

# PACIOLI



## Onkostenvergoedingen toegekend aan kunstenaars: fiscaal recht in overeenstemming gebracht met sociaal recht

### 1. Inleiding

1.- In onze vorige uiteenzetting, die in de loop van 2006 in dit tijdschrift werd gepubliceerd<sup>(1)</sup>, wezen we erop dat het fiscaal statuut van de kunstenaar veelzijdig is.

De kunstenaar, die, meer dan enige andere beroepsbeoefenaar, onderworpen is aan de grillen van de inspiratie, de creativiteit en de effecten van de mode, maakt in de uitoefening van zijn activiteit «hoogten» en «laagten» mee. Alleen voor de meest getalenteerde of de meest fortuinlijke onder hun volgen op de «magere jaren» perioden van roem en succes.

Op fiscaal gebied komt dit tot uiting in het feit dat er gedurende een bepaalde periode omzeggens geen belastbare beroepsinkomsten aanwezig zijn. Op dergelijke periode kunnen al eens voorspoedige jaren volgen, tijdens dewelke de kunstenaar zeer snel aanzienlijke belastbare inkomsten kan behalen.

De wetgever heeft in eerste instantie de kunstenaars met geringe jaarinkomsten willen steunen. De wetgevende maatregel die in dit artikel wordt besproken is dus een sociale maatregel. De kwestie van de belasting van de vaak aanzienlijke inkomsten die lange jaren van creatieve arbeid compenseren, werd door onze volksvertegenwoordigers nog niet beslecht<sup>(2)</sup>.

(1) Zie A. RÖMER, Het fiscaal statuut van de kunstenaar, *Pacioli*, 2006, nr. 211, p. 5 tot 9.

(2) Dienaangaande werden verschillende wetsvoorstellen ingediend, cf. A. RÖMER, o.c., in het bijzonder p. 8 en 9.

De fiscale wetgever heeft zijn inspiratie geput uit de bepalingen van de programmawet van 24 december 2002<sup>(3)</sup> tot regeling van het sociaal statuut van de kunstenaars.

De sociale wetgever had beslist dat de kunstenaars die voor hun prestaties of hun artistieke werken slechts een

(3) B.S. 31 december 2002. Zie ook het koninklijk besluit van 3 juli 2005 tot wijziging van het koninklijk besluit van 23 juni 2003 inzake de vermindering van de sociale zekerheidsbijdragen verschuldigd voor de kunstenaar en het koninklijk besluit van 3 juli 2005 tot wijziging van het koninklijk besluit van 28 november 1969 tot uitvoering van de wet van 27 juni 1969 tot herziening van de besluitwet van 28 december 1944 betreffende de maatschappelijke zekerheid der arbeiders en houdende uitvoering van artikel 12ter van het koninklijk besluit van 5 november 2002 tot invoering van een onmiddellijke aangifte van tewerkstelling, met toepassing van artikel 38 van de wet van 26 juli 1996 tot modernisering van de sociale zekerheid en tot vrijwaring van de leefbaarheid van de wettelijke pensioenstelsels, en tot herziening van artikel 4 § 2, tweede lid van het koninklijk besluit van 26 juni 2003 tot vaststelling van de toekenningsvoorwaarden en -modaliteiten met betrekking tot de zelfstandigheidsverklaring aangevraagd door bepaalde kunstenaars (B.S., 19 juli 2005).

## INHOUD

- **Onkostenvergoedingen toegekend aan kunstenaars: fiscaal recht in overeenstemming gebracht met sociaal recht** **1**
- **Verlegging van de heffing medecontractant – werken in onroerende staat – artikel 20 KB nr. 1 – facturering beoogde en niet-beoogde handelingen** **4**
- **Voor u geantwoord: bouwwerken op een in vruchtgebruik gegeven onroerend goed** **7**

kleine onkostenvergoeding ontvangen, niet onder de toepassing van het sociaalzekerheidsstelsel van de werknemers vallen. Die moeten door de opdrachtgever dus niet bij de RSZ worden aangegeven. Op deze bedragen zijn geen socialezekerheidsbijdragen verschuldigd<sup>(4)</sup>.

