

# PACIOLI



## FLASH

### *Nieuwe omvangcriteria voor kleine vennootschappen en kleine groepen*

De drempelbedragen i.v.m. balanstotaal en jaarmzet excl. BTW voor kleine vennootschappen en kleine groepen werden verhoogd. Deze aanpassing werd gepubliceerd in een KB van 25 mei 2005 (B.S. 7 juni 2005). Een meer gedetailleerd artikel zal worden gepubliceerd in een volgend nummer van Pacioli.



## **Boetes neerlegging jaarrekeningen : verlies de uiterste datum van 31 juli niet uit het oog...**

*Als erkend boekhouder(-fiscalist) ervaart U momenteel de jaarlijkse «zomerrush» voor het tijdig vervullen van de boekhoudkundige en de fiscale verplichtingen van uw cliënten. Wij stellen vast dat er eerst en vooral aandacht wordt besteed aan de aangiftes in de personenbelasting en de vennootschapsbelasting.*

*Toch willen wij er nogmaals de nadruk op leggen dat U, zeker sinds het in voege treden van de administratieve boetes voor het laattijdig neerleggen van de jaarrekening, tevens de uiterste termijn voor het neerleggen van de jaarrekeningen strikt in acht dient te nemen. Het heeft immers weinig zin dat uw cliënt een fiscale boete wegens laattijdige fiscale aangifte vermijdt indien hij tegelijk een administratieve boete voor het laattijdig neerleggen van de jaarrekening oploopt...*

*Beide verplichtingen vloeien voort uit een verschillende wetgeving en dienen parallel toegepast te worden.*

*Hieronder proberen wij een overzicht te geven van deze verplichtingen.*

### **1. De neerlegging van de jaarrekening**

Het Wetboek van Vennootschappen voorziet in artikel 92 §1 tweede en derde lid dat «De jaarrekening moet binnen zes maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar ter goedkeuring worden voorgelegd aan de algemene vergadering. Indien de jaarrekening niet binnen deze termijn aan de algemene vergadering is voorgelegd, wordt de door derden

*geleden schade, behoudens tegenbewijs, geacht voort te vloeien uit dit verzuim.»*

Op de niet-naleving van bovenvermelde bepaling (voorleggen jaarrekening aan de algemene vergadering)

## I N H O U D

- **Flash** **1**
- **Boetes neerlegging jaarrekeningen : verlies de uiterste datum van 31 juli niet uit het oog...** **1**
- **Publiciteits- en onthaalkosten: fiscale gevolgen voor directe belastingen en BTW** **5**
- **Regeling inzake BTW op de gebouwen - deel 2** **8**
- **BTW - SCANDIC-arrest : belasting van voodelen van alle aard** **12**
- **Rubriek 06 : Termijnverrichtingen** **14**

staan er bovendien nog steeds strafsancties nl. geldboete van 50 tot 10 000 EUR (zie art. 126 W. Venn.)

Artikel 98 van hetzelfde wetboek stipuleert bovendien dat *«De jaarrekening moet door toedoen van de bestuurders of zaakvoerders worden neergelegd bij de Nationale Bank van België.*

*Deze neerlegging geschiedt binnen dertig dagen nadat de jaarrekening is goedgekeurd, en ten laatste zeven maanden na datum van afsluiting van het boekjaar.*

*Indien de jaarrekening niet werd neergelegd zoals bepaald in het tweede lid wordt de door derden geleden schade, behoudens tegenbewijs, geacht voort te vloeien uit dit verzuim.».*

De exacte datum van neerlegging van uw jaarrekening wordt geregistreerd bij de NBB en is de enige datum die in aanmerking zal worden genomen om te bepalen of er al dan niet tijdig werd neergelegd. Wacht dus best niet tot het laatste moment en betaal tevens tijdig.

Bovenvermelde neerleggingsverplichting rust weliswaar op de zaakvoerders of bestuurders van de vennootschap. In de praktijk stellen we evenwel vast dat de boekhouder (-fiscalist) hiermee vaak belast wordt door zijn cliënten. Hierdoor ontstaat er een contractuele aansprakelijkheid van het BIBF-lid jegens zijn opdrachtgever. Zowel in de hypothese waar de zaakvoerders/bestuurders persoonlijk neerleggen als in de hypothese waar de beroepsbeoefenaar gemandateerd werd om neer te leggen, rust er op deze laatste een informatieverplichting ten aanzien van zijn cliënten.

Via artikel 175 van de Programmawet van 8 april 2003 (B.S. 17 april 2003), die een artikel 129*bis* invoegt in het W. Venn, kunnen aan de laattijdige neerleggers (geen neerlegging binnen de zeven maanden na afsluiting – voor afsluitingen op 31 december 2004 : 31 juli 2005) tevens administratieve geldboetes worden opgelegd door de Minister van Economische Zaken.

Sinds de praktische uitwerking hiervan, via het KB van 12 oktober 2004 (B.S. 15 oktober 2004), weten we dat deze bepaling geen dode letter is gebleven en dit zal dit jaar niet anders zijn luidens een persverklaring vanuit het kabinet van de Minister van Economische Zaken.

Per maand vertraging bedraagt de boete 60 EUR (met een maximum van 360 EUR) voor de kleine vennootschappen en 200 EUR (met een maximum van 1 200 EUR) voor de andere vennootschappen.

Het opleggen van deze boetes behoort tot de bevoegdheid van de Minister van Economische zaken (FOD Economie) terwijl de invordering werd toegewezen aan de FOD Financiën.

De bewuste boete kan enkel en alleen vermeden worden indien er uitstel wordt aangevraagd wegens «overmacht» (zie KB 12 oktober 2004). Dit dient uiterlijk binnen de 15 dagen na de uiterste neerleggingsdatum *bij aangetekend schrijven* te gebeuren mits uiteenzetting van de motieven waarom er overmacht wordt ingeroepen. U dient tevens de nodige bewijsstukken toe te voegen die de overmacht staven alsook uw verwachtingen t.a.v. het te bekomen uitstel aan te geven (datum waarop U kan neerleggen). Noteer dat een dergelijke aanvraag om uitstel wegens overmacht de termijn van zeven maanden niet opschort. Indien er zich dus een overmachtsituatie voordoet voor een van uw cliënten, doet deze vennootschap er dus goed aan zo snel mogelijk een dergelijk uitstel wegens overmacht aan te vragen op volgend adres :

FOD Economie, KMO, Middenstand en Energie  
DG regulering en organisatie van de markt – dienst boekhoudrecht  
North Gate III  
Koning Albert II Laan 16  
1000 Brussel

De invoering van de administratieve geldboetes was voor het eerst van toepassing op de jaarrekeningen die vanaf 31 december 2002 werden afgesloten. Voor de rekeningen afgesloten op 31 december 2002 en 31 december 2003 heeft de regering vorig jaar evenwel, uitzonderlijk en op aandringen van onder meer het BIBF, een overgangsregeling uitgewerkt voor deze jaarrekeningen (2002 en 2003), die werden neergelegd binnen de termijn van de destijds toegestane uitsteltermijnen inzake aangifte in de vennootschapsbelasting. Er werden geen boetes opgelegd indien de neerlegging gebeurde tegen respectievelijk 30 september 2003 en 30 september 2004, zijnde de uiterste aangifte data die voor deze jaren werden toegekend voor de aangifte vennootschapsbelasting

De beroepsinstututen drongen hierop aan omdat het ingevoerde systeem van de administratieve geldboetes minstens een schijn van retroactiviteit had. Op strikt juridisch vlak is dit echter nog geen uitgemaakte zaak.

Alhoewel de verplichting tot tijdige neerlegging van de jaarrekening en de verplichting tot tijdelijke aangifte van de vennootschapsbelasting dus een aparte rechtsgrond hebben (twee verschillende wetgevingen), werd er vorig jaar de link gemaakt (en dit om billijkheidsredenen) tussen het vennootschapsrecht en het fiscaal recht. Dit jaar gaat de bevoegde Minister er evenwel van uit dat iedereen voldoende geïnformeerd is en liet hij weten dat de administratieve geldboetes onverkort worden toegepast behoudens bij geldige overmacht zoals hoger beschreven.

## 2. Nu ook neerlegging jaarrekening online

Naast de neerlegging op papier of via een diskette, kunnen de gestandaardiseerde jaarrekeningen sinds mei 2005 tevens via internet worden neergelegd. Op de site van de Balanscentrale kan u gedetailleerde informatie vinden over hoe op deze manier de jaarrekening neergelegd moet worden ([www.balanscentrale.be](http://www.balanscentrale.be), punt «Jaarrekeningen neerleggen», «Wijze van neerlegging : via Internet, op diskette of op papier», «Neerleggen van jaarrekeningen via Internet : principes»). Wij raden U aan eerst aandachtig de handleiding en de gebruikersvoorwaarden te lezen.

Voor de elektronische neerlegging heeft u een gekwalificeerd digitaal certificaat nodig van Certipost, Globalsign of Isabel. Het gaat om dezelfde certificaten die aanvaard worden in de E-Government-toepassingen zoals Intervat, Finprof, Dimona, DMFA en DRS. Indien u beschikt over één van deze certificaten, kan u onmiddellijk van start gaan en iedere werkdag van 9 tot 16 uur jaarrekeningen neerleggen. U dient zich wel voorafgaandelijk te registreren bij de NBB als «derde neerlegger» via een modelformulier dat U vindt via [www.balanscentrale.be](http://www.balanscentrale.be). Deze volmacht moet nog op voorhand gefaxt worden naar de NBB.

