

PACIOLI



Voordelen van alle aard

Wettelijke basis

Het Wetboek van de Inkomstenbelastingen handelt in diverse artikelen over voordelen van alle aard. In deze uiteenzetting bespreken wij enkel deze die betrekking hebben op voordelen verkregen door werknemers of door bedrijfsleiders. De bepalingen zijn vervat in volgende artikelen :

Artikel 31 WIB 1992 : *«Bezoldigingen van werknemers zijn alle bezoldigingen die voor de werknemer de opbrengst zijn van arbeid in dienst van de werkgever.*

Daartoe behoren inzonderheid : 1°.....

2° voordelen van alle aard verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid; »

Artikel 32 WIB 1992 : *«Bezoldigingen van bedrijfsleiders zijn alle beloningen verleend of toegekend aan een natuurlijk persoon die :*

Daartoe behoren inzonderheid : 1°

2° voordelen, vergoedingen en bezoldigingen die in wezen gelijkaardig zijn aan die vermeld in artikel 31 tweede lid, 2° tot 5°.

Voor de verwijzing naar artikel 31 tweede lid 2° : zie hierboven.

Essentieel voor de eigenschap van voordelen gelijkgesteld met bezoldigingen is dat deze zouden bekomen of verleend worden in het kader van een beroepsactiviteit.

Raming van de voordelen van alle aard

In principe geldt voor de raming van anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard de werkelijke waarde die deze voordelen hebben voor de verkrijger (art. 36 eerste lid WIB 1992).

Het voordeel moet dus in principe worden vastgesteld in verhouding tot de waarde die het heeft bij de begunstigde. In de regel is de oplossing te vinden in het antwoord op de vraag : «welk is het bedrag dat de verkrijger in normale omstandigheden zou moeten besteden om een dergelijk voordeel te verkrijgen ?».

Bij de beoordeling van de waarde van het voordeel is de kostprijs voor de verstrekker in principe van ondergeschikt belang. In sommige gevallen zal er trouwens geen gewag kunnen worden gemaakt van een werkelijke kostprijs, doch hoogstens van een zekere winstderving (b.v. kosteloze lening). (Commentaar van het WIB 1992 nummers 36/9 en 36/10)

In bepaalde gevallen zijn bij koninklijk besluit regels vastgesteld om de voordelen op een vast forfaitair bedrag te ramen.

Artikel 18 van het Koninklijk Besluit van 27 augustus 1993 tot uitvoering van het WIB 1992 somt deze forfaitaire ramingen op.

Vooreerst wordt bepaald dat voor de voordelen waarvan de waarde wordt vastgesteld door een sociale of economische reglementering, de in aanmerking te nemen waarde gelijk is aan de door die reglementering vastgestelde waarde. Nadien worden tien gevallen voorzien waarin de

INHOUD

| | |
|--|---|
| • Voordelen van alle aard | 1 |
| • BTW-regeling voor syndici van gebouwen | 4 |
| • Werk in onroerende staat voor eigen behoeften – Tarief | 7 |
| • Hogere inversteringsaftrek voor veiligheidsinvesteringen : KB/WIB 1992 aangepast | 8 |

waarde van het voordeel forfaitair wordt geraamd. Het betreft :

- renteloze lening of lening tegen verminderde rentevoet;
- kosteloze beschikking over onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen;
- kosteloze beschikking over één enkele kamer;
- kosteloze verstrekking van verwarming en van elektriciteit gebruikt tot andere doeleinden dan verwarming;
- kosteloze beschikking over dienstboden, huispersoneel, hoveniers, chauffeurs, enz.;
- voordelen verkregen door huispersoneel;
- kosteloze verstrekking van voeding aan zeelieden en aan bouwarbeiders wegens de verwijdering van de werf;
- kosteloze verstrekking van sociale maaltijden;
- persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gesteld voertuig;
- persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gestelde PC of internetaansluiting.

De niet-opgesomde voordelen zullen geraamd worden aan hun werkelijke waarde, zoals hierboven uiteengezet.

Gelden o.a. ook als voordelen van alle aard :

- toeristische privé- of groepsreizen die sommige ondernemingen gratis of tegen sterk verminderde prijs aan kleinhandelaars, vertegenwoordigers enz. aanbieden;
- duurzame gebruiksgoederen die handelaars gratis van de leveranciers krijgen;
- geschenken in natura die sommige beoefenaars van vrije beroepen ontvangen vanwege derden die zodoende trachten hun zaken te bevorderen of hun winsten op te voeren.

