Dienst Bestuur & organisatie
Guimardstraat 1 • 1040 BRUSSEL
+32 2 529 04 09
www.katholiekonderwijs.vlaanderen

DOCUMENT

Fiscaliteit voor schoolbesturen

Opleiding Katholiek Onderwijs Vlaanderen 09/01/2018

Manual

Voor vrijwel al deze informatie geldt: © FOD Financiën, www.fisconetplus.be , 2018.

1 Rechtspersonenbelasting

Identiek voor Vlaams Gewest en Brussels Hoofdstedelijk Gewest.

De rechtspersonenbelasting (RPB) wordt geregeld door middel van het Wetboek Inkomstenbelasting (WIB 92).

Een vzw die “een onderneming exploiteert” of “zich bezighoudt met verrichtingen van winstgevende aard” wordt onderworpen aan de vennootschapsbelasting.

Sommige exploitaties of verrichtingen van winstgevende aard worden toch niet aan de vennootschapsbelasting onderworpen maar aan de rechtspersonenbelasting. Die verrichtingen zijn opgesomd in art. 181 WIB.

Onderwijs behoort tot de verrichtingen van winstgevende aard die onderworpen worden aan de rechtspersonenbelasting.

1.1 Onderwerping

Artikel 220, WIB 92

Aan de rechtspersonenbelasting zijn onderworpen:

(…)

3° de rechtspersonen die in België hun maatschappelijke zetel, hun voornaamste inrichting of hun zetel van bestuur of beheer hebben en geen onderneming exploiteren of zich niet met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden, of ingevolge artikel 181 en 182, niet aan de vennootschapsbelasting zijn onderworpen.

Artikel 181, WIB 92

Aan de vennootschapsbelasting zijn ook niet onderworpen, verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven en:

(…)

4° uitsluitend of hoofdzakelijk het verstrekken of het steunen van onderwijs tot doel hebben;

(…)

1.2 Uitsluiting van de vennootschapsbelasting

1.2.1 Uitsluiting

Comm.IB.179/2

De aandacht wordt er nu reeds op gevestigd dat, niettegenstaande ze principieel als aan de Venn.B onderworpen belastingplichtigen kunnen worden aangemerkt, op grond van de art. 180 tot 182, WIB 92, uit de Venn.B zijn gesloten:

1° (…)

2° de verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven en die zich uitsluitend of hoofdzakelijk met een exploitatie of met verrichtingen van winstgevende aard mogen bezighouden binnen door de wet wel bepaalde "bevoorrechte gebieden" (zie commentaar op art. 181, WIB 92);

3° (…)

Comm.IB.181/1

Art. 181, WIB 92, somt bepaalde "bevoorrechte" gebieden op waarbinnen vzw's en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven, uitsluitend of hoofdzakelijk een onderneming mogen exploiteren of zich mogen bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard zonder daarom aan de Venn.B onderworpen te zijn.

Dergelijke vzw's en andere rechtspersonen die geen winstoogmerken nastreven, en die uitsluitend of hoofdzakelijk op deze bevoorrechte gebieden werkzaam zijn, worden bijgevolg "voorwaardelijk" uit de Venn.B gesloten.

(…)

1.2.2 Ontbreken van winstoogmerk

Circulaire AAFisc Nr. 10/2016 (nr. Ci.700.544) dd. 04.04.2016[1]:

17. (…) betekent het begrip 'geen winstoogmerk nastreven' dat de rechtspersoon niet tracht rechtstreeks of onrechtstreeks een – middellijk of onmiddellijk – stoffelijk voordeel aan zijn aanhouders of vennoten te verstrekken. (…)

1.2.3 Geen opsplitsing

Comm.IB.183/38

Zodra een vzw of een andere rechtspersoon die geen winstoogmerk nastreeft, niet voldoet aan de voorwaarden om aan de RPB te worden onderworpen, is ze belastbaar in de Venn.B zoals iedere andere handelsvennootschap en dit op het geheel van haar inkomsten, zowel die welke voortvloeien uit de verwezenlijking van haar maatschappelijk doel als die welke voortkomen van verrichtingen die erbuiten vallen.

Het is derhalve niet mogelijk een vereniging of rechtspersoon die wordt geacht twee bedrijfsafdelingen te hebben - de ene onbaatzuchtig, de andere niet - enkel aan de Venn.B te onderwerpen op de winsten of baten uit de niet onbaatzuchtige bedrijfsafdeling.

---

[1] http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=2e12f6a8-6cf2-4caf-95b7-81d0a3d14a92&documentLanguage=NL#findHighlighted

Comm.IB.183/39

Wat meer bepaald de verenigingen en rechtspersonen betreft, die werkzaam zijn in een of meer van de bevoorrechte gebieden aangehaald in art. 181, WIB 92, is het zo dat ze aan de Venn.B onderworpen zijn in het geval - en niet in de mate - dat hun werkzaamheid de voormelde gebieden te buiten gaat (werkzaamheid die dus niet uitsluitend beperkt is tot die gebieden - zie evenwel de commentaar op art. 181, WIB 92, i.v.m. bevoorrechte werkzaamheden die gecombineerd zijn met niet winstgevende werkzaamheden welke van een zuiver filantropische, caritatieve, religieuze, spirituele of culturele aard zijn -) of dat uit de in die gebieden uitgeoefende werkzaamheid niet het overgrote deel van hun bruto bestaansmiddelen komt.

Bijgevolg, zodra wordt vastgesteld dat een vereniging of rechtspersoon, die geen winstoogmerk nastreeft en op de bewuste gebieden werkzaam is, zich in hoofdzaak heeft beziggehouden met verrichtingen van winstgevende aard die buiten het maatschappelijke doel vallen, brengt zulks de belastbaarheid in de Venn.B mede over het netto belastbare bedrag van het gehele inkomen van de vereniging of rechtspersoon.

1.2.4 Onderwijscriterium voor uitsluiting vennootschapsbelasting

Comm.IB.181/2

Beoogd zijn:

(…)

3° in art. 181, 4°, WIB 92: de inrichtende machten van inzonderheid het niet-officieel onderwijs en de oudervereenigingen, de verenigingen van oud-leerlingen, de vriendenkringen, enz., van de diverse onderwijsnetten, alsmede:

- alle niet-commerciële onderwijsinrichtingen met inbegrip van externaten, half- of volledige internaten, kleutertuinen, peutertuinen, alsook de neveninstellingen zoals de PMS-centra, de centra voor beroepsoriëntering en medisch schooltoezicht;
- alle verenigingen die door middel van subsidies, giften, toelagen of gehele of gedeeltelijke kosteloze terbeschikkingstelling van gebouwen of materieel een daadwerkelijke steun verlenen aan het onderwijs;

(…)

1.2.5 Beperking: uitsluitend of hoofdzakelijk

Comm.IB.181/3

Voor die vzw's en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven, wordt, om niet aan de Venn.B onderworpen te zijn, als voorwaarde gesteld dat de exploitatie van de onderneming of de verrichtingen van winstgevende aard uitsluitend of hoofdzakelijk worden uitgeoefend, één of meer van de bevoorrechte gebieden die in 181/2 zijn opgesomd.

Wanneer dergelijke vzw's of andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven één of meer bevoorrechte werkzaamheden combineren met een niet-winstgevende werkzaamheid die van een zuiver filantropische, caritatieve, spirituele, religieuze, of culturele aard is, zijn ze evenmin aan de Venn.B onderworpen.

1.3 Winstcriterium

Identiek voor Vlaams Gewest en Brussels Hoofdstedelijk Gewest.



1.3.1 Definitie

Comm.IB.179/10

Onder de uitdrukking "een onderneming exploiteren" moet worden verstaan een "nijverheids-, handels- of landbouwonderneming exploiteren" waarvan de winst een als dusdanig aan de PB onderworpen beroepsinkomen zou vormen indien die onderneming werd gevoerd door een natuurlijke persoon of door een vennootschap, vereniging, enz., zonder rechtspersoonlijkheid (art. 23, § 1, 1° en 24, WIB 92).

Comm.IB.179/11

De uitdrukking "zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard" dekt tegelijk:
1° de "winstgevende bezigheden" (art. 23, § 1, 2° en 27, WIB 92), die de rechtspraak uitlegt als betekenend "bezigheden met winstoogmerken";

2° de "bezigheden van winstgevende aard, maar zonder winstoogmerken", gekenmerkt door een voortdurende beroepswerkzaamheid, bestaande uit:
a) verrichtingen van nijverheids-, handels- of landbouwkundige aard die zo vaak worden herhaald dat ze een "bezigheid" vormen;
b) de aanwending van nijverheids- of handelsmethoden.

In sub 2° gaat het dus om bezigheden die uiteraard normaal winsten of baten afwerpen, zelfs indien de rechtspersoon die zich eraan wijdt, volgens zijn statuten of in feite, geen winst nastreeft.

Comm.IB.179/12

Het begrip "een onderneming exploiteren of zich bezighouden met verrichtingen van winstgevende aard" sluit niet noodzakelijk het nastreven van winst in zich: er is niet vereist dat de vennootschap tracht rechtstreeks of onrechtstreeks een - middellijk of onmiddellijk - stoffelijk voordeel aan haar aandeelhouders of vennoten te verschaffen; het volstaat dat ze zich met een bestendige beroepswerkzaamheid bezighoudt die in feite winsten of baten oplevert.

1.3.2 Beoordeling uitsluitend of hoofdzakelijk

Comm.IB.181/4

Om uit te maken of de in 181/3 besproken voorwaarde - welke jaarlijks moet worden nagegaan - vervuld is, moet in de praktijk een inkomstenvergelijking worden gemaakt, d.w.z. dat rekening moet worden gehouden met de verhouding die er voor het betrokken boekjaar bestaat tussen:
1° eensdeels, het totaal van de ontvangen bijdragen, giften en subsidies, de brutowinsten en -baten uit de verrichtingen van winstgevende aard gedaan in het kader van het maatschappelijke doel van de hier beoogde vzw's en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven, zomede de opbrengsten van de belegde maatschappelijke gelden en met inbegrip van de wedden, lonen, pensioenen, vergoedingen, enz., die door de leden van die rechtspersoon zijn verkregen en die door hen aan die rechtspersoon zijn afgestaan en dit niettegenstaande de inkomsten niet belastbaar zijn indien de betrokken rechtspersoon aan de Venn.B zou worden onderworpen (zie commentaar op art. 183, WIB 92);

2° anderdeels, de brutowinsten en -baten uit de exploitatie van de onderneming of uit winstgevende verrichtingen, die buiten het kader van het maatschappelijke doel vallen.

Comm.IB.181/5

Zodra blijkt dat het overgrote deel van de bruto bestaansmiddelen van de betrokken vzw (of andere rechtspersoon die geen winstoogmerk nastreeft) voortkomt van de sub 2° hiervoor bedoelde winstgevende verrichtingen, is de Venn.B van toepassing.

1.3.3 Toegelaten verrichtingen

De toegelaten verrichtingen zijn volgens de fiscus niet van winstgevende aard. Vzw's die belast worden in de RPB mogen de toegelaten verrichtingen uitvoeren.

Artikel 182, WIB 92

Voor verenigingen zonder winstoogmerk en andere rechtspersonen die geen winstoogmerk nastreven worden niet als verrichtingen van winstgevende aard aangemerkt:
1° alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen;

2° verrichtingen die bestaan in het beleggen van fondsen ingezameld in het kader van de statutaire opdracht;

3° verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd.

1.3.4 Commentaren Wetboek inkomstenbelastingen

1.3.4.1 Alleenstaande of uitzonderlijke verrichtingen

Comm.IB.182/2

Hieronder worden verstaan de verrichtingen waarvan niet kan worden gezegd dat ze zo vaak worden herhaald dat ze een "bezigheid" vormen.

Bijgevolg wordt een vzw of een andere rechtspersoon die geen winstoogmerk nastreeft in principe niet beschouwd zich met verrichtingen van winstgevende aard bezig te houden wanneer hun verrichtingen uitsluitend bestaan in het sporadisch organiseren van bals of andere feestelijkheden of in het inrichten van tombola's of soortgelijke verrichtingen om fondsen in te zamelen, voor zover wel te verstaan die verrichtingen noch herhaaldelijk, noch veelvuldig worden gesteld.

Het noch herhaaldelijk, noch veelvuldig voorkomen van voormelde verrichtingen:
- moet worden beoordeeld per belastbaar tijdperk, d.i. per boekjaar;
- (…)

1.3.4.2 Verrichtingen die bestaan in het beleggen van fondsen ingezameld in het kader van de statutaire opdracht

Comm.IB.182/4

Hieronder worden verstaan, de roerende of onroerende beleggingsverrichtingen (met inbegrip van de verhuring van onroerende goederen binnen het kader van de maatschappelijke werkzaamheid) die geacht zouden worden tot het normaal beheer van een privévermogen te behoren (zie commentaar op art. 23 en art. 90, WIB 92) indien ze werden verricht door natuurlijke personen of door verenigingen, enz., zonder rechtspersoonlijkheid.

Comm.IB.23/337

De inkomsten uit de verkoop van onroerende goederen kunnen fiscaal op drie verschillende wijzen worden behandeld. Die inkomsten zijn:

1° ofwel belastbaar als in art. 23, § 1, 1°, 2° of 3°, WIB 92, bedoelde beroepsinkomsten;

2° ofwel belastbaar als in art. 90, 1° of 8°, WIB 92, bedoelde diverse inkomsten;

3° ofwel niet belastbaar wanneer de verkoop kan worden aangemerkt als een normale verrichting van beheer van privé-vermogen.

Comm.IB.23/338

Hierna worden slechts de in 1° hierboven bedoelde gevallen besproken; er wordt verwezen naar de commentaar op art. 90, WIB 92, voor de gevallen waarin de inkomsten uit de verkoop van onroerende goederen ofwel belastbaar zijn als diverse inkomsten ofwel niet belastbaar zijn.

Comm.IB.23/341

Om te besluiten dat de verrichtingen in onroerende goederen werkelijk tot een handelsonderneming behoren, zal doorgaans op een geheel van feitelijke gegevens moeten worden gesteund; hiervoor komen vooral in aanmerking, de veelvuldigheid, de samenhang en de belangrijkheid van de aankopen en verkopen, het aangaan van leningen en het gebruiken van kredietopeningen om de aankopen te financieren, het adverteren om de verkopen te bevorderen, het aanwenden van bijzondere kennis door personen die in de immobiliënsector hun beroepswerkzaamheden uitoefenen, de organisatie die de voorbereiding en de uitvoering van de onroerende verrichtingen moet mogelijk maken, alsmede de inrichting van een kantoor en de medewerking van derden.

Het is niet noodzakelijk dat het een beroepswerkzaamheid in de vastgoedsector betreft; de inschrijving in het handelsregister of het beschikken over een btw-nummer kan er op wijzen dat het beroep van vastgoedhandelaar op verkapte wijze wordt uitgeoefend.

Zie ook **Comm. 23/342 tot 23/343**.

Comm.IB.23/353

(…)

Daarentegen maakt de gewone verhuring (per maand, per jaar enz.) van gesloten boxen of voorbehouden autobergplaatsen in een gebouw dat duidelijk afgescheiden is van de garage, benzinepomp, magazijn voor bijhorigheden enz., en van buitenaf onmiddellijk toegankelijk is zonder bemoeiing van de verhuurder, voor de garagehouder zowel als voor elke ander persoon een loutere beheersdaad uit, wanneer ze van geen enkele dienst vergezeld gaat die door de huur gedekt is of door de verhuurder is opgelegd (zie Luik, 13.3.1958, Bundgens).

Het feit dat de verhuurder de hoedanigheid van btw-belastingplichtige heeft, impliceert niet dat de uit de verhuur van stallingen voor rijtuigen verkregen inkomsten, ipso facto beroepsinkomsten zijn in de zin van art. 23, § 1, 1° of 2°, WIB 92 (PV nr. 1340, 19.12.1994, Volksv. Dupré, Bull. 749, blz. 1346).

Comm.IB.23/354

Onverminderd de toepassing van art. 37, 1e lid, WIB 92, betreffende de inkomsten van onroerende goederen en van roerende goederen en kapitalen met beroepskarakter, zijn de opbrengsten van verhuring of onderverhuring van gemeubileerde villa's, huizen, kamers of appartementen slechts beroepsinkomsten indien de verhuring gepaard gaat met het verstrekken van doorlopende diensten van huishoudelijk onderhoud door de verkrijger van de inkomsten.

