de drie ochtendploegen) samen uit een veel groter aantal werknemers dan de (ene) namiddagploeg. Het aantal werknemers – en bijgevolg de output – verschilt dus sterk tussen de opeenvolgende ploegen.¹⁹⁷

Om die reden moet de omvang van het werk per werknemer (kunnen) worden beoordeeld volgens de belastingplichtige. Er zou dan nagegaan moeten worden of iedere ploeg *in verhouding* hetzelfde werk doet qua omvang, door rekening te houden met het aantal werknemers behorende tot een ploeg. De belastingplichtige voert inderdaad aan dat op het niveau van de individuele werknemers de omvang van het werk hetzelfde is¹⁹⁸: elke ploeg doet hetzelfde werk qua omvang als men het aantal bewegingen (d.i. interventies) per wegwachter in aanmerking neemt. Het werkvolume per werknemer is met andere woorden hetzelfde voor elke ploeg.¹⁹⁹ Het hof volgt dit standpunt evenwel niet en vereist dat de omvang van het werk op ploegniveau wordt beoordeeld en niet op werknemersniveau zoals de belastingplichtige doet. Het aantal bewegingen per ploeg zou als vergelijkingspunt moeten fungeren, niet het aantal bewegingen per werknemer.²⁰⁰ Net omdat er op de piekmomenten veel meer wegwachters actief zijn en er veel meer interventies zijn, is de omvang van het werk op het niveau van de opeenvolgende ploegen niet hetzelfde.²⁰¹

De belastingplichtige dient daarop een voorziening in Cassatie in tegen de arresten van het hof van beroep te Antwerpen. Kern van de betwisting is of de vereiste dat de omvang van het werk hetzelfde moet zijn, geldt op het niveau van de *opeenvolgende ploegen*, of op het niveau van de *individuele werknemers* van de verschillende ploegen.²⁰² In het Cassatieverzoekschrift stelt de belastingplichtige dat de vereiste dat de ploegen hetzelfde werk qua omvang moeten doen een onredelijk en niet-pertinent criterium is. Er wordt daarbij gesteld dat enkel industriële sectoren (zoals autoassemblagebedrijven) waar ploegen continu met hetzelfde aantal werknemers hetzelfde volume aan werk verrichten (bv. een aantal wagens per uur assembleren) toepassing van de vrijstelling zouden kunnen maken, terwijl de bedoeling van de vrijstelling is om toepassing te vinden op alle sectoren die met een ploegenstelsel werken. Door het omvangscriterium in te vullen zoals uitgelegd en toegepast door het hof van beroep zouden werkgevers van bedrijven die ingevolge de aard van hun activiteiten geconfronteerd worden met piek- en daluren (bv. pechverhelping, e-commerce...), en de omvang van hun ploegen dienovereenkomstig moeten aanpassen, uitgesloten zijn van de vrijstelling. Dit criterium zou niet pertinent zijn in het licht van de doelstelling van de wetgever, omdat de extra kosten waarmee de werkgever wordt geconfronteerd ten aanzien van de werknemers die in een ploegenstelsel werken niet beïnvloed wordt door de omvang van het werk dat zij in ploeg leveren.²⁰³ Volgens de belastingplichtige is evenwel een andere, grondwetsconforme uitlegging van de bepaling mogelijk: indien het criterium “die hetzelfde werk doen qua

¹⁹⁷ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.

¹⁹⁸ Zie ook Rb. Antwerpen 27 oktober 2017, 16/2349-60/A, *TFR* 2020, afl. 574.

¹⁹⁹ In ploeg W803 werden in 2012 3.269 bewegingen uitgevoerd en waren er cumulatief 553 wegwachters actief, zodat elke wegwachter gemiddeld 5,9 bewegingen uitvoerde per werkdag. In de opvolgende ploeg W806 werden in 2012 5.549 bewegingen uitgevoerd en waren er cumulatief 1.006 wegwachters actief, zodat elke wegwachter gemiddeld 5,5 bewegingen per werkdag uitvoerde. De werknemers in de ploegen WW01, WW02 en WW03 voerden tussen de 8,0 en 8,7 bewegingen uit per werknemer per werkdag, terwijl de wegwachters van de opvolgende ploeg W08 gemiddeld 8,5 bewegingen per werknemer per dag uitvoerden.

²⁰⁰ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg; Antwerpen 19 januari 2021, 2018/AR/755, *TFR* 2021, afl. 602, 522.

²⁰¹ Ploeg W803 verricht 3.269 bewegingen tegenover ploeg W806, die 5.549 bewegingen verricht. Ploegen WW01, WW02 en WW03 verrichten 114.209 bewegingen, tegenover de 22.816 bewegingen, verricht door de opvolgende ploeg WW08.

²⁰² Cass. 24 maart 2023, F.21.0100.N, concl. J. VAN DER FRAENEN.

²⁰³ Zie ook J. VAN DYCK, “Geen vrijstelling doorstorting BV voor ploegen van wegwachters”, *Fiscooog* 2021, afl. 1687, 3.

omvang” wordt uitgelegd in die zin dat dit dient te worden beoordeeld op het niveau van de individuele werknemers, dan zou artikel 275⁵ WIB 92 volgens de belastingplichtige het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel niet schenden.²⁰⁴ Dit laatste zou immers toelaten om rekening te houden met schommelingen in de omvang van het werk van de verschillende ploegen: ondernemingen die piek- en daluren kennen en die in de daluren normalerwijze minder ploegen of minder werknemers per ploeg zullen inzetten (zoals in de dienstensector, bv. transport en telecommunicatie, horeca, gas en water, e-commerce, groot- en kleinhandel, enz.) kunnen dan van de vrijstellingsmaatregel genieten, voor zover de individuele werknemers dezelfde, of een vergelijkbare, omvang van werk verrichten.²⁰⁵

Het Hof van Cassatie stelt dat artikel 275⁵, §1, lid 2 WIB 92 zo kan worden uitgelegd dat voor de toepassing van de vrijstelling vereist is dat de omvang van het werk hetzelfde is op het niveau van de opeenvolgende ploegen en niet op het niveau van de individuele werknemers. Indien deze interpretatie gevolgd wordt, zouden, volgens het Hof, ondernemingen waarin de ploegen volgens bandwerk steeds dezelfde – of constante – omvang van werk verrichten (zoals in de industriële sector) van de vrijstelling kunnen genieten, terwijl ondernemingen waarin de omvang van het werk van de ploegen varieert volgens piek- en daluren (zoals het geval kan zijn in andere sectoren) uitgesloten worden van de vrijstelling. Volgens het Hof rijst dan ook de vraag of er voor dit onderscheid een objectieve en redelijke verantwoording bestaat. In het bijzonder houdt het Hof daarbij rekening met het door de maatregel nagestreefde doel om tegemoet te komen aan de extra kosten voor de werkgever die met een ploegenstelsel werkt – d.i. de *ratio legis* van de maatregel²⁰⁶ – en het oordeel van de Europese Commissie – dat de vrijstelling geen verboden staatssteun uitmaakt omdat zij zich uitstrekt tot vrijwel alle economische sectoren en dus niet sectoraal selectief is²⁰⁷. Bijgevolg stelt het Hof van Cassatie een prejudiciële vraag aan het Grondwettelijk Hof of, wanneer vereist zou zijn dat de omvang van het werk hetzelfde is op het niveau van de opeenvolgende ploegen (en niet op het niveau van de individuele werknemers), artikel 275⁵ WIB 92 het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel schendt, nu dit een ongerechtvaardigd verschil in behandeling kan doen ontstaan tussen enerzijds ondernemingen waarin de verschillende ploegen volgens bandwerk steeds dezelfde omvang van werk verrichten en ondernemingen waarin de omvang van het werk van de ploegen varieert volgens piek- en daluren.²⁰⁸

Daarmee is de prejudiciële vraag enger dan hetgeen de belastingplichtige doorheen de Cassatievoorziening op bepaalde punten uiteenzet, namelijk dat de voorwaarde dat het werk vergelijkbaar moet zijn qua omvang (ook) *op zich* een schending van het gelijkheidsbeginsel uitmaakt. De prejudiciële vraag richt zich enkel op de situatie waarbij door een beoordeling van de omvangsvoorwaarde op ploegniveau wordt vastgesteld dat het werk verricht door de opeenvolgende ploegen niet hetzelfde is qua omvang en waarbij dit wel het geval zou zijn indien die beoordeling gemaakt (mag) worden per werknemer. Het praktisch onderscheid is daarbij dat als het Grondwettelijk Hof zou oordelen dat er een schending voorligt bij een interpretatie op ploegniveau, belastingplichtigen nog steeds zullen moeten bewijzen dat op werknemersniveau voldaan is aan de voorwaarde dat het werk hetzelfde is qua omvang. Mocht de prejudiciële vraag daarentegen gericht zijn tegen het criterium dat de omvang van het werk *an sich* vergelijkbaar moet zijn en het Grondwettelijk Hof oordeelt dat er een schending voorligt, dan zouden belastingplichtigen niet meer moeten voldoen aan die (volledige) voorwaarde.

Verder is het onduidelijk of een onderneming er nog voor zou kunnen kiezen om de ‘niet-grondwetsconforme’ toetsing op ploegniveau te hanteren. De vraag zal bovendien zijn op welk niveau de *inhoud* van het werk zou moeten getoetst worden indien het Grondwettelijk Hof zou oordelen dat een grondwetsconforme lezing van artikel 275⁵ WIB 92 inhoudt dat de omvang van het werk op werknemersniveau moet worden getoetst. Tot op heden worden zowel de inhoud en omvang immers op hetzelfde (ploeg)niveau getoetst. Het lijkt niet wenselijk om de inhoud van het werk op werknemersniveau te gaan toetsen, daar dit strijdig zou zijn met de intussen in de rechtspraak aanvaarde definitie van een ploeg (die stelt dat de individuele werkzaamheden van de werknemers niet relevant zijn en onderling verschillend kunnen zijn).

Opgemerkt wordt overigens dat de formulering van de prejudiciële vraag niet veralgemeend kan worden. Bandwerk in industriële sectoren voldoet niet per definitie aan de vrijstellingsvoorwaarden, waaronder dezelfde omvang van werk.

²⁰⁴ Zie Cass. 24 maart 2023, F.21.0100.N.

²⁰⁵ Cass. 24 maart 2023, F.21.0100.N, concl. J. VAN DER FRAENEN.

²⁰⁶ Ontwerp van programmawet, *Parl.St.* Kamer 2003-04, nr. 51-0473/001, 152.

²⁰⁷ Europese Commissie, Steunmaatregel N 603/2003 – België, 20 april 2014, C(2004)1357fin, nr. 7 https://ec.europa.eu/competition-policy/state-aid_en.

²⁰⁸ Cass. 24 maart 2023, F.21.0100.N.

Ook in het typevoorbeeld van een onderneming waarbij aan de lopende band gewerkt wordt, kan er een productiepiek zijn in een bepaalde ploeg en valt niet uit te sluiten dat door een technische storing, toeleveringsproblemen, ziekte, etc. het aantal geproduceerde stukken, of meer algemeen de omvang van het werk, niet hetzelfde zal zijn over de verschillende opeenvolgende ploegen heen. Interessant is dat advocaat-Generaal VAN DER FRAENEN verwijst naar de rechtsleer, waarin gesteld wordt dat de vrijstelling in werkelijkheid was uitgedacht met de situatie van grote ondernemingen, zoals auto-assemblagebedrijven (in de industriële sector), in het achterhoofd.²⁰⁹ Ook stelt hij dat de vraag rijst dat het criterium dat dezelfde omvang van werk op ploegniveau moet worden verricht, er niet toe leidt dat *de facto* enkel bepaalde sectoren onder de juridische begripsomschrijving van ploegenarbeid kunnen vallen (met name de industriële sector waarin veelal bandwerk wordt verricht), en of andere sectoren, waarin ploegen vaak volgens piek- en daluren werken, niet stelselmatig uitgesloten zouden worden van deze objectieve begripsomschrijving (met name de dienstensector, bv. transport- en telecommunicatie, horeca, gas en water, groot- en kleinhandel, e-commerce).²¹⁰

Tot slot lijkt o.i. in het wegenwachters-arrest nog een andere uitweg mogelijk: indien zou geoordeeld worden dat iedere ploeg in verhouding hetzelfde werk doet qua omvang, is er o.i. wel degelijk sprake van een beoordeling op ploegniveau. In dergelijk geval worden immers niet de individuele interventies van elke wegenwachter apart met elkaar vergeleken, maar is er een gemiddelde output berekend per opeenvolgende ploeg. Hoewel dergelijk gemiddelde per werknemer geen gecumuleerde beoordeling inhoudt van het werk verricht door de opeenvolgende ploegen qua omvang, wordt nog steeds één maatstaf per ploeg vergeleken (d.i. de gemiddelde output van de opeenvolgende ploegen). Ook het delen van de gecumuleerde output van een ploeg door het aantal werknemers dat deel uitmaakt van die ploeg, zou aldus als een beoordeling op ploegniveau kunnen beschouwd worden.

- 29. Opvolging ‘in de loop van de dag’: stand van zaken** – Artikel 275⁵, §1 WIB 92 bepaalt dat de ploegen elkaar in de loop van de dag opvolgen zonder dat er een onderbreking is tussen de opeenvolgende ploegen en met een maximale overlapping van een vierde van de dagtaak. De groepen werknemers moeten elkaar met andere woorden in de loop van de dag opvolgen, al dan niet met een overlapping (zie *infra*, randnr. 32).

Vooreerst is er recent een interpretatiekwestie gerezen rond de voorwaarde van opvolging “in de loop van de dag”. In een parlementaire vraag gaf de bevoegde minister meer toelichting over de formulering van dit begrip, met name of dit een dagelijkse aflossing van de ploegen vereist. De vraagsteller merkt op dat in sommige sectoren ploegen niet noodzakelijk elke dag worden afgelost, maar dat de aflossing en opvolging door de nieuwe ploegen pas plaatsvindt op bijvoorbeeld wekelijkse basis. Er wordt aldus gevraagd om te bevestigen dat een aflossing in de loop van de dag niet betekent dat deze gelijkstaat met een aflossing op dagelijkse basis. De minister ziet dat evenwel anders. “De wetgever heeft destijds (...) niet enkel gesteld dat het volstaat dat de ploegen elkaar opvolgen, maar hij heeft expliciet in de wettekst opgenomen dat die ploegen elkaar ‘in de loop van de dag’ moeten opvolgen. De fiscale definitie van ploegenarbeid verwijst daarbij ook uitdrukkelijk naar de dagtaak van die ploegen. De wetgever wenste dus niet om het even welke periodiciteit in aanmerking te nemen”, aldus de minister. Hij meent dan ook dat de bepaling duidelijk is en wel degelijk een dagelijkse aflossing van de opeenvolgende ploegen vereist. “Een aflossing en opvolging door de nieuwe ploeg volgens een andere periodiciteit (bijvoorbeeld op wekelijkse basis) voldoet niet aan die voorwaarde.” Kortom, de ploegen zouden elkaar op dagelijkse basis moeten aflossen en opvolgen volgens de interpretatie van de minister, waardoor niet alle ploegenstelsels in aanmerking komen voor de vrijstelling. De minister meent dat de dagelijkse aflossing van de ploegen desondanks wel het grondwettelijke gelijkheidsbeginsel respecteert.²¹¹

²⁰⁹ Cass. 24 maart 2023, F.21.0100.N, concl. J. VAN DER FRAENEN met verwijzing naar J. VAN DYCK, “Geen vrijstelling doorstorting bedrijfsvoorheffing voor ploegen van wegenwachters”, *Fiscooloog* 2021, afl. 1687, 3.

²¹⁰ Cass. 24 maart 2023, F.21.0100.N, concl. J. VAN DER FRAENEN.

²¹¹ De minister merkt evenwel nog op dat de wetgever in artikel 275⁵, §4 WIB 92 een specifieke maatregel heeft voorzien voor de systeemvaart, die een bijzondere vorm van ploegenarbeid hanteert waarbij de werknemers niet elke dag naar huis gaan maar slechts na een week, 14 dagen of maximum na 30 dagen. Deze regeling is echter enkel van toepassing specifiek voor de systeemvaart, niet voor eender welke sector waarin anders dan op dagelijkse basis opgevolgd zou worden (zie ook “(...) Dat houdt in dat de andere sectoren van de binnenvaart wel nog aan die voorwaarde moeten voldoen om aanspraak te kunnen maken op de fiscale steunmaatregel”, *Vr. en Antw. Kamer* 2020-21, nr. 55/073, 24 december 2021, 122 (Vr. nr. 731 J. VANDENBROUCKE)). Zie *Vr. en Antw. Kamer* 2020-21, nr. 55/064, 2 oktober 2021, 89 (Vr. nr. 561 J. VANDENBROUCKE). Zie ook wetsvoorstel tot

Ook de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen (afd. Antwerpen) volgt die interpretatie. *In casu* is een belastingplichtige actief in de sleepvaart. De werknemers (in ploegen van minstens drie personen) verblijven zeven dagen aan boord van een sleepboot waarbij er wekelijks in een aflosmoment wordt voorzien. Om die reden meent belastingplichtige aanspraak te kunnen maken op de vrijstelling. De betwisting in deze zaak beperkt zich tot de voorwaarde opgenomen in artikel 275⁵ WIB 92 dat de ploegen elkaar in de loop van de dag dienen op te volgen.

Volgens de belastingplichtige volgen de ploegen elkaar in de loop van de dag op. Zij is van mening dat uit de tekst van de wet niet blijkt dat een opvolging binnen de 24 uur dient te gebeuren, waardoor ook een wekelijkse opvolging in aanmerking komt. De administratie is daarentegen van mening dat uit de wettekst duidelijk blijkt dat een dagelijkse opvolging van de ploegen vereist is. Zij verwijst hiervoor ook naar circulaire 2019/C/42 – waarin bepaald wordt dat de toetsing van de voorwaarden dag per dag gebeurt – en de parlementaire vragen die hierover werden gesteld, alsook de memorie van toelichting bij de invoering van de specifieke vrijstelling voor systeemvaart, die uitgaat van een andere periodiciteit. Wat het laatste betreft, voegt de administratie toe dat, indien de notie “in de loop van de dag” in artikel 275⁵ WIB 92 geïnterpreteerd dient te worden als een opvolging op eender welk moment, het niet nodig was om een dergelijke afzonderlijke vrijstelling te voorzien.

De rechtbank is van mening dat de voorwaarde dat de ploegen elkaar in de loop van de dag moeten opvolgen duidelijk is en wel degelijk een dagelijkse aflossing van de opeenvolgende ploegen wordt vereist. “De wetgever heeft immers niet enkel gesteld dat de ploegen elkaar moeten opvolgen maar heeft ook expliciet bepaald dat de aflossing ‘in de loop van de dag’ dient te gebeuren. Indien de wetgever de bedoeling had om elke periodiciteit van opvolging in aanmerking te nemen dan was deze toevoeging overbodig.” De invoering van de specifieke vrijstelling voor de systeemvaart bevestigt het voorgaande verder volgens de rechtbank, zodat de administratie kan worden gevolgd waar zij stelt dat dit regime niet diende ingevoerd te worden indien voor de reguliere vrijstelling eveneens een aflossing op wekelijkse, of volgens een andere periodiciteit, beoogd werd. De rechtbank concludeert dat niet voldaan is aan de toepassingsvoorwaarden van artikel 275⁵, §1 WIB 92. Om die reden werd de door de belastingplichtige voorgestelde prejudiciële vraag – met name of artikel 275⁵ WIB 92 het gelijkheids- en non-discriminatiebeginsel schendt in die zin geïnterpreteerd dat de ploegen binnen een onderneming moeten worden opgevolgd binnen de 24 uur, zodat een andere periodiciteit niet in aanmerking komt – niet voorgelegd aan het Grondwettelijk Hof.²¹²

wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 voor wat betreft de fiscale bepalingen van de jobsdeal (J. SPOOREN, B. PIEDBOEUF, E. VAN ROMPUY en L. VAN BIESEN), *Parl.St.* Kamer 2018-19, nr. 54-3482/001, 4-7.

²¹² Kenmerkend voor deze zaak is dat eerder een fiscale controle bij belastingplichtige werd gevoerd met betrekking tot aanslagjaar 2012, waarbij eenzelfde discussie speelde. In het kader van die controle heeft de administratie een advies gevraagd aan de Dienst Expertise omtrent de notie “in de loop van de dag”. Daarbij werd het standpunt ingenomen dat een wekelijkse opvolging ook mogelijk was. De fiscus volgde dit advies van de Dienst Expertise, waardoor de controle werd afgesloten zonder enig gevolg. Sindsdien werd het ploegenstelsel van belastingplichtige niet meer gecontroleerd. Om die redenen is belastingplichtige van mening dat zij er rechtmatig mag vanuit gaan dat de vrijstelling op een correcte wijze werd toegepast en op dezelfde wijze verder mocht toegepast worden. De administratie is daarentegen van mening dat belastingplichtige zich niet op het rechtzekerheidsbeginsel kan beroepen, aangezien het legaliteitsbeginsel steeds voorrang heeft op het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel. Uit een niet correcte toepassing in het verleden van een wettelijke bepaling, kan volgens de administratie nooit een gewettigde verwachting ontstaan. De rechtbank wijst er inderdaad op dat de administratie verplicht is de wet toe te passen, maar dat het legaliteitsbeginsel niet steeds voorrang heeft op het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel. De rechtbank verwijst verder ook naar het Cassatiearrest van 21 april 2022 (F.20.0150.N [In die zaak was er sprake van een evolutie in de standpunten van de bevoegde administratie omtrent een bepaling in de VCF, zonder een wijziging in de toepasselijke wettekst. Volgens het arrest was het uitdrukkelijk standpunt van de toenmalig bevoegde federale belastingadministratie – dat afwijkt van het latere standpunt van Vlabel – duidelijk, ongeacht of dit juist of onjuist was, zodat dit rechtmatige verwachtingen heeft gecreëerd]). Volgens het Hof oordeelt de rechter – bij de afweging van deze beginselen – onaantastbaar in feite of bij een belastingplichtige een redelijk vertrouwen is gewekt, rekening houdend met de concrete omstandigheden van de zaak.

30. Opvolging ‘zonder onderbreking’: stand van zaken – Verder heeft, wat de opvolging van de ploegen “zonder onderbreking” betreft, de wet van 28 maart 2022 expliciet voorzien dat een onderbreking tussen de opeenvolgende ploegen die 15 minuten of minder bedraagt niet in aanmerking wordt genomen (zie art. 275⁵, §1, lid 3 WIB 92). In de memorie van toelichting wordt hierover opgemerkt dat het uitgangspunt blijft dat de ploegen verondersteld worden elkaar zonder onderbreking op te volgen.²¹³

31. Locatie van (opeenvolgende) ploegen: stand van zaken – Tot slot wordt niet nader gepreciseerd wat de “opvolging” (in de loop van de dag, zonder onderbreking) precies inhoudt. Daarbij kan de vraag gesteld worden of enerzijds de werknemers die deel uitmaken van *één ploeg* hun werkzaamheden moeten verrichten op dezelfde locatie en anderzijds of de *opeenvolgende ploegen* op dezelfde locatie moeten afgewisseld worden en hun werk moeten verrichten.

Wat de locatie van de werknemers binnen een ploeg betreft, is de administratie in bepaalde gevallen van mening dat uit de tekst van de wet en uit de historische achtergrond ervan voortvloeit dat ploegenarbeid veronderstelt dat de arbeid op dezelfde werkplek wordt uitgeoefend.²¹⁴ Dat wordt door de administratie, en door bepaalde lagere rechtspraak, ook afgeleid uit het feit dat een ploeg een groep werknemers is die samenwerkt om een bepaalde taak uit te voeren (zie *supra*, randnr. 23). Om een ploeg te vormen zouden de leden ervan, volgens die visie, op eenzelfde plaats en zelfde werkplek werkzaam moeten zijn.²¹⁵ Ook de rulingcommissie stelt dat het inherent is aan de organisatie van ploegenarbeid dat de werknemers die de ploegen vormen op dezelfde plaats en op hetzelfde tijdstip beginnen en eindigen met werken.²¹⁶ Volgens het hof van beroep te Antwerpen impliceert de taalkundige betekenis van het begrip ploeg – een bij elkaar horende groep mensen, die gezamenlijk een bepaalde karwei uitvoeren – daarentegen niet dat het werk wordt uitgevoerd op dezelfde werkplek.²¹⁷

Wat de locatie (van de aflossing van) de opeenvolgende ploegen betreft, werpt de administratie soms ook op dat niet voldaan is aan de voorwaarden inzake opvolging wanneer de opeenvolgende ploegen niet op dezelfde werkplek werken (of aflossen).²¹⁸ Dit standpunt wordt ook bijgetreden door de rulingcommissie, die van mening is dat uit het feit dat de ploegen elkaar opvolgen afgeleid kan worden dat dit op dezelfde locatie moet gebeuren.²¹⁹ In diezelfde zin stelt de bevoegde minister in een antwoord op een parlementaire vraag dat “wanneer de fiscale wettekst vereist dat de ploegen elkaar moeten opvolgen, dit [inhoudt] dat alle leden van de ploeg op dezelfde plaats en op hetzelfde ogenblik binnen

In casu stelt de rechtbank vast dat de administratie in het verleden een grondige controle heeft uitgevoerd met betrekking tot artikel 275⁵ WIB 92 voor aanslagjaar 2012. Gelet op alle concrete omstandigheden van de zaak meent de rechtbank dat de administratie een dergelijk groot vertrouwen heeft gewekt bij belastingplichtige omtrent de correcte toepassing – hoewel dit *contra legem* is – van de vrijstelling sinds aanslagjaar 2012, zodat het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel voorrang dient te krijgen op het legaliteitsbeginsel. De rechtbank stelt dan ook vast dat het vertrouwens- en rechtszekerheidsbeginsel zijn geschonden met betrekking tot aanslagjaar 2018. Zie Rb. Antwerpen (afd. Antwerpen) 19 december 2022, 21/4745/A, www.taxwin.be.²¹³ “Hoewel het in principe niet de bedoeling kan zijn om een administratieve tolerantie die in de wet wordt opgenomen opnieuw ‘tolerant’ te interpreteren en het dus niet de bedoeling kan zijn dat deze pauze nog verder wordt uitgebreid, kan er uiteraard wel administratief in een supplementaire tolerantie worden voorzien, wanneer dit in zeer uitzonderlijke omstandigheden, bijvoorbeeld in het kader van de sanitaire maatregelen ter bestrijding van de COVID-19-pandemie noodzakelijk zou zijn.” Zie wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 15.

²¹⁴ Zie bv. Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243.

²¹⁵ Rb. Antwerpen 29 april 2019, 18/452/A, www.monkey.be (“Het anders stellen komt neer op het denatureren van het begrip ploeg.”). Zie ook Rb. Antwerpen 17 mei 2021, 17/1882/A, www.monkey.be.

²¹⁶ Voorafg.Besliss. nr. 2019.0905, 19 november 2019.

²¹⁷ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243.

²¹⁸ Zie bv. Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/755, onuitg.

²¹⁹ Zie bv. Voorafg.Besliss. nr. 2012.042, 3 juli 2012 (“De voorwaarden gesteld in artikel 275, §2, 1°, a, WIB 92 zullen per locatie moeten beoordeeld worden.”); Voorafg.Besliss. nr. 2017.824, 28 november 2017.

de limiet van de maximaal toegelaten overlapping vervangen moeten worden²²⁰”. De ploegen zouden met andere woorden op dezelfde werkplek moeten werken en elkaar aldaar aflossen. De fiscus verwijst daarvoor ook naar de definiëring van ploegenarbeid in de welzijnswetgeving, waarbij het moet gaan om werknemers die na elkaar op dezelfde werkplek werken (zie *supra*, randnr. 17).²²¹ Ook in de rechtspraak werd reeds gesteld dat er niet voldaan is aan de definitie van ploegenarbeid wanneer de werknemers elkaar aflossen op verschillende tijdstippen en op verschillende plaatsen. “De belastingwet bepaalt zoals uiteengezet geen definitie van ploegenarbeid, wat noopt te refereren naar de sociaalrechtelijke omschrijving.”²²² Er zou, volgens die visie, dan bijvoorbeeld voor het geheel van werknemers met een ochtenddienst een eenheid moeten bestaan qua plaats (en tijdstip) waar ze afgewisseld worden met een namiddagdienst. Volgens de rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen kan “redelijkerwijs worden aangenomen dat om te kunnen spreken van één ploeg, alle leden van een zelfde ploeg op dezelfde plaats en op hetzelfde ogenblik moeten worden vervangen²²³”.

In een ander vonnis stelt diezelfde rechtbank echter – o.i. terecht – genuanceerder dat redelijkerwijs kan worden aangenomen dat, *althans in regel*, om te kunnen spreken van één ploeg, alle leden van een zelfde ploeg op dezelfde plaats en op hetzelfde ogenblik moeten worden vervangen. Volgens de rechtbank kan evenwel ook zonder vervanging op dezelfde plaats worden aangetoond dat de werknemers, die in elk van de dienstregelingen werken, tot eenzelfde ploeg behoren “bijvoorbeeld doordat zij samenwerken aan een enigszins specifieke taak²²⁴”. Verder merkt het hof van beroep te Antwerpen op dat de sociaalrechtelijke omschrijving afwijkt van de fiscale definitie van ploegenarbeid, waar geen identiteit van plaats als voorwaarde wordt gesteld. “Het is ten onrechte dat de administratie stelt dat de sociaalrechtelijke definitie ter zake ook zou doorwerken in het fiscaal recht.” Evenmin is het gegeven dat de ene ploeg de andere moet opvolgen van aard om te veronderstellen dat er een aflossing moet gebeuren op een vaste werkplaats. “Het feit dat de ploegen elkaar moeten opvolgen, doch dat daarbij een overlapping mogelijk is (...) impliceert integendeel de mogelijkheid dat de ploeg die haar werkzaamheden beëindigt dat doet op een andere plaats dan de plaats waar een opvolgende ploeg haar werkzaamheden start.”²²⁵

In een recente aan de Dienst Voorafgaande Beslissingen voorgelegde maar niet-aanvaarde verrichting wenst een onderneming de vrijstelling voor ploegenarbeid toe te passen “voor de activiteiten die zij binnen vier specifieke gebieden in België ontplooit”. Volgens de rullingcommissie blijkt echter uit de aanvraag dat de *werkzaamheden* en de *onderlinge aflossingen* van de ploegen “niet uitsluitend op dezelfde werkplek gebeuren of binnen eenzelfde gebied”. Hierbij worden dus beide ‘voorwaarden’ (de leden van een ploeg moeten op dezelfde werkplek werkzaam zijn én de opeenvolgende ploegen moeten op dezelfde werkplek elkaar aflossen en werkzaam zijn) gecombineerd – zij het dat er wel ruimte wordt gelaten door niet enkel te spreken over “dezelfde werkplek”, maar ook over “binnen eenzelfde gebied”. Volgens de rullingcommissie kan de voorgestelde verrichting niet voor de vrijstelling in aanmerking komen omdat het “moet gaan over ploegen die elkaar op ‘dezelfde werkvloer’ opvolgen²²⁶”. Hoewel er geen zicht is op de concrete feiten eigen aan het geval, lijkt dit eindoordeel o.i. niet in lijn met de rechtspraak van het hof van beroep te Antwerpen, die stelt dat het gegeven dat werknemers werkzaam zijn op verschillende locaties en dat de ploegen elkaar niet op eenzelfde plaats aflossen niet van aard is om te stellen dat er geen sprake is van ploegenarbeid (voor zover dit eigen is aan de aard van het werk).²²⁷

- 32. Maximale overlapping van een vierde van de dagtaak: stand van zaken** – De ploegen dienen elkaar bij opeenvolging of maximaal toegestane overlapping af te lossen. Op basis van artikel 275⁵, §1, lid 2 WIB 92 mag de overlapping tussen de opeenvolgende ploegen niet meer bedragen dan een vierde van hun dagtaak.²²⁸ Volgens het hof

²²⁰ *Vr. en Antw.* Kamer 2015-16, nr. 54/057, 11 januari 2016, 69 (Vr. nr. 603 L. VAN BIESEN).