Indien de verkrijger van het voordeel een deel ervan zelf draagt, dan wordt deze bijdrage afgetrokken van het forfait of van de werkelijke waarde.

Fiscale behandeling van voordelen van alle aard

Voor wie ze ontvangt

De in geld uitgedrukte voordelen moeten uitdrukkelijk door degene die ze toekent op de fiche 281.xx, opgesteld op naam van de verkrijger, worden vermeld. Wanneer de voordelen op de fiche vermeld staan, moet de verkrijger ze niet meer afzonderlijk opgeven omdat ze begrepen zijn in het totaal belastbaar inkomen.

In geval het belastbaar voordeel niet op de fiche is vermeld moet het toch worden aangegeven op de belastingaangifte van de verkrijger, op een speciaal daarvoor voorziene plaats (vak IV. A.2.b. of vak XVI.2.b.).

Voor wie ze toekent

Belastingplichtigen die aan de personenbelasting onderworpen zijn, zien de kosten van toegekende voordelen verworpen als aftrekbare beroepskosten, indien zij de voordelen niet op de fiche 281.xx van de verkrijger hebben aangegeven. De kosten zullen op die manier in de hoogste inkomensschijf belast worden, een eventuele vermeerdering voor onvoldoende voorafbetaling zal aangerekend worden en mogelijks zal een boete opgelegd worden voor foutieve aangifte.

Indien de belastingplichtige die de voordelen toekent een vennootschap is, wordt zij op de niet aangegeven waarde belast als geheime commissielonen tegen 309 %, weliswaar aftrekbaar als beroepskost.

Lange tijd hebben de controlediensten aanvaard dat voordelen die niet op de fiches waren vermeld, bij de verworpen uitgaven werden gevoegd en niet werden belast bij de verkrijger.

De Minister van Financiën heeft deze praktijk afgekeurd (Parlementaire vraag nr. 948 van 8 maart 1994, Ghesquiere). De rechtspraak heeft deze stelling bevestigd (Hof van Beroep van Antwerpen, 30 juni 1997).

Boekhoudkundige verwerking van voordelen van alle aard

Principe

Hoe worden door de onderneming gedragen kosten, die later fiscaal worden beschouwd als «voordelen van alle aard» ten gunste van personeelsleden of van bedrijfsleiders, geboekt ?

Het Belgische boekhoudrecht huldigt het beginsel dat kosten naar hun aard worden geboekt.

Hoe door een onderneming gemaakte kosten in fiscaal-rechtelijk opzicht worden gekwalificeerd heeft in beginsel geen belang voor hun boekhoudkundige verwerking. Dit geldt *a fortiori* ook wanneer de fiscale kwalificatie waarmee men rekening zou willen houden, uiteindelijk niet op de onderneming maar op een derde slaat.

«Voordelen van alle aard» is een fiscaal begrip. Dit omvat niet alleen de kosten die in het boekhoudrecht niet onder de kwalificatie «bezoldigingen» vallen, maar ook kosten die in fiscaal opzicht voordelen voor derden vertegenwoordigen die boekhoudkundig niet als kost in de jaarrekening van de onderneming worden uitgedrukt (b.v. toekennen van renteloze leningen).

Kosten louter op grond van hun fiscale kwalificatie boeken strookt niet met de boekhoudreglementering. De bedragen die op de persoonlijke fiscale fiche zullen voorkomen zullen niet altijd overeenstemmen met de bedragen die in de rekening «bezoldigingen» van de onderneming worden geboekt.

(Advies van de Commissie voor Boekhoudkundige Normen, nummer 128/8 in bulletin 30 van februari 1993, pagina 26).

Boekingen

Voorbeeld : een bedrijfsleider verkrijgt volgende voordelen, geraamd aan forfaitaire waarde :

| | |
|----------------------------------|---------------------|
| – huisvesting | 1 400,00 EUR |
| – elektriciteit | 1 600,00 EUR |
| – auto 10 PK : 5 000 km x 0,2987 | 1 493,50 EUR |
| totaal | <u>4 493,50 EUR</u> |

In de onderneming werden deze kosten op kostenrekeningen naar hun aard geboekt, samen met de andere kosten gedragen door de onderneming (zie principe hierboven) :

| | | |
|------|---------------------|-------|
| 6121 | Kosten van gebouwen | xxxxx |
| 6122 | Elektriciteit | xxxxx |
| 6123 | Autokosten | xxxxx |

Voor de verwerking van de voordelen van alle aard bestaan er twee mogelijkheden :

Eerste geval : de onderneming rekent noch voordelen noch de BTW door.