Hierna bespreken we het belastingstelsel van deze onkostenvergoedingen. We vestigen eveneens de aandacht op de overeenkomsten en op een paar verschillen tussen de sociale en de fiscale wetgeving.

## **2. Bespreking van het stelsel ingevoerd door de wet van 25 april 2007 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992<sup>(5)</sup> inzake de vergoedingen toegekend aan kunstenaars**

### **1.1. Beginsel**

2.- De bedoeling is de fiscale behandeling te regelen van de vergoedingen waarvan moeilijk kan worden uitgemakkt of ze een terugbetaling van kosten dan wel een bezoldiging uitmaken.

De fiscale maatregel bestaat eruit dat de bedragen die in aanmerking komen voor de sociale regeling in de meeste gevallen worden vrijgesteld van belasting<sup>(6)</sup>.

De wet van 25 april 2007 tot wijziging van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 inzake de vergoedingen toegekend aan kunstenaars voorziet dus in de vrijstelling van de «kleine» vergoedingen die aan de kunstenaars worden toegekend.

Die vergoedingen worden niet als beroepsinkomsten noch als diverse inkomsten aangemerkt (artikel 38 § 1, 1<sup>ste</sup> lid, 23<sup>o</sup>, en § 4, WIB92, met betrekking tot de beroepsinkomsten en artikel 97 § 1 WIB92, dat in een gelijksoortige vrijstelling op het stuk van de diverse inkomsten voorziet).

De administratie licht deze nieuwe maatregel toe in een circulaire van 11 juli 2007<sup>(7)</sup>.

### **1.2. Voorwaarden om voor de vrijstelling in aanmerking te komen**

#### *a. Een bepaalde soort vergoedingen ontvangen*

3.- Vrijgesteld zijn enkel de forfaitaire onkostenvergoedingen toegekend:

(4) Zie dienaangaande, M. STRONGYLOS, Het sociaal statuut van de kunstenaar, *Pacioli*, 2007, nr. 211, p. 9 tot 11.

(5) Hierna afgekort «WIB92».

(6) *Cf. Parl.St.*, zitting 2006-2007, DOC. 51, nr. 2994/001, p. 4.

(7) *Cf. Circulaire* nr. AFZ/2007-0438-1 (AFZ 11/2007) van 11 juli 2007.

- i. wegens het leveren van artistieke prestaties; en/of
- ii. het produceren van artistieke werken voor rekening van een opdrachtgever.

Onder «het leveren van artistieke prestaties en/of het produceren van artistieke werken» verstaat het WIB92 «de creatie en/of uitvoering of interpretatie van artistieke werken in de audiovisuele en de beeldende kunsten, in de muziek, de literatuur, het spektakel, het theater en de choreografie» (artikel 38 § 4, eerste streepje, WIB92).

De «opdrachtgever» wordt gedefinieerd als «diegene die opdracht geeft aan een belastingplichtige tot het leveren van een artistieke prestatie of het produceren van een artistiek werk» in de hiervoor omschreven zin. Het Wetboek bepaalt nog dat ook de persoon bij wie de belastingplichtige ter beschikking wordt gesteld, als opdrachtgever wordt beschouwd (artikel 38 § 4, tweede streepje, WIB92).

Deze definities vallen samen met deze op het stuk van de sociale zekerheid.

Zoals blijkt uit de voorbereidende werkzaamheden van de wet van 25 april 2007, beoogt de maatregel de vergoedingen die bij «kleinschalige» artistieke activiteiten aan kunstenaars worden toegekend. De wetgever dacht daarbij, net zoals voor de sociale regeling, aan free podia in cafés, optredens van amateur-theatergezelschappen, occasionele tentoonstellingen van een kunstacademie, enz.<sup>(8)</sup>

#### *b. In het bezit zijn van een «kunstenaarskaart»*

4.- Om de vrijstelling van de vergoedingen die de belastingplichtige ontvangt te kunnen bekomen, moet hij in het bezit zijn van een behoorlijk ingevulde kunstenaarskaart.

De administratie geeft in haar circulaire van 11 juli 2007 onrechtstreeks toe dat deze kaart momenteel nog niet bestaat. Het model van de kaart moet nog bij ministerieel besluit worden vastgelegd.