²²¹ Zie ook Rb. Antwerpen 29 april 2019, 18/452/A, www.monkey.be: “Terecht refereert verweerder, ook, naar het (sociaalrechtelijke) KB van 16 juli 2004 dat het heeft over een zelfde werkplek”.

²²² Rb. Antwerpen 17 mei 2021, 17/1882/A, www.monkey.be.

²²³ Rb. Antwerpen 9 juni 2017, 16/1321/A, *TFR* 2017, afl. 532, 950.

²²⁴ Rb. Antwerpen 27 oktober 2017, 16/2349-60/A, *TFR* 2020, afl. 574, 89.

²²⁵ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243.

²²⁶ Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken Jaarverslag 2021, 27, nr. 6.1.2, www.ruling.be.

²²⁷ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243.

²²⁸ Zie circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nacht arbeid, 27 mei 2019, nr. II.2. De circulaire lijkt te impliceren dat de uren opgenomen in het arbeidsreglement als uitgangspunt fungeren, zelfs indien bepaalde omstandigheden als gevolg

van beroep te Antwerpen dient de overlapping bekeken te worden op het niveau van de ganse groep van werknemers die de ochtenddienst verzorgen ten aanzien van zij die de namiddagdienst waarnemen.²²⁹ Ook de rechtbank van eerste aanleg te Limburg (afd. Hasselt) sluit zich hierbij aan door erop te wijzen dat men de overlapping moet bekijken op het niveau van de hele ene ploeg ten aanzien van de hele andere ploeg. De overlapping moet dus niet op individueel werknemersniveau worden onderzocht.²³⁰

De vraag is (opnieuw) hoe de overlapping beoordeeld moet worden indien er meerdere morgen- en meerdere namiddagploegen zijn, met name op ondernemingsniveau, dan wel op het niveau van de specifieke groep van ploegen (zie ook *supra*, randnr. 24). De rechtbank van eerste aanleg te Brussel lijkt zich aan te sluiten bij die eerste zienswijze, althans minstens indien (alle) opeenvolgende ploegen hetzelfde werk qua inhoud uitvoeren. In de zaak met betrekking tot de financiële dienstverlener merkt de rechtbank op dat de twee opeenvolgende ploegen die de belastingplichtige naar voren schuift zodanig zijn vastgesteld dat zij elkaar opvolgen zonder de maximaal toegestane overlapping te overschrijden, terwijl er in de onderneming gewerkt wordt met meerdere ploegen die elkaar opvolgen, met talrijke overlappingen die de wettelijke grens overschrijden. Volgens de rechtbank is het dan ook de bedoeling dat alle ploegen in aanmerking worden genomen om de overlapping te berekenen. Er wordt niet toegelaten dat er ploegen buiten beschouwing worden gelaten om zodoende te voldoen aan de maximale overlapping.²³¹ In het buschauffeurs-arrest laat het hof van beroep te Antwerpen dan wel weer toe om bepaalde ploegen (die inhoudelijke hetzelfde werk doen) buiten beschouwing te laten, teneinde tot opeenvolgende ploegen te komen die vallen binnen de maximaal toegestane overlapping.²³²

In de zaak omtrent de pechdienstverlener stelt de belastingplichtige zelf voor de maximaal toegestane overlapping op ondernemingsniveau te bepalen – maar doet dit evenwel foutief –, in de plaats van op het niveau van de ploegen (zoals de administratie doet, omdat zij van mening is dat die verschillend werk uitvoeren). Volgens de belastingplichtige moet de overlapping worden berekend door het aantal overlappende uren van de ploegen A7/B(B1) op te tellen bij die van de ploegen A7+/B+, ten opzichte van het totaal aantal gewerkte uren. Dit zou een totaal van 21,35 % overlap opleveren, wat lager ligt dan de toegestane 25 % van de dagtaak. Wat de overlapping tussen de ploegen wegenwachters betreft, is er ten eerste 30 minuten overlap tussen A7 en B (voor 57 wegenwachters bedraagt dit 28.30 uur). Ten tweede is er een overlap van 2 uur tussen A7 en B1 (voor één wegenwachter bedraagt dit 2 uur). Dit geeft een totale overlapping van 30.30 uur op een totaal van 464 uur (30 wegenwachters A7 werken 8 uur, 27 wegenwachters B werken 8 uur en 1 wegenwachter B1 werkt 8 uur). Wat de overlapping tussen de poly-ploegen betreft, is er een overlap tussen A7+ en B+ van 5 uur (oftewel 145 uur voor 29 poly-werknemers), ten opzichte van een totale arbeidstijd van 290 uur (de 29 poly-werknemers werken 10 uur). Dit geeft een totale dagelijkse arbeidstijd van 754 uur (d.i. 464 uur voor de wegenwachters en 290 uur voor de poly-werknemers).

De rechtbank stelt vast dat de belastingplichtige voor het berekenen van de overlapping het totaal aantal uren overlapping vergelijkt met het totaal aantal gewerkte uren, met name 30.30 uur voor de wegenwachters en 145 uur voor de poly, ten opzichte van 754 uur, oftewel 23,27 % (belastingplichtige komt uit op 21,35 %, maar neemt 4,5 uur overlapping in de poly ploegen, daar zij 30 min. pauzeren). De rechtbank volgt deze berekeningswijze evenwel niet: wanneer alle ploegen binnen de onderneming in aanmerking (moeten) worden genomen (en niet in twee afzonderlijke groepen moeten worden gesplitst), dan moeten ook alle overlappende uren binnen de onderneming worden gecontroleerd. Dit betekent dat ook de overlappende uren tussen de ochtendploeg wegenwachters en namiddagploeg poly-werknemers (A7 en B+, 2.30 uur, oftewel 112.30 uur voor 45 werknemers) en de ochtendploeg poly-werknemers en namiddagploeg wegenwachters (A+, B en B1, 3 uur, oftewel 123 uur voor 41 werknemers). Terecht stelt de rechtbank dat belastingplichtige er met haar splitsing vanuit gaat dat het niet om ploegenarbeid gaat – en zou daarmee impliciet het standpunt van de administratie volgen –, noch om hetzelfde werk. Indien alle overlappende uren worden meegerekend (d.i. 145 uur, 30.30 uur, 123 uur en 112.30 uur), ten opzichte van de totale arbeidstijd, dan is er sprake

zouden hebben dat een bepaalde ploeg korter of langer zou werken dan de uren voorzien in het arbeidsreglement – in het bijzonder kan hierbij gedacht worden aan overuren. Enkel indien er sprake is van een ‘systematische’ afwijking, moet er rekening gehouden worden met de effectief gepresteerde uurroosters.

²²⁹ Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243; Antwerpen 19 januari 2021, 2018/AR/402, *TFR* 2021, afl. 605, 713.

²³⁰ Rb. Limburg (afd. Hasselt) 11 maart 2021, 19/1511/A, *TFR* 2022, afl. 624, 15, noot.

²³¹ Rb. Brussel 24 mei 2017, 16/1501/A, www.taxwin.be (samenvatting).

²³² Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243.

van 54,50 % overlapping.²³³ Om die reden is de maximaal toegestane overlapping dan ook overschreden. De rechtbank is aldus van mening dat alle ploegen binnen de onderneming samen in aanmerking moeten worden genomen, aangezien zij inhoudelijk hetzelfde werk uitvoeren en een splitsing in twee afzonderlijke groepen voor de berekening van de overlapping niet mogelijk zou zijn. Het totale aantal overlappende uren tussen alle ploegen is daarbij van belang om te bepalen of de overlapping al dan niet meer dan een vierde bedraagt.

c. Denksporen interpretatie werk in opeenvolgende ploegen in fiscaal recht

33. **Ploeg: denksporen** – In de werkdefinitie (“onder werk in opeenvolgende ploegen wordt verstaan: werk verricht door minstens twee opeenvolgende ploegen, van minstens twee werknemers, die elkaar in de loop van de dag zonder onderbreking, of met een maximale overlapping van de helft van de normale dagtaak, aflossen en in gezamenlijkheid een inhoudelijk zelfde geheel van werkzaamheden voortzetten, met een gelijkaardige getalsterkte of van een gelijkaardige omvang”) wordt bepaald dat de vrijstelling toekomt aan werkgevers die werk in opeenvolgende ploegen organiseren. Werk in opeenvolgende ploegen is werk verricht door minstens twee opeenvolgende ploegen die aan specifieke voorwaarden voldoen.

Het is in eerste instantie aan de werkgever om (inhoudelijk) het werk, of de werken, af te bakenen die in opeenvolgende ploegen worden georganiseerd en die in aanmerking zullen worden genomen voor de vrijstelling voorzien in artikel 275⁵ WIB 92.²³⁴ De onderliggende bedoeling van de organisatie van dat werk in opeenvolgende ploegen is dat de continuïteit ervan wordt verzekerd, in die zin dat er voor wordt gezorgd dat er geen onderbreking is in de werkzaamheden.²³⁵ Dat vormt dus een belangrijke leidraad bij die afbakening.

Daar de werkdefinitie bijkomend voorziet dat de opeenvolgende ploegen (in gezamenlijkheid) een inhoudelijk zelfde geheel van werkzaamheden moeten voortzetten, zal de inhoudelijke afbakening van het werk meteen ook bepalen wat een ploeg is en welke werknemers al dan niet tot een bepaalde ploeg behoren. Sociaalrechtelijk wordt een ploeg immers gedefinieerd als een werkeenheid die minstens uit twee personen bestaat, die tegelijk *een bepaald werk* uitvoeren (zie *supra*, randnr. 13 e.v.). Daarbij kan, voor doeleinden van de vrijstelling, volgende werkdefinitie van een ‘ploeg’ worden gehanteerd:

Een bij elkaar horende groep werknemers die samen een geheel van, al dan niet verschillende, werkzaamheden uitvoert die bijdragen aan het tot stand brengen van een gezamenlijk eindresultaat, dat eigen is aan de ondernemingsactiviteit.

Ten eerste impliceert “een bij elkaar horende groep werknemers” dat de medewerking van meer dan één werknemer is vereist. Een ploeg kan dus niet bestaan uit één werknemer.

Ten tweede houdt “samen een geheel van werkzaamheden uitvoeren” in dat een zekere vorm van samenwerking vereist is. Evenwel vereist deze vorm van samenwerking niet dat dit gebeurt in *gelijktijdige* en *fysieke* aanwezigheid van alle werknemers die deel uitmaken van een ploeg. Het is aldus niet noodzakelijk dat alle werknemers op hetzelfde tijdstip starten en stoppen met werken. Niet alle leden van een groep van werknemers moeten met andere woorden per definitie exact hetzelfde uurrooster hebben, indien dit eigen is aan de aard van het werk, om een ploeg te vormen. Indien dit niet het geval is, kunnen zij samen werkzaamheden uitvoeren die bijdragen tot het tot stand brengen van een gezamenlijk eindresultaat. Wanneer werknemers op verschillende tijdstippen starten en stoppen met werken, moet het uiteraard wel mogelijk zijn om daar effectief aparte af te bakenen ploegen uit af te leiden, die duidelijk van elkaar te onderscheiden zijn.

²³³ Rb. Brussel 1 februari 2019, 16/5203/A, www.taxwin.be (samenvatting).

²³⁴ Vgl. Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 2 november 2020, 19/1768/A, www.taxwin.be (samenvatting): “De rechtbank stelt vast dat eiseres, ondanks de vele stukken, toch niet afdoende bewijst dat de voorwaarden van artikel 275⁵ WIB 92 voldaan zijn. De exceltabellen zijn opgesteld in juni 2018 (na de periodes van de beweerde ploegenarbeid). De ploegensamenstellingen werden door eiseres samengepuzzeld na vragen van de verweerder. Normaal dateert een ploegsamenstelling van voor de werkperiode.”

²³⁵ Zie ook Antwerpen 15 oktober 2019, 2018/AR/402, *TFR* 2020, afl. 578, 243.

Evenzeer kan er sprake zijn van samenwerking, ongeacht de locatie waarop die plaatsvindt. In voormelde definitie wordt niet vereist dat het werk op dezelfde werkplek wordt uitgeoefend, noch dat de opeenvolgende ploegen elkaar op dezelfde locatie dienen af te lossen.²³⁶ Er kan sprake zijn van een ploeg als de werknemers ieder op een andere plaats hun deel van het werk verrichten.²³⁷ Rekening houdend met de aard van het werk, en wanneer dat kan worden afgebakend op zo'n manier dat de opeenvolgende ploegen in gezamenlijkheid een zelfde soort werk voortzetten, veronderstelt ploegenarbeid niet dat er eenheid is van werkplaats, noch van aflossing.

Het tweede criterium opdat er sprake zou zijn van een ploeg is nauw verwant met het derde element van de definitie, namelijk “een gezamenlijk eindresultaat”²³⁸ (d.i. een gezamenlijke finaliteit). Dit houdt in dat het niet noodzakelijk de werknemers zelf zijn die (in gelijktijdige fysieke aanwezigheid op dezelfde locatie) moeten samenwerken, maar veeleer de taken die ze uitvoeren die met elkaar verweven moeten zijn en moeten kaderen in een groter geheel, dat erop gericht is om een geheel van werkzaamheden uit te voeren. De individuele taken van de werknemers moeten er namelijk samen op gericht zijn om een gezamenlijk eindresultaat tot stand te brengen. Het “geheel van werkzaamheden” vormt dan ook meteen het “werk” dat door de ploeg wordt uitgevoerd en door de opvolgende ploeg wordt voortgezet.

Tot slot wordt voorzien dat die gezamenlijke finaliteit “eigen” moet zijn “aan de ondernemingsactiviteit”. Zodoende wordt rekening gehouden met de aard van het werk en de grootte van een onderneming. Afhankelijk van de grootte van de onderneming, kunnen de opeenvolgende ploegen met andere woorden ofwel verantwoordelijk zijn voor alle activiteiten, ofwel is elke ploeg verantwoordelijk voor bepaalde specifieke activiteiten – merk op dat dit samenvalt met de afbakening van het werk.²³⁹ Dit laat voor (grotere) ondernemingen ook meteen toe om tegemoet te komen aan de mogelijke bezorgdheid dat het definiëren van het gezamenlijk eindresultaat op een te groot abstractieniveau tot gevolg zou hebben dat de volledige vrijstelling verworpen zou worden indien voor dat gehele werk niet voldaan zou zijn aan de fiscale voorwaarden van ploegenarbeid. Opgemerkt wordt evenwel dat, in plaats van te vereisen dat een ploeg een *specifieke* taak of dezelfde taak moet uitvoeren, het veeleer van belang is dat het werk van de ploeg in zijn geheel erop gericht is om bij te dragen tot het tot stand brengen van een gezamenlijk eindresultaat, dat dan voortvloeit uit de individuele, specifieke taken die de werknemers in de ploeg verrichten. Bij dit alles dient misbruik te worden vermeden: des te specifiek een ploeg wordt gedefinieerd, des te waarschijnlijker dat een – al dan niet kunstmatige – opsplitsing in kleinere groepen (‘ploegen’) van werknemers plaatsvindt. Elke groep van bijvoorbeeld twee werknemers zou desgevallend immers kunnen worden omschreven als ‘werkend aan één of andere specifieke taak’.

Dit alles bepaalt uiteraard wat de inhoud van het werk is dat een ploeg verricht, waarbij de opeenvolgende ploegen een inhoudelijk zelfde geheel van werkzaamheden moeten voortzetten.

- 34. Hetzelfde werk qua inhoud en beoordelingsniveau: denksporen** – Om vervolgens van werk in opeenvolgende ploegen te kunnen spreken, moeten de ploegen elkaar opvolgen om *een inhoudelijk zelfde* geheel van werkzaamheden voort te zetten. Het geheel van werkzaamheden verricht door de eerste ploeg bepaalt dus in feite meteen het werk dat de tweede ploeg inhoudelijk moet uitvoeren. De afbakening van werk dat wordt verricht door de opeenvolgende ploegen is met andere woorden onlosmakelijk verbonden met de afbakening van de opeenvolgende ploegen *an sich*. Dit vloeit voort uit het feit dat het de opeenvolgende ploegen zijn – die door de werkgever worden afgebakend – die een inhoudelijk zelfde geheel van werkzaamheden moeten voortzetten. In eerste instantie bepaalt de inhoud van het werk dus de vaststelling van het ploegenstelsel. Bijvoorbeeld, de werkgever bakent af dat de busdienstverlening voor lijnen X, Y en Z wordt verricht door opeenvolgende ploegen. Er is dan een ochtendploeg die de busdienstverlening voor lijnen

²³⁶ Zo kunnen pechverhulpers – of buschauffeurs – bijvoorbeeld op basis van hun uurroosters in opeenvolgende ploegen werken, maar werken zij *sensu stricto* niet samen aangezien ze verspreid over een bepaald gebied actief zijn. Zie ook W. DE VISSCHER, “Ploegen- en nachtarbeid: FAQ gepubliceerd”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 22, 5-7.

²³⁷ Zie ook J. VAN DYCK, “Vrijstelling doorstorting BV bij 'ploegenarbeid' : wat is een 'ploeg' ?”, *Fiscoloog* 2020, afl. 1640, 3-5.

²³⁸ Zie ook W. DE VISSCHER, “Ploegen- en nachtarbeid: FAQ gepubliceerd”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 22, 5-7.

²³⁹ Zo is “het openhouden van de winkel” bijvoorbeeld geschikt als gezamenlijk eindresultaat voor een kleine supermarkt, terwijl voor een grote supermarkt “het openhouden van de kassa's” meer geschikt kan zijn, omdat de ploegenarbeid desgevallend wordt georganiseerd met het oog op de uitvoering van meer specifieke activiteiten. Zie ook Voorafg.Besliss. nr. 2017.824, 28 november 2017.

X, Y en Z verzorgt. Per definitie moet de namiddagploeg dan ook de busdienstverlening voor lijnen X, Y en Z verzorgen. Er is dan voor het also afgebakende werk (d.i. busdienstverlening voor lijnen X, Y en Z) een groep van werknemers (d.i. ploeg) die dat werk in de ochtend(ploeg) uitvoert en een groep van werknemers die dat werk in de opvolgende namiddag(ploeg) verricht. Zodoende is ook duidelijk af te bakenen welke werknemers al dan niet tot een bepaalde ploeg behoren. De afbakening van het werk dat wordt verricht bepaalt dus meteen ook de afbakening van de opeenvolgende ploegen en dit op basis van de inhoud van het werk.

In de werkdefinitie van werk in opeenvolgende ploegen, moeten de opeenvolgende ploegen “in gezamenlijkheid een inhoudelijk zelfde geheel van werkzaamheden, (...), voortzetten”. De opeenvolgende ploegen kunnen dit doen door enerzijds identiek dezelfde werkzaamheden van de voorgaande ploeg voort te zetten, of door anderzijds een volgende stap binnen één operationeel proces²⁴⁰ uit te voeren. Wat dat laatste betreft, impliceert het feit dat de opeenvolgende ploegen *in gezamenlijkheid* een geheel van werkzaamheden moeten voortzetten dat elke ploeg een partiële stap van een werk kan verrichten. De ochtendploeg kan met andere woorden een deel van een werk verrichten en de namiddagploeg een ander deel ervan (d.i. de volgende stap), om zo gezamenlijk het geheel van werkzaamheden *voort te zetten*. Er kan daarbij bijvoorbeeld gedacht worden aan de ontvangst en sortering van pakketten door de ochtendploeg en de verdeling van deze pakketten naar de bestemmingen door de namiddagploeg.²⁴¹ Uiteraard blijft het ook mogelijk dat de ochtendploeg en de namiddagploeg een inhoudelijk identiek geheel van werkzaamheden verrichten (en zodoende elk al het eindresultaat tot stand brengen). *Voortzetten* houdt aldus in dat de opvolgende ploeg het werk van de voorgaande ploeg verder zet, ongeacht of exact dezelfde werkzaamheden worden verricht of werkzaamheden die daarop voortbouwen. Dat volgt trouwens ook al uit het feit dat de opeenvolgende ploegen elkaar zonder onderbreking moeten opvolgen.

Uit het feit dat het werk verricht door opeenvolgende ploegen moet worden afgebakend, vloeit voort dat het niet noodzakelijk is dat de toepassing van de vrijstelling wordt gevraagd voor al het werk dat binnen een onderneming wordt verricht, noch voor alle werknemers of ploegen die er worden tewerkgesteld. Binnen de onderneming kunnen er ook nog andere werken worden uitgevoerd die niet door opeenvolgende ploegen worden verricht. In het bijzonder kan hierbij bijvoorbeeld gedacht worden aan werkzaamheden waarvan de continuïteit niet wordt verzekerd in de loop van de dag.

Daarnaast is het ook mogelijk dat niet één werk, maar meerdere werken in opeenvolgende ploegen worden georganiseerd. Dat hangt samen met de mate van detailniveau waarin het werk verricht door een ploeg wordt gedefinieerd (zie *supra*, randnr. 33). In een dergelijk geval zijn er meerdere opeenvolgende ploegen, die kunnen worden opgedeeld in groepen (van opeenvolgende ploegen), waarbij de fiscale voorwaarden worden afgetoetst op het niveau van elk van de specifieke opeenvolgende ploegen (die aldus inhoudelijk één werk verrichten). Mogelijk hebben die groepen van werknemers zelfs hetzelfde uurrooster, maar het feit dat zij inhoudelijk verschillend werk verrichten rechtvaardigt dat zij afzonderlijk worden beoordeeld. Wat dan precies als voldoende verschillend moet worden beschouwd, is een feitelijke kwestie en zal geval per geval moeten worden bepaald.

Het is ook niet uitgesloten dat wanneer *eenzelfde* inhoudelijk werk is afgebakend dat wordt verricht door opeenvolgende ploegen, er meerdere morgen- en namiddagploegen zijn die datzelfde werk uitvoeren. In beginsel dienen al die ploegen dan samen te worden beoordeeld voor de toetsing van de fiscale voorwaarden. Het is echter mogelijk om ofwel bepaalde ploegen buiten beschouwing te laten voor de toepassing van de vrijstelling, ofwel de ploegen op basis van andere objectieve criteria – rekening houdend met de aard van het werk – nog verder onder te verdelen, waardoor er tevens groepen van ploegen ontstaan. Het is dus niet zo dat de fiscale voorwaarden van de werkdefinitie steeds moeten afgetoetst worden op het geheel van ploegen die inhoudelijk een bepaald werk uitvoeren (d.i. het niveau van het werk). Daarvoor is evenwel vereist dat de werkgever de ploegen nog nader preciseert. Meer bepaald kan hierbij gedacht worden aan de situatie waarbij ploegen (die een inhoudelijk zelfde werk uitvoeren) bijvoorbeeld verder onderverdeeld kunnen worden op basis van het urensysteem waarin zij werken (bv. ochtend- en namiddagploeg die pechdienst verzorgen in een 8-uursrooster, ochtend- en namiddagploeg die pechdienst verzorgen in een 10-uursrooster, enz.) of op basis van de geografische locatie waarin zij actief zijn (bv. ochtend- en namiddagploeg die de pechdienst verzorgen in West-Vlaanderen, ochtend- en namiddagploeg die de pechdienst verzorgen in Oost-Vlaanderen; of de specifieke afdeling van een winkel, dan wel de winkel in zijn volledigheid). In dit geval voeren de groepen van ploegen dus wel inhoudelijk eenzelfde werk uit, maar zijn er nog andere criteria die het mogelijk maken om de opeenvolgende ploegen van elkaar

²⁴⁰ Zie ook W. DE VISSCHER, “Ploegen- en nachtarbeid: FAQ gepubliceerd”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 22, 5-7.

²⁴¹ Vgl. Dienst voorafgaande beslissingen in fiscale zaken Jaarverslag 2015, 77, nr. 7.1.4, www.ruling.be.

te onderscheiden – en desgevallend de inhoud van het werk nader te preciseren. De beoordeling van de fiscale voorwaarden gebeurt dan ofwel voor alle niet buiten beschouwing gelaten ploegen, ofwel op het niveau van de specifieke groep van ploegen. Het is immers mogelijk dat een werkgever niet voldoet aan de definitie van ‘werk in opeenvolgende ploegen’ wanneer alle ploegen die inhoudelijk hetzelfde werk doen samen worden beoordeeld. Door een verdere splitsing van de ploegen toe te laten, kan de werkgever de vrijstelling toepassen voor de ploegen die wel voldoen aan de gestelde voorwaarden.

Kortom, eerst baken de werkgever werk af dat wordt uitgevoerd door minstens twee ploegen. Dit valt samen met het bepalen van de opeenvolgende ploegen die een zelfde geheel van werkzaamheden voortzetten. Zijn er meerdere werken die worden uitgevoerd door opeenvolgende ploegen (eventueel zelfs met eenzelfde uurrooster) en die inhoudelijk verschillend zijn, of zijn er ploegen die inhoudelijk eenzelfde werk verrichten maar verder onderverdeeld kunnen worden op basis van objectieve criteria die eigen zijn aan de aard van dat werk, of buiten beschouwing kunnen worden gelaten, dan kunnen er groepen van ploegen afgebakend worden. Vervolgens dienen de voorwaarden getoetst te worden die zijn opgenomen in de werkdefinitie op elke specifieke groep van opeenvolgende ploegen. Ofwel voldoet die groep van opeenvolgende ploegen dan aan de fiscale voorwaarden van ploegenarbeid, ofwel niet.

Indien een specifieke groep van opeenvolgende ploegen niet voldoet aan de fiscale voorwaarden, kan de vrijstelling niet toegepast worden voor die specifieke ploegen. Dat leidt evenwel tot een bijkomende moeilijkheid: de werknemers tewerkgesteld in de opeenvolgende ploegen – die evenwel niet aan de fiscale voorwaarden voldoen, en daarom buiten beschouwing worden gelaten – hebben immers wellicht ook een ploegenpremie ontvangen. Indien de premie niet wordt voorbehouden aan werknemers die ploegenarbeid (in fiscale zin) hebben verricht, dan is de vraag of de kwalificatie van die premie als ploegenpremie ter discussie kan worden gesteld (zie *infra*, randnr. 39 e.v.). Dit neemt echter niet weg dat de premie is toegekend naar aanleiding van ploegenarbeid (in gemeenrechtelijke zin). De premie wordt dus ook voor die ploegen waarvoor de vrijstelling niet kan worden toegepast toegekend naar aanleiding van ploegenarbeid, alleen voldoet die ploegenarbeid niet aan de fiscale voorwaarden. Op dat vlak zal dan ook een zeker pragmatisme vereist zijn, waarbij het wel noodzakelijk is dat minstens alle werknemers die wel nog in beschouwing worden genomen de ploegenpremie hebben ontvangen. Vaak zal een (sectorale) cao de onderneming er ook toe verplichten om een ploegenpremie toe te kennen aan alle werknemers die in ploegen werken, ongeacht of voldaan is aan de fiscale voorwaarden.

Opgemerkt wordt dat in de werkdefinitie behouden blijft dat de ploegen elkaar “in de loop van de dag” “zonder onderbreking” moeten opvolgen. Het behoort immers tot de kern van ploegenarbeid dat er sprake is van een werkregeling waarbij in een periode van 24 uur in twee of meer ploegen gewerkt wordt. In de werkdefinitie wordt evenwel voorzien dat de ploegen elkaar ook bij maximale overlapping van “de helft van de normale dagtaak” mogen opvolgen, teneinde de aansluiting te maken bij het sociaal recht (zie *supra*, randnr. 19 e.v.).

- 35. Dezelfde omvang: denksporen** – In de werkdefinitie wordt voorzien dat de opeenvolgende ploegen een “gelijkaardige getalsterkte” dienen te hebben en werkzaamheden “van gelijkaardige omvang” moeten voortzetten.

Teneinde zoveel mogelijk rekening te houden met de economische realiteit en operationele noodwendigheden, zou een voorstel er uit kunnen bestaan om af te stappen van de toetsing van de vergelijkbaarheidscriteria op *dagelijkse* basis.²⁴² Er zou desgevallend uitgegaan kunnen worden van de (gemiddelde) getalsterkte van de opeenvolgende ploegen en werkomvang op *maandelijks* basis. Dit zou tevens voor de nodige uitvlakking van piekmomenten kunnen zorgen, zoals hierna wordt toegelicht.²⁴³ De gelijkaardigheidstoets van de getalsterkte van de opeenvolgende ploegen of van de werkomvang zou daarbij plaatsvinden voor de opeenvolgende ploegen *binnen* elke maand. Zo moet bijvoorbeeld de omvang van het werk van de ochtendploeg in de maand januari gelijkaardig zijn met de omvang van het werk van de namiddagploeg in de maand januari.

Het feit dat de opeenvolgende ploegen een “gelijkaardige getalsterkte” dienen te hebben, vormt ook vanuit het sociaal recht een voorwaarde, opdat er sprake zou zijn van werk verricht in opeenvolgende ploegen (zie *supra*, randnr. 13 e.v.). Daarbij zou men kunnen overwegen om de getalsterkte van de opeenvolgende ploegen (uitgedrukt in FTE’s) te toetsen op basis van de planningen. De overlapping wordt immers ook op basis van de dagtaak, zoals vermeld in het

²⁴² Circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid, 27 mei 2019, nr. II.2.

²⁴³ Zie ook W. DE VISSCHER, “Ploegen- en nachtarbeid: rechtspraak zorgt voor extra onzekerheid”, *Fisc.Act.* 2021, afl. 10, 8-9.

arbeidsreglement, bekeken. Bij het samenstellen van de ploegen moet de onderneming op voorhand zoveel mogelijk rekening houden met de variabiliteit van het werk, naar gelang (het moment van de) dag, en met voorzienbare piekmomenten (zoals bijvoorbeeld commerciële acties, uitzonderlijke promoties, feestdagen...). Pas indien de effectieve getalsterkte van de ploegen systematisch afwijkt van de planningen, dient rekening te worden gehouden met de effectieve ploegsamenstellingen. Daarmee wordt ook bevestigd dat het aantal werknemers dat deel uitmaakt van een ploeg richtinggevend is bij de toetsing van de gelijkaardigheid van de getalsterkte van de opeenvolgende ploegen.

Om belastingplichtigen een richtsnoer te bieden, kan er vanuit gegaan worden dat de opeenvolgende ploegen een gelijkaardige getalsterkte hebben indien het aantal werknemers per ploeg minder dan een bepaald maximumpercentage (bv. 5, 10 of 15%) van elkaar verschilt. Bij de bepaling van dit maximumpercentage dient rekening te worden gehouden met het feit dat een dergelijk percentage samenhangt met de grootte van de ploegen. Valt het verschil in getalsterkte binnen het maximaal toegelaten afwijkingspercentage, dan wordt er in beginsel vanuit gegaan dat de opeenvolgende ploegen een gelijkaardige getalsterkte hebben en meteen ook werkzaamheden van gelijkaardige omvang voortzetten. Indien de getalsterkte van de opeenvolgende ploegen binnen het maximaal toegelaten afwijkingspercentage blijft, geldt meteen ook een onweerlegbaar ‘vermoeden’ van gelijkaardigheid van de omvang van de werkzaamheden. Dit houdt in dat de fiscus geen ander criterium kan opwerpen dat zou aantonen dat de omvang van de werkzaamheden toch niet gelijkaardig zou zijn.²⁴⁴ Dit zorgt voor een duidelijke richtlijn en zou voor minder werklast moeten zorgen in hoofde van belastingplichtigen en de fiscus, zonder evenwel misbruik in de hand te werken.