Als BTW-plichtige moet de onderneming de BTW voldoen op de toegekende voordelen, voorzover deze voordelen aan BTW zijn onderworpen. De voordelen worden steeds geacht inclusief BTW te zijn vastgesteld. Daarom moet de uitsplitsing gedaan worden van nettovoordeel en BTW. Voor het voorbeeld geeft dat :

| | BTW | Netto | |
|---------------|---------------|-----------------|----------|
| Huisvesting | 0 | 1 400,00 | |
| Elektriciteit | 277,69 (1) | 1 322,31 | |
| Auto | 117,66 (2) | 1 375,84 | |
| Totaal | <u>395,35</u> | <u>4 098,15</u> | 4 493,50 |

(1) 21 % BTW

(2) het ter beschikking stellen van een firmawagen is gelijkgesteld met een levering van diensten ten bezwarende titel, waarop BTW verschuldigd is. Indien de wagen het voorwerp was van een gedeeltelijke aftrek, moet de BTW berekend worden op een belastbare basis die rekening houdt enerzijds met de beperking van kosten waarover de BTW niet aftrekbaar is (10 % van het voordeel) en anderzijds van de niet-aftrekbare BTW op de rest van de

basis (50 % van 21 %). De BTW-administratie heeft een praktische formule uitgewerkt om de BTW te bepalen. Voor een volledige belastingplichtige wordt een coëfficiënt gebruikt van 0,0787828.

Toegepast op ons voorbeeld : $1\ 493,50 \times 0,0787828 = 117,66$.

Het nettovoordeel is $1\ 493,50 - 117,66 = 1\ 375,84$.

Boekingen :

| | | | |
|------|---------------------|--------|--------|
| 6401 | Niet aftrekbare BTW | 395,33 | |
| 4510 | aan Te betalen BTW | | 395,33 |

Op de fiche 281.20 op naam van de bedrijfsleider wordt het bedrag van 4 493,50 EUR vermeld als voordelen van alle aard.

Tweede geval : de onderneming rekent de voordelen tegen forfaitaire waarde door aan de bedrijfsleider. De uitsplitsing in BTW en nettovoordeel is als volgt :

| | BTW | Netto | |
|---------------|---------------|-----------------|----------|
| Huisvesting | 0 | 1 400,00 | |
| Elektriciteit | 277,69 | 1 322,31 | |
| Auto | 259,20 (1) | 1 234,30 | |
| Totaal | <u>536,89</u> | <u>3 956,61</u> | 4 493,50 |

(1) indien de firmawagen ter beschikking gesteld wordt tegen betaling van een vergoeding die overeenstemt met het bedrag van het voordeel, dan wordt een factuur opgesteld en zijn de gewone regels van BTW van toepassing. De BTW van 21 % wordt toegepast op de aangerekende vergoeding. De manier waarop de vergoeding wordt betaald speelt hier geen rol (rechtstreekse betaling, inhouding op het loon, boeking op de rekening-courant, enz.).

Boeking :

| | | | |
|------|---------------------------------|----------|----------|
| 4160 | R/C bedrijfsleider | 4 493,50 | |
| 743 | aan Diverse bedrijfsopbrengsten | | 3 956,61 |
| 451 | Te betalen BTW | | 536,89 |

Op de fiche 281.20 op naam van de bedrijfsleider komt geen melding van voordeel.

Er is immers geen belastbaar voordeel voorzover de waarde ervan door de begunstigde wordt terugbetaald, zelfs via een boeking op zijn rekening-courant. De boeking moet wel vóór afsluiting van het boekjaar gedaan worden.

Michel VANDER LINDEN
Erebedrijfsrevisor

1. Probleemstelling

De BTW-regeling die van toepassing is op syndici van gebouwen wordt onder meer besproken in de administratieve aanschrijving nr. 13/1995.

In een eerste benadering moeten twee afzonderlijke situaties in beschouwing worden genomen, al naargelang de syndicus :

- het wettelijk orgaan vormt van de rechtspersoon die voortvloeit uit de gedwongen mede-eigendom van gebouwen met verscheidene appartementen;
- de rol speelt van een gewone lasthebber, buiten een opdracht als wettelijk orgaan.

In een tweede benadering wordt de BTW-regeling verschillend geanalyseerd naargelang de syndicus een natuurlijke persoon dan wel een rechtspersoon is.

