

# PACIOLI



## FLASH

### *Aangifte personenbelasting*

Mandatarissen krijgen nog tot 31 oktober om de aangiftes van hun klanten via Tax-on-Web in te dienen. Opgelet! Enkel elektronische neerlegging via Tax-on-Web is nog mogelijk. U kan nog volmachten opsturen tot 15 oktober.

### *Vrijwilligersstatuut*

Een Wet van 3 juli 2005 (B.S. 29 augustus 2005) werkt een wettelijk statuut uit voor vrijwilligerswerk. Voortaan wordt een wettelijke omkadering voorzien voor de aansprakelijkheid en verzekering, de toepassing van het arbeidsrecht, de vergoedingen en de uitkeringsgerechtigde vrijwilligers.



## **Praktisch bekwaamheidsexamen erkende boekhouders-fiscalisten BIBF gewijzigd**

*Het zal U wellicht niet onbekend zijn dat, om ingeschreven te worden op het tableau van de erkende boekhouders (-fiscalisten) BIBF, en om alzo het beroep te mogen uitoefenen, de kandidaten over de vereiste diploma's moeten beschikken en een praktijkstage dienen te volgen bij een stagemeester. Deze stage wordt afgesloten met een praktisch bekwaamheidsexamen. Het programma, de voorwaarden en de samenstelling van de examenjury werden geregeld bij het koninklijk besluit van 20 januari 2003 (B.S. 12 februari 2003). In het Belgisch Staatsblad van 26 augustus 2005 (editie 2) verscheen een KB tot wijziging van dit koninklijk besluit. Hieronder verduidelijken wij de belangrijkste wijzigingen om respectievelijk de titel van «erkend boekhouder en deze van «erkend boekhouder-fiscalist» te bekomen. Een gecoördineerde versie van het KB vindt U terug op de website [www.bibf.be](http://www.bibf.be).*

### *Algemeen kader praktisch bekwaamheidsexamen*

Dit examen, dat uit een schriftelijk en een mondeling gedeelte bestaat, heeft tot doel na te gaan of de stagiair aan het einde van zijn stage voldoende in staat is om zijn theoretische kennis in de beroepspraktijk toe te passen. Alvorens men tot het mondelinge examengedeelte wordt toegelaten moet men eerst slagen voor het schriftelijk

gedeelte. De materies waarover de beroepskennis moet aangetoond worden zijn :

1. algemene boekhouding;
2. wetgeving op de boekhouding en de jaarrekening van de ondernemingen;
3. algemene beginselen van financieel beheer;
4. opstellen, analyse en kritische beoordeling van de jaarrekening;
5. organisatie boekhouddiensten en de administratieve diensten van de onderneming;

## I N H O U D

- **Flash** **1**
- **Praktisch bekwaamheidsexamen erkende boekhouders-fiscalisten BIBF gewijzigd** **1**
- **Wet herformuleert bijdrageplicht voor publieke mandatarissen** **3**
- **Elektronische of papieren boekhouding ?** **5**
- **BTW - aftrek op bedrijfsmiddel - natuurlijke persoon - arrest HE van 21 april 2005** **7**

6. BTW;
  7. personenbelasting;
  8. vennootschapsbelasting;
  9. belastingprocedure;
  10. vennootschapsrecht en wetgeving betreffende ondernemingen in moeilijkheden;
  11. beginselen van registratie- en successierechten;
  12. beginselen inzake douane en accijnzen;
  13. beginselen van arbeidsrecht en sociaal zekerheidsrecht;
  14. plichtenleer van de erkende boekhouder (-fiscalist).
- Zoals U kan merken kunnen deze veertien vakdomeinen opgedeeld worden in drie, meer algemene, «clusters». Een eerste *boekhoudkundigefinanciële cluster* (1. tem 5.), een tweede *fiscale cluster* (6 tot 9 + 11 en 12) en tenslotte een *juridische cluster* (10, 13 en 14)

### *Wijziging van de slaagcriteria*

#### **a) Erkend boekhouder**

##### *Oude criteria*

Schriftelijke proef : minstens 50 % van de totaal te behalen punten

Mondelinge proef : minstens 60 % gemiddeld op resultaat schriftelijk + mondeling samen (globale beoordeling)

##### *Nieuwe criteria*

Schriftelijke proef : minstens 50 % van de totaal te behalen punten  
 + minstens 60 % op cluster boekhouding/financiën  
 + minstens 50 % op vak deontologie (14)

Mondelinge proef : minstens 60 % (mondeling afzonderlijk beoordeeld)

#### **b) Erkend boekhouder-fiscalist**

##### *Oude criteria*

Schriftelijke proef : minstens 50 % van de totaal te behalen punten

minstens 60 % op fiscale cluster

Mondelinge proef : minstens 60 % gemiddeld op resultaat schriftelijk + mondeling (globale beoordeling)