Omdat de administratie niet aangeeft hoe men momenteel moet tewerk gaan, adviseren verscheidene websites om een «verklaring op eer» op te stellen (zie o.m. de Nederlandstalige websites [www.acvcultuur.be](http://www.acvcultuur.be) of [www.kunstenloket.be](http://www.kunstenloket.be), enz.)<sup>(9)</sup>.

(8) *Cf. Parl.St.*, zitting 2006-2007, DOC. 51, nr. 2994/001, p. 4.

(9) *Cf. J. VAN DYCK*, Kunstenaars en sportbeoefenaars: enkele preciseringen, *Fiscoloog*, 2007, 1079, p. 8.

*c. Geen vergoeding ontvangen die een bepaald maximumbedrag overschrijdt*

5.- De forfaitaire onkostenvergoeding mag niet meer bedragen dan 106,94 euro (aanslagjaar 2009) per dag en per opdrachtgever.

De betaalde vergoedingen zijn vrijgesteld tot een maximumbedrag van 2 138,70 euro (aanslagjaar 2009) per kalenderjaar.

6.- Zowel in de sociale als in de fiscale regeling zijn de maximumbedragen gekoppeld aan de evolutie van het indexcijfer.

7.- Wat gebeurt er bij overschrijding van het maximumbedrag per dag? Net zoals in de sociale regeling komt de volledige vergoeding dan niet in aanmerking voor de vrijstelling.

Wat gebeurt er als de betaalde vergoedingen het jaarlijks maximumbedrag overschrijden? De fiscale tekst zegt hier niets over. De memorie van toelichting vermeldt evenwel dat enkel het deel boven het maximumbedrag van 2 000 euro (basisbedrag) per kalenderjaar een belastbaar inkomen vormt<sup>(10)</sup>. In de sociale regeling bestaat de sanctie in het verlies van de vrijstelling voor alle vergoedingen die tijdens het kalenderjaar zijn betaald door de opdrachtgever die de overschrijding van het maximumbedrag heeft veroorzaakt en van alle vergoedingen die in hetzelfde kalenderjaar zijn betaald door de daaropvolgende opdrachtgevers<sup>(11)</sup>.

8.- In de sociale regeling mag de kunstenaar onder deze regeling niet meer dan dertig dagen per kalenderjaar en niet meer dan zeven opeenvolgende dagen bij dezelfde opdrachtgever presteren.

De fiscale wetgever heeft het niet nodig geacht om het aantal activiteitsdagen te beperken dat de kunstenaar bij een zelfde opdrachtgever mag presteren om alsnog vrijstelling van de hem toegekende vergoedingen te bekomen.

9.- Zowel in de sociale als de fiscale regeling gaat het om de toekenning van forfaitaire vergoedingen. Belanghebbers moeten geen bewijs leveren van de kosten.

En indien de werkelijk gedane kosten meer bedragen dan het forfait waarvan er hier sprake is? Terwijl de sociale

(10) Cf. *Parl.St.*, zitting 2006-2007, DOC. 51, nr. 2994/001, p. 5.

(11) Cf. J. VAN DYCK, *Toch wettelijk geregelde vrijstelling voor vergoeding van kunstenaars*, *Fiscoloog*, 2007, 1064, p. 4.

wetgever ervan uitging dat deze alsdanig niet als loon moesten worden beschouwd, is in de voorbereidende werkzaamheden van de fiscale wet zelfs geen aanzet van antwoord op deze vraag te vinden.

*d. Niet gebonden zijn door een arbeidsovereenkomst, een aannemingsovereenkomst of een statutaire aanstelling met de opdrachtgever*

10.- Om vrijstelling van de hem toegekende vergoedingen te bekomen, mag de belastingplichtige, op het ogenblik van het leveren van een artistieke prestatie en/of het produceren van een artistiek werk, niet gebonden zijn door een arbeidsovereenkomst, een aannemingsovereenkomst of een statutaire aanstelling met dezelfde opdrachtgever.

De verkregen vergoeding kan toch worden vrijgesteld indien de kunstenaar en de opdrachtgever bewijzen dat de prestaties van de verschillende activiteiten van verschillende aard zijn.

Deze eis wordt ook door de sociale wetgeving gesteld.

