

PACIOLI



FLASH

Kosten van bekendmakingen akten en stukken van vennootschappen en verenigingen

De tarieven voor bekendmaking van akten en stukken in de Bijlagen tot het Belgisch Staatsblad worden jaarlijks geïndexeerd (B.S. 7 december 2005). Vanaf 1 januari 2006 betaalt een onderneming 171,40 EUR (+ 21 % BTW) voor een oprichtingsakte en 107,10 EUR (+ 21 % BTW) voor een wijzigingsakte. Voor vzw's, ivzw's en stichtingen is dit respectievelijk 113,50 EUR (+ 21 % BTW) en 85,70 EUR (+ 21 % BTW).

Voor de mededeling van de neerlegging van een jaarrekening, ontvangen door de Nationale Bank voor rekening van het Belgisch Staatsblad, vraagt de Overheid vanaf 1 januari 2005 51,70 EUR (+ 21 % BTW).

Wijziging adres BTW Scanningscentrum

Het adres van het BTW Scanningscentrum (Vlaanderen) is gewijzigd : Administratie van de ondernemings- en inkomensfiscaliteit – Scanningscentrum – Zuiderpoort – Gaston Crommenlaan 6 bus 1 – 9050 Gent (Ledeberg)



Editoriaal

Er loopt alweer een jaar ten einde, een jaar dat in vele opzichten vrij turbulent was. Een jaar waarin onze aandacht voortdurend uitging naar de verbetering van de situatie van zowel onze huidige als toekomstige confraters. Er werden allerlei hervormingen inzake de toegang tot het beroep van boekhouder(-fiscalist) doorgevoerd die ervoor zorgen dat we voortaan een korps van specialisten vormen waarvan het professionalisme en de bekwaamheid niet meer in vraag kunnen gesteld worden. We zijn vandaag bijzonder trots op deze erkenning, maar om ze ook in de toekomst te kunnen bestendigen, zullen we onze kennis voortdurend op het hoogste niveau moeten houden. Daarom is het zo belangrijk dat we ons hier blijven inspannen en dit middels voldoende vorming op een hoog niveau. Uw Instituut werkt hieraan mee door de seminaries die zij organiseert, via haar publicaties en de uitgave van Pacioli. We leven in een wereld die grondig verandert en we moeten ons aanpassen, bij gebreke waarvan wij aan de zijlijn zullen blijven staan, wat voor ons duidelijk geen optie kan zijn. Uit hetgeen wat we van onze confraters

en de zakenwereld te horen krijgen, kunnen we afleiden dat we op de goede weg zijn en op deze weg moeten verder gaan. Het is slechts zo dat we ons kunnen integreren in de wereld van het derde millennium.

In naam van uw Instituut en zijn personeel bieden wij u onze allerbeste wensen aan voor uw welzijn, uw geluk en verdere ontplooiing in een veeleisend, maar toch zo boeiend beroep.

Het bureau

I N H O U D

- **Flash** **1**
- **Editoriaal** **1**
- **Bijzondere knelpunten inzake taxatie bij vergelijking** **2**
- **Boetes – jaarrekeningen** **3**
- **BTW – zakencentra – vrijgestelde onroerende verhuringen en/of andere belastbare diensten** **4**

Bijzondere knelpunten inzake taxatie bij vergelijking

Indien de belastingplichtige geen bewijskrachtige gegevens kan voorleggen, kan de fiscus zijn belastbare inkomsten bewijzen aan de hand van een vergelijking met de inkomsten van ten minste drie soortgelijke belastingplichtigen (art. 342, § 1, eerste lid WIB 1992). Het hoeft geen betoog dat de toepassing van de vergelijkingsmethode bezwaren en bedenkingen oproept bij de belastingplichtige die ermee wordt geconfronteerd. De strenge toepassingsvoorwaarden vormen bovendien vaak een moeilijk te nemen hindernis voor de fiscus.

1. Toepassingsvoorwaarden

De vergelijkingsmethode kan pas worden toegepast indien de fiscus voorafgaandelijk bewijst dat er geen bewijskrachtige gegevens beschikbaar zijn. De fiscus kan dan ook niet steunen op het resultaat van de vergelijking om de niet-bewijskrachtige aard van de gegevens aan te tonen. (1) Deze voorwaarde houdt doorgaans in dat de boekhouding van de belastingplichtige niet bewijskrachtig wordt bevonden. De bewijskracht van de boekhouding is steeds een feitenkwestie die aan het soevereine oordeel van de rechter is onderworpen. Controleerbaarheid en volledigheid van de boekhoudkundige inschrijvingen zijn in dit opzicht essentieel. Het is strikt genomen niet vereist dat de boekhouding alle boekhoudkundige voorschriften naleeft opdat ze bewijskrachtig zou zijn. Daarentegen bezit een regelmatige boekhouding niet noodzakelijk fiscale bewijskracht. De belastingplichtige kan eventueel via het vertrouwensbeginsel de toepassing van de vergelijkingsmethode afwenden. Op grond van dit beginsel moet de fiscus een voorheen gecontroleerde boekhouding die op dezelfde manier als voorheen werd gevoerd, aanvaarden. (2) Voor de toekomst en mits dit vooraf aan te kondigen kan de fiscus wel een strengere appreciatie toepassen.

