

PACIOLI



Verdeling van het resultaat : hoe optimaliseren ?

De maanden mei en juni zijn, indien het boekjaar parallel loopt met het kalenderjaar, dé maanden van de algemene vergaderingen in de kmo.

Voor de verslaggeving terzake verwijzen wij naar een voorbeeld in een vroegere *Pacioli*.⁽¹⁾ Wij kunnen niet genoeg de nadruk leggen op een verslag waar meer punten in staan dan wettelijk voorzien. Zo is het agendapunt m.b.t. de standen van de rekeningen-courant uitermate noodzakelijk ter vermindering van problemen tussen de vennoten.

Eén van de punten van deze agenda betreft de verdeling van het resultaat. Hierbij hadden wij enkele bedenkingen, die practici wellicht zeker interesseren. Aanvullingen en suggesties zijn terzake bovendien steeds meer dan welkom. Wij overlopen eerst de statutaire bepalingen en daarna de jaarrekening met «Resultaatverwerking».

De statuten

Een klassieke formulering luidt : «Het batig saldo dat de balans aanwijst nadat alle lasten, de algemene onkosten, de nodige provisies en afschrijvingen zijn afgetrokken, maakt de zuivere winst van de vennootschap uit. Van de nettowinst wordt ten minste één twintigste voorafgenomen om de wettelijke reserve te vormen, totdat zij één tiende van het maatschappelijk kapitaal bedraagt. Het saldo wordt als dividend onder de vennoten verdeeld naar verhouding van ieders aantal aandelen en de daarop verrichte stortingen» Deze laatste zin wordt gelukkig veelal beter geformuleerd nl. «Het saldo is ter beschikking van de algemene vergadering».

(1) «Verslaggeving bij de Algemene Vergadering» José Haustraete - Pacioli 95, 31 maart 2001.

Enkele bedenkingen.

- De geciteerde teksten m.b.t. de verdeling van het resultaat en de opgebouwde reserves lijken ons «oubolig» en totaal onbegrijpbaar. Waarom niet eenvoudig de volgende passage opnemen : «Op het einde van het boekjaar maakt / maken de zaakvoerder(s) een inventaris op alsmede de jaarrekening. Voor het opmaken van deze stukken zal / zullen de zaakvoerder(s) zich gedragen naar de voorschriften van het Wetboek van Vennootschappen en het boekhoudrecht. Op voorstel van het bestuurorgaan beslist de algemene vergadering over de resultaatverwerking conform de voorschriften van het Wetboek van Vennootschappen en het boekhoudrecht».
- Men heeft het bijna steeds over winstverdeling. Quid bij verlies ? Ook in het geval van verlies is een verdeling van het resultaat op basis van bv. de vroegere gerealiseerde resultaten mogelijk. Zo is het best mogelijk dat een dividend wordt uitgekeerd ondanks het bestaan van een negatief resultaat. Bovendien kan er beslist worden om binnen de «reserves» te herschikken en/of het «Overgedragen winst/verlies» te herschikken

INHOUD

- **Verdeling van het resultaat : hoe optimaliseren ?** **1**
- **Versoepelde Limosa-meldingsplicht voor wetenschappelijke congressen en vergaderingen in beperkte kring** **6**
- **Europa publiceert «btw-pakket» : nieuwe btw-regels «plaats van dienst» en vereenvoudigde procedure voor teruggave van btw** **7**

met de bestaande reserves. De titel van deze statutaire bepaling zou dus beter luiden : Verdeling van het resultaat. Het KB m.b.t. de jaarrekening heeft het bovendien eveneens over «Resultaatverwerking» (art. 89 KB 30 januari 2001).