Beschikt U nog niet over dergelijk certificaat, dan kan men daarvoor een aanvraag indienen via de internetsite van de betrokken Certificatie-Autoriteiten :

Certipost : <http://www.e-trust.belgacom.be>

Globalsign : <http://secure.globalsign.net>

Isabel : <http://www.isabel.be>

De betaling van de neerleggingskosten gebeurt ook on line, met betaalkaart (Bancontact/Mister Cash) of met kredietkaart (Visa/Master Card). Voor Bancontact/Mister Cash heeft de gebruiker een C-ZAM/PC-kaartlezer nodig. Betaling van de neerleggingskosten (bij neerlegging online) met overschrijving of bij de NBB geopende rekening-courant is niet mogelijk.

Gelet op het gebruiksgemak en de kostenbesparing, kunnen wij U deze werkmethode alleen maar aanbevelen.

## 3. De aangifte personenbelasting en vennootschapsbelasting

Inzake de aangifte- en uitsteltermijnen voor de directe belastingen voorziet het Wetboek van de Inkomstenbelasting in volgende bepalingen :

Artikel 308 §1 WIB 1992 voorziet erin dat de termijn tussen de ontvangst van de aangifte personenbelasting en de uiterste indieningstermijn niet korter mag zijn dan één

maand. Inzake de vennootschapsbelasting en de rechtspersonenbelasting voorziet artikel 310 WIB 1992 dat de aangiftetermijn niet korter mag zijn dan één maand vanaf de datum waarop de jaarrekening wordt goedgekeurd en tegelijk niet langer mag zijn dan zes maanden vanaf de datum waarop het boekjaar is afgesloten.

Evenwel kan, overeenkomstig artikel 311 WIB 1992, de directeur-generaal van de directe belastingen of zijn gedelegeerde (Inspecteur A) afwijkingen toestaan van de hierboven vermelde termijnen.

Op basis van deze bepaling kunnen de erkende boekhouders(-fiscalisten) aangiften indienen na de wettelijk voorziene termijnen op voorwaarde dat zij een individueel uitstel bekomen. Dit kan onder de hierna volgende voorwaarden :

- de voorafbetalingen moeten correct worden verricht (voor de vennootschappen = ten minste 75 % van de Ven.B. die verschuldigd was voor het vorig aanslagjaar);
- de aanvrager en de belastingplichtigen mogen geen overtredingen hebben begaan tijdens de twee vorige aanslagjaren;
- het uitstel moet redelijk zijn en de uiterste datum mag niet na 30 september vallen;
- de aanvraag moet worden ingediend binnen de aanvankelijk vastgestelde termijn voor het indienen van de aangiften;
- de aanvraag moet in drievoud worden opgesteld volgens een bepaald model – en per taxatiedienst.

Deze uitsteltermijnen voor de fiscale aangifte staan dus juridisch volledig los van de termijnen inzake de neerleggingstermijnen van de jaarrekeningen.

### Fiscale deadlines en Tax-on-Web

Wij herhalen hier nogmaals de belangrijkste (tot op datum van redactie van dit artikel gekende) data voor de fiscale aangiftes 2005, en dit uiteraard onafhankelijk of U als BIBF-lid individueel uitstel heeft gekregen van uw Inspecteur A via de hierboven uiteengezette procedure :

- aangifte personenbelasting (deel 1 en/of 2) via papier of Tax-on-web : werd verlengd door de Minister van Financiën tot 31 augustus 2005;
- aangifte personenbelasting (deel 1 en/of 2) via Tax-on-web via geregistreerde mandatarissen (zoals BIBF leden) : 31 oktober 2005;
- aangifte vennootschapsbelasting, rechtspersonenbelasting: nog niet gekend : moet nog bij K.B. in *B.S.* gepubliceerd worden.

De professionals die aangiften inzake personenbelasting willen indienen via Tax-on-web II, dienen volgende stappen te ondernemen :

1. Creatie lokaal beheer voor boekhoudkantoren
2. Creatie volmachten tussen belastingplichtige en boekhoudkantoren
3. Indienen aangifte door boekhoudportaal via toepassing Tax-on-web

Voor de verschillende types gebruikers werden eigen onthaalpagina's en eigen toepassingsmogelijkheden ontwikkeld :

1. Belastingplichtigen: [www.taxonweb.be](http://www.taxonweb.be)
2. Volmachthouders: [www.taxonweb.be/pro](http://www.taxonweb.be/pro)

Noteer ook dat, in tegenstelling tot vorig jaar, U uw registratie als volmachthouder ook nog mag aanvragen na 30 juni 2005. U doet er evenwel goed aan U zo snel mogelijk te registreren.

Er is echter geen aangifte via Tax-on-Web mogelijk voor de volgende categorieën van personen :

- a. één of beide echtgenoten zijn overleden in 2004 of 2005;
- b. de belastingplichtige is weduwe of weduwnaar geworden in 2004 of 2005;
- c. de belastingplichtigen zijn feitelijk gescheiden sinds minder dan één jaar op 1 januari 2005 en hebben een afzonderlijke aangifte gekregen;
- d. de belastingplichtigen die geen papieren aangifte hebben ontvangen.

#### ***4. Standpunt BIBF inzake deadlines fiscale aangiftes en neerlegging jaarrekeningen***

Allereerst wenst het BIBF de specifieke maatregelen toe te juichen die door de overheid werden uitgewerkt ten behoeve van de boekhoudkundige en fiscale beroepsbeoefenaars. Inderdaad het algemene uitstel inzake de aangifte personenbelasting tot 31 oktober 2005, indien de aangifte door een mandataris wordt ingediend via Tax-on-web, is een belangrijke verbetering in vergelijking met de administratieve rompslomp die de jaarlijkse individuele aanvragen tot fiscaal uitstel met zich meebrachten.

Als Instituut zullen wij dan ook blijven meewerken aan de bestaande en nieuwe E-government projecten, zoals Edivat, intervat, TOW. Zo rekenen we er met name op dat een elektronische aangifte van de vennootschapsbelasting vanaf volgend aanslagjaar eveneens beschikbaar zal zijn. En dit zowel voor het aangifteformulier vennootschapsbelasting als wat betreft het elektronisch versturen van de nodige bijlagen.

Inzake Tax-on-web II hopen we dat aan de laatste kinderziektes en imperfecties snel een definitief einde zal komen. We denken hierbij in de eerste plaats aan een correct werkende berekeningsmodule, de mogelijkheid voor de

mandatarissen om hun cliënten alfabetisch te rangschikken op naam (en niet langer via de voornaam). Ook de ontwikkeling van de module in het Duits, toch de derde landstaal, is voor ons een prioriteit (te weten dat de Engelstalige module reeds beschikbaar is). Het BIBF zal niet nalaten haar leden te stimuleren om gebruik te maken van deze toepassingen, maar gaat er dan ook van uit dat, voor de lancering van dergelijke projecten, de nodige tests worden doorgevoerd en dat een perfecte werking wordt gegarandeerd.

Het BIBF meent dat, rekening houdend met de rechtmatige belangen van alle belanghebbenden en gezien de Europese tendens terzake (waar er gepleit wordt voor een snellere neerlegging van de jaarrekening), een verlenging van de neerleggingstermijn voor de jaarrekening niet wenselijk is. Daartegenover staat evenwel dat het Instituut en haar leden ook gerechtvaardigde verwachtingen mogen koesteren t.a.v. de overheid. In dit opzicht zal het BIBF, onder meer in het kader van het protocolakkoord dat zal worden ondertekend met de fiscale administratie, volgende wettelijke garanties vragen aan de overheid :

- Het automatisch uitstel, inzake de aangifte personenbelasting via Tax-on-web tot 31 oktober van het aanslagjaar voor gemandateerde BIBF-leden, blijft ook in de toekomst behouden.
- Op het vlak van het vennootschapsrecht, de vennootschapsbelasting en de wetgeving inzake de administratieve boetes bij laattijdige neerlegging van de jaarrekening vragen we dat de overheid de nodige afdwingbare maatregelen zou nemen opdat alle noodzakelijke documenten, aangifteformulieren, informatie betreffende de opmaak van de jaarrekening beschikbaar zijn bij de belastingplichtigen tegen uiterlijk 1 maart van het aanslagjaar. Het betreft hier zowel de informatie, documentatie, aangiftes, formulieren en toelichtingen die afkomstig zijn van de fiscale administratie als van alle andere overheden en instellingen of organen, inbegrepen de privé-instellingen die documenten moeten overmaken noodzakelijk voor de opmaak van de jaarrekening en de aangifte vennootschapsbelasting (dus inclusief banken, verzekeringsmaatschappijen, sociale verzekeringsfondsen en sociale secretariaten). Vandaag stellen we vast dat sommige belastingplichtigen hun aangifte niet ontvangen hebben voor 1 juni of dat zij hun fiscale fiche pas ontvingen in de loop van de maand juni of nog dat meerdere banken de nodige attesten slechts in de loop van juni aan hun cliënten bezorgden.
- Indien bovenvermelde informatie en documentatie, om welke reden dan ook, niet ter beschikking wordt gesteld van de belastingplichtige op datum van 1 maart van het aanslagjaar, verbindt de overheid er zich toe de datum,

vanaf wanneer er boetes inzake de laattijdige neerlegging van de jaarrekening worden aangerekend, dienovereenkomstig te verlengen.

- Verder vraagt het BIBF dat haar leden automatisch als gemandateerde worden aanzien t.a.v. de fiscale overheid zonder dat hiervoor een geschreven volmacht moet opgemaakt worden.