De voorbereidende werkzaamheden preciseren dat deze voorwaarde «*moet voorkomen dat kunstenaars die reeds een band hebben met de opdrachtgever, trachten de vrijstelling te bekomen van een deel van hun inkomsten. Zo zal een acteur verbonden aan een bepaalde instelling voor het leveren van artistieke activiteiten niet in aanmerking komen voor de vrijstelling indien hij bijvoorbeeld in opdracht van dezelfde instelling optreedt op een benefietavond. Een bediende (lees: die geen kunstenaar is) zal daarentegen zonder problemen voor zijn werkgever een artistieke activiteit kunnen leveren die in aanmerking komt voor de vrijstelling.*»<sup>(12)</sup> In dat laatste geval zullen de kunstenaar en zijn opdrachtgever gemakkelijk kunnen bewijzen dat de prestatie geleverd als bediende en deze geleverd als kunstenaar van verschillende aard zijn.

*e. Geen cumulverbod op fiscaal gebied*

11.- In de sociale regeling heeft de wetgever bepaald dat, als de kunstenaar als vrijwilliger optreedt, hij de in die hoedanigheid ontvangen vergoeding niet mag samenvoegen met de onkostenvergoeding waarvan hier sprake is.

De fiscale wetgeving bepaalt niet uitdrukkelijk dat de kunstenaar de vrijstelling van de onkostenvergoedingen niet mag samenvoegen met de vrijstelling voor vrijwilligerswerk.

(12) Cf. *Parl.St.*, zitting 2006-2007, DOC. 51, nr. 2994/001, p. 6.

De wetgever was er immers op bedacht dat de vrijstelling voor activiteiten die als vrijwilliger worden uitgeoefend niet door een wettekst worden geregeld, maar uitsluitend door een administratieve circulaire<sup>(13)</sup>. Volgens de administratie betekent dat echter niet dat de twee vrijstellingen voor een zelfde prestatie kunnen worden ingeroepen. We kunnen echter alleen maar betreuren dat de wetgever geen aandacht heeft besteed aan de wet van 3 juli 2005 betreffende de rechten van vrijwilligers<sup>(14)</sup>.

### 1.3. Inwerkingtreding

12.- De door de wet van 25 april 2007 ingestelde fiscale regeling is op 1 januari 2007 in werking getreden.

### 3. Conclusie

13.- Nu de wetgever zo goed bezig is, zou hij moeten doorzetten!

Laten we hopen dat deze regering werk maakt van de heikele kwestie van de belasting van de door de kunstenaars verkregen inkomsten die als «beroepinkomsten» in ruime zin worden gekwalificeerd.

België bukt van het talent waarover de fiscale wetgever zich moet bekommeren. Anders bestaat het gevaar dat ze voordeligere fiscale oorden opzoeken.

Adeline RÖMER

Advocaat aan de Balie van Luik,

Assistente bij de Dienst Fiscaal Recht van de Ulg.



## Verlegging van de heffing medecontractant – werken in onroerende staat – artikel 20 KB nr. 1 – facturering beoogde en niet-beoogde handelingen

### 1. Probleemstelling

Het komt geregeld voor dat een aannemer van werken in onroerende staat «beroepsmatige» handelingen moet factureren aan een klant die, in het kader van een zelfde contract:

- enerzijds, onder de regeling van de verlegging van de heffing van de btw naar de klant vallen,
- en, anderzijds, buiten de regeling voor de voldoening van de belasting door de medecontract vallen.

Hoe moeten deze «gemengde» werken worden gefactureerd?

- De volledige factuur onder de regeling van de verlegging van de heffing?
- Eén enkele factuur met toepassing van de twee regelingen?
- Twee afzonderlijke facturen per regeling?

Het probleem is niet nieuw.

Niettemin blijkt uit de praktijk dat het nog tal van vragen doet rijzen.

Wij herhalen de toepassingsmodaliteiten.