##### *Nieuwe criteria*

Schriftelijke proef : minstens 50 % van de totaal te behalen punten  
 + minstens 60 % op cluster boekhouding/financiën  
 + minstens 60 % op fiscale cluster  
 + minstens 50 % op vak deontologie (14)

Mondelinge proef : minstens 60 % (mondeling afzonderlijk beoordeeld)

#### **c) Erkende boekhouders ingeschreven op tableau die bijkomende titel van «fiscalist» wensen te bekomen**

Naast de wijzigingen van de criteria voor het praktisch bekwaamheidsexamen, werden tevens de criteria nader verduidelijkt voor de erkende boekhouders die al ingeschreven zijn op het tableau van de erkende boekhouders en die nu bijkomend de titel van erkend boekhouder-*fiscalist* wensen te bekomen. Deze situatie kan zich voordoen in volgende gevallen :

- zij vroegen deze titel niet aan tijdens het overgangsregime in 1999;
- zij beschikten voorheen niet – en nu wel – over een diploma dat toegang geeft tot deze bijkomende titel;
- of zij slaagden voorheen niet in het examen erkend boekhouder-fiscalist maar enkel in dit van erkend boekhouder.

Deze erkende boekhouders dienen enkel een mondeling examen af te leggen voor de examencommissie en dit enkel over de vakken opgenomen in de fiscale cluster. Hierop moeten zij 60 % van de punten behalen om de titel van erkend boekhouder-*fiscalist* te bekomen. Ook dit laatste percentage wordt verduidelijkt via het «reparatiebesluit». Zij moeten dus geen bijkomende stage en evenmin een schriftelijke proef af te leggen.

#### *Voorbeeld*

Om de hierboven beschreven wijzigingen te concretiseren, analyseren we volgende examenuitslag van een stagiair BIBF (die aan de diplomaverenisten voldoet om erkend boekhouder-fiscalist te worden) :

- Op het schriftelijk gedeelte scoort hij 24/40 (60 %) voor de boekhoudkundige cluster, 22/35 voor de fiscale cluster en 13/25 voor de juridische cluster. Hij behaalde bovendien 50 % voor het vak plichtenleer. Totale score op schriftelijk gedeelte : 59/100.
- Op het mondeling gedeelte scoort hij 60 % van de punten.

In het oude systeem werd deze kandidaat wel toegelaten tot het mondeling gedeelte, maar uiteindelijk niet ingeschreven op het tableau vermits hij na het mondeling gedeelte geen gemiddelde score van 60 % behaalde (59,5 % !).

Binnen het nieuwe systeem zal deze kandidaat wel voldoen aan de voorwaarden om op het tableau te worden ingeschreven vermits het mondeling en schriftelijk gedeelte apart zullen worden beoordeeld.

Het betreft hier uiteraard een theoretisch voorbeeld, en er kunnen ook voorbeelden geciteerd worden van kandidaten die in het oude systeem wel zouden slagen terwijl dit in het nieuwe systeem niet het geval zal zijn.

#### *Conclusie*

Belangrijkste conclusie is evenwel dat de slaagcriteria van het schriftelijke gedeelte verder werden verfijnd en dat een

kandidaat zeker een voldoende hoge score moet behalen op de boekhoudkundige cluster om tot het mondeling gedeelte te worden toegelaten. In het vroegere systeem was het mogelijk dat een kandidaat uiteindelijk werd ingeschreven op het tableau ondanks het feit dat hij een onvoldoende behaalde voor de boekhoudkundige vakken van de schriftelijke proef. Dit was uiteraard niet logisch. Van een erkend boekhouder verwacht men immers minstens dat hij kan boekhouden ! Ook wordt nu verwacht dat de kandidaten minstens de helft van de punten scoren op het vak «deontologie van het beroep». Een essentiële taak van het Beroepsinstituut van erkende Boekhouders en Fiscalisten is immers te waken over de plichtenleer van het beroep. Het lijkt dan ook niet meer dan logisch dat de

beroepsbeoefenaars deze onder de knie moeten hebben alvorens ingeschreven te worden op het tableau.

### *Inwerkingtreding*

Het Reparatiebesluit van 10 augustus voorziet niet in een bijzondere datum van inwerkingtreding. De nieuwe criteria worden dus van kracht op 5 september, zijnde tien dagen na publicatie in het *Staatsblad*.

Geert Lenaerts  
Algemeen Directeur BIBF



## **Wet herformuleert bijdrageplicht voor publieke mandatarissen**

Sinds 1 januari 2005 zijn de personen die een openbaar mandaat uitoefenen, onderworpen aan het sociaal statuut van de zelfstandigen. Wie precies moet betalen en hoeveel, is echter allerminst duidelijk. Vandaar dat het Rijksinstituut voor de Sociale Verzekeringen der Zelfstandigen (RSVZ) de sociale kassen aanraadde om voorlopig geen publieke mandatarissen aan te sluiten. De Wet van 13 juli 2005 moet orde op zaken stellen. Zij schrapt de onderwerping aan het sociaal statuut van de zelfstandigen met terugwerkende kracht tot 1 januari 2005 en voert een heel eigen bijdrageregeling in.