Op die manier heeft elk boekhoudkantoor voldoende tijd om haar eigen werkzaamheden volgens een efficiënt timemanagement te organiseren en dit in overeenstemming met de wetgeving op de jaarrekening en de fiscale wetgeving. Tegelijk kan de vakantieplanning van hun kantoor soepeler worden ingepast in dit schema.

Tegelijk zal ook de overheid over de nodige garanties beschikken dat de door haar opgelegde verplichtingen in het kader van de fiscale wetgeving en inzake het vennootschapsrecht tijdig worden nageleefd. De boekhoudkundige en fiscale professional zal bovendien

aansluitend op het opmaken van de jaarrekening, de aangifte vennootschapsbelasting kunnen opmaken. Dit is een logische en tijdsbesparende werkwijze waardoor hij zich slechts eenmaal moet verdiepen in het volledige dossier om aan beide verplichtingen tegemoet te komen.

Meer specifiek met betrekking tot de neerlegging van de jaarrekening, kan de voorziene neerleggingsdatum gerespecteerd worden zonder dat er een boete wordt opgelopen en kunnen tegelijk de rechtmatige belangen van de «stakeholders» (aandeelhouders, werknemers, klanten, leveranciers, banken, etc.) gevrijwaard blijven.

Op deze manier worden enerzijds de overheid en anderzijds de boekhoudkundige en fiscale consultants echte partners die samen eenzelfde doel nastreven nl. een correcte en tijdige bedrijfsinformatie.

Geert LENAERTS  
Algemeen directeur BIBF



## **Publiciteits- en onthaalkosten : fiscale gevolgen voor directe belastingen en BTW**

*U maakt het regelmatig mee bij uw cliënteel.*

*Een onderneming organiseert voor haar leveranciers en klanten met hun familie een evenement met een drankje en een hapje naar aanleiding van de vernieuwing van de zaak.*

*In het kader van promotie van de zaak worden allerlei gadgets aan de kinderen (pennen, ballonnen, strandballen, enz.) uitgedeeld.*

*Een andere onderneming organiseert een evenement naar aanleiding van de lancering van een nieuw product. Voor de naambekendheid van het product zijn noch kosten noch moeite gespaard. Er is een ballonvaart, vermaak voor de kinderen, een optreden van een artiest, enz.*

*Kunnen deze ondernemingen hun uitgaven volledig aftrekken of zijn er beperkingen gesteld in het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 ? Kunnen deze ondernemingen de betaalde BTW op deze uitgaven recupereren of wordt de aftrek geheel of gedeeltelijk verworpen ?*

*Hierna vindt u een overzicht over hoe deze uitgaven behandeld worden in de directe belastingen en in de BTW.*

### **1. Begrip publiciteits- en onthaalkosten**

Het is niet zo eenvoudig om «publiciteitskosten» en «onthaalkosten» te omschrijven. In het algemeen begrijpen we onder publiciteitskosten uitgaven gemaakt om de naambekendheid van de zaak of een product bij het grote

publiek te bevorderen. Kosten van onthaal kunnen het best gedefinieerd worden als uitgaven gemaakt om mensen te ontvangen. Beide begrippen worden verder ingevuld door de verschillende belastingadministraties en de rechtspraak.

### **2. Directe belastingen**

In principe zijn, overeenkomstig artikel 49 van het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 (hierna verkort als WIB 1992), uitgaven aftrekbaar indien de uitgaven zijn gedaan of gedragen tijdens het belastbare tijdperk om belastbare inkomen te verkrijgen of te behouden.

De belastingplichtige dient het bewijs te leveren dat de uitgave is gedaan of gedragen aan de hand van rechtvaardigingsstukken.

Op het principe van de aftrekbaarheid bepaalt het WIB 1992 een reeks uitzonderingen. In verband met receptiekosten staat in artikel 53, 8° WIB 1992 dat bedrijfsmatig gedane receptiekosten en de kosten voor relatiegeschenken slechts voor 50 % aftrekbaar zijn, met uitsluiting evenwel van reclameartikelen die opvallend en blijvend de benaming van de schenkende onderneming dragen.

De Administratieve Commentaar op het Wetboek van Inkomstenbelastingen 1992 (hierna verkort als Com.IB.

1992) geeft meer uitleg. In de Commentaar staat te lezen dat receptiekosten alle kosten zijn verbonden aan de ontvangst van mogelijke klanten of leveranciers, zakenrelaties en andere personen die de belastingplichtige in zijn eigen lokalen (of elders) ontvangt en dat die slechts voor 50 % aftrekbaar zijn. Het betreft niet alleen de kosten van traiteurs, van aankoop van drank, voedingswaren, rookartikelen of bloemen, doch ook de afschrijvingen of de huur van de lokalen die voor de ontvangst van de bezoekers zijn bestemd, evenals het behang, de gordijnen, de tapijten en meubelen, en de salarissen van het personeel dat zich met het ontvangen van bezoekers bezighoudt (Com.IB. 1992, nr. 53/144).

Onder relatiegeschenken (Com.IB. 1992, nr. 53/150-153) moeten worden verstaan, voorwerpen van een zekere waarde die periodiek of toevallig worden aangeboden in het kader van beroepsrelaties. In de Commentaar staan tal van voorbeelden onder meer wijn, champagne, of alcohol, reukwaren, bloemenruikers, pralines, gebak enz.

Verder vinden we in de Commentaar (Com.IB. 1992, nr. 53/154) wat de belastingadministratie verstaat onder reclameartikelen, met name de sommen die worden besteed aan voorwerpen, gadgets en gebruiksartikelen die massaal worden uitgedeeld om de naam van de firma bekendheid te geven en die op opvallende en blijvende wijze de benaming van de schenkende onderneming dragen. Deze zijn voor 100 % aftrekbaar. Hier worden dus voorwerpen bedoeld zoals kogelpennen, aanstekers, agenda's, asbakken, ballen, kalenders, sleutelhangers enz., die zowel aan bestaande als aan mogelijke klanten worden uitgedeeld en in de eerste plaats als reclaimedrager dienen.

Sommige receptiekosten werden oorspronkelijk met reclamekosten gelijkgesteld en waren bijgevolg 100 % aftrekbaar, op voorwaarde dat deze kosten het culturele en het sportleven ten goede kwamen (Com.IB 1992, nr. 53/159-160). Deze tegemoetkoming werd ingetrokken voor de vanaf 1 januari 1999 gemaakte receptiekosten. Voortaan ondergaan deze kosten de hierboven vermelde algemene beperking.

Wat is de houding ten opzichte van publiciteitskosten? In verband met de reclame- en de publiciteitskosten staat in de Commentaar (Com.IB. 1992, nr. 52/205-206) dat de uitgaven verbonden aan reclame of publiciteit die een belastingplichtige aan zijn zaak besteedt aftrekbaar zijn als beroepskosten, indien ze aan de gewone in artikel 49 WIB 1992 gestelde voorwaarden voldoen. De belastingplichtige moet wel de juiste aangifte van de naam en de woonplaats van de verkrijgers en de datum van de betalingen verstrekken. Uit de Commentaar kan worden afgeleid dat

de belastingadministratie enige beoordelingsvrijheid heeft, want de Commentaar bepaalt verder dat, als de belastingambtenaar twijfelt over de aard van de uitgaven – namelijk publiciteitskosten of liberaliteiten –, hij, aan de hand van de door de belastingplichtige verstrekte gegevens, argumentatie en bewijzen, zal moeten oordelen of de aldus gedane uitgaven ertoe kunnen bijdragen de bloei van de zaak van de belastingplichtige te stimuleren, doordat ze aan het bestaan ervan grotere ruchtbaarheid geven en haar activiteiten in een gunstig daglicht plaatsen bij het publiek. Op basis van deze Commentaren blijkt dat publiciteitskosten slechts van een geringe omvang moeten zijn en een wel omschreven voorwerp moeten hebben. Bovendien moet de genietter duidelijk bekend zijn. Evenementen bedoeld voor het brede publiek zullen dus moeilijk als publiciteitskosten worden gekwalificeerd.

Op basis van de hierboven beschreven bepalingen menen we te kunnen besluiten dat de eerste onderneming uit ons voorbeeld de uitgaven voor de gadgets 100 % zal kunnen aftrekken als reclameartikelen. Naar onze mening zullen de receptiekosten slechts voor 50 % als receptiekosten in mindering kunnen worden gebracht. Vermits het evenement van de andere onderneming georganiseerd is voor het brede publiek zal het moeilijk zijn om de genietters te kunnen identificeren. De uitgaven zullen slechts voor 50 % aftrekbaar zijn.

### 3. BTW

Elke belastingplichtige heeft in principe recht op aftrek van de BTW geheven op de aan hem geleverde goederen en diensten (artikel 45, § 1 BTW-Wetboek). Op dit principe bestaan uitzonderingen zoals met betrekking tot de kosten van onthaal (artikel 45, § 3, 4° BTW-Wetboek). De BTW op de kosten gemaakt voor publiciteit zijn echter wel aftrekbaar.

#### 3.1. Het begrip «kosten van onthaal»

Het begrip kosten van onthaal wordt niet gedefinieerd in het BTW-Wetboek. De BTW-administratie grijpt voor de interpretatie principieel terug naar de ruime tekst van Aanschrijving nr. 103 van 31 december 1970, paragraaf 15. Onder kosten van onthaal wordt begrepen «de kosten op het stuk van public-relations gedaan voor onthaal, ontvangst en vermaak of ontspanning van aan het bedrijf vreemde bezoekers, inzonderheid leveranciers en klanten. Hier wordt alle BTW bedoeld die betrekking heeft op het onthaal (hotel- en restaurantkosten, kosten betaald aan uitzenders van diners, kosten voor aankoop van dranken, levensmiddelen en bloemen, kosten van zaalversiering, enz.)».