### 2. Regeling van de verlegging van de heffing

#### 2.1. Hoedanigheid van de medecontractant

Artikel 20, § 1 van het KB nr. 1, genomen in uitvoering van het Btw-Wetboek, bepaalt in hoofdzaak dat in afwijking van de «normale» regeling (belasting verschuldigd door degene die de handeling verricht – artikel 51 § 1, 1° van het Wetboek), de medecontractant van de in België gevestigde belastingplichtige die de onder 2.3. aangeduide handelingen verricht, de verschuldigde btw zelf moet voldoen wanneer hij zelf een belastingplichtige is gehouden tot het indienen van periodieke aangiften.

Deze regeling wordt de verlegging van de heffing naar de medecontractant voor werken in onroerende staat genoemd.

#### Belangrijke opmerking

Wanneer de onder 2.1. en 2.3. vermelde voorwaarden vervuld zijn, is de verlegging van de heffing *verplicht*.

Sommigen menen ten onrechte dat de verlegging van de heffing afhankelijk is van de hoedanigheid van geregistreerd aannemer.

(13) Cf. Circulaire nr. Ci.RH.241/509.803 van 5 maart 1999; Circulaire nr. Ci.RH.241/486.611 van 7 april 1998.

(14) B.S. 29 augustus 2005.



Maar zelfs als de verrichter van de handelingen om enigerlei reden (schrapping, economische activiteit die niet overeenkomt met de erin opgenomen categorieën, enz.) niet op de lijst van de geregistreerde aannemers is opgenomen, moet de verlegging van de heffing *verplicht* worden toegepast.

## 2.2. Betalings- en aftrekmodaliteiten

Voor de toepassing van deze regeling moet de periodieke btw-aangifte als volgt worden ingevuld:

- rooster 81 (onderaannemingen), of 82 (kosten die geen bedrijfsmiddelen zijn) of 83 (bedrijfsmiddelen) voor het bedrag van de maatstaf van heffing, met inbegrip van de niet-aftrekbare «beroepsmatige» btw;
- rooster 87 voor de maatstaf van heffing (normaliter het bedrag van de factuur);
- rooster 56 voor de btw die verschuldigd is op het bedrag van rooster 87;
- rooster 59 voor de aftrekbare btw.

In verband met rooster 59 vestigen we de aandacht op de inhoud ervan.

Deze is niet altijd en automatisch gelijk aan het bedrag van rooster 56.

Nochtans wordt dat door sommige computerprogramma's zo beschouwd.

De in rooster 56 vermelde btw is in werkelijkheid de TOTALE belasting die verschuldigd is op de in rooster 87 vermelde maatstaf van heffing.

Deze btw volgt nochtans de normale aftrekregels.

Deze btw is bijvoorbeeld geenszins aftrekbaar wanneer ze betrekking heeft op het privégedeelte van een woning.

En ook bij een gemengde belastingplichtige moet op het in rooster 56 vermelde bedrag het algemeen verhoudingsgetal inzake de aftrek worden toegepast, waardoor het in rooster 59 te vermelden recht op aftrek moet worden beperkt.

## 2.3. Bedoelde werken in onroerende staat

De werken in onroerende staat in verband waarmee de verlegging van de heffing naar de medecontractant moet worden toegepast, worden opgesomd in artikel 20, § 2 van hetzelfde koninklijk besluit nr. 1.

Voor de toepassing van deze regeling beoogt de eerste categorie alle werk dat bestaat uit het bouwen, het verbouwen, het afwerken, het inrichten, het herstellen, het

onderhouden, het reinigen en het afbreken, geheel of ten dele, van een uit zijn aard onroerend goed (terreinen, gebouwen, wortelvaste beplanting), alsook de levering van een roerend goed en de zodanige aanbrenging ervan aan een onroerend goed dat het onroerend uit zijn aard wordt (art. 19 § 2 van het Wetboek).

Worden eveneens bedoeld, in de mate dat zij geen werk in onroerende staat van de eerste categorie hiervoor zijn:

- 1° iedere handeling die tot voorwerp heeft zowel de levering als de aanhechting aan een gebouw:
  - a) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een installatie voor centrale verwarming of airconditioning, daaronder begrepen de branders, de reservoirs en de regel- en controletuistellen verbonden aan de ketels of aan de radiatoren;
  - b) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een sanitaire installatie van een gebouw en, meer algemeen, van alle vaste toestellen voor sanitair of hygiënisch gebruik aangesloten op een waterleiding of een riool;
  - c) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische installatie van een gebouw, met uitzondering van toestellen voor de verlichting en van lampen;
  - d) van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische belinstallatie, van brandalarmtoestellen, van alarmtoestellen tegen diefstal en van een huistelefoon;
  - e) van opbergkasten, gootstenen, gootsteenkasten en meubels met ingebouwde gootsteen, wastafels en meubels met ingebouwde wasbak, zuigkappen, ventilators en luchtverversers waarmee een keuken of badkamer is uitgerust;
  - f) van luiken, rolluiken en rolgordijnen die aan de buitenkant van het gebouw worden geplaatst;
- 2° iedere handeling die tot voorwerp heeft zowel de levering van wandbekleding of vloerbedekking als de plaatsing ervan in een gebouw, ongeacht of die bekleding of bedekking aan het gebouw wordt vastgehecht of eenvoudig ter plaatse op maat wordt gesneden volgens de afmetingen van de te bedekken oppervlakte;
- 3° ieder werk dat bestaat in het aanhechten, het plaatsen, het herstellen, het onderhouden en het reinigen van goederen bedoeld in 1° of 2° hierboven.
- 4° elke terbeschikkingstelling van personeel met het oog op het verrichten van een werk in onroerende

staat of van een onder 1°, 2° of 3°, hierboven bedoelde handeling.

## 2.4. Bedoelde en niet-bedoelde gemeenschappelijke werken: administratieve tolerantie

### 2.4.1. Begrippen

Wanneer een overeenkomst handelingen omvat:

- waarvan sommige onder de toepassing van de regeling van de verlegging van de heffing naar de medecontractant vallen,
  - en andere buiten deze regeling vallen,
- aanvaardt de administratie dat de regeling van de verlegging van de heffing op de gehele overeenkomst kan worden toegepast, mits de onder 2.4.2. vermelde voorwaarde wordt nageleefd.

Daaruit volgt dat de factuur niet moet worden uitgesplitst (aanschrijving 3/1979, nr. 19).

### 2.4.2. Voorwaarde: hoofdhandelingen zijn aan de verlegging onderworpen

De onder 2.4.1. vermelde tolerantie mag slechts worden toegepast voor zover:

- het *hoofdvoorwerp* van het contract een door de *regeling van de verlegging* van de heffing beoogde handeling uitmaakt,
- en de elementen van bedoeld contract die *niet in het toepassingsgebied van deze regeling* vallen derhalve slechts *bijkomstig* zijn.

### 2.4.3. Hoofdhandeling buiten verleggingsregeling

Maar indien:

- het *hoofdvoorwerp* van het contract een handeling betreft die *niet bedoeld* is door de regeling van de verlegging van de heffing,
  - en de leverancier *bijkomstig* handelingen moet verrichten waarvoor de verlegging van de heffing naar de medecontractant wel van toepassing is,
- moet de factuur worden uitgesplitst.

Dan is het uitgesloten dat de verlegging van de heffing wordt toegepast voor de hoofdhandeling. Ze blijft buiten het toepassingsgebied.

Daarentegen blijft in de regel deze verlegging van de heffing van toepassing voor de bijkomende handelingen bedoeld in bovengenoemd artikel 20 van het koninklijk besluit nr. 1.

De administratie zal in een dergelijk geval evenwel geen opmerkingen formuleren wanneer de leverancier op de factuur eveneens de btw aanrekent voor de *bijkomende* handelingen beoogd door de regeling van de verlegging van de heffing.

In geval de leverancier gebruik maakt van deze tolerantie, moet hij op de factuur een verwijzing aanbrengen naar beslissing nr. E.T. 84.160 van 12 juni 1995.

## 3. Slotbeschouwingen

De voorafgaande bepalingen moeten strikt in acht worden genomen.

We mogen immers niet uit het oog verliezen dat een belasting slechts aftrekbaar is voor zover ze wettelijk is verschuldigd.

Dit houdt in dat, wanneer een aannemer, niettegenstaande de door artikel 20 van het KB nr. 1 ingestelde verlegging van de heffing, zijn medecontractant btw aanrekent, die belasting in de regel niet door de klant kan worden afgetrokken.