Comm.IB.23/355

De verhuring van gemeubileerde woningen of woonvertrekken zonder prestaties, brengt daarentegen roerende inkomsten op, die krachtens art. 17, § 1, 3°, WIB 92, belastbaar zijn als de eigenaar van die onroerende goederen ze zelf gemeubileerd heeft of als een huurder ze op zijn beurt onderverhuurt na ze zelf te hebben gemeubileerd (zie 17/2 tot 4).

Comm.IB.23/361

Wordt de verhuring "dienst inbegrepen" gedaan, dan vertegenwoordigt de betaalde huur niet alleen de prijs van de verhuring van het gebouw en van de meubels, maar ook de vergoeding van het gepresteerde werk.

Derhalve mogen in dat geval de bepalingen van de art. 3 en 4, KB/WIB 92 (zie 22/16 en 17), volgens welke de opgestreken huur ten belope van 40 % de huurprijs van de meubels en ten belope van 60 % de bruto-opbrengst van de verhuring van het gebouw wordt geacht te vertegenwoordigen, niet worden toegepast. De netto-opbrengst moet terzake worden vastgesteld door de totale brutohuur te verminderen met de aftrekbare beroepskosten, bepaald volgens de gewone regels (art. 49 tot 66, WIB 92).

Comm.IB.23/362

Als inkomsten van een winstgevende bezigheid moeten worden aangezien, de opbrengsten van de verhuring van een werkplaats en van de erin voorkomende outillage, wanneer de verhuurder prestaties verstrekt zoals verwarming, verlichting en onderhoud (Brussel, 7.3.1959, Wouters).

Comm.IB.23/378 betreffende de uitbating van een kampeerterrein.

Comm.IB.23/436

Art. 23, § 2, 1°, WIB 92, bepaalt dat het brutobedrag van de inkomsten van iedere beroepswerkzaamheid wordt verminderd met de beroepskosten die op deze inkomsten betrekking hebben.

De art. 7 en 8, KB/WIB 92, regelen in detail hoe zulks moet geschieden.

Comm.IB.23/437

Wat de aftrekbare beroepskosten (werkelijk bedrag) en de niet-aftrekbare kosten betreft, wordt verwezen naar de commentaar op de art. 49, 50 en 52 tot 66, WIB 92.

De forfaitaire beroepskosten worden behandeld in de commentaar op art. 51, WIB 92.

Comm.IB.90/0

Art. 90. - Diverse inkomsten zijn:
1° onverminderd het bepaalde in 8° en 9°, winst of baten, hoe ook genaamd, die zelfs occasioneel of toevallig, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, voortkomen uit enige prestatie, verrichting of speculatie of uit diensten bewezen aan derden, daaronder niet begrepen normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen;

(...)

8° meerwaarden op in België gelegen ongebouwde onroerende goederen of op andere zakelijke rechten dan een recht van erfpacht of van opstal of dan een gelijkaardig onroerend recht met betrekking tot zulke onroerende goederen die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt, ingeval:

a) die goederen onder bezwarende titel zijn verkregen en zijn vervreemd binnen acht jaar na de datum van de authentieke akte waarbij de verkrijging is vastgesteld of, bij gebrek aan authentieke akte, na de datum waarop enigerlei andere akte of geschrift waarbij de verkrijging is vastgesteld, aan de registratieformaliteit is onderworpen;

b) die goederen bij schenking onder levenden zijn verkregen en zijn vervreemd binnen drie jaar na de akte van schenking en binnen acht jaar na de datum van de authentieke akte van verkrijging onder bezwarende titel door de schenker of, bij gebrek aan authentieke akte, na de datum waarop enigerlei andere akte of geschrift waarbij de verkrijging onder bezwarende titel door de schenker is vastgesteld, aan de registratieformaliteit is onderworpen;

Art. 91. - Grond waarop gebouwen zijn opgetrokken waarvan de verkoopwaarde lager is dan 30 pct. van de verkoopprijs van het geheel, wordt voor de toepassing van artikel 90, 8°, met ongebouwde onroerende goederen gelijkgesteld.

Art. 92. - Bij vervreemding van een geheel bestaande uit een gebouwd onroerend goed en erbij horende binnenplaatsen, moes- of lusttuinen en parken, worden deze voor de vaststelling van een eventuele meerwaarde niet in aanmerking genomen wanneer hun verkoopwaarde minder bedraagt dan 30 pct. van de verkoopprijs van het geheel.

Comm.IB.90/3

Praktisch alle winst of baten, hoe ook genaamd, die tegelijkertijd aan de beide onderstaande voorwaarden voldoen, zijn belastbaar als diverse inkomsten:
1° behaald zijn buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid;

2° niet voortkomen van het normaal beheer van een privé-vermogen bestaande uit onroerende goederen, portefeuillewaarden en roerende voorwerpen (met dien verstande dat zelfs van een normaal beheer van een privé-vermogen voortkomende meerwaarden op in België gelegen onroerende goederen, of op zakelijke rechten met betrekking tot die onroerende goederen, en de meerwaarden verwezenlijkt naar aanleiding van de overdracht onder bezwarende titel van belangrijke deelnemingen eventueel belastbaar zijn krachtens art. 90, 8° en 9°, WIB 92 - zie 90/35 tot 52 en 90/53 tot 65).

Comm.IB.90/5

Het begrip "beheer van een privé-vermogen" is als volgt omschreven in het verslag van de Commissie voor de Financiën van de Senaat (Stuk 366, Zitting 1961-1962, blz. 147).

"Feitelijk wijkt het beheer van een vermogen af van de uitoefening van een winstgevende betrekking of van een speculatie, zowel door de aard van de goederen - d.w.z. onroerende goederen, waarden in portefeuille, roerende voorwerpen (allemaal goederen die normalerwijze een privé-vermogen uitmaken) - als door de aard van de daden die met betrekking tot die goederen verricht worden: daden die een goed huisvader verricht voor het dagelijks beheer, maar tevens met het oog op het winstgevend maken, de tegeldemaking en de wederbelegging van bestanddelen van een vermogen, d.i. van goederen die hij heeft verkregen door erfopvolging, schenking of door eigen sparen, of nog als wederbelegging van vervreemde goederen".

Comm.IB.90/5.2

In het algemeen mag worden aangenomen dat het normale verrichtingen van beheer van een privé-vermogen betreft, wanneer die verrichtingen niet met speculatieve bedoeling geschieden en ze niet door herhaling de aard van een winstgevende bezigheid verkrijgen.

Comm.IB.90/5.6

"Speculatie" kan worden omschreven als een transactie met veel risico, waarbij men bij zich voordoende prijsstijging of prijsdaling kans op veel winst, maar ook op een groot verlies heeft.

Comm.IB.90/7 over belastbare diverse inkomsten die geen betrekking hebben op onroerende goederen.

Comm.IB.90/8 over niet belastbare diverse inkomsten.

Comm.IB.90/8.3

De vraag of de door een belastingplichtige gedane onroerende verrichtingen (inzonderheid verkopen van (on)gebouwde onroerende goederen) al dan niet als normale verrichtingen van het beheer van zijn privé-vermogen moeten worden aangemerkt, is een feitenkwestie die moet worden onderzocht met inachtneming van de omstandigheden die eigen zijn aan elk geval afzonderlijk.

Alleen een ontleding van het geheel van de feiten, stappen, verrichtingen enz., laat toe te beoordelen of de belastingplichtige al dan niet in het kader van het normale beheer van zijn privé-vermogen heeft gehandeld.

Comm.IB.90/8.4

Bij de beoordeling van onroerende verrichtingen, zijn er een aantal criteria waarop de taxatieambtenaar kan steunen om die verrichtingen onder te brengen bij de verrichtingen die niet in het kader van het normale beheer van het privé-vermogen van de belastingplichtige vallen, te weten:

- de "abnormale" wijze waarop een onroerend goed in het privé-vermogen van de belastingplichtige is terechtgekomen (m.a.w. het betreft een onroerend goed dat niet is verkregen door erfenis, schenking of door persoonlijk sparen en evenmin als wederbelegging van vervreemde onroerende goederen);
- de "speculatieve" bedoelingen van de belastingplichtige (zie 90/5.5 tot 5.7);
- het feit dat de belastingplichtige - voor een groot gedeelte - een beroep heeft gedaan op leningen of kredietopeningen voor de financiering van de aankopen;
- het feit dat verbeteringswerken zijn uitgevoerd;
- het aantal verrichtingen;
- het beroep op professionelen uit de vastgoedsector;
- het gebruik van de persoonlijke kennis van de belastingplichtige van de vastgoedsector;
- het feit dat aankopen in onverdeeldheid zijn geschied;
- enz.

In de meeste gevallen zal de conclusie dat het gaat om verrichtingen die niet in het kader van het normale beheer van het privé-vermogen van de belastingplichtige vallen, steunen op een combinatie van twee of meer van de voormelde criteria (waarbij de wijze van verkrijgen de onroerende goederen meestal het belangrijkste criterium is).

Comm.IB.90/8.5

Als in art. 90, 1°, WIB 92, bedoelde diverse inkomsten zijn belastbaar, de winst of de baten die een belastingplichtige occasioneel verkrijgt uit de hiernavolgende onroerende verrichtingen:

- de verkoop van alle appartementen of een gedeelte ervan, tijdens de aanbouw of korte tijd na de oprichting van een flatgebouw (inzonderheid verkoop op plan of in aanbouw);
- de verrichtingen van aankoop, verkaveling en tewaardestelling van gronden en hun voortverkoop met winst (de veelvuldigheid en, in talrijke gevallen, de onmiddellijke opvolging van de

verkopen op de aankopen, alsook de stelselmatige inrichting van de gronden en hun verkaveling - buiten het kader van een beroepswerkzaamheid als echte of verkapte vastgoedhandelaar - doen van een systematische speculatie blijken);
- de verkoop van een onroerend goed zonder beroepskarakter, dat hij kennelijk heeft aangekocht met het doel te speculeren en teneinde dat goed later met winst te verkopen (b.v. aankoop of constructie
- eventueel met beroep op krediet - gevolgd door verkoop, in globo of per lot, vóór, tijdens of kort na de inrichting of voltooiing);
- de wederverkoop van een grond binnen zes maanden na de aankoop, met teruggave van 9/10 van de bij de aankoop geheven registratierechten, tenzij die wederverkoop gebeurt om beroeps- of sociale redenen.

[Zie 16/18 voor de interpretatie van de woorden "om beroepsredenen of redenen van sociale aard".]

[Aangestipt wordt dat, wanneer de koper, bij de aankoop van een onroerend goed, de vermindering van het registratierecht verkregen heeft als persoon die er een beroep van maakt onroerende goederen te kopen met het oog op hun wederverkoop, de winst behaald bij de verkoop van dit onroerend goed als een beroepsinkomen moet worden beschouwd (zie 23/339).]

In dit verband wordt onderlijnd dat de door niet-professionelen van de immobiliënsector (zie ook 23/339 tot 343) gedane verrichtingen in onroerende goederen uitsluitend moeten worden onderzocht in het kader van de bepalingen van art. 90, 1° of 8°, WIB 92 (zie Senaat, Zitting 1972-1973, verslag namens de Commissie voor de Financiën, Stuk 278, blz. 22).

Comm.IB.90/8.8

Bij de beoordeling van onroerende verrichtingen zijn er een aantal criteria die erop kunnen wijzen dat die verrichtingen plaatsvinden in het kader van het normale beheer van het privé-vermogen van de belastingplichtige, namelijk:
- de "normale" wijze waarop een onroerend goed in het privé-vermogen van de belastingplichtige is terechtgekomen, d.w.z. door erfenis, schenking, persoonlijk sparen of als wederbelegging van vervreemde onroerende goederen;
- het gebrek aan "speculatieve" bedoelingen van de belastingplichtige;
- het feit dat geen beroep is gedaan op leningen voor de financiering van de aankopen;
- het feit dat geen verbeteringswerken zijn uitgevoerd;
- het gering aantal verrichtingen;
- het ontbreken van een beroep op professionelen uit de vastgoedsector;
- het ontbreken van kennis van de vastgoedsector;
- enz.

Bij de beoordeling van die criteria moet zeer omzichtig worden opgetreden. Een combinatie van 2 of meer van de bovenvermelde criteria kan erop wijzen dat de onroerende verrichting in het kader van het normale beheer van een privé-vermogen valt.

Terzake wordt opgemerkt dat natuurlijke personen die beroepsmatig met de vastgoedsector te maken hebben, evengoed als de andere belastingplichtigen, onroerende goederen kunnen bezitten en beheren in het kader van het normale beheer van een privé-vermogen (zie ook 90/8.10).

Comm.IB.90/26

Als diverse inkomsten worden in de PB belast: de inkomsten uit de onderverhuring of de overdracht van huur van onroerende goederen, verkregen buiten het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de verkrijger.

Er moet ter zake geen onderscheid worden gemaakt tussen in België of in het buitenland gelegen onroerende goederen, noch tussen gemeubileerde of ongemeubileerde onroerende goederen.

Overeenkomstig art. 5, WIB 92, zijn de rijksinwoners immers aan de PB onderworpen op grond van al hun belastbare inkomsten, zelfs indien sommige daarvan in het buitenland zijn behaald of verkregen.

Aangezien art. 90, 5°, WIB 92, de onderverhuring of de overdracht van huur zowel van gemeubileerde als van niet-gemeubileerde onroerende goederen beoogt, moet er geen omslag onroerend-roerend meer worden gemaakt wanneer een gemeubileerd gehuurd onroerend goed door de huurder verder verhuurd wordt.

Comm.IB.90/27

Onroerend goed dat ongemeubeld wordt gehuurd en gemeubeld wordt onderverhuurd: De totale inkomsten moeten in dit geval worden omgeslagen in inkomsten die voortkomen van de onderverhuring van het onroerend goed (diverse inkomsten bedoeld in art. 90, 5°, WIB 92) en in inkomsten die voortkomen van de verhuring van de meubels (roerende inkomsten bedoeld in art. 17, § 1, 3°, WIB 92 - zie ook 97/18 en 97/19).

Comm.IB.90/29

Vergoedingen en andere voordelen die voortvloeien uit een overeenkomst (geschreven of stilzwijgend), waardoor een persoon aan een andere persoon het recht verleent om in België of in het buitenland gelegen plaatsen die onroerend uit hun aard zijn, te gebruiken om er plakbrieven of andere reclamedragers op aan te brengen, zijn voor de verkrijger diverse inkomsten. (…)

Comm.IB.90/30

Worden echter niet bedoeld, de inkomsten die voortkomen van een dergelijke concessie, wanneer de plaats van het aanbrengen van de reclame, die van nature onroerend is, gelegen is binnen de omheining van een sportinrichting.

Die uitzondering heeft in het algemeen betrekking op de aan de PB, de BNI/nat.pers. of de RPB onderworpen belastingplichtigen die inkomsten verkrijgen uit de afstand van het recht om binnen de omheining van een sportinrichting plaatsen te gebruiken voor het aanbrengen van reclame d.w.z. de natuurlijke of rechtspersonen die uit welken hoofde ook (eigenaar, vruchtgebruiker, huurder van het onroerend goed, enz.) het voormelde recht aan andere personen hebben afgestaan.

In de praktijk betreft het voornamelijk de sportclubs met of zonder rechtspersoonlijkheid, die krachtens een overeenkomst en tegen betaling aan handelaars, ondernemingen, enz., het recht hebben verleend een plaats, die van nature onroerend is en die gelegen is binnen de omheining van een sportinrichting, te gebruiken om er om het even welke reclamedrager te plaatsen.

Comm.IB.90/31

Er wordt op gewezen dat:

- eensdeels, het begrip sportinrichting, de sportterreinen, de sporthallen, de sportcomplexen, de gesloten omlopen, de tribunes, de kantines, de muren van de omheining, enz., omvat;
- anderdeels de uitzondering op de belasting niet van toepassing is, wanneer de publiciteit kennelijk bedoeld is voor anderen dan de toeschouwers bij een sportmanifestatie (zie ter zake Kamer van Volksvertegenwoordigers, Zitting 1984-1985, Stuk 1010, nr. 11, blz. 4).

Deze uitzondering geldt dus niet voor de reclamepanelen die derwijze in een sportinrichting zijn geplaatst dat zij van buiten die inrichting zichtbaar zijn.