De BTW-administratie heeft deze regel steeds erg strikt geïnterpreteerd. Kosten voor onthaal hebben vaak een publicitair karakter, maar dat publicitair doel volstaat niet om aan bepaalde kosten de aard van onthaal te ontnemen. Niet het doel van de uitgaven, maar wel de aard ervan is het determinerend criterium volgens de Administratie (zie PV nr. 129 van de heer Fournaux van 24 november 1999, Vr. en Antw., Kamer, 1999-2000, nr. 24, blz. 2738).

Deze interpretatie strookt evenwel niet geheel met het standpunt dat het Europees Hof van Justitie innam. In een arrest van 17 november 1993 was het Hof van mening dat «reclamediensten» een begrip is uit het gemeenschapsrecht dat op uniforme wijze geïnterpreteerd dient te worden om te vermijden dat er dubbele of helemaal geen belastingen worden betaald als gevolg van uiteenlopende interpretaties. Op basis van dit principe oordeelde het Hof dat «onder dat begrip een promotieactiviteit vallen de verkoop van goederen tegen kortingsprijzen, de verstrekking aan consumenten van roerende lichamelijke goederen die door een reclamebureau aan de ontvanger van de dienst zijn verkocht, de levering van diensten tegen een gereduceerd tarief of om niet, of de organisatie van een cocktailparty of een banket, wanneer de activiteit erop neerkomt dat een boodschap wordt verspreid om het publiek in te lichten over het bestaan en de kwaliteiten van het aangeprezen product of de aangeprezen dienst met het doel de verkoop ervan te doen toenemen. Hetzelfde geldt voor elke verrichting die een onlosmakelijk deel is van een reclamecampagne en die uit dien hoofde bijdraagt tot het doorgeven van een reclameboodschap, hetgeen het geval is bij de vervaardiging van middelen die voor een bepaalde reclame worden gebruikt.»

Ondanks het standpunt van het Europees Hof van Justitie heeft de BTW-administratie er steeds een enge visie op na gehouden.

### 3.2. Het arrest Hof van Cassatie van 8 april 2005

Het Hof van Cassatie heeft in een arrest van 8 april 2005 (de zogenoemde Medixis-zaak) immers geoordeeld dat kosten die worden gemaakt voor evenementen of manifestaties gericht op de publiciteit omtrent of directe verkoop van welbepaalde producten een strikt professioneel karakter hebben en niet kunnen worden aangemerkt als kosten van onthaal. De BTW die op dergelijke kosten wordt betaald, is dan ook in hoofde van de belastingplichtige aftrekbaar.

In casu organiseerde het uitgeversbedrijf diverse evenementen in het kader van de lancering van een nieuw tijdschrift (Feeling) of ter promotie van andere tijdschriften.

Daartoe behoort onder meer de uitreiking van de Gouden Prosper en de verkiezing van Man en Vrouw van het jaar. Op deze feestelijkheden werden cliënten (afnemers of verhoopte toekomstige afnemers van haar publicaties) en pers uitgenodigd en werd ten bate van de genodigden gezorgd voor spijs en drank, vermaak en ontspanning. Het uitgeversbedrijf was immers van oordeel dat de gedane uitgaven moesten worden beschouwd als reclamekosten en niet als onthaalkosten.

De uitgever baseerde zich voor de kwalificatie als publiciteitskost voornamelijk op het feit dat het begrip kost van onthaal, bij gebreke aan een definitie in het Belgisch recht, geïnterpreteerd moest worden in overeenstemming met de Zesde Richtlijn. De Richtlijn omschrijft de kosten van onthaal als «de uitgaven, gemaakt voor klanten of gasten, zonder dat een ander voordeel wordt nagestreefd dan het creëren van een algemeen gunstige atmosfeer ten overstaan van de onderneming. Kosten die een directe verkoop beogen of worden gemaakt met het oog op de publiciteit over welbepaalde producten, vallen niet onder deze definitie en zijn publiciteitskosten» (artikel 17,6 van de Zesde Richtlijn).

Zowel de rechtbank van Eerste Aanleg te Antwerpen (Rb. Antwerpen, 16 mei 1995) en het Hof van Beroep te Antwerpen (Antwerpen, 15 maart 1999) hadden de uitgeverij reeds gelijk gegeven.

Het Hof van Cassatie volgt de aangehaalde argumenten van het Hof van Beroep :

- Het toepassingsgebied van het begrip «kosten van onthaal» beperkt zich tot die kosten van ontspanning en vermaak die ten behoeve van klanten of gasten worden gemaakt, zonder dat een ander voordeel wordt nagestreefd dan het creëren van een algemeen gunstige atmosfeer ten overstaan van de onderneming.
- Indien de gedane kosten de directe verkoop beogen of worden gemaakt met het oog op de publiciteit voor welbepaalde producten, gaat het om publiciteit en uitgaven met een strikt professioneel karakter (in casu b.v. een feest dat speciaal georganiseerd wordt om een nieuw tijdschrift bekend te maken; cf. HvJ, 17 november 1993, C-68/92, 69/92 en 73/92).
- Het feit dat de publiciteit werd gebracht onder omstandigheden die aan de bezoeker van de evenementen vermaak of ontspanning bieden en dat de uitgaven zich in de sfeer van het eindverbruik bevinden, doet geen afbreuk aan het strikt professioneel karakter van de uitgaven.

Voorzover de uitgaven die een onderneming verricht de directe verkoop van een product beogen of worden gemaakt

met het oog op de publiciteit voor welbepaalde producten én dus niet alleen het creëren van een algemeen gunstige atmosfeer beogen, kan de BTW over dergelijke kosten integraal in aftrek gebracht worden. Concreet betekent dit dat voorzover het evenement het «aangename» overstijgt, de BTW in principe steeds aftrekbaar is. Daar het recht op aftrek in casu expliciet gelinkt is aan de bestemming die aan de uitgaven gegeven wordt én niet aan de aard van de uitgaven zelf (b.v. kosten van spijzen en dranken), impliceert dit beginsel dat bijvoorbeeld ook de BTW over de kosten van catering, optredens, enz. voor aftrek in aanmerking komt.

### 3.3. Wat zal de implicatie zijn van het arrest ?

Het Cassatie-arrest is van groot belang voor de dagelijkse BTW-praktijk, aangezien de belastingplichtigen zich nu kunnen steunen op rechtspraak waartegen geen beroep meer mogelijk is en die toelaat dat de kosten van drank en maaltijden integraal afgetrokken kunnen worden als ze kaderen in een reclamecampagne of een verkoopstimulerende activiteit.

Overeenkomstig de Mededeling van 21 april 2004 kan de BTW waarvoor het recht op aftrek is ontstaan vóór 6 juli 2003 nog uitgeoefend worden volgens de oude procedure. In de praktijk kunnen dergelijke correcties, mits voorafgaande goedkeuring van de lokale BTW-controle, betrekking hebben op handelingen waarvoor het recht op aftrek is ontstaan in de tweede helft van 2000.

Het dient opgemerkt dat indien BTW-plichtigen zich n.a.v. een BTW-controle akkoord hebben verklaard met de verwerping van de BTW-aftrek, zij ook in dergelijk geval tot een regularisatie zouden kunnen overgaan. Dergelijk akkoord heeft immers niet de rechtskracht van een dading waarbij de BTW-plichtige afstand heeft gedaan van zijn

rechten (*cf.* over belastingen kunnen geen dadingen gesloten worden).

Er was enige twijfel welk standpunt de BTW-administratie over dit arrest zou innemen. De interpretatie had immers niet alleen uitwerking naar de toekomst, maar ook voor het verleden, en had bijgevolg een gevoelige financiële impact. De ondernemingen die de BTW over bepaalde evenementen nog niet in aftrek gebracht hebben, zouden dit bijgevolg conform de principes uit de vorige paragraaf nog kunnen doen.

Na mondeling contact met het Hoofdbestuur kunnen wij bevestigen dat de Administratie zich heeft neergelegd bij de inhoud van het arrest. Aan de andere kant drukt zij erop dat het aan de belastingplichtige is om te bewijzen welke de link is tussen de uitgaven en het product dat wordt aangeprezen. Het is evenwel niet duidelijk of hier op korte termijn een Aanschrijving zou over verschijnen.

### 4. Conclusie

Het is een goede zaak dat er inzake BTW duidelijkheid is gekomen inzake het verschil tussen kosten van onthaal en publiciteitskosten.

Aan de andere kant is het zo dat de nadere invulling van het begrip waarschijnlijk geen implicatie zal hebben inzake directe belastingen.

Beide wetgevingen zijn afzonderlijk in te vullen en apart te interpreteren.