Eens de fiscus het gebrek aan bewijskrachtige gegevens heeft bewezen, moet hij ten minste drie soortgelijke belastingplichtigen selecteren wiens inkomsten de basis zullen vormen voor de vergelijking. Soortgelijkheid vereist geen identieke exploitaties. (3) De fiscus moet voldoende punten van gelijkenis aanvoeren die de soortgelijkheid staven. Dienaangaande beschikt hij over een discretionaire bevoegdheid. De selectie van soortgelijke belastingplichtigen wordt moeilijker naarmate subjectieve

factoren een grotere rol spelen (b.v. de sector van de vrije beroepen). Uiteindelijk is de mate van soortgelijkheid een feitenkwestie waarbij een belangrijke rol is toebedeeld aan de rechter. Hij beoordeelt de relevantie en de bewijswaarde van de vergelijkingspunten op basis van een omstandige vergelijkingsnota (formulier 276 A) die de aanslagambtenaar daartoe heeft opgesteld.

Een correcte toepassing van art. 342 WIB 1992 impliceert dat de in aanmerking genomen inkomsten geheel of gedeeltelijk betrekking hebben op hetzelfde aanslagjaar. (4) Hoewel de wet dit niet vereist, is het aangewezen om ook een overeenstemmend belastbaar tijdperk te hanteren. Zoniet geven feiten die zich niet binnen een overeenstemmend belastbaar tijdperk situeren doch wel binnen eenzelfde aanslagjaar, aanleiding tot een correctie van het resultaat van de vergelijkingsmethode. Ten slotte mogen de resultaten van de vergelijkingspunten niet in betwisting zijn, d.i. niet het voorwerp uitmaken van een administratief of gerechtelijk beroep. (5)

Hoewel het resultaat van de vergelijkingsmethode op basis van een strikte interpretatie van art. 342 WIB 1992 enkel kan slaan op de bruto-inkomsten, aanvaardt de rechtspraak dat de vergelijking betrekking kan hebben op de omzet of het netto-inkomen. De «bruto»-benadering is alleszins aangewezen wanneer de algemene kosten van de sector waartoe de belastingplichtigen behoren van onderneming tot onderneming sterk verschillen.

Ten slotte mag niet uit het oog worden verloren dat art. 342 WIB 1992 enkel kan worden toegepast ter bepaling van de belastbare grondslag in zijn geheel, en niet ter bepaling van een afzonderlijk element daarvan. (6)

2. Beroepsgeheim versus formele motiveringsplicht

Het beroepsgeheim van de fiscale ambtenaren verbiedt dat de identiteit van de vergelijkingspunten wordt bekendgemaakt. Hierdoor wordt de concrete controle door de belastingplichtige en de rechter in hoge mate beperkt. De eerbiediging van de rechten van verdediging kan aldus in vraag worden gesteld. De belastingplichtige kent de vergelijkingspunten niet en kan bijgevolg niet nagaan welke factoren zijn situatie onderscheiden van die van de vergelijkingspunten.

(1) Cass. 12 november 1980, *Bull. Bel.* 1982, 264; Cass. 7 januari 1993, *F.J.F.* nr. 93/92.

(2) Cass. 3 juni 2002, *F.J.F.* nr. 2003/1.

(3) Zie o.m. Cass. 28 januari 1982, *F.J.F.* nr. 83/27.

(4) Cass. 28 juni 1990, *Bull. Bel.* 1991, 2321.

(5) *Com. IB*, nr. 342/22.

(6) Zie o.m. Cass. 25 februari 1982, *J.D.F.* 1983, 31; Cass. 28 februari 1985, *Arr. Cass.* 1984-85, 898.

De formele motiveringsplicht verplicht de fiscus alle toepassingsvoorwaarden van art. 342 WIB 1992 in het bericht van wijziging uitdrukkelijk te vermelden (art. 346 WIB 1992). Het beroepsgeheim kan echter onder geen beding worden opgeheven. Noch de vergelijkingsnota's 276 A, noch de fiscale dossiers van de vergelijkingspunten mogen worden megedeeld aan de belastingplichtige. (7) Hierdoor rust er een moeilijke en subtiele motiveringsplicht op de fiscus. Een eventuele schending van het beroepsgeheim betekent echter niet dat de wettigheid van de bij vergelijking gevestigde aanslag wordt aangetast. (8)

3. Tegenbewijs

De belastingplichtige kan het (negatief of positief) tegenbewijs leveren. Wanneer hij niet slaagt het wettelijk vermoeden van art. 342 WIB 1992 te weerleggen, bestaat het gevaar dat hij een belasting is verschuldigd die dit wettelijk niet is. Aangezien een bewijskrachtige boekhouding het meest efficiënte tegenbewijs vormt, is het aangewezen bij de boekhouding een verklaring van een boekhoudkundige beroepsbeoefenaar te voegen.