### *Instellingen worden bijdrageplichtig*

De Wet van 13 juli 2005 betreffende de invoering van een jaarlijkse bijdrage ten laste van bepaalde instellingen zegt dat elke rechtspersoon die een beloning toekent aan één of meerdere publieke mandatarissen, een sociale bijdrage moet betalen voor elk van zijn publieke mandatarissen. De bijdrageplicht verschuift dus van de mandataris naar de instelling waarvoor hij werkt.

De bijdrageplicht geldt zowel voor publieke, als voor private rechtspersonen. Dus voor ziekenhuizen, sociale huisvestingsmaatschappijen, OCMW's, intercommunale verenigingen, gemeentelijke vzw's, enz.

Het Rijksinstituut kan in twee gevallen zelf beslissen om de bijdragen en aanhorigheden niet in te vorderen. Dit als uit een onderzoek blijkt dat de instelling totaal onvermogen is. Het kan ook als een instelling niet meer onderworpen is aan de Wet van 13 juli 2005 en het bedrag van de schuldvordering minder dan 500 EUR is.

Bij koninklijk besluit zal een lijst opgesteld worden van raadgevende organen die niet onder de bijdrageplicht vallen. Volgens Minister Laruelle in de Kamer van Volksvertegenwoordigers zou het gaan om organen die als voornaamste opdracht hebben advies te verlenen aan de federale of regionale parlementen, aan de regeringen of aan de ministeries. Zij dacht bijvoorbeeld aan de Raad voor de Mededinging, aan de Federale Raad voor Duurzame Ontwikkeling, aan het Bio-Ethisch Comité of aan de Serv.

### *Persoon die een publiek mandaat uitoefent*

De wet omschrijft een persoon die een publiek mandaat uitoefent als een natuurlijke óf een rechtspersoon die belast is met een mandaat in een openbare of private instelling :

- hetzij uit hoofde van de functie die hij uitoefent bij een administratie van het Rijk, van een gewest, van een gemeenschap, van een provincie, van een gemeente of van een openbare instelling;
- hetzij als vertegenwoordiger van een werknemers-, werkgevers- of zelfstandigenorganisatie;
- hetzij als vertegenwoordiger van het Rijk, van een gewest, van een gemeenschap, van een provincie of van een gemeente.

### *Bijdrage*

De instellingen betalen per publieke mandataris een bijdrage van 20 % van de beloning. De eerste 200 EUR zijn vrijgesteld. Dit bedrag van 200 EUR wordt elk jaar geïndexeerd.

In tegenstelling tot de regeling van de zelfstandigen, wordt de bijdrage berekend op de beloningen van het voorgaande jaar. De 'beloningen' waarop de bijdrage wordt berekend, zijn alle inkomens, van welke aard ook, die verkregen worden

naar aanleiding van de uitoefening van het mandaat en die overeenkomstig het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 belastbaar zijn, met uitzondering van de terugbetaling van de eigen uitgaven van de instelling en de inkomens waarvoor krachtens de sociale wetgeving al een bijdrage wordt geïnd.

De instellingen kunnen de bijdragen fiscaal in mindering brengen van hun belastbaar inkomen.

Minister Laruelle somt enkele voorbeelden op van 'eigen uitgaven van de instelling': kosten voor papier, balpennen, koffie of verwarming. De 'inkomens waarvoor krachtens de sociale wetgeving al een bijdrage wordt geïnd' slaan op de inkomens van mandatarissen die naast hun openbaar mandaat een zelfstandige beroepsactiviteit uitoefenen. Deze personen kunnen volgens de minister opteren voor de regeling waarbij de instelling waar ze een publiek mandaat uitoefenen een bijdrage betaalt in de regeling van het publiek mandaat, of zij kunnen hun vergoeding voor hun publiek mandaat blijven opnemen in hun inkomsten als zelfstandige. In dat geval moet de instelling voor hen geen bijdrage betalen, maar verliezen zij de vrijstelling voor het gedeelte van hun bezoldigingen onder de 200 EUR.

Minister Laruelle verklaarde ook nog in de Kamer dat de instellingen mogen kiezen of ze de bijdrage zelf betalen (en ze dus de zitpenningen verhogen) of dat ze de bijdragen verhalen op hun mandatarissen (en ze hun vergoedingen verminderen met 20 % op het deel boven de 200 EUR).