L. GOOSSENS  
Senior Tax Counsel  
Baker Tilly Belgium

E. VAN EENHOOGHE  
Tax Counsel



## Regeling inzake BTW op de gebouwen – deel 2

*Het eerste deel van dit artikel werd gepubliceerd in Pacioli nr. 187.*

### *Hoofdstuk II – Invloed van de nieuwe bepalingen op de herziening van de aftrek*

Er wordt eraan herinnerd dat, overeenkomstig artikel 9, § 1, van het Koninklijk Besluit nr. 3, van 10 december 1969, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde,

de oorspronkelijk verrichte aftrek van de belasting geheven van de handelingen die strekken of bijdragen tot de oprichting of de verkrijging, met voldoening van de belasting, van een gebouw of tot de verkrijging met voldoening van de belasting van een in artikel 9, tweede lid, 2°, van het Wetboek bedoeld zakelijk recht op een gebouw, onderworpen is aan een herziening gedurende een tijdvak van vijftien jaar te rekenen vanaf 1 januari van het jaar waarin het recht op aftrek is ontstaan.



Dan is er nog de vraag welk herzieningstijdvak van toepassing is ten aanzien van de in aftrek gebrachte belasting geheven van werken die betrekking hebben op goederen waarop vanaf 29 augustus 2002 «*het nieuwe begrip GEBOUW*» van toepassing is.

In onderhavig geval moet deze periode uitsluitend worden bepaald in functie van het ontstaan van het recht op aftrek. De vaststelling van het uitgangspunt van de herziening, overeenkomstig artikel 9, § 2 van voormeld besluit, heeft hierop geen enkele invloed.

Hieruit volgt dat, ten aanzien van onroerende goederen die vanaf 29 augustus 2002 beantwoorden aan de nieuwe definitie van gebouwen (d.w.z. die waarvoor een recht op aftrek is ontstaan vóór 26 april 2002), het herzieningstijdvak van vijf jaar van toepassing is als de datum van opeisbaarheid van de BTW geheven van de goederen of diensten m.b.t. de oprichting of de verwerving van het goed of de daarop betrekking hebbende zakelijke rechten vóór 29 augustus valt. Daarentegen bedraagt het herzieningstijdvak vijftien jaar t.a.v. de belasting waarvoor de datum van opeisbaarheid na 28 augustus 2002 valt.

### Toepassing

Dit is bijvoorbeeld het geval voor de werken die betrekking hebben op de aanleg van een parking aan een grootwarenhuis, gespreid over het ganse jaar 2002, wanneer het recht op aftrek van de belasting geheven van deze werken, zelfs slechts gedeeltelijk, ontstaan is voor 26 april 2002. Voor alle belasting waarvoor het recht op aftrek is ontstaan voor 29 augustus 2002 is het herzieningstijdvak van vijf jaar van toepassing; voor de belasting waarvoor het recht op aftrek is ontstaan vanaf 29 augustus 2002, bedraagt het herzieningstijdvak vijftien jaar.

Het herzieningstijdvak bedraagt daarentegen vijf jaar voor de onroerende goederen die vanaf 26 april 2002 beantwoorden aan de nieuwe definitie van gebouwen (d.w.z. die waarvoor geen enkel recht op aftrek is ontstaan vóór 26 april 2002), als de datum van opeisbaarheid van de belasting geheven van de goederen en diensten m.b.t. de oprichting en de verwerving van het goed of de daarop betrekking hebbende zakelijke rechten voor 26 april 2002 valt. Als daarentegen de datum van opeisbaarheid zich situeert vanaf 26 april 2002, bedraagt het herzieningstijdvak vijftien jaar.

### Toepassing

Nemen we het voorbeeld van werken die betrekking hebben op de aanleg van een parking, gespreid over het ganse jaar 2002, maar deze keer worden deze werken verricht voor

een verzekeringsmaatschappij (belastingplichtige wiens handelingen volledig zijn vrijgesteld van de BTW en die derhalve geen recht op aftrek heeft). Als deze onderneming haar activiteiten in de loop van het jaar 2003 heroriënteert en zo een belastingplichtige met gedeeltelijk recht op aftrek wordt, kan deze onderneming in haar voordeel een herziening van de aftrek van de belasting geheven van haar investeringsgoederen verrichten. Deze herziening dient te worden uitgevoerd in vijfden voor de belasting opeisbaar voor 26 april 2002 en in vijftienden voor de belasting opeisbaar vanaf 26 april 2002.

Het bestaan van twee data van inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen leidt, voor wat betreft het herzieningstijdvak van de aftrek voor onroerende goederen die slechts als gebouwen worden aangemerkt vanaf het van kracht worden van deze nieuwe bepalingen, samengevat tot het volgende :

- voor de belasting opeisbaar vóór 26 april 2002 is in elke hypothese het herzieningstijdvak van vijf jaar toepasselijk;
- voor de belasting opeisbaar vanaf 29 augustus 2002 is in elke hypothese het herzieningstijdvak van vijftien jaar toepasselijk;
- voor de belasting opeisbaar vanaf 26 april 2002 tot 28 augustus 2002 wordt het herzieningstijdvak in principe bepaald in functie van het al dan niet bestaan van een recht op aftrek vóór 26 april 2002.

Gelet op de rechtsonzekerheid en eventuele discriminatie, zal de Administratie t.a.v. de belasting die opeisbaar is vanaf 26 april 2002 tot 28 augustus 2002 m.b.t. onroerende goederen die slechts worden aangemerkt als een gebouw vanaf de inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen, het door de belastingplichtige gekozen herzieningstijdvak (vijf of vijftien jaar) niet bekritisieren.

### Voorbeeld

Een vrijgestelde belastingplichtige, zonder recht op aftrek, heeft een parking laten aanleggen in de loop van de jaren 2001 en 2002. Aan hem zijn, in overeenstemming met de wettelijke bepalingen, facturen uitgereikt op 5 november 2001, 5 april 2002, 5 juli 2002 en 5 oktober 2002. In 2003 heroriënteert deze belastingplichtige zijn activiteiten en wordt een belastingplichtige met gedeeltelijk recht op aftrek van de BTW. Deze belastingplichtige kan een herziening in zijn voordeel doen van de aftrek van de belasting geheven over de aanleg van de parking.

Voor de belasting gefactureerd :

- op 5 november 2001 en 5 april 2002 dient de herziening te worden verricht in vijfden;

- op 5 oktober 2002 dient de herziening te worden verricht in vijftienden;
- op 5 juli 2002 kan de belastingplichtige de herziening verrichten in vijftienden, wat voor hem in principe het meest voordelig is.

In de hypothese dat de bovenvermelde werken zouden worden uitgevoerd door een belastingplichtige met geheel of gedeeltelijk recht op aftrek die in 2003 een herziening van de oorspronkelijk in aftrek gebrachte belasting in voordeel van de Schatkist moet verrichten, zijn de in acht te nemen herzieningstijdvakken de volgende :

- vijf jaar voor de belasting gefactureerd op 5 november 2001 en 5 april 2002;
- vijftien jaar voor de belasting gefactureerd op 5 oktober 2002;
- vijf of vijftien jaar, naar keuze, voor de belasting gefactureerd op 5 juli 2002.

### **Belangrijke opmerking**

Ongeacht de toegepaste aftrekregeling (algemeen verhoudingsgetal of werkelijk gebruik), is de belastingplichtige gehouden het gekozen herzieningstijdvak (vijf of vijftien jaar) toe te passen op *alle* belasting opeisbaar in de periode van 26 april 2002 tot 28 augustus 2002 m.b.t. *alle* onroerende goederen die vanaf het van kracht worden van de nieuwe bepalingen worden aangemerkt als gebouw of de daarop betrekking hebbende zakelijke rechten.

De belastingplichtige dient de Administratie op de hoogte te stellen van zijn keuze door middel van een brief gericht aan het controlekantoor dat bevoegd is op het ogenblik van de indiening van de eerste aangifte waarin hij een herziening van de aftrek verricht of dient te verrichten. Indien voorgaande bepalingen niet worden nageleefd, dient de herziening van de belasting, naargelang het geval, te worden verricht volgens de wettelijke bepalingen en niet volgens de keuze van de belastingplichtige.

### ***Hoofdstuk III – Levering van een gebouw en van de grond waarop het gebouw is opgericht – maatstaf van heffing voor de BTW en aftrek***

Wanneer een belastingplichtige voor een niet gesplitste prijs een gebouw met voldoening van de belasting vervreemdt samen met de grond waarop het is opgericht, wordt, overeenkomstig artikel 30 van het BTW-wetboek, de belasting berekend over de bedongen prijs en de lasten, onder aftrek van de verkoopwaarde van de grond, geraamd op het tijdstip van de vervreemding, doch met inachtneming van de staat van de grond voor de aanvang van het werk.

Deze reglementering is ter zake niet gewijzigd.

Aangezien het nieuwe begrip «gebouw» voortaan ook de infrastructuurwerken omvat die tot gevolg hebben dat grondstoffen of materialen onroerend uit hun aard worden (water-, gas-, elektriciteitsleidingen, wegennet, riolering, enz.), moeten de belastingplichtigen (verkavelaars) waarvan de economische activiteit bestaat uit de geregelde verkoop van gronden waarop dergelijke werken zijn uitgevoerd en die kunnen worden beschouwd als gebouwen in de zin van de nieuwe bepalingen, bijgevolg het gedeelte van de prijs en van de bedongen kosten m.b.t. deze werken, met inachtneming van artikel 30 van het Wetboek, aan de BTW onderwerpen. Deze belastingplichtigen worden voortaan beoogd door artikel 12, § 2, van het BTW-wetboek.