4. Gevolgen

De wettige toepassing van wettelijke vermoedens staat het opleggen van een belastingverhoging niet in de weg. (9) Uit de vergelijkingsmethode blijkt bovendien meestal een meerwinst waarop de aanslag geheime commissielonen kan worden toegepast. (10) In dat geval rijst het gevaar dat de fiscus gebruik maakt van een (verboden) opeenstapeling van vermoedens. De onwettige toepassing van art. 342 WIB 1992 leidt in principe tot de vernietiging van de aanslag wegens

(7) *Com. IB*, nr. 346/36.

(8) *Cass.* 11 oktober 1996, *F.J.F.* nr. 96/266.

(9) Zie o.m. *Cass.* 15 oktober 1998, *F.J.F.* nr. 98/266; *Cass.* 21 oktober 2002, *F.J.F.* nr. 2003/22.

(10) *Com. IB*, nr. 219/2, 2^e; *Vr. en Antw. Kamer* 1999-2000, nr. 16, 1772 (*Vr. nr. 15 VAN DE CASTEELE*).

willekeur. De fiscus kan vervolgens een nieuwe of subsidiaire aanslag vestigen (art. 355-356 WIB 1992), doch dit is niet altijd zeker. (11)

Indien de vergelijkingsmethode ten onrechte werd toegepast, kan de belastingplichtige desgevallend de schade verhalen op grond van de burgerrechtelijke aansprakelijkheid van de Staat (art. 1382 B.W.). (12)

Besluit

De toepassing van art. 342 WIB 1992 is niet vrij van kritiek. De logge voorwaarden en een gebrek aan tijd en werkmiddelen maken van de vergelijkingsmethode geen aantrekkelijk bewijsmiddel voor veelvuldige toepassing. Het beroepsgeheim van de fiscale administratie noodzaakt de fiscus de toepassing ervan zorgvuldig te motiveren, doch dit voorkomt niet dat de rechten van verdediging van de belastingplichtige niet volledig worden gerespecteerd. Om betwistingen te voorkomen moet art. 342 WIB 1992 op transparante wijze worden toegepast. Een ernstige beoordeling van de bewijskracht van de boekhouding en de soortgelijkheid zijn in dat opzicht van fundamenteel belang. De bovenstaande knelpunten reduceren art. 342 WIB 1992 niet tot een overbodige bepaling. De vergelijkingsmethode verschaft de fiscus de mogelijkheid om op vrij objectieve wijze de inkomsten vast te stellen van een belastingplichtige die in zijn fiscale medewerkingsplicht is te kort geschoten. De belastingplichtige die geen bewijskrachtige gegevens voorlegt, weet wat de mogelijke risico's daarvan zijn.

Kim Bronselaer*
Advocaat, Stibbe
Assistent VUB, Vakgroep Fiscaal Recht

(11) Zie bijv. *Gent* 5 februari 1991, *F.J.F.* nr. 91/196.

(12) *Rb. Brugge* 7 april 1986, *F.J.F.* nr. 86/210; *Rb. Brugge* 24 oktober 1990, *F.J.F.* nr. 90/211.

* Deze bijdrage is een weergave van het eindwerk dat de auteur heeft geschreven in het kader van de Bijzondere Licentie Fiscaal Recht aan de Vrije Universiteit Brussel en die werd bekroond met de BIBF-prijs 2003-04. Een uitgebreide bijdrage verschijnt binnenkort in het *Algemeen Fiscaal Tijdschrift*.



Boetes – jaarrekeningen

De laatste dagen hebben wij nogal wat vragen ontvangen met betrekking tot de boetes die nu gevorderd worden ten aanzien van vennootschappen die de jaarrekening over 2003 te laat hebben neergelegd.

Einde 2004 heeft het Instituut onderhandelingen gevoerd met de bevoegde minister omtrent de boetes voor laattijdige neerlegging van de jaarrekeningen 2002 en 2003. De thans gevorderde boetes moeten in deze context gesitueerd worden.

Bij de onderhandelingen omtrent de boetes die einde 2004 geïnd werden (voor de jaarrekeningen 2002) werd van de Administratie bekomen dat de boetes voor laattijdige neerlegging in de volgende gevallen zouden worden kwijtgescholden :

- jaarrekening 2002 : indien neergelegd vóór 30/09/2003;
- jaarrekening 2003 : indien neergelegd vóór 30/09/2004.

Voor alle neerleggingen na deze data zou echter wel een boete gevorderd worden. Deze boetes worden berekend vanaf van de oorspronkelijke uiterste neerleggingsdatum, nl. 31 juli.