- Ook in de statuten van een V.O.F. of Comm.V lezen wij het verhaal van de jaarrekening. Alhoewel deze vennootschapsvormen in principe een jaarrekening moeten neerleggen, vallen zij meestal onder de uitzonderingen. Zie terzake eveneens een vroeger artikel.⁽²⁾ Concreet betekent dit dat er eigenlijk geen jaarrekening wordt opgesteld bij dergelijke vennootschappen maar wel een interne balans en interne resultatenrekening. Een statutaire bepaling, die verwijst naar een jaarrekening, is m.a.w. in quasi alle gevallen moeilijk te begrijpen.
- Wij zagen ooit een statutaire bepaling als volgt : «De jaarvergadering gaat ieder jaar door op 30 juni om 18 uur». Dergelijke formulering kan uiteraard niet. Alhoewel men juist voldoet aan de verplichting «De jaarrekening moet binnen zes maanden na de afsluitingsdatum van het boekjaar ter goedkeuring worden voorgelegd aan de algemene vergadering» (art. 92 W.Venn.) is het onmogelijk de in de fiscale wet opgenomen verplichting – nl. het indienen van de fiscale aangifte van de vennootschap ten laatste binnen de zes maanden na het afsluiten van het boekjaar (art. 310 WIB92) – na te komen. Het feit dat de Belgische fiscale administratie sinds jaren laattijdig is met de aangifte en de datum van terugzending gesteld wordt na 30 juni, is eigenlijk strijdig met de dwingende bepalingen van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen. Het is dus best mogelijk dat de aangifte ooit terug binnen de wettelijke termijn van zes maanden zal moeten ingediend worden en in die fiscale aangifte heeft de verdeling van het resultaat haar fiscale gevolgen.
- De hogere geciteerde veel gelezen formulering laat eigenlijk het toekennen van een tantième niet toe, alhoewel de fiscale wet daar soms toe dwingt bij bv. het ontstaan van uitzonderlijke en niet-voorzien omstandigheden (bv. plots overlijden – cf. infra).
- Deze formulering laat bovendien niet toe dat vroeger gereserveerde winsten worden uitgekeerd, hetgeen wellicht nooit de bedoeling is geweest.

(2) «Jaarrekeningen niet altijd neerleggingsplicht» José Haustraete Pacioli nr. 29, 1998, p. 5-7.

De resultaatverwerking

A. Te bestemmen winst (verlies)

A.1. Te bestemmen winst (verlies)

A.2. Overgedragen winst (verlies) van het vorige boekjaar

Uit deze opstelling blijkt dat bovenstaande bewering, nl. de resultaatverwerking, betrekking heeft op zowel het resultaat van het boekjaar als het overgedragen resultaat van het vorige boekjaar. Dit laatste is in feite de som van de voorheen aangelegde bedragen.

B. Onttrekking aan het eigen vermogen

B.1. Aan het kapitaal en aan de uitgiftepremies

B.2. Aan de reserves

- Bij verlies of onvoldoende overgedragen winst kunnen de vroeger opgebouwde beschikbare reserves worden aangesproken. Wij citeerden reeds de soms aangewezen «goocheltruck» via deze weg, nl. het optimaliseren van de rekening 140 «Overgedragen winst». Bij het uitkeren van een groot dividend dienen veelal de vroegere reserves eveneens aangesproken te worden.

C. Toevoeging aan het eigen vermogen

C.1. aan het kapitaal en aan de uitgiftepremies

C.2. aan de wettelijke reserve

C.3. aan de overige reserves

- De klassiekers zijn C.2. en C.3.
- Te frequent – althans naar onze mening – zien wij dat de «wettelijke reserve» met mondjesmaat wordt aangelegd nl. het bekende minimum van vijf procent per jaar (voor de BVBA : art. 319 W.Venn. – de CVBA : art. 428 en de NV : art. 616). Wij zijn er daarentegen voorstander van dat, van zodra dit mogelijk is, de wettelijke reserve volstort wordt ten bedrage van tien procent van het kapitaal. Het geeft me een wrang gevoel een jaarrekening van een vennootschap, die sinds jaren bestaat, te zien waarbij de wettelijke reserve niet volstort is. Het geeft de indruk dat de vennootschap het in het verleden niet goed stelde alhoewel de grootte van de reserves een ander idee geeft.

Conclusie : liefst de 'wettelijke reserve' direct volstorten à rato van één tiende van het maatschappelijk kapitaal.

D. Over te dragen verlies (winst)

- Bij verlies zijn artikels 94, laatste lid en 96, 6° W.Venn. toe te passen.
- In quasi alle gevallen wordt, naast het eventuele toekennen van een dividend en/of tantième, de winst van het boekjaar gereserveerd ten bate van de «beschikbare reserve». Vergeet men hierbij de verplichting m.b.t. de inhoud van het jaarverslag en de verplichting tot vermelding in de toelichting niet (art. 94 in fine en art. 96, 6° W.Venn.) ?