Bovendien dienen, wat de aftrek van de belasting geheven van de kosten van infrastructuur volgens het regime van het werkelijk gebruik door belastingplichtigen beoogd in artikel 12, § 2, van het Wetboek betreft, de regels uiteengezet in hoofdstuk 3 van de Aanschrijving nr. 17, van 29 juli 1975, als volgt te worden aangepast :

1. De belasting geheven van infrastructuurwerken, die tot gevolg hebben dat de materialen onroerend uit hun aard worden, is aftrekbaar omdat deze infrastructuurwerken voortaan worden beschouwd als gebouwen waarvan de verkoop zal worden onderworpen aan de BTW.
2. De belasting geheven van de andere infrastructuurwerken, met name werken waarbij geen materialen onroerend uit hun aard worden gemaakt (opmeten van het terrein, nivelleren van de grond, afbraak van oude constructies, enz.), kan worden afgetrokken wanneer een belastingplichtige een terrein en een gebouw (constructie ingelijfd in de grond) verkoopt voor een enige prijs, aangezien bij de verkoop van het gebouw (constructie) de belasting moet worden berekend over een maatstaf van heffing die de kosten van deze werken omvat.
3. In principe mag de aftrek van de infrastructuurkosten die geen onroerendmaking uit hun aard van materialen meebrengen, slechts worden verricht op het ogenblik dat het contract inzake de verkoop van het terrein en van het gebouw of de respectievelijke contracten inzake het terrein of het gebouw zijn gesloten.
4. Wanneer echter een belastingplichtige bedoeld in artikel 12, § 2, van het Wetboek, voor het afsluiten van de contracten reeds aanvangt met infrastructuurwerken, waarbij materialen onroerend uit hun aard worden gemaakt, mag hij de aftrek van de belasting m.b.t. de andere infrastructuurwerken uitoefenen vanaf het ogenblik dat hij met de eerstgenoemde infrastructuurwerken begint.

5. Wanneer het infrastructuurwerken betreft (wegennet, riolering, groene zones, enz.), die gerealiseerd worden door de verkavelaar die daartoe gehouden is als last die voortvloeit uit de bouwvergunning die hem werd afgeleverd en waarvan de eigendom **kosteloos** moet overgelaten worden aan de **overheid**, is de belasting geheven van deze werken **niet aftrekbaar**.

#### ***Hoofdstuk IV – De onttrekking bedoeld in artikel 12, § 2, van het BTW-wetboek.***

Zoals blijkt uit voorgaande, heeft de toepassing van de nieuwe termijn bedoeld in artikel 12, § 2, van het BTW-wetboek, ten opzichte van de vroeger toegepaste termijn, geen ingrijpende wijziging tot gevolg wanneer de opname in het kohier van de onroerende voorheffing normaal gebeurt of gebeurd is.

Dit is evenwel niet het geval wanneer de opname in het kohier van de onroerende voorheffing, om welke reden ook, niet tijdig is gebeurd.

Daarom dienen de belastingplichtigen, bedoeld in artikel 12, § 2, van het Wetboek, oplettend te zijn in verband met de datum van de eerste ingebruikneming van de gebouwen die ze in voorraad hebben, en meer in het bijzonder in verband met deze van de van derden verworven gebouwen die reeds bij de verwerving in gebruik waren genomen.

Bovendien heeft de inwerkingtreding van de nieuwe termijn ook gevolgen voor de gebouwen die de belastingplichtigen bedoeld in artikel 12, § 2, van het Wetboek in voorraad hadden voor de inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen.

Volgend voorbeeld schetst beter deze problematiek : Een beroepsoprichter heeft in 2000, met het oog op de wederverkoop met toepassing van de BTW, een gebouw verworven waarvan de eerste ingebruikneming heeft plaatsgehad in 1999 en waarvan de opname in het kohier van de onroerende voorheffing pas in 2001 is gebeurd. Met de oude termijn kon het gebouw nog als nieuw aangemerkt worden tot 31 december 2002.

De inwerkingtreding van de nieuwe bepalingen heeft een herkwalificatie van deze voorheen nieuwe gebouwen naar oude gebouwen tot gevolg. Door de inwerkingtreding van de wet dient het gebouw in het gegeven voorbeeld als «oud» beschouwd te worden vanaf 1 januari 2002.

Hieruit volgt dat in dit voorbeeld, de belastingplichtige beoogd in artikel 12, § 2, van het Wetboek, de onttrekking

bedoeld in deze bepaling uiterlijk op 29 augustus 2002 dient te verrichten.

De Administratie staat evenwel toe dat de naar aanleiding van deze onttrekking verschuldigde belasting als volgt wordt geregulariseerd :

- wanneer de overdracht van het gebouw met toepassing van registratierechten heeft plaatsgehad tussen 29 augustus 2002 en 31 december 2002 : in de aangifte met betrekking tot de periode waarin de overdracht heeft plaatsgehad;
- wanneer het gebouw op 31 december 2002 nog net is overgedragen : in de laatste aangifte (maandelijks of trimestrieel) met betrekking tot 2002.

#### ***Hoofdstuk V – Verbouwde oude gebouwen***

Er wordt aan herinnerd dat verbouwde oude gebouwen, afhankelijk van de aard of het belang van de verbouwingen in bepaalde gevallen kunnen worden beschouwd als nieuwe gebouwen waarvan de overdracht aan de BTW kan worden onderworpen.

De in aanmerking te nemen criteria om te beoordelen of een oud gebouw, na de uitvoering van de werken, al dan niet moet worden beschouwd als een nieuw gebouw, zijn opgenomen in nr. 152/2 van de BTW-handleiding.

Deze criteria blijven van toepassing, met uitzondering evenwel van de termijn waarbinnen dergelijk gebouw dient te worden verkocht. Deze verwijst voortaan naar de eerste ingebruikneming van het gebouw, na de uitvoering van de werken.

Deze verwijzing veroorzaakt in principe geen bijzondere moeilijkheden wanneer het gebruik van het gebouw tijdens de duur van de verbouwingswerken omwille van de aard of het belang van de uitgevoerde werken onderbroken werd. Dit zal normaal het geval zijn wanneer de verbouwingen ingrijpend zijn.

Het is evenwel niet uitgesloten dat in bepaalde situaties, niettegenstaande het belang en de omvang van de uitgevoerde werken, de ingebruikneming of de inbezitneming van het gebouw tijdens de uitvoering van de verbouwingen niet zou worden onderbroken.

De overdracht van deze gebouwen is in principe **niet** aan de BTW onderworpen.

Niettegenstaande er geen onderbreking in het gebruik van dit gebouw is geweest, staat de Administratie toe dat de overdracht van dergelijke gebouwen aan de BTW kan

onderworpen worden onder de voorwaarden voorzien in voornoemd nr. 152/2 van de BTW-handleiding, en dat bovendien :

1. in de loop van de twee jaren voorafgaand aan het jaar waarin de voorafgaande verklaring, bedoeld in artikel 1, 1°, van het koninklijk besluit nr. 14, werd ingediend ofwel het totale bedrag van de verbouwingswerken de vereiste 60 % bereikt ofwel dat het gebouw ingrijpende wijzigingen heeft ondergaan;
2. en het gebouw dient uiterlijk op 31 december van het jaar volgend op de voorafgaande verklaring overgedragen te worden.

Dit kan bijvoorbeeld het geval zijn voor huizen bestemd voor privé-bewoning die het voorwerp uitmaken van opeenvolgende, over meerdere jaren gespreide verbouwingen, waarvan de totale waarde uiteindelijk zelfs de verkoopwaarde van deze gebouwen, na verbouwing, ruimschoots overschrijdt. Dit kan ook het geval zijn voor bepaalde industriële infrastructuren, die onroerend uit hun aard zijn en waarvan bepaalde gedeelten, omwille van slijtage, geregeld dienen te worden vernieuwd.

Bovendien kan enkel de belasting geheven van de werken uitgevoerd vanaf het begin van de termijn bepaald in punt 1 (hierboven), in aanmerking worden genomen voor de uitoefening van het recht op aftrek.



## **BTW – SCANDIC-arrest : belasting van voordelen van alle aard**

### **1. Probleemstelling**

De belasting van voordelen van alle aard is voor de toepassing van de BTW een zeer courante praktijk. Maar na het SCANDIC-arrest blijkt dat de belasting van sommige voordelen van alle aard volgens de Belgische gebruiken niet in overeenstemming is met de regels die overeenkomstig de Zesde Richtlijn zouden moeten worden toegepast.

We herinneren eraan dat de Zesde Richtlijn voorrang heeft op de wetgevingen van de verschillende lidstaten van de Gemeenschap.

In geval de maatstaf van heffing die krachtens de nationale regeling in aanmerking wordt genomen strijdig is met de maatstaf van heffing die door deze richtlijn in aanmerking wordt genomen, is de richtlijn van dwingende toepassing.

### **2. Belgische regeling**

Voor de belasting van voordelen van alle aard neemt de Belgische fiscale administratie de volgende maatstaven van heffing in aanmerking :

#### **2.1. Gebrek aan prijs**

Bij afwezigheid van een prijs die door de verkrijger van het voordeel van alle aard moet worden betaald, wordt de BTW, behoudens in zeldzame uitzonderingen, geacht in het bedrag van het voordeel te zijn begrepen.

#### **Voorbeeld**

Ten name van een personeelslid wordt een voordeel van alle aard van 1 000 EUR vastgesteld wegens het gebruik van een firmawagen.

Er wordt geen financiële tussenkomst van de gebruiker geëist.

Dat bedrag van 1 000 EUR bevat 21 % BTW.

Het bedrag BTW exclusief wordt verkregen door het bedrag van het voordeel van alle aard te delen door de vereenvoudigde administratieve formule van 1,0855 ( $1\ 000/1,0855 = 921,23$  EUR).