Deze toepassingen beogen uiteraard de door dergelijke syndici uitgevoerde uitgaande handelingen.

In welke mate moeten deze aan de BTW worden onderworpen ?

De draagwijdte van het recht op aftrek van de inkomende handelingen is ook afhankelijk van de belasting van de uitgaande handelingen.

2. Rechtspersoonlijkheid van de gedwongen mede-eigendom

In gebouwen met verscheidene appartementen moet een onderscheid worden gemaakt tussen :

- de gedwongen mede-eigendom van de gemeenschappelijke delen (liften, hal, enz.);
- de exclusieve privaatieve eigendom van de appartementen (privéhal, woonkamer, badkamer, keuken, slaapkamer, enz.).

2.1. Gedwongen mede-eigendom

Op grond van de artikelen 577-3 tot 577-14 van het Burgerlijk Wetboek en onder de voorwaarden daarin bepaald, kunnen de mede-eigenaars van de gemeenschappelijke delen rechtspersoonlijkheid aannemen.

Zijn deze voorwaarden vervuld, dan vormt de vereniging van de mede-eigenaars een rechtspersoon, met name een autonoom rechtssubject.

Hier worden alleen de gemeenschappelijke onverdeelde delen beoogd.

Het betreft onder meer de deuren die toegang geven tot het gebouw, de hallen die iedereen gebruikt om toegang te krijgen tot de individuele appartementen, de liften die door alle bewoners worden gebruikt, de lokalen voor de collectieve verwarming, de conciërge, de vuilnisbakken, enz.

Deze rechtspersoon kan worden vergeleken met een vennootschap met rechtspersoonlijkheid (BVBA, NV, CVBA, enz.) met alle gevolgen die daaruit voortvloeien.

Zo wordt bijvoorbeeld een jaarlijkse algemene vergadering bijeengeroepen met de daaraan verbonden bevoegdheden (stemming van de leden over de besluitvorming, zoals de benoeming, de afzetting, de kwijting van het wettelijk orgaan, de goedkeuring van de rekeningen, de aanneming van uit te voeren werken, enz.).

In de praktijk hebben zo goed als alle gedwongen mede-eigendommen de formaliteiten voor het verkrijgen van rechtspersoonlijkheid vervuld.

Dat is trouwens vermeld op alle documenten die uitgaan van deze rechtspersoon.

2.2. Privaatieve eigendom

De gedwongen mede-eigendom betreft alleen de gemeenschappelijke delen.

Ze moet worden onderscheiden van de privaatieve delen waarover iedere eigenaar alleen de ermee verband houdende bevoegdheden uitoefent. Dat zijn ondermeer de individuele toegangsdeur van het appartement, de privéhal, de woonplaats, de badkamer, de slaapkamers, enz.

Dergelijke exclusief in eigendom gehouden goederen vallen nooit onder de gedwongen collectieve eigendom.

2.3. Wettelijk orgaan van de rechtspersoon

Volgens de wet moeten rechtspersonen worden beheerd (intern) en vertegenwoordigd (in hun betrekkingen met derden) door organen (gekwalficeerd als wettelijke organen).

Deze wettelijke organen heten in een BVBA zaakvoerder, in een NV bestuurder en in een gedwongen mede-eigendom van een flatgebouw met rechtspersoonlijkheid syndicus.

Deze wettelijke organen handelen derhalve in het kader van hun statutaire opdracht inzake het beheer en de vertegenwoordiging van de betrokken rechtspersoon.

Hier moet een onderscheid worden gemaakt naargelang deze «vertegenwoordigers» van de rechtspersonen handelen binnen het kader van hun voormelde statutaire opdracht, dan wel zich gedragen als andere lasthebbers.

3. Eerste geval : de syndicus als wettelijk orgaan van de rechtspersoon van de gedwongen mede-eigendom

Zoals hiervoor uiteengezet kan de gedwongen mede-eigendom van de gemeenschappelijke delen van een flatgebouw rechtspersoonlijkheid hebben.

De algemene vergadering van de mede-eigenaars wijst dan een syndicus aan die als wettelijk vertegenwoordiger van deze rechtspersoon handelt.

Deze statutaire functie is vergelijkbaar met deze van zaakvoerder of bestuurder van vennootschappen met rechtspersoonlijkheid.

Voor de toepassing van de BTW geldt voor de syndicus van een mede-eigendom met rechtspersoonlijkheid dezelfde regeling als voor de zaakvoerder of bestuurder van een vennootschap met rechtspersoonlijkheid.