Comm.IB.90/35

Art. 90, 8°, WIB 92, beschouwt als belastbare diverse inkomsten, de meerwaarden die zijn verwezenlijkt:

- op in België gelegen ongebouwde onroerende goederen of op andere zakelijke rechten dan een recht van erfpacht of van opstal of dan een gelijkaardig onroerend recht met betrekking tot zulke onroerende goederen;
- naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel binnen acht jaar na een verkrijging onder bezwarende titel of binnen drie jaar na een schenking (en binnen acht jaar na een verkrijging onder bezwarende titel door de schenker);
- door aan de PB onderworpen natuurlijke personen welke die goederen niet hadden gebruikt voor het uitoefenen van enigerlei zelfstandige beroepsactiviteit ("gewone particulieren") of door exploitanten van landbouw- en tuinbouwondernemingen die onderworpen zijn aan de PB.

Uit het bepaalde in de art. 67, 7°, 67bis, § 3, a en b, en 69bis, § 1, WIB (thans art. 90, 8°, 93, 1° en 2° en 101, § 1, WIB 92) volgt dat bij overdracht van een ongebouwd onroerend goed onder bezwarende titel een meerwaarde in de zin van art. 67, 7° (thans art. 90, 8°, WIB 92) wordt verwezenlijkt wanneer de overdrager voor het goed ofwel een prijs, verminderd met de uitgaven en lasten, ontvangt die hoger is, ofwel een zaak in ruil ontvangt waarvan de waarde in geld, verminderd met de kosten, hoger is dan de prijs of de verkoopwaarde waartegen hij het goed had verkregen, vermeerderd als bepaald bij art. 69bis, WIB (thans art. 101, WIB 92) Daartoe is niet vereist dat de overdrager de bedoeling heeft te speculeren of een winst of een meerwaarde te verkrijgen. Door dat vereiste aan art. 67, 7°, WIB (thans art. 90, 8°, WIB 92) te verbinden, schendt het arrest van het Hof van Beroep die wetsbepaling (Cass., 27.5.1991, Cornelissen-Neefs, Bull. 715, blz. 1216).

Bij het onderzoek van het ontwerp dat de W 15.7.1966 is geworden heeft de Minister van Financiën verklaard "dat de administratie de meerwaarden niet zal belasten die verwezenlijkt zijn ter gelegenheid van verrichtingen van geringe omvang, zoals de overdracht van enkele vierkante meters grond voor de bouw van een garage, voor een doorgang, voor de rechttrekking van de grens tussen aanpalende gronden, enz." (Senaat, Zitting 1965-1966, Verslag, Stuk 284, blz. 22).

1.3.4.3 Verrichtingen die bestaan in een bedrijvigheid die slechts bijkomstig op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen betrekking heeft of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden wordt uitgevoerd

Comm.IB.182/7

Onder de verrichtingen die zijn toegelaten om onderworpen te zijn aan de RPB, moeten worden verstaan:

- hetzij het eenvoudig uitoefenen, volgens de door de wet of door de statuten opgelegde regelen, van een administratieve bedrijvigheid of van een opdracht van algemeen nut die, in wezen, geen betrekking heeft op nijverheids-, handels- of landbouwverrichtingen of niet volgens nijverheids- of handelsmethoden worden uitgevoerd;
- hetzij de verrichtingen van winstgevende aard die, in verhouding tot het geheel van de maatschappelijke werkzaamheid, slechts een bijkomstig karakter vertonen.

Comm.IB.182/8

Deze bepaling strekt er in feite toe de vzw of andere rechtspersonen die geen winst nastreven en die werkzaamheden verrichten die uit hun aard niet als winstgevend hoeven aangemerkt te worden omdat ze aan een opdracht van algemeen nut beantwoorden (werkzaamheden van zuiver filantropische, caritatieve, spirituele, religieuze of culturele aard), toch niet aan de Venn.B te onderwerpen wanneer ze zich op bijkomstige wijze met verrichtingen van winstgevende aard bezighouden, met het oog op het nastreven van hun onbaatzuchtig en maatschappelijk behartenswaardig doel.

Comm.IB.182/9

In feite kunnen twee voorwaarden worden onderscheiden waaraan de verrichtingen moeten voldoen om niet als van winstgevende aard te worden beschouwd, te weten:
- ofwel niet volgens nijverheids- of handelsmethoden worden gevoerd;
- ofwel een bijkomstig karakter vertonen.

Beide voorwaarden, welke jaarlijks moeten worden beoordeeld, dienen elk afzonderlijk in beschouwing te worden genomen, en kunnen als volgt worden omschreven.

Comm.IB.182/10

Onder het begrip "nijverheids- of handelsmethoden" wordt verstaan, het tewerk gaan op een wijze die in een bepaalde sector gewoonlijk wordt gevolgd door industriële of handelsondernemingen.

Of een vzw of een andere rechtspersoon die geen winst nastreeft nijverheids- of handelsmethoden toepast, moet natuurlijk worden beoordeeld aan de hand van de feitelijke gegevens van ieder geval.

Comm.IB.182/11

Ter zake kunnen de volgende beoordelingscriteria in aanmerking worden genomen:
- de wijze waarop reclame wordt gevoerd;
- de aangewende verkoop en distributiemethodes;
- de aard van de verkregen inkomsten;
- de aard van het cliënteel;
- het ingezette personeel;
- de wijze waarop de verrichtingen worden gefinancierd.

Op te merken valt nochtans:
1° dat voormelde criteria slechts als voorbeeld gelden;

2° dat die criteria niet afzonderlijk, maar wel gezamenlijk moeten worden beoordeeld en dat dus één ervan niet doorslaggevend kan zijn;

3° dat het geheel van de werkzaamheden van de rechtspersoon in beschouwing moet worden genomen;

4° dat in bepaalde sectoren niet steeds alle hiervoor vermelde criteria kunnen worden gehanteerd, maar dat enkel die moeten worden gebruikt die voor de betrokken sector relevant zijn.

Comm.IB.182/12

Het bijkomstige karakter van de uitgeoefende bedrijvigheid moet worden beoordeeld ten opzichte van het geheel van de belangeloze maatschappelijke werkzaamheid van de betrokken rechtspersoon.

Die voorwaarde is geval per geval (dus per rechtspersoon) na te gaan, rekening houdend met de bijzonderheden die er eigen aan zijn.

Om uit te maken of een bedrijvigheid al dan niet bijkomstig is, kunnen inzonderheid de volgende criteria worden gehanteerd: het verwantschapscriterium en het kwantitatief criterium.

1.3.4.3.1 Verwantschapscriterium

Comm.IB.182/13

Dit criterium geldt voor de gevallen waarin de bedrijvigheid een noodzakelijk corollarium is van de onbaatzuchtige hoofdwerkzaamheid, d.i. wanneer deze laatste gewoonweg onmogelijk is zonder de uitoefening van de betrokken bedrijvigheid. Die bedrijvigheid vloeit dan eenvoudig voort uit de onbaatzuchtige (sociale, liefdadige, culturele, enz.) werkzaamheid, in die zin dat ze slechts samen met die werkzaamheid voorkomt, d.w.z. terzelfder tijd en op dezelfde plaats.

Zo kan b.v. als bijkomstig worden beschouwd het uitgeven van publicaties voor het kenbaar maken van de sociale, culturele, enz., oogmerken van de rechtspersoon.

Zo kan in beginsel worden aanvaard dat aan het verwantschapscriterium is voldaan wanneer de industriële-, commerciële of landbouwactiviteit wordt verricht in het kader van een therapie en voor zover zij er een wezenlijk bestanddeel van vormt.

1.3.4.3.2 Kwantitatief criterium

Comm.IB.182/14

Als kwantitatieve criteria kunnen, bij wijze van voorbeeld, in beschouwing worden genomen:

- het aantal ingezette personen;
- het belang van de gebruikte materiële middelen.

Comm.IB.182/15

Wat het criterium van het aantal ingezette personen betreft, moet de vergelijking worden gemaakt tussen, eensdeels, het aantal personen tewerkgesteld in de uitgeoefende beroepswerkzaamheid (1) en, anderdeels, het aantal personen dat deelneemt aan de onbaatzuchtige werkzaamheid.

(1) Personen die door de rechtspersoon zijn opgenomen in het kader van een therapie, moeten evenwel niet in aanmerking worden genomen.

Om het aantal personen te bepalen die in de vzw of in een andere rechtspersoon die geen winst nastreeft zijn ingezet voor de uitoefening, eensdeels, van de onbaatzuchtige werkzaamheid en, anderdeels, van de beroepswerkzaamheid moeten zowel de effectieve leden van de vereniging of van de andere rechtspersoon als het tewerkgestelde personeel in aanmerking worden genomen, met dien verstande dat de personen (effectieve leden of niet) die slechts parttime werkzaam zijn, slechts pro parte mogen worden meegeteld.

Om dit kwantitatief criterium toe te passen zal het erop aan komen de personeelseffectieven die gebruikt worden in de verschillende sectoren alsmede het gebruik van machines die het nodige personeel merkelijk kan doen afnemen evenwichtig te beoordelen.

Comm.IB.182/16

Om het bijkomstige karakter van de beroepswerkzaamheid te beoordelen, moet worden uitgegaan van de gebruikte materiële middelen, d.w.z. dat alsdan de vergelijking moet worden gemaakt tussen, eensdeels, het belang van de materiële middelen gebruikt in de beroepswerkzaamheid (2) en, anderdeels, het belang van die middelen gebruikt in de onbaatzuchtige werkzaamheid.

(2) De materiële middelen, die worden gebruikt in het kader van een therapie die wordt gevolgd door personen opgenomen door de rechtspersoon, moeten evenwel niet in aanmerking worden genomen (zie nr. 182/15).

Wanneer uit die vergelijking van het ingezette vermogen blijkt dat het belang van de middelen gebruikt voor de beroepswerkzaamheid duidelijk belangrijker is dan het belang van de middelen die worden ingezet voor de onbaatzuchtige werkzaamheid, dan moet in beginsel de Venn.B worden toegepast.

Op te merken dat een beroep op andere criteria dan de twee die hiervoor werden besproken, niet a priori moet worden uitgesloten.

1.4 Belastbaar in de rechtspersonenbelasting

1.4.1 Overzicht

Art. 221, WIB92

De aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen zijn uitsluitend belastbaar ter zake van:
1° het kadastraal inkomen van hun in België gelegen onroerende goederen, wanneer dit kadastraal inkomen niet van onroerende voorheffing is vrijgesteld ingevolge artikel 253 of ingevolge bijzondere wettelijke bepalingen;

2° inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen, met inbegrip van de in artikel 21, eerste lid, 5°, 10° en 14° vermelde eerste inkomstenschijven en de in artikel 21, eerste lid, 13°, vermelde interesten, evenals in artikel 90, eerste lid, 5° tot 7° en 11°, vermelde diverse inkomsten.

(…)

Art. 222, WIB92

De in de artikelen 180, 1°, en 220, 3° vermelde rechtspersonen zijn eveneens belastbaar ter zake van:
1° de inkomsten van hun in het buitenland gelegen onroerende goederen, behalve indien het onroerende goederen betreft waarvan het kadastraal inkomen zou vrijgesteld zijn van onroerende voorheffing indien die goederen in België gelegen waren; het belastbare bedrag van die inkomsten wordt vastgesteld overeenkomstig de artikelen 7 tot 11 en 13;

2° het deel van het nettobedrag van de huurprijs en de huurvoordelen van in België gelegen onroerende goederen dat meer bedraagt dan het kadastraal inkomen van die goederen, behoudens indien het betreft:

- goederen verhuurd aan een natuurlijke persoon die die goederen noch geheel noch gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid;

- goederen verhuurd overeenkomstig de pachtwetgeving en die door de huurder voor land- of tuinbouw worden gebruikt;
- andere goederen mits de huurder geen winstoogmerken nastreeft en die goederen worden gebruikt voor een van de bestemmingen vermeld in artikel 12, § 1; het belastbare bedrag van die inkomsten wordt eveneens vastgesteld overeenkomstig de artikelen 7 tot 11 en 13.

3° de bedragen verkregen bij vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten betreffende in België of in het buitenland gelegen onroerend goed, behoudens de uitzonderingen vermeld in 2°; het belastbare bedrag van die sommen wordt eveneens vastgesteld overeenkomstig de artikelen 7 tot 11 en 13;

4° de meerwaarden op in België gelegen ongebouwde onroerende goederen of zakelijke rechten met betrekking tot zulke onroerende goederen die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel als vermeld in artikel 90, eerste lid, 8°, worden verwezenlijkt; het belastbare bedrag van die meerwaarden wordt vastgesteld overeenkomstig de artikelen 101 en 103, § 2;

5° de meerwaarden op belangrijke deelnemingen die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel vermeld in artikel 90, eerste lid, 9°, tweede streepje, worden verwezenlijkt; het belastbare bedrag van die meerwaarden wordt vastgesteld overeenkomstig artikel 102;

6° de meerwaarde op in België gelegen gebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot zulke onroerende goederen die naar aanleiding van een in artikel 90, eerste lid, 10°, vermelde overdracht onder bezwarende titel worden verwezenlijkt; het belastbaar bedrag van die meerwaarden wordt overeenkomstig de artikelen 101, § 2 en 3, en 103, § 3, vastgesteld.

Art. 223, WIB92

De rechtspersonen vermeld in artikel 220, 2° en 3°, zijn eveneens belastbaar ter zake van:
1° kosten als bedoeld in de artikelen 57 en 195, § 1, eerste lid en voordelen van alle aard als bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, die niet worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave;

2° de bijdragen en premies bedoeld in artikel 52, 3°, b, en 195, § 2, in zover zij niet voldoen, ofwel aan de grens bedoeld in artikel 53, 22°, ofwel aan de voorwaarden van en de grens bedoeld in artikel 59 en, wat de in artikel 195, § 2, bedoelde premies betreft, aan de voorwaarden van regelmatigheid bedoeld in artikel 195, § 1, tweede lid, de pensioenen, renten en andere als zodanig geldende toelagen bedoeld in artikel 52, 5°, in zover zij niet voldoen aan de voorwaarden van en de grens bedoeld in artikel 59 en de in artikel 53, 23°, bedoelde kapitalen;

3° de in artikel 53, 24°, bedoelde financiële voordelen of voordelen van alle aard.

4° een bedrag gelijk aan 17 % van het bedrag zoals bepaald overeenkomstig artikel 36, § 2, eerste tot negende lid, wanneer in artikel 65 bedoelde voertuigen, al dan niet kosteloos, voor persoonlijk gebruik ter beschikking zijn gesteld;

5° in afwijking van de bepaling onder 4°, een bedrag gelijk aan 40 % van het bedrag zoals bepaald overeenkomstig artikel 36, § 2, eerste tot negende lid, wanneer in artikel 65 bedoelde voertuigen, al dan niet kosteloos, voor persoonlijk gebruik ter beschikking zijn gesteld en wanneer de brandstofkosten verbonden met dit persoonlijk gebruik geheel of gedeeltelijk door de rechtspersoon ten laste zijn genomen.

De in artikel 32 bedoelde bedrijfsleiders worden voor de toepassing van het eerste lid met werknemers gelijkgesteld.

De aanslag bedoeld in het eerste lid, 1°, is niet van toepassing als de belastingplichtige aantoont dat het bedrag van de voordelen van alle aard bedoeld in de artikelen 31, tweede lid, 2°, en 32, tweede lid, 2°, of van de kosten bedoeld in artikel 57 opgenomen is in een door de verkrijger overeenkomstig artikel 305 ingediende aangifte of in een door de verkrijger in het buitenland ingediende gelijkaardige aangifte.

De aanslag bedoeld in het eerste lid, 1°, wordt niet toegepast indien de verkrijger op ondubbelzinnige wijze werd geïdentificeerd uiterlijk binnen 2 jaar en 6 maanden volgend op 1 januari van het betreffend aanslagjaar.

1.5 Vrijstelling onroerende goederen bestemd voor onderwijs

Vlaams Gewest en Brussels Hoofdstedelijk Gewest (BHG) verschillend.
Vlaams Gewest: VCF + omzendbrief FB/VLABEL/2007. De omzendbrief stemt niet altijd overeen met Comm.IB. Bij verschillen heeft de omzendbrief voorrang.
BHG: WIB92. Geen omzendbrief.