De volgende berekening geeft de verschuldigde BTW :  $1\ 000 - 921,23 = 78,77$  EUR.

Noteer dat de administratieve formule, waarbij gebruik gemaakt wordt van de noemer 1,0855 om het bedrag exclusief BTW te bekomen, zijn grondslag vindt in volgende overwegingen.

De te betalen BTW op het voordeel van alle aard moet overeenstemmen met de in mindering gebrachte BTW.

Maar betreffende de personenwagens kent de aftrekbaarheid een plafond, zijnde de helft van de belasting (10,5 % is slechts aftrekbaar op de 21 % die gefactureerd werd)

Daarenboven moet men tevens rekening houden met de essentiële kosten van het voordeel van alle aard die niet in rekening werden gebracht voor de berekening van de BTW (verkeersbelasting, verzekeringskosten, intresten van financiering, ...). Om met al deze elementen rekening te houden, werd de «formule van 1,0855» in het leven geroepen.

Met andere woorden is het niet toegelaten een BTW te willen herberekenen van 21 % vertrekkende van een bedrag exclusief BTW, bekomen door gebruik te maken van de bovenvermelde administratieve formule. De verschuldigde

BTW op het voordeel van alle aard voor privé gebruik van een firmawagen is immers lager dan de helft van 21 %.

Het SCANDIC-arrest stelt deze manier van berekening van de verschuldigde BTW niet in vraag.

## 2.2. Verminderde prijs en vaststelling van een voordeel van alle aard

Wanneer de gevraagde prijs te laag is, kan het voorkomen dat er voor de heffing van de inkomstenbelastingen een voordeel van alle aard wordt berekend.

### Voorbeeld 1

Een personeelslid betaalt zijn werkgever een bedrag van 200 EUR voor het privé-gebruik van een firmawagen. Bij toepassing van de toepasselijke schaal (aantal privé-kilometers vermenigvuldigd met de in aanmerking te nemen waarde naargelang het fiscaal vermogen van het voertuig), wordt een voordeel van alle aard van 800 EUR aan de belastbare grondslag van de werknemer toegevoegd.

De verschuldigde BTW werd in dergelijk geval als volgt berekend :

|                                          |                  |
|------------------------------------------|------------------|
| BTW verschuldigd op betaalde prijs:      |                  |
| 200 EUR x 21/121 =                       | 34,71 EUR        |
| BTW verschuldigd op toegevoegd voordeel: |                  |
| 800 EUR – 800 EUR/1,0855 =               | <u>63,01 EUR</u> |
| Totaal verschuldigde BTW:                | 97,72 EUR        |

Volgens deze regeling had de belasting betrekking op enerzijds de betaalde prijs en anderzijds op het bedrag van het voordeel van alle aard, *in casu* als BTW inclusief beschouwd.

### Voorbeeld 2

Stel dat een personeelslid in de bedrijfskantine de verminderde prijs van 1 EUR per verbruikte maaltijd betaalt.

We gaan ervan uit dat, voor de heffing van de directe belastingen, een voordeel van alle aard van 2 EUR per maaltijd wordt vastgesteld.

De verschuldigde BTW werd dan als volgt berekend:  
 $1 \text{ EUR} + 2 \text{ EUR} = 3 \text{ EUR} \times 21/121 \text{ d.w.z. } 0,52 \text{ EUR}.$   
De belasting had zowel betrekking op de betaalde prijs als op het bedrag van het voordeel van alle aard.

De regelingen die in voorstaande voorbeelden werden gevolgd, zijn in strijd met het voormelde SCANDIC-arrest.

## 3. Stelling van het SCANDIC-arrest

### 3.1. Feitelijke gegevens

SCANDIC oefent in Zweden een activiteit uit in de hotel- en restaurantsector. In deze context verstrekt deze werkgever zijn personeelsleden een middagmaal tegen verminderde prijs.

Welke is de aan de BTW te onderwerpen maatstaf van heffing wanneer de door de personeelsleden betaalde prijs lager is dan de door de werkgever gemaakte kosten ?

Het Hof van Justitie onderscheidt twee gevallen :

- enerzijds een handeling om niet;
- anderzijds een handeling onder bezwarende titel tegen een niet-symbolische verminderde prijs.

#### Een handeling om niet

Het Hof is van oordeel dat, voor de toepassing van de BTW, toepassing moet worden gemaakt van de door de Zesde Richtlijn ingestelde regulariserende maatregelen.

Deze regulariserende maatregelen zijn in het Belgisch BTW-Wetboek ingeschreven in de artikelen 12 en 19. Het betreft in feite gelijkstellingen met uitgaande handelingen van handelingen zoals onttrekkingen, leveringen aan zichzelf of diensten voor zichzelf.

De maatstaf van heffing wordt in dergelijk geval gevormd door de aankoopprijs, of door de kostprijs, of door de gemaakte kosten of nog door de normale waarde. Op dat gebied stemmen de Zesde Richtlijn en het Belgisch BTW-Wetboek perfect met elkaar overeen.

Dergelijke belasting verhindert dat een belastingplichtige, of een lid van zijn personeel, in het stadium van het eindverbruik, zonder BTW te betalen, diensten en/of goederen verkrijgt waarvoor de voorbelasting, door de uitoefening van het recht op aftrek, is verdwenen.

Deze regulariserende bepalingen beogen er voor te zorgen dat de belastingplichtige die een goed onttrekt of die een dienst voor privé-doeleinden van hemzelf of van zijn personeel verricht, gelijk wordt behandeld als de eindgebruiker die een goed of dienst van hetzelfde type afneemt met voldoening van de BTW.

De in België toegepaste wijze van belasting blijft in overeenstemming met de Zesde Richtlijn.

### *Een handeling onder bezwarende titel*

Volgens het SCANDIC-arrest verzetten de artikelen 2, 5, lid 6, en 6, lid 2, *sub b*, van de Zesde Richtlijn zich tegen een nationale regeling die handelingen waarvoor een werkelijke tegenprestatie wordt betaald, als een onttrekking van een goed of een verrichting van een dienst voor privé-doeleinden beschouwt, ook indien deze tegenprestatie lager is dan de kostprijs van het geleverde goed of de dienst.

Met andere woorden, als een handeling, wegens de betaling van een prijs, als een handeling onder bezwarende titel moet worden gekwalificeerd, wordt deze prijs de enige referentie voor de bepaling van de verschuldigde BTW.

Dat geldt evenzeer wanneer deze prijs lager is dan de gemaakte kosten, tenminste als het geen symbolische prijs betreft.

Wanneer deze uitspraak op voorgaande voorbeelden wordt toegepast, mag de BTW alleen op de betaalde prijs (die als BTW inclusief wordt beschouwd) worden geheven, en mag de maatstaf van heffing het bedrag van het voordeel van alle aard dat werd vastgesteld wegens de ontoereikendheid van de betaalde prijs niet omvatten.

Op dat punt is de Belgische handelswijze niet in overeenstemming met de voorschriften van de Zesde Richtlijn.



## **Rubriek 06 : Termijnverrichtingen**

Onder deze rubriek worden, op de daartoe aangelegde rekeningen, geboekt :

- 060 Op termijn gekochte goederen – te ontvangen
- 061 Crediteuren wegens op termijn gekochte goederen
- 062 Debiteuren wegens op termijn gekochte goederen
- 063 Op termijn verkochte goederen – te leveren
- 064 Op termijn gekochte deviezen – te ontvangen
- 065 Crediteuren wegens op termijn gekochte deviezen
- 066 Debiteuren wegens op termijn verkochte deviezen
- 067 Op termijn verkochte deviezen – te leveren

Het betreft de boeking van de aankoop- en verkoopovereenkomsten op termijn betreffende goederen en vreemde deviezen, alsook de daartegenover staande betalingsverplichtingen en vorderingen.

### **1. Termijnovereenkomsten op handelsgoederen**

#### **1.1. Toepassing**

Deze rekeningen komen in de praktijk alleen voor bij ondernemingen die kopen en verkopen op termijn. De handel heeft voornamelijk betrekking op een aantal basisgrondstoffen die aan een aantal bijzondere kenmerken beantwoorden.

Bijvoorbeeld : koffie, graan, mineralen, koper, ijzer, tin, enz.

#### **1.2. Advies CBN 132/4**

In dit advies wordt nagegaan hoe de termijnhandel de registratie beïnvloedt.

Handelsgoederen in voorraad worden in principe gewaardeerd tegen aanschaffingswaarde of tegen de marktwaarde op balansdatum als die lager is.

### **1.3. Niet ingedekte aankoop op termijn**

Een onderneming die goederen op termijn koopt waarvan de marktwaarde nadien daalt, lijdt met betrekking tot deze verrichting hetzelfde potentieel verlies als een onderneming die deze goederen in voorraad heeft.

De aankoop is vastgelegd, de termijn van levering is bepaald en de aankoopvoorwaarden zijn definitief.

Wanneer op de inventarisdatum de contantprijs lager is dan de termijnprijs, moet het prijsverschil tot uitdrukking worden gebracht door de vorming van een voorziening voor risico's en kosten. Zodra het prijsniveau zich herstelt, moet de voorziening worden teruggenomen.

Indien daarentegen de marktprijs hoger is dan de in de termijn aankoopovereenkomst bedongen prijs, mag de niet-gerealiseerde *latente* winst niet als winst in resultaat worden genomen.

|     |                                |  |  |
|-----|--------------------------------|--|--|
| 060 | Op termijn gekochte goederen – |  |  |
|     | Metaal                         |  |  |
| 061 | aan Crediteuren wegens op      |  |  |
|     | termijn gekochte goederen      |  |  |

### **1.4. Niet ingedekte verkoop op termijn**

Wanneer een onderneming goederen op termijn heeft verkocht die zij niet in voorraad heeft noch op termijn heeft gekocht, dan heeft zij een baissepositie.