Indien dus de jaarrekening afgesloten op 31 december 2003 werd neergelegd op 5 oktober 2004 zal de boete berekend worden vanaf 1 augustus en zal dus drie maanden gevorderd worden. Voor een kleine vennootschap (verkort schema) zou dit dus 180 EUR (3 x 60 EUR) zijn. Indien deze jaarrekening neergelegd was op 25 september 2004 zou geen boete gevorderd worden.

Voor de jaarrekeningen 2004 verwijzen wij naar de toelichting in Pacioli nr. 189 en op www.bibf.be. Vanaf 2006 zal het systeem van achteraf opgelegde boetes vervangen worden door een systeem van onmiddellijke inning door de NBB en dit door een aanpassing van de

neerleggingskosten in functie van de neerleggingsdatum. De Ministerraad besliste bovendien op 2 december jl. dat vennootschappen die gedurende twee (en niet meer drie) opeenvolgende boekjaren hun jaarrekening niet neerleggen, ontbonden zullen worden verklaard. Daarnaast zal iedere bestuurder of zaakvoerder van een vennootschap in dit geval kunnen worden veroordeeld tot een strafrechtelijke boete, indien hij, voor de ontbinding van de vennootschap, nagelaten heeft de situatie ervan te regulariseren.

Wij zullen U via Pacioli en onze website op de hoogte houden van de wettelijke evoluties op dit vlak.

Tenslotte maken wij u attent op het feit dat FOD Economische Zaken een bijzonder telefoonnummer heeft waar u terecht kan met al uw vragen omtrent de boetes : 02/277.50.37 (9u-12u).



BTW – zakencentra – vrijgestelde onroerende verhueringen en/of ander belastbare diensten

1. Situering van het probleem

Tot nu toe ging de Administratie ervan uit dat :

- de beschikbaarstelling van onroerende goederen wegens hun aard, bestemd voor het *exclusieve gebruik* door een bewoner, een verrichting was die als *onroerende verhuuring* was vrijgesteld van BTW;
- de beschikbaarstelling van lokalen, bestemd voor het *gemeenschappelijke gebruik* door de klanten (vergaderzalen enz.) moest worden beschouwd als een *belastbare dienst*.

In het licht van de rechtspraak, waaronder het arrest TEMCO van het Europees Hof van Justitie (H.v.J. arrest TEMCO van 18 november 2004 – zaak C-284/03), heeft de Administratie haar standpunt moeten herzien.

De omzendbrief nr. 39/2005 van 27 september 2005 is gewijzigd aan deze koerswijziging vanaf 1 januari 2006.

2. Definitie van de zakencentra

De zakencentra hebben als activiteit de levering aan ondernemingen, zelfstandigen of beoefenaars van vrije beroepen van een stel van *ONSCHEIDBARE verbonden diensten* die berusten op een volledige en geïntegreerde structuur.

Dit geheel van diensten tegen een *forfaitaire prijs* omvat tegelijk :

- de beschikbaarstelling van gemeubelde privaatieve lokalen;

- het gebruik van een infrastructuur voor het gemeenschappelijke gebruik door alle bewoners (vergaderzalen, sanitaire voorzieningen, ontvangst- of ontspanningsruimten, enz.);
- het gebruik van kantoorautomatiserings- en telefoonnetwerken;
- het beroep op diensten van verschillende aard (opvang van bezoekers, ontvangst van post, onderhoud van de lokalen enz.).

3. Evolutie van de rechtspraak

Om uit te maken of een verrichting al dan niet onder de kwalificatie van de onroerende verhuuring valt, moet volgens het Hof van Justitie het *voorwerp* zelf van de overeenkomst worden geanalyseerd (voornoemd arrest TEMCO).

Indien dit voorwerp in hoofdzaak bestaat uit het *gebruik* van een gebouw, moet de verrichting worden gekwalificeerd als een onroerende verhuuring.

In dat geval is zij vrijgesteld van BTW.

Indien het hoofdvoorwerp van de overeenkomst daarentegen in een *andere prestatie* bestaat, is de verrichting in principe *onderworpen aan de BTW*, waarbij de dienstverlener een recht van aftrek geniet, *ongeacht de contractuele kwalificatie* die aan deze verrichting wordt gegeven.

Het Hof herinnert aan de noodzaak een onderscheid te maken tussen :

- de verrichtingen van *onroerende verhuuring*, die in hoofdzaak worden gekenmerkt door een *passieve* beschikbaarstelling

van ruimtes of oppervlakten in gebouwen, tegen een *vergoeding die verband houdt met het tijdsverloop*;

- de verrichtingen die bestaan uit het *verrichten* van een dienst *die voor een andere kwalificatie in aanmerking komt*.

Ten gevolge van deze rechtspraak heeft de Administratie beslist haar standpunt ten opzichte van de zakencentra te herzien. Zij neemt in hoofdzaak het standpunt aan van het arrest van 30 april 2004 van het Hof van Beroep van Gent.