Niettemin dient een onderscheid te worden gemaakt al naargelang het wettelijk orgaan een natuurlijke persoon dan wel een rechtspersoon is.

3.1. Natuurlijke persoon als wettelijk orgaan

Wanneer deze syndici natuurlijke personen zijn, worden ze volgens aanschrijving nr. 13/1995 als *niet-belastingplichtigen* beschouwd, omdat ze, voor de toepassing van de BTW, geacht worden te handelen *in een band van ondergeschiktheid ten aanzien van de algemene vergadering* die hen benoemt, afzet, hun vergoeding vaststelt, hun kwijting verleent, enz.

Voor de onderwerping aan de BTW hebben ze dienvolgens niet de hoedanigheid van zelfstandige.

Als niet-belastingplichtigen kunnen deze syndici, natuurlijke personen geen BTW aanrekenen op hun vergoedingen. Ze hebben geen recht op aftrek van de voorbelasting.

Deze situatie geldt alleen voor de toepassing van de BTW en resulteert uit de voormelde aanschrijving.

Op het gebied van de directe belastingen, de sociale wetten voor zelfstandigen, enz. blijven deze syndici zelfstandigen. Zonder in discussie te willen treden, stellen we ons niettemin vragen naar de gegrondheid van deze niet-onderwerping aan de BTW van *natuurlijke personen*, wegens de band van ondergeschiktheid ten opzichte van een rechtspersoon.

Voor andere consequenties op het stuk van de BTW, onder meer op het gebied van de aftrek van de voorbelasting, verwijzen we de lezer naar de rubriek «Gedeeltelijke of gemengde belastingplicht».

3.2. Rechtspersoon als wettelijk orgaan

De besproken aanschrijving erkent dat wettelijke organen die handelen onder vorm van een rechtspersoon, voor de toepassing van de BTW bij voortduur als zelfstandigen worden beschouwd.

Met andere woorden zijn het belastingplichtigen die BTW aanrekenen en recht op aftrek hebben.

Toch aanvaardt de Administratie dat syndici die onder de vorm van een rechtspersoon optreden, voor de regeling van de natuurlijke personen kunnen kiezen.

Het betreft dus een mogelijk om de niet-onderwerping aan de BTW aan te vragen, met alle gevolgen die daaruit voortvloeien (geen BTW verschuldigd op uitgaande handelingen en geen recht op aftrek van de voorbelasting).

Onder de rubriek «Gedeeltelijke of gemengde belastingplicht» bespreken we een aantal consequenties betreffende de uitoefening van het recht op aftrek en ten gevolge van het statuut van de syndicus, rechtspersoon, op het gebied van de belastingplicht.

4. Tweede geval : de syndicus is geen wettelijk orgaan van de rechtspersoon van de gedwongen mede-eigendom

Wanneer de syndicus niet als wettelijk orgaan van de rechtspersoon optreedt, handelt hij buiten het kader van een statutaire opdracht.

Dergelijke personen zijn voor de toepassing van de BTW gewone zelfstandige lasthebbers.

Hun prestaties zijn volgens de gewone regels aan de BTW onderworpen.

Dergelijke lasthebbers zijn immers niet door de algemene vergadering benoemd om de statutaire opdracht van wettelijk orgaan van de rechtspersoon uit te oefenen.

Hier worden zowel natuurlijke als rechtspersonen beoogd.

De belastingplicht heeft eveneens betrekking op de prestaties buiten de statutaire opdracht van syndicus.

Dat geldt, bijvoorbeeld, als de syndicus zorgt voor het vinden van een huurder, voor de verkoop, enz. van een privédeel, voor de levering van sommige goederen (stookolie, brandhout, enz.).

5. Gedeeltelijke of gemengde belastingplicht

5.1. Gedeeltelijke belastingplicht

5.1.1. Begrippen

Zoals in de besproken aanschrijving vermeld, wordt een natuurlijke persoon die de statutaire functies van syndicus als wettelijk orgaan van de rechtspersoon van de mede-eigenaars uitoefent, voor de toepassing van de BTW, beschouwd als te handelen in een band van ondergeschiktheid ten aanzien van de algemene vergadering. Daaruit volgt de niet-belastingplicht.

Wanneer dergelijke syndicus ook een zelfstandige activiteit uitoefent waardoor hij de hoedanigheid van belastingplichtige krijgt die BTW aanrekent en recht op aftrek heeft, worden we geconfronteerd met een gedeeltelijke belastingplichtige.