Art. 96. «Het jaarverslag bedoeld in artikel 95 bevat :
1° 2° 3° 4° 5°
6°. Ingeval uit de balans een overgedragen verlies blijkt of uit de resultatenrekening gedurende twee opeenvolgende boekjaren een verlies van het boekjaar blijkt, een verantwoording van de toepassing van de waardeeringsregels in de veronderstelling van continuïteit»

Art. 94 laatste lid : «De niet-genoteerde kleine vennootschappen moeten de verantwoording bedoeld in artikel 96, 6°, evenwel vermelden in de toelichting bij de jaarrekening»

Indien er m.a.w. onvoldoende of geen 'overgedragen winst' is in een bepaald boekjaar en er toch een verlies verschijnt dan moet men, hoe degelijk en klein de vennootschap ook moge zijn, een verklaring opnemen bij de jaarrekening ! Een noodoplossing zou erin kunnen bestaan ervoor te zorgen dat de uiteindelijk «over te dragen winst/verlies», die dreigt negatief te worden, via de afname van de reserves terug op niveau wordt gebracht. Deze verplichting geldt evenwel niet voor de V.O.F., de Comm.V, de CVOHA, de economische samenwerkingsverbanden en de landbouwvennootschappen (art. 94 W.Venn.).

Dergelijke verplichting tot opname in het jaarverslag en de toelichting of de geciteerde goocheltruck is te vermijden door op de rekening «overgedragen winst / verlies» ieder jaar een voldoende hoog bedrag te laten prijken !

De ratio legis van art. 94 en 96, dat geen rekening houdt met de in het verleden aangelegde reserves, ontgaat me evenwel. Deze artikelen werden wellicht geschreven door mensen die geen kennis hebben van de samenstellende elementen van het «eigen vermogen». De adviseur moet

evenwel met die realiteit rekening houden gezien vooral de verplichting sub art. 94 in fine en art. 96 6° W.Venn. eerder oncomfortabel is.

E. Tussenkost van de vennoten in het verlies

- Indien de betrokken vennoten bedrijfsleiders – in de fiscale betekenis van het woord (art. 32 WIB92) – zijn in de vennootschap is de fiscaliteit, die strenge eisen stelt i.v.m. de verrekening van een ten laste genomen verlies, belangrijk.

Art. 53 WIB92 luidt immers als volgt :

«Als beroepskosten worden niet aangemerkt :

1° . 14°

15° verliezen van vennootschappen ten laste genomen door natuurlijke personen, behoudens indien het gaat om bedrijfsleiders die deze tenlasteneming verwezenlijken door de onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling van een som voor het behoud van beroepsinkomsten welke die leiders periodiek uit de vennootschap verkrijgen en de aldus betaalde som door de vennootschap volledig wordt gebruikt voor de aanzuivering van haar verliezen»

Wij lezen in de «behoudens» liefst vier cumulatieve voorwaarden : 1° een betaling, 2° het behoud van de bezoldiging als bedrijfsleider, 3° een periodieke bezoldiging en 4° aanzuivering verliezen.

Opgelet !

- Ons inziens kan de tenlasteneming als beroepskost niet via de optie E «Tussenkost van de vennoten in het verlies» gezien er in casu geen onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling geschiedt.
- Het gebeuren moet o.i. voor bedrijfsleiders gebeuren in de loop van het boekjaar – en dus niet via de resultaatverwerking – via een betaling welke haar tegenboeking moet terugvinden in de groep 7690 «Andere uitzonderlijke opbrengsten».
- De fiscale administratie verzet zich tegen een overboeking van een rekening-courant gezien dit geen onherroepelijke en onvoorwaardelijke betaling betreft. Uiterst eigenaardig dat dergelijke eis wordt gesteld gezien de vordering van de betrokken bedrijfsleider toch daalt. Voor economisch geschoolden is dergelijke fiscale eis terecht in strijd met de economische realiteit. Is het te verwonderen dat de belastingplichtigen dergelijke onrealistische wetgeving trachten naar hun hand te zetten : terugbetaling van de lopende rekening en effectieve betaling. Het element «tijd» is belangrijk in fiscaliteit. Daarom zouden wij er de voorkeur aan ge-

ven beide operaties te splitsen via een jaarrekening, nl. opname van de lopende rekening in boekjaar y en effectieve storting met boeking op een 7-rekening – dus zeker niet op de rekening-courant – in boekjaar y+1. Bij voorkeur eveneens een ander (lager) bedrag opnemen dan de storting !

De adviseur moet rekening houden met deze veeleisende fiscale wettelijke bepaling.

- Een praktijkgeval : de procedure betreft inkomsten 1989 e.v. en werd pas uitgesproken op 7 januari 2007. Om deze reden worden ook nog Belgische franken opgenomen.