Dit Hof was van oordeel dat de beschikbaarstelling van *individuele* ruimtes een belangrijk bestanddeel van de overeenkomst vormt, maar dat deze beschikbaarstelling daarom *niet* de overwegende dienst vormt.

Het Hof is eveneens van oordeel dat de beschikbaarstelling van *individuele* ruimtes *geen zelfstandige dienst* vormt en dat de *andere* geleverde *diensten* niet één of meer *autonome diensten* vormen.

Het hof van beroep besluit daaruit dat de diensten van zakencentra die een geheel van diensten als «een pakket» aanbieden *«en die hun klanten het voordeel bieden toegang te hebben tot een organisatie en tot een werkomgeving in het kader waarvan de middelen die nodig zijn voor de uitoefening van hun beroepsactiviteit hen gebruiksklaar worden aangeboden»* een *entiteit vormen die volledig is onderworpen aan de BTW*.

4. Onderscheid tussen de diensten van de dienstencentra en de onroerende verhuringen

4.1. Begrippen

Er moet een onderscheid worden gemaakt tussen :

- de aan de belasting onderworpen diensten van de zakencentra;
- en de vrijgestelde onroerende verhuringen (die eventueel gepaard gaan met bijkomstige diensten).

Daartoe bepaalt voornoemde omzendbrief maatstaven die moeten worden vervuld opdat de diensten van de zakencentra *volledig* onderworpen zouden zijn aan de BTW.

Deze maatstaven hebben betrekking op een contract dat de volgende kenmerken bezit :

- levering van ONSCHEIDBARE minimumdiensten;
- een enige forfaitaire prijs als tegenprestatie voor deze ONSCHEIDBARE minimumdiensten.

4.2. Onscheidbare minimumdiensten

Het zakencentrum moet *minstens* de volgende diensten bieden opdat de BTW verschuldigd zou zijn op het *totaal*

van de enige forfaitaire prijs die als tegenprestatie wordt ontvangen :

- beschikbaarstelling van één of meer **lokalen** die zijn **uitgerust** met een minimummeubilair : bureau, stoel, telefoontoestel en kast.

Deze uitgeruste lokalen mogen worden gedeeld met verschillende klanten of voorbehouden zijn tot het uitsluitende gebruik door een van hen. Hoe dan ook, de overeenkomst moet bepalen dat de klant de inrichting van het kantoor niet wezenlijk mag wijzigen (verbod van eigen meubilair, verbod de muren te herschilderen, enz.);

- beschikbaarstelling van **gemeenschappelijke vergaderzalen** tijdens een tijdsperiode die in de initiële overeenkomst bepaald is. De duur van deze beschikbaarstelling kan variëren maar deze beschikbaarstelling moet zijn voorzien in het «pakket». De klant kan echter volgens zijn doelgerichte behoeften extra gebruiksuren aanvragen tegen een afzonderlijke prijs;

- beschikbaarstelling van **gemeenschappelijke ruimtes** : gangen, sanitaire voorzieningen, liften, lokalen voor fotokopieertoestel, fax, enz. (eventueel keuken, uitgeruste kitchenette, ontvangst- of ontspanningsruimte, enz.);

- beschikbaarstelling van **gemeenschappelijke kantooruitrusting** : fotokopieertoestel, fax, enz. De enige forfaitaire prijs die van de klant wordt gevraagd, omvat de toegang tot deze uitrusting. Die prijs kan hem eventueel recht geven op een forfaitair verbruiksquotum per periode. Het is toegestaan dat het verbruik (of indien een forfaitair quotum is bepaald, de toeslagen voor het overschrijden van dit quotum) aanvullend worden gefactureerd;

- beschikbaarstelling van de **ICT-infrastructuur**: bekabeling, aansluitingen, telefooncentrales, lijn voor telefonie en toegang tot het internet, beschikbaarstelling van telefoontoestel(len).

Het abonnement bij de telecommunicatieoperatoren moet door het zakencentrum worden genomen. Het zakencentrum belast zich ermee zelf aan elke klant het of de individuele telefoonnummer(s) toe te kennen. Het zakencentrum ontvangt van deze operatoren de globale factuur en verdeelt het verbruik onder de gebruikers. De enige forfaitaire prijs die door de zakencentra wordt gevraagd, omvat natuurlijk de toegang tot deze telecommunicatiemiddelen (abonnement) en eventueel tot een bepaald quotum telefoongesprekken. Het blijft toegestaan dat het verbruik (of indien een forfaitair quotum is bepaald, de toeslagen voor het overschrijden van dit quotum) aanvullend worden gefactureerd.