Dat geldt bijvoorbeeld voor :

- een zelfstandige boekhoudprofessional die eveneens de statutaire functies van syndicus (wettelijk orgaan) uitoefent;
- een niet-belastingplichtige syndicus in het kader van een statutaire opdracht van de rechtspersoon die eveneens de activiteit van vastgoedmakelaar uitoefent.

De GEDEELTELIJKE belastingplichtige is de persoon die DEELS de hoedanigheden van *belastingplichtige* (zelfstandige) en van *NIET-belastingplichtige* (in een band van ondergeschiktheid voor de toepassing van de BTW, zoals een loon- of weddetrekkende) verenigt.

Deze toestand mag niet worden verward met de hoedanigheid van GEMENGDE belastingplichtige (zie 5.2.).

5.1.2. Aftrek van de voorbelasting

Een GEDEELTELIJKE belastingplichtige mag voor de uitoefening van het recht op aftrek, in de regel geen gebruik maken van het algemeen verhoudingsgetal van de aftrek, omdat hij de hoedanigheid van belastingplichtige met deze van NIET-belastingplichtige verenigt.

Artikel 46 van het BTW-wetboek beoogt immers enkel belastingplichtigen die een *economische activiteit* uitoefenen, met name volledig zelfstandig zijn voor de toepassing van de BTW, zijnde de sub 5.2. beoogde GEMENGDE belastingplichtigen.

Met andere woorden moet de GEDEELTELIJKE belastingplichtige bepalen met welke sector de gedane kosten verband houden (met de sector van zelfstandige die recht geeft op aftrek, of met de sector van niet-belastingplichtige die geen recht op aftrek toelaat).

Deze bepaling geeft aan in welke mate de BTW-voorbelasting mag worden afgetrokken.

Voor kosten die betrekking hebben op beide sectoren waarvan slechts één recht geeft op aftrek, moet de GEDEELTELIJKE belastingplichtige een beroep doen op bijzondere criteria : het aantal kilometers, de gebruiksuren, de ontvangsten wanneer dit criterium representatief is voor de bepaling van de verdeelsleutel, enz.

De ontvangsten zijn niet altijd representatief voor de bepaling van een verdeelsleutel voor de aftrekbaarheid van de BTW.

Voorbeeld

Een boekhoudkundig bediende houdt als zelfstandige ook boekhoudingen bij.

Hij is een GEDEELTELIJK belastingplichtige, want voor zijn bediendenstatuut is hij een NIET-belastingplichtige. De respectieve ontvangsten uit de twee sectoren vergelijken, zou niet redelijk zijn om het recht op aftrek in verband met de zelfstandige boekhoudactiviteit te bepalen. Aan de vergelijking tussen zijn loon als bediende en zijn omzet uit de boekhoudsector kan immers geen enkele waarde worden gehecht.

Deze GEDEELTELIJKE belastingplichtige moet dus een beroep doen op andere criteria, zoals bijvoorbeeld afgelegde kilometers voor een voertuig, gebruiksuren voor het materiaal, een forfait voor de telefoonkosten, de aangewende oppervlakte voor de kosten in verband met gebouwen, enz.

In de praktijk dienen GEDEELTELIJKE belastingplichtigen zich soms tot de BTW-controle waarvan ze afhankelijk te wenden om, in onderling akkoord, de criteria vast te stellen die in aanmerking zullen worden genomen.

Niettemin kan het voorkomen dat, om redenen van vereenvoudiging, toch een bijzonder verhoudingsgetal wordt toegepast, omdat de ontvangsten doelmatig kunnen worden vergeleken.

Voorbeeld

Een zelfstandige uit de boekhoudsector realiseert een jaaromzet, BTW exclusief, van X.

Naast deze aan de BTW onderworpen activiteiten, oefent deze natuurlijke persoon ook de activiteit uit van syndicus van de rechtspersoon, gevormd door de mede-eigenaars van een flatgebouw. De jaarontvangsten uit deze functie bedragen Y.

X en Y vergelijken kan representatief zijn om het criterium te bepalen dat voor de uitoefening van het recht op aftrek in aanmerking moet worden genomen.

In dergelijk geval zou het volgende bijzonder verhoudingsgetal in aanmerking kunnen worden genomen :

$$\frac{X}{X + Y} = \text{aftrekbaar gedeelte}$$

We onderstrepen nogmaals dat GEDEELTELIJKE belastingplichtigen dit bijzonder verhoudingsgetal niet automatisch mogen toepassen, tenzij ze tot de categorie van de GEMENGDE belastingplichtigen behoren.