Volgende casus is schrijnend en recentelijk uitgesproken voor het hof van beroep te Gent⁽³⁾ : A is bestuurder van X (productievennootschap) en Y (verkoopvennootschap). Y is verlieslatend en heeft schulden t.o.v. X. A kan zijn aan-

Verlies waarde aandelen
Belastingen i.v.m. het verworpen verlies : 60 %
Noodzakelijk meer-inkomen (1)
Totaal van de kost :

(1) : noodzakelijk inkomen in meer :
Belastingen in meer : 60 % (destijds)

Netto in meer :

Welke toelaat de meerbelasting van 319 829,08 euro te betalen.

Tot wat een vergissing of de logica van een bedrijfsleider leiden kan !

Conclusie : inzake verliezen is het aangewezen op zijn hoede te zijn voor de onlogica en bedrijfsonvriendelijke fiscale wetgeving. Bij onze Noorderburen zou de «hardheidsclausule» – d.w.z. indien de wet te hard is mag er van afgeweken worden – kunnen worden aangesproken.

- Ons lijkt het systeem van het ten laste nemen van verliezen te vermijden wegens de veeleisendheid van de fiscus. Ik stel voor dit te vervangen door een kosteloos – of liever een beperkt vergoed – mandaat, eventueel gedurende enkele jaren.
- algemene conclusie : gezien de strikte wettelijke eisen is het ten zeerste aan te bevelen de cliënt van zeer

(3) Hof van beroep Gent 9 januari 2007 – kopie kan steeds bekomen worden bij de auteur mits verzoek

delen verkopen voor 533 048,47 euro (21 503 122 BEF) aan B, een venture-kapitalist mits A de verliezen van Y ten laste neemt en met deze nieuwe liquiditeiten de schulden van Y t.o.v. X worden aangezuiverd. A geeft hieraan een positief gevolg en geeft de cheque van 533 048,47 euro (21 503 122 BEF) af, ontvangen van B voor de verkoop van de aandelen, bij de bank van X.

Gevolg : volgens de fiscus kan het verlies niet ten laste genomen worden door A gezien er bij Y alleen een boekhoudkundige operatie plaatsvond ! In het arrest zal U een ander verhaal lezen maar de afgifte van de cheque bij een verkeerde bank – nl. deze van vennootschap X i.p.v. de bank van de verlieslatende vennootschap Y – was de oorsprong van de weigering van de aftrek van het ten laste genomen verlies ! Het prijskaartje luidt in brutotermen voor A :

euro	BEF
533 048,47	21 503 122
319 829,08	12 901 873
799 572,70	32 254 682
<hr/>	<hr/>
1 652 450,25	66 659 677
799 572,70	32 254 682
-479 743,62	-19 352 809
<hr/>	<hr/>
319 829,08	12 901 873

nabij te volgen ten einde geen enkele fout te begaan, vooral inzake de noodzakelijke exacte boekingen.

F. Uit te keren winst

F.1. Vergoeding van het kapitaal (a)

F.2. Bestuurders of zaakvoerders (a)

F.3. Andere rechthebbenden (a)

F.1. Dividenden

- Teveel zien wij dat gedurende jaren er in de kmo geen dividenden worden toegekend. Argument : het toekennen van dividenden is te duur, nl. én vennootschapsbelasting én de roerende voorheffing van 25 of 15 %. Hierbij vergeet men dat de vennootschapsbelasting toch betaald is en dat, mits een supplement van 25 of 15 %, de euro's verhuizen van de bankrekening van de vennootschap naar de privébankrekening. Is het toekennen van een dividend geen oplossing tegen het adagium «De rijke vennootschap en de arme aandeelhouder» ?