De liberalisering van de telecommunicatienetwerken stelt de klanten van de zakencentra in staat een beroep te doen op een andere operator dan diegene die door deze centra wordt gebruikt, met rechtstreekse facturering aan de klanten. Deze situatie doet geen afbreuk aan de BTW-regeling die van toepassing is op de zakencentra;

- **geregelde schoonmaak** van de kantoren en van de gemeenschappelijke ruimten, **algemeen onderhoud** van de vestiging en van de uitrusting ervan, onder de verantwoordelijkheid van het zakencentrum om de continuïteit van de diensten te garanderen;
- **permanente aanwezigheid van** ontvangstpersoneel alle werkdagen tijdens de kantooruren; gepersonaliseerde beantwoording van de telefoonoproepen namens de klanten ingeval die afwezig zijn;
- **inontvangstneming en sorteren van de post** door het personeel van het centrum.

Voor de verwezenlijking van deze ONSCHEIDBARE minimumdiensten kan het zakencentrum een beroep doen op externe dienstverleners (schoonmaakbedrijf, enz.). Het zakencentrum moet echter de enige medecontractant zijn van deze dienstverleners (contracten uitsluitend ondertekend met de zaken centra, de facturen van de dienstverleners worden aan dit centrum gericht).

Ten opzichte van de gebruikers van het centrum is laatstgenoemde de enige verantwoordelijke voor de goede uitvoering van de diensten die aan de gebruikers worden verleend als tegenprestatie voor de enige forfaitaire prijs die van hen wordt gevraagd.

4.3. Enige forfaitaire prijs

De klant mag niet de mogelijkheid hebben via een prijskorting af te zien van bepaalde van deze ONSCHEIDBARE minimumdiensten.

Deze forfaitaire prijs moet de volgende bestanddelen omvatten :

- alle kosten, taksen en belastingen betreffende
 - . het gebouw van het zakencentrum;
 - . de goederen waarmee het is uitgerust; zoals onroerende voorheffing, allerlei gewestelijke of gemeentebelastingen, verzekeringen, enz.;
- de klassieke kosten (water, elektriciteit en verwarming; meters die bij de distributiemaatschappijen imperatief op naam van het centrum zijn geopend).

4.4. Belasting en lokalisering van de onscheidbare minimumdiensten

Alle diensten die door de zaken centra worden geleverd vormen een complexe dienst die volgens de rechtspraak van het H.v.J. geacht wordt zich te situeren op de plaats waar de dienstverrichter de zetel van zijn economische activiteit of een vaste inrichting heeft gevestigd van waaruit hij de dienst verricht, of, bij gebrek aan een dergelijke zetel of vaste inrichting, zijn woonplaats of zijn gebruikelijke verblijfplaats (artikel 21, § 2 van het Wetboek). Wij leggen in het bijzonder

de nadruk op het feit dat het wel degelijk de vestigingsplaats van de leverancier, dienstverrichter, is die de maatstaf is en absoluut niet de plaats waar zich het zakencentrum bevindt. Wanneer de vestigingsplaats van deze leverancier zich in België bevindt, is deze dienst onderworpen aan het normale tarief van de belasting dat momenteel 21 % bedraagt.

Volgens voornoemde omzendbrief is in dit opzicht in het verleden gebleken dat bepaalde controlekantoren ermee instemden wanneer de klant in het buitenland is gevestigd, de diensten die door de zaken- of dienstcentra werden verricht te lokaliseren overeenkomstig art. 21, § 3, 7° van het Wetboek (op de daarin vermelde voorwaarden, de vestigingsplaats van de klant). Wat het verleden betreft, zal geen enkele regularisatie worden verricht wanneer de belastingplichtige het bewijs kan leveren dat deze informatie verkeerd is.

Wanneer dit niet het geval is zal daarentegen een regularisatie van de BTW moeten gebeuren. Eenvoudigheidshalve aanvaardt voornoemde omzendbrief echter dat deze regularisatie maar gebeurt voor zover de klant van het zakencentrum de BTW niet heeft kunnen aftrekken en geen aanspraak kon maken op de terugbetaling ervan op grond van de 8^{ste} of 13^{de} Richtlijn (speciale aanvraag bij het Centraal Bureau voor de Buitenlandse Belastingplichtigen in Brussel).

4.5. Scheidbare en niet-minimumdiensten

4.5.1. *Begrippen*

Behalve de onscheidbare minimumdiensten, bedoeld sub 4.2. kunnen de zaken centra nog andere diensten leveren :

- hetzij automatisch en in dit geval zijn ze *begrepen in de enige forfaitaire prijs*;
- hetzij «à la carte», volgens de behoeften van de klant.

Deze diensten worden uiteengezet sub 4.5.2.

4.5.2. *Opsomming en lokalisering*

Worden hier bedoeld de NIET-minimum- EN SCHEIDBARE diensten, in tegenstelling met de minimum- en onscheidbare diensten, vermeld sub 4.2.

Afgezien van de situatie, vermeld sub 4.5.2.1 waarbij deze diensten begrepen zijn in de enige forfaitaire prijs die door de zaken centra wordt gevraagd, volgen de NIET-minimum- EN SCHEIDBARE diensten een eigen BTW-regeling.