Art. 12, § 1 WIB 92

Vrijgesteld zijn de inkomsten van onroerende goederen of delen van onroerende goederen gelegen in een lidstaat van de Europese Economische Ruimte die een belastingplichtige of een bewoner zonder winstoogmerk heeft bestemd voor het openbaar uitoefenen van een eredienst of van de vrijzinnige morele dienstverlening, voor onderwijs, voor het vestigen van hospitalen, klinieken, dispensaria, rusthuizen, vakantiehuizen voor kinderen of gepensioneerden, of van andere soortgelijke weldadigheidsinstellingen.

Comm.IB.12/2

(…) De vrijstelling van het KI van onroerende goederen, die bestemd zijn voor de doeleinden als omschreven in art. 12, § 1, WIB 92, impliceert in de eerste plaats vrijstelling van de desbetreffende onroerende voorheffing (zie art. 253, 1°, WIB 92). (…)

Vlaams Gewest: art. 2.1.6.0.1 VCF

Op aanvraag van de belastingschuldige wordt een vrijstelling van de onroerende voorheffing verleend voor het kadastraal inkomen van:

1° de onroerende goederen of delen ervan, gelegen in het Vlaamse Gewest die een belastingplichtige of een bewoner zonder winstoogmerk heeft bestemd voor het openbaar uitoefenen van een eredienst of van de vrijzinnige morele dienstverlening, voor onderwijs, voor het vestigen van hospitalen, klinieken, dispensaria, rusthuizen, vakantiehuizen voor gepensioneerden, of van andere soortgelijke weldadigheidsinstellingen; (…)

De vrijstellingen, vermeld in het eerste lid, 1° tot en met 3°, worden ook verleend als het onroerend goed in kwestie het voorwerp uitmaakt van een financiering door middel van financiële leasing of huurkoop met uitgestelde eigendomsoverdracht voor de duur van de overeenkomst. Onder die overeenkomsten worden zowel de leasingovereenkomsten, vermeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, als de leasingovereenkomsten, vermeld in de uitvoeringsbesluiten van het Wetboek van Vennootschappen, begrepen.

Brussels Hoofdstedelijk Gewest: art. 253 WIB92

§ 1. De vrijstellingen waarin voorzien in de paragrafen 2 tot en met 7 worden enkel toegekend als de gebruiker het onroerend goed of het gedeelte van het onroerend goed in kwestie zonder winstoogmerk heeft bestemd.

(…)

De vrijstellingen bedoeld in het eerste lid worden niet toegekend indien de gebruiker een buitengewone winst toekent aan de belastingplichtige door de betaling van huur of enige andere geldsom, die buitensporig is ten opzichte van de marktvoorwaarden. De dienst aangewezen door de Regering kan, op elk ogenblik, de belastingplichtige om een kopie vragen van de overeenkomst tussen de belastingplichtige en de gebruiker.

Voor de toepassing van het vorige lid, wordt de geldelijke waarde van de voordelen ten bate van de belastingplichtige of zijn verwanten, in de verhouding met de gebruiker, beschouwd als deel uitmakend van de huur.

(…)

§ 4. Op aanvraag van de belastingplichtige, wordt vrijgesteld van onroerende voorheffing, het kadastraal inkomen van onroerende goederen of delen van onroerende goederen die nagenoeg exclusief gebruikt worden als instellingen voor gesubsidieerd onderwijs, met inbegrip van het kunstonderwijs, en voor activiteiten die rechtstreeks verband houden daarmee.

Op verzoek van de belastingplichtige, wordt vrijgesteld van de onroerende voorheffing, het kadastraal inkomen van zalen, terreinen en pisten uitsluitend gebruikt voor het collectief beoefenen van sport in het kader van activiteiten van amateursportclubs.

Deze vrijstelling kan enkel worden toegekend indien één of meerdere sporten worden onderwezen op de betrokken plaats.

Deze vrijstelling is ook van toepassing op de aanpalende of in onmiddellijke nabijheid gelegen installaties, die onontbeerlijk zijn voor het beoefenen van deze sport of voor de ontvangst van de tegenstander of de scheidsrechters bij sportwedstrijden, zoals vestiaires, douches of de kantine.

Een zaal, een terrein of een piste, voorzien van banken of tribunes die meer dan 500 toeschouwers kunnen ontvangen, wordt vermoed, tot bewijs van het tegendeel, niet uitsluitend te worden gebruikt door amateursportclubs.

Een sportclub die zijn spelers een vergoeding verleent, wordt, tot bewijs van het tegendeel, vermoed geen amateursportclub te zijn.

Comm.IB.253/3

(…) Daar de onroerende voorheffing gevestigd wordt op het kadastraal inkomen zoals dit is vastgesteld op 1 januari van het aanslagjaar (zie art. 255, WIB 92), moeten de onroerende goederen op deze datum voldoen aan de bij art. 12, §1, WIB 92, gestelde voorwaarden, de verandering van eigenaar van deze goederen, in de loop van het jaar blijft hier dan ook zonder invloed.

Daaruit volgt dat voor een goed, dat deze voorwaarden slechts in de loop van het jaar zal vervullen, de vrijstelling alleen mag worden toegekend vanaf 1 januari van het jaar volgend op de datum waarop de voorwaarden vervuld zijn (zie. Cass., 25.1.1955, Soeurs Augustines hospitalières, Pas. 1955, I, 550).

Comm.IB.253/4

Het valt voor dat een onroerend goed, verworven door een particulier, niet onmiddellijk wordt aangewend tot een der in art. 12, WIB 92, beoogde doeleinden, waarvoor het bestemd is, b.v. omdat de inrichting van de openbare eredienst, van het onderwijs of van de instelling die het moet betrekken vertraagd werd, of omdat de eigendom eerst veranderingen moet ondergaan.

In dit geval is het toegelaten de vrijstelling een aanvang te doen nemen op 1 januari van het jaar van de aanwending indien, op deze datum, het goed reeds aan dezelfde particulier toebehoorde en indien tussen dezelfde datum en die waarop de bovenvermelde aanwending werkelijk een aanvang nam, het goed geen inkomsten heeft opgebracht en tot geen andere doeleinden werd gebruikt.

Dit geldt ook zelfs wanneer in het tijdsbestek waarvan sprake het gebouw gedeeltelijk bezet was door een huisbewaarder of door personeel belast met de bewaking van het goed.

Inderdaad, het gebruik van het woord "besteed" in het zinsdeel " ... besteed voor ... de vestiging van hospitalen ..." wijst erop dat art. 8 WIB (12, WIB 92) niet de werkelijke inrichting als voorwaarde tot de vrijstelling vereist, doch wel de bestemming van het gebouw tot de inrichting van hospitalen of andere werken van weldadigheid (zie Cass. 9.10.1962, VZW Klooster der Zwartzusters, Bull.400, blz. 1813).

In dezelfde gedachtengang mogen de ongebouwde gronden, waarop begonnen is met de bouw van gebouwen bestemd tot een van de in art. 12, WIB 92 bedoelde werken, worden vrijgesteld met terugwerkende kracht op 1 januari van het jaar van aanwending - terzake erkend door het feit van de aanvang der bouwwerken - indien, op deze datum, de gronden reeds aan de bouwer van deze gebouwen toebehoorden en voor zover zij in de periode vanaf deze datum en die van effectieve aanwending in kwestie onproduktief zijn gebleven en tot geen andere doeleinden werden gebruikt.

Comm.IB.253/117

1° De term "bestemd" gebruikt in de wetten die ten voordele van sommige organismen de vrijstelling van de OV verlenen dient in dezelfde zin als bedoeld in de artikelen 12, §1, en 253, WIB 92 te worden geïnterpreteerd;

2° Er dient dus te worden nagegaan of er uitsluitend rechtstreeks of onrechtstreeks is voldaan aan de wettelijke bestemmingsvoorwaarde en het goed noodzakelijk is om het nagestreefde doel te bereiken, zonder dat er verder dient onderzocht te worden of het effectief gebruikt of aangewend wordt voor het gestelde doel;

3° Er dient nochtans te worden uitgemaakt of, benevens de bestemming die voldoet aan de wettelijke bestemmingsvoorwaarde, aan het goed niet tevens een andere bestemming gegeven werd. In dit laatste geval kan, ten aanzien van het beginsel dat elke belastingvrijstelling beperkend dient te worden geïnterpreteerd, geen vrijstelling worden toegekend;

4° (...).

Comm.IB.253/6

In hoofde van de belastingplichtige (eigenaar, bezitter, erfpachter, opstalhouder, of vruchtgebruiker) wordt een enkele voorwaarde opgelegd: het gebrek aan winstbejag.

(...)

Het is hierbij zonder belang dat de bedrijvigheid, waartoe het gebouw bestemd is, uitgeoefend wordt door de belastingplichtige zelf, of door een derde persoon.

Comm.IB.253/7

Het volstaat dat het gebrek aan winstbejag bestaat in hoofde van de belastingplichtige alleen.

Indien, b.v., een persoon onderwijs verstrekt, een hospitaal inricht, enz...., in een gebouw waarvan hij geen eigenaar is, en hij zekere ontvangsten doet om de normale uitbatingskosten te dekken, is dit op zichzelf geen beletsel tot het bekomen, door de eigenaar, van de vrijstelling van het KI van zijn gebouw.

Comm.IB.253/9

Met inachtneming van de recente evolutie van de rechtspraak dient men aan te nemen dat er voldaan is aan de voorwaarde van "gebrek aan winstoogmerk" zelfs wanneer de belastingplichtige een voordeel uit zijn onroerende goederen behaalt, indien hij het bewijs levert dat dit voordeel werkelijk en uitsluitend gebruikt wordt voor de instandhouding en de uitbreiding van het weldadigheidswerk bedoeld in art. 12, §1, WIB 92 waartoe zijn onroerende goederen worden aangewend, met name, en volgens het geval voor onderwijsdoeleinden, voor een openbare eredienst, voor de vestiging van hospitalen, godshuizen, klinieken, enz. en dat het geen verdoken winst uitmaakt (zie Cass. 6.3.1987, Het bisdom Brugge, VZW, B 674, blz.1311).

Comm.IB.253/14

(…) het voordeel van de bepalingen van art. 12, § 1, WIB 92, mag worden verleend wanneer een belastingplichtige, wie hij ook zij, onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen tot de bedoelde bijzondere doeleinden gebruikt en hij zodoende geen winst najaagt.

Comm.IB.253/18

(…) al de onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen welke tot in de voormelde bepaling beoogde doeleinden worden gebruikt eventueel de vrijstelling van de grondbelasting kunnen genieten of het nu om een rechtstreeks of om een onrechtstreeks gebruik gaat, m.a.w., het onrechtstreekse gebruik zowel als het rechtstreekse gebruik, kan de vrijstelling rechtvaardigen op voorwaarde dat bedoelde goederen noodzakelijk zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken. Het karakter van noodzakelijkheid moet bestaan en volstaat.

Comm.IB.253/20

De vrijstelling kan aldus worden verleend voor de koeren, de tuinen en boomgaarden welke tot een van de hierboven aangehaalde doeleinden worden besteed en tot ontspannings- of wandelplaats worden gebruikt indien ze nodig zijn voor het behoud van de fysisch en morele gezondheidstoestand van de leden van de inrichting.

Comm.IB.253/21

Daarentegen kunnen de vrijstelling niet genieten, de percelen of gedeelten van percelen (akkers, boomgaarden, moestuinen, hoeven, enz. die door de in art. 8, WIB (12, § 1, WIB 92) bedoelde werken worden uitgebaat en die niet noodzakelijk zijn om het nagestreefde doel te verwezenlijken. Het feit dat de voortbrengselen van die percelen of gedeelten van percelen voor de instelling zelf bestemd zijn en de leden van de instelling in staat stellen goedkoper te voeden, betekent niet dat die percelen noodzakelijk zijn om de goede werking van de instelling te verzekeren en te

behouden, gelet op de omstandigheid dat dezelfde produkten in de handel kunnen worden bekomen (Cass. 27.1.1948, VZW Collège Notre-Dame, S.V.R. IX, blz. 432 - Bull. 233, blz. 375).

Comm.IB.253/22

Om dezelfde redenen kan het KI van de bouwgronden, bestemd voor het uitvoeren van uitbreidingen van een door de wet bedoeld werk niet worden vrijgesteld.

Comm.IB.253/23

Door het gebruik van de woorden "onroerende goederen", of "delen van onroerende goederen", heeft de wetgever de delen, die niet tot de gestelde doeleinden worden gebruikt, van de vrijstelling willen uitsluiten.

Daaruit mag, a fortiori, worden besloten dat hij eveneens de onroerende goederen of delen van onroerende goederen, die hetzij terzelfder tijd, hetzij afwisselend tot de gestelde en tot andere doeleinden worden gebruikt, heeft willen weren.

Comm.IB.253/32

De vrijstelling wordt slechts verleend voor zover aan de volgende drie voorwaarden tezamen is voldaan:
1° ontbreken van winstbejag;

2° systematisch onderwijs:

3° noodzakelijke bestemming van de onroerende goederen tot didactische doeleinden.

Comm.IB.253/33

Geen winstbejag mag bij de belastingplichtige aanwezig zijn (zie 253/6 tot 14).

Er zij opgemerkt dat de tot huisvesting van het personeel van de instelling gebruikte gebouwen of gedeelten ervan bijgevolg gratis moeten worden betrokken of ten hoogste tegen een geringe vergoeding - ingehouden op de wedden of anderszins vereffend - die niet als een overeengekomen huurprijs kan worden beschouwd.

Comm.IB.253/34

De wet van 13.7.1930, V 246, die de vrijstelling van grondbelasting heeft ingevoerd met betrekking tot de onroerende goederen die door een niet-winstnajagend eigenaar voor onderwijsdoeleinden worden bestemd,

- heeft noch het voorwerp, noch de duur van het onderwijs bepaald (Cass., 19.10.1948, VZW "Maison Notre-Dame du Travail", Pas. 1948, I, 583; 13.9.1966, VZW "Union et Philantropie", Bull. 446, blz. 1880).
- doelt op het onderwijs in het algemeen en niets vermag de draagwijdte ervan tot sommige bepaalde scholen te beperken (Cass., 13.9.1966, VZW "Union et Philantropie", Bull. 446, blz. 1880).

Comm.IB.253/35

Het woord "onderwijs" sluit een didactische werkzaamheid in die door de onderwijzende persoon ten behoeve van de onderwezene wordt uitgeoefend (Cass., 11.10.1966, VZW "Openbare Bibliotheek Sint-Henricus", Bull. 447, blz. 2114; id. 10.1.1968, VZW Interdiocesaan Centrum, Bull. 459, blz. 75).

Hieruit volgt dat enigerlei vorm van onderwijs voor vrijstelling in aanmerking komt zodra de didactische werkzaamheden systematisch (dus niet toevallig) worden georganiseerd met het doel te onderrichten volgens de verhouding leermeester/leerling.

De onderwezen stof, de hoedanigheid van de inrichter of verstrekker van het onderwijs, noch die van de onderwezene kunnen een belemmering voor de vrijstelling zijn.

Er werd gevonnist dat uit het aanvullende onderzoek van de administratie blijkt dat in het bewuste gebouw - alwaar het door de Nationale raad van de jeugd gekwalificeerd jeugdtehuis "Het Centrum" gevestigd is - systematisch onderricht (kookkursus) en bijzonder onderwijs (naschoolse activiteiten) wordt gegeven; dat de lokalen die voor deze activiteiten worden gebruikt, ingevolge art. 12, §1, WIB 92, vrijstelling van de onroerende voorheffing genieten: dat de drie vierden van het gelijkvloers, tijdens 1968 in gebruik werden genomen door de vzw "Sociaal Centrum", die zich met sociaal dienstbetoon bezighoudt; dat er geen grond tot belastingvrijdom bestaat voor het kadastraal in komen van het gedeelte van het onroerend goed waarin deze activiteit werd uitgeoefend (Gent, 21.4.72, Dekenale Werken van Sint-Niklaas, VZW, J.P.D.F.B. 1972, blz. 281).

Comm.IB.253/36

Bijgevolg moet als onderwijs in de zin van art. 12, §1, WIB 92, worden beschouwd:

- de opleiding of de cursussen die systematisch of op bestendige wijze worden gegeven door leermeesters, opvoeders, monitors, enz. - zelfs los van elke officiële, gesubsidieerde of erkende onderwijsinrichting - binnen het raam van een schoolse, naschoolse of extra-professionele opvoeding of die een bepaalde intellectuele of morele vorming op het oog hebben;
- het systematisch onderricht van filosofische en morele doctrines;
- de in het kader van de vrijetijdsbesteding ontplooide didactische activiteiten die erop gericht zijn de fysische aanleg te ontwikkelen, zoals de gymnastiek, de sport en het openluchtleven in het algemeen, zelfs als de opleiding buiten elk schoolverband geschiedt.