- Bestaat er ook niet iets als «at arms length» bij de fiscus ? Men doet dus best alsof de vennootschap niet «zijn» vennootschap is maar wel zoals iemand met een derde zou handelen. Zou die derde niet verwachten dat hij een vergoeding ontvangt op zijn gestort kapitaal m.a.w. een dividend ?
- Indien meer dan 13 % werkelijk of geherkwalificeerd dividend wordt toegekend, heeft dit verregaande fiscale en financiële gevolgen :
 - het verlaagd tarief geldt niet meer;
 - een verhoging bij onvoldoende / ontijdige voorafbetalingen voor startende vennootschappen;
 - geen belastingkrediet (was nog mogelijk voor niet-gewijzigde boekjaren tot 30 december 2006);
 - geen investeringsreserve.
- Waarom het kapitaal van de vennootschap niet dermate verhogen zodat kan worden voldaan aan de eis m.b.t. de berekeningsbasis, nl. kapitaal + belaste reserves ? De kost van deze authentieke akte weegt m.i. zeker op tegen de nadelen van een laag kapitaal. Al te veel zien wij in oprichtingsakten het verplichte minimumkapitaal verschijnen waaruit wij concluderen dat de betrokken aandeelhouders blijkbaar alleen aan zichzelf denken en niet aan derden en aan de vennootschap. Nog erger is het indien dit kapitaal zelfs slechts volstort blijft gedurende jaren ten belope van het wettelijke minimum. Deze beide bedenkingen geven in onze hoofde in ieder geval een vrij negatief imago.
Het verhogen van het kapitaal is eigenlijk het resultaat van de zoektocht om de onlogica van de onbegrijpelijke bedrijfsongvriendelijke Belgische fiscale wetgeving op te lossen !
Hier is het niet overbodig op de positieve gevolgen van dergelijke kapitaalverhoging voor de «notionele intrestaftrek» te wijzen.
- Opgelet evenwel voor de 13 %-beperking ! Alhoewel de ratio legis intussen totaal verdwenen is, bestaat deze beperking nog steeds in het fiscaal wetboek. Bijzondere aandacht bij een verwerving van eigen aandelen waarbij het kapitaal fiscaal en fictief verminderd wordt alhoewel dit vennootschapsrechtelijk niet het geval was. Idem voor de opname van reserves in het kapitaal. Daarom onze raad om, in casu, de rekening «kapitaal» te splitsen in :
 - 100.000 kapitaal (werkelijk gestort – in speciën);
 - 100.100 kapitaal (werkelijk gestort – in natura);
 - 100.200 kapitaal (komende van belaste reserves);
 - 100.300 kapitaal (ander niet-fiscaal kapitaal) (bv. m.b.t. verwerving eigen aandelen).

- Opgelet voor de onlogica in het Belgisch fiscaal wetboek : de 13 % wordt berekend door appels en peren te vergelijken. In de teller komt immers de som van de ‘werkelijke dividenden’ en ‘de als dividend geherkwalificeerde intresten’ terwijl in de noemer enkel de som van de rekeningen 100.000 + 100.100 komt. De inhoud van de noemer en de teller verschillen dus.
- Het verdient tevens aanbeveling om in het verslag van de jaarrekening expliciet melding te maken van :
 - het feit dat het om een brutouitkering gaat;
 - de datum van betaalbaarstelling.
- Over de datum van betaalbaarstelling het volgende :

De inhouding van de R.V. is een fiscale verplichting. Art. 267 WIB92 bepaalt : «*De toekenning of de betaalbaarstelling van de inkomsten, in geld of in natura, brengt de opeisbaarheid van de roerende voorheffing mede.*» Als toekenning wordt inzonderheid beschouwd : de inschrijving van een inkomen op een ten bate van de verkrijger geopende rekening, zelfs als die rekening onbeschikbaar is, mits de onbeschikbaarheid het gevolg is van een uitdrukkelijke of stilzwijgende overeenkomst met de verkrijgers.

Om problemen te vermijden m.b.t. het betalen van de roerende voorheffing en de hieruit volgende intresten wegens laattijdige betaling stellen wij voor de betaalbaarstelling op een datum vast te leggen, die dermate is dat de aangifte én de betaling tijdig kunnen geschieden :

- De betaling moet tijdig kunnen geschieden. Gezien de betaling vereist is binnen de vijftien dagen na de betaalbaarstelling en de nalatigheidsinteressen gerekend worden vanaf de eerste dag van de erop volgende maand, is het misschien aan te raden de betaalbaarstelling te leggen in de maand na het definitief kenbaar worden van de bedragen van het dividend – tussen de 16e en de 31e – (art. 412 en 414 WIB92). Op die manier kan de cliënt tijdig verwittigd worden om het juiste bedrag als R.V. te storten en de betrokken aangifte R.V. in te dienen (art. 85 KB/W.Venn.).

Een voorbeeld : de jaarvergadering gaat door in juni y en de betaalbaarstelling wordt gelegd op 18 juli y. Het formalisme m.b.t. de aangifte en de betaling kan op die manier verlegd worden naar augustus, een moment waar het wellicht iets minder druk is op de kantoren van de economische cijferberoepen.