In het omgekeerde geval, met name wanneer het verschil in getalsterkte van de opeenvolgende ploegen het maximaal toegelaten afwijkingspercentage overschrijdt, wordt er in beginsel (weerlegbaar) vanuit gegaan dat ook de omvang van de werkzaamheden niet gelijkaardig is. Het feit dat de opeenvolgende ploegen werkzaamheden “van gelijkaardige omvang” moeten voortzetten, is dan ook bedoeld om ondernemingen waar de getalsterkte van de opeenvolgende ploegen in mindere mate gelijkaardig is, toch toepassing van de vrijstelling te laten maken indien andere criteria, die eigen zijn aan de onderneming of de aard van het werk (bv. werkvolume van de opeenvolgende ploegen, de arbeidstijd van de opeenvolgende ploegen...), de gelijkaardigheid van de omvang van de werkzaamheden kan aantonen. Deze criteria moeten desgevallend worden afgetoetst volgens dezelfde parameters als de getalsterkte van de opeenvolgende ploegen. De gelijkaardigheid van de omvang van de verrichte werkzaamheden is met andere woorden bewezen indien het verschil binnen het maximaal toegelaten afwijkingspercentage valt (waarbij hetzelfde maximumpercentage wordt gehanteerd en een gemiddelde berekening op maandbasis). Door naast het aantal werknemers per ploeg subsidiair ook ondernemings specifieke omvangcriteria toe te laten, wordt gewerkt met een set van criteria.

Echter, zowel wat een output- als wat een arbeidsduurcriterium betreft, zijn er belangrijke overwegingen die in acht moeten worden genomen. Vooreerst dient opgemerkt te worden dat wanneer het aantal werknemers per ploeg grondig verschilt, het ook aannemelijk is dat het werkvolume van de opeenvolgende ploegen grondig kan verschillen. In realiteit zal het immers niet eenvoudig zijn om aan te tonen dat de kleinere ploeg toch een gelijkaardig werkvolume realiseert als de grotere ploeg. Daarnaast kan het werkvolume van de opeenvolgende ploegen ook verschillen door externe omstandigheden, wat in bepaalde gevallen onzekerheid kan opleveren. Ten tweede hangt de geschiktheid van de arbeidsduur als omvangscriterium af van de aard van het werk dat wordt verricht. In bepaalde gevallen zal de arbeidstijd geen representatief criterium opleveren, omdat ongeacht de getalsterkte van de opeenvolgende ploegen of hun werkvolume, de arbeidstijd van de ploegen wel steeds identiek zou kunnen zijn.

- 36. Piekmomenten en omvang: denksporen** – Tot slot dient er aandacht te zijn voor de inzet van extra werknemers in ploegen op piekmomenten (om een inhoudelijk zelfde geheel van werkzaamheden te verrichten). Piekmomenten kunnen zowel voorzienbaar als onvoorzienbaar zijn en op twee niveaus worden ingedeeld: enerzijds symmetrische vs. asymmetrische piekmomenten en anderzijds tijdelijke vs. voortdurende piekmomenten.

Classificatie van piekmomenten en impact op de vrijstelling (Tabel 2):

	Tijdelijk	Voortdurend
Symmetrisch	1	2
Asymmetrisch	3	4

²⁴⁴ Alternatief kan overwogen worden om het vermoeden wel weerlegbaar te maken, maar desgevallend de bewijslast in hoofde van de fiscus te leggen.

Een symmetrisch piekmoment houdt in dat de piek zich voordoet in zowel de ochtendploeg als in de namiddagploeg. Ingeval van een asymmetrisch piekmoment veruitwendigt de piek zich enkel in de ochtendploeg of enkel in de namiddagploeg.²⁴⁵ Een tijdelijke piek doet zich een beperkt aantal dagen op een maand voor, terwijl een voortdurende piek zich nagenoeg de volledige maand voordoet.

Zowel tijdelijke als voortdurende symmetrische pieken (bv. een drukke decemberperiode) zullen in principe geen problemen opleveren voor de toepassing van de vrijstelling, daar in beide opeenvolgende ploegen extra werknemers worden ingezet (Tabel 2, kwadrant 1 en 2).

Asymmetrische pieken daarentegen kunnen de toepassing van de vrijstelling wel in het gedrang brengen. Een tijdelijk asymmetrisch piekmoment zou nog binnen het maximaal toegelaten afwijkingspercentage kunnen vallen, aangezien de getalsterkte van de ploegen en de gelijkaardigheid van de omvang van de werkzaamheden op (afzonderlijke) maandbasis wordt beoordeeld (Tabel 2, kwadrant 3). Er kan hierbij bijvoorbeeld gedacht worden aan een onderneming waar op maandagen en vrijdagen telkens extra werknemers worden ingezet in de namiddagploeg.

Een voortdurend asymmetrisch piekmoment zal wellicht minder bestand zijn tegen een beoordeling op maandbasis (hoewel een toetsing op maandbasis in vergelijking met een toetsing op dagbasis nog steeds voor een zekere uitvlakking zal zorgen), waardoor de getalsterkte van de opeenvolgende ploegen minder gelijkaardig zal zijn en dus de vrijstelling in het gedrang komt (Tabel 2, kwadrant 4). Hierbij kan gedacht worden aan een onderneming waar op maandagen, dinsdagen en woensdagen telkens extra werknemers worden ingezet in de namiddagploeg (zie Tabel 3). In de praktijk zal dit bijvoorbeeld inhouden dat een onderneming die jaarlijks in twee maanden wordt geconfronteerd met een dergelijke piek, de vrijstelling voor die twee maanden telkens zal verworpen zien, wegens het niet voldaan zijn van de fiscale voorwaarden van ploegenarbeid. Piekmomenten – zelfs indien zij voorspelbaar zijn – zijn voor bepaalde ondernemingen echter eigen aan de bedrijfsvoering en dus staat de verwerping van die maanden open voor kritiek.

Er kan dan ook overwogen worden om een uitzondering te voorzien op de gelijkaardigheidsvoorwaarde voor plotse toenames of afnames van werk, in het bijzonder voor (on)voorziene piekmomenten. Voor de invulling van die uitzondering kan bijvoorbeeld teruggegrepen worden naar de arbeidsrechtelijke definiëring van een tijdelijke vermeerdering van werk, met name iedere vermeerdering van werk die tijdelijk is van aard en die de normale activiteiten van de onderneming doet toenemen. Het speelt daarbij geen rol of die vermeerdering voorzienbaar dan wel onvoorzienbaar is of eenmalig voorkomt dan wel regelmatig terugkeert. Het gaat bijvoorbeeld om een jaarlijkse piekperiode in de productie of een dringende extra bestelling.²⁴⁶ In geval er geen sprake zou zijn van opeenvolgende ploegen met een gelijkaardige getalsterkte (d.i. het maximaal toegestane afwijkingspercentage is overschreden), dan zou – naast de gelijkaardigheidscriteria voor de omvang van de werkzaamheden – een ander element in overweging kunnen worden genomen, met name de vraag of er sprake is van een tijdelijke vermeerdering van werk. De onderneming zou in dergelijk geval moeten aantonen dat de niet-gelijkaardigheid van de getalsterkte van de opeenvolgende ploegen veroorzaakt is door piekmomenten gelinkt aan een tijdelijke vermeerdering van werk en bijvoorbeeld te verklaren is door de inzet van uitzendkrachten voor die periode. Zo zou bepaald kunnen worden dat tijdelijke uitzendkrachten – of andere tijdelijke werknemers – die op *ad hoc*-basis de ploegen komen versterken (wanneer de onderneming wordt geconfronteerd met onvoorziene verkoopvolumes of afwezigheden), niet in aanmerking worden genomen in de beoordeling van de getalsterkte van de opeenvolgende ploegen.²⁴⁷ Het is evenwel de vraag of de gelijkaardigheidsvoorwaarde daarmee niet wordt uitgehold - in het bijzonder wanneer piekmomenten voorzienbaar en voortdurend zijn - en hoe breed een dergelijke uitzondering moet worden ingevuld.

Alternatief kan ook rekening worden gehouden met de economische realiteit van piekmomenten door te aanvaarden dat omvangscriteria (bv. output) op basis van een ‘ploeggemiddelde’ mogen worden beoordeeld. Dit wil zeggen dat de gecumuleerde output van een ploeg wordt gedeeld door het aantal werknemers dat deel uitmaakt van die ploeg, zodat een gemiddeld outputcijfer per ploeg wordt verkregen. O.i. kan dit ook een beoordeling op ploegniveau uitmaken, daar

²⁴⁵ Zie ook W. DE VISSCHER, “Ploegen- en nachtarbeid: FAQ gepubliceerd”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 22, 5-7: “Een e-commerce-onderneming heeft in de voormiddag waarschijnlijk minder orderpickers nodig dan in de namiddag.”

²⁴⁶ Zie <https://werk.belgie.be/nl/themas/arbeidsovereenkomsten/uitzendarbeid/tijdelijke-vermeerdering-van-werk>.

²⁴⁷ Voorafg.Besliss. nr. 2020.1962, 17 november 2020. In de betreffende voorafgaande beslissing krijgen die tijdelijke uitzendkrachten die op *ad hoc*-basis de ploegen komen versterken geen ploegenpremie.

de gemiddelde werkomvang in de ochtendploeg wordt vergeleken met de gemiddelde werkomvang in de namiddagploeg. Het is immers niet zo dat de reële individuele output van elke werknemer apart wordt vergeleken, wat een beoordeling op werknemersniveau zou impliceren.

Piekmomenten en gelijkaardigheidsvoorwaarde (Tabel 3):

Tijdelijk-symmetrisch piekmoment					
O-ploeg			NM-ploeg		
maandag	70	70	maandag	70	70
dinsdag	50	50	dinsdag	50	50
woensdag	50	50	woensdag	50	50
donderdag	50	50	donderdag	50	50
vrijdag	70	70	vrijdag	70	70
maandag	70	70	maandag	70	70
dinsdag	50	50	dinsdag	50	50
woensdag	50	50	woensdag	50	50
donderdag	50	50	donderdag	50	50
vrijdag	70	70	vrijdag	70	70
Gemiddelde getalsterkte O-ploeg			58		
Gemiddelde getalsterkte NM-ploeg			58		
Afwijkingspercentage op maandbasis			0%		

Voortdurend-symmetrisch piekmoment					
O-ploeg			NM-ploeg		
maandag	70	70	maandag	70	70
dinsdag	70	70	dinsdag	70	70
woensdag	70	70	woensdag	70	70
donderdag	50	50	donderdag	50	50
vrijdag	50	50	vrijdag	50	50
maandag	70	70	maandag	70	70
dinsdag	70	70	dinsdag	70	70
woensdag	70	70	woensdag	70	70
donderdag	50	50	donderdag	50	50
vrijdag	50	50	vrijdag	50	50
Gemiddelde getalsterkte O-ploeg			62		
Gemiddelde getalsterkte NM-ploeg			62		
Afwijkingspercentage op maandbasis			0%		

Tijdelijk-asymmetrisch piekmoment					
O-ploeg			NM-ploeg		
maandag	50	70	maandag	50	70
dinsdag	50	50	dinsdag	50	50
woensdag	50	50	woensdag	50	50
donderdag	50	50	donderdag	50	50
vrijdag	50	70	vrijdag	50	70
maandag	50	70	maandag	50	70
dinsdag	50	50	dinsdag	50	50
woensdag	50	50	woensdag	50	50
donderdag	50	50	donderdag	50	50
vrijdag	50	70	vrijdag	50	70
Gemiddelde getalsterkte O-ploeg			50		
Gemiddelde getalsterkte NM-ploeg			58		
Afwijkingspercentage op maandbasis			14%		

Voortdurend-asymmetrisch piekmoment					
O-ploeg			NM-ploeg		
maandag	50	70	maandag	50	70
dinsdag	50	70	dinsdag	50	70
woensdag	50	70	woensdag	50	70
donderdag	50	50	donderdag	50	50
vrijdag	50	50	vrijdag	50	50
maandag	50	70	maandag	50	70
dinsdag	50	70	dinsdag	50	70
woensdag	50	70	woensdag	50	70
donderdag	50	50	donderdag	50	50
vrijdag	50	50	vrijdag	50	50
Gemiddelde getalsterkte O-ploeg			50		
Gemiddelde getalsterkte NM-ploeg			62		
Afwijkingspercentage op maandbasis			19%		

(*) Er wordt per hypothese uitgegaan van een maximaal toegelaten afwijkingspercentage van 15% voor de getalsterkte van de opeenvolgende ploegen.

3.2. Één derde-norm: (anti)-misbruikbepaling?

37. **Één derde-norm: stand van zaken** – De één derde-norm houdt in dat de vrijstelling voor ploegenarbeid enkel kan worden toegekend voor werknemers die, overeenkomstig de arbeidsregeling waarin zij tewerkgesteld zijn, over de betrokken maand waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd, tenminste een derde van hun arbeidstijd in ploegenarbeid zijn tewerkgesteld (zie art. 275⁵, §1, lid 5 WIB 92).²⁴⁸ Ten minste een derde van de maandelijksse arbeidstijd van een werknemer moet met andere woorden in ploegenarbeid, en met verloning van een ploegenpremie, zijn verricht. Voor de één derde-norm werd geïntroduceerd, was er geen minimumprestatie in ploegenarbeid vereist. Zodra de bezoldiging een ploegenpremie voor effectief verrichte ploegenarbeid bevatte en er voor die bezoldiging bedrijfsvoorheffing werd ingehouden, kwam de volledige maandbezoldiging in aanmerking voor de samenstelling van de berekeningsgrondslag.²⁴⁹ De één derde-norm is van toepassing op bezoldigingen die worden betaald of toegekend vanaf 1 juni 2009 en dit om te beletten dat er oneigenlijk gebruik zou worden gemaakt van de vrijstelling (zoals o.a. bij

²⁴⁸ Zie ook FAQ – Nacht- en ploegenarbeid – Berekening van de “één derde-norm”, 9 september 2015, nr. 1.

²⁴⁹ Zie circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. XII.26.

occasionele tewerkstelling in een stelsel van ploegenarbeid).²⁵⁰ Het betreft een antimisbruikbepaling die op vraag van de sociale partners is ingeschreven.²⁵¹

Met de wet van 28 maart 2022 kiest de wetgever ervoor om het basisprincipe van de één derde-norm te behouden. Dit houdt in dat indien een werknemer één derde van zijn dagtaak in ploegen werkt, de vrijstelling toegepast kan worden op het volledige maandloon.²⁵² De bezoldigingen van een werknemer die *slechts* voor één derde van de arbeidstijd ploegenarbeid verricht, komt bijgevolg in dezelfde mate in aanmerking als de bezoldiging van een werknemer die voor de volle 100 % ploegenarbeid verricht. Geen enkele wettelijke bepaling verbiedt immers dat werknemers ook nog andere taken, buiten ploegenarbeid om, binnen dezelfde onderneming uitvoeren.²⁵³ Het is dus vereist dat de werknemers, waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd, overeenkomstig de arbeidsregeling waarin zij tewerkgesteld zijn, over de betrokken maand waarvoor het voordeel wordt gevraagd tenminste een derde van hun arbeidstijd in ploegenarbeid zijn tewerkgesteld. Daarbij moet de volledige arbeidstijd van de betrokken werknemer in de betrokken maand in aanmerking worden genomen, ook de tijd dat hij of zij *niet* in ploegen werkt.²⁵⁴

Wel zijn er met voormelde wet enkele beperkte wijzigingen aangebracht aan de één derde-norm. Vooreerst kiest de wetgever ervoor om de één derde-norm voortaan als een absoluut minimum te handhaven door de cumulatie van ploegenarbeid en nachtarbeid voor het bereiken van de norm uit te sluiten (voorheen was het toegelaten om ploegen- en nachtarbeid te combineren om de één derde-norm te bereiken). Daarnaast is de norm ook herschreven, in navolging van een arrest van het hof van beroep te Bergen van 21 oktober 2020 (waarin gesteld wordt dat de één derde-norm enkel op uurbasis mag worden berekend) en de hieruit voortvloeiende circulaire omtrent de berekening van de norm in uren.²⁵⁵ Tot slot wordt er in de teller ook een dubbele voorwaarde voorzien. Enerzijds moeten het uren betreffen die beantwoorden aan de definitie van ploegenarbeid en anderzijds komen deze uren voor de toepassing van de één derde-norm in aanmerking indien er daarvoor een ploegenpremie wordt uitbetaald. De effectieve arbeidsprestaties en de schorsingen van de uitvoering van de arbeidsovereenkomst waarvoor het loon wordt doorbetaald mogen enkel in de teller meegeteld worden als er in de feiten effectief sprake is van ploegenarbeid.²⁵⁶

In de praktijk zijn er op vandaag evenwel verschillende interpretaties van de één derde-norm, al dan niet in combinatie met de definitie van onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht, gangbaar die o.i. niet geheel stroken met de bedoeling van de wetgever. Zo wordt ingeval van een ‘samenlezing’ van de definitie van onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht met de één derde-norm soms verdedigd dat het volstaat dat de onderneming voor één derde van de dagen van de betrokken maand voldoet aan de fiscale definitie van ploegenarbeid opdat de vrijstelling voor de volledige maand zou toegepast kunnen worden. In lijn met wat circulaire 2019/C/42 bepaalt, worden de voorwaarden van een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht in deze interpretatie wel dag per dag getoetst,²⁵⁷ maar wordt gesteld dat de één derde-norm als volgt moet worden begrepen: per maand moet een gegeven onderneming minstens één derde van de arbeidstijd kwalificeren als een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht. Het zou aldus volstaan dat op één derde van de dagen waarop effectief ploegenarbeid is verricht binnen de onderneming bijvoorbeeld de inhoud en omvang van het werk hetzelfde zijn. Het is immers zo dat op vandaag niet expliciet bepaald wordt hoeveel dagen per maand de onderneming de fiscale voorwaarden van ploegenarbeid mag overschrijden, noch hoeveel dagen minstens aan die voorwaarden moet voldaan zijn. De onderneming gaat in deze benadering aldus na of zij voor (ten minste) één derde van de maand kwalificeert als een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht. Is aan die voorwaarde voldaan, dan zou de onderneming voor de gehele maand kwalificeren als een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht.

²⁵⁰ Zie art. 17 Economische Herstelwet 27 maart 2009, *BS* 7 april 2009. Vgl. circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. XII.26.

²⁵¹ Ontwerp van economische herstelwet, *Parl.St.* Kamer 2008-09, nr. 52-1788/001, 15.

²⁵² Antwerpen 21 januari 2020, 2018/AR/1780, *TFR* 2020, afl. 585, 678.

²⁵³ Rb. Hasselt 23 november 2017, 16/696/A, www.taxwin.be (samenvatting).

²⁵⁴ Antwerpen 21 januari 2020, 2018/AR/1780, *TFR* 2020, afl. 585, 678.

²⁵⁵ Zie Bergen 21 oktober 2020, 2019/RG/203, www.monkey.be; circ. 2021/C/99 over de berekening van de ‘één derde-norm’, 16 november 2021; *contra* FAQ – Nacht- en ploegenarbeid – Berekening van de “één derde-norm”, 9 september 2015.

²⁵⁶ Zie wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 15-18.

²⁵⁷ Circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid, 27 mei 2019, nr. II.2.

O.i. is dit, op basis van de bedoeling van de wetgever, een verkeerde samentrekking van de definitie van onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht met de één derde-norm. De bedoeling van de wetgever was om de vrijstelling toe te kennen aan ondernemingen die structureel aan ploegenarbeid doen. De vrijstelling werd dan ook destijds ingevoegd met de voorwaarden zoals die vandaag nog steeds gelden, zonder de toepassing van de één derde-norm. Slechts nadien werd de één derde-norm ingevoegd, als antimisbruikbepaling om te beletten dat er voor individuele werknemers oneigenlijk gebruik zou worden gemaakt van de vrijstelling. Er kan daaruit niet afgeleid worden dat de wetgever de bedoeling had om toe te staan dat ondernemingen op een beperkter aantal dagen dienen te voldoen aan de voorwaarden van ploegenarbeid.

In voorgaande interpretatie wordt geen rekening gehouden met de volledige arbeidstijd waarop effectief ploegenarbeid wordt verricht. O.i. moet voor de berekening van de één derde-norm dan ook met een tweetrapsredenering gewerkt worden. Vooreerst moet afgetoetst worden – dag per dag – of het gaat om een onderneming waarbij er sprake is van een arbeidssysteem dat voldoet aan de fiscale definitie van een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht. Op basis van die toetsing zijn vervolgens twee scenario's denkbaar. Voldoet de onderneming in kwestie niet aan die definitie, dan kan de vrijstelling niet toegepast worden. Kwalificeert de onderneming daarentegen wel als onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht, dan geldt een bijkomende voorwaarde, met name dat de werknemers waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd minstens één derde van hun maandelijkse arbeidstijd in ploegenarbeid moeten gewerkt hebben. Die werknemers moeten dan op maandbasis voor één derde van hun arbeidstijd ingeschakeld zijn in voormeld arbeidssysteem dat voldoet aan de fiscale definitie van ploegenarbeid. De vraag of een onderneming kwalificeert als een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht, is aldus een vraag die op het niveau van de onderneming moet worden beoordeeld en los staat van de één derde-norm. Bijgevolg is het niet de onderneming die één derde van de arbeidstijd ploegenarbeid moet hebben verricht die voldoet aan de fiscale voorwaarden, maar de betrokken (individuele) werknemer waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd.

Dit neemt evenwel niet weg dat het op vandaag onduidelijk is op hoeveel dagen op maandbasis dan wel moet voldaan zijn aan de fiscale voorwaarden, inzonderheid qua omvang van het werk (bv. 90 % van de maand, 50 % van de maand...).

38. **Één derde-norm: denksporen** – De één derde-norm is ingevoegd als een antimisbruikbepaling, maar lijkt vandaag net aanleiding te kunnen geven tot uiteenlopende interpretaties. O.i. kan de één derde-norm als antimisbruikbepaling slechts zijn doel bereiken voor zover wordt gewerkt met een werkelijke pro-rata regeling. Dat zou inhouden dat de vrijstelling beperkt wordt tot het aantal effectief in ploegenarbeid gepresteerde arbeidsuren waarvoor de werknemer eveneens een ploegenpremie heeft verkregen (evenals de uren waarvoor de uitvoering van de arbeidsovereenkomst is geschorst en waarvoor het loon werd doorbetaald, indien kan worden aangetoond dat de werknemer, overeenkomstig zijn arbeidsregeling, zou tewerkgesteld zijn in ploegenarbeid en hiervoor eveneens een ploegenpremie zou hebben verkregen) ten opzichte van het totaal aantal effectief gepresteerde arbeidsuren (evenals het totale aantal uren waarvoor de uitvoering van de arbeidsovereenkomst werd geschorst maar waarvoor het loon wordt doorbetaald). Op dit moment is de één derde-norm immers een relatief soepele, laagdrempelige norm in vergelijking met de regels die gelden voor andere vrijstellingen. Inzake de vrijstelling voor wetenschappelijk onderzoek voor samenwerkingsovereenkomsten (zie art. 275³, §1, lid 3, 1° WIB 92), Young Innovative Companies (zie art. 275³, §1, lid 3, 2° WIB 92) en ondernemingen die bezoldigingen uitbetalen of toekennen aan onderzoekers die houder zijn van een specifiek diploma en die zijn tewerkgesteld in onderzoeks- of ontwikkelingsprojecten of -programma's (zie art. 275³, §1, lid 3, 3° WIB 92) geldt bijvoorbeeld ook een pro-rata regeling. Die houdt in dat de bezoldigingen van de onderzoekers slechts pro rata de tijd die ze effectief besteed hebben aan onderzoek en/of ontwikkeling binnen een onderzoeks- of ontwikkelingsproject of -programma in aanmerking komen voor de vrijstelling.²⁵⁸ Een dergelijke pro-rata in de vrijstelling voor ploegenarbeid zou impliceren dat voor een bepaalde werknemer de vrijstelling enkel kan worden toegepast op het volledige maandloon wanneer die werknemer ook effectief voor de volle 100% ploegenarbeid verricht.

Dat laatste houdt meteen ook in dat, eens de betrokken werknemer een derde van de arbeidstijd in ploegenarbeid is tewerkgesteld, ook de andere twee derde van de arbeidstijd van diezelfde werknemer een rol speelt, met name of die al dan niet in ploegenarbeid is verricht. De volledige arbeidstijd van een werknemer moet met andere woorden telkens in beschouwing worden genomen om de toepasselijke pro-rata verhouding te bepalen (d.i. de verhouding tussen de effectief verrichte ploegenarbeid en effectieve arbeidstijd). De vrijstelling wordt dan bijvoorbeeld toegepast op één derde van de bezoldiging voor een werknemer die slechts één derde van de maand is tewerkgesteld in ploegenarbeid. Daaruit volgt ook dat een werknemer voor de volledige arbeidstijd waarin hij in ploegenarbeid is tewerkgesteld tijdens de betrokken maand, in de ploegsamenstelling moet worden opgenomen. Anders gesteld, een werknemer die slechts

²⁵⁸ Zie circ. AAFisc Nr. 17/2015 (nr. Ci.RH.244/635.467), 8 mei 2015.

voor één derde van de arbeidstijd voor een gegeven maand is opgenomen in de ploegsamenstelling, kan voor de overige twee derden van diens arbeidstijd niet in ploegen zijn tewerkgesteld (bv. indien de werknemer in de dagploeg is tewerkgesteld, zonder betaling van een ploegenpremie).²⁵⁹

3.3. Betaling of toekenning van een ploegenpremie: niet elke premie is een ploegenpremie (?)

3.3.1. Interpretatie ploegenpremie in sociaal recht

39. Ploegenpremie in het sociaal recht – In de praktijk wordt meestal een specifieke verloning voorzien voor ploegenarbeid. Bovenop het basisloon ontvangt de werknemer dan een ploegenpremie. Die premie geldt als compensatie voor de ongemakken en de nadelen die het werken in ploegen met zich meebrengt.²⁶⁰

Binnen het sociaal recht wordt de vergoeding voor ploegenarbeid niet geregeld door de Arbeidswet, maar wordt deze meestal voorzien in sectorale collectieve arbeidsovereenkomsten. De betaling van (gewone) ploegenarbeid (die geen arbeidsregeling met nachtprestaties uitmaakt²⁶¹) is vanuit een sociaalrechtelijk oogpunt dus in eerste instantie afhankelijk van het al dan niet bestaan van een sectorale collectieve arbeidsovereenkomst inzake ploegenarbeid. Wanneer er binnen een paritair comité geen sectorale collectieve arbeidsovereenkomst werd afgesloten inzake de betaling van ploegenarbeid, dan is er, behalve wanneer er een vergoeding is overeengekomen op individueel vlak of op ondernemingsvlak, *geen verplichting* tot toekenning van een vergoeding voor ploegenarbeid. Dit geldt evenwel niet wanneer het een arbeidsregeling met nachtprestaties betreft.²⁶²

In sommige gevallen is er wel een collectieve arbeidsovereenkomst inzake ploegenarbeid afgesloten. De partijen die de collectieve arbeidsovereenkomst afsluiten kunnen zelf bepalen onder welke voorwaarden en in welke gevallen een ploegenpremie moet worden betaald. De begin- en einduren van de ploegen worden daarbij soms vastgelegd. De premie kan ook worden toegekend voor alle uren gelegen tussen twee referentiepunten. Ook kiezen de partijen in welke vorm de ploegenpremie wordt toegekend. In bepaalde gevallen bestaat de ploegenpremie uit een vast bedrag (in principe geïndexeerd) dat doorgaans gelijk is voor de ochtend- en namiddagploegen en hoger voor de nachtploeg. In andere sectoren bestaat de ploegenpremie uit een percentage van het loon. Uiteraard kunnen ook ondernemingsovereenkomsten, contracten of arbeidsreglementen bepalingen bevatten met betrekking tot de betaling van vergoedingen voor ploegenarbeid. Ze mogen alleen niet strijdig zijn met bepalingen van hogere rechtsbronnen.²⁶³

Voorbeelden sociaalrechtelijke ploegenpremies:

²⁵⁹ Zie ook Rb. Hasselt 23 november 2017, 16/696/A, www.taxwin.be (samenvatting): “De maatregel kan toegepast worden voor medewerkers die eveneens nog andere taken vervullen dan de collega’s uit de voorgaande ploeg. (...) Geen enkele wettelijke bepaling verbiedt dat werknemers ook nog andere taken binnen dezelfde onderneming uitvoeren.”

²⁶⁰ *Vr. en Antw.* Kamer 2003-04, nr. 012/846, 6 augustus 2003, 1596-1598 (Vr. nr. 8 AVENTROODT).

²⁶¹ Art. 1 KB 16 april 1998 tot uitvoering van de wet van 17 februari 1997 betreffende de nachtarbeid, *BS* 24 april 1998: “Onder arbeidsregeling met nachtprestaties dient te worden verstaan een arbeidsregeling met prestaties tussen 20 uur en 6 uur, met uitsluiting van de arbeidsregelingen waarin enkel worden tewerkgesteld: werknemers die uitsluitend prestaties verrichten tussen 6 uur en 24 uur; werknemers die gewoonlijk beginnen te werken vanaf 5 uur.” Artikel 13 CAO nr. 46 voorziet dat er een specifieke financiële vergoeding, onder andere in de vorm van premies, wordt gewaarborgd aan de werknemers die gewoonlijk worden tewerkgesteld in arbeidsregelingen met prestaties tussen 20 uur en 6 uur (d.i. nachtarbeid). Die bepaling laat reeds bestaande overeengekomen voorwaarden en/of financiële vergoedingen voor de werknemers tewerkgesteld in morgen-, namiddag- en nachtploegen onverlet.

²⁶² F. BLOMME, *De 24-uurseconomie en het verbod van nachtarbeid en arbeid op zon-, feest- en rustdagen*, Brugge, Vanden Broele, 468.

²⁶³ F. BLOMME, *De 24-uurseconomie en het verbod van nachtarbeid en arbeid op zon-, feest- en rustdagen*, Brugge, Vanden Broele, 469-470.

In *PC 126* voor de stoffering en de houtbewerking wordt een loontoeslag voorzien wanneer het werk met opeenvolgende ploegen wordt ingericht. Omwille van het hinderlijke karakter van het werk met opeenvolgende ploegen, hebben de in artikel 1 bedoelde werklieden recht op de betaling van loonbijslagen die als volgt worden vastgesteld:

Arbeidsuren tussen	Bijslag per uur
5 en 21 uur of 6 en 22 uur	7,5%
21 en 5 uur of 22 en 6 uur (nachtarbeid)	22,5%

Deze bijslagen zijn niet van toepassing op de ondernemingen waar reeds evenwaardige bijslagen worden toegekend, hetzij in percentage, hetzij in een andere vorm. (...).