Comm.IB.253/37

Kortom, als onderwijs komen in aanmerking:
1° het "onderwijs in de gewone betekenis van het woord", d.w.z. de volbrenging van een onderwijsopdracht in een eigenlijke onderwijsinrichting (school, pensionaat, noviciaat);

2° het bijzonder onderwijs gegeven in de door de Nationale Raad van de Jeugd gekwalificeerde jeugdorganisaties, jeugdtehuizen, jeugdclubs. Het is o.a. het geval wanneer deze organisaties en clubs ten gunste van jongeren beneden 25 jaar en onder leiding van opvoeders en monitors naschoolse of extra-professionele opvoedkundige taken vervullen;

3° de andere als onderwijs bestempelde werkzaamheden, zoals het onderricht van filosofische en morele doctrines, van gymnastiek, sport, enz., indien het systematische karakter ervan is vastgesteld aan de hand van statuten, catalogussen, reglementen, hoedanigheid en eventuele bezoldiging van de leermeesters, didactisch materieel, aantal personen die effectief het onderricht volgen, leerprogramma's, uurroosters, enz.

Die beginselen moeten echter met veel omzichtigheid worden toegepast.

Comm.IB.253/38

De gebouwen of delen van gebouwen moeten tot didactische doeleinden worden gebruikt, met dien verstande dat dit gebruik niet toevallig of bijkomstig mag zijn.

De affectatie mag ook onrechtstreeks zijn, doch ze moet nodig zijn tot de verwezenlijking van de onderwijsdoeleinden, m.a.w. noodzakelijk opdat het onderwijs op normale wijze kan worden gegeven; het feit dat de affectatie alleen nuttig is, is niet voldoende (zie 253/18).

Comm.IB.253/39

Buiten de lokalen rechtstreeks tot het onderricht gebruikt, komen bijgevolg voor vrijstelling in aanmerking wanneer ze deel uitmaken van een onderwijsinstelling:

- de spreekkamers, de bibliotheken, de lees-, conferentie- en feestzalen, de musea;
- de kapel, de sacristie;
- de tempels en meditatielokalen betrokken door verenigingen die zich met het onderricht van filosofische en morele doctrines inlaten:
- de eetzalen en andere lokalen dienende tot buffet of drankgelegenheid, evenals hun toebehoren (keuken, kelder, enz.), tenzij de toegang tot die lokalen niet uitsluitend is voorbehouden aan de leden van de onderwijsinrichting tijdens de uren van normale activiteit (onderwijsoogmerken);
- de speelplaatsen, slaapzalen, de kleed- en badkamers, de toiletten, de garages en parkeerplaatsen:
- de berg- en bewaarplaatsen, de archiefkamers, de lokalen voor het onderbrengen van de onderhouds- en verzorgingsdiensten, zoals de kolenopslagplaatsen, de lokalen bestemd voor de centrale verwarmingsinstallaties, de washuizen, de bakkerij, enz.:
- de vertrekken ter beschikking van personen die noodzakelijk zijn voor de bewaking, de verzorging of het bestuur van de onderwijsinrichting, zoals de portierswoning, de lokalen die als woning dienen van het personeel (kamers, keukens, zolders, kelders), de kantoren voor de administratie, de van een kostschool afhangende lokalen bewoond door de directeur van de school of door de onderwijzers, leraars of opvoeders (zie echter 253/33, 2e lid).

Comm.IB.253/40

Er dient echter wel verstaan dat de vrijstelling niet mag worden verleend voor private kapellen, bibliotheken, enz., wanneer de daartoe bestemde lokalen geen deel uitmaken van een school of van enigerlei andere onderwijsinrichting. Het is namelijk het geval met een zelfstandige bibliotheek (zie 253/41 in fine, de arresten "Openbare bibliotheek St.-Henricus").

Comm.IB.253/41

De wet stelt de vrijstelling van de belasting niet afhankelijk van het rechtstreekse gebruik der onroerende goederen tot een van de doeleinden welke ze opsomt.

Het is nodig maar het volstaat dat de onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen noodzakelijk zijn om de goede werking van het werk van onderwijs … te verzekeren (Cass., 27.1.1948, VZW "Maison du Sacre Coeur de Linthout", Pas., 1948, I, 61).

Een feestzaal gebruikt voor godsdienstonderricht en voor prijsuitdelingen, soms ook voor toneelfeestjes ten bate van sociale werken, moet niet worden beschouwd als zijnde bestemd tot de uitoefening van een openbare eredienst of tot het onderwijs, daar deze feestzaal van geen schoolgebouw afhangt en slechts nu en dan voor godsdienstonderricht of prijsuitdelingen wordt gebruikt zonder noodzakelijk te zijn.
Het feit dat de eigenaar geen winstgevend doel nastreeft en dat hij het lokaal nodig heeft om het goed beheer en de bloei van het geheel der parochiale werken te verzekeren, volstaat niet om vrijstelling van de belasting te genieten (Gent, 12.10.1943, Parochiale Werken van Zandbergen).

De vrijstelling wordt toegestaan voor een paviljoen met de omliggende tuin, aanhorigheden van een kostschool, welke dienen als ontspanningshuis, vakantiekolonie, rusthuis, speelplein voor leraren en leerlingen, daar deze bestemming de goede gang verzekert van het werk van onderwijs zonder winstoogmerk, dat de vereniging-eigenares op zich heeft genomen.

Geniet om dezelfde reden vrijstelling van de belasting, het huis betrokken door de bewaker van het paviljoen en de tuin, wiens aanwezigheid noodzakelijk is om deze te onderhouden en te bewaken, al bewerkt deze bewaker ook niet-belastingvrije gronden die aan de vereniging toebehoren.

Kunnen de vrijstelling niet genieten de percelen die aan een onderwijsinrichting toebehoren doch als landbouwgronden worden uitgebaat en op geen enkele wijze voor het onderwijs worden gebruikt, noch voor de goede werking van de onderwijsinrichting nodig zijn.

Vrijstelling van de belasting dient eveneens te worden geweigerd voor een gehuurd huis, dat niet voor het onderwijs wordt gebruikt (Gent, 12.6.1945, "Institut des Dames de Marie", S.V.R. IX, blz. 245 -Bull. 203, blz. 65).

Ten onrechte laat de administratie gelden dat de bij art. 4, § 3, SWIB (art. 12, §1, WIB 92), voorgeschreven vrijstelling niet toepasselijk is op de tot woonst dienende gebouwen. Maar opdat deze vrijstelling kan worden toegestaan, moet het gebouw, dat door een niet-winstnajagend eigenaar onrechtstreeks tot een werk van onderwijs wordt aangewend, noodzakelijk zijn voor de goede gang van dit werk (Cass., 27.1.1948, VZW "Collège Notre Dame", IX, blz. 432 - Bull. 233, blz. 375).

De wet bepaalt nergens dat, om aan de belasting te ontkomen, de percelen waarvoor de belastingvrijdom wordt betwist, moeten palen aan het hoofdgebouw; het volstaat dat ze door een niet-winstnajagend eigenaar bestemd zijn voor een der in de wet opgesomde doeleinden, ongeacht de kadastrale ligging van de percelen, maar deze laatste moeten noodzakelijk, ja zelfs onmisbaar zijn voor het verwezenlijken van die doeleinden. Verzoekster doet, voor het bekomen van de vrijstelling betreffende het perceel bestaande uit een woonhuis gelden dat het kosteloos ter beschikking werd gesteld van een op rust gesteld priester, belast met de geestelijke leiding van de onderwijsinrichting van verzoekster, alsmede met het opdragen van de mis, het biechthoren en het geven van sommige cursussen in de godsdienst.

Om die redenen (noodzakelijk tot het verwezenlijken der doeleinden) moeten dit huis en de aanpalende tuin vrijstelling genieten (Luik, 5.3.1949, VZW "Asile Ste Marie des Soeurs de la Charité").

Een gebouw, waarvan het gebruik voorbehouden is aan gepensioneerde onderwijzers van de stad …, wordt niet gebruikt voor een van de bij de wet bedoelde doeleinden (Brussel, 2.7.1935).

Het gebouw dat wordt gebruikt tot de inrichting van een noviciaat en tot de voorbereiding van de missionarissen, d.w.z. tot het onderwijs, is vrijgesteld van de belasting.

Wanneer de tuinen die voor het personeel als ontspanningsoord dienen, niet onontbeerlijk zijn voor de verwezenlijking van het beoogde doel, dient voor die tuinen geen belastingvrijstelling te worden verleend (Gent, 7.1.1946. VZW "Pères Rédemptoristes", S.V.R. IX, blz. 284 - Bull. 210, blz. 77).

Mogen echter worden vrijgesteld, de percelen die aanhorigheden van een onderwijsinstelling vormen en die voor de leerlingen en de leraren dienst doen als ontspannings- of rusthuis, vakantiekolonie, speelplein, enz.; het huis van de huisbewaker of de bewaker belast met het onderhoud van en het noodzakelijk toezicht op deze onroerende goederen (Gent, 12.6.1945, Institut des Dames de Marie, S.V.R. IX, blz. 245 - Bull. 203, blz. 65; Brussel, 7.7.1947, VZW "Collège Notre Dame").

Er bestaat geen noodzakelijk gebruik .... voor het onroerend goed in gebruik genomen door een schoolbestuurder, wiens aanwezigheid in de school niet ononderbroken moet zijn en die derhalve op een bepaalde afstand van die school kan wonen. Het zou anders kunnen zijn indien het een internaat betrof, waar de directeur zonder onderbreking dient aanwezig te zijn (Luik, 10.12.1952, "Les Oeuvres de Ste Walburge").

Zo de rechtspraak (Cass., 19.10.1948, Pas. 1948, 1, 581) terecht aanneemt dat de catechismusles en de recollecties onderwijsvormen van de katholieke godsdienst zijn, moet de verzoeker altijd in feite de bewijsmiddelen verstrekken om zijn beweringen in dit opzicht te staven (Brussel, 29.6.1959, VZW "Oeuvre Catholique Paroissiale de Montignies sur-Sambre").

Kan de bepalingen van art. 4, § 3, SWIB (art. 12, §1, WIB 92) niet genieten het gebouw gebruikt tot de inrichting van een openbare bibliotheek die geen deel uitmaakt van een onderwijsinrichting, niet wordt gebruikt tot de uitoefening van een eredienst en geen element vormt dat noodzakelijk is voor de goede werking van weldadigheidsinstellingen (Brussel, 6.3.1964, VZW "L'association des oeuvres paroissiales du doyenné de Boussu").

Art. 4, § 3, SWIB, (art. 12, §1, WIB 92) bepaalt noch het onderwerp, noch de duur van het onderwijs waaraan de niet-winstnajagende eigenaar, of een derde, zich moet wijden om van de grondbelasting op het onroerend goed waar dat onderwijs wordt gegeven vrijstelling te bekomen.

Hieruit volgt dat het systematische onderwijs van filosofische en morele doctrines de vrijstelling van de grondbelasting (thans OV) kan verantwoorden, indien de andere door de wet geëiste voorwaarden aanwezig zijn.

De tekst van de wet van 13.7.1930, die bij art. 4 van de genoemde gecoördineerde wetten een paragraaf 3 heeft gevoegd, doelt op het onderwijs in het algemeen. Er bestaat geen grond om de draagwijdte ervan te beperken tot sommige bepaalde scholen; het verslag van de Commissie voor de Financiën van de Kamer van Volksvertegenwoordigers, nadat het nader heeft bepaald dat de wet de niet-winstnajagende eigenaar bevoordeelt en als voorbeeld de vrije en officiële scholen vermeld heeft, voegt erbij dat "de bepaling ruim moet worden opgevat" (Cass., 13.9.1966, VZW "Union et Philanthropie", Bull. 446, blz. 1880) .

Het onderwijs impliceert de werking van een leraar op een leerling, terwijl een bibliotheek alleen een verzameling van boeken is en de bibliothecaris er een aangestelde voor is, de bibliothecaris heeft door het gebruik van de catalogus te vergemakkelijken ingevolge de aanvragen van de scholieren in die hoedanigheid, alleen de aanvulling van hun onderricht vergemakkelijkt, doch daaruit volgt niet dat hij hun een onderwijs heeft verstrekt naar de betrekking "leraar-leerling"; dergelijke aanvulling van onderwijs is geen eigenlijk onderwijs, dat alleen vrijstelling geniet.
Art. 4, § 3, SWIB (art. 12, §1, WIB 92) dat uitzonderingen stelt op de regel waarbij alle onroerende goederen in de grondbelasting (thans onroerende voorheffing) worden aangeslagen, maakt de vrijstelling afhankelijk van de voorwaarde dat de bedoelde onroerende goederen of gedeelten ervan onder meer "voor het onderwijs" worden bestemd.
Het woord "onderwijs" sluit een didactische activiteit in die door de onderwijzende persoon ten behoeve van de onderwezene wordt uitgeoefend.
Een verzameling boeken ter beschikking stellen van het publiek is op zichzelf geen onderwijs.

De bestemming voor het onderwijs moet weliswaar niet noodzakelijk rechtstreeks zijn, maar, om de vrijstelling op onroerende goederen of gedeelten ervan te kunnen toepassen, moeten deze goederen voor de goede werking van een onderwijsinrichting nodig zijn (Brussel, 21.11.1962, VZW "Openbare bibliotheek Sint-Henricus" bevestigd door Cass., 11.10.1966, Bull. 447, blz. 2114; Cass., 10.1.1968, VZW Interdiocesaan Centrum, Bull. 459, blz. 75).

Comm.IB.253/47

Onder "vakantietehuizen voor kinderen of gepensioneerden" dienen te worden verstaan, de tehuizen, centra, instellingen, enz., waarin de kinderen of gepensioneerden tijdelijk verblijven om er hun vakantie door te brengen.

Comm.IB.253/49

De vrijstelling van onroerende goederen of delen van onroerende goederen die, zonder winstbejag, tot dergelijke doeleinden worden besteed, wordt nochtans aan twee voorwaarden ondergeschikt gemaakt:
1° uitsluitende besteding van het goed of een deel van het goed als vakantietehuis;

2° het uitsluitend voorbehouden aan kinderen en/of gepensioneerden.

Comm.IB.253/50

Naar analogie van de voorschriften van 253/58 en 59 hierna (soortgelijke weldadigheidsinstellingen), mogen de lokalen en terreinen, die deel uitmaken van het vakantietehuis en onrechtstreeks voor de inrichting worden gebruikt, onder dezelfde voorwaarden worden vrijgesteld.

Comm.IB.253/51

De vrijstelling mag nochtans niet worden toegestaan:

- wanneer het tehuis afwisselend of terzelfder tijd wordt gebruikt voor vergaderingen of manifestaties met politieke, sociale, sportieve of andere aard, die vreemd zijn aan de werking van het tehuis;
- voor de inrichtingen, zoals familiepensions, rusthuizen, enz., waar de bejaarde personen niet werkelijk hun vakantie doorbrengen, waar zij in feite hun haard hebben, waar zij gedurende min of meer lange tijd wonen.

Comm.IB.253/52

Het feit dat de ouders van de kinderen die hun vakantie in het tehuis doorbrengen, toevallig, samen met hun kinderen in de inrichting verblijven, vormt geen beletsel voor het toekennen van de vrijstelling.

Comm.IB.253/54

De lokalen waar andere weldadigheidswerken gevestigd zijn mogen enkel vrijstelling genieten voor zover deze werken gelijkaardig zijn aan de in de wet opgesomde weldadigheidswerken.

Als andere gelijkaardige weldadigheidswerken dienen o.a. te worden beschouwd : de verplegingsinrichtingen, de wezenhuizen, de verbeteringshuizen, de krankzinnigengestichten, de kinderbewaarplaatsen, de lokalen voor consultatie voor kinderen (kinderwelzijn, e.a.) de erkende Gezondheidscentra en Centra voor Medisch Schooltoezicht respectievelijk opgericht in het kader van het KB 21.3.1961 (BS 24.3.1961) of van de W 21.3.1964 (BS 15.4.1964) en de dienstencentra als omschreven bij art. 1, KB 15.4.1977 (BS 28.5.1977).