- Nog een fiscale spitstechnologie : een kapitaal van een BVBA wordt gestort en voldoet aan de voorwaarden

om 15 % R.V. in te houden. Jaarlijks wordt een dividend D uitgekeerd nl. 12 % op dit werkelijk gestorte kapitaal. In het licht van de verplichte aanpassingen van de statuten aan het vernieuwde Wetboek van Vennootschappen wordt het kapitaal verhoogd met reserves én met uitgifte van nieuwe aandelen. Dit laatste geschiedt evenwel in de verhouding van de oorspronkelijke inbreng. De fiscus oordeelt dat het dividend proportioneel te belasten is met 15 % enerzijds en 25 % anderzijds ondanks dat nog steeds hetzelfde dividend D wordt uitgekeerd !

F.2. en F.3. : Vergoedingen aan bestuurders en zaakvoerders / andere rechthebbenden

- technisch noemen wij dergelijke vergoedingen «tantièmes», m.a.w. aanvullende vergoedingen voor de geleverde prestaties van bestuurders en zaakvoerders.

Tenzij dit een noodoplossing⁽⁴⁾ is indien onvoldoende bezoldiging werd uitgekeerd aan een bedrijfsleider – bv. doordat in de loop van het jaar een bedrijfsleider met het hoogste inkomen is overleden of omdat een bedrijfsleider met een – normalerwijze – voldoende inkomen in deze functie is uitgetreden –, lijkt ons het toekennen van een tantième niet aan te bevelen. Het systeem wordt evenwel, om ons onbekende redenen, aanbevolen door bepaalde adviseurs. M.i. enig mogelijk argument : het tantième, toegekend in het jaar y+1, wordt niet gecumuleerd met het inkomen van het jaar y. Vergeten wij evenwel niet dat die toekenning pas in y+1, a. zal gecumuleerd worden met de bezoldiging van het jaar y+1 en b. dat men die toekenning ook pas in y+1 ontvangt. Met dit argument zou men kunnen stellen : waarom dan ooit een bezoldiging toekennen als men toch kan uitstellen ? Antwoord :

de dreiging van de permanent stijgende lopende rekening op het actief van de balans komt om de hoek kijken.

- Een belangrijk gegeven in het fiscale leven van een vennootschap is de mogelijkheid een groepsverzekering of IPT (individuele pensioentoezegging) te voorzien. Alleen op die manier is het mogelijk dat een kmo-bedrijfsleider een pensioen kan opbouwen – zij het onder de vorm van een kapitaal – zoals een ambtenaar of een kaderlid. De fiscale wet stelt evenwel als eis : «... in zover zij betrekking hebben op bezoldigingen die regelmatig en ten minste om de maand worden betaald of toegekend ...» (art. 195 WIB92). Het mogelijk duidelijk zijn dat het toekennen van een tantième aan deze voorwaarde niet voldoet. In die zin lijkt ons het toekennen van een tantième te vermijden !
- Er zijn steeds uitzonderlijke situaties, die het toekennen van een tantième wel rechtvaardigen : er werd in een bepaald jaar een groot verlies ten laste genomen met respect van de vier bovenstaande cumulatieve voorwaarden. Reeds eerder vermeldden wij dat dergelijke toestand best vermeden wordt maar dit is niet in alle gevallen mogelijk. Het is ook best mogelijk dat een bedrijfsleider onvoldoende bezoldiging genoot om de verlaagde tarieven in de vennootschapsbelasting te motiveren (cf. supra).

José HAUSTRAETE

Lid Uitvoerende Kamer BIBF

Bedrijfsrevisor

Erkend Boekhouder – fiscalist BIBF

Gastprofessor Universiteit Gent



Versoepelde Limosa-meldingsplicht voor wetenschappelijke congressen en vergaderingen in beperkte kring

Sinds 1 april 2007 moet elke buitenlandse werkgever de werknemers of stagiairs die hij tijdelijk of gedeeltelijk naar ons land detacheert, vooraf aanmelden bij de Belgische overheid. Ook buitenlandse zelfstandigen die opdrachten in België uitvoeren, moeten zich melden. Een aantal werknemers en zelfstandigen zijn, wegens hun korte verblijfsduur of de aard van hun werkzaamheden, vrijgesteld van de meldingsplicht. Een KB van 31 au-

gustus 2007 breidt de vrijstellingsregels verder uit. Deelnemers aan wetenschappelijke congressen moeten voortaan nooit meer aangemeld worden en de meldingsplicht voor wie deelneemt aan vergaderingen in beperkte kring wordt versoepeld.