Om meningsverschillen over de criteria die voor de uitoefening van het recht op aftrek moeten worden toegepast te vermijden, kan best de goedkeuring van de BTW-administratie worden gevraagd.

Het is ten zeerste aangeraden de modaliteiten die met de BTW-administratie zijn overeengekomen schriftelijk vast te leggen.

5.2. Gemengde belastingplichtige

5.2.1. Begrippen

Een GEMENGDE belastingplichtige is een UITSLUITEND ZELFSTANDIGE die zowel de hoedanigheid van belastingplichtige MET recht op aftrek als deze van belastingplichtige ZONDER recht op aftrek bezit.

Voorbeeld

Een natuurlijke persoon oefent de activiteit van zelfstandig boekhouder uit.

In zijn vrije tijd levert hij ook prestaties als zelfstandig artiest die vrijgesteld zijn op grond van artikel 44 van het BTW-wetboek.

Deze persoon is een GEMENGDE belastingplichtige want beide sectoren behoren tot een zelfstandige activiteit, waarvan slechts één met recht op aftrek.

5.2.2. Aftrek van de voorbelasting

Voor de bepaling van het recht op aftrek is in dergelijk geval artikel 46 van het BTW-wetboek van toepassing.

Deze GEMENGDE belastingplichtige moet in principe de regel van het algemeen verhoudingsgetal van de aftrek toepassen.

Dit gebeurt door middel van een breuk gevormd door de bedragen van de respectieve gerealiseerde omzetten.

De teller wordt gevormd door de omzet die recht op aftrek geeft (het boekhoudkantoor in ons voorbeeld).

De noemer wordt gevormd door het TOTAALBEDRAG van de omzetten (ontvangsten uit de artistieke activiteit plus omzet exclusief BTW van de boekhoudsector).

Het percentage, resultaat van de breuk, bepaalt het gedeelte van de BTW dat aftrekbaar is als voorbelasting.

Opmerkingen

1. Teller en noemer worden afgerond op de hogere eenheid (123 524,23 wordt 123 525,00).
2. Ook het percentage wordt afgerond op de hogere eenheid (52,12 % wordt 53,00 %).
3. Het juiste verhoudingsgetal van een gegeven jaar dient als voorlopig aftrekpercentage voor het volgende jaar. Volgens sommige toepassingsmodaliteiten (zie inzonderheid KB nr. 3, art. 15 tot 18) moeten regularisaties worden toegepast tussen het definitief verhoudingsgetal (vastgesteld op grond van de werkelijke cijfers van het verstreken jaar) en het in het jaar toegepast voorlopig verhoudingsgetal.
4. Het algemeen verhoudingsgetal van de aftrek is de regel (artikel 46 § 1 van het BTW-wetboek). De belastingplichtige die daar wenst van af te wijken en de aftrek wil toepassen met inachtneming van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten, moet een vergunning daartoe bekomen (artikel 46 § 2 van het Wetboek). De Administratie kan ook de regel van het werkelijk gebruik van de goederen en diensten opleggen, wanneer het algemeen verhoudingsgetal van de aftrek tot ongelijkheid in de heffing van de BTW kan leiden. Het werkelijk gebruik houdt in dat de belastingplichtige de uitgaven voor een bepaalde sector kan bestemmen. Wanneer de bestemming betrekking heeft op de sector met recht op aftrek, wordt de aftrek toegestaan, net zoals bij een volledige belastingplichtige. Wanneer de kosten daarentegen de sector zonder recht op aftrek betreffen, is aftrek uitgesloten. Voor kosten die op beide sectoren betrekking hebben, gebruikt de belastingplichtige bijzondere toepassingsleutels (aantal kilometers, gebruiksduur, bijzonder verhoudingsgetal, forfait in zevenden in verhouding tot het aantal dagen van de week, betrokken oppervlakte, enz.).



Werk in onroerende staat voor eigen behoeften – Tarief

Bij toepassing van artikel 19, § 2, van het BTW-wetboek, wordt met een dienst verricht onder bezwarende titel gelijkgesteld, de uitvoering door een belastingplichtige van een werk in onroerende staat :

- 1° voor de doeleinden van zijn economische activiteit;
- 2° voor zijn privé-doeleinden of deze van zijn personeel en, meer algemeen, om niet of voor andere doeleinden dan deze van zijn economische activiteit.