### *Wel bijdrage, geen rechten*

Hoewel de instellingen voortaan 'sociale bijdragen' verschuldigd zijn voor hun publieke mandatarissen, is aan die bijdragen geen enkel recht op sociale prestaties verbonden. De Raad van State noemt de bijdrage dan ook geen sociale bijdrage, maar een eenzijdige fiscale heffing.

### *Procedure*

Alle instellingen met een publieke mandataris moeten zich binnen drie maanden «na het feit dat hen onderwerpt aan de wet» inschrijven bij het Rijksinstituut. Op de website van het RSVZ, vindt u het inschrijvingsformulier. Elke ingeschreven instelling moet elke wijziging in de meegedeelde gegevens, binnen 15 dagen melden aan het Rijksinstituut. Doet zij dit niet, dan zal zij de eventuele kosten die het gevolg zijn van die nalatigheid, zelf moeten dragen.

Elk bijdragejaar dienen de instellingen voor 1 juli een jaarlijkse aangifte in bij het RSVZ. Dit ook via elektronische weg. In de aangifte vermelden ze de identiteitsgegevens

(naam, voornaam, rijksregisternummer) van de mensen die in de loop van het aan het bijdragejaar voorafgaande jaar, bij hen een publiek mandaat hebben uitgeoefend. Zij delen ook de naam en het ondernemingsnummer mee van de rechtspersonen die in datzelfde jaar bij hen een dergelijk mandaat hebben uitgeoefend. Voor elk van die publieke mandatarissen vermelden ze het totale bruto bedrag van de tijdens dat jaar toegekende beloningen, uit hoofde van de uitoefening van het publiek mandaat, en de periode tijdens dewelke het mandaat is uitgeoefend. Ook de identiteit en het ondernemingsnummer van de instelling die de publieke mandataris vertegenwoordigt, wordt op de aangifte gezet.

Op niet-tijdig betaalde bijdragen wordt een verhoging aangerekend van 1 % per maand vertraging. De verhoging is ambtshalve en zonder ingebrekestelling verschuldigd. Het RSVZ kan afzien van de verhogingen, als de eigenlijke bijdrage uiteindelijk is betaald. Dit als de schuldenaar overmacht kan aantonen of in behartigenswaardige gevallen. De instelling moet zelf de verzaking aan de verhoging aanvragen bij het Rijksinstituut.

De wet bevat in artikel 8 ook strafrechtelijke boetes. Instellingen die zich niet tijdig bij het RSVZ inschrijven, kunnen een geldboete van 100 tot 1 250 EUR krijgen. Dit geldt ook bij niet of laattijdig betalen van de bijdragen of als de instellingen niet de nodige gegevens meedelen aan het RSVZ.

### *Overgangsregime voor 2005*

De bestaande instellingen die sinds 1 januari 2005 beloningen toekenden aan een publieke mandataris, hebben tijd tot 1 september 2005 om zich bij het RSVZ in te schrijven. Ze mogen de bijdragen voor 2005 nog tot 1 december 2005 storten.

### *Inwerkingtreding*

Tot 31 december 2004 waren de publieke mandatarissen uitdrukkelijk uitgesloten uit het toepassingsgebied van het Koninklijk Besluit nr. 38 over het sociaal statuut van de zelfstandigen. De Programmawet van 27 december 2004 schrapt deze uitzondering uit het KB, zodat de mandatarissen vanaf 1 januari 2005 wel onder de regeling van de zelfstandigen vielen. De Wet van 13 juli 2005 herstelt de uitzondering met terugwerkende kracht tot 1 januari 2005, zodat publieke mandatarissen juridisch gezien nooit onder het zelfstandigenstatuut geressorteed hebben. Zij vallen sinds 1 januari 2005 wel onder de specifieke bepalingen van de Wet van 13 juli 2005; deze wet heeft immers uitwerking sinds 1 januari 2005.

De regering heeft eindelijk aandacht besteed aan de erkenning van de elektronische boekhouding, zonder daarom de papieren te verbannen. Viseren en paraferen van de boeken zijn niet meer nodig en worden in sommige gevallen vervangen door een meer eenvoudige administratieve procedure. Het centraal boek blijkt ook niet altijd nodig. Hierna zetten wij alles eens op een rijtje ten einde de nieuwe regels in hun context te plaatsen.

Als rechtsbronnen steunen wij op de Wet van 17 juli 1975 op de boekhouding van de ondernemingen (hierna in het kort «de wet» genoemd) en het Koninklijk Besluit van 12 september 1983 tot uitvoering van voormelde wet en laatst gewijzigd door het Koninklijk Besluit van 25 januari 2005 (hierna in het kort «het besluit» genoemd).

## 1. Inhoud van de boekhouding

### 1.1. De vereenvoudigde boekhouding van de kleine ondernemingen

#### *Welke ondernemingen?*

De natuurlijke personen die koopman zijn, de vennootschappen onder firma en de gewone commanditaire vennootschappen waarvan de omzet, exclusief BTW, over het laatste boekjaar 500 000 EUR niet overtreft (620 000 EUR voor de kleinhandelaars in gasvormige of vloeibare koolwaterstoffen) (artikel 5 van de wet en artikel 1 van het besluit).