Behalve de opsomming ervan vindt de lezer daartoe hierna de bepalingen van artikel 21 die de lokalisering ervan regelen.

Aard	Lokalisering artikel 21 W.BTW
Beschikbaarstelling van parkeerplaatsen	21, § 3, 1°, plaats van het parkeergebouw
Beschikbaarstelling van refters	21, § 3, 1°, plaats van het gebouw van de refters
Traiteurdiensten	Plaats van de materiële uitvoering van het verbruik ter plaatse van de maaltijden
Expreskoerierdiensten	– Indien GEEN intracommunautair goederenvervoer, 21, § 3, 3°, volgens de afgelegde afstanden – Indien intracommunautair goederenvervoer, 21, § 3, 3°, <i>bis</i> , a) Plaats LS van het vertrek van het vervoer b) Plaats BTW-nr. van de klant indien dit verschilt van de plaats LS van vertrek van het vervoer
Administratieve secretariaatswerkzaamheden (afspraken, telefoon, klasment, enz.)	21, § 2, plaats van de leverancier
Vertaaldiensten	21, § 3, 7°, d, plaats van de klant – INDIEN klant buiten EEG – OF INDIEN klant in EEG maar buiten LS van de leverancier + onderworpen klant + klant die handelt in het kader van zijn economische activiteit (zoniet 12, § 2 plaats van de leverancier)
IT-ondersteuningsdiensten (mails, beheer van databases, enz.)	21, § 3, 7°, d, plaats van de klant – Indien klant buiten de EEG – OF INDIEN klant in de EEG maar buiten LS van de leverancier + onderworpen klant + klant die handelt in het kader van zijn economische activiteit (zoniet 12, § 2 plaats van de leverancier)
Diensten inzake juridische, fiscale en boekhoudkundige begeleiding	21, § 3, 7°, d, plaats van de klant – Indien klant buiten de EEG – OF INDIEN klant in de EEG maar buiten LS van de leverancier + onderworpen klant + klant die handelt in het kader van zijn economische activiteit (zoniet 12, § 2 plaats van de leverancier)
Formaliteiten bij de autoriteiten (ondernemingsloketten, enz.)	21, § 3, 7°, d, plaats van de klant – Indien klant buiten de EEG – OF INDIEN klant in de EEG maar buiten LS van de leverancier + onderworpen klant + klant die handelt in het kader van zijn economische activiteit (zoniet 12, § 2 plaats van de leverancier)
Marketing en/of reclame	21, § 3, 7°, d, plaats van de klant – Indien klant buiten de EEG – OF INDIEN klant in de EEG maar buiten LS van de leverancier + onderworpen klant + klant die handelt in het kader van zijn economische activiteit (zoniet 12, § 2 plaats van de leverancier)
Diensten inzake personeelsbeheer	21, § 2, plaats van de leverancier
Diensten (virtueel kantoor) (forfaitair bedrag voor het gebruik van een commercieel adres, mogelijkheid van vestiging van zetel, ontvangst en sortering van post, fax, telefoonwacht dienst enz. <i>ZONDER beschikbaarstelling van lokalen</i>), 21, § 2, plaats van de leverancier	

4.5.2.1. Belasting indien enige forfaitaire prijs

Wanneer behalve de onscheidbare minimumdiensten (zie 4.2.) een of meer NIET-minimum- EN SCHEIDBARE diensten, bedoeld in 4.5.2. worden verleend :

- automatisch door het zakencentrum;
- als tegenprestatie voor de enige forfaitaire prijs;
- zonder dat de klant de mogelijkheid heeft daarvan door middel van een prijskorting af te zien;

moet geen enkele uitsplitsing worden gemaakt op de factuur van het zakencentrum.

Met andere woorden, deze verrichtingen blijven belastbaar volgens dezelfde modaliteiten als de enige forfaitaire prijs die wordt gevraagd voor de onscheidbare minimumdiensten. Wat de lokalisering betreft, blijft artikel 21, § 2 van toepassing op het geheel van de verleende diensten (lokalisering op de vestigingsplaats van de leverancier). Voor deze belasting en de lokalisering ervan verwijzen wij de lezer naar punt 4.4.

4.5.2.2. Belasting indien afzonderlijke prijs

Wanneer de diensten, bedoeld in punt 4.5.2. (NIET-minimum- EN SCHEIDBARE diensten worden verleend :

- op verzoek van de klant;
- tegen betaling van een prijstoeslag;

- of ook nog wanneer zij automatisch worden verleend maar de klant de mogelijkheid heeft daarvan af te zien door middel van een vermindering van de enige forfaitaire prijs; moeten deze diensten worden belast en gelokaliseerd volgens de aard ervan.

Dienaangaande verwijzen wij de lezer naar punt 4.5.2. *supra*.