Bovendien bepaalt artikel 51 § 1, 3° van het Btw-Wetboek dat de btw is verschuldigd door eenieder die op een factuur of op een als zodanig geldend stuk de btw vermeldt, zelfs indien hij geen goed heeft geleverd noch een dienst heeft verstrekt.

Hij wordt schuldenaar van de btw op het tijdstip van het uitreiken van de factuur of het stuk.

Dit betekent dat, niettegenstaande het feit dat de klant deze btw niet kan aftrekken, de leverancier-dienstverrichter deze onrechtmatig aangerekende btw toch verschuldigd is.

Yvon COLSON  
Externe medewerker BIBF

# Voor u geantwoord: bouwwerken op een in vruchtgebruik gegeven onroerend goed

Situatieschets: Uw cliënt (veearts) heeft in 2001 een huis (boerderij) aangekocht met zijn vennootschap. De vennootschap heeft het vruchtgebruik aangekocht en de blote eigendom is privé. Het vruchtgebruik is gevestigd voor een periode van 20 jaar. Men wenst nieuwe stallen op te richten ter waarde van +/- 750 000,00 euro. De vennootschap wil deze stallen bouwen.

De veearts, blote eigenaar, heeft een beroepsmatige relatie (bedrijfsleider) met de betreffende vennootschap.

De vraag stelt zich of dit kan in het verlengde van het vruchtgebruik. Of is het recht van opstal meer aangewezen (ook in het licht van de btw).

Hierna vermelden we summier wie volgens de bepalingen van het Burgerlijk Wetboek in beginsel bouwwerken tijdens het recht van vruchtgebruik kan verrichten. Verder lichten we de fiscale behandeling bij de natrekking van de uitgevoerde werken toe.

Voorafgaand merken we op dat het uiteraard steeds is aangewezen om de bepalingen van de overeenkomst in dit verband na te lezen. Het is mogelijk dat deze overeenkomst bepalingen in verband met bouwwerken en de eventuele vergoedingsregeling bevat.

## Analyse

### **1. In het verlengde van het reeds gevestigde vruchtgebruik**

#### **Bouwwerken tijdens het vruchtgebruik**

Zoals gemeld, in het licht van de onroerende natrekking en de betreffende fiscale behandeling willen we vooraf summier vermelden wie op basis van de interpretatie van het Burgerlijk Wetboek in beginsel bouwwerken tijdens het recht van vruchtgebruik kan verrichten. In dit verband wordt het volgende vermeld:

i) De blote eigenaar mag geen bouwwerken uitvoeren aan het in vruchtgebruik gegeven goed (de blote eigenaar mag het genot van de vruchtgebruiker niet storen). Indien hij dit toch zou doen, dan behoren deze gebouwen hem enkel toe in blote eigendom en behoren ze in vruchtgebruik toe aan de vruchtgebruiker, net zoals de onderliggende grond, ook al heeft de

vruchtgebruiker op geen enkele wijze geparticipeerd in de oprichtingskosten van deze bouwwerken.

ii) De vruchtgebruiker mag wel verbeteringswerken, renovatie- en of inrichtingswerken uitvoeren aan het goed dat men in vruchtgebruik heeft. Een vruchtgebruiker mag tevens bijbouwen of zelfs in zekere mate nieuwbouwwerken die kaderen in het bestaande erf uitvoeren, mits hierbij de bestemming van het goed te respecteren en te handelen als een goede huisvader.

iii) De vruchtgebruiker, indien hij nieuwbouwwerken zou uitvoeren die voormeld kader te buiten gaan, valt onder de bepalingen van artikel 555 Burgerlijk Wetboek die de regeling bevat voor «bouwwerken op andermans grond». Ook hier heeft de grondeigenaar het recht om na afloop van het vruchtgebruik de wegruiming van deze bouwwerken te vorderen zonder enige vergoeding voor de oprichter, maar hij heeft ook de keuze om de gebouwen te behouden mits de waarde ervan te vergoeden, met nog enig onderscheid naargelang de oprichter ter goeder trouw was.

Elke van deze situaties hebben hun eigen specifieke fiscale gevolgen.