#### *Welke boekhouding?*

De hierboven vermelde ondernemingen zijn niet verplicht een volledige boekhouding te voeren (zie hierna 1.2.), maar mogen zich beperken tot het inschrijven van alle verrichtingen in drie dagboeken: financieel, aankopen en verkopen (artikel 5 van de wet). Dit is wat er bedoeld wordt door de term «vereenvoudigde boekhouding» vermeld in artikel 1 van het besluit.

#### *Zijn er nog andere boeken?*

De hierboven vermelde ondernemingen stellen elk jaar een inventaris op en moeten die inschrijven in een speciaal daarvoor voorzien boek, inventarisboek geheten (artikel 9 van de wet).

### 1.2. De volledige boekhouding

#### *Welke ondernemingen?*

Volgende ondernemingen zijn gehouden tot het voeren van een volledige boekhouding:

- natuurlijke personen die koopman zijn, vennootschappen onder firma en gewone commanditaire vennootschappen waarvan de omzet, exclusief BTW, over het laatste boekjaar, 500 000 EUR overschrijdt (620 000 EUR voor klein-

- handelaars in gasvormige of vloeibare koolwaterstoffen) (artikel 5 van de wet en artikel 1 van het besluit);
- handelsvennootschappen en vennootschappen die deze vorm hebben aangenomen (artikel 1, 2° van de wet);
- openbare instellingen die een statutaire opdracht vervullen van commerciële, financiële of industriële aard (artikel 1, 3° van de wet);
- instellingen met of zonder eigen rechtspersoonlijkheid, met of zonder winstoogmerk, die een commercieel, financieel of industrieel bedrijf uitoefenen en waarop de wet van toepassing werd verklaard door een koninklijk besluit (artikel 1, 4° wet);
- de door buitenlandse ondernemingen in België gevestigde bijkantoren en centra van werkzaamheden (artikel 1 tweede lid van de wet).

#### *Wat is een volledige boekhouding?*

Een volledige boekhouding wordt gehouden door middel van een stel boeken en rekeningen met inachtneming van de gebruikelijke regels van het dubbel boekhouden. Concreet worden alle verrichtingen in een ongesplitst dagboek of in een (of meer) hulpdagboek(en) ingeschreven en overgebracht naar rekeningen (artikel 4 eerste en tweede lid van de wet).

Maandelijks worden de mutaties door een samenvattende boeking in een centraal boek ingeschreven. De samenvattende boeking omvat ofwel alle mutaties gegroepeerd op de hoofdrekeningen van het rekeningenstelsel ofwel het totaal van de boekingen in elk van de hulpdagboeken wanneer de aantekening in de hulpdagboeken en in de rekeningen simultaan gebeurt. Voor de kleine ondernemingen die niet verplicht zijn een volledige boekhouding te houden maar dat toch doen, is de inschrijving in het centraal boek driemaandelijks uit te voeren (artikel 4 derde en vierde lid van de wet).

Tenslotte moeten de ondernemingen een rekeningenstelsel volgen, waarvan het minimum door een koninklijk besluit is vastgesteld (artikel 4 vijfde en zesde lid van de wet).

#### *Zijn er nog andere boeken?*

Zoals dat het geval is voor de kleine ondernemingen moeten de ondernemingen die een volledige boekhouding moeten voeren, jaarlijks een inventaris opstellen en die inschrijven in een speciaal boek, het inventarisboek (artikel 9 § 1 van de wet).

### 1.3. Gemeenschappelijke kenmerken van de vereenvoudigde en de volledige boekhouding

De boekhouding moet gevoerd worden naar de aard en de omvang van het bedrijf van de onderneming (artikel 2 van de wet). De boekhouding omvat alle verrichtingen van de

rechtspersoon, de bezittingen, vorderingen, schulden en verplichtingen (artikel 3 van de wet).

Elke boeking geschiedt aan de hand van een gedagtekend verantwoordingsstuk waarnaar zij moet verwijzen (artikel 6 van de wet). De boeken worden op zodanige wijze gehouden dat de materiële continuïteit ervan evenals de regelmatigheid en de onveranderlijkheid van de boekingen zijn verzekerd (artikel 7 van de wet) :

- continuïteit : de boeken worden per blad genummerd, vormen elk in hun soort een doorlopende reeks; ze dragen de vermelding van hun soort, hun plaats in de reeks en de identiteit van de onderneming;
- regelmatigheid : de boeken worden naar tijdsorde gehouden, zonder enig wit vak of enige weglating;
- onveranderlijkheid : gewaarborgd door de inschrijving van de gezamenlijke mutaties in het centraal boek of, bij gebrek aan dat boek, gewaarborgd door het systeem. De bepalingen van artikel 7 van de wet omtrent regelmatigheid en onveranderlijkheid van de boekingen leggen de nadruk op het nagestreefde doel, veeleer dan op bepaalde technieken zoals het vroegere visum en de paraaf.