Comm.IB.253/55

Daarentegen, mogen de directiekantoren van maatschappelijke werken, de lokalen gebruikt door arbeidsbeurzen of door plaatsingsburelen, de volksspijshuizen zonder winstbejag, de kosteloos voor iedereen toegankelijke badinrichtingen, de jeugdherbergen, de lokalen voor jeugdverenigin-

gen (kajotters, jonge wachten), voor vakbonden en beroepsverenigingen, de schuthokken (toevluchtsoorden-dispensaria voor dieren), enz., niet worden vrijgesteld. Immers, de wet bedoeld welbepaalde weldadigheidswerken en niet de openbare diensten of diensten van algemeen nut.

Comm.IB.253/60

(…) De vrijstelling dient te worden verleend voor het gedeelte van een onroerend goed dat wordt aangewend om er niet onder toezicht staande kinderen, die daar elke dinsdagnamiddag worden opgenomen, onder bewaking te stellen. (…)
Dit geldt niet voor de door het werk "Sint-Vincentius à Paulo" gebruikte lokalen (…) (Luik, 24.12.1937).

1.6 In de RPB zelf aan te geven roerende voorheffing

Art. 221, WIB92

De aan de rechtspersonenbelasting onderworpen rechtspersonen zijn uitsluitend belastbaar ter zake van:
1° (…)

2° inkomsten en opbrengsten van roerende goederen en kapitalen, met inbegrip van de in artikel 21, eerste lid, 5°, 6°, en 10°, vermelde eerste inkomstenschijven en de in artikel 21, eerste lid, 13°, vermelde interesten, evenals in artikel 90, eerste lid, 5° tot 7° en 11°, vermelde diverse inkomsten.

Art. 90, WIB92

Diverse inkomsten zijn:
(…)

5° inkomsten verkregen, buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid, uit de onderverhuring of de overdracht van huur van al dan niet gemeubileerde onroerende goederen of uit de concessie van het recht om een plaats die van nature onroerend is en niet is gelegen binnen de omheining van een sportinrichting te gebruiken om er plakbrieven of andere reclamedragers te plaatsen;

6° loten van effecten van leningen, met uitzondering van de loten die van elke Belgische zakelijke en personele belasting of van elke belasting zijn vrijgesteld;

7° opbrengsten uit de verhuring van jacht-, vis- en vogelvangstrecht;

(…)

11° de vergoedingen voor ontbrekende coupon of voor ontbrekend lot betreffende financiële instrumenten die het voorwerp uitmaken van een zakelijkezekerheidsovereenkomst of van een lening.

Art. 262, WIB92

In afwijking van artikel 261 is de roerende voorheffing over de volgende inkomsten verschuldigd door de verkrijger daarvan:
1° inkomsten van (…) roerende goederen (…), verkregen door aan de rechtspersonenbelasting onderworpen belastingplichtigen in zoverre overeenkomstig de vigerende wettelijke en reglementaire bepalingen een roerende voorheffing verschuldigd is (…)

2° (...)

3° inkomsten van verhuring van roerende goederen die voortkomen uit de verhuring van stoffe-rende huisraad in gemeubileerde woningen, kamers of appartementen, inkomsten uit onderverhu-ring, overdracht van een huurceel en concessie van een gebruiksrecht als vermeld in artikel 90, eerste lid, 5°, en opbrengsten uit de verhuring van jacht-, vis- en vogelvangstrecht, indien die in-komsten worden verkregen door rechtspersonen als vermeld in artikel 220 of door nietinwoners;

(…)

1.6.1 Inkomsten en opbrengsten uit roerende goederen

Art. 17 WIB92

§ 1. Inkomsten uit roerende goederen en kapitalen zijn alle opbrengsten van roerend vermogen aangewend uit welken hoofde ook, namelijk:

(…)

3° inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen;

(…)

5° de inkomsten verkregen uit de cessie of de concessie van auteursrechten en naburige rechten, alsook van de wettelijke en verplichte licenties, bedoeld in boek XI van het Wetboek van econo-misch recht of in overeenkomstige bepalingen in het buitenlands recht.

§ 2. Wanneer het bedrag van de inkomsten in vreemde valuta is bepaald, wordt het in EUR omge-zet naar de wisselkoers bij de betaling of de toekenning van die inkomsten.

Art. 20bis WIB92

In geval van toekenning of betaalbaarstelling van roerende inkomsten in de vorm van goederen in natura is het bedrag van het belastbaar inkomen gelijk aan de verkoopwaarde van de goederen op de datum van de toekenning of betaalbaarstelling ervan, zelfs wanneer de werkelijke overdracht van de goederen pas later plaatsvindt.

Comm.IB.17/1.1

De uitdrukking "aangewend uit welken hoofde ook", houdt in dat de opbrengsten die moeten wor-den belast, het voorwerp moeten zijn van een overeenkomst over de beschikking van het roerend goed. Die inkomsten zijn derhalve de door de schuldenaar betaalde prijs voor het genot van het kapitaal, zoals is overeengekomen met degene die het kapitaal heeft belegd of geïnvesteerd (Ka-mer, gewone zitting 1998-1999, Vers.Com.Fin., Stuk1608/8, blz. 5).

Dientengevolge mogen bijvoorbeeld gerechtelijke of moratoriuminteresten niet worden aange-merkt als inkomsten uit roerende goederen omdat ze niet voortvloeien uit de belegging van een kapitaal bij een derde om er inkomsten uit te halen; terzake gaat het om een schadeloosstelling (zie ook19/29).

Comm.IB.17/2

Volgens art. 17, § 1, 3°, WIB 92, moeten als inkomsten van roerende goederen en kapitalen wor-den aangemerkt, de inkomsten van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen.

De uitdrukking "roerende goederen", die in het WIB 92 niet nader is bepaald, dekt lichamelijke en onlichamelijke goederen, d.w.z. roerende rechten zomede goederen die uit hun aard roerend zijn (zie nota onderaan Cass., 12.11.1959, "Etabl. Georges Fourcroy et fils", Pas. 1960, I, 302).

Hier wordt reeds aangestipt dat, onverminderd de toepassing van de RV, de inkomsten van verhuring enz. van roerende goederen als beroepsinkomsten worden aangemerkt, wanneer die goederen worden gebruikt voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de verkrijger van die inkomsten (zie art. 37, WIB 92), d.w.z. wanneer die inkomsten in het kader van een beroepswerkzaamheid worden behaald (zie terzake Brussel, 18.6.1963, Gallet, Bull. 410, blz. 1653).

Comm.IB.17/3

Onder de inkomsten van verhuring enz. van roerende goederen zijn, onder het voorbehoud waarvan sprake in het laatste lid van voorgaand nummer, onder meer begrepen:

1° de inkomsten van verhuring van stofferende huisraad in villa's, woningen, appartementen of kamers.

De inkomsten van verhuring van zulke goederen zijn als dusdanig belastbaar wanneer de verhuring geen doorlopende prestaties van huishoudelijk onderhoud vanwege de verkrijger van de inkomsten meebrengt; in het tegengestelde geval, heeft de verrichting een beroepskarakter en moeten de inkomsten van de verhuring worden beschouwd als winst van een nijverheids- of handelsonderneming of als baten van een winstgevende bezigheid (zie 23/357 tot 361).

Wanneer voor de roerende en de onroerende goederen een gezamenlijke huurprijs is bedongen, worden de twee vijfden van die huurprijs geacht het bruto belastbare bedrag van de inkomsten van de roerende goederen te vertegenwoordigen (Antwerpen, 13.12.1988, Verheyen, Bull. 688, blz. 2398);

2° de inkomsten van verhuring of verpachting van:

- stoelen, zetels, ligstoelen, tenten, kramen, balkons, vensters enz. in toeristische centra of ter gelegenheid van stoeten, processies, plechtigheden of enigerlei manifestatie (folkloristische, historische, vaderlandse, godsdienstige of sportieve) of nog in enigerlei andere plaats of omstandigheid;

(...)

3° de inkomsten van verhuring van schepen of van materieel en outillage die niet de aard hebben van onroerende goederen door bestemming, waarvan de inkomsten als inkomsten van onroerende goederen worden aangemerkt;

4° de inkomsten van verhuring enz. van:

- toneeldecors en -kostuums;
- partituren, libretto's en andere gelijkaardige voorwerpen die deel uitmaken van het orkestmaterieel voor schouwburgvoorstellingen;

5° royalty's ontvangen uit hoofde van de concessie (onder het woord "concessie" wordt hier verstaan elke overeenkomst die, zonder eigendomsoverdracht mede te brengen, onder bezwarende titel het recht verleent een goed of een recht uit te baten of er gebruik van te maken -zie Gent, 30.3.1965, NV "Union", Bull. 427, blz. 225):

- van een octrooi (verrichting van afstand van het recht een octrooi te exploiteren, waardoor de houder van het octrooi er eigenaar van blijft en zich ertoe beperkt aan een derde het gebruik van het octrooi toe te staan, verrichting die niet mag worden verward met de eigenlijke cessie of verkoop van het octrooi, die een definitieve en onherroepelijke afstand is - zie Gent, 28.6.1965, NV Kafra, Bull. 431, blz. 803);
- (...)

- van alle andere gelijkaardige onlichamelijke rechten van roerende aard zoals de alleenvertegenwoordiging van een product, van een koopwaar enz. (Cass., 26.9.1957, "Etabl. Gilbeer", Pas. 1958, I, 52; 12.11.1959, "Etabl. Georges Fourcroy et fils", Pas. 1960, I, 302).

Comm.IB.17/4

Er wordt nog aangestipt dat niet alleen de inkomsten van verhuring of van concessie van roerende goederen zijn bedoeld, maar ook de inkomsten van onderverhuring of onderconcessie van dezelfde goederen (Cass., 26.9.1957, "Etabl. Gilbeer", Pas. 1958, I, 52), met dien verstande dat de inkomsten verkregen uit de onderverhuring of de overdracht van huur van al dan niet gemeubileerde onroerende goederen of gedeelten van onroerende goederen, belastbaar zijn als diverse inkomsten van roerende aard (en nooit als inkomsten van roerende goederen en kapitalen).

In het bijzondere geval dat een onroerend goed ongemeubileerd gehuurd wordt maar gemeubileerd onderverhuurd wordt, moet een opsplitsing worden gemaakt tussen de inkomsten uit de onderverhuring van het onroerend goed (diverse inkomsten van roerende aard als bedoeld in art. 90, 5°, WIB 92) en uit de verhuring van het meubilair (inkomsten van roerende goederen en kapitalen als bedoeld in art. 17, § 1, 3°, WIB 92) (zie terzake 90/26 en 27 en 97/18 tot 20.1).

Comm.IB.22/0

(...)

§ 3. Onverminderd de toepassing van het bepaalde in § 2, wordt onder netto-inkomen van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen het brutobedrag verstaan, verminderd met de kosten die zijn gedragen om die inkomsten te verkrijgen of te behouden; bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens worden die kosten forfaitair geraamd volgens percentages die de Koning bepaalt.

(...)

Comm.IB.22/1

Art. 3. - Om het netto-inkomen uit verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen te bepalen, worden de kosten die zijn gedragen om die inkomsten te verkrijgen of te behouden bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens forfaitair vastgesteld op 15 % van het brutobedrag, wanneer de verkrijger:

1° een rijksinwoner is of enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft, en die goederen niet voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de verkrijger worden gebruikt;

(...)

Art. 4. - Het in artikel 3 vermelde forfait wordt gebracht op:

1° 50 % wanneer het verhuring betreft van:
a) toneeldecors en -kostuums;
b) roerende goederen die gemeubileerde woningen, kamers of appartementen stofferen; ingeval een gezamenlijke huurprijs voor de roerende en onroerende goederen is bedongen, wordt het brutobedrag van de belastbare inkomsten van de roerende goederen geacht 2/5 van die huurprijs te bedragen;

2° 85 % wanneer het gaat om:

a) verhuring van partituren, libretto's en andere gelijkaardige voorwerpen die deel uitmaken van orkestmaterieel voor schouwburgvoorstellingen;
b) (…)
c) concessie van het recht om bioscoopfilms en gelijksoortige audiovisuele werken te distribueren of te vertonen en concessie van het recht om radio- en televisieprogramma's uit te zenden of gelijktijdig en onverkort door te geven.

Art. 5. - De normaal ten laste van de verkrijger van de inkomsten vallende kosten die, al of niet volgens overeenkomst, door de schuldenaar van de inkomsten zijn gedragen, moeten bij de werkelijk verleende of toegekende sommen worden gevoegd om het brutobedrag te bepalen.

In het in artikel 4, 2°, c, vermelde geval worden kosten van kopieën, van onderschriften en van nasynchronisatie van films en van voorfilms, kosten voor vervoer van films naar het buitenland, tolgelden, belasting op roerende verhuring en transferkosten op huurgelden, zomede alle andere gelijkaardige kosten, aan het belastbare brutobedrag toegevoegd ingeval zij door de schuldenaar van de inkomsten zijn gedragen.

Comm.IB.22/15

Krachtens art. 22, § 3, WIB 92, moet onder het in de PB als inkomen van roerende goederen en kapitalen belastbare netto-inkomen van verhuring, verpachting, gebruik en concessie van roerende goederen worden verstaan, het brutobedrag, verminderd met de kosten die zijn gedragen om die inkomsten te verkrijgen of te behouden.

Die regel leunt enigszins aan bij die welke inzake beroepskosten is bepaald voor het vaststellen van het netto-beroepsinkomen (zie art. 49, WIB 92).

Aldus zijn aftrekbaar :

- (…)
- van de huurprijs van boten of van materieel, de kosten van verzekering, onderhoud, afschrijving en andere gelijkaardige kosten.

De interest van leningen die zijn aangegaan voor het verkrijgen of het behouden van de inkomsten van verhuring enz. van roerende goederen, mag echter niet onder de aftrekbare kosten worden gerangschikt.

Comm.IB.22/16

Niettegenstaande het bestaan van de in art. 22, § 3, WIB 92, bedoelde kosten in de praktijk niet kan worden betwijfeld, zullen desbetreffende bewijskrachtige gegevens vaak ontbreken. Daarom bepaalt art. 22, § 3, WIB 92, dat, bij gebrek aan die gegevens, die kosten forfaitair worden geraamd volgens door de Koning bepaalde percentages.

Comm.IB.22/17

Overeenkomstig art. 3, KB/WIB 92, worden die kosten forfaitair vastgesteld op 15 % van het brutobedrag, wanneer de verkrijger:
1° een rijksinwoner is of enigerlei vennootschap, vereniging, inrichting of instelling die in België haar maatschappelijke zetel, haar voornaamste inrichting of haar zetel van bestuur of beheer heeft, en die goederen niet voor het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de verkrijger worden gebruikt;

2° (…)

Krachtens art. 4, KB/WIB 92, wordt dat forfait gebracht op:
1° 50 % wanneer het verhuring betreft van:

- toneeldecors en -kostuums;
- roerende goederen die gemeubileerde woningen, kamers of appartementen stofferen; ingeval een gezamenlijke huurprijs voor de roerende en onroerende goederen is bedongen, wordt het brutobedrag van de belastbare inkomsten van de roerende goederen geacht 2/5 van die huurprijs te bedragen;

2° 85 % wanneer het gaat om:

- verhuring van partituren, libretto's en andere gelijkaardige voorwerpen die deel uitmaken van orkestmaterieel voor schouwburgvoorstellingen;
- (…)
- concessie van het recht om bioscoopfilms en gelijksoortige audiovisuele werken te distribueren of te vertonen en concessie van het recht om radio- en televisieprogramma's uit te zenden of gelijktijdig en onverkort door te geven.

Comm.IB.22/18

Voorbeeld van vaststelling van het in de PB belastbare netto roerende inkomen van verhuring van roerende goederen, wanneer een gezamenlijke huurprijs voor de roerende en onroerende goederen is bedongen (zie eveneens 97/18 tot 20.1).

Een gemeubileerd appartement wordt verhuurd tegen een totale jaarlijkse prijs van 260.000 F.