Tot nu moeten de gedetacheerde werknemers en zelfstandigen die in België wetenschappelijke congressen bijwo-

(4) Dergelijk tantième, ondanks toegekend in y+1, geldt als bezoldiging voor het jaar y. Zie ook bedenking en voetnoot 9 in *Pacioli* 163 dd. 16/4-2/5/2004, p. 4.

nen, niet gemeld worden, als ze hier, voor het congres, niet meer dan vijf dagen per kalendermaand verblijven. Deze tijdsbeperking zorgt er echter voor dat de organisatie van en de deelname aan congressen in België een sterke terugval kent. Dit is uiteraard niet de bedoeling van de meldingsplicht. Daarom bepaalt het nieuwe besluit dat iedereen die naar België komt voor een wetenschappelijk congres vrijgesteld is van melding. Het louter bijwonen van wetenschappelijke congressen is immers alleen gericht op kennisverwerving en -uitwisseling en impliceert in geen geval 'economische productie'.

Ook voor de deelnemers aan een vergadering in beperkte kring (bv. onderhandelingen, strategische vergaderingen, evaluatiegesprekken, ...) komt er een versoepeling. Zij zijn tot nu, net zoals de deelnemers aan wetenschappelijke congressen, vrijgesteld van de aanmelding als hun verblijf voor de vergaderingen, niet meer dan vijf dagen per kalendermaand bedraagt. Het nieuwe besluit behoudt een tijdsbeperking maar die wordt veel ruimer: melding hoeft niet als hun aanwezigheid op de vergaderingen beperkt is tot 60 dagen per kalenderjaar. Zijn de gedetacheerde werknemers of zelfstandigen echter 20 opeenvol-

gende kalenderdagen per vergadering in ons land (ook al is het totaal per kalenderjaar beperkt tot 60 dagen), dan geldt de meldingsplicht wel. Men gaat er dan immers van uit dat de activiteit structureel in België plaatsvindt.

Het nieuwe besluit zet ten slotte een materiële vergissing recht bij de vereenvoudigde meldingsplicht. Voor gedetacheerde werknemers of zelfstandigen die regelmatig in België en in één of meer andere landen werken, volstaat een vereenvoudigde aanmelding (geen opgave van Belgische klant, tewerkstellingsplaats en uurrooster). De vereenvoudigde aanmelding kan tot nu echter alleen als de betrokken werknemer of zelfstandige niet in België woont. Dit betekent bv. dat een Franse firma die een werknemer regelmatig tewerkstelt in België en in Frankrijk, de vereenvoudigde melding wel kan doen als de betrokkene in Frankrijk woont en niet als hij in België woont. Deze beperkende woonplaatsvoorwaarde heeft geen zin en wordt dan ook geschrapt.

Het nieuwe KB van 31 augustus 2007 is in werking getreden op 1 april 2007, de dag waarop de Limosa-meldingsplicht in werking is getreden.



Europa publiceert «btw-pakket»: nieuwe btw-regels «plaats van dienst» en vereenvoudigde procedure voor teruggave van btw

Op 12 februari 2008 heeft de Raad van Europese ministers van Financiën (Ecofin) het «btw-pakket» goedgekeurd. Dit pakket bevat nieuwe btw-regels over de «plaats van dienst» en een vereenvoudigde procedure voor de teruggave van btw voor een grote hoeveelheid diensten. De nieuwe regels werden opgenomen in een Europese verordening (nr. 143/2008) en twee Europese richtlijnen (nr. 2008/8/EG en nr. 2008/9/EG), die alledrie in het Publicatieblad van de Europese Unie van 20 februari 2008 verschenen. De maatregelen worden grotendeels van kracht op 1 januari 2010. Voor de levering van telecom-, radio- televisie- en elektronische diensten aan particulieren gelden de nieuwe regels over de «plaats van dienst» pas vanaf 1 januari 2015.

Plaats van dienst

Vanaf 1 januari 2010 zal de heffing van btw voor diensten verricht door ondernemers aan ondernemers, plaatsvinden daar waar de afnemer gevestigd is. Dit in tegenstelling tot de huidige situatie waarin de btw-heffing bij de leverancier plaatsvindt. Diensten aan particulieren

zullen belastbaar blijven daar waar de leverancier van de dienst is gevestigd.

Richtlijn 2008/8/EG bevat ook enkele uitzonderingen voor de levering van diensten aan particulieren en ondernemingen.

Het gaat o.a. om:

- culturele, sportieve, wetenschappelijke en educatieve diensten;
- restaurant- en cateringdiensten;
- verhuur van vervoermiddelen;
- restaurant- en cateringdiensten voor verbruik aan boord van een schip, vliegtuig of trein;
- telecom-, radio- televisie- en elektronische diensten.