### **Fiscale behandeling van de bouwwerken op het einde van het recht van vruchtgebruik**

Bij het einde van het vruchtgebruik verwerft de blote eigenaar door het principe van het recht van natrekking de volle eigendom. De aanwas vindt plaats uit kracht van de wet zonder dat de blote eigenaar in beginsel daarvoor een vergoeding verschuldigd is aan de vruchtgebruiker en geeft bijgevolg geen aanleiding tot een taxatie. Aandacht dient wel besteed te worden aan de situatie waarin de vruchtgebruiker gebouwen of grote verbouwingswerken heeft uitgevoerd, van een dergelijke omvang dat hiervoor een vergoeding is verschuldigd (*cf.* art. 555 Burgerlijk Wetboek), maar geen vergoeding wordt betaald. Indien er een beroepsmatige relatie tussen blote eigenaar en vruchtgebruiker aanwezig is, kan er sprake zijn van een belastbaar voordeel in hoofde van de blote eigenaar.

De belastingadministratie probeert deze natrekking op één van de volgende wijzen te belasten.

### *i. Privé als een voordeel alle aard*

Indien de eigenaar een beroepsmatige relatie heeft ten opzichte van de vruchtgebruiker maakt de eigendomsovergang zonder vergoeding of tegen een te lage vergoeding volgens de belastingadministratie een belastbaar voordeel van alle aard uit (art. 36 WIB92). De bewijslast ligt bij de belastingadministratie. Bovendien moet de belastingadministratie bewijzen dat het voordeel is verkregen uit hoofde van of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid die aanleiding geeft tot het belasten als voordeel van alle aard.

Als de belastingadministratie niet kan belasten via de techniek van een voordeel van alle aard kan ze nog twee wegen bewandelen.

### *ii. Bij de vennootschap als een abnormaal of goedgunstig voordeel*

Ofwel belast ze het voordeel als abnormaal of goedgunstig voordeel (art. 26 WIB92) in hoofde van de vennootschap zelf die het gebouw heeft gebouwd en het op het einde gratis afstaat. De belastingadministratie moet dan wel aantonen dat het voordeel abnormaal of goedgunstig is. Een abnormaal voordeel is een voordeel dat strijdig is met de gewone gang van zaken, met de gevestigde regels of gewoonten of als een voordeel indruist tegen wat in gelijkaardige gevallen gebruikelijk is. Een voordeel is goedgunstig als het buiten de uitvoering van een verbintenis of zonder enige tegenprestatie wordt toegekend.

### *iii. Privé als divers inkomen*

Ofwel kan de belastingadministratie toch pogen de inkomsten van de eigenaar te belasten als divers inkomen (art. 90, 1° WIB92) door te stellen dat de meerwaarde die de grondeigenaar behaalt, geen normale verrichting is

van beheer van een privévermogen. Maar ook hier moet de belastingadministratie bewijzen dat de meerwaarden niet behoren tot het normaal beleggingsgedrag van een goede huisvader.

## **2. Bouwen via een recht van opstal**

Een recht van opstal kan in beginsel gevestigd worden door de volle eigenaar van het onroerend goed. Aangezien hier de grond reeds bezwaard is met een recht van vruchtgebruik, kan ons inziens geen recht van opstal meer op het reeds met vruchtgebruik bezwaarde onroerend goed worden gevestigd. Indien partijen toch een recht van opstal wensen te vestigen, zal ons inziens het recht van vruchtgebruik vervroegd moeten worden beëindigd met de nodige aandacht voor de fiscale gevolgen in dit verband.

### **Conclusie**

Op basis van voormelde menen we te kunnen meedelen dat een vruchtgebruiker nieuwbouwwerken kan oprichten. Na afloop van het vruchtgebruik verwerft de blote eigenaar de volle eigendom, ook van de opgerichte gebouwen (tenzij wegruiming). We willen wel wijzen op het feit dat het nuttig is om in een aangepaste vergoedingsregeling te voorzien.

Zoals reeds vermeld, is het tevens aangewezen om de bepalingen van de huidige overeenkomst in dit verband na te lezen en te beoordelen in het licht van deze analyse.

Els VAN EENHOOGHE  
Tax Counsel Acosberk

Noch deze publicatie, noch gedeelten van deze publicatie mogen worden gereproduceerd of opgeslagen in een retrievalstelsel, 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.