Als inkomen van verhuring van roerende goederen belastbaar brutobedrag (2/5 van 260.000 F) : 104.000 F

Hiermede in verband staande forfaitaire kosten

(50% van 104.000 F) : 52.000 F

In de PB belastbaar netto-inkomen 52.000 F

Comm.IB.22/19

Volgens de bewoordingen van art. 3, KB/WIB 92, is geen enkel forfait - ongeacht of het gaat om het in dat artikel bedoelde forfait of om de forfaits waarvan sprake is in art. 4 van hetzelfde besluit - van toepassing wanneer die inkomsten ten name van de verkrijger een beroepskarakter hebben; in dat geval moeten de op deze inkomsten betrekking hebbende kosten zoals de andere exploitatiekosten verantwoord worden.
Wanneer de bedoelde roerende goederen daarentegen door de verkrijger niet voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid worden gebruikt, moeten de op de inkomsten van die goederen betrekking hebbende kosten volgens de voorgeschreven forfaitaire percentages worden bepaald, tenzij de verkrijger ten genoege van rechte kan aantonen dat de door hem werkelijk gedragen kosten het forfaitair bepaalde bedrag overtreffen.

Comm.IB.22/20

Art. 5, KB/WIB 92, bepaalt dat de normaal ten laste van de verkrijger van de inkomsten vallende kosten die, al of niet volgens overeenkomst, door de schuldenaar van de inkomsten zijn gedragen, bij de werkelijk verleende of toegekende sommen moeten worden gevoegd om het brutobedrag te bepalen.

In het in 22/17, tweede lid, 2°, derde gedachtestreep, vermelde geval worden kosten van kopieën, van onderschriften en van nasynchronisatie van films en van voorfilms, kosten voor vervoer

van films naar het buitenland, tolgelden, belasting op roerende verhuring en transferkosten op huurgelden, zomede alle andere gelijkaardige kosten, aan het belastbare brutobedrag toegevoegd ingeval zij door de schuldenaar van de inkomsten zijn gedragen.

Circulaire AAFisc Nr. 27/2015 (nr. Ci.RH.233/636.486) dd. 15.06.2015

1.6.2 Onderverhuring of overdracht van huur van onroerende goederen

Comm.IB.90/26

Als diverse inkomsten worden in de PB belast : de inkomsten uit de onderverhuring of de overdracht van huur van onroerende goederen, verkregen buiten het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid van de verkrijger.

Er moet ter zake geen onderscheid worden gemaakt tussen in België of in het buitenland gelegen onroerende goederen, noch tussen gemeubileerde of ongemeubileerde onroerende goederen.

(...)

Aangezien art. 90, 5°, WIB 92, de onderverhuring of de overdracht van huur zowel van gemeubileerde als van niet-gemeubileerde onroerende goederen beoogt, moet er geen omslag onroerend-roerend meer worden gemaakt wanneer een gemeubileerd gehuurd onroerend goed door de huurder verder verhuurd wordt.

Comm.IB.90/27

Onroerend goed dat ongemeubileerd wordt gehuurd en gemeubileerd wordt onderverhuurd: De totale inkomsten moeten in dit geval worden omgeslagen in inkomsten die voortkomen van de onderverhuring van het onroerend goed (diverse inkomsten bedoeld in art. 90, 5°, WIB 92) en in inkomsten die voortkomen van de verhuring van de meubels (roerende inkomsten bedoeld in art. 17, § 1, 3°, WIB 92 - zie ook 97/18 en 97/19).

1.6.3 Concessie van het recht om reclame te voeren

Comm.IB.90/29

Vergoedingen en andere voordelen die voortvloeien uit een overeenkomst (geschreven of stilzwijgend), waardoor een persoon aan een andere persoon het recht verleent om in België of in het buitenland gelegen plaatsen die onroerend uit hun aard zijn, te gebruiken om er plakbrieven of andere reclamedragers op aan te brengen, zijn voor de verkrijger diverse inkomsten.

[Het recht om zulke overeenkomsten te sluiten behoort in het algemeen toe aan de eigenaar van het onroerend goed. Art. 90, 5°, WIB 92 sluit andere rechthebbenden evenwel niet uit (bv. de vruchtgebruiker, de huurder enz.).]

Inzonderheid wordt elke concessie bedoeld die buiten het uitoefenen van een beroepswerkzaamheid is verleend en die slaat op het recht van gebruik van :

- een muur, een puntgevel, een dak, enz., om er plakbrieven op aan te brengen of er reclameborden, panelen, uithangborden, lichtreclames, spandoeken, enz., op te plaatsen;
- een stuk grond om er reclameborden op te plaatsen (zie evenwel 90/30 en 90/31);
- afsluitingen of omheiningen, opgericht langs sportvelden of rond vage gronden of vervallen bouwgronden, om er om het even welke reclamedragers op aan te brengen.

[Onder het woord "concessie" wordt verstaan elke overeenkomst die, zonder eigendomsoverdracht mee te brengen, onder bezwarende titel het recht verleent een goed of een recht uit te baten of daarvan gebruik te maken ongeacht of het een privé- of openbaar domein betreft.

Comm.IB.90/30

Worden echter niet bedoeld, de inkomsten die voortkomen van een dergelijke concessie, wanneer de plaats van het aanbrengen van de reclame, die van nature onroerend is, gelegen is binnen de omheining van een sportinrichting.

Die uitzondering heeft in het algemeen betrekking op de aan de PB, de BNI/nat.pers. of de RPB onderworpen belastingplichtigen die inkomsten verkrijgen uit de afstand van het recht om binnen de omheining van een sportinrichting plaatsen te gebruiken voor het aanbrengen van reclame d.w.z. de natuurlijke of rechtspersonen die uit welken hoofde ook (eigenaar, vruchtgebruiker, huurder van het onroerend goed, enz.) het voormelde recht aan andere personen hebben afgestaan.

In de praktijk betreft het voornamelijk de sportclubs met of zonder rechtspersoonlijkheid, die krachtens een overeenkomst en tegen betaling aan handelaars, ondernemingen, enz., het recht hebben verleend een plaats, die van nature onroerend is en die gelegen is binnen de omheining van een sportinrichting, te gebruiken om er om het even welke reclamedrager te plaatsen.

Comm.IB.90/31

Er wordt op gewezen dat :

- eensdeels, het begrip sportinrichting, de sportterreinen, de sporthallen, de sportcomplexen, de gesloten omlopen, de tribunes, de kantines, de muren van de omheining, enz., omvat;
- anderdeels de uitzondering op de belasting niet van toepassing is, wanneer de publiciteit kennelijk bedoeld is voor anderen dan de toeschouwers bij een sportmanifestatie (zie ter zake Kamer van Volksvertegenwoordigers, Zitting 1984-1985, Stuk 1010, nr. 11, blz. 4).

Deze uitzondering geldt dus niet voor de reclamepanelen die derwijze in een sportinrichting zijn geplaatst dat zij van buiten die inrichting zichtbaar zijn.

1.6.4 Verhuring jacht-, vis- en vogelvangstrecht

Comm.IB.90/33

Bedoeld worden al de opbrengsten, in geld of in een andere vorm verkregen uit de verhuring of uit de onderverhuring van jacht-, vis- of vogelvangstrecht.

Comm.IB.90/34

Het vangen van vis door het ledigen van een vijver is evengoed als het lijnvissen of het vissen met een net een daad van visvangst; deze daad verliest haar aard van visvangst niet omdat ze wordt verricht met winstbejag (Brussel, 24.12.1932, Bellefroid, Bull. 70, blz. 57).

1.7 In de RPB zelf aan te geven afzonderlijke aanslagen op onroerende goederen

1.7.1 Huurinkomsten uit onroerende goederen

Comm.IB.222/2

De afzonderlijke aanslag is van toepassing op de onroerende inkomsten die worden verkregen uit:

- in België gelegen onroerende goederen die worden verhuurd;
- al dan niet verhuurde onroerende goederen die in het buitenland zijn gelegen;
- de vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten betreffende een in België of in het buitenland gelegen onroerend goed.

De in de 3e gedachtestreep bedoelde inkomsten omvatten niet de bedragen die worden verkregen voor het verlenen van het recht van gebruik op gebouwde onroerende goederen ingevolge een niet opzegbare overeenkomst van erfpacht, van opstal of van een gelijkaardig onroerend recht, op voorwaarde dat:

a) de bij de overeenkomst bepaalde termijnen het de eigenaar mogelijk maken het in het gebouw belegde kapitaal of, als het een bestaand gebouw betreft, de verkoopwaarde ervan, volledig weder samen te stellen, en de rentelast en andere kosten van de verrichting te dekken;
b) de eigendom van het gebouw bij het einde van de overeenkomst van rechtswege op de gebruiker overgaat of de overeenkomst een aankoopoptie voor de gebruiker bevat.

De voormelde termijnen worden daarentegen als interest aangemerkt in de mate dat ze meer bedragen dan het erin begrepen gedeelte dat dient om het in het gebouw belegde kapitaal of de verkoopwaarde ervan, volledig weder samen te stellen.

Comm.IB.222/3

Wat de in België gelegen onroerende goederen betreft is geen afzonderlijke aanslag verschuldigd, indien het gaat om:

- goederen verhuurd aan een natuurlijke persoon die die goederen noch geheel noch gedeeltelijk gebruikt voor het uitoefenen van zijn beroepswerkzaamheid;
- goederen verhuurd overeenkomstig de pachtwetgeving en die door de huurder voor land- of tuinbouw worden gebruikt;
- andere goederen mits de huurder geen winstoogmerken nastreeft en die goederen gebruikt voor het openbaar uitoefenen van een eredienst of van de vrijzinnige morele dienstverlening, voor onderwijs, voor het vestigen van hospitalen, klinieken, dispensaria, rusthuizen, vakantiehuizen voor kinderen of gepensioneerden, of van andere soortgelijke weldadigheidsinstellingen.

Indien een onroerend goed deels voor beroeps- en deels voor andere doeleinden wordt gebruikt, mag de vrijstelling worden verleend in verband met het niet tot beroepsdoeleinden gebruikte gedeelte, wanneer, zoals dit inzake PB het geval is, de inkomsten met betrekking tot ieder gedeelte afzonderlijk zijn vastgesteld in een geregistreerde huurovereenkomst (zie art. 8, WIB 92).

Met betrekking tot in het buitenland gelegen onroerende goederen is er enkel vrijstelling van de afzonderlijke aanslag voor onroerende goederen waarvan het KI van OV zou vrijgesteld zijn indien die goederen in België gelegen waren (zie commentaar op art. 253, WIB 92).

Er wordt evenwel opgemerkt dat al de door België gesloten overeenkomsten tot het vermijden van dubbele belasting bepalen dat de inkomsten uit onroerende goederen uitsluitend belastbaar zijn in de staat waarin de goederen zijn gelegen. Hieruit volgt dat slechts een afzonderlijke aanslag moet worden gevestigd wat betreft de inkomsten uit onroerende goederen die gelegen zijn in een Staat waarmede België geen dergelijke overeenkomst heeft gesloten.

Comm.IB.222/4

Voor de in België gelegen verhuurde onroerende goederen wordt de afzonderlijke aanslag gevestigd op het bedrag dat wordt verkregen:

- door het brutobedrag van de huurprijs en huurvoordelen eerst te verminderen met 40% voor gebouwde onroerende goederen alsmede voor materieel en de outillage, die van nature of door hun bestemming onroerend zijn, zonder dat die vermindering, met betrekking tot de in art. 7, § 1, 2°, c, WIB 92, vermelde onroerende goederen, meer mag bedragen dan twee

derde van het niet geïndexeerd KI gerevaloriseerd met een door de Koning jaarlijks bepaalde coëfficiënt (zie art. 13, WIB 92 en art. 1, KB/WIB 92) of met 10% voor ongebouwde onroerende goederen;

- en door vervolgens van het aldus verkregen nettobedrag het geïndexeerde KI van de betrokken goederen af te trekken.

Voor de in het buitenland gelegen onroerende goederen stemt de grondslag van de afzonderlijke aanslag overeen met het brutobedrag van de huurwaarde (niet verhuurde onroerende goederen) of met het brutobedrag van de huurprijs en de huurvoordelen (verhuurde onroerende goederen) telkens verminderd met 40% of 10% volgens het in het vorige lid gemaakte onderscheid.

(…)

Comm.IB.222/5

Voorbeeld

Een belastingplichtige die behoort tot de derde groep beschikt voor het aanslagjaar 2010 over de volgende onroerende goederen waarop de bepalingen van het nr. 222/3 niet van toepassing zijn.

Alle gegevens en berekeningen zijn in euro.

	Huurprijs	KI	Geïndexeerd KI 1,5461 a)	Gerevaloriseerd KI 3,88 (b)
Gebouw 1	14.000	1.500	2.319	5.820
Gebouw 2	12.000	2.500	3.865	9.700
Gebouw 3	1.400	800	1.237	3.104

(a) Ter zake wordt verwezen naar het bericht van de AFZ in verband met de automatische indexering inzake inkomstenbelastingen aanslagjaar 2010 in het Belgisch Staatsblad van 26.1.2009, Editie 2.

(b) Ter zake wordt verwezen naar het KB 5.2.2009 tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de revalorisatiecoëfficiënt voor kadastrale inkomens.

Berekening van de belastbare grondslag (1)

(1) Zie eveneens de bepalingen van art. 518, WIB 92, wat betreft de afrondingen bij de berekeningen.

Voor de berekening van de totale belastbare grondslag mogen de onroerende goederen niet gezamenlijk in aanmerking worden genomen.

	Huurprijs A	Forfaitaire kosten (40%)	Beperking kosten (a)	Te nemen kosten B	Nettoinkomens A-B (a)	Geïndexeerd KI C	Belastbare grondslag (A-B)-C (b)
Gebouw 1	14.000	5.600	3.880	3.880	10.120	2.319	7.801
Gebouw 2	12.000	4.800	6.467	4.800	7.200	3.865	3.335
Gebouw 3	1.400	560	2.069	560	840	1.237	0
Totaal							11.136

(a) Voor de vaststelling van het nettobedrag van de huurprijs en de huurvoordelen (netto-inkomen) mogen de kosten niet meer bedragen dan twee derde van het gerevaloriseerd KI.

(b) De belastbare grondslag is gelijk aan het deel van het netto-inkomen dat meer bedraagt dan het geïndexeerd KI.

1.7.2 Inkomsten uit erfpachten en rechten van opstal

Comm.IB.222/4

(…)

Met betrekking tot de bedragen verkregen bij de vestiging of de overdracht van een recht van erfpacht of van opstal of van een gelijkaardig onroerend recht, wordt de afzonderlijke aanslag gevestigd op het brutobedrag van de verkregen eenmalige of gespreide vergoedingen, zonder enige aftrek.

Art. 7 WIB 92

§ 1. Inkomsten van onroerende goederen zijn:

(…)

3° de bedragen verkregen bij vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten.

§ 2. Wanneer een huurvoordeel bestaat in een eenmaal door de huurder gedane uitgave, wordt het bedrag ervan over de gehele duur van het huurcontract verdeeld.

Art. 10 WIB 92

§ 1. De bedragen verkregen bij vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten, omvatten de erfpacht- of opstalvergoeding en alle andere voordelen verkregen door de overdrager.

De waarde van de verkregen voordelen is gelijk aan de waarde die daaraan wordt toegekend voor de heffing van het registratierecht op de overeenkomst van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten, waarin die voordelen worden bedongen.

Die bedragen zijn inkomsten van het jaar waarin ze worden betaald of toegekend, zelfs indien ze betrekking hebben op de gehele duur van het recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten, of op een deel daarvan.

§ 2. De in § 1 vermelde inkomsten omvatten niet de bedragen die worden verkregen voor het verlenen van het recht van gebruik van gebouwde onroerende goederen ingevolge een niet opzegbare overeenkomst van erfpacht of van opstal of van een gelijkaardig onroerend recht, op voorwaarde dat:
1° de bij overeenkomst bepaalde termijnen het de eigenaar mogelijk maken het in het gebouw belegde kapitaal of, als het een bestaand gebouw betreft, de verkoopwaarde ervan volledig weer samen te stellen en de rentelast en andere kosten van de verrichting te dekken;

2° de eigendom van het gebouw bij het einde van de overeenkomst van rechtswege op de gebruiker overgaat of de overeenkomst een aankoopoptie voor de gebruiker bevat.

Comm.IB.10/2

Het betreft de vergoedingen (canon) en alle andere voordelen die de overdrager bij vestiging of overdracht van het recht verkrijgt.