## **2. Moet er nog een centraal boek worden bijgehouden ?**

Het gewijzigde besluit bepaalt dat geen centraal boek meer moet worden bijgehouden :

- voor geïnformatiseerde systemen indien het ongesplitste hulpdagboek en de bijzondere hulpdagboeken worden gehouden volgens een systeem dat ontworpen is om de boekhouding te voeren in overeenstemming met de wettelijke en reglementaire bepalingen;
- voor op papier gehouden systemen moeten de dagboeken ingenaaid of ingebonden zijn, met een gedrukte vermelding van het aantal bladzijden, en moet het identificatieformulier naar een erkend ondernemingsloket worden opgestuurd.

Het artikel 7 van het besluit waarin deze bepaling terug te vinden is, komt niet duidelijk over. Immers daaruit blijkt dat enkel de ondernemingen die voldoen aan de voorwaarden van een regelmatige boekhouding vrij zijn van het bijhouden van een centraal boek. Maar die regelmatige boekhouding is hun juist opgelegd door het artikel 5 § 2 en § 3 van het besluit, waarnaar verwezen wordt.

Het verslag aan de Koning van het besluit geeft ons meer informatie: de bedoeling is te verduidelijken dat de overschrijving in een centraal boek niet vereist is indien de onveranderlijkheid van de boekingen reeds verzekerd is door andere technieken.

Dat was juist de bedoeling van de inschrijving in een centraal boek : het vergrendelen van de boekingen tussen dagboeken en rekeningen. Er wordt nu rekening gehouden met de nieuwe technieken om de onveranderlijkheid van de gegevens te verzekeren.

Wat dat concreet betekent zal de Commissie voor Boekhoudkundige Normen moeten verklaren. Gaan we naar een soort certificatie van de boekhoudsoftware ?

Toch kunnen nu reeds enkele kenmerken worden aangestipt waardoor een boekhoudsysteem de onveranderlijkheid van de boekingen kan garanderen :

- simultane boeking in het dagboek en in de rekening;
- voor de lopende periode (maand) een kladboek voorzien maar eens dat het is doorgeboekt geen wijzigingen meer toelaten, tenzij met een correctieboeking;
- eens een nieuwe periode (maand) is begonnen geen toelating meer geven om in een vroegere periode te boeken;
- eens een boekjaar is afgesloten geen toelating geven om er nog in te boeken.

## **3. De verschillende boekhoudsystemen**

### **3.1. De papieren boekhouding**

De drie dagboeken van de kleine ondernemingen, het ongesplitst dagboek, de hulpdagboeken en het centraal boek (indien nog nodig) van de andere ondernemingen, alsook het inventarisboek van alle ondernemingen, kunnen schriftelijk worden gehouden door middel van ingebonden of ingenaaide registers. Deze moeten de gedrukte melding van het aantal bladzijden omvatten. Vóór de ingebruikname van een dagboek of boek wordt er overgegaan tot de neerlegging bij een erkend ondernemingsloket van een identificatieformulier dat door de drukker samen met het dagboek of boek is afgeleverd en door de onderneming werd ingevuld. Datzelfde formulier vermeldt de benaming en het ondernemingsnummer van de onderneming, het doel van het dagboek of boek en de plaats in de reeks, het aantal bladzijden alsook de naam en het ondernemingsnummer van de drukker. Het identificatieformulier wordt gedagtekend en ondertekend ofwel door de belanghebbende ofwel door de persoon die de vennootschap ten opzichte van derden vertegenwoordigt( artikel 5 §1 en § 3 van het besluit).

### **3.2. De elektronische boekhouding**

De drie dagboeken van de kleine ondernemingen, het ongesplitst dagboek, de hulpdagboeken en het centraal boek (indien nog nodig) van de andere ondernemingen, alsook het inventarisboek van alle ondernemingen, kunnen gehouden worden door een geïnformatiseerd systeem. Geïnformatiseerde systemen moeten dan wel opgevat zijn zodat de onderneming in ieder geval haar boekhouding kan voeren in overeenstemming met de wettelijke en reglementaire bepalingen die toepasselijk zijn op het voeren van een boekhouding (artikel 5 § 1 en § 2 van het besluit). Belangrijk is dat de boeken op zodanige wijze moeten gehouden worden zodat de materiële continuïteit ervan, de regelmatigheid en de onveranderlijkheid van de boekingen verzekerd zijn (artikel 7 § 2 van de wet).