De gunstiger toestanden, die de arbeiders van sommige ondernemingen genieten, blijven behouden.²⁶⁴

In *PC 124* voor het bouwbedrijf wordt een loontoeslag voorzien voor arbeid in opeenvolgende ploegen. Ongeacht de benaming van de verschillende ploegen en ongeacht het uur waarop het werk wordt aangevat of beëindigd, worden de uur prestaties tussen: 6 en 14 uur betaald tegen 110% van het loon; 14 en 22 uur betaald tegen 110% van het loon; 2 en 6 uur betaald tegen 125% van het loon.²⁶⁵

In *PC 116* voor de scheikundige nijverheid worden premies voor ploegenwerk voorzien. De premies voor ploegwerk, uitgedrukt in het 40-urenstelsel, bedragen op 1 november 2019:

morgen- en namiddagploeg: 1,0548EUR/bruto per uur;

nachtploeg: 3,3131 EUR/bruto per uur.²⁶⁶

3.3.2. Interpretatie ploegenpremie in fiscaal recht

40. Betalen of toekennen ploegenpremie – Om toepassing te kunnen maken van de vrijstelling voor ploegenarbeid voor een gegeven werknemer, is het vereist dat de werkgever effectief een ploegenpremie betaalt of toekent aan een werknemer die effectief ploegenarbeid verricht, en dit voor de relevante uren ploegenarbeid tijdens de betrokken maand (zie art. 275⁵, §1, lid 1 WIB 92).²⁶⁷ De onderneming moet dus per maand en per werknemer een overzicht kunnen aanleveren van de uitbetaalde of toegekende ploegenpremies.²⁶⁸ Wordt er geen ploegenpremie betaald of toegekend, dan is niet voldaan aan de toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling. Alleen al het feit dat er geen ploegenpremie wordt betaald, volstaat aldus om de vrijstelling te weigeren.²⁶⁹

²⁶⁴ KB 19 juni 2022 waarbij algemeen verbindend wordt verklaard de collectieve arbeidsovereenkomst van 25 november 2021, gesloten in het Paritair Comité voor de stoffering en de houtbewerking, met betrekking tot de loon- en arbeidsvoorwaarden (arbeiders), *BS* 4 augustus 2022.

²⁶⁵ KB 10 april 2015 waarbij algemeen verbindend wordt verklaard de collectieve arbeidsovereenkomst van 12 juni 2014, gesloten in het Paritair Comité voor het bouwbedrijf, betreffende de loontoeslagen, *BS* 6 mei 2015.

²⁶⁶ KB 18 april 2021 waarbij algemeen verbindend wordt verklaard de collectieve arbeidsovereenkomst van 22 oktober 2019, gesloten in het Paritair Comité voor de scheikundige nijverheid, betreffende de vaststelling van sommige arbeidsvoorwaarden voor de kunststofverwerkende nijverheid van de provincie West-Vlaanderen, *BS* 20 mei 2021.

²⁶⁷ Circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid, 27 mei 2019, nr. II.1 en 8. Zie ook circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr.V.9.

²⁶⁸ Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 2 november 2020, 19/1768/A, www.taxwin.be (samenvatting).

²⁶⁹ Rb. Bergen 9 februari 2017, 15/546/A en 15/2508/A, www.taxwin.be. Zie ook Bergen 9 oktober 2018, 2017/RG/517, www.taxwin.be.

Voor toepassing van de vrijstelling voor ploegenarbeid wordt een ploegenpremie gedefinieerd als een premie die wordt toegekend naar aanleiding van de uitoefening van ploegenarbeid of nachtarbeid²⁷⁰ (zie art. 275⁵, §1, lid 7 WIB 92).

- 41. Minimumsubstantie** – Bovendien moet de premie de bezoldiging die aan de werknemer wordt toegekend voor een in ploegen- of nachtarbeid gepresteerd uur ten minste met 2 % doen toenemen (zie art. 275⁵, §1, lid 7 WIB 92). Dat de ploegenpremie een wettelijke minimale substantie van 2 % moet hebben is toegevoegd door de wet van 28 maart 2022. De bedoeling van de wetgever met de substantievoorwaarde was om erg lage ploegenpremies die louter werden toegekend om toepassing te maken van de vrijstelling voortaan buiten beschouwing te kunnen laten. Veeleer dan vanuit fiscaal motief wenst de wetgever dat ploegenpremies ontstaan vanuit sociaal overleg²⁷¹ en vanuit de wens om de werknemer te compenseren voor ploegenarbeid.²⁷² Dit sluit aan bij enkele voorafgaande beslissingen waarin uitdrukkelijk bevestiging wordt gevraagd dat de betaling van ploegenpremies wordt verantwoord door andere motieven dan de wil om een fiscaal voordeel te verkrijgen in de zin van artikel 344, §1 WIB 92. Volgens de rulingcommissie is dat onder meer het geval wanneer, rekening houdend met de sectoraal toepasselijke loonschalen en de historische sectorale onderhandelingen, de premie voldoende substantieel is om als betaling van een ‘werkelijke’ ploegenpremie te worden beschouwd.²⁷³

De minimumsubstantie moet zo worden begrepen dat een werknemer voor een in ploegenarbeid gepresteerd uur een bijkomende vergoeding moet ontvangen die minimaal 2 % hoger ligt dan het contractueel bruto-uurloon dat diezelfde werknemer zou toegekend krijgen indien hij dezelfde prestaties niet in het kader van ploegenarbeid zou verrichten. Het is daarbij van belang om na te gaan dat er geen substitutie van het basisloon naar de ploegenpremie heeft plaatsgevonden. De substantievoorwaarde kan dus niet worden omzeild door bijvoorbeeld contractueel een lager uurloon te voorzien dat in de praktijk op niemand van toepassing is.²⁷⁴ In die zin zal het bijvoorbeeld niet de bedoeling zijn om een fictief contractueel basisloon te bepalen dat 2 % lager ligt dan het (ongewijzigd) uurloon in het geval van ploegenarbeid. De premie kan niet ingevoerd worden ter vervanging van reeds bestaande (al dan niet belastbare) bezoldigingen,²⁷⁵ die dan zouden worden verlaagd en worden omgezet in een ploegenpremie. De ploegenpremie moet worden toegekend bovenop de reeds bestaande (uur)toeslagen.²⁷⁶ Uit de hiërarchie der rechtsnormen vloeit eveneens voort dat indien op basis van een sectorale cao een ontoereikende premie wordt uitbetaald, er een ondernemingscao kan worden afgesloten om het resterend saldo uit te betalen als ploegenpremie, om zodoende in aanmerking te komen voor de vrijstelling. De premie voorzien in de sectorale cao mag met andere woorden worden opgeteld bij de premie voorzien in de ondernemingscao.

²⁷⁰ Wanneer de onderneming ook een nachtploeg inzet (d.i. nachtarbeid wordt in een ploegenstelsel verricht), kan voor de werknemers tewerkgesteld in de vaste nachtploeg in principe de keuze gemaakt worden tussen de vrijstelling voor ploegenarbeid (§1), dan wel de vrijstelling voor nachtarbeid (§2) althans indien de toegekende premie in het laatste geval ten minste 12 % bedraagt (zie art. 275⁵, §2, lid 6 WIB 92). In geval toepassing wordt gemaakt van de vrijstelling voor ploegenarbeid, dient de nachtploeg mee te worden genomen in de beoordeling van de toepassingsvoorwaarden van de definitie van onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht. In dat geval volstaat ook voor de werknemers tewerkgesteld tussen 20u en 6u een premie van ten minste 2 %. Is er geen sprake van een vaste nachtploeg, dient de werkgever dezelfde keuze te maken indien de één derde-norm voor beide vrijstellingen bereikt zou zijn. Zie ook wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 13-14; *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/003, 11. De vrijstelling voor ploegenarbeid kan niet worden toegepast indien de vrijstelling nachtarbeid op dezelfde bezoldiging wordt toegepast (zie art. 275⁵, §1, lid 6 WIB 92).

²⁷¹ Zie ook Vooraf.Besliss. 2017.795, 28 november 2017.

²⁷² Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 12-14.

²⁷³ Zie bv. Voorafg.Besliss. nr. 2017.795, 28 november 2017.

²⁷⁴ Zie ook wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 14.

²⁷⁵ Zie ook Vooraf.Besliss. 800.315, 7 april 2009.

²⁷⁶ Zie ook Vooraf.Besliss. 2017.824, 28 november 2017; Vooraf.Besliss. 2019.0905, 19 november 2019; Vooraf.Besliss. 2020.1962, 17 november 2020.

Merk op dat het de bedoeling lijkt de (minimumsubstantie van) de ploegenpremie te beoordelen per uur (cfr. “(...) voor een in ploegen- of nachtarbeid gepresteerd *uur*”). In de praktijk kan het echter ook voorvallen dat een premie wordt toegekend in de vorm van een vast bedrag per dag waarop effectief ploegenarbeid wordt verricht.²⁷⁷ Rekening houdend met het aantal gepresteerde uren ploegenarbeid, dient de premie desgevallend omgerekend op uurbasis ten minste 2 % te bedragen.

Het is evenwel onduidelijk of een ploegenpremie moet toegekend worden voor *elk* uur dat een werknemer in ploegenarbeid presteert. In het bijzonder kan bijvoorbeeld aan volgende situatie gedacht worden: de werknemers die prestaties in het kader van ploegenarbeid verrichten, hetzij na 18 uur, hetzij tussen 4 uur en 6 uur, ontvangen een ploegenpremie, waarbij de ochtendploeg werkt van 4 uur tot 12 uur en de namiddagploeg van 12 uur tot 20 uur. Uit artikel 275⁵, §1, lid 7 WIB 92 volgt dat een ploegenpremie – voor fiscale doeleinden – enkel *voldoet* wanneer het bedrag van de premie die wordt toegekend voor *een* in ploegenarbeid gepresteerd uur gelijk is aan of hoger is dan 2 %. Op basis van de voorbereidende werkzaamheden blijkt het dat – minstens voor nachtarbeid – het niet vereist zou zijn dat een premie voor elk uur nachtarbeid wordt toegekend.²⁷⁸ O.i. kan hetzelfde gelden voor ploegenarbeid. Immers, alvorens een gepresteerd arbeidsuur in ploegenarbeid mag worden opgenomen in de teller van de één derde-norm, dient de werknemer voor dit uur eveneens een kwalificerende ploegenpremie te hebben verkregen (zie art. 275⁵, §1, lid 5 WIB 92). De één derde-norm lijkt dus net de mogelijkheid te laten dat er ook uren ploegenarbeid (kunnen) zijn waarvoor geen (kwalificerende) ploegenpremie wordt toegekend. Indien het vereist zou zijn dat voor elk uur ploegenarbeid ook een ploegenpremie wordt toegekend, dan ware het niet nodig geweest om die dubbele voorwaarde te voorzien.

De vraag is aldus of een premie die wordt toegekend voor slechts enkele uren van de totale arbeidstijd (in ploegenarbeid), maar waarbij op deze uren wel effectief ploegenarbeid wordt verricht, een premie kan vormen die wordt toegekend naar aanleiding van ploegenarbeid. Minstens wanneer de definiëring van ‘ploegenpremie’ wordt samengelezen met de één derde-norm, zou dus niet vereist zijn dat die premie moet worden toegekend voor elk uur ploegenarbeid – alleen is het onduidelijk of beide bepalingen samen mogen worden gelezen (zie ook *supra*, randnr. 37). In dat geval wordt de teller van de één derde-norm dan wel beperkt tot het aantal uren waarvoor de werknemer eveneens een ploegenpremie heeft gekregen. Het is maar de vraag of dit in alle gevallen verenigbaar is met de bedoeling van de wetgever. O.i. kan dit wel degelijk het geval zijn wanneer de toekenning van een ploegenpremie voor slechts bepaalde uren ploegenarbeid zijn oorsprong vindt in sociaalrechtelijke motieven, zoals de modulering van een premie in een cao. Alternatief zou evenwel kunnen gesteld worden dat, zodra er een uur ploegenarbeid wordt verricht, er voor dat uur ook een ploegenpremie moet toegekend worden. Dit neemt niet weg dat het volstaat dat voor de totaal effectief gepresteerde arbeidsduur één derde wordt verlondd met een ploegenpremie, maar indien méér dan één derde van de gepresteerde arbeidstijd in ploegenarbeid wordt verricht, zou het dienovereenkomstig ook vereist kunnen zijn dat de premie ook voor die uren wordt toegekend. O.i. is het hierbij vooral van belang om de voorwaarde van de toekenning van een ploegenpremie te beoordelen in het licht van de sociaalrechtelijke praktijken en daarbij pragmatisch te werk te gaan.

Tot slot kan de werkgever de ploegenpremie differentiëren, bijvoorbeeld in functie van de ploeg waarin een werknemer prestaties levert. Zo kan de ochtendploeg bijvoorbeeld een premie van 5 % toegekend krijgen, de namiddagploeg een premie van 15 %, de nachtploeg een premie van 25 % en de zaterdagploeg een premie van 25 %. In een dergelijk geval van gedifferentieerde ploegenpremies, dient te worden nagegaan of de premies in hun geheel voldoen aan de fiscale voorwaarden. Elke premie moet daarbij voldoen aan de minimale substantievoorwaarde en tegelijk moeten alle gevallen gedekt worden waarbij in ploegen wordt gewerkt.²⁷⁹

- 42. Opgenomen in objectief sociaalrechtelijk document** – Premies die worden betaald of toegekend vanaf 1 april 2024 komen, voor doeleinden van de vrijstelling, enkel in aanmerking als een ploegenpremie indien deze bij cao (die op de onderneming van toepassing is), in het arbeidsreglement of in een arbeidsovereenkomst²⁸⁰ tussen de werkgever en de werknemer is vastgelegd (zie art. 275⁵, §1, lid 7 WIB 92). Hiermee wenst de wetgever over een eenvoudig en objectief

²⁷⁷ Zie bv. Vooraf.Besliss. 900.197, 7 juli 2009; Vooraf.Besliss. 2020.1256, 23 juni 2020.

²⁷⁸ In een voorbeeld van de berekening van de één derde-norm is sprake van 6 uur nachtarbeid en slechts een nachtpremie voor 5 uur. Zie wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 16-17.

²⁷⁹ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 13.

²⁸⁰ Vgl. Rb. Bergen 9 februari 2017, 15/546/A en 15/2508/A, www.taxwin.be (de modelarbeidsovereenkomsten bevatten geen enkele verwijzing naar ploegenarbeid).

aanknopingspunt te beschikken om in fiscale controles te beoordelen of een welbepaalde premie wel daadwerkelijk voor de toepassing van de vrijstelling kwalificeert als een ploegenpremie.²⁸¹ In de memorie van toelichting wordt benadrukt dat de naam die aan de premie gegeven wordt, de wijze waarop de premie in de loonbrief²⁸² verwerkt wordt, of andere zuiver formele aspecten, niet doorslaggevend zijn. De wettelijke criteria dienen daarentegen steeds getoetst te worden, met name: (i) het verlenen van de premie naar aanleiding van de uitoefening van ploegenarbeid en (ii) het voldoen aan de minimale substantievoorwaarde. Bijgevolg zal een premie die in een sociaalrechtelijk document wordt benoemd als een ploegenpremie niet noodzakelijk kwalificeren als een ploegenpremie voor toepassing van de vrijstelling (en *vice versa*).²⁸³

Dat een premie die wordt toegekend voor arbeid verricht op onregelmatige uren niet steeds kwalificeert als een ploegenpremie voor doeleinden van de vrijstelling, volgt ook reeds uit de eerste rechtspraak met betrekking tot deze problematiek. Zoals hierna toegelicht, wordt in de rechtspraak en rullingpraktijk verder invulling gegeven aan het begrip ploegenpremie, waaruit blijkt dat niet elke 'ploegenpremie' kwalificeert als een ploegenpremie in de zin van artikel 275⁵, §1, lid 7 WIB 92. In zonderheid gaven de premies vermeld in onderstaande Paritaire Comités reeds aanleiding tot discussies, zoals hierna toegelicht.

Paritair Comité 312 voor de warenhuizen.²⁸⁴

HOOFDSTUK II. Laattijdige opening van winkels

Art. 2. Voor de arbeidsprestaties na 18 uur, genieten de bedienden van de eerste vijf categorieën en de werklieden een overloon van 50 pct. de eerste vijf dagen van de week en van 100 pct. op zaterdag.

HOOFDSTUK III. Opslagplaatsen

Art. 3. Behalve voor het personeel van de wacht- en toezichtdiensten dat een eigen statuut heeft, wordt het uurloon van de arbeidsprestaties welke in de opslagplaatsen worden verricht van 18 uur tot 22 uur en van 6 uur tot 8 uur verhoogd met 25 pct.; vanaf 22 uur tot 6 uur met 50 pct.

Paritair Subcomité 140.03 voor het wegvervoer en de logistiek voor rekening van derden.²⁸⁵

HOOFDSTUK II - Ploegenpremie

Artikel 2 Indien in de onderneming met meer dan één uurrooster wordt gewerkt, hebben de werklieden waarvan het normale uurrooster aanvangt voor 07.00 uur of eindigt na 19.00 uur, recht op een ploegenpremie. Overeenkomstig de wet van 8 april 1965 tot instelling van de arbeidsreglementen, zijn de toepasselijke uurroosters opgenomen in het arbeidsreglement van de onderneming.

Artikel 3 De ploegenpremie bedraagt 7,5% van het baremauurloon per effectief gepresteerd uur.

²⁸¹ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 12-13.

²⁸² Zie wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 14.

²⁸³ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 13.

²⁸⁴ KB 10 februari 2011 waarbij algemeen verbindend wordt verklaard de collectieve arbeidsovereenkomst van 5 november 2002, gesloten in het Paritair Comité voor de warenhuizen, betreffende de overlonen en premies, *BS* 25 februari 2011. Zie Rb. Bergen 9 februari 2017, 15/546/A en 15/2508/A, www.taxwin.be; Bergen 9 oktober 2018, 2017/RG/517, www.taxwin.be.

²⁸⁵ Collectieve arbeidsovereenkomst 28 juni 2007 tot vaststelling van een ploegenpremie personeel in de goederenvervoer ten derden en/of van de rekening van derden.

Zie Rb. Limburg (afd. Hasselt) 11 maart 2021, 19/1511/A, *TFR* 2022, afl. 624, 15, noot; Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 23 november 2020, 19/2228/A, *TFR* 2022, afl. 624, 18, noot.

Artikel 4 De ploegenpremie is niet cumuleerbaar met de financiële vergoeding voor nachtarbeid, zoals voorzien in de collectieve arbeidsovereenkomst van eveneens 28 juni 2007 of met eender welke andere gelijkwaardige vergoeding voor nachtarbeid die reeds wordt toegekend.

- 43. Ploegenpremie naar aanleiding van ploegenarbeid: stand van zaken** – Een ploegenpremie moet een vergoeding uitmaken toegekend naar aanleiding van het leveren van bepaalde prestaties (in opeenvolgende ploegen). Dit houdt concreet in dat de ploegenpremie moet worden betaald voor het werken in ploegen.

Uit de rechtspraak blijkt dat deze voorwaarde niet onbelangrijk is: er is maar sprake van een ploegenpremie in de zin van artikel 275⁵, §1, lid 7 WIB 92 indien het gaat om een premie die wordt toegekend *naar aanleiding van* ploegenarbeid, wat betekent dat de premie moet worden toegekend omdat de werknemers elk werken in ploegen die elkaar in de loop van de dag opvolgen.²⁸⁶ Om aan de wettelijke voorwaarden te voldoen moet het, volgens het hof van beroep te Bergen, ook gaan om een premie die *werkelijk* bedoeld is om ploegenarbeid te verlonen. Dat is volgens het hof niet het geval wanneer een premie ‘late uren’ wordt toegekend aan werknemers naar aanleiding van hun late werkuren, ook wanneer die niet in ploegenarbeid worden verricht (*infra*, randnr. 44).²⁸⁷ Een dergelijke premie zou veeleer bedoeld zijn als compensatie voor late werkuren en niet voor het specifieke karakter van ploegenarbeid, waardoor deze niet aangemerkt zou kunnen worden als een ploegenpremie voor fiscale doeleinden. Wanneer geen enkele specifieke premie voor ploegenarbeid, maar enkel een verhoging van het uurloon voor of na een bepaald uur is voorzien, zou er volgens het hof niet voldaan zijn aan de voorwaarde van het toekennen van een ploegenpremie (zodat de vrijstelling niet kan worden toegepast, ook niet voor werknemers die ploegenarbeid hebben verricht en de betrokken premie hebben ontvangen).²⁸⁸

De rechtbank van eerste aanleg te Limburg (afd. Hasselt) gaat nog een stap verder en stelt dat een ploegenpremie moet worden toegekend ongeacht het tijdstip waarop de leden van de ploeg beginnen of eindigen met werken.²⁸⁹ Die stelling kan o.i. evenwel niet in elk geval worden gevolgd. Indien de ploegenpremie wordt gelinkt aan de uurroosters van de opeenvolgende ploegen (zoals opgenomen in het arbeidsreglement), wordt de premie immers per definitie toegekend naar aanleiding van de uitoefening van ploegenarbeid.²⁹⁰ Het lijkt enkel niet de bedoeling dat de premie *bijkomend* wordt voorbehouden aan werknemers wiens uurrooster aanvangt voor een bepaald uur of eindigt na een bepaald uur, waardoor de ploegenpremie zou ontzegd worden aan werknemers tewerkgesteld in ploegen met uurroosters die buiten het toepassingsgebied van de premie zouden vallen. O.i. kan een ploegenpremie aldus nog steeds gelinkt zijn aan het tijdstip van werken, zolang alle werknemers waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd – en enkel die werknemers – dan ook effectief een ploegenpremie ontvangen.²⁹¹

²⁸⁶ Rb. Limburg (afd. Hasselt) 11 maart 2021, 19/1511/A, *TFR* 2022, afl. 624, 15, noot.

²⁸⁷ Vgl. Vooraf.Besliss. 2012.042, 3 juli 2012: “De werknemers van de nv X die in de divisie Y werken in de ploeg die prestaties verricht na 18 uur, zullen een ploegenpremie ontvangen. Deze premie kan worden beschouwd als een ploegenpremie in de zin van artikel 275⁵, §2, 3° WIB 92.”.

²⁸⁸ Bergen 9 oktober 2018, 2017/RG/517, www.taxwin.be.

²⁸⁹ Rb. Limburg (afd. Hasselt) 11 maart 2021, 19/1511/A, *TFR* 2022, afl. 624, 15, noot. Vgl. ook Vooraf.Besliss. 2016.680, 21 maart 2017: “De werknemers van NV X, die prestaties in het kader van ploegenarbeid verrichten, hetzij na 18 uur, hetzij tussen 4 uur en 6 uur, hetzij tussen 0 uur en 6 uur, zullen een ploegenpremie ontvangen. Deze premie kan worden beschouwd als een ploegenpremie in de zin van artikel 275/5, §2, 3°, WIB 92.”

²⁹⁰ Vgl. ook Vooraf.Besliss. 2016.680, 21 maart 2017: “De werknemers van NV X, die prestaties in het kader van ploegenarbeid verrichten, hetzij na 18 uur, hetzij tussen 4 uur en 6 uur, hetzij tussen 0 uur en 6 uur, zullen een ploegenpremie ontvangen. Deze premie kan worden beschouwd als een ploegenpremie in de zin van artikel 275/5, §2, 3°, WIB 92.”; Vooraf.Besliss. 2019.0329, 25 juni 2019: “De werknemers van NV X, die prestaties in het kader van ploegenarbeid verrichten, hetzij tussen 8 uur en 16 uur, hetzij tussen 16 uur en 22 uur, zullen een ploegenpremie ontvangen”.

²⁹¹ Zie ook G. VANDENBOSSCHE en T. GOEMAERE, “De toepassing van de gedeeltelijke vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor ploegenarbeid in distributiecentra: zonder “ploegen” en “ploegenpremie” geen ploegenarbeid” (noot onder Rb. Limburg (afd. Hasselt) 11 maart 2021, nr. 19/1511/A; Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 23 november 2020, 19/2228/A), *TFR* 2022, afl. 624, 592-602.

Betalen of toekennen van een ploegenpremie (Tabel 4):

	Wel ploegenarbeid	Geen ploegenarbeid
Wel ploegenpremie	1	2
Geen ploegenpremie	3	4

- 44. Ploegenpremie toegekend aan alle werknemers die ploegenarbeid verrichten: stand van zaken** – De modulering van een premie op basis van werk verricht tijdens bepaalde tijdslots, kan ertoe leiden dat die premie niet wordt betaald aan werknemers die ploegenarbeid verrichten buiten de uren (Tabel 4, kwadrant 3).²⁹² Op basis van de rechtspraak lijkt het erop dat alle werknemers die ploegenarbeid verrichten, een ploegenpremie moeten ontvangen (opdat er überhaupt sprake zou zijn van een ploegenpremie voor doeleinden van de vrijstelling).²⁹³ Enigszins anders leidt de rechtbank van eerste aanleg te Limburg (afd. Hasselt) uit de wettelijke definitie van de ploegenpremie af dat die premie moet worden toegekend aan alle werknemers *waarvoor de vrijstelling wordt aangevraagd*. Dat houdt een engere interpretatie in nu de groep werknemers die ploegenarbeid verricht, of de ploegenpremie ontvangt, groter kan zijn dan de groep werknemers waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd. Zo kan een werknemer bijvoorbeeld niet voldoen aan de één derde-norm, of kan een ploeg buiten beschouwing worden gelaten, of niet voldoen aan de fiscale voorwaarden, zodat voor die werknemer, of ploeg, de vrijstelling niet wordt of kan worden toegepast, terwijl er wel ploegenarbeid is verricht.

Dat elke werknemer die ploegenarbeid verricht een ploegenpremie moet toegekend krijgen alvorens de vrijstelling kan worden toegepast, lijkt een logische voorwaarde (Tabel 4, kwadrant 1). (Bezoldigingen van) werknemers die geen recht hebben op een dergelijke premie komen niet in aanmerking voor de vrijstelling.²⁹⁴ De groep werknemers waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd kan met andere woorden nooit groter zijn dan de groep werknemers die ploegenarbeid heeft verricht, of de ploegenpremie heeft ontvangen.

Wanneer er geen ploegenpremie werd uitbetaald aan bepaalde werknemers die wel ploegenarbeid hebben verricht, maar bijvoorbeeld niet binnen de voor de premie voorziene uren, is volgens de rechtbank “*minstens voor deze werknemers*” niet voldaan aan een van de toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling.²⁹⁵ Die bewoording is opmerkelijk, aangezien de rechtbank verwijst naar alle werknemers “*waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd*” en niet alle werknemers “*die ploegenarbeid verrichten*”. De vraag is dan ook of dit inhoudt dat er werknemers kunnen zijn die wel ploegenarbeid verrichten zonder daarvoor een premie te ontvangen en welke invloed dit heeft voor de toepassing van de vrijstelling (Tabel 4, kwadrant 3). Vooreerst kan dit zo worden geïnterpreteerd dat de kwalificatie van de premie als ploegenpremie enkel moet worden beoordeeld in hoofde van de werknemers (in ploegen) waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd. Zij moeten dan allen de betrokken premie hebben ontvangen (voor zover aan alle andere voorwaarden is voldaan). Voor andere werknemers die wel ploegenarbeid hebben verricht, maar geen premie hebben verkregen, kan (louter) de vrijstelling niet worden toegepast. Anderzijds zou in een dergelijk geval (waarbij niet elke werknemer die ploegenarbeid

²⁹² Zie ook Bergen 9 oktober 2018, nr. 2017/RG/517, www.taxwin.be.

²⁹³ Zie ook Vooraf.Besliss. 900.197, 7 juli 2009 (binnen de onderneming wordt ploegenarbeid verricht en een ploegenpremie wordt toegekend aan werknemers die dergelijk werk verrichten). Zie ook Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 23 november 2020, 19/2228/A, *TFR* 2022, afl. 624, 18, noot: “Uit de cao tot vaststelling van een ploegenpremie (PC vervoer en logistiek) blijkt dat niet alle werklieden recht hebben op een ploegenpremie.”.

²⁹⁴ Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 23 november 2020, 19/2228/A, *TFR* 2022, afl. 624, 18, noot. Zie ook Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. XII.7.36: “Wanneer de beoogde bezoldigingen geen ploegenpremies bevatten komen zij uiteraard niet in aanmerking voor de toepassing van deze maatregel.” en nr. XII.4.32: “Atypische ploegsystemen waarbij bepaalde werknemers tijdens een cyclus ook verscheidene dagen in een dagregime werken, komen wel degelijk in aanmerking zolang in de onderneming maar wordt gewerkt in een stelsel van minstens twee ploegen die elkaar in de loop van de dag zonder onderbreking opvolgen en voor zover de bezoldiging van de betreffende maand een ploegenpremie bevat en er bedrijfsvoorheffing op is ingehouden.”.

²⁹⁵ Rb. Limburg (afd. Hasselt) 11 maart 2021, 19/1511/A, *TFR* 2022, afl. 624, 15, noot.

heeft verricht de premie ontvangen heeft) de premie zijn kwalificatie als ploegenpremie kunnen verliezen voor de werknemers (in ploegen) waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd en die een premie hebben ontvangen. In dat geval zou niet enkel voor de werknemers die geen premie hebben ontvangen geen vrijstelling kunnen toegepast worden, maar zou ook de (gehele) ploegenpremie die wordt toegekend aan de werknemers waarvoor de vrijstelling wel wordt gevraagd betwist kunnen worden.

Dit wordt nog relevanter ingevolge de wijzigingen aangebracht door de wet van 28 maart 2022: wanneer niet alle werknemers die ploegenarbeid verrichten een ploegenpremie hebben ontvangen, zal er immers geen sprake meer zijn van een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht. Aan de definitie van onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht is immers toegevoegd dat alle werknemers die ploegenarbeid verrichten een ploegenpremie moeten ontvangen (zie art. 275⁵, §1, lid 2 WIB 92). Een onderneming wordt met andere woorden enkel nog aangemerkt als een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht indien alle werknemers van die onderneming die ploegenarbeid verrichten een ploegenpremie ontvangen. In de memorie van toelichting wordt benadrukt dat, bijvoorbeeld wanneer de ploegenpremie zou worden opgenomen in een arbeidsovereenkomst, het niet de bedoeling is dat sommige werknemers die ploegenarbeid verrichten een ploegenpremie krijgen en andere werknemers die eveneens ploegenarbeid verrichten niet.²⁹⁶ In de toelichting wordt evenwel niet bijkomend verduidelijkt of de premie moet worden toegekend aan alle werknemers die ploegenarbeid verrichten, dan wel aan alle werknemers die ploegenarbeid verrichten én waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd. Wellicht beoogt de wetgever de eerste situatie.

Voormelde theoretische discussie omtrent het geval waarin een premie niet wordt toegekend aan sommige werknemers die wel in ploegen werken en de bijhorende vraag of er desgevallend nog wel sprake kan zijn van een ploegenpremie wordt zodoende vermeden, nu de onderneming in een dergelijk geval haar kwalificatie als onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht zou verliezen. In de praktijk maakt dit echter weinig verschil, want in beide gevallen komt de onderneming niet in aanmerking voor de vrijstelling. Een belangrijke nuance kan evenwel zijn dat alle werknemers die ploegenarbeid verrichten *binnen* de definitie van onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht in de zin van artikel 275⁵, §1, lid 2 WIB 92 de ploegenpremie moeten ontvangen. Daarmee lijkt het bij de afbakening van het werk dat wordt verricht door opeenvolgende ploegen die voldoen aan de fiscale voorwaarden niet uitgesloten dat de premie niet wordt toegekend aan ploegen waarvoor de vrijstelling niet wordt toegepast. In de praktijk komt het immers voor dat bepaalde ploegstelsels om diverse redenen geen ploegenpremie toegekend krijgen (bv. ‘Ploegen Hansenne’²⁹⁷). Ook werknemers die in een dagploeg werken – in een vast uurrooster die geen deel uitmaken van een ochtend- of namiddagploeg – mogen geen ploegenpremie ontvangen.²⁹⁸ Eventueel wordt zelfs aan werknemers die op *ad-hoc* basis de ploegen komen versterken geen premie toegekend.²⁹⁹ Veel vaker zal het echter voorkomen dat sociaalrechtelijk een ploegenpremie wordt toegekend aan werknemers die werken in ploegen die niet voldoen aan de fiscale voorwaarden en/of ploegen die voor doeleinden van de vrijstelling buiten toepassing worden gelaten. O.i. zal een pragmatische benadering hier omwille van sociaalrechtelijke redenen in bepaalde gevallen onvermijdelijk zijn. In het bijzonder moet het daarbij richtinggevend zijn dat de ploegenpremie wordt toegekend naar aanleiding van het verrichten van ploegenarbeid, ongeacht of die ploegenarbeid al dan niet voldoet aan de fiscale voorwaarden.