Dit betekent dat zij een daling van de prijzen verwacht en goederen heeft verkocht met de hoop om op een later tijdstip de te leveren goederen goedkoper te kunnen aankopen.

De verkoop is vastgelegd naar hoeveelheid, leveringsdatum en prijs. Het risico ontstaat uit de prijs van de aan te kopen goederen :

- zolang de termijnverkoopprijs hoger is dan de contantaankoopprijs van de te verkopen goederen, is er geen risico. De niet-gerealiseerde *latente* winst mag niet in resultaat worden genomen;
- wanneer, op balansdatum, de marktprijs hoger is dan de verkoopovereenkomstprijs, moet een voorziening voor risico's en kosten worden gevormd.

|     |                                                        |  |  |
|-----|--------------------------------------------------------|--|--|
| 062 | Debiteuren wegens op termijn gekochte goederen         |  |  |
| 063 | aan Op termijn verkochte goederen – te leveren (graan) |  |  |

### 1.5. Gedekte termijntransacties

Het betreft hier termijnaankopen of -verkoop waarbij men het risico door een andere transactie afdekt.

Een juiste indekking impliceert prijsvoorwaarden maar ook een juiste termijn.

#### Voorbeeld 1

Een onderneming koopt op termijn goederen tegen 100 om ze op termijn te verkopen tegen 110. Een latere schommeling van de marktprijzen heeft geen invloed meer op het vermogen noch op het resultaat (de winst van 10 wordt niet meer beïnvloed).

#### Voorbeeld 2

Een onderneming bezit een voorraad van 100 en voorziet een daling van de marktprijs. Om zich tegen deze voorziene prijsdaling in te dekken, verkoopt ze op termijn tegen 105. Het prijsrisico op de voorraad is ingedekt door de verkoop op termijn. De onderneming zal deze goederen later tegen een lagere prijs terug inkopen.

#### Voorbeeld 3

Een onderneming heeft een bestelling ontvangen waarvoor grondstoffen moeten worden bewerkt. De prijssofferte houdt rekening met een aankoopprijs betreffende deze grondstoffen van X. Om elk risico op een prijsverhoging van deze grondstoffen uit te sluiten, worden ze aangekocht op termijn. De onderneming dekt het prijsrisico door de aankoop van grondstoffen op termijn.

## 2. Deviezenverrichtingen, tegoeden en verplichtingen in deviezen

Dergelijke verplichtingen en de boekingen die eruit voortvloeien komen voor bij ondernemingen die actief zijn op buitenlandse markten.

### Voorbeeld

Een bouwonderneming krijgt van de Tunesische regering een opdracht voor de bouw van een vastgoedcomplex. De overeengekomen prijs van 2 000 000 EUR is, volgens de staat van het vorderen van de werken, betaalbaar in US dollars.

Om zich tegen wisselkoersschommelingen in te dekken, kan de aannemer voor een zelfde bedrag op termijn dollars verkopen.

De moeilijkheid in dergelijk geval is dat de prijs in verschillende termijnen zal worden betaald. Om zich in te dekken tegen de wisselkoersverschillen, zal de aannemer, bij de verkoop op termijn van dollars, rekening moeten houden met de verschillende vervaldagen.

Zo kan de verkoop of de aankoop van goederen op termijn, worden gecombineerd met een indekking door verkoop of aankoop van deviezen op termijn.

## 3. Termijnwisselverrichtingen

### 3.1. Notering

Termijnwisselverrichtingen zijn vaststaande aankopen en verkopen van deviezen waarvan de uitvoering wordt uitgesteld. De meest gebruikelijke termijnen waarvoor een notering bestaat, zijn één, twee, drie en zes maanden.

De notering van de termijnwisselkoers wordt uitgedrukt door een verschil ten opzichte van de contantkoers op dezelfde datum. De termijnkoers is de contantkoers waaraan het report wordt toegevoegd of waarvan het deport wordt afgetrokken.

In de termijnkoers – overigens in overeenstemming met de noteringsmodaliteiten – moeten twee bestanddelen worden onderscheiden :

- enerzijds, de contantkoers die als referentie geldt;
- anderzijds, het report of het deport, dat als renteverval *prorata temporis* wordt verworven vanaf de datum waarop de termijnverrichting wordt afgesloten tot aan haar afwikkeling.

### 3.2. Boekhoudkundige verwerking

Overeenkomstig het KB van 12 september 1983 worden de termijnwisselverrichtingen geboekt onder de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen.

|     |                                                     |  |  |
|-----|-----------------------------------------------------|--|--|
| 064 | Op termijn gekochte deviezen – te ontvangen         |  |  |
| 065 | aan Crediteuren wegens op termijn gekochte deviezen |  |  |

|     |                                                 |  |  |
|-----|-------------------------------------------------|--|--|
| 066 | Debiteuren wegens op termijn verkochte deviezen |  |  |
| 067 | aan Op termijn verkochte deviezen – te leveren  |  |  |

Een termijnwisselverrichting zal, gelet op de twee bestanddelen van de termijnkoers, twee boekingen tot gevolg hebben :

- enerzijds, een boeking met betrekking tot de eigenlijke wisselverrichting, in de rekeningen 064 tot 067 tegen de contantkoers op de dag van de verrichting;
- en anderzijds, een boeking met betrekking tot het report/deport, in de balansrekeningen.

Met deze twee boekingen kan, enerzijds, het report of het deport *prorata temporis* in resultaat worden genomen en, anderzijds, de koers waartegen de wisselverrichting werd geboekt met de slotkoers worden vergeleken, aan het einde van het boekjaar.

#### Voorbeeld

|                                  | US dollar  | Aus. dollar |
|----------------------------------|------------|-------------|
| Koers – contant koper            | 1,0099 EUR |             |
| contant verkoper                 |            | 0,5414 EUR  |
| Termijn 3 maanden koper – report | 0,0198 EUR |             |
| verkoper – deport                |            | 0,0372 EUR  |

1. Een aankoop van 1 000 000 Australische dollar op drie maanden wordt boekhoudkundig als volgt verwerkt :

|     |                                                              |         |         |
|-----|--------------------------------------------------------------|---------|---------|
| 064 | Op termijn gekochte Australische dollar – te ontvangen       | 541 400 |         |
| 065 | aan Crediteuren (euro) wegens op termijn gekochte Aus.dollar |         | 541 400 |
| 414 | Te innen opbrengsten (report/deport)                         | 37 200  |         |
| 493 | aan Over te dragen opbrengsten (report/deport)               |         | 37 200  |

2. Een verkoop van 100 000 US dollar op drie maanden wordt boekhoudkundig als volgt verwerkt :

|     |                                                        |         |         |
|-----|--------------------------------------------------------|---------|---------|
| 066 | Debiteuren (euro) wegens op termijn verkochte deviezen | 100 990 |         |
| 067 | aan Op termijn verkochte US dollar – te leveren        |         | 100 990 |
| 414 | Te innen opbrengsten (report/deport)                   | 1 980   |         |
| 493 | aan Over te dragen opbrengsten (report/deport)         |         | 1 980   |

3. Report en deport worden *prorata temporis* in resultaat genomen

- in financiële kosten
  - het report op termijnaankopen
  - het deport op termijnverkoppen
- in financiële opbrengsten
  - het report op termijnaankopen
  - het report op termijnverkoppen

|     |                                                               |        |        |
|-----|---------------------------------------------------------------|--------|--------|
| 493 | Over te dragen opbrengsten (1 maand vóór afsluiting boekjaar) | 12 400 |        |
| 756 | aan Diverse financiële opbrengsten                            |        | 12 400 |

#### 4. Opmerking

Het onderscheid in de toegepaste termijnkoers tussen de contantkoers en het report/deport is, ten aanzien van de jaarrekening, slechts relevant voor verrichtingen met vervaldagen die niet in hetzelfde boekjaar vallen.

Met het oog op de vereenvoudiging van de boekingswijze kan worden aanvaard dat de termijnwisselverrichting bij het sluiten van de overeenkomst slechts in de rekeningen van de niet in de balans opgenomen rechten en verplichtingen wordt geboekt tegen de koers van de termijnverrichting. Het *prorata* van het report/deport wordt dan slechts bij afsluiting van het boekjaar, voor de op dat ogenblik nog lopende verrichtingen, in de balansrekeningen opgevoerd.

Georges HONORÉ  
Lid van de Stagecommissie BIBF

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalsysteem, en evenmin worden overgedragen in welke vorm of op welke wijze ook, elektronisch, mechanisch of door middel van fotokopieën, zonder voorafgaande schriftelijke toestemming van de uitgever. De redactie staat in voor de betrouwbaarheid van de in haar uitgaven opgenomen info, waarvoor zij echter niet aansprakelijk kan worden gesteld. **Verantwoordelijke uitgever** : Marcel-Jean PAQUET, B.I.B.F. – Legrandlaan 45, 1050 Brussel, Tel. 02/626 03 80, Fax. 02/626 03 90 e-mail : info@bibf.be, URL : http://www.bibf.be **Redactie** : Gaëtan HANOT, Geert LENAERTS, Marcel-Jean PAQUET, Joseph PATTYN **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.

In samenwerking met Kluwer uitgevers