#### 4. Het bewaren van de boeken

De ondernemingen moeten hun boeken bewaren gedurende tien jaar, te rekenen van de eerste januari dat op de afsluiting volgt. De drie dagboeken van de kleine ondernemingen, het ongesplitste dagboek, het centraal boek en het inventarisboek moeten in origineel worden bewaard.

Nieuw is wel dat de gekozen drager (papier, cd-rom e.a.) zowel de onuitwisbaarheid als de toegankelijkheid van de gegevens moet garanderen gedurende de bewaartermijn.

Indien de boekhouding elektronisch wordt gevoerd houdt dit in dat de ondernemingen niet alleen de bestanden met de boeken, maar ook de programma's en systemen waarmee deze bestanden kunnen gelezen worden, gedurende de minimale bewaartermijn moeten bijhouden.

Elke boekhoudstaat moet immers gedurende de minimale bewaartermijn kunnen worden voorgelegd en herafgedrukt (artikel 9 van het besluit).

Michel vander Linden  
Ere-bedrijfsrevisor



## BTW – aftrek op bedrijfsmiddel – natuurlijke persoon – arrest HE van 21 april 2005

### 1. Situering van het probleem

Twee echtgenoten die in Duitsland gevestigd zijn, kopen samen een terrein. Ze laten er een gebouw op zetten. Volgens hun huwelijkscontract is de echtgenote eigenaar van drie vierden en de man van het resterende vierde van het geheel (onverdeeldheid). De man oefent een bijkomende activiteit van belastingplichtige met recht op aftrek uit. Eén kantoorruimte bestemt hij volledig voor zijn bedrijfspatrimonium. Dat kantoor stemt overeen met 12 % van de totale waarde van het onroerend goed. Welk BTW-bedrag mag de man aftrekken ?

### 2. Standpunt van de belastingplichtige

Hij vraagt een aftrek van 12 % van de totale BTW.

### 3. Standpunt van de Duitse belastingadministratie

De belastingplichtige mag niets aftrekken, met name om de volgende redenen :

- de facturen zijn opgemaakt op naam van de echtgenoten en niet op naam van de man;
- de begunstigden van de werken zijn de beide echtgenoten vanwege de onverdeeldheid voorzien in het huwelijkscontract en niet de man ten persoonlijke titel als belastingplichtige met recht op aftrek. De Duitse belastingadministratie besluit daaruit dat de man de totaliteit van het kantoor niet uitsluitend aan zijn bedrijfspatrimonium van belastingplichtige, met recht op aftrek, kan toewijzen.

### 4. Standpunt van een Duitse rechtbank

In het kader van de procedure heeft een Duitse rechtbank geoordeeld dat de man enkel onverdeeld eigenaar is ten belope van 25 % van het geheel.

Volgens deze rechtspraak moet de BTW-aftrek beperkt blijven tot het aandeel dat hij in de kantoorruimte bezit, met name 25 % x 12 %, zijnde 3 %.

### 5. Arrest van het Hof van Justitie

In de nu volgende overwegingen halen wij enkel de nuttige argumenten aan.

Hierbij willen wij vooral uw aandacht vestigen op punt 4.

1. Indien een bedrijfsmiddel zowel voor economische als voor privé-doeleinden wordt aangewend door een belastingplichtige met recht op aftrek, dan heeft deze laatste, natuurlijke persoon, de keuze :
  - ofwel bestemt hij dat goed volledig voor het patrimonium van zijn bedrijf;
  - ofwel bewaart hij het volledig in zijn privé-vermogen en weert hij het dus volledig uit het BTW-stelsel.
2. Om het recht op aftrek toe te kennen, moeten de echtgenoten individueel bekeken worden en mag de onverdeeldheid krachtens het huwelijkscontract niet als een losstaand geheel beschouwd worden, zelfs al werd de factuur op naam van de gemeenschap van de echtgenoten opgemaakt.
3. Omdat hij het goed volledig voor zijn economische bedrijvigheid bestemt, mag de belastingplichtige man de BTW geheven, op de 12 % die uitsluitend voor het kantoor zijn voorbehouden, volledig aftrekken.
4. Het Hof maakt evenwel een onderscheid tussen de belastingplichtige exclusieve eigenaar (100 %) van een onroerend goed en hij die er slechts een deel van bezit.

De exclusieve (totale) eigenaar van het onroerend goed mag de voorafbetaalde BTW voor de volle 100 % aftrekken zodra hij ervoor opteert om het onroerend goed voor gemengd gebruik integraal in zijn bedrijf op te nemen.

Maar indien de belastingplichtige, en het is vooral op dat punt dat wij uw aandacht willen vestigen, slechts eigenaar

is van een gedeelte van dat goed, *mag hij geen hoger BTW-bedrag aftrekken dan hetgeen hij werkelijk gedragen heeft*, met name hetgeen overeenstemt met zijn aandeel in de mede-eigendom, in casu 25 % (zie punten 73. en 74. van het arrest).