Voor wat artikel 19, § 2, 2°, betreft was er een probleem i.v.m. met het toepasselijk tarief.

De toe te passen maatstaf van heffing bij dit artikel is opgenomen onder artikel 33, 2°, zijnde «de gedane uitgaven».

Wat indien deze werken in onroerende staat werden verricht aan een woning die hoofdzakelijk voor privé-bewoning bestemd was, ouder dan 15 jaar (of volgens de tijdelijke maatregel ouder dan 5 jaar), maar de dienstverrichter was geen geregistreerde aannemer.

Immers volgens KB nummer 20, tabel A, rubriek XXXI, kan het verlaagd tarief van 6 %, slechts toegepast worden indien deze werken worden verricht door een zelfstandig aannemer die op het ogenblik van de werken geregistreerd is als aannemer, overeenkomstig de artikelen 400 en 401 van het Wetboek van inkomstenbelastingen (WIB 1992).

Wanneer de bedoelde dienstverrichter geen enkele activiteit uitoefent in de onroerende sector en gehouden is toepassing te maken van voornoemd artikel 19, § 2, 2°,

is het voor deze belastingplichtige niet mogelijk aan deze voorwaarde te voldoen, zodat het verlaagd tarief van 6 % niet kon worden toegepast.

Welnu, in dit verband is er thans een beslissing getroffen, namelijk de beslissing nr. E.T. 108.348, *d.d.* 9 mei 2005 die luidt als volgt :

Rekening houdend met deze onmogelijkheid en gelet op de samenhang van deze twee bepalingen (gelijkschakeling van onroerende werken uitgevoerd zonder tegenprestatie met handelingen verricht onder bezwarende titel enerzijds, en de verplichting tot registratie als aannemer anderzijds, zal de Administratie in dit welbepaald geval het ontbreken van registratie niet tegenwerpen en bijgevolg de toepassing van de verlaagde BTW-tarieven van 6 % en 12 %, voor voormelde handelingen aanvaarden, indien alle andere terzake gestelde voorwaarden zijn vervuld.

Eddy SOENEN

Lid van de Stagecommissie BIBF



Hogere investeringsaftrek voor veiligheidsinvesteringen: KB/WIB 1992 aangepast

De Programmawet van 27 december 2004 heeft het basispercentage van de investeringsaftrek voor veiligheidsinvesteringen verhoogd van 10 % tot 17 %. Deze verhoging gaat in vanaf het aanslagjaar 2006. Een KB van 1 september 2006 past artikel 491 van het KB/WIB 1992 nu aan door erin te verwijzen naar het nieuwe art. 69, § 1, eerste lid, 3° WIB 1992.

Vanaf aanslagjaar 2006 kunnen KMO's en zelfstandigen – zowel handelaars als vrije beroepers – tijdens het jaar waarin ze investeringen voor de beveiliging van hun beroepslokalen doen of in het daarop volgende jaar, hun belastbare basis verminderen met 17 % van die investeringen. Bovendien kunnen zij hun investeringen in veiligheid afschrijven. Om in aanmerking te komen voor de investeringsaftrek moeten de veiligheidsinvesteringen, zoals hekwerk, camera's of alarminstallaties, wel worden goedgekeurd door een «ambtenaar belast met de adviezen inzake techno-preventie in de politiezone waar de activa worden gebruikt». De belastingplichtige moet bij zijn belastingaangifte een

goedkeuringsattest voegen dat ingevuld, gedagtekend en ondertekend is door deze ambtenaar.

De Programmawet van 27 december 2004 heeft ook de KMO-definitie van artikel 15, § 1 van het Wetboek van Vennootschappen (W. Venn.), die werd geïntroduceerd voor het afschrijvingsregime, uitgebreid tot investeringen in beveiliging (niet tot de andere investeringsaftrekken). De nieuwe definitie staat echter naast de «bestaande KMO-definitie van artikel 201, 1e lid, 1° van het WIB 1992». Vennootschappen die wel onder deze «bestaande» KMO-definitie maar niet onder die van artikel 15 van het W. Venn. vallen, komen dus nog altijd in aanmerking voor de investeringsaftrek voor investeringen in beveiliging.

De bepalingen van het KB van 1 september 2006 zijn van toepassing op de activa die zijn verworven of opgericht gedurende een belastbaar tijdperk dat verbonden is aan aanslagjaar 2006 of een later aanslagjaar.

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** : 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.

GEREALISEERD IN SAMENWERKING MET KLUWER – WWW.KLUWER.BE