5. Zakencentra die de onscheidbare minimumdiensten niet verlenen

5.1. Begrippen

Wanneer de voorwaarden, vermeld in de punten 4.1. en 4.2. *niet* zijn vervuld, moet de beschikbaarstelling van de *privatieve lokalen en van de gemeenschappelijke lokalen in haar geheel* worden beschouwd als een *vrijgestelde onroerende verhuuring*.

De beschikbaarstelling van de roerende goederen (meubilair, faxtoestel, fotokopieertoestel, enz.) vormt daarentegen een dienst die is onderworpen aan de BTW volgens de modaliteiten van artikel 21, § 3, 7°, h, (voor de verhuuring van andere roerende goederen dan vervoermiddelen = plaats van de klant. Indien hij gevestigd is buiten de EEG of indien gevestigd is in de EEG maar

buiten de LS van de leverancier + onderworpen klant + klant die handelt voor de behoeften van zijn economische activiteit. Zoniet wordt de belasting gelokaliseerd in de vestigingsplaats van de leverancier).

Indien voor de beschikbaarstelling van de onroerende gedeelten *en* van de roerende goederen een enige forfaitaire prijs wordt gevraagd, moet deze prijs worden uitgesplitst met het oog op de inning van de belasting (geen BTW op onroerende goederen en belasting van de roerende goederen). Onder de andere diensten die door het zakencentrum worden geleverd met betrekking tot lokalen moet een onderscheid worden gemaakt tussen de diensten die :

- bij de onroerende verhuring komen;
- die helemaal geen verband houden met deze onroerende verhuring.

5.2. Diensten die bij de onroerende verhuring komen

De volgende diensten komen bij de onroerende verhuring :

- de verwarming en de airconditioning van de lokalen;
- de levering van elektriciteit;
- de levering van water;
- het schoonmaken van de lokalen die privaat worden gebruikt en van de gemeenschappelijke delen, met inbegrip van het onderhoud van de lift;
- de diensten inzake opvang, bewaking van het gebouw en het sorteren van de post;
- de telecommunicatiediensten, met inbegrip van de beschikbaarstelling van de installaties en toestellen;
- de beschikbaarstelling van parkeerplaatsen.

Wanneer de forfaitaire prijs die gevraagd wordt voor de beschikbaarstelling van de privaat of gemeenschappelijke ruimten de levering van deze bijkomende diensten omvat, zijn die vrijgesteld op dezelfde wijze als de onroerende verhuring zelf.

Wij herinneren eraan dat het hier de zakencentra betreft die NIET de onscheidbare minimumdiensten verlenen, bedoeld sub 4.1. en 4.2. Er moet immers een zorgvuldig onderscheid worden gemaakt tussen de BTW-regeling die in dit punt 5.2. wordt uiteengezet en de zakencentra die tegelijk onscheidbare minimumdiensten en SCHEIDBARE NIET-minimumdiensten verlenen. Voor

laatstgenoemde centra wordt de specifieke BTW-regeling uiteengezet sub 4.4. en 4.5.

De diensten die bij de onroerende verhuring komen, kunnen echter onderworpen zijn aan de BTW wanneer :

- zij door de verhuurder zelf of door zijn bemiddelaar aan de huurder worden verleend;
- en tussen de partijen voor deze leveringen bij overeenkomst een afzonderlijke prijs werd overeengekomen.

Er wordt echter aan herinnerd dat deze mogelijkheid om de voornoemde bijkomende onroerende diensten aan de BTW te onderwerpen, de zakencentra *niet* toestaat de belastingen af te trekken die werden geheven op de kosten van de infrastructuur die werden gebruikt voor de levering van deze diensten (b.v. de verwarmings- of klimaatregelingsinstallatie), aangezien deze infrastructuur bestanddelen vormen die onlosmakelijk met het verhuurde gebouw zijn verbonden (zie dienaangaande beslissing nr. E.T. 15.928/2 van 17 februari 2005).

5.3. Diensten die geen verband houden met de onroerende verhuring

De diensten die niet kunnen worden beschouwd als diensten die bij de onroerende verhuring komen (zie met name 4.5.2. van welke diensten de parkeerterreinen en refters moeten worden uitgesloten) zijn onderworpen aan de BTW wanneer zij geacht worden plaats te vinden in België op grond van de lokaliseringsregels die daarop van toepassing zijn (zie dienaangaande ook 4.5.2.).

Indien de beschikbaarstelling van privaat en gemeenschappelijke lokalen gepaard gaat met de levering van bepaalde van deze diensten die NIET bij de onroerende verhuring komen en een enige forfaitaire prijs wordt gevraagd, moet deze prijs met het oog op de inning van de belasting worden uitgesplitst.

6. inwerkingtreding

De voornoemde omzendbrief nr. 39/2005 treedt in werking op 1 januari 2006. De beslissing nr. E.T. 53.728 van 9 maart 1990 (BTW-revue nr. 90, pagina's 240 en volgende) wordt vermeld vanaf die datum.

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** : 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.