- 45. Ploegenpremie voorbehouden aan alle werknemers die ploegenarbeid verrichten: stand van zaken** – Het zou ook kunnen voorvallen dat de groep werknemers die de premie ontvangt groter is dan de groep werknemers die ploegenarbeid verricht (en waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd) (Tabel 4, kwadrant 2). Uit de definitie van een ploegenpremie lijkt voort te vloeien dat werknemers die geen (al dan niet fiscale) ploegenarbeid verrichten de premie in principe niet mogen ontvangen.³⁰⁰ Wordt er geen ploegenarbeid verricht, dan zou geen ploegenpremie mogen toegekend worden. Een premie voorzien in een cao die (slechts) een overloon inhoudt in verhouding tot de werktijd

²⁹⁶ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 12.

²⁹⁷ Zie hierover circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. XII.7.

²⁹⁸ Circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid, 27 mei 2019, nr.II.4.

²⁹⁹ Zie Vooraf.Besliss. 2020.1962, 17 november 2020. O.i. moet desgevallend wel worden nagegaan of deze werknemers al dan niet deel uitmaken van de opeenvolgende ploegen (werken zij volgens éénzelfde uurrooster, beogen zij éénzelfde eindresultaat, enz.).

³⁰⁰ Zie ook Vooraf.Besliss. 800.315, 7 april 2009 (de premie wordt niet toegekend indien geen ploegenarbeid wordt verricht); Vooraf.Besliss. 2019.0905, 19 november 2019 (werknemers die overdag, buiten ploegenarbeid om, werken, ontvangen geen ploegenpremie).

(zonder dat er sprake dient te zijn van ploegenarbeid), zou om die reden niet kunnen worden beschouwd als een ploegenpremie voor fiscale doeleinden.³⁰¹ Los van de benaming ervan, zal een premie die bijvoorbeeld wordt uitbetaald aan alle werknemers die voor of na een bepaald uur werken, ongeacht of zij ploegenarbeid verrichten en zonder dat er een specifieke ploegenpremie wordt betaald, niet (steeds) volstaan om van de vrijstelling te kunnen genieten.³⁰² De premie komt immers ook toe aan werknemers die uitzonderlijk voor of na een bepaald uur zouden werken,³⁰³ terwijl het niet de bedoeling is dat andere werknemers die geen ploegenarbeid verrichten dezelfde premie ontvangen vanwege hun (vroeg of late) werktijden. Een premie die wordt toegekend aan werknemers die niet in ploegen werken, maar wel voor of na een bepaald uur, zou dus niet kunnen aangemerkt worden als een ploegenpremie. Het hof van beroep te Bergen voegt daar de belangrijke nuance aan toe dat het niet relevant is dat de onderneming geen vrijstelling vraagt voor werknemers die op bepaalde uren buiten ploegenarbeid om tewerkgesteld zijn en daarvoor de betrokken premie ontvangen. Het is volgens het hof immers aan de onderneming om – in eerste instantie – aan te tonen dat er een ‘werkelijke’ ploegenpremie is betaald. De premie zou in voorliggend geval – waarbij ook werknemers die niet in ploegen tewerkgesteld zijn de premie ontvangen – dus ook zijn kwalificatie als ploegenpremie (kunnen) verliezen voor de werknemers die wél in ploegen hebben gewerkt (en waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd), zodat de onderneming de vrijstelling voor geen enkele werknemer nog zou kunnen toepassen. Het al dan niet toepassen van de vrijstelling voor werknemers die de ploegenpremie hebben ontvangen zou met andere woorden niet relevant zijn voor de kwalificatie van de premie als ploegenpremie in de zin van artikel 275⁵, §1, lid 7 WIB 92.

Hieruit lijkt dan ook voor te vloeien dat de ploegenpremie moet voorbehouden zijn aan³⁰⁴ en alleen mag worden toegekend aan de werknemers die ploegenarbeid verrichten.³⁰⁵ Is dat niet het geval, dan kan de kwalificatie van de premie als ploegenpremie in de zin van artikel 275⁵, §1, lid 7 WIB 92 ter discussie worden gesteld. Hoewel die voorwaarde niet expliciet blijkt uit de wet, zou dit afgeleid kunnen worden uit het feit dat de ploegenpremie moet worden toegekend “naar aanleiding van de uitoefening van ploegenarbeid” (zie art. 275⁵, §1, lid 7 WIB 92). Al is het de vraag of die voorwaarde *in abstracto* moet beoordeeld worden, dan wel op het niveau van de individuele werknemer waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd.

4. Toepassing vrijstelling in uitzendsector

4.1. Principes

- 46. Principes uitzendarbeid** – Erkende³⁰⁶ uitzendbureaus die één of meerdere uitzendkrachten tewerkstellen in ondernemingen waar ploegenarbeid wordt verricht en die een ploegenpremie betalen of toekennen, komen onder bepaalde voorwaarden in aanmerking voor de vrijstelling voor ploegenarbeid.³⁰⁷

In beginsel is het voor een werkgever verboden om de door hem in dienst genomen werknemers ter beschikking te stellen van derden die deze werknemers gebruiken en over hen enig gedeelte van gezag uitoefenen dat normaal aan de werkgever toekomt.³⁰⁸ Uitzendarbeid vormt een uitzondering op dat principe. In het geval van uitzendarbeid wordt tussen een uitzendkracht (werknemer) en een uitzendbureau (werkgever) een arbeidsovereenkomst gesloten. Middels deze overeenkomst verbindt de uitzendkracht er zich toe om, tegen een loon, tijdelijke arbeid bij een gebruiker, of meerdere gebruikers, te verrichten. De activiteit van het uitzendbureau bestaat er aldus in om, op basis van een commerciële overeenkomst, uitzendkrachten in dienst te nemen om hen ter beschikking van gebruikers te stellen (klant

³⁰¹ Rb. Bergen 9 februari 2017, 15/546/A en 15/2508/A, www.taxwin.be.

³⁰² Bergen 9 oktober 2018, 2017/RG/517, www.taxwin.be.

³⁰³ Zie ook Vooraf.Besliss. 2012.042, 3 juli 2012.

³⁰⁴ Zie ook Vooraf.Besliss. 2020.1962, 17 november 2020: “Er zal een ploegenpremie wordt ingevoerd, die wordt voorbehouden aan werknemers die ploegen- of nachtarbeid verrichten.”.

³⁰⁵ Zie ook Vooraf.Besliss. 2019.0905, 19 november 2019.

³⁰⁶ Zie art. 9 decreet 10 december 2010 betreffende private arbeidsbemiddeling, *BS* 29 december 2010.

³⁰⁷ Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. III., 4.2.

³⁰⁸ Art. 31, §1, lid 1 Wet van 24 juli 1987 betreffende de tijdelijke arbeid, de uitzendarbeid en het ter beschikking stellen van werknemers ten behoeve van gebruikers, *BS* 20 augustus 1987.

van het uitzendbureau), met het oog op de uitvoering van (een toegelaten) tijdelijke arbeid.³⁰⁹ Tijdelijke arbeid kan tot doel hebben in de vervanging van een vaste werknemer te voorzien, te beantwoorden aan een tijdelijke vermeerdering van het werk of te zorgen voor de uitvoering van een uitzonderlijk werk.³¹⁰ Daarnaast kan tijdelijke arbeid ook tot doel hebben een uitzendkracht ter beschikking te stellen van een gebruiker met oog op vaste aanwerving.³¹¹ Tussen de uitzendkracht en de gebruiker wordt geen contract afgesloten.

Tijdens de duur van de uitzendopdracht, blijft het uitzendbureau de enige juridische werkgever van de uitzendkracht en niet de gebruiker bij wie de arbeid wordt verricht. Wel delegeert het uitzendbureau, gedurende de terbeschikkingstelling van de uitzendkracht, de uitoefening van het feitelijke werkgeversgezag aan de gebruiker. Het is dus de gebruiker die aan de uitzendkracht instructies geeft met betrekking tot het werk dat moet worden uitgevoerd. De gebruiker staat ook in voor de toepassing van de bepalingen inzake, onder meer, arbeidsduur en nachtarbeid die gelden op de plaats van het werk.³¹² Het gaat aldus om een gedeelde verplichting tussen de werkgever-uitzendbureau en de gebruiker, waardoor een uitzendkracht gedeeltelijk onder het arbeidsreglement van de gebruiker valt als onder dit van het uitzendbureau.³¹³

- 47. Uitzendbedrijven gelijkgesteld met ondernemingen waar ploegenarbeid wordt verricht** – Hoewel het uitzendbureau de juridische werkgever is van de uitzendkracht en schuldenaar is van de bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen die zij betalen of toekennen³¹⁴, is de werkgever niet de onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht. Opdat de vrijstelling voor ploegenarbeid toegepast zou kunnen worden in hoofde van een bepaalde uitzendkracht, is met de wet van 3 juli 2005 houdende diverse bepalingen betreffende het sociaal overleg³¹⁵ vastgelegd onder welke omstandigheden ondernemingen die erkend zijn voor uitzendarbeid kunnen worden gelijkgesteld met een onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht. Dit gebeurt (enkel) voor de periode waarin zij de betreffende uitzendkracht ter beschikking stellen van de onderneming-gebruiker. In het bijzonder gebeurt die gelijkschakeling wanneer de uitzendkrachten worden tewerkgesteld in een onderneming (gebruiker) die een beroep kan doen op de vrijstelling, in een systeem van ploegenarbeid, in de functie van een werknemer van categorie 1 zoals bedoeld in artikel 330 van de programmawet van 24 december 2002.³¹⁶ Uiteraard moeten alle andere vrijstellingsvoorwaarden ook nageleefd worden.³¹⁷

³⁰⁹ Art. 7 wet van 24 juli 1987 betreffende de tijdelijke arbeid, de uitzendarbeid en het ter beschikking stellen van werknemers ten behoeve van gebruikers, *BS* 20 augustus 1987. Zie ook W. VAN EECKHOUTTE, *Sociaal Compendium 2022-2023. Arbeidsrecht met fiscale notities*, Mechelen, Wolters Kluwer Belgium, 503.

³¹⁰ Art. 1, §1 wet van 24 juli 1987 betreffende de tijdelijke arbeid, de uitzendarbeid en het ter beschikking stellen van werknemers ten behoeve van gebruikers, *BS* 20 augustus 1987. Voor de hier opgesomde gevallen kan de werkgever ook rechtstreeks een beroep doen op een werknemer die in dienst wordt genomen voor tijdelijke arbeid.

³¹¹ Art. 1, §1bis wet van 24 juli 1987 betreffende de tijdelijke arbeid, de uitzendarbeid en het ter beschikking stellen van werknemers ten behoeve van gebruikers, *BS* 20 augustus 1987.

³¹² Art. 19 wet van 24 juli 1987 betreffende de tijdelijke arbeid, de uitzendarbeid en het ter beschikking stellen van werknemers ten behoeve van gebruikers, *BS* 20 augustus 1987. Zie ook Federale overheidsdienst Werkgelegenheid, Arbeid en Sociaal Overleg, *Uitzendarbeid*, <https://werk.belgie.be/nl/themas/arbeidsovereenkomsten/uitzendarbeid>.

³¹³ P. VAN DEN BERGH en F. HENDRICKX, "Uitzendarbeid en terbeschikkingstelling" in F. HENDRICKX en C. ENGELS (eds.), *Arbeidsrecht Deel 1*, Brugge, Die Keure, 2022, (373) 395.

³¹⁴ *Vr. en Antw.* Kamer 2014-15, 3 augustus 2015, nr. 54036, 144 (Vr.nr. 226 B. PIEDBOEUF). Bepaalde categorieën van belastingplichtigen worden, gelet op de omstandigheden waarin zij hun beroepswerkzaamheid uitoefenen, geacht volgens bijzondere regels te worden bezoldigd (Bijlage III KB/WIB 92, nr. 81.). Op de bezoldigingen betaald of toegekend aan uitzendkrachten wordt eenvormig (zonder vermindering) 11,11 % bedrijfsvoorheffing ingehouden (Bijlage III KB/WIB 92, nr. 82.4.-83). Zie ook *Vr. en Antw.* Kamer, Vr. nr. 11849, 25 maart 2009 (J. DE POTTER, antw. D. REYNDERS).

³¹⁵ *BS* 19 juli 2005.

³¹⁶ Zie ook wetsontwerp houdende diverse bepalingen betreffende het sociaal overleg, *Parl.St.* Kamer 2004-05, 51-1767/001, 20.

³¹⁷ Zie circ. 2019/C/42 over de vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid, 27 mei 2019, nr. II.13.

Wat de voorwaarde van de toekenning van een premie betreft aan alle werknemers die ploegenarbeid verrichten, mag het loon van de uitzendkracht vanuit arbeidsrechtelijk oogpunt niet lager zijn dan datgene waarop hij recht zou hebben gehad, indien hij onder dezelfde voorwaarden als vaste werknemer door de gebruiker was in dienst genomen.³¹⁸ Het begrip 'loon' moet hier in de brede betekenis van het woord worden begrepen. Alle voordelen en premies die aan de werknemers van een onderneming worden toegekend, moeten met andere woorden ook worden toegekend aan de uitzendkrachten.³¹⁹ In principe zullen dus steeds zowel de vaste werknemers van de gebruiker als de uitzendkrachten recht hebben op de betreffende ploegen- of nachtpremie.

Ook moet voldaan zijn aan de één derde-norm. Die norm moet voor een bepaalde uitzendkracht berekend worden voor iedere onderneming waaraan deze ter beschikking wordt gesteld binnen een bepaalde maand. "De toepassing van de 'één derde-norm' in hoofde van de betrokken uitzendkracht leidt dus bij het uitzendkantoor tot hetzelfde resultaat als de toepassing in hoofde van een werknemer die door de onderneming zelf in identieke omstandigheden (dezelfde periode, en dezelfde tewerkstelling in ploegen) zou zijn tewerkgesteld."³²⁰ Met andere woorden, de één derde-norm dient berekend te worden al ware de uitzendkracht een vaste werknemer van de gebruiker. Concreet houdt dit in dat voor een uitzendkracht die ter beschikking wordt gesteld aan verschillende ondernemingen binnen eenzelfde maand, het uitzendbureau de één derde-norm dient te berekenen voor elke gebruiker afzonderlijk. Indien voldaan is aan de één derde norm en mits naleving van de andere voorwaarden, komende kwalificerende belastbare bezoldigingen betaald of toegekend voor de tewerkstelling bij die gebruiker in aanmerking voor de vrijstelling.³²¹

Hoewel de vrijstelling in eerste instantie ten goede komt van de onderneming die erkend is voor uitzendarbeid, kan worden verwacht dat ten gevolge van de marktwerking het economisch voordeel van de vrijstelling zal worden omgezet in een verlaagde kostprijs ten gunste van de onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht en aan wie de uitzendkrachten ter beschikking worden gesteld. De minister stelt hierover dat het niet de bedoeling is om "de uitzendbureaus zelf te subsidiëren maar wel de effectieve arbeid bij de ondernemingen waar de uitzendkracht wordt tewerkgesteld"³²².

- 48. Berekening van de vrijstelling door uitzendbureau** – Door de gelijkstelling worden uitzendbureaus ook vrijgesteld om een gedeelte van de bedrijfsvoorheffing op de belastbare bezoldigingen van de kwalificerende uitzendkrachten (waarin de premies begrepen zijn) in de Schatkist te storten. Het uitzendbureau kan de vrijstelling evenwel slechts inroepen voor zover het de ploegen- of nachtpremie zelf betaalt en bijgevolg ook schuldenaar is van de bedrijfsvoorheffing.³²³

De berekening van de vrijstelling gebeurt op "het niveau van de groep van werknemers" die ploegenarbeid verrichten. Volgens circulaire 2021/C/99 houdt dit in dat het uitzendbureau de vrijstelling moet berekenen op de belastbare en in aanmerking komende bezoldigingen van al haar uitzendkrachten tezamen die in ploegen bij een welbepaalde gebruiker hebben gewerkt (en die voldoen aan de overige voorwaarden). Concreet moet het uitzendbureau desgevallend per maand en per gebruiker een groep vormen met de bezoldigingen betaald of toegekend aan uitzendkrachten die ploegenarbeid hebben verricht.³²⁴ Het totale bedrag van de vrijstelling waarop het uitzendbureau aanspraak kan maken voor de betrokken maand, is dan gelijk aan de som van 22,8 % van het totaal van de belastbare en in aanmerking komende bezoldigingen van de betrokken groep kwalificerende werknemers toegekend voor hun tewerkstelling bij de onderscheiden ondernemingen-gebruikers.³²⁵

³¹⁸ Art. 10 wet 24 juli 1987 betreffende de tijdelijke arbeid, de uitzendarbeid en het ter beschikking stellen van werknemers ten behoeve van gebruikers, *BS* 20 augustus 1987.

³¹⁹ Ontwerp van wet betreffende de tijdelijke arbeid, de uitzendarbeid en het ter beschikking stellen van werknemers ten behoeve van gebruikers, *Parl.St.* Senaat 1986-87, nr. 558/2, 9.

³²⁰ Circ. 2021/C/99 over de berekening van de 'één derde-norm', 16 november 2021, nr. 10.

³²¹ Zie circ. 2021/C/99 over de berekening van de 'één derde-norm', 16 november 2021, nr. 10.

³²² Wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3012/005, 18.

³²³ Zie circ. AAFisc Nr. 14/2016 (nr. Ci.704.947), 9 mei 2016 (Bijlage 6).

³²⁴ De bezoldigingen betaald of toegekend aan uitzendkrachten die nachtarbeid hebben verricht vormen een afzonderlijke groep.

³²⁵ Circ. 2021/C/99 over de berekening van de 'één derde-norm', 16 november 2021, nr.10.

Wanneer uitzendbureaus bezoldigingen uitbetalen aan hun werknemers voor prestaties in ondernemingen waar geen ploegenarbeid wordt verricht, komen deze bezoldigingen niet in aanmerking voor de vaststelling van de berekeningsgrondslag.³²⁶ Ook de bezoldigingen toegekend voor de tewerkstelling in een onderneming waarbij niet voldaan is aan de één derde-norm komen niet in aanmerking.³²⁷

- 49. Bewijslast en gecoördineerde controles** – Indien een uitzendbureau toepassing maakt van de vrijstelling, draagt het de bewijslast ervan. Het is dan aan het uitzendbureau om, ter gelegenheid van de aangifte in de bedrijfsvoorheffing, het bewijs te leveren dat de uitzendkrachten waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd ploegenarbeid hebben verricht en voor deze prestaties ploegenpremies hebben verkregen tijdens de periode waarop die aangifte betrekking heeft (zie art. 275⁵, §1, lid 9 WIB 92 *juncto* art. 95², §4 KB/WIB 92). Daartoe zal het uitzendbureau, overeenkomstig Bijlage III ter, V. KB/WIB 92 een nominatieve lijst opmaken waarin voor elke in aanmerking genomen uitzendkracht, per maand, onder andere het aantal effectief in ploegenarbeid gepresteerde arbeidsuren waarvoor de werknemer eveneens een kwalificerende premie heeft verkregen wordt opgenomen. Op basis van circulaire Ci.RH.244/568.064 moeten de uitzendbureaus eveneens “de naam, het volledige adres alsook het nationaal nummer van de onderneming waar de ploegen- of nachtarbeid werd verricht³²⁸” opnemen op de lijst. Merk evenwel op dat het (louter) invullen en indienen van de aangiften en meedelen van de nominatieve lijsten niet voldoende wordt geacht om de vrijstelling te verkrijgen en te behouden, omdat dit de administratie niet (of onvoldoende) toelaat te kunnen controleren of de voorwaarden van artikel 275⁵ WIB 92 vervuld zijn.³²⁹

Sinds 2021 vinden gecoördineerde controleacties plaats in de uitzendsector. Daarbij wordt van de uitzendbureaus gevraagd om, voor uitzendkrachten waarvoor de vrijstelling werd toegepast, te bewijzen dat zij werden tewerkgesteld in een systeem van ploegen- of nachtarbeid. Dit gebeurt doorgaans op basis van een (representatieve) steekproef.³³⁰ In de praktijk leidt dit soms tot diverse problemen, aangezien de uitzendbureaus afhankelijk zijn van hun gebruikers om de nodige gegevens te verzamelen. Zonder medewerking van de klant, komt een uitzendbureau dan ook in de problemen in geval van een fiscale controle.

4.2. Wet 28 maart 2022: aanscherping toepassingsvoorwaarden

- 50. Leveren van bewijs** – Omwille van de moeilijkheden die er rijzen bij de toepassing van de vrijstelling door uitzendbureaus, heeft de wetgever met de wet van 28 maart 2022 de voorwaarden waarbinnen uitzendbureaus worden gelijkgesteld met de onderneming-gebruiker waar ploegenarbeid wordt verricht, en dus om gebruik te kunnen maken van de vrijstelling, verduidelijkt.

Vooreerst is aan artikel 275⁵ WIB 92 expliciet toegevoegd dat de gelijkschakeling van uitzendbureaus enkel geldt “op voorwaarde dat zij het bewijs kunnen leveren dat zij aan al de toepassingsvoorwaarden [...] voldoen” (zie art. 275⁵, §1, lid 8; §2, lid 7; §4, lid 6; §5, lid 6 WIB 92). Dit houdt in dat, vanaf 1 april 2022, uitzendbureaus enkel van de vrijstelling kunnen gebruik maken indien zij in staat zijn om de bewijzen te leveren dat aan alle toepassingsvoorwaarden is voldaan. Dat is niet nieuw, maar volgens de memorie van toelichting moet dit als een bevestiging worden gezien dat “de specifieke situatie van uitzendbureaus niet kan worden ingeroepen om te worden vrijgesteld van de aanlevering van het bewijs dat aan de diverse toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid is voldaan³³¹”. De wet bepaalt overigens niet wanneer het uitzendbureau dit bewijs moet leveren, t.w. bij de aangifte, dan wel in het geval van een fiscale controle. O.i. zal in de praktijk voornamelijk dit laatste tijdstip relevant zijn.

³²⁶ Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. VIII.,17.2.

³²⁷ Circ. 2021/C/99 over de berekening van de 'één derde-norm', 16 november 2021, nr.10.

³²⁸ Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. X.23.2.

³²⁹ Rb. West-Vlaanderen (afd. Brugge) 2 november 2020, 19/1768/A, www.taxwin.be (samenvatting).

³³⁰ Zie ook D. BUYLAERT, K. DE PLUCKER en C. MESKENS, “Gecoördineerde controles m.b.t. de vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing voor ploegen- en nachtarbeid”, *Acc.&Fisc.* 2021, afl. 31.

³³¹ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 18-19.

Concreet is de bedoeling van de wetgever dat uitzendbureaus, vooraleer zij de vrijstelling toepassen, bindende afspraken maken met hun klanten, zodat kan worden gewaarborgd dat zij in geval van controle het bewijs kunnen leveren dat aan alle toepassingsvoorwaarden van de betreffende vrijstelling wordt voldaan.³³²

- 51. Verkrijgen van akkoord** – Daarnaast wordt de gelijkstelling van uitzendbureaus voor de belastbare bezoldigingen van uitzendkrachten die vanaf 1 oktober 2022 worden betaald of toegekend enkel toegestaan op voorwaarde dat zij het akkoord om de vrijstelling toe te passen hebben gekregen van de onderneming waarin de uitzendkrachten zijn tewerkgesteld. Uitzendbureaus kunnen vanaf die datum dus enkel gebruik maken van de vrijstelling wanneer zij hiervoor toestemming hebben gekregen van de klant. Indien er op 1 oktober 2022 geen akkoord bereikt is, komen de bezoldigingen die vanaf die datum worden betaald of toegekend niet in aanmerking voor de toepassing van de vrijstelling, zo blijkt uit de toelichting bij het advies van de Raad van State.³³³ Aangezien het akkoord vereist is voor belastbare bezoldigingen van uitzendkrachten die vanaf 1 oktober 2022 worden betaald of toegekend, lijkt het tijdstip van betaling of toekenning van de bezoldiging aldus determinerend.

De wetgever wil met dit akkoord “zo veel mogelijk” komen tot een “geharmoniseerde toepassing van [de] vrijstelling door het uitzendbureau en de klant³³⁴”. Naar aanleiding van de vaststellingen van de fiscus in bepaalde controles, wenst de wetgever daarmee te vermijden dat het uitzendbureau wel de vrijstelling toepast, maar de klant niet. Wanneer de onderneming die de ploegenarbeid organiseert niet meewerkt, zou een dergelijke situatie immers problemen kunnen opleveren in geval van een controle, die per definitie *post factum* plaatsvindt, om de bewijstukken te verstrekken dat effectief aan alle toepassingsvoorwaarden is voldaan. Door de klant (minstens) op de hoogte te brengen van het feit dat het uitzendbureau aanspraak wenst te maken op de vrijstelling³³⁵, moet zodoende vermeden worden dat het uitzendbureau (terecht) meent dat aan alle toepassingsvoorwaarden is voldaan, maar het niet kan rekenen op de gebruiker om haar te helpen bij het (achteraf) leveren van dit bewijs.³³⁶ Met die toelichting lijkt de wetgever de gebruiker die zijn akkoord aan het uitzendbureau verleent om de vrijstelling toe te passen meteen ook een vorm van medewerkingsverplichting op te leggen om het uitzendbureau bij te staan bij het leveren van het bewijs dat aan alle toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling werd voldaan.³³⁷

Het feit dat het akkoord van de gebruiker om de vrijstelling toe te passen voor de bezoldigingen van de uitzendkrachten die bij haar zijn tewerkgesteld meteen ook een medewerking van die gebruiker zou inhouden tot medewerking van de bewijsoverlevering in het geval van een fiscale controle, spreekt o.i. evenwel niet voor zich. Artikel 275⁵ WIB 92 bepaalt immers tegelijk dat uitzendbureaus de vrijstelling (slechts) kunnen toepassen op voorwaarde dat *zij* het nodige bewijs kunnen leveren.

4.3. Wet 21 december 2022: naar een modelakkoord geregeld door de Koning?

- 52. Akkoord in de praktijk** – Welke vorm het akkoord moet aannemen, werd initieel niet nader bepaald. In uitvoering van de aangescherpte toepassingsvoorwaarden, onderhandeldden uitzendbureaus en klanten in de praktijk elk een dergelijk akkoord. Afhankelijk van de onderhandelingen tussen partijen, vertrekt men daarbij al dan niet van het model

³³² Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 19.

³³³ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 109.

³³⁴ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 19.

³³⁵ Zie ook Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 19.

³³⁶ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 109.

³³⁷ Zie ook wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 109: “De instemming van de klant is dus bijgevolg vandaag eigenlijk al impliciet vereist, want uit de feiten blijkt dat zonder een dergelijke medewerking uitzendkantoren in de problemen geraken in geval van controle door de fiscale administratie. Met dit ontwerp wordt dus in feite deze impliciete vereiste expliciet gemaakt.”.

opgesteld door het uitzendbureau. Uitzendbureaus zijn vrij om, naast de toestemming, diverse andere clausules te voorzien in de contracten die worden gesloten met hun klanten. Het gaat daarbij bijvoorbeeld om een bevestiging dat de gebruiker voldoet aan de definitie van ‘onderneming waar ploegen- of nachtarbeid’ wordt verricht, contractuele afspraken omtrent de verdeling van de bewijslast ingeval van een fiscale controle en aansprakelijkheidsclausules indien uit een fiscale controle bij het uitzendbureau blijkt dat de klant niet aan alle toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling voldoet. In dat laatste geval zal de fiscale administratie namelijk de onterecht vrijgestelde bedrijfsvoorheffing terugvorderen bij het uitzendbureau als schuldenaar ervan. In die hoedanigheid is het uitzendbureau (als enige) verantwoordelijk voor het indienen van de aangiften in de bedrijfsvoorheffing en – behoudens andersluidende contractuele clausules – aansprakelijk voor de onterecht vrijgestelde bedrijfsvoorheffing.

53. **Machtiging Koning: kenmerken akkoord en bewijsmodaliteiten** – Met de wet van 21 december 2022 houdende diverse fiscale bepalingen³³⁸ komt er (potentieel) verandering in het vormvrij akkoord: de mogelijkheid wordt voorzien om middels KB de wijze te bepalen waarop uitzendbureaus het akkoord moeten verkrijgen (zie art. 275⁵, §1, lid 8; §2, lid 7; §4, lid 6; §5, lid 6 WIB 92).

Volgens de memorie van toelichting is uit overleg met de uitzendsector gebleken dat “het wenselijk is om de kenmerken waaraan [het] akkoord moet voldoen door de Koning te laten verduidelijken³³⁹”, om op die manier de rechtszekerheid en uniformiteit te garanderen. De delegatie aan de Koning heeft een tweeledige doelstelling. Ten eerste moet dit een (versterkte) rechtsgrond bieden van de kenmerken waaraan het akkoord moet voldoen. O.i. kan daarbij bijvoorbeeld gedacht worden aan het al dan niet schriftelijk en voorafgaand karakter van een dergelijk akkoord, de vereiste om de toestemming te voorzien per uitzendkracht, dan wel per gebruiker... Ten tweede wordt het, volgens de memorie, hiermee mogelijk om “de door de uitzendsector en fiscale administratie overeengekomen afspraken op te nemen die bepalen op welke wijze de onderneming waarin de uitzendkrachten zijn tewerkgesteld, de onderneming die erkend is voor uitzendarbeid moet bijstaan, wanneer deze het bewijs moet leveren dat aan alle toepassingsvoorwaarden van artikel 275⁵ WIB 92 is voldaan³⁴⁰”. Opnieuw linkt de wetgever het akkoord aldus met een vorm van bijstandsverplichting in hoofde van de gebruiker omtrent het aanleveren van bewijsstukken.

54. **Inhoud van het akkoord: verplichte clausules?** – Wat dat laatste betreft, vermelden de voorbereidende werken dat het KB bijvoorbeeld zou kunnen verplichten om in voormeld akkoord “een clause op te nemen die voorziet in een bijstandsplicht van de onderneming waarin de uitzendkracht wordt tewerkgesteld om de onderneming die erkend is voor uitzendarbeid bij te staan bij het leveren van het bewijs dat aan alle toepassingsvoorwaarden (...) is voldaan, in het geval van een fiscale controle (...)”. Daarnaast is het volgens de memorie ook “denkbaar om een verplichte schadevergoedingsbepaling te voorzien, in het geval de toestemming werd gegeven door de onderneming waarin de uitzendkracht wordt tewerkgesteld om de vrijstelling voor ploegenarbeid toe te passen en bij een controle wordt vastgesteld dat deze onderneming helemaal niet aan de toepassingsvoorwaarden voor ploegenarbeid voldoet (...)”. Het voorzien van dergelijke verplichte clausules zou volgens de wetgever kunnen bijdragen tot een level *playing field*.³⁴¹

O.i. is de vraag of de voorziene delegatiebevoegdheid toereikend is om dergelijke clausules verplichtend op te nemen in het akkoord dat het uitzendbureau moet verkrijgen van de gebruiker. Met de delegatie wordt immers enkel de mogelijkheid voorzien voor de Koning om de kenmerken te verduidelijken waaraan het akkoord moet voldoen, in het bijzonder de wijze waarop het akkoord wordt verkregen. Strikt gezien krijgt de Koning hier niet de machtiging om de *manier* of de *wijze* waarop het bewijs moet worden geleverd nader te regelen. Hoewel dit in de praktijk nuttig zou kunnen zijn, zou door middels een KB te voorzien in een ‘bijstandsplicht’ een dergelijk uitvoeringsbesluit o.i. mogelijk niet steunen op een toereikende wettelijke basis. Het huidige wettelijke kader sluit immers niet (geheel³⁴²) uit dat (enkel) het uitzendbureau dat aanspraak wenst te maken op de vrijstelling, de bewijslast ervan draagt. *De facto* zou een KB vervolgens de bewijslast, minstens gedeeltelijk, verleggen van het uitzendbureau naar de gebruiker, via de omweg van het akkoord. Hoewel de wetgever uit de vereiste van het akkoord op zich al een dergelijke bijstandsplicht lijkt af te leiden (zie *supra*, randnr. 53), is het o.i. onzeker of dit op deze manier kan gebeuren en vereist een bijstandsplicht eerst

³³⁸ BS 29 december 2022, van toepassing op bezoldigingen die worden betaald of toegekend vanaf 1 januari 2023.