Deze uitzonderingen hebben als doel de heffing van btw daar te laten plaatsvinden waar de eigenlijke consumptie gebeurt.

Overgangsregeling voor levering van telecom-, radio- televisie- en elektronische diensten

Voor de levering van telecom-, radio- televisie- en elektronische diensten aan particulieren gelden de nieuwe regels over de «plaats van dienst» pas vanaf 1 januari 2015. Vanaf dan zullen deze diensten belast worden in het land waar de gebruiker gevestigd is.

De dienstverleners zullen hun btw-verplichtingen vanaf 1 januari 2015 ook kunnen vervullen via een «één-loket-systeem». Via dit systeem zullen ze zich kunnen inschrijven, hun btw-aangiften indienen, eventuele verzoeken om teruggave indienen en hun btw kunnen betalen. Dit zal zelfs mogelijk zijn voor diensten die ze hebben verricht in andere lidstaten, dan daar waar ze gevestigd zijn.

De btw-opbrengsten van deze diensten zullen overgedragen worden van de lidstaat waar de dienstverlener is gevestigd naar die van de gebruiker. Deze overgang zal geleidelijk aan gebeuren. De lidstaat van vestiging zal tot en met 31 december 2008 slechts een deel van de ontvangsten btw-opbrengsten voor zichzelf houden, nl.

- 30 % van de btw-opbrengsten tijdens de periode van 1 januari 2015 tot 31 december 2016;
- 15 % vanaf 1 januari 2017 tot 31 december 2018; en
- 0 % vanaf 1 januari 2019.

Nieuwe procedure voor teruggave van btw

Vanaf 1 januari 2010 wordt de huidige procedure voor de teruggave van btw aan belastingplichtigen die niet in de lidstaat van teruggave maar in een andere lidstaat gevestigd zijn, vervangen door een elektronische procedure. De huidige «papier» procedure vergt enorm veel tijd, is traag en duur en biedt onvoldoende juridische zekerheid. Nieuw in de procedure is dat de lidstaten verwijlinteressen verschuldigd zijn wanneer de teruggave te laat gebeurt. De rente wordt berekend vanaf de dag die volgt op de laatste dag waarop de teruggave had moeten plaatsvinden tot op de dag waarop de teruggave werkelijk gebeurt.

Om in de lidstaat van teruggave recht te hebben op teruggave moet een niet in deze lidstaat gevestigde be-

lastingsplichtige handelingen verrichten die in de lidstaat van vestiging een recht op aftrek doen ontstaan.

Een niet in de lidstaat van teruggave gevestigde belastingplichtige die in die lidstaat een teruggave van de btw wil verkrijgen, richt langs elektronische weg een verzoek tot teruggave tot die lidstaat, dat hij indient in zijn lidstaat van vestiging, via de door deze lidstaat ingestelde portaal-site. Het verzoek om teruggave moet een aantal verplichte gegevens bevatten (zie art. 8, richtlijn 2008/9/EG). De aard van de afgenomen goederen en diensten moet via een code worden weergegeven (bv. code 1 = brandstof, code 2 = verhuur van vervoermiddelen).

Het verzoek om teruggave moet uiterlijk op 30 september van het kalenderjaar dat volgt op het teruggaftijdvak bij de lidstaat van vestiging worden ingediend. De lidstaat van vestiging stuurt de aanvrager elektronisch een bevestiging van ontvangst.

Omzetting in nationale wetgeving

De lidstaten moeten de nodige wettelijke en bestuursrechtelijke maatregelen treffen om op 1 januari 2010 aan verordening nr. 143/2008 en de richtlijnen nr. 2008/8/EG en nr. 2008/9/EG te voldoen.

Inwerkingtreding

Verordening nr. 143/2008/EG van 12 februari 2008 treedt in werking op 11 maart 2008. Dit is twintig dagen nadat ze verscheen in het Publicatieblad van de Europese Unie.

Richtlijn 2008/8/EG van de Raad van 12 februari 2008 treedt in werking op 21 februari 2008. Dit is op de dag na haar verschijning in het Publicatieblad van de Europese Unie.

Richtlijn 2008/9/EG van de Raad van 12 februari 2008 treedt in werking op 21 februari 2008. Dit is op de dag na haar bekendmaking in het Publicatieblad van de Europese Unie.

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalssysteem, 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** : Roland SMETS, 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, Maria PLOUMEN, Roland SMETS. **Adviesraad** : Professor P. MICHEL, Ecole d'Administration des Affaires de l'Université de Liège, Professor C. LEFEBVRE, Katholieke Universiteit Leuven.