## 6. Toepassingen

In casu vertegenwoordigt de kantoorruimte 12 % van het totale gebouw en bezit de belastingplichtige met recht op aftrek een onverdeeld aandeel van 25 % in dat onroerend goed.

De aftrek kan worden geëist ten belope van 12 % (mits alle andere voorwaarden vervuld zijn waaronder : het exclusieve gebruik als kantoor, de toewijzing aan het bedrijfspatrimonium voor 12 %, enz.).

Veronderstel even dat de kantoorruimte 30 % van het totale gebouw in beslag neemt terwijl het onverdeeld aandeel van de belastingplichtige vastgelegd blijft op 25 % van het gebouw. Volgens het Hof moet de afrek van de man dan beperkt blijven tot 25 %.

## 7. Slotbeschouwingen

De lessen die wij uit het arrest van het Hof van Justitie kunnen trekken zijn minder vérstrekkend dan de tolerantie waarvan de Belgische belastingadministratie tot hiertoe blijk heeft gegeven.

Nummer 363, pagina 773 van de BTW-handleiding betreffende de aftrekken luidt immers als volgt :

*«Een belastingplichtige die een bedrijfsmiddel gebruikt voor zijn aan de BTW onderworpen economische activiteit, mag in de regel de bij de verkrijging ervan gegeven BTW slechts aftrekken indien het goed door hem is verkregen en op zijn naam is gefactureerd. Wanneer echter een bedrijfsmiddel is VERKREGEN en gefactureerd op naam van één der echtgenoten, maar bestemd is voor de ANDERE echtgenoot die het gebruikt voor zijn aan de BTW onderworpen economische activiteit, MAG de bij de verkrijging van dit goed gegeven BTW WORDEN AFGETROKKEN alsof het goed verkregen werd door en gefactureerd aan de echtgenoot die het goed voor zijn belastbare economische activiteit gebruikt.*

*Deze regel geldt ongeacht het huwelijksstelsel van de echtgenoten en wie ook de echtgenoot is die het goed heeft verkregen.»*

Men kan zich dus vragen stellen bij het standpunt dat de Administratie zal innemen ingevolge dit arrest HE.

De arresten van het Hof van Justitie van de Europese Gemeenschappen primeren immers op de nationale wetgevingen.

De Belgische belastingplichtigen hebben trouwens niet gearzeld om zich te beroepen op de arresten die in hun voordeel uitvielen waaronder :

- SEELING om de BTW op een gebouw voor gemengd gebruik volledig en onmiddellijk af te trekken en het gedeelte dat voor privé-doeleinden wordt gebruikt achteraf in jaarlijkse vijftienden te belasten (zie *Pacioli* nrs. 146 en 183);
- BACKSI en FISCHER-BRANDENSTEIN inzake autovoertuigen, inzonderheid om slechts het gedeelte dat bestemd is voor het bedrijfspatrimonium aan de BTW te onderwerpen in plaats van de volledige verkoopprijs (zie *Pacioli* nrs. 97, 106, 131 en 137);
- SCANDIC om de taxatie van het privé-gebruik enkel tot de betaalde prijs te beperken zelfs al werden daarnaast voordelen van alle aard vastgelegd vanwege de bescheidenheid van de prijs, enz. (zie *Pacioli* nr. 189).

De Administratie zou op haar beurt het arrest van het Hof kunnen inroepen om de aftrek overeenkomstig de interpretatie van het Hof van Justitie aan banden te leggen. In de praktijk zijn er heel wat echtparen die een gebouw aankopen en elk een gelijk deel ervan bezitten.

In de mate dat uit hoofde van het gemengd gebruik van een gebouw het gedeelte dat aan de economische activiteit van één van de echtgenoten toegewezen wordt meer dan 50 % zou bedragen en bijgevolg hoger zou zijn dan de helft in de onverdeeldheid waarvan de belastingplichtige eigenaar is, zou de Administratie in de verleiding kunnen komen om het recht op aftrek tot de helft van de totale BTW te beperken.

### Voorbeeld

Een echtpaar laat een gebouw oprichten. Elk van hen bezit het voor de helft. De man is een kleinhandelaar in algemene voedingswaren. Het gebouw wordt voor 80 % gebruikt voor de activiteit als belastingplichtige terwijl de resterende 20 % als privé-woning van het koppel wordt voorbehouden. In casu zou de 50 %-grens meespelen voor de uitoefening van het recht op aftrek. Met andere woorden, 30 % van de totale BTW zou integraal niet aftrekbaar zijn.

In afwachting van het standpunt van de administratie, blijft u best voorzichtig handelen !

Onderhavig arrest HE vult het arrest SEELING aan dat reeds in *Pacioli* nrs. 146 en 183 besproken werd.

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