³³⁹ Wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3012/001, 19.

³⁴⁰ Wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3012/001, 19.

³⁴¹ Wetsontwerp houdende diverse fiscale bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2022-23, nr. 55-3012/001, 19-20.

³⁴² *A contrario* ook kan geargumenteed worden dat de wet niet uitsluit dat er daarvoor een samenwerkingsplicht is tussen het uitzendbureau en de klant.

een aanpassing van artikel 275⁵ WIB 92. Dit zou bijvoorbeeld kunnen door in artikel 275⁵, §1, lid 8 WIB 92 te voorzien: “De ondernemingen die erkend zijn voor uitzendarbeid die uitzendkrachten (...), gelijkgesteld met die ondernemingen, op voorwaarde dat zij het bewijs kunnen leveren dat zij aan al de toepassingsvoorwaarden van dit artikel voldoen op de door de Koning bepaalde wijze.”

In dezelfde zin verhoudt ook een verplichte ‘schadevergoedingsbepaling’ zich moeilijk met het huidige wettelijke kader. Net omdat artikel 275⁵ WIB 92 niet voorziet in een bijstandsverplichting door de gebruiker om het bewijs te leveren van het voldaan zijn van de toepassingsvoorwaarden, ligt het o.i. – hoewel begrijpelijk – geenszins voor de hand dat door een KB een verplichte aansprakelijkheid wordt voorzien wanneer uit een fiscale controle zou blijken dat die gebruiker niet voldoet aan de definitie van ploegenarbeid. Ook al geeft de gebruiker toestemming om de vrijstelling aan te vragen, kwalificeert het uitzendbureau dat de bezoldigingen van de uitzendkrachten betaalt als schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing. Het beschikt daarbij over een autonome en onafhankelijke beslissingsmacht om de vrijstelling al dan niet aan te vragen. Het is met andere woorden het uitzendbureau dat, in eerste instantie, (als enige) verantwoordelijk is voor het indienen van de aangiften in de bedrijfsvoorheffing en zodoende aansprakelijk is voor de onterecht vrijgestelde bedrijfsvoorheffing.

Niets weerhoudt de partijen er evenwel van om *contractueel* dergelijke clausules overeen te komen. Echter, door voortaan – op basis van een mogelijk ontoereikende wettelijke basis – bepaalde clausules verplichtend te maken, zou de Koning sterk ingrijpen op de contractuele relatie tussen het uitzendbureau en de klant.

5. Wijzigingen betreffende de aangifte, sancties en procedureregels

5.1. Aangifte en procedureregels: tweede aangifte of bezwaarschrift

55. **Eerste aangifte** – Een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing kan worden verkregen op basis van een dubbele maandelijks aangifte. De werkgever kan zodoende maandelijks het voordeel van de vrijstelling verkrijgen. In het bijzonder bepaalt artikel 95², §1 KB/WIB 92 dat de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing (d.i. de onderneming-werkgever waarin ploegenarbeid wordt verricht) voor de periode waarin hij bezoldigingen heeft toegekend waarvoor hij een deel of het geheel van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing niet in de Schatkist moet doorstorten, twee afzonderlijke aangiften in de bedrijfsvoorheffing dient over te leggen (zie art. 95², §1 KB/WIB 92). Op beide aangiften moet een (beperkt) aantal gegevens worden vermeld.

De eerste, klassieke, aangifte in de bedrijfsvoorheffing (274.10) heeft betrekking op de aan al de werknemers betaalde of toegekende bezoldigingen (ongeacht of ze ploegenarbeid verrichten, een ploegenpremie ontvangen of de aard van de bezoldigingen). Die aangifte moet in het vak “belastbare inkomsten” de door de werkgever voor die periode betaalde of toegekende belastbare bezoldigingen vermelden en in het vak “verschuldigde bedrijfsvoorheffing” de normaal verschuldigde en ingehouden bedrijfsvoorheffing (zie art. 95², §2 KB/WIB 92). Het betreft hier eigenlijk de aangifte die gewoonlijk moet worden ingediend.³⁴³

De wijze waarop de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing die aangiften moet indienen, wordt bepaald bij KB (zie art. 300 *juncto* 312 WIB 92). Meer bepaald moet elke schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing, die belastbare bezoldigingen heeft betaald of toegekend, binnen de 15 dagen na het verstrijken van de maand³⁴⁴ waarin die bezoldigingen werden betaald of toegekend langs elektronische weg een aangifte in de bedrijfsvoorheffing indienen (en de verschuldigde

³⁴³ Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. IX.18.

³⁴⁴ In afwijking van de maandelijks aangifte, is een kwartaalaangifte mogelijk binnen de 15 dagen na het verstrijken van iedere trimester waarin de bezoldigingen zijn betaald of toegekend, wanneer de bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen van het vorige jaar minder dan 42.710 euro (aanslagjaar 2023) bedroeg (zie art. 412, lid 3 WIB 92).

bedrijfsvoorheffing betalen³⁴⁵), via FinProf (zie art. 412 WIB 92 *juncto* art. 90 KB/WIB 92).³⁴⁶ Anders gesteld, de verschuldigde bedrijfsvoorheffing op de bezoldigingen die worden betaald of toegekend voor een gegeven maand (d.i. inkomstenperiode) moet ten laatste de 15^{de} dag van de daaropvolgende maand worden aangegeven. Wordt de eerste aangifte laattijdig ingediend, dan kan een belastingverhoging worden toegepast.³⁴⁷

Voorbeeld eerste aangifte in de bedrijfsvoorheffing:

In januari 2023 heeft een werkgever aan zijn werknemers die ploegenarbeid hebben verricht en hiervoor een ploegenpremie hebben ontvangen bezoldigingen ten belope van 238.429,50 euro betaald. Op die bezoldigingen werd 40.660,86 euro bedrijfsvoorheffing ingehouden. In de aangifte met betrekking tot inkomstenperiode januari 2023 (eerste aangifte), moet in het vak aard der inkomsten “10” worden vermeld, in het vak belastbare inkomsten “238.429,50 euro” en in het vak verschuldigde bedrijfsvoorheffing “40.660,86 euro”. Die aangifte moet worden ingediend uiterlijk 15 februari 2023.

- 56. Tweede aangifte** – De tweede aangifte in de bedrijfsvoorheffing (274.74) wordt vervolgens ingediend met het oog op het bekomen van de betreffende vrijstelling. De toepassing van de vrijstelling betreft immers geen automatisme, maar dient door de werkgever te worden aangevraagd.³⁴⁸ Na die aangifte is de vrijstelling wel automatisch van toepassing.

De tweede aangifte heeft uitsluitend betrekking op de bezoldigingen van werknemers waarvoor de vrijstelling voor ploegenarbeid wordt gevraagd. De werkgever dient in het vak “belastbare inkomsten” de betaalde of toegekende belastbare bezoldigingen van de werknemers die aan de wettelijke voorwaarden voldoen te vermelden en in het vak “verschuldigde bedrijfsvoorheffing” een negatief bedrag aan bedrijfsvoorheffing gelijk aan 22,8 % van het totaal van de belastbare en in aanmerking komende bezoldigingen van de kwalificerende werknemers die ploegenarbeid hebben verricht, met dien verstande dat het vrijgestelde bedrag eventueel beperkt moet worden tot de bedrijfsvoorheffing die verschuldigd en effectief ingehouden is op de belastbare en in aanmerking komende bezoldigingen van die werknemers (zie art. 95², §3 KB/WIB 92).³⁴⁹ De aangegeven bedrijfsvoorheffing voor een bepaalde periode kan evenwel niet negatief zijn. Het negatief bedrag kan met andere woorden nooit hoger zijn dan het bedrag van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing dat op de eerste aangifte is vermeld.³⁵⁰ Dat houdt in dat de positieve aangifte steeds moet voorafgaan aan de negatieve aangifte.

De schuldenaren van de bedrijfsvoorheffing moeten “voor de periode waarin zij bezoldigingen hebben toegekend” waarop de vrijstelling wordt toegepast, twee afzonderlijke aangiften in de bedrijfsvoorheffing indienen. Werkgevers moeten aldus voor de periode waarin ploegenarbeid is verricht en waarvoor een deel van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing (ingehouden op de bezoldigingen van de kwalificerende werknemers) niet wordt doorgestort een negatieve aangifte indienen. *Wanneer* die tweede aangifte in de bedrijfsvoorheffing moet worden ingediend, wordt niet uitdrukkelijk bepaald. In die zin wordt opgemerkt dat het Hof van Cassatie recent heeft geoordeeld dat belastingschuldigen die het wettelijk verschuldigde bedrag inzake bedrijfsvoorheffing hebben aangegeven en hebben doorgestort aan de Schatkist, zonder tijdig een tweede aangifte in te dienen teneinde dat bedrag te verminderen, hun recht op een vrijstelling slechts kunnen uitoefenen en terugbetaling van de teveel doorgestorte bedrijfsvoorheffing slechts kunnen bekomen, mits voorlegging van de nodige bewijsstukken, door een “bezwaarprocedure” op te starten

³⁴⁵ Bij ontstentenis van betaling binnen de gestelde termijn worden de aanslagen in de bedrijfsvoorheffing altijd ten kohiere gebracht, ongeacht het bedrag ervan (zie art. 304, lid 2 WIB 92), om de verschuldigde maar onbetaald gebleven bedrijfsvoorheffing te kunnen invorderen. Desgevallend is voor de duur van het verwijl een interest van 4 % (kalenderjaar 2022) verschuldigd (zie art. 414 WIB 92).

³⁴⁶ Zie ook KB 3 juni 2007 tot wijziging van het KB/WIB 92 tot invoering van de verplichte indiening langs elektronische weg van fiches, samenvattende opgaven en aangiften in de bedrijfsvoorheffing, *BS* 14 juni 2007.

³⁴⁷ Zie hierover G. VANDENBOSSCHE en C. MESKENS, “Belastingverhoging bij foutieve toepassing BV-vrijstellingen: specifieke schaal gepubliceerd”, *Fisc.Act.* 2022, afl. 40, 3-6.

³⁴⁸ Antwerpen 7 januari 2020, 2018/AR/1980, www.monkey.be.

³⁴⁹ Zie ook circ. AAFisc Nr. 14/2016 (nr. Ci.704.947) (Bijlage 6), 9 mei 2016.

³⁵⁰ Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. IX.18.

(cfr. art. 366 WIB 92).³⁵¹ Wanneer de tweede aangifte als ‘tijdig’ wordt beschouwd, blijkt echter (opnieuw) niet duidelijk uit het Cassatiearrest.

In een antwoord op een parlementaire vraag stelt de minister dat het “geen twijfel [leidt] dat wanneer een verzoek om vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing wordt ingediend, dit verzoek moet worden gedaan op hetzelfde moment en voor dezelfde periode als de aangifte van de bedrijfsvoorheffing waarop de bezoldigingen betrekking hebben³⁵²”. Op basis daarvan zouden de eerste en de tweede aangifte (steeds) samen moeten worden ingediend. Immers, ten eerste moeten de werknemers waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd tijdens de *periode waarop de aangifte betrekking heeft* ploegenarbeid hebben verricht en voor deze prestaties ploegenpremies hebben verkregen (zie art. 275⁵, §1, lid 9 WIB 92). Ten tweede zou de negatieve aangifte voor *dezelfde periode* moeten worden gedaan als diegene waarop de eerste aangifte betrekking heeft én op *datzelfde moment* worden ingediend. Ten derde moet de bedrijfsvoorheffing worden aangegeven en betaald binnen 15 dagen na het verstrijken van de maand waarin de inkomsten werden betaald of toegekend. Bijgevolg zou uit het antwoord van de minister op de parlementaire vraag voortvloeien dat voor de bezoldigingen betaald voor ploegenarbeid verricht in een gegeven periode, de vrijstelling moet gevraagd worden uiterlijk de 15^{de} dag na het verstrijken van de maand waarin die bezoldigingen zijn betaald/prestaties zijn verricht. Dat zou inhouden dat voor de tweede aangifte dezelfde termijnen van toepassing zijn als voor de eerste aangifte.³⁵³ Volgens de minister gaat het hier om “de toepassing van de geldende wettelijke bepalingen, die worden bevestigd door de administratieve circulaire waarin deze worden toegelicht³⁵⁴”. O.i. is dit standpunt niet in lijn met het wettelijk kader, noch met de administratieve circulaire en gaat dit veel verder dan het onderwerp van de vraagstelling.

Op basis van de wet is het immers perfect mogelijk om voor een bepaalde inkomstenperiode (d.i. maand), waarvoor de voorheffing verschuldigd is (en waarin ploegenarbeid is verricht), later een bijkomende negatieve aangifte in de bedrijfsvoorheffing in te dienen. Artikel 95², §1 KB/WIB 92 voorziet immers enkel dat “voor de periode waarin [werkgevers] bezoldigingen hebben toegekend waarvoor zij een deel of het geheel van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing niet in de Schatkist moeten storten”, zij twee afzonderlijke aangiften in de bedrijfsvoorheffing moeten overleggen. Daar vloeit geen aangiftetermijn uit voort, althans voor wat de vrijstelling betreft. Er wordt immers niet voorzien dat de tweede aangifte moet worden ingediend volgens de modaliteiten en periodiciteit vastgelegd in artikel 90, §1 KB/WIB 92. Met artikel 90 KB/WIB 92 is er enkel een aangiftetermijn voorzien voor de verschuldigde bedrijfsvoorheffing (d.i. de aangifte vereist in art. 95², §2 KB/WIB 92) en niet voor de aangifte van niet door te storten bedrijfsvoorheffing (d.i. de aangifte vereist in art. 95², §3 KB/WIB 92). Er is aldus een fundamenteel verschil tussen een ‘standaard’ aangifte inzake bedrijfsvoorheffing en een aangifte voor een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing.

In circulaire Ci.RH.244/597.746 wordt bepaald hoe een schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing die nagelaten heeft de toepassing te vragen van een vrijstelling nadien zijn situatie nog kan rechtzetten. De circulaire onderscheidt op dit vlak

³⁵¹ Cass. 22 september 2022, F.21.0044.F, *FJF* 2023, afl. 1, 6. De onderliggende feiten van het arrest zijn als volgt: de belastingplichtige laat, bij de doorstorting van de bedrijfsvoorheffing, na de IPA-vrijstelling (zie art. 275⁷ WIB 92) aan te vragen. Daarop dient zij op 29 november 2014 en 19 december 2014 een aanvraag tot teruggave van de voorheffing in voor de jaren 2009, 2010, 2011, 2012 en 2013. Het bezwaarschrift wordt ingewilligd voor de inkomstenjaren 2010 tot 2013, maar wordt geweigerd voor inkomstenjaar 2009 omwille van laattijdigheid (aangezien de bijzondere verjaringstermijn *ex* (oud) artikel 368 WIB 92 slechts geldt voor de niet-inge kohierde bedrijfsvoorheffing die vanaf 1 januari 2011 is gestort) (zie Rb. Henegouwen (afd. Bergen) 14 februari 2017, RG 15/2935/A, onuitg. en Bergen 7 augustus 2019, 2017/RG/426, onuitg.). Het Hof van Cassatie oordeelt dat het administratief beroep dat beoogt een belastingheffing in de bedrijfsvoorheffing te betwisten en op grond van art. 366 e.v. WIB 92 moet voldoen aan eigen vormvoorwaarden en termijnen geen middel is om schuldvorderingen lastens de Staat op te maken. Bijgevolg acht het Hof art. 100, lid 1, 1° van de wetten op de Rijkscomptabiliteit, zoals gecoördineerd op 17 juli 1991 hierop niet van toepassing. Vgl. Antwerpen 7 januari 2020, 2018/AR/1980, www.monkey.be. Merk dat de bezwaarprocedure cfr. art. 366 WIB 92 te onderscheiden is van het bezwaarschrift cfr. art. 368/1 WIB 92. O.i. wordt met het Cassatiearrest dan ook een en ander door elkaar gehaald.

³⁵² *Vr. en Antw.* Kamer 2022-23, 16 december 2022, nr. 55-099, 131 (Vr. nr. 1201 W. VERMEERSCH).

³⁵³ Zie ook *Vr. en Antw.* Kamer 2018-19, 6 december 2018, nr. 54-176, 341 (Vr. nr. 2169 B. PAS).

³⁵⁴ *Vr. en Antw.* Kamer 2022-23, 16 december 2022, nr. 55-099, 131 (Vr. nr. 1201 W. VERMEERSCH).

twee mogelijkheden. Tot 31 augustus van het jaar volgend op het inkomstenjaar aanvaardt de administratie dat er een rechtzetting wordt bekomen door alsnog een tweede, negatieve aangifte – voor de betrokken periode – in te dienen om zodoende de vrijstelling te vragen. De aangifte inzake de vrijstelling voor ploegenarbeid kan met andere woorden jaarlijks ingediend worden tot de afsluitdatum van FinProf. In het bijzonder gaat het daarbij om de situatie waarbij een werkgever de volledige bedrijfsvoorheffing voor een bepaalde periode reeds heeft aangegeven en doorgestort, maar dit verhindert dus niet dat de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing nog toepassing kan maken van de vrijstelling. Deze werkwijze wordt uitdrukkelijk erkend in de memorie van toelichting bij de wet van 28 maart 2022, waarin gesteld wordt dat hiervoor een reglementaire grondslag zou worden voorzien.³⁵⁵ Vanaf 1 september van het jaar volgend op het inkomstenjaar kan een rechtzetting van de bedrijfsvoorheffing nog slechts gebeuren door middel van het indienen van een bezwaarschrift (zie *infra*, randnr. 59).³⁵⁶ De periodiciteit van de tweede aangiften maakt dat zij in belangrijke mate verschillen van de eerste aangiften.³⁵⁷ Het is aldus geenszins zo dat wanneer de negatieve aangifte wordt ingediend na de 15^{de} dag van de maand volgend op diegene waarop de aangegeven, vrijgestelde bedrijfsvoorheffing betrekking heeft, een bezwaarschrift zou moeten worden ingediend om alsnog die vrijstelling te bekomen.

Voorbeeld tweede aangifte in de bedrijfsvoorheffing:

In januari 2023 heeft een werkgever aan zijn werknemers die ploegenarbeid hebben verricht en hiervoor een ploegenpremie hebben ontvangen bezoldigingen ten belope van 238.429,50 euro betaald. Op die bezoldigingen werd 40.660,86 euro bedrijfsvoorheffing ingehouden. De werkgever laat na de toepassing te vragen van de vrijstelling voor ploegenarbeid. In maart 2023 stelt voormelde werkgever alsnog vast dat hij in aanmerking komt voor de vrijstelling voor ploegenarbeid. Op basis van circulaire Ci.RH.244/568.064 en Ci.RH.244/597.746 kan hij dan alsnog een aangifte bedrijfsvoorheffing met betrekking tot de inkomstenperiode januari 2023 (tweede aangifte) opmaken met in het vak aard der inkomsten code “74”, in het vak belastbare inkomsten “238.429,50 euro” en in het vak verschuldigde bedrijfsvoorheffing “-40.660,86 euro” (d.i. 22,8 % van de kwalificerende bezoldigingen, beperkt tot de effectief ingehouden bedrijfsvoorheffing). Die mogelijkheid om alsnog de in artikel 95², §3 KB/WIB 92 bedoelde tweede aangifte in te dienen bestaat tot 31 augustus van het jaar volgend op het inkomstenjaar.

Overigens was het voorwerp van de parlementaire vraag de *year to date*-methode. Die houdt in dat er een *gentlemen's agreement* zou gesloten zijn tussen de sociale secretariaten en de administratie, in die zin dat de maandelijks aangiften op één maand in het jaar kunnen worden geboekt. In de plaats van twaalf afzonderlijke negatieve aangiften in te dienen, wordt de volledige vrijstelling van het betrokken jaar toegerekend op de maand december. Dit om enerzijds de werklast van de sociale secretariaten te beperken en anderzijds om redenen van efficiëntie bij controles.³⁵⁸ Bij dat principe kunnen – terecht – vragen worden gesteld. O.i. moet een tweede aangifte wel degelijk ingediend worden voor de periode waarvoor de bedrijfsvoorheffing, waarop de vrijstelling wordt toegepast, verschuldigd is. Een onderneming die voor elke maand van het betrokken aanslagjaar toepassing wenst te maken van de vrijstelling dient met andere woorden twaalf negatieve aangiften in te dienen. Zodoende is de vrijstelling voor elk van de betrokken maanden duidelijk identificeerbaar. Alleen is het aldus perfect mogelijk om die aangiften in te dienen tegen uiterlijk 31 augustus van het jaar dat volgt op het jaar waarop de bezoldigingen betrekking hebben. Niets sluit met andere woorden uit dat dergelijke aangiften retroactief worden ingediend. Kortom, de *year to date*-methode – hoewel verstaanbaar om praktische redenen – strookt niet met het feit dat een tweede aangifte moet worden ingediend voor elke betrokken periode, maar, in tegenstelling tot hetgeen het antwoord van de minister zou kunnen impliceren, kan dit niet doorgetrokken worden naar het *moment* waarop de aangifte moet worden ingediend.

Tot slot wordt hieromtrent opgemerkt dat het steeds indienen van de tweede aangifte in de bedrijfsvoorheffing uiterlijk de 15^{de} dag van de maand na het betalen of toekennen van de bezoldigingen (waarvoor de vrijstelling wordt toegepast) in de praktijk vaak onmogelijk is. Alvorens de vrijstelling aan te vragen, dient de werkgever immers eerst enkele

³⁵⁵ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 23. Zie ook advies nr. 71.746/3 Raad van State van 14 juli 2022 over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van de artikelen 225, 228 en tot invoeging van een artikel 228/1 in het KB/WIB 92’: “Cette règle administrative a également reçu une base juridique dans la loi susmentionnée, qui sera précisée par le Roi à l’avenir.”.

³⁵⁶ Circ. nr. Ci.RH.244/597.746 (AOIF Nr. 48/2009), 3 november 2009. Zie ook Antwerpen 7 januari 2020, 2018/AR/1980, www.monkey.be.

³⁵⁷ Zie ook advies nr. 71.746/3 Raad van State van 14 juli 2022 over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van de artikelen 225, 228 en tot invoeging van een artikel 228/1 in het KB/WIB 92’.

³⁵⁸ *Vr. en Antw.* Kamer 2022-23, 16 december 2022, nr. 55/099, 131 (Vr. nr. 1201 W. VERMEERSCH).

administratieve formaliteiten en *checks* door te voeren, zoals het berekenen van de één derde-norm of nagaan van de fiscale toepassingsvoorwaarden van ploegenarbeid. Ondernemingen ertoe verplichten om dit te doen binnen de 15 dagen nadat de bezoldigingen zijn betaald/prestaties zijn verricht, zou met zich meebrengen dat ondernemingen – teneinde zich te verzekeren van de toekenning van de vrijstelling – al die controles slechts op een oppervlakkige manier kunnen uitvoeren. Dit kan o.i. onmogelijk de bedoeling zijn.

57. **Aanvullende aangiften** – Schuldenaars van de bedrijfsvoorheffing kunnen voor een betrokken inkomstenjaar corrigendumverklaringen indienen tot het einde van de FinProf-toepassing (meestal augustus of september van het jaar X+1). Op basis van circulaire Ci.RH.244/568.064 kan de werkgever, wanneer hij vaststelt dat in de tweede aangifte in de bedrijfsvoorheffing het bedrag van de belastbare inkomsten en/of van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing moet gewijzigd worden, “steeds” (aanvullende) tweede aangiften met code 74 kan indienen ten belope van het verschil, in meer of in min. Zo konden voor de afsluiting van het jaar 2021 nog aangiften in de bedrijfsvoorheffing ingediend worden via FinProf tot vrijdag 2 september 2022. Indien de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing nog een verbeterende aangifte voor 2021 wenste in te dienen na die datum, diende hij voor een negatieve aangifte een bezwaar in te dienen en voor een positieve aangifte een aanvullende opgave 325 in te dienen via Belcotax On Web.³⁵⁹

Bij opeenvolgende wijzigende of aanvullende aangiften moeten echter twee principes in acht worden genomen. Ten eerste kan de totaal aangegeven bedrijfsvoorheffing (van de eerste en tweede aangifte tezamen) voor een bepaalde periode nooit negatief zijn of worden. Ten tweede kan het totaal bedrag van de bedrijfsvoorheffing met code 74 (op de tweede aangifte) voor een bepaalde periode nooit positief zijn of worden.³⁶⁰

In het antwoord op een recente parlementaire vraag stelt de minister dat er sinds inkomstenjaar 2012 een administratieve tolerantie (*gentlemen's agreement*) geldt voor positieve en negatieve verbeteringen (en dus ook voor de aanvragen tot vrijstelling van doorstorting). De minister merkt hierover evenwel op dat deze aanpassingen in het lopende jaar en niet later dan de aangifte van december of de aangifte van het vierde kwartaal moeten plaatsvinden. Verder stelt de minister dat een aanpassing in een andere periode niet meer mag bedragen dan 50 euro per aangepaste periode. Wanneer de ‘verbetering’ het in het *gentlemen's agreement* genoemde bedrag overschrijdt, kan zij niet worden toegepast volgens de minister.³⁶¹ Ook dit standpunt vindt o.i. geen steun in de wet of in de toepasselijke circulaire. Gelet op het voorgaande, kunnen correcties – voor zover zij op de juiste maand worden toegerekend – worden ingediend tot het moment dat FinProf wordt afgesloten. O.i. is het dan ook perfect mogelijk om correcties in te dienen voor een betrokken inkomstenjaar tot 31 augustus van het jaar volgend op het inkomstenjaar.

58. **Verschuldigde bedrijfsvoorheffing en temporeel aspect** – De vrijstelling voor ploegenarbeid is gekoppeld aan ondernemingen die in een gegeven maand ploegenpremies – en bezoldigingen – “betalen of toekennen” en die schuldenaar zijn van de bedrijfsvoorheffing op die premie. De vrijstelling houdt in dat de – voor een gegeven maand – *verschuldigde* bedrijfsvoorheffing van doorstorting wordt vrijgesteld. Op basis van artikel 273 WIB 92 is de bedrijfsvoorheffing opeisbaar uit hoofde van het betalen of toekennen van premies en bezoldigingen.³⁶² Zoals hiervoor vermeld, dient de bedrijfsvoorheffing die door betaling of toekenning voor de gegeven maand verschuldigd is, in beginsel te worden doorgestort binnen de 15 dagen na het verstrijken van de maand waarin de inkomsten werden betaald of toegekend (zie art. 412 WIB 92).³⁶³ Binnen dezelfde periode zal ook de eerste aangifte in de bedrijfsvoorheffing

³⁵⁹ <https://financien.belgium.be/nl/E-services/FinProf>.

³⁶⁰ Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr.IX.

³⁶¹ *Vr. en Antw.* Kamer 2022-23, 16 december 2022, nr. 55/099, 131 (Vr. nr. 1201 W. VERMEERSCH).

³⁶² De bezoldiging van een werknemer is belastbaar op het tijdstip van de werkelijke betaling. Een toekenning van een bedrag is daarentegen geen betaling, maar enkel een werkelijke, reële en effectieve terbeschikkingstelling van inkomen (zodat de genietende de bedoelde inkomsten onmiddellijk moet kunnen innen), zonder dat er daarbij een werkelijke betaling in speciën in handen van de genietende moet zijn. Zie D. DESCHRIJVER, *Bedrijfsvoorheffing*, Morsel, Intersentia, 2022, 551-584.

³⁶³ In principe wordt de bedrijfsvoorheffing aldus op een andere wijze dan per kohier geïnd: de schuldenaar is tot betaling van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing gehouden en dient geen inkohiering af te wachten. Het is slechts bij ontstentenis van betaling binnen de gestelde termijn dat de aanslagen in de bedrijfsvoorheffing (altijd) ten kohiere worden gebracht, ongeacht het bedrag ervan (zie art. 304, lid 2 WIB 92). Desgevallend is voor de duur van het verwijl een interest van 4 %

moeten worden ingediend (zie *supra*, randnr. 55). Dient de schuldenaar echter een negatieve aangifte in voor de verschuldigde bedrijfsvoorheffing, dan dient niet de volledige voorheffing te worden doorgestort.

Hieruit volgt dat de vrijstelling wordt toegepast voor de in een gegeven maand betaalde/toegekende bezoldigingen, waarop de bedrijfsvoorheffing in die maand verschuldigd (d.i. opeisbaar) is, en dit ongeacht de periode waarop die bezoldigingen betrekking hebben.³⁶⁴ Op dezelfde wijze zijn voor de berekening van de bedrijfsvoorheffing steeds de regels met betrekking tot de bedrijfsvoorheffing van de maand van betaling of toekenning van toepassing, en niet de regels van de maand waarop de bezoldigingen betrekking hebben. Het moment van effectieve betaling of toekenning (terbeschikkingstelling) van het inkomen bepaalt aldus de verschuldigdheid van de bedrijfsvoorheffing en de termijn waarbinnen deze moet gestort zijn. Contractuele bepalingen kunnen hieraan geen afbreuk doen. Opgemerkt wordt dat de loonberekening of loonverwerking op zich geen invloed heeft op de toepassing van artikel 273 WIB 92.³⁶⁵

Vaak zal de maand waarin de premies en bezoldigingen worden betaald of toegekend, en waarvoor de bedrijfsvoorheffing dus opeisbaar wordt, samenvallen met de periode waarop de bezoldigingen betrekking hebben.³⁶⁶ De bezoldigingen worden met andere woorden desgevallend betaald of toegekend binnen dezelfde maand als diegene waarop ze betrekking hebben. In sommige gevallen worden de lonen aan de arbeiders en bedienden echter pas uitbetaald na het einde van de maand waarop deze betrekking hebben.³⁶⁷ Het is verder ook mogelijk dat de werknemer in het midden van de maand al een voorschot ontvangt op het maandloon van de werkgever. Wanneer dat voorschot onvoorwaardelijk ter beschikking staat van de werknemer, is ter zake ook dan al bedrijfsvoorheffing verschuldigd.³⁶⁸ Dergelijke situaties creëren complexiteiten voor onder meer de berekeningsbasis van de vrijstelling, bezoldigingen en bedrijfsvoorheffing opgenomen in de tweede aangifte, het bewijs van het verrichten van ploegenarbeid en de referentieperiode voor berekening van de één derde-norm. Op basis van het voorgaande lijkt voor die procedurele aspecten niet zozeer de periode waarop de bezoldiging betrekking heeft relevant, maar veeleer de periode waarin de bezoldigingen zijn betaald of toegekend.³⁶⁹

De vraag stelt zich hoe deze temporele verschillen zich, vanuit een theoretisch oogpunt, vertalen in de verschillende procedureregels. Het is immers perfect mogelijk dat de in/voor een gegeven maand toegepaste vrijstelling (deels) berekend is op bezoldigingen die betrekking hebben op eerdere maanden, zolang deze worden betaald of toegekend in die maand. Ook uit het feit dat de schuldenaren van de bedrijfsvoorheffing “voor de periode waarin zij bezoldigingen hebben toegekend” twee afzonderlijke aangiften in de bedrijfsvoorheffing moeten indienen, vloeit voort dat het voor de aangifte geen rol speelt dat de bezoldigingen betrekking hebben op – ploegenarbeid verricht in – een eerder periode dan diegene waarin de betaling of toekenning plaatsvindt. In de tweede aangifte dienen immers de “voor die periode betaalde of toegekende belastbare bezoldigingen” te worden opgenomen (zie art. 95² KB/WIB 92). Hieruit volgt dat de periode waarop de tweede aangifte betrekking heeft (m.a.w. de maand waarvoor de vrijstelling wordt toegepast) niet steeds overeenstemt met de periode waarop de bezoldigingen betrekking hebben. Het feit dat voor die periode twee

(kalenderjaar 2022) verschuldigd (zie art. 414 WIB 92). Zie D. DESCHRIJVER, *Bedrijfsvoorheffing*, Morsel, Intersentia, 2022, 554.

Opgemerkt wordt dat de bedrijfsvoorheffing in de regel geen belasting is, maar een wijze van heffing van de belasting. Zie wetsontwerp houdende diverse bepalingen, *Parl.St.* Kamer 2011-12, nr. 53-1952/004, 6.

³⁶⁴ Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. VIII.16.

³⁶⁵ Zie *Vr. en Antw.* Kamer 2015-16, 14 april 2016, nr. 54/069, 359 (Vr. nr. 738 S. BECQ).

³⁶⁶ Zie ook circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. VIII.16: “Indien de bezoldigingen en ploegenpremies met betrekking tot juni 2004 op het einde van de maand juni werden betaald en bijgevolg werden opgenomen in de aangifte bedrijfsvoorheffing die ten laatste op 15 juli 2004 werd ingediend, komt de ingehouden bedrijfsvoorheffing dus niet in aanmerking voor de vrijstelling van doorstorting”.

³⁶⁷ Zie ook Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. VIII.16: “Enkel de bezoldigingen en premies waarvan de betaling of toekenning gebeurde vanaf 1 juli 2004 komen in aanmerking voor de regeling. Mochten de bezoldigingen en premies van de maand juni 2004 dus in juli zijn betaald, dan kwam de aangifte bedrijfsvoorheffing die in principe in augustus ten laatste op de 13de moest worden ingediend, wel in aanmerking voor de vrijstelling.”.

³⁶⁸ D. DESCHRIJVER, *Bedrijfsvoorheffing*, Morsel, Intersentia, 2022, 560.

³⁶⁹ Zie ook *Vr. en Antw.* Kamer 2015-16, 14 april 2016, nr. 54/069, 359 (Vr. nr. 738 S. BECQ).

aangiften moeten worden ingediend, staat overigens los van het vraagstuk *wanneer* die aangiften moeten worden ingediend (zie *supra*, randnr. 56).

Het feit dat de periode waarop de bezoldigingen betrekking hebben irrelevant is voor het stelsel van de bedrijfsvoorheffing, brengt dan ook een merkwaardig temporeel aspect met zich mee op basis van artikel 275⁵, §1, lid 9 WIB 92. De werkgever dient – opmerkelijk genoeg – volgens een strikte lezing van de wet, ter gelegenheid van zijn aangifte in de bedrijfsvoorheffing, het bewijs te leveren dat de werknemers voor wie de vrijstelling wordt gevraagd ploegenarbeid hebben verricht en voor deze prestaties ploegenpremies hebben verkregen “tijdens de periode waarop die aangifte betrekking heeft”. Nu de periode waarop de aangifte betrekking heeft – d.i. de periode waarvoor de bedrijfsvoorheffing verschuldigd is, zijnde het moment van betaling of toekenning van de bezoldigingen – niet steeds overeenstemt met die waarop de bezoldigingen betrekking hebben, kan dit voor bijkomende – o.i. door de wetgever ongewilde – complexiteiten zorgen. Zoals blijkt uit onderstaand voorbeeld zorgt vooral het bewijs van de maand waarin ploegenarbeid is verricht voor eigenaardige situaties, in het bijzonder bijvoorbeeld indien tijdens de maand waarin de betaling of toekenning gebeurt geen ploegenarbeid is verricht, terwijl dit wel het geval was tijdens de periode waarop de bezoldigingen betrekking hebben. Omgekeerd zou het feit dat de werknemer tijdens de maand waarop de bezoldigingen of premies betrekking hebben geen ploegenarbeid heeft verricht dan niet (in elk geval) relevant zijn – de vrijstelling kan desgevallend dus wel degelijk toegepast worden zolang in de maand van betaling of toekenning wél ploegenarbeid is verricht (en dit voor minstens één derde van de arbeidstijd van de betrokken werknemer).

Datzelfde probleem stelt zich ook voor de berekening van de één derde-norm, waarvoor geldt dat de vrijstelling enkel wordt toegekend “voor zover het bezoldigingen betreft (...) die, (...), over de betrokken maand waarvoor het voordeel wordt gevraagd, tenminste een derde van hun arbeidstijd in ploegenarbeid zijn tewerkgesteld” (zie art. 275⁵, §1, lid 5 WIB 92). Uit – een eenvormige interpretatie van – de tekst van de wet lijkt voort te vloeien dat tijdens de maand waarvoor de vrijstelling wordt toegepast de norm moet bereikt zijn, en niet zozeer voor de maand waarop de bezoldigingen betrekking hebben. “De betrokken maand waarvoor het voordeel wordt gevraagd” zou met andere woorden de maand betreffen waarin de bezoldigingen worden betaald of toegekend en waarvoor de bedrijfsvoorheffing aldus verschuldigd is. Voor bezoldigingen (die betrekking hebben op prestaties verricht in ploegenarbeid), kan de vrijstelling immers slechts toegepast worden voor zover die zijn betaald of toegekend.

Voorbeeld temporeel aspect verschuldigde bedrijfsvoorheffing:

De bezoldigingen (inclusief ploegenpremies) van januari 2023 worden *betaald* op 2 februari 2023. De bedrijfsvoorheffing, op bezoldigingen die betrekking hebben op januari 2023, is met andere woorden verschuldigd op 2 februari 2023 en moet worden doorgestort binnen de 15 dagen van de maand die daarop volgt (d.i. 15 maart 2023). Voor de betrokken werknemer moet de werkgever voor de periode februari 2023 twee afzonderlijke aangiften in de bedrijfsvoorheffing indienen (en dit voor de bezoldigingen die betrekking hebben op januari 2023). Om de vrijstelling voor februari 2023 te verkrijgen – voor de ploegenarbeid verricht in januari 2023 en met betrekking tot de bezoldigingen voor januari 2023 – moet een tweede aangifte worden ingediend die de bezoldigingen, inclusief ploegenpremies, die werden betaald of toegekend in februari 2023 vermeldt, waarbij het irrelevant is dat zij *betrekking hebben op* januari 2023. De gevraagde vrijstelling voor de periode februari 2023 heeft met andere woorden de bezoldigingen en ploegenpremies die toebehoren aan de maand januari 2023 als berekeningsgrondslag. Aangezien de aangifte betrekking heeft op bezoldigingen betaald in februari 2023, zal het bewijs moeten geleverd worden dat de werknemer in die maand – en dus niet in januari 2023 – ploegenarbeid heeft verricht en in februari 2023 minstens één derde van de arbeidstijd in ploegen heeft gewerkt.

Indien de werkgever daarentegen bijvoorbeeld op 15 januari 2023 een voorschot toekent op het maandloon van een werknemer, dan wordt op dat moment ook al de bedrijfsvoorheffing voor dat loonbestanddeel verschuldigd. De bedrijfsvoorheffing moet worden doorgestort tegen 15 februari 2023. De werkgever zal het bewijs moeten leveren dat de werknemer in (het betrokken deel van) januari 2023 ploegenarbeid heeft verricht. Indien de werkgever het saldo uitbetaalt op 2 februari, gelden voor dat saldo dezelfde regels als in het voorbeeld hierboven omschreven, waarbij dus voor het saldo van de bezoldiging – opmerkelijk genoeg – zal moeten worden aangetoond dat tijdens februari 2023 ploegenarbeid is verricht.

In het licht hiervan zou het o.i. dan ook de rechtszekerheid ten goede komen indien duidelijk bepaald zou worden of de periode waarin de bezoldigingen worden betaald of toegekend, dan wel de periode waarop de bezoldigingen betrekking hebben als uitgangspunt fungeert voor de vrijstelling (bv. door te bepalen dat de werkgever het bewijs moet leveren dat de werknemers waarvoor de vrijstelling wordt gevraagd ploegenarbeid hebben verricht en voor deze prestaties

ploegenpremies hebben verkregen tijdens de periode waarop de bezoldigingen vermeld in de aangifte betrekking hebben).³⁷⁰

- 59. Bezwaarschrift** – Een werkgever die heeft nagelaten de toepassing van de vrijstelling voor ploegenarbeid te vragen voor 31 augustus van het jaar volgend op het inkomstenjaar, kan de bedrijfsvoorheffing (enkel) nog regulariseren door het indienen van een bezwaarschrift (d.i. een vordering tot teruggave van de voorheffingen). Artikel 368 WIB 92 bepaalt dat de schuldenaar van de bedrijfsvoorheffing een bezwaar kan indienen om terugbetaling te verkrijgen van de bedragen die ten onrechte in de Schatkist werden gestort.

Tot voor kort verjaarde die aanvraagt na vijf jaar te rekenen vanaf de eerste januari van het jaar waarin deze voorheffingen zijn gestort. Vanaf 1 september van het jaar volgend op het inkomstenjaar kon de werkgever aldus nog een bezwaarschrift indienen bij de bevoegde directeur taxatie, met inachtneming van de verjaringstermijn van vijf jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarvoor de bedrijfsvoorheffing verschuldigd was, om zodoende de bedrijfsvoorheffing recht te zetten.

Met de wet van 28 maart 2022 werd een nieuw artikel 368/1 WIB 92 ingevoegd om een bijzondere verjaringstermijn te voorzien, specifiek voor vorderingen tot teruggave van de bedrijfsvoorheffing ingevolge de (latere) toepassing van een vrijstelling.³⁷¹ Die bepaling voorziet dat wanneer de vordering tot teruggave van de voorheffing wordt ingediend op basis van een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing (cfr. art. 275¹-275¹² WIB 92), die vordering, in afwijking van artikel 368 WIB 92, verjaart na afloop van drie jaar te rekenen van 1 januari van het jaar dat volgt op datgene waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd. Hoewel de memorie van toelichting verwijst naar een nieuwe verjaringstermijn van drie jaar³⁷², moet een bezwaarschrift voortaan worden ingediend binnen een termijn van vier jaar. Het aanvangspunt van de verjaringstermijn is immers niet langer “1 januari van het jaar waarvoor de bedrijfsvoorheffing verschuldigd is”, maar “1 januari van het jaar dat *volgt* op datgene waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd”. De termijn voor het indienen van een bezwaarschrift is met andere woorden met één jaar ingekort. De nieuwe termijn is van toepassing op de vorderingen van teruggave van de voorheffing die worden ingediend vanaf 1 juli 2022.

Voorbeeld indienen bezwaarschrift:

Voor bezoldigingen betaald in inkomstenjaar 2020, vangt de verjaringstermijn voor de vordering tot teruggave van de voorheffing (d.i. het indienen van een bezwaarschrift) aan op 1 januari 2021. De werkgever kon de tweede aangifte in de bedrijfsvoorheffing indienen tot 31 augustus 2021. Heeft de werkgever geen dergelijke aangifte ingediend, kan hij vanaf 1 september 2020 alsnog de vrijstelling voor ploegenarbeid aanvragen door het indienen van een bezwaarschrift. De werkgever heeft hiervoor tijd tot uiterlijk 31 december 2023.

Voorheen ving, onder artikel 368 WIB 92, de verjaringstermijn aan op 1 januari 2020 en kon een bezwaarschrift worden ingediend voor bezoldigingen toegekend in 2020 tot uiterlijk 31 december 2024.

- 60. Onderzoeks- en aanslagtermijnen** – De verjaringstermijn voor de indiening van een bezwaarschrift voor het verkrijgen van een vrijstelling werd gereduceerd tot de voormelde vier jaar, teneinde die af te stemmen op de gewone onderzoeks- en aanslagtermijnen. De vroegere vijfjarige termijn bracht immers een discrepantie met zich mee: belastingschuldigen konden een bezwaarschrift indienen wanneer de gewone driejarige onderzoeks- en aanslagtermijn

³⁷⁰ Zie ook art. 275⁶, lid 6 WIB 92: “Om de in het eerste en tweede lid bedoelde vrijstelling van doorstorting van de bedrijfsvoorheffing te verkrijgen, moet de schuldenaar het bewijs dat de sportbeoefenaar in hoofde van wie de vrijstelling wordt gevraagd, beantwoordt aan de voorwaarden *tijdens de hele periode waarop de vrijstelling betrekking heeft* en dat de bedragen werkelijk overeenkomstig het tweede en derde lid werden besteed, ter beschikking houden van de Federale Overheidsdienst Financiën.”

³⁷¹ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 26.

³⁷² Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 22.

reeds was verstreken. Het was voor de administratie dan ook moeilijk of onmogelijk om, bij de indiening van dit soort aanvraag, de toepassing van de vrijstellingen te onderzoeken en om eventuele aanvullende aanslagen in te kohieren.³⁷³

Om dit probleem aan te pakken, gaat de introductie van de afzonderlijke verjaringstermijn dan ook gepaard met een verlenging van de onderzoeks- en aanslagtermijn voor de noodzakelijke duur van de behandeling van de aanvraag door de administratie wanneer een bezwaarschrift wordt ingediend voor de toepassing van een vrijstelling.³⁷⁴ Op vandaag bepaalt artikel 333 WIB 92 dat onderzoeken zonder voorafgaande kennisgeving mogen worden verricht gedurende het belastbaar tijdperk evenals in alle termijnen bedoeld in artikel 354 WIB 92. Zoals hierna toegelicht, laat de verwijzing in artikel 333, lid 2 WIB 92 naar artikel 354 WIB 92 toe de link te bewaren met de aanslagtermijnen.

De gewone aanslagtermijn bedraagt drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de belasting is verschuldigd (zie art. 354, lid 1 WIB 92). Wat de bedrijfsvoorheffing betreft, valt het belastbaar tijdperk samen met het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd (art. 199 KB/WIB 92). Verder voorziet artikel 354, §5, lid 2 WIB 92 dat wanneer de belastingplichtige een vordering tot teruggave van de voorheffing op basis van artikel 368/1 WIB 92 indient binnen de termijn van drie jaar, *deze* termijn wordt verlengd met een periode gelijk aan deze tussen de datum van de indiening van het bezwaarschrift en deze van de beslissing van de adviseur-generaal (of van de door hem gedelegeerde ambtenaar). De verlenging mag echter nooit meer bedragen dan zes maanden. Daarmee wordt in een nieuwe aanslagtermijn voorzien die het mogelijk moet maken om de driejarige termijn (zie *infra*) te verlengen met een maximum van zes maanden wanneer de belastingplichtige een bezwaarschrift voor het bekomen van een vrijstelling indient. Aangezien de onderzoekstermijnen in artikel 333 WIB 92 verwijzen naar de nieuwe aanslagtermijn in artikel 354 WIB 92, moet de verlenging van de administratie dus toelaten om voortaan (altijd) te kunnen genieten van minstens zes maanden om een controle te verrichten ingeval zij geconfronteerd wordt met een dergelijk bezwaarschrift. De indiening van dat bezwaarschrift doet een nieuwe onderzoeks- en aanslagtermijn lopen waarin de administratie tot een beslissing kan komen. De administratie kan dan een beroep doen op de langste van volgende termijnen: de gewone driejarige termijn, dan wel de afzonderlijke driejarige (verjarings)termijn verlengd met maximaal zes maanden. Zonder die bepalingen zou de belastingplichtige haar bezwaarschrift kunnen indienen op het allerlaatste moment en zodoende de onderzoeksbevoegdheden, ter beoordeling van de gegrondheid van een vordering, van de administratie uithollen. Dit alles moet een striktere controle van de toepassing van de vrijstellingen mogelijk maken.³⁷⁵

Merk op, hoewel dit op het eerste gezicht niet duidelijk is, het de bedoeling van de wetgever lijkt te zijn dat “deze termijn” in artikel 354, §5, lid 2 WIB 92 slaat op “drie jaar te rekenen van 1 januari van het jaar dat volgt op datgene waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd”, zijnde de termijn voorzien in artikel 368/1 WIB 92, en niet “drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de belasting is verschuldigd”, zijnde de gewone driejarige onderzoeks- en aanslagtermijn.³⁷⁶ De intentie van de wetgever lijkt om (de verjaringstermijn van) artikel 368/1 WIB 92 te verheffen tot een afzonderlijke onderzoeks- en aanslagtermijn. Voormelde discrepantie is te verklaren doordat het inkomstenjaar in de bedrijfsvoorheffing samenvalt met het aanslagjaar. Indien de gewone driejarige

³⁷³ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 21-22; circ. 2022/C/116 betreffende bepaalde gewijzigde artikels op het vlak van procedure inkomstenbelastingen, 16 december 2022, B.2.

³⁷⁴ Zie ook wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 22.

³⁷⁵ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 25-26.

³⁷⁶ Art. 354 WIB 92 werd gewijzigd ten gevolge van de wet van 20 november 2022 houdende diverse fiscale en financiële bepalingen, *BS* 30 november 2022 en is van toepassing vanaf het aanslagjaar 2023. Oud art. 354, lid 7 WIB 92 bepaalde: “Wanneer een belastingplichtige een vordering tot teruggave van de voorheffing op basis van artikel 368/1 *binnen de termijn voorzien in het eerste lid*, indient, wordt deze termijn verlengd met een periode gelijk aan deze die tussen de datum van de indiening van de vordering tot teruggave en deze van de beslissing van de adviseur-generaal of van de door hem gedelegeerde ambtenaar zonder dat deze verlenging hoger mag zijn dan zes maanden.” Het is o.i. duidelijk dat de wet hier verwees naar “drie jaar vanaf 1 januari van het jaar waarnaar het aanslagjaar wordt genoemd waarvoor de belasting is verschuldigd”, waardoor niet de gehele driejarige termijn voorzien in artikel 368/1 WIB 92 werd gedekt door een gewone onderzoeks- of aanslagtermijn.

onderzoeks- en aanslagtermijn van toepassing zou zijn, zou de administratie immers nog steeds niet de garantie hebben dat zij in elk geval in de mogelijkheid zal zijn om het nodige onderzoek te verrichten. Opmerkelijk is dan ook dat circulaire 2022/C/116 stelt dat de aanpassing van artikel 354 WIB 92 ertoe strekt “de aanslagtermijn van 3 jaar” te verlengen met een periode van maximaal zes maanden, waarmee de circulaire – wellicht onbedoeld – het tweede geval ondersteunt.³⁷⁷ Het ware duidelijker geweest in artikel 354, §5, lid 2 WIB 92 te verwijzen naar “wanneer een belastingplichtige een vordering tot teruggave van de voorheffing *binnen de in artikel 368/1 bedoelde termijn* van drie jaar (...)”. Bij een strikte lezing van de wet, zouden de aanslag- en onderzoekstermijnen van de administratie immers nog steeds kunnen worden uitgehold. In zijn (schijnbare) bedoeling om met de specifieke verjaringstermijn voor een bezwaarschrift tot dezelfde termijn als de klassieke aanslag- en onderzoekstermijnen in de inkomstenbelasting te komen, lijkt de wetgever dan ook het specifieke karakter van (termijnen in) de bedrijfsvoorheffing over het hoofd te hebben gezien.

Voorbeeld onderzoeks- en aanslagtermijn:

Op 31 december 2023 dient een werkgever een bezwaarschrift in voor de toepassing van de vrijstelling van ploegenarbeid voor bezoldigingen toegekend in 2020. Onder toepassing van de gewone onderzoeks- en aanslagtermijnen kan aanslagjaar 2020 t.e.m. 31 december 2022 het voorwerp uitmaken van een onderzoek door de administratie. De driejarige termijn wordt echter verlengd met de periode die de administratie nodig heeft om het bezwaarschrift te behandelen en maximaal t.e.m. 30 juni 2024 (en dus niet 30 juni 2023, cfr. *supra*). Ongeacht wanneer het bezwaarschrift wordt ingediend tussen 1 september 2021 en 31 december 2023, zal de administratie aldus steeds over een termijn van minimaal zes maanden beschikken.

Voorheen kon de werkgever op 31 december 2024 een bezwaarschrift indienen tot toepassing van de vrijstelling voor ploegenarbeid voor bezoldigingen toegekend in 2020. Onder toepassing van de gewone onderzoeks- en aanslagtermijnen kon aanslagjaar 2020 evenwel slechts t.e.m. 31 december 2022 het voorwerp uitmaken van een onderzoek door de administratie.

- 61. Systematische gegevensverzameling** – Met de wet van 28 maart 2022 wordt uitdrukkelijk bepaald dat een KB de wijze en de periodiciteit van de twee aangiften inzake de bedrijfsvoorheffing kan bepalen.³⁷⁸ In het bijzonder wordt voorzien dat de Koning de wijze en de periodiciteit van de aangifte die moet worden verricht en de voorwaarden van de terugbetaling van de vrijstelling bepaalt (zie art. 312, lid 2 WIB 92). Daarbij kan bepaald worden dat die aangifte een aantal gegevens moet vermelden met betrekking tot de werknemers voor wie de bedrijfsvoorheffing die verschuldigd is *in het belastbare tijdperk* waarop de aangifte betrekking heeft niet (volledig) in de Schatkist is gestort, t.w. de identificatiegegevens van elke werknemer, de in het belastbare tijdperk periodiek betaalde of toegekende bezoldigingen die als grondslag hebben gediend voor de vaststelling van de bedrijfsvoorheffing en de ingehouden bedrijfsvoorheffing op die bezoldigingen. Ook kan voorzien worden om de bijzonderheden van de berekening van elke vrijstelling afzonderlijk te vermelden. Het gaat dan om de code van de betreffende vrijstelling, de grondslag van de vrijstelling en de niet-doorgestorte bedrijfsvoorheffing (zie art. 312, lid 3 WIB 92). Via een uitbreiding van de aangifteplicht zou aldus bepaald worden dat jaarlijks, al dan niet via een fiche³⁷⁹, een aantal bijkomende gegevens moet worden opgegeven.

De bedoeling van dit uitvoeringsbesluit moet zijn om werkgevers ertoe te verplichten om het aantal gegevens dat moet worden verstrekt in het aangifteproces van de vrijstellingen systematisch te verhogen. Die bijkomende gegevensverstrekking heeft een tweeledige doelstelling. Enerzijds moet dit toelaten om controles gericht te organiseren en anderzijds wordt het zodoende mogelijk om accuratere *spending reviews*³⁸⁰ en impactanalyses te

³⁷⁷ Circ. 2022/C/116 betreffende bepaalde gewijzigde artikels op het vlak van procedure inkomstenbelastingen, 16 december 2022, B.2.

³⁷⁸ Met ingang van 1 april 2022 en van toepassing op de bezoldigingen die vanaf 1 januari 2023 worden betaald of toegekend

³⁷⁹ Zie ook wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/01, 24: “Wel wordt in een snelle inwerkingtreding van deze bepaling voorzien om aan de ontwerpers van de loonberekeningsprogramma’s het signaal te geven dat dergelijke gegevens in de toekomst via een nog te bepalen weg zullen moeten worden *aangegeven* of *op een fiche* zullen moeten worden geplaatst.”.

³⁸⁰ Zie ook *Vr. en Antw.* Kamer 2020-21, 19 oktober 2022, nr. 55-909, 66 (Vr. nr. 55030864C M. VAN

maken.³⁸¹ Op basis van het huidige aangiftesysteem beschikt de administratie per werkgever immers enkel over het globale vrijgestelde bedrag en het globale bedrag aan belastbare inkomsten dat recht geeft op een vrijstelling. Met de uitbreiding van de aangifteplicht is het de bedoeling dat de fiscus ook een rechtstreeks zicht krijgt op het aantal werknemers, de hoogte van de individuele bezoldigingen en de ingehouden bedrijfsvoorheffing (waarop de vrijstellingen worden toegepast).

Merk op dat de fiscus voormelde informatie op vandaag ook kan bekomen, maar slechts door het opvragen van de nominatieve lijsten bij een fiscale controle (zie Bijlage IIIter, V. KB/WIB 92). De nominatieve lijst moet binnen het huidige wettelijke kader immers niet bij de aangifte in de bedrijfsvoorheffing worden gevoegd, maar enkel bij een eventuele controle aan de administratie kunnen worden voorgelegd.³⁸² Met de uitbreiding van artikel 312 WIB 92 wordt voortaan aldus een wettelijke grondslag voorzien om (bepaalde) informatie die de werkgevers reeds moeten bijhouden in die nominatieve lijsten automatisch toegankelijk te maken voor de fiscale administratie.³⁸³

Op het moment van schrijven is de administratie nog bezig met de implementatie van artikel 312 WIB 92 en wordt nog onderzocht hoe de gegevensstroom zal georganiseerd worden.³⁸⁴

5.2. Sancties: belastingverhoging foutieve negatieve aangifte

62. Wettelijke basis³⁸⁵ – Naar aanleiding van een fiscale controle kan blijken dat de gegevens vermeld in de door de werkgever ingediende tweede aangifte onjuist zijn (d.i. een onjuist negatief bedrag aan bedrijfsvoorheffing vermeldt). Zo kan de werkgever toepassing hebben gemaakt van de vrijstelling van ploegenarbeid, terwijl de toepassingsvoorwaarden van artikel 275⁵ WIB 92 niet waren vervuld.

Wanneer de administratie met een dergelijk probleem werd geconfronteerd vóór de inwerkingtreding van de wet van 28 maart 2022, stelde zich de vraag of zij, naast de verschuldigde nalatigheidsinterest ex artikel 414, §1 WIB 92, een belastingverhoging kon opleggen in uitvoering van artikel 444, lid 1 WIB 92. Krachtens deze bepaling kunnen belastingverhogingen in drie situaties worden toegepast: bij niet-aangifte, bij laattijdige aangifte of in geval van onvolledige of onjuiste aangifte. Een tweede aangifte die een onjuist bedrag vermeldt, valt onder dat laatste geval. Maar, overeenkomstig artikel 444, lid 1 WIB 92, kunnen de verhogingen enkel berekend worden op verschuldigde belastingen op het *niet of laattijdig aangegeven inkomstengedeelte*. In het kader van de tweede (onjuiste) aangifte bedrijfsvoorheffing zijn er echter in principe geen niet-aangegeven of laattijdig aangegeven inkomsten. In de praktijk was het bijgevolg niet mogelijk om in een dergelijk geval daadwerkelijk een belastingverhoging toe te passen.³⁸⁶ In circulaire 2022/C/116 wordt opgemerkt dat “het feit dat deze sanctie geen financieel gevolg heeft voor de schuldenaar niet [belet] dat de overtreding rang zou kunnen innemen³⁸⁷”, al is niet geheel duidelijk wat de draagwijdte hiervan is.

HEES): “De Algemene Administratie van de Fiscaliteit zal zien hoe men gestalte kan geven aan de jaarlijkse aangifte van die gegevens.”.

³⁸¹ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 24.

³⁸² Circ. nr. Ci.RH.244/568.064 (AOIF 3/2005), 11 januari 2005, nr. X.

³⁸³ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 23-24.

³⁸⁴ *Vr. en Antw.* Kamer 2022-23, 10 mei 2023, nr. 55-1079 (Vr. nr. 55036284C M. VAN HEES).

³⁸⁵ Zie ook G. VANDENBOSSCHE en C. MESKENS, “Belastingverhoging bij foutieve toepassing BV-vrijstellingen : specifieke schaal gepubliceerd”, *Fisc.Act.* 2022, afl. 40, 3-6 en C. MESKENS en G. VANDENBOSSCHE, “BV-vrijstellingen hervormd : meer formaliteiten en diverse beperkte wetswijzigingen”, *Fisc.Act.* 2022, afl. 24, 5-10.

³⁸⁶ Zie wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 28. Zie ook circ. 2022/C/116 betreffende bepaalde gewijzigde artikels op het vlak van procedure inkomstenbelastingen, 16 december 2022.

³⁸⁷ Circ. 2022/C/116 betreffende bepaalde gewijzigde artikels op het vlak van procedure inkomstenbelastingen, 16 december 2022, nr. C.2.

Om dit probleem op te lossen, is door de wet van 28 maart 2022 een nieuw tweede lid ingevoegd in artikel 444 WIB 92. Deze wetwijziging heeft tot doel om het uitdrukkelijk mogelijk te maken dat de schuldenaars ingeval van een onjuiste tweede aangifte voortaan financieel gesanctioneerd kunnen worden door het opleggen van een belastingverhoging.³⁸⁸ Op basis van artikel 444, lid 2 WIB 92 is de berekeningsgrondslag van de belastingverhoging het bedrag van de *onjuist aangegeven vrijstelling* (d.w.z. dat de verhoging berekend wordt op het bedrag van de ten onrechte gevraagde, terug te storten, vrijstelling). Er dient, naargelang van de aard en de ernst van de overtreding, op deze grondslag een percentage te worden toegepast gaande van 10 % tot 200 %, overeenkomstig de schaal van verhoging bepaald bij KB.

- 63. Schalen onjuiste negatieve aangifte** – In uitvoering van artikel 444, lid 2 WIB 92 werd een nieuw artikel 228/1 KB/WIB 92 ingevoegd, dat een tabel bevat met een schaal van belastingverhoging ingeval van een onjuiste aangifte die aanleiding heeft gegeven tot een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing.³⁸⁹ Die schaal geldt specifiek³⁹⁰ voor het geval een onjuiste aangifte aanleiding heeft gegeven tot een vrijstelling van doorstorting van bedrijfsvoorheffing, en dus kan bij de bepaling van de rang van een overtreding geen rekening worden gehouden met de voorgaande overtredingen die betrekking hebben op een *andere* schaal in het KB/WIB 92³⁹¹, inzonderheid artikel 228 KB/WIB 92 met betrekking tot niet- of ontoereikend betaalde bedrijfsvoorheffing. Het samen toepassen van de schalen zou het bestaan van twee afzonderlijke schalen immers zinledig maken. Het speelt o.i. aldus geen rol dat in circulaire 2022/C/116 wordt opgemerkt dat ook onder artikel 444, lid 1 WIB 92 de overtreding rang kon innemen³⁹². De rang van de te sanctioneren overtreding dient dan ook te worden bepaald *binnen* de toepasselijke schaal.³⁹³ Merk overigens op dat de (afzonderlijke) getrapte schaal van belastingverhogingen ingeval van een onjuiste aangifte inzake de vrijstellingen (art. 444, lid 2 WIB 92 *juncto* art. 228/1 KB/WIB 92) verschilt van een ‘traditionele’ niet, laattijdige of onjuiste aangifte inzake bedrijfsvoorheffing die gepaard gaat met niet-betaling of ontoereikende betaling van de voormelde voorheffingen (art. 444, lid 1 WIB 92 *juncto* art. 228 KB/WIB 92).

De schaal maakt een onderscheid tussen (i) overtredingen die te wijten zijn aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingschuldige, (ii) overtredingen al dan niet met het opzet de belasting te ontduiken – waarvoor de bewijslast bij de administratie ligt – en (iii) overtredingen die gepaard gaan met valsheid of gebruik van valse stukken of met een (poging tot) omkoping van ambtenaren. Als de fiscus bij een controle een onjuist negatief bedrag aan bedrijfsvoorheffing in de tweede aangifte vaststelt, moet hij dus nagaan welke omstandigheden aan de basis van het gedrag van betrokkene liggen.³⁹⁴

Als de overtreding te wijten is aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingschuldige – die hij niet heeft kunnen voorzien of voorkomen –, mag geen verhoging worden toegepast. Het gaat dan om overmacht, d.w.z. dat het voor de betrokkene praktisch onmogelijk was om in de gegeven omstandigheden anders te handelen. Tot die omstandigheden behoren bijvoorbeeld zware ziekte of afwezigheid van lange duur, als die een onoverkomelijke hindernis vormen voor de belastingplichtige voor het vervullen van zijn verplichtingen, verder nog kennelijke onwetendheid over fiscale verplichtingen, enz.³⁹⁵

³⁸⁸ Zie ook circ. 2022/C/116 betreffende bepaalde gewijzigde artikels op het vlak van procedure inkomstenbelastingen, 16 december 2022.

³⁸⁹ KB 13 september 2022 tot wijziging van de artikelen 225, 228, 229 en tot invoeging van een artikel 228/1 in het KB/WIB 92, *BS* 13 oktober 2022, inw. 23 oktober 2022.

³⁹⁰ Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 27-28 en circ. 2022/C/116 betreffende bepaalde gewijzigde artikels op het vlak van procedure inkomstenbelastingen, 16 december 2022, C.2: “(...) het feit dat deze sanctie geen financieel gevolg heeft voor de schuldenaar [belet] niet dat de overtreding rang zou kunnen innemen”.

³⁹¹ Zie ook X., “Laattijdige aangifte en onterechte toepassing vrijstelling doorstorting BV: sanctie”, *FiscoLoog* 2022, afl. 1763, 14.

³⁹² Zie circ. 2022/C/116 betreffende bepaalde gewijzigde artikels op het vlak van procedure inkomstenbelastingen, 16 december 2022, nr. C.2.

³⁹³ Circ. 2022/C/116 betreffende bepaalde gewijzigde artikels op het vlak van procedure inkomstenbelastingen, 16 december 2022, nr. C.2.

³⁹⁴ Zie, naar analogie, *Vr. nr. 65 Pieters, Vr. en Antw.* Kamer 2003-04, 22 oktober 2003, nr. 13, 1813-1816.

³⁹⁵ Zie Com.IB 92, nr. 444/2.

Vervolgens moet een onderscheid worden gemaakt tussen (i) de belastingschuldige ‘te goeder trouw’, die zonder ontduikingsopzet slechts bij vergissing, nalatigheid, onvoorzichtigheid enz. een overtreding heeft gemaakt, en (ii) de belastingschuldige ‘te kwader trouw’, die met bedrieglijk oogmerk heeft gehandeld (d.i. een overtreding pleegt met het oogmerk zichzelf of een derde een ongeoorloofd voordeel te verschaffen). Voor overtredingen die zijn begaan zonder ontduikingsopzet (d.i. bij ontstentenis van kwade trouw), legt artikel 228/1 KB/WIB 92 in principe drie tarieven van 10, 20 en 30% vast volgens de rang van overtreding. Belangrijk daarbij is dat een eerste overtreding zonder ontduikingsopzet reeds aanleiding geeft tot een belastingverhoging van 10 %, terwijl voor een ‘traditionele’ niet-aangifte, laattijdige aangifte of onvolledige of onjuiste aangifte inzake bedrijfsvoorheffing bij een eerste overtreding het tarief 0 % bedraagt (zie art. 228 KB/WIB 92).

Bij dit alles dient te worden benadrukt dat wanneer de administratie een belastingverhoging toepast, deze ook uitdrukkelijk *in concreto* moet worden gemotiveerd.³⁹⁶ Een belastingverhoging kan met andere woorden niet ‘automatisch’ van toepassing zijn. De belastingplichtige moet daarbij tevens ingelicht worden over de desbetreffende wettelijke bepaling en over de toepasselijke belastingverhoging (vermelden van aard, ernst en rang van de overtreding).³⁹⁷

- 64. Verjaringssysteem** – Het toe te passen percentage van de belastingverhoging wordt bepaald aan de hand van het aantal vorige overtredingen. Belangrijk hier is de passage in artikel 228/1, *in fine* KB/WIB 92: “voor de vaststelling van het toe te passen percent van de belastingverhogingen worden de vorige overtredingen die bedoeld zijn in B en C niet in aanmerking genomen wanneer geen enkele overtreding inzake aangifte en betaling van de bedrijfsvoorheffing, afzonderlijk beschouwd, is bestraft voor 4 opeenvolgende maandelijke, driemaandelijke of jaarlijkse³⁹⁸ vervaldagen.” (zie art. 228/1, *in fine* KB/WIB 92). Voor de overige belastingverhogingen in de inkomstenbelasting wordt klassiek bepaald dat de overtredingen begaan in de “laatste 4 aanslagjaren” in aanmerking dienen te worden genomen (zie art. 227 KB/WIB 92). Voorgaande overtredingen worden aldus desgevallend mee in rekening genomen, met een verjaringstermijn van vier jaar.

Met betrekking tot de belastingverhoging voor foutieve negatieve aangiften in de bedrijfsvoorheffing lijkt hieruit voort te vloeien dat, indien voor de laatste vier maanden geen enkele overtreding van dezelfde aard is bestraft met een belastingverhoging, voorheen bestrafte overtredingen niet (meer) in aanmerking dienen te worden genomen. De verjaringstermijn voor in het verleden gemaakte overtredingen inzake vrijstellingen van doorstorting van bedrijfsvoorheffing zou met andere woorden vier maanden bedragen – hoewel het KB/WIB 92 niet uitdrukkelijk spreekt over de “laatste” vier maanden. Een belastingplichtige die aldus voor (de laatste) vier opeenvolgende maanden niet is bestraft met een belastingverhoging, zou voor het bepalen van het toepasselijk percentage in het vervolg opnieuw geacht worden een eerste overtreding te hebben begaan (er zou immers geen rekening meer moeten worden gehouden met de vorige overtredingen). Die interpretatie is te verklaren doordat voor overtredingen inzake bedrijfsvoorheffing de verjaringstermijn wordt bepaald aan de hand van de aangifte- en betalingsfrequentie, met name maandelijks voor een maandaangever.³⁹⁹ De alternatieve interpretatie van artikel 228/1, *in fine* KB/WIB 92 dat de belastingplichtige enkel wordt geacht een eerste overtreding te hebben begaan wanneer hij nooit voor meer dan drie opeenvolgende maanden is

³⁹⁶ Zie bv. Luik 12 oktober 2022, 2020/RG/659, www.taxwin.be.

³⁹⁷ *Vr. en Antw.* Kamer 2022-23, 16 december 2022, nr. 55-099, 160 (Vr. nr. 1223 P. DE ROOVER).

³⁹⁸ In het advies van de Raad van State over het ontwerp van KB staat te lezen dat er een administratieve regel is die het mogelijk maakt om de tweede aangifte jaarlijks in te dienen, tot de afsluitingsdatum van Finprof (meestal augustus of september van het jaar X+1). ‘Jaarlijks’ slaat aldus wellicht op die hypothese. Zie advies nr. 71.746/3 Raad van State van 14 juli 2022 over een ontwerp van koninklijk besluit ‘tot wijziging van de artikelen 225, 228 en tot invoeging van een artikel 228/1 in het KB/WIB 92’.

³⁹⁹ Zie Comm.IB., nr. 444/25: “de vorige overtredingen moeten niet in aanmerking worden genomen wanneer voor de laatste vier aanslagjaren of, inzake voorheffingen de laatste vier vervaldagen (wat de periodiciteit van die vervaldagen inzake BV betreft, zie commentaar op art. 412, lid 2, WIB 92), geen enkele overtreding van dezelfde aard is bestraft”. Zie ook S. SABLON, T. CALLEBAUT, N. DE BECKER, C. DE BRUYN, L. DE CONINCK, W. DEFOOR, M. DERYCKE, J. ENGELN, L. KELL, E. STROOBANT, P. SOETE, O. VAN BAELEN, M. VAN KEIRSBILCK, L. VANHEESWIJCK en S. VERTOMMEN, “Fiscaal jaaroverzicht 2013”, *Fisc.Koer.* 2014, afl. 1-3, 1-309

bestraft, is o.i. daarentegen niet nuttig. Dat laatste zou immers inhouden dat zodra er voor vier opeenvolgende maanden een belastingverhoging is opgelegd, de belastingplichtige deze voor eeuwig zou meedragen in de bepaling van het toepasselijke percentage.

Voor het bepalen van het toepasselijk percentage van de belastingverhogingen, is een tweede of een volgende overtreding ook slechts aanwezig indien de belastingplichtige reeds een bericht heeft gekregen over de opgelegde belastingverhoging (voor de vorige overtredingen) op het ogenblik waarop een nieuwe overtreding wordt begaan (zie art. 229 KB/WIB 92). In een antwoord op een parlementaire vraag heeft de minister reeds geduid dat, indien de belastingplichtige herhaalde onjuiste aangiften indient in afwachting van een definitieve beslissing aangaande een geschil betreffende een principekwestie, voor de bepaling van de toepasbare belastingverhoging inzake deze latere onjuiste aangiften geen rekening zal worden gehouden met de rang van de overtreding. Het toegepaste tarief blijft in dit geval ongewijzigd voor de volgende aanslagjaren.⁴⁰⁰ Dit laatste is bijvoorbeeld van belang voor interpretatiegeschillen omtrent de toepassingsvoorwaarden van artikel 275⁵ WIB 92 waarover een geding aanhangig is gemaakt voor de rechtbank en de werkgever naar eer en geweten de tweede aangifte op dezelfde wijze blijft indienen. Desgevallend kan het de belastingplichtige aldus niet ten kwade geduid worden bij zijn oorspronkelijke en onveranderd fiscaal standpunt te blijven in afwachting van een definitieve uitspraak door de rechtbank.

Verder dient te worden opgemerkt dat indien er sprake is van een overtreding te wijten aan omstandigheden onafhankelijk van de wil van de belastingschuldige, waarvoor de belastingverhoging nihil is, of wanneer wordt afgezien van de toepassing van de minimumverhoging van 10 % op grond van artikel 444, lid 3 WB 92 (zie *infra*, randnr. 65), wordt aangenomen dat er geen “overtreding” is in de zin van artikel 444 WIB 92. Die gevallen moeten dan ook niet in aanmerking worden genomen om de rangorde en de graad van later begane overtredingen te bepalen.⁴⁰¹

- 65. Geen toepassing van 10 % belastingverhoging** – Van de minimumverhoging van 10 % kan op basis van artikel 444, lid 3 WIB 92 worden afgezien “bij ontstentenis van kwade trouw”. Die bepaling vindt (uiteraard) ook toepassing op een onjuiste tweede aangifte. De memorie van toelichting bij de wet van 28 maart 2022 verduidelijkt dat “kwade trouw niet wordt vermoed wanneer de belastingplichtige spontaan overgaat tot een regularisatie van zijn situatie door middel van een correctie op de aangifte bedrijfsvoorheffing⁴⁰²”. Zoals vermeld, is het indienen van een aanvullende, corrigerende aangifte mogelijk tot 31 augustus van het jaar volgend op het inkomstenjaar (zie *supra*, randnr. 56-57). Circulaire 2022/C/116 voorziet hieromtrent dat er geen kwade trouw is “wanneer de schuldenaar, binnen de vooropgestelde termijn, spontaan overgaat tot een regularisatie van zijn situatie (t.t.z. vóór elke navraag, mondeling of schriftelijk, of voorafgaand onderzoek van de taxatiediensten), in principe door middel van een aangifte die de aangifte verbetert waarop het bedrag van de vrijstelling van doorstorting van de verschuldigde bedrijfsvoorheffing vermeld staat⁴⁰³”. De draagwijdte daarvan is echter onduidelijk. Zo wordt niet gepreciseerd wat bedoeld wordt met een “navraag” of “onderzoek” en lijken beide een ander referentiemoment te impliceren, met andere te respecteren termijnen. Verder wordt niet verduidelijkt wat wordt verstaan onder “de vooropgestelde termijn”. Wellicht betreft dit een rechtzetting via FinProf voor 31 augustus X+1, gelet op het feit dat uitdrukkelijk over een verbeterende *aangifte* wordt gesproken, tenzij hiervoor (ook) de vierjarige termijn voor het indienen van een bezwaarschrift in acht kan worden genomen.

Vaak zal er in het kader van artikel 275⁵ WIB 92 overigens sprake zijn van een principekwestie, zodat op basis daarvan ook kan worden verantwoord om af te zien van de belastingverhoging van 10 % indien de belastingplichtige te goeder trouw is.⁴⁰⁴

Kortom, indien een belastingschuldige een onjuiste tweede aangifte heeft ingediend en (i) heeft gehandeld zonder ontduikingsopzet of zonder kwade trouw (d.i. bv. door spontane regularisatie of omwille van een principekwestie), (ii) geen omstandigheden onafhankelijk van zijn wil – waarbij geen verhoging wordt toegepast – kan aanvoeren en (iii) het inzonderheid om een eerste dergelijke overtreding gaat, kan de fiscus, hoewel hij normaal 10 % verhoging zou moeten

⁴⁰⁰ *Vr. en Antw.* Kamer 2006-07, 26 februari 2007, nr. 161, 31399-31400 (Vr. nr. 1588 C. DEVLIES).

⁴⁰¹ Comm.IB., nr. 444/25.

⁴⁰² Wetsontwerp houdende verlaging van lasten op arbeid, *Parl.St.* Kamer 2021-22, nr. 55-2522/001, 27-28.

⁴⁰³ Circ. 2022/C/116 betreffende bepaalde gewijzigde artikels op het vlak van procedure inkomstenbelastingen, 16 december 2022, C.2.

⁴⁰⁴ Zie bv. Rb. Waals-Brabant 17 februari 2023, nr. 21/518/A, www.taxwin.be.

toepassen, dus afzien van dat minimum.⁴⁰⁵ Bij de beoordeling om af te zien van het tarief van 10 % verhoging zal in aanmerking worden genomen of in de vier laatste aangifteperioden reeds toepassing is gemaakt van de voorziene mogelijkheid tot verzaking aan het minimum van 10 % belastingverhoging.⁴⁰⁶

- 66. Inwerkingtreding** – Volgens circulaire 2022/C/116 treedt artikel 444, lid 2 WIB 92 in werking op 1 april 2022 en wordt de belastingverhoging “bijgevolg toegepast op de overtredingen die zijn begaan vanaf deze datum⁴⁰⁷”. Hoewel de *mogelijkheid* om een belastingverhoging op te leggen in werking is getreden op 1 april 2022, was er op die datum nog geen uitvoering gegeven aan artikel 444, lid 2 WIB 92. De schaal van de belastingverhoging voor gevallen waarin een onjuiste aangifte van vrijstelling wordt ingediend is slechts in werking getreden op 23 oktober 2022. O.i. is het opleggen van een belastingverhoging dan ook enkel mogelijk voor overtredingen die sindsdien zijn begaan, met andere woorden voor onjuiste aangiften die zijn ingediend vanaf 23 oktober 2022. Vóór deze datum bestond er immers nog geen specifieke schaal van belastingverhogingen in het KB/WIB 92 om een dergelijke aangifte te sanctioneren.

6. Conclusie

- 67. Wet 28 maart 2022** – Met de wet van 28 maart 2022 tracht de wetgever bepaalde toepassingsvoorwaarden inzake de vrijstelling voor ploegenarbeid aan te scherpen met de bedoeling om het toepassingsgebied van de maatregel beter af te bakenen en doelgerichter te maken, zonder de historisch beoogde doelgroep van de vrijstelling uit te sluiten. De doelstellingen van de wetgever kunnen *grosso modo* worden opgedeeld in twee categorieën: een budgettaire oogmerk enerzijds en voor meer rechtszekerheid zorgen anderzijds.
- 68. Budgettaire doelstelling** – Aangezien de hervorming van de vrijstelling kadert in de financiering van de uitdoving van de bijzondere bijdrage voor de sociale zekerheid, heeft die ten eerste onmiskenbaar een budgettaire doelstelling. Globaal zou de hervorming van de vrijstellingen 75 miljoen euro moeten opleveren. Het is evenwel moeilijk te ramen of en hoe die budgettaire besparingsdoelstelling bereikt zal worden, aangezien er geen inschatting is van de budgettaire impact van elke aangebrachte wijziging.

Specifiek wat de vrijstelling voor ploegenarbeid betreft, zou bijvoorbeeld de herdefiniëring van de één derde-norm, evt. aangevuld met de uitsluiting van de combinatie van ploegen- en nachtarbeid om de norm te bereiken (d.i. decumul), alsook het feit dat ondernemingen die een ploegenpremie betalen of toekennen die lager ligt dan 2 % voortaan worden uitgesloten van het toepassingsgebied van de maatregel, ertoe kunnen bijdragen de budgettaire doelstelling te bereiken. De beperking van het fiscaal voluntariaat geldt dan weer niet op het vlak van de vrijstelling voor ploegenarbeid, zodat hier geen impact te verwachten valt. Verder kunnen ook de wijzigingen betreffende de aangifte, sancties en procedureregels inzake de vrijstellingen op termijn bijdragen tot een budgettaire besparing. Voortaan wordt de bezwaartermijn ingeval ‘retroactief’ een vrijstelling wordt geclaimd die niet werd aangevraagd via negatieve aangiften immers met een jaar ingekort. Ook wordt de mogelijkheid tot het opleggen van een belastingverhoging ingevoerd in het geval een onjuiste (tweede) aangifte in de bedrijfsvoorheffing wordt ingediend. Rekening houdend met de context van de vrijstellingen, kunnen of zullen strengere fiscale controles er tevens toe bijdragen om de budgettaire doelstelling te bereiken. De overige wijzigingen, zoals de berekeningsgrondslag van de vrijstelling met uitdrukkelijke uitsluiting van het dubbel vakantiegeld, betreffen eerder een loutere codificatie van de reeds gangbare principes, zodat het effect daarvan wellicht marginaal zal zijn.

De belangrijkste budgettaire besparing op de vrijstelling voor ploegenarbeid kan wellicht worden gerealiseerd via een maatregel die los staat van de hervorming van 28 maart 2022, met name de nieuwe sleutelformule voor de berekening van de bedrijfsvoorheffing op zich. De vrijstelling is immers sowieso beperkt tot de ingehouden bedrijfsvoorheffing en hangt daarmee samen met de hoegroetheid van de beschikbare bedrijfsvoorheffing. De combinatie van wijzigingen aangaande de berekeningswijze van de bedrijfsvoorheffing heeft tot gevolg dat een werknemer in principe een hogere netto bezoldiging overhoudt, aangezien een lager bedrag aan bedrijfsvoorheffing wordt ingehouden. Dat effect is voornamelijk toe te wijzen aan de hoge inflatie, en bijhorende indexering, waardoor een hoger deel van de bezoldiging in een lagere basisschaal terechtkomt. Het beter in overeenstemming brengen van de bedrijfsvoorheffing, en de

⁴⁰⁵ Zie Com.IB 92, nr. 444/22.

⁴⁰⁶ Zie ook *Vr. en Antw.* Kamer 2022-23, 16 december 2022, nr. 55-099, 160 (Vr. nr. 1223 P. DE ROOVER).

⁴⁰⁷ Circ. 2022/C/116 betreffende bepaalde gewijzigde artikels op het vlak van procedure inkomstenbelastingen, 16 december 2022, C.2.

werkelijk verschuldigde eindbelasting, heeft onmiskenbaar als neveneffect dat de voor de werkgever beschikbare bedrijfsvoorheffing wordt beperkt.

- 69. Doelstelling rechtszekerheid** – Ten tweede tracht de hervorming van de vrijstelling voor ploegenarbeid ook voor meer rechtszekerheid te zorgen. Hierbij was de intentie om belastingplichtigen en controleurs een stabiel en begrijpelijk wettelijk kader te bieden, het begrip ploegenarbeid te verduidelijken en een gericht kader te voorzien voor uitzendbureaus die toepassing maken van de vrijstelling.

De kern van de betwistingen bij de toepassing van de vrijstelling blijft de invulling van het fiscale begrip ‘onderneming waar ploegenarbeid wordt verricht’. Aan die definitie wordt met de wet van 28 maart 2022 enkel toegevoegd dat alle werknemers die ploegenarbeid verrichten een ploegenpremie moeten toegekend krijgen. Hoewel om begrijpelijke redenen, zoals uiteengezet in de voorbereidende werken, is de fiscale definitie van ploegenarbeid voor het overige ongewijzigd gebleven. De onduidelijkheid over, onder meer, de vraag of en in welke mate de samenstelling van de ploegen zowel qua functies als qua grootte hetzelfde moet zijn, de ploegen eenzelfde arbeidsduur of uurrooster moeten hebben, op dezelfde werkplek actief moeten zijn... blijft dan ook onverminderd bestaan.⁴⁰⁸ Evenzeer is het op vandaag onduidelijk op welk niveau de fiscale toepassingsvoorwaarden van ploegenarbeid dienen te worden beoordeeld, ploegen desgevallend buiten beschouwing mogen worden gelaten voor de toepassing van de vrijstelling en op basis van welke criteria sprake kan zijn van groepen van ploegen indien er meerdere morgen- en namiddagploegen zijn.

Ook op het vlak van de betaling of toekenning van ploegenpremies ontwikkelt zich een toenemende rechtsonzekerheid, ten gevolge van een onderscheid tussen het sociaal recht en het fiscaal recht. Sociaalrechtelijk is het in beginsel zelfs niet vereist dat er een vergoeding voor het verrichten van ploegenarbeid wordt voorzien. Indien een dergelijke vergoeding wordt betaald of toegekend, is de onderneming vanuit sociaalrechtelijk oogpunt ook vrij om de premie te moduleren, bijvoorbeeld op basis van bepaalde werkuren. Dat brengt met zich mee dat niet elke ‘ploegenpremie’ die wordt voorzien in een sociaalrechtelijk document ook voor doeleinden van de vrijstelling kan worden beschouwd als een ploegenpremie, aangezien die niet noodzakelijk wordt toegekend wegens het verrichten van ploegenarbeid, noch wordt toegekend of voorbehouden aan alle werknemers die ploegenarbeid verrichten. Dat brengt heel wat complexiteiten met zich mee.

Bij dit alles valt op dat er steeds meer ingezet wordt op (het naleven van) fiscaal-administratieve verplichtingen. Getuige daarvan is de voorgenomen uitgebreidere aangifte- of ficheverplichting voor de toepassing van de vrijstelling, maar ook de toegenomen aandacht in fiscale controles voor het naleven van de (soms erg onduidelijke) procedureregels en complexe temporele aspecten die daaruit voortvloeien. Hetzelfde geldt voor het wettelijke kader waarbinnen uitzendbureaus toepassing kunnen maken van de maatregel. Uit de praktijk blijkt immers dat de bewijsvoering van het voldaan zijn van de toepassingsvoorwaarden bij uitzendbureaus geen sinecure is, aangezien zij hiervoor gedeeltelijk afhankelijk zijn van de aanlevering van informatie door hun gebruikers. Om die reden voorziet de wetgever voortaan dat uitzendbureaus in staat moeten zijn om te bewijzen dat zij aan alle toepassingsvoorwaarden voldoen en sinds 1 oktober 2022 het akkoord moeten hebben van de klant-gebruiker. Recent werd een bijkomende delegatie aan de Koning voorzien om de toepassing van de vrijstelling te regelen. Op bepaalde vlakken is het echter maar de vraag of de wettelijke basis voor dit alles toereikend is.

Dat de wettelijke bepalingen die de machtiging aan de Koning voorziet omtrent de ficheverplichting en de uitzendsector al geruime tijd in werking zijn getreden zonder dat een KB daaraan concreet vorm geeft draagt evenmin bij tot de rechtszekerheid.

- 70. Alternatieve fiscale werkdefinitie** – Met de wet van 28 maart 2022 heeft de wetgever aldus geen bijzonder ingrijpende wijzigingen doorgevoerd aan de vrijstelling voor ploegenarbeid – wat tegelijk ook met zich meebrengt dat het handhaven van de *status quo* geen significante negatieve impact heeft op ondernemingen. Dat is ook te verklaren door het strikte kader waaruit de hervorming is vertrokken, zoals de aanname om niet te raken aan het vrijstellingspercentage. Meteen vormt dit ook het grootste pijnpunt van de hervorming, aangezien er geen oplossing wordt geboden voor aanhoudende interpretatieproblemen omtrent bepaalde – onduidelijke – toepassingsvoorwaarden.

In die zin valt het te betreuren dat met de wet van 28 maart 2022 slechts beperkt aan de grond van de zaak wordt geraakt. De interpretatieproblemen die er zijn omtrent de toepassingsvoorwaarden van de vrijstelling zouden structureel moeten aangepakt worden. O.i. is het dan ook tijd om na te denken over een (daadwerkelijk) herwerkte definitie van

⁴⁰⁸ Zie ook W. DE VISSCHER, “Ploegen- en nachtarbeid: rechtspraak zorgt voor extra onzekerheid”, *Fisc.Act.* 2021, afl. 10, 8-9.

ploegenarbeid. De moeilijkheid daarbij is dat de wetgeving nu al ingewikkeld is en dat bepaalde toepassingsvoorwaarden niet (uitsluitend) binnen het strikte fiscale kader vallen, maar (ook) berusten op het sociaal recht. Hoewel gebaseerd op de arbeidsrechtelijke omschrijving omvat artikel 275⁵ WIB 92 een eigen fiscale omschrijving van ploegenarbeid. Om die reden werd in deze bijdrage onderzocht of meer coherentie mogelijk is tussen de arbeidsrechtelijke en fiscale invulling van ervan. De vaststelling is evenwel dat de sociaalrechtelijke wetgeving nergens een duidelijke omschrijving voorziet van het begrip ‘opeenvolgende ploegen’. De verschillende sociaal- en arbeidsrechtelijke definities van ploegenarbeid zijn afkomstig uit de rechtspraak en rechtsleer. Dat neemt echter niet weg dat het sociaal recht enkele nuttige bouwstenen kan aanreiken om het fiscaal recht mee te aligneren.

Tegen die achtergrond wordt in deze bijdrage een alternatieve werkdefinitie naar voren geschoven van wat, voor doeleinden van de vrijstelling, onder ploegenarbeid dient te worden verstaan. De hoofdlijnen daarvan zijn dat de vrijstelling wordt toegekend aan werkgevers die werk in opeenvolgende ploegen organiseren, met name werk verricht door minstens twee opeenvolgende ploegen, van minstens twee werknemers, die elkaar in de loop van de dag zonder onderbreking, of met een maximale overlapping van de helft van de normale dagtaak, aflossen en in gezamenlijkheid een inhoudelijk zelfde geheel van werkzaamheden voortzetten, met een gelijkaardige getalsterkte of van gelijkaardige omvang. Een ploeg wordt daarbij gedefinieerd als een bij elkaar horende groep werknemers die samen een geheel van, al dan niet verschillende, werkzaamheden uitvoert die bijdragen tot het bewerkstelligen van een gezamenlijk eindresultaat, dat eigen is aan de ondernemingsactiviteit.

Het uitsluiten van eventuele misbruiken van de vrijstelling, bijvoorbeeld door de één derde-norm om te vormen naar een werkelijke pro-ratering van de vrijstelling op basis van het effectief verrichte aantal uren ploegenarbeid, om deze ook in de toekomst nog werkbaar te houden en de budgettaire kostprijs ervan binnen de perken te houden, vormt bij dit alles uiteraard een belangrijk element – waarbij evenwel niet mag vergeten worden dat tegenover die kostprijs de creatie van tewerkstelling en bijkomende investeringen staat. In tijden van economische onzekerheid met een hoge inflatie en de bijhorende stijgingen van de loonkosten, blijft het dan ook relevanter dan ooit om bepaalde strategische sectoren te ondersteunen, zodat zij concurrentieel blijven.

- 71. Wat brengt de toekomst?** – De hervorming van de vrijstelling voor ploegenarbeid betreft in essentie niet veel meer dan wat symbolisch, doch daarom niet onnodig, gerommel in de marge (– men zou kunnen stellen dat de wetgever hiermee een eerste stap heeft gezet). Voorlopig althans. Nu het Hof van Cassatie in maart 2023 twee prejudiciële vragen heeft gericht aan het Grondwettelijk Hof over de bepaalde interpretatiewijzen van omvangsvoorwaarde in het licht van het gelijkheidsbeginsel – zij het geïnterpreteerd dat deze op ploegniveau moet worden beoordeeld, zij het dat de omvang identiek hetzelfde moet zijn –, zou de wetgever wel eens sneller dan verwacht terug naar de tekentafel kunnen worden (terug)gestuurd om enkele fundamentele beginselen omtrent de fiscale definitie van ploegenarbeid te herzien. Dezelfde prejudiciële vragen kunnen in de toekomst ook nog gesteld worden omtrent bijvoorbeeld een te strikte interpretatie van hetzelfde werk van de opeenvolgende ploegen qua inhoud. Een te nauwe invulling van de inhoud en omvang van het werk geven dan ook aanleiding tot nog meer rechtsonzekerheid én discussies die maar moeilijk te verantwoorden zijn rekening houdend met de doelstelling van de maatregel en het vermeend niet-selectief karakter ervan.

De wetgever, met erkenning van de Europese Commissie, mag dan wel het toepassingsgebied van de maatregel niet beperkt hebben tot (de klassieke) industriële sectoren, bepaalde strikte interpretaties van de wettelijke voorwaarden zouden ertoe kunnen leiden dat de vrijstelling *de facto* wel beperkt is tot ondernemingen die bandwerk uitvoeren. Zeker in het licht van de *ratio legis* van de wetgeving, met name de wil om de meerkost voor werkgevers die gepaard gaat met ploegenarbeid te compenseren, valt het af te wachten of elke voorwaarde van de huidige fiscale definitie van ploegenarbeid op een objectieve en redelijke wijze kan worden verantwoord. Uiteraard moet de wetgever wel de essentiële kenmerken van ploegenarbeid in de fiscale definitie kunnen vervatten. O.i. is het binnen het huidige wettelijke kader bij dit alles van belang dat de toepassingsvoorwaarden van artikel 275⁵ WIB 92 op een grondwetsconforme manier worden geïnterpreteerd, zodat rekening wordt gehouden met flexibiliteit, variaties en de economische realiteit, en de maatregel niet ten onrechte wordt beperkt tot specifieke rigide en routinematige werkprocessen.⁴⁰⁹

Met deze bijdrage wordt alvast getracht om een volgende, meer verregaande stap te nemen (zonder rekening te houden met het strikte kader waarbinnen de hervorming met de wet van 28 maart 2022 diende te worden gerealiseerd), door denksporen voor wetgevende hervormingen aan te reiken. Bij de definiëring van ploegenarbeid moet er aandacht zijn voor flexibiliteit en nieuwe maatschappelijke evoluties.⁴¹⁰ Vandaag valt ploegenarbeid niet meer te reduceren tot

⁴⁰⁹ Zie ook Cass. 31 maart 2023, F.22.0026.N, concl. S. RAVYSE.

⁴¹⁰ Zie ook W. DE VISSCHER, “Ploegen- en nachtarbeid: FAQ gepubliceerd”, *Fisc.Act.* 2019, afl. 22, 5-

ploegen die bestaan uit exact hetzelfde aantal werknemers, die identiek hetzelfde werk uitvoeren en precies even lang werken.⁴¹¹ Dat maakt de huidige fiscale definitie van ploegenarbeid niet (meer) geheel werkbaar binnen deze context. Twintig jaar na de introductie van de maatregel, zal het – tijdelijk – laatste woord hierover aan het Grondwettelijk Hof en, afhankelijk van diens beslissing, de wetgever zijn.

7.

⁴¹¹ Zie ook W. DE VISSCHER, “Ploegen- en nachtarbeid: rechtspraak zorgt voor extra onzekerheid”, *Fisc.Act.* 2021, afl. 10, 8-9.