Die vergoedingen en voordelen:

- hebben de waarde die daaraan is toegekend voor de heffing van het registratierecht op de overeenkomsten van erfpacht of van opstal of de overeenkomsten met betrekking tot gelijkaardige onroerende rechten waarin die vergoedingen of voordelen worden bedongen (er mogen geen lasten worden afgetrokken);

- zijn inkomsten van het jaar waarin ze worden betaald of toegekend, zelfs indien ze betrekking hebben op de gehele duur van het recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten, of op een deel daarvan.

De bedragen verkregen bij vestiging of overdracht van een recht van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten wanneer de transacties verricht worden buiten de uitoefening van een beroepswerkzaamheid en het evenmin gaat om speculatie of om verrichtingen buiten het normaal beheer van een privévermogen, noch om simulatie of verrichtingen die aanleiding kunnen geven tot toepassing van de algemene antimisbruikbepalingen, noch om handelingen tussen een bedrijfsleider en zijn vennootschap.

Voor de bepaling van het belastbaar bedrag inzake personenbelasting verwijst het WIB 92, uitdrukkelijk naar de heffingsbasis inzake registratierechten op de overeenkomst van erfpacht of van opstal of van gelijkaardige onroerende rechten. De als onroerende inkomsten belastbare erfpacht- of opstalvergoeding en alle andere voordelen verkregen door de overdrager omvatten wel degelijk de canon voor de nog te lopen tijdperken, die immers deel uitmaakt van die heffingsbasis. Evenwel merkt artikel 10, § 1, derde lid, WIB 92, deze bedragen uitdrukkelijk aan als inkomsten van het jaar waarin ze worden betaald of toegekend. De canon die niet of niet meer zou zijn betaald of toegekend, maakt bijgevolg geen onroerend inkomen uit in de personenbelasting. In die zin kan een verschil ontstaan met de initiële heffingsbasis inzake registratierechten (PV nr. 10, 22.10.2014, Veerle Wouters, Kamer, Vragen en Antwoorden, 2014-2015, QRVA 54/002 d.d. 01.12.2014, p. 83).

Wanneer de overeenkomst van erfpacht bovendien een indexatieclausule bevat, is het resultaat van de indexatie van de periodieke vergoeding een belastbaar inkomen aangezien dit resultaat noodzakelijk deel uitmaakt van die vergoeding.

Comm.IB.10/3

Wanneer de eigenaar van een onroerend goed gedurende het belastbare tijdperk een recht van erfpacht op dat goed vestigt ten gunste van een derde, is hij voor dat tijdperk uit hoofde van inkomsten van onroerende goederen belastbaar op:

- de bedragen die hij heeft verkregen ter gelegenheid van de vestiging van dat recht;
- de andere inkomsten van het onroerend goed die hij heeft verkregen vanaf het begin van het belastbare tijdperk tot de vestiging van het recht van erfpacht en die worden bepaald zoals uiteengezet in art. 7, WIB 92 (d.w.z. wanneer het goed in België gelegen is: het geïndexeerde en, in voorkomend geval, met 40 % verhoogde KI pro rata temporis of eventueel het nettobedrag van de huurprijs en huurvoordelen dat niet lager mag zijn dan het geïndexeerde KI (ongebouwd onroerend goed) of het met 40 % verhoogde geïndexeerde KI (gebouwd onroerend goed)) en de art. 8, 9, 12 tot 15, WIB 92.

Comm.IB.10/4

De erfpachter die, indien het een in België gelegen goed betreft, de nieuwe wettelijke schuldenaar van de OV wordt, is belastbaar op de inkomsten van het onroerend goed (bepaald zoals voorgeschreven in de art. 7 tot 9 en 12 tot 15, WIB 92) die hij heeft verkregen vanaf de vestiging van het recht van erfpacht.

Wat betreft de aftrek van de termijnen en de waarde van ermee gelijkgestelde lasten, die hij bij het verkrijgen van het recht van erfpacht heeft betaald, zie art. 14, WIB 92.

Comm.IB.10/5

Wanneer de eigenaar van een in België gelegen grond gedurende het belastbare tijdperk een recht van opstal op dat goed vestigt ten gunste van een derde, moeten de inkomsten van onroerende goederen van de eigenaar en van de opstalhouder voor dat tijdperk als volgt worden bepaald.

Eerste geval: het KI van de grond is vastgesteld ten name van de eigenaar, terwijl het KI van het gebouw ten name van de opstalhouder is vastgesteld (meest voorkomend geval).

Eerste mogelijkheid: in de huurovereenkomst, die de toelating tot bouwen verleent, is er een vergoeding voor het opstalrecht en een huurprijs voor het terrein bedongen.

De eigenaar is belastbaar op:

- het bedrag van de vergoeding die hij heeft verkregen;
- het geïndexeerde KI van de grond of het nettobedrag van de huurprijs en de huurvoordelen dat echter niet lager mag zijn dan het geïndexeerde KI van de grond.

Tweede mogelijkheid: in de huurovereenkomst, die de toelating tot bouwen verleent, is er alleen een huurprijs bedongen.

De eigenaar is belastbaar op het geïndexeerde KI van de grond of op het nettobedrag van de huurprijs en de huurvoordelen dat echter niet lager mag zijn dan het geïndexeerde KI van de grond.

Derde mogelijkheid: in de huurovereenkomst, die de toelating tot bouwen verleent, is er alleen een vergoeding voor het opstalrecht bedongen.

De eigenaar is belastbaar op:

- het bedrag van de vergoeding die hij heeft verkregen;
- het geïndexeerde KI van de grond.

In elk van de drie mogelijkheden is de opstalhouder belastbaar op het geïndexeerde en, in voorkomend geval, met 40 % verhoogde KI van het gebouw, of eventueel op het nettobedrag van de huurprijs en huurvoordelen dat niet lager mag zijn dan het met 40 % verhoogde geïndexeerde KI van het gebouw.

Zie commentaar op art. 14 tot art. 26, WIB 92, wat betreft de aftrek van de termijnen en de waarde van ermee gelijkgestelde lasten, die hij bij het verkrijgen van het recht van opstal heeft betaald.

Tweede geval: zowel het KI van de grond als dat van het gebouw is vastgesteld op naam van de opstalhouder.

De eigenaar is belastbaar op:

- de bedragen die hij bij de vestiging van het opstalrecht heeft verkregen (deze bedragen worden als vergoedingen beschouwd);
- de andere inkomsten van de grond, die hij verkregen heeft vanaf het begin van het belastbare tijdperk tot de vestiging van het opstalrecht (zie mutatis mutandis, 10/3, tweede gedachtestreep).

De opstalhouder is, eensdeels, belastbaar op de inkomsten van de grond (inkomsten bepaald zoals in de art. 7 tot 9 en 12 tot 15, WIB 92) die hij heeft verkregen vanaf de vestiging van zijn opstalrecht en, anderdeels, op de inkomsten van het gebouw.

Comm.IB.10/7

Wanneer de erfpachter, de opstalhouder of de houder van een gelijkaardig onroerend recht zijn recht overdraagt aan een derde tijdens het belastbare tijdperk, is hij voor dat tijdperk uit hoofde van inkomsten van onroerende goederen belastbaar op:

1° de bedragen (vergoedingen en andere voordelen) die hij heeft verkregen bij de overdracht van dat recht;

2° de andere inkomsten van het onroerend goed (zie art. 7 tot 9 en 12 tot 15, WIB 92) voor het deel van het belastbare tijdperk, waarin hij over het recht van erfpacht of van opstal of over een gelijkaardig onroerend recht heeft beschikt.

1.7.3 Meerwaarden uit verkoop van onroerende goederen

1.7.3.1 Ongebouwde onroerende goederen

Comm.IB.222/6

De afzonderlijke aanslag wordt geheven op de meerwaarden die, naar aanleiding van verrichtingen zoals bedoeld in art. 90, 8°, WIB 92, worden verwezenlijkt op in België gelegen ongebouwde onroerende goederen of op andere zakelijke rechten dan een recht van erfpacht of van opstal of een gelijkaardig onroerend recht met betrekking tot zulke goederen.

Art. 90, 8° WIB 92

Meerwaarden op in België gelegen ongebouwde onroerende goederen of op andere zakelijke rechten dan een recht van erfpacht of van opstal of dan een gelijkaardig onroerend recht met betrekking tot zulke onroerende goederen die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt, ingeval:

a) die goederen onder bezwarende titel zijn verkregen en zijn vervreemd binnen acht jaar na de datum van de authentieke akte waarbij de verkrijging is vastgesteld of, bij gebrek aan authentieke akte, na de datum waarop enigerlei andere akte of geschrift waarbij de verkrijging is vastgesteld, aan de registratieformaliteit is onderworpen;

b) die goederen bij schenking onder levenden zijn verkregen en zijn vervreemd binnen drie jaar na de akte van schenking en binnen acht jaar na de datum van de authentieke akte van verkrijging onder bezwarende titel door de schenker of, bij gebrek aan authentieke akte, na de datum waarop enigerlei andere akte of geschrift waarbij de verkrijging onder bezwarende titel door de schenker is vastgesteld, aan de registratieformaliteit is onderworpen;

Art. 91 WIB 92

In afwijking van artikel 90, eerste lid, 10°, is artikel 90, eerste lid, 8°, van toepassing op de meerwaarden verwezenlijkt op gronden waarop gebouwen zijn opgetrokken waarvan de verkoopwaarde lager is dan 30 pct van de verkoopprijs van het geheel.

Art. 93 WIB 92

In afwijking van artikel 90, eerste lid, 8°, zijn niet belastbaar, de meerwaarden vastgesteld ter gelegenheid van:
1° ruilingen bij vrijwillige of wettelijke ruilverkaveling van landeigendommen die kosteloos aan de registratieformaliteit zijn onderworpen;

2° ruilingen van ongebouwde landeigendommen die ingevolge artikel 72 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten van het evenredig recht zijn vrijgesteld;

3° een overdracht onder bezwarende titel van goederen die toebehoren:
a) aan al dan niet ontvoogde minderjarigen ingeval een gerechtelijke instantie daartoe machtiging heeft gegeven;
b) aan personen aan wie een bewindvoerder is toegevoegd overeenkomstig de bepalingen van het vierde deel, boek IV, hoofdstuk X van het Gerechtelijk Wetboek, krachtens een bijzondere machtiging van de vrederechter;

4° onteigeningen of overdrachten in der minne van onroerende goederen ten algemenen nutte, wanneer die overdrachten overeenkomstig artikel 161 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten kosteloos aan de registratieformaliteit zijn onderworpen.

Art. 101 WIB 92

§ 1. De in artikel 90, eerste lid, 8°, vermelde meerwaarden worden in aanmerking genomen naar het verschil tussen de volgende twee grootheden:
1° de prijs waartegen het goed is overgedragen of, indien die hoger is, de verkoopwaarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht heeft gediend, met dien verstande dat die prijs of verkoopwaarde in voorkomend geval wordt verminderd met de kosten die de belastingplichtige verantwoordt te hebben gedaan of gedragen voor de vervreemding van het goed;

2° de prijs waartegen het goed onder bezwarende titel is verkregen door de belastingplichtige of de schenker, naargelang het goed is vervreemd in de omstandigheden als omschreven in artikel 90, eerste lid, 8°, a of b, of, indien die hoger is, de verkoopwaarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht heeft gediend, met dien verstande dat de verkrijgingsprijs:
a) wordt vermeerderd met de kosten van verkrijging of overgang en de uitgaven die bij gebrek aan bewijskrachtige gegevens op 25 pct van de verkrijgingsprijs worden bepaald en de aldus vermeerderde prijs wordt verhoogd met 5 pct voor elk jaar dat is verlopen tussen de data waarop het goed respectievelijk is verkregen en de vervreemding ervan is vastgesteld;
b) in voorkomend geval wordt verminderd met de vergoeding verkregen ter uitvoering van de wetgeving houdende organisatie van de ruimtelijke ordening en van de stedebouw.

(...)

§ 3. Voor zakelijke rechten met betrekking tot onroerende goederen, voor goederen die zijn verkregen of overgedragen tegen betaling van een lijfrente of van een tijdelijke rente, voor goederen die zijn ontvangen of overgedragen ingevolge ruiling, verdeling, inbreng in vennootschap, ontbinding van een vennootschap of een andere soortgelijke gebeurtenis, stelt de Koning met inachtneming van het bepaalde in de §§ 1 en 2 regels voor de vaststelling van de belastbare meerwaarden.

Art. 103 WIB 92

§ 1. Verliezen die in de vijf vorige belastbare tijdperken zijn geleden bij het verrichten van handelingen als vermeld in artikel 90, eerste lid, 1°, worden alleen van de inkomsten uit zulke handelingen afgetrokken.

De verliezen worden achtereenvolgens afgetrokken van de inkomsten van elk volgende belastbare tijdperk.

§ 2. Het bepaalde in § 1 geldt eveneens voor verliezen die in de vijf vorige belastbare tijdperken zijn geleden naar aanleiding van verrichtingen als vermeld in artikel 90, eerste lid, 8°.

(...)

Comm.IB.222/7

Het belastbare bedrag van die meerwaarden wordt in beginsel vastgesteld zoals inzake PB (zie commentaar op art. 101, WIB 92), met dien verstande dat:

- in een rechtspersoon ingebrachte goederen waarvoor geen maatschappelijke rechten als tegenwaarde zijn verleend, eenvoudigweg worden behandeld alsof zij bij schenking waren verkregen;
- het bepaalde van art. 103, § 2, WIB 92, met betrekking tot de aftrek van verliezen over de vijf vorige jaren, eveneens van toepassing is op aan de RPB onderworpen belastingplichtigen (zie commentaar op art. 103, WIB 92).

1.7.3.2 Gebouwde onroerende goederen

Art. 90, 10° WIB 92

Meerwaarden die naar aanleiding van een overdracht onder bezwarende titel zijn verwezenlijkt op in België gelegen gebouwde onroerende goederen of op zakelijke rechten met betrekking tot zulke goederen, met uitzondering van het recht van erfpacht, het recht van opstal of een gelijkaardig onroerend recht, ingeval:

a) die gebouwde onroerende goederen onder bezwarende titel zijn verkregen en binnen vijf jaar na de datum van verkrijging zijn vervreemd;

b) die gebouwde onroerende goederen zijn verkregen bij schenking onder levenden en zijn vervreemd binnen drie jaar na de akte van schenking en binnen vijf jaar na de datum van verkrijging onder bezwarende titel door de schenker;

c) de belastingplichtige een gebouw heeft opgetrokken op een ongebouwd onroerend goed dat hij onder bezwarende titel of bij schenking onder levenden heeft verkregen, voor zover de bouwwerken een aanvang hebben genomen binnen de vijf jaar na de verkrijging van de grond onder bezwarende titel door de belastingplichtige of door de schenker en het geheel binnen de vijf jaar na de datum van de eerste ingebruikname of verhuring van het gebouw werd vervreemd.

Onder datum van verkrijging of vervreemding moet worden verstaan:

- de datum van de authentieke akte van verkrijging of van vervreemding;
- of, bij gebrek aan authentieke akte, de datum waarop enigerlei andere akte of geschrift waarbij de verkrijging of de vervreemding is vastgesteld, aan de registratieformaliteit is onderworpen.

Art. 91 WIB 92

In afwijking van artikel 90, eerste lid, 10°, is artikel 90, eerste lid, 8°, van toepassing op de meerwaarden verwezenlijkt op gronden waarop gebouwen zijn opgetrokken waarvan de verkoopwaarde lager is dan 30 pct van de verkoopprijs van het geheel.

Art. 93bis WIB 92

In afwijking van artikel 90, eerste lid, 10°, zijn niet belastbaar, de meerwaarden vastgesteld ter gelegenheid van:
1° een overdracht onder bezwarende titel van de woning die gedurende een ononderbroken periode van ten minste 12 maanden die de maand van de vervreemding voorafgaat, de eigen woning is geweest van de belastingplichtige. Evenwel mag tussen de periode van ten minste 12 maanden en de maand van vervreemding nog een periode van maximaal 6 maanden liggen, gedurende dewelke de woning niet in gebruik mag zijn genomen;

2° een overdracht onder bezwarende titel van goederen die toebehoren:
a) aan al dan niet ontvoogde minderjarigen ingeval een gerechtelijke instantie daartoe machtiging heeft gegeven;
b) aan personen aan wie een bewindvoerder is toegevoegd overeenkomstig de bepalingen van het vierde deel, boek IV, hoofdstuk X van het Gerechtelijk Wetboek, krachtens een bijzondere machtiging van de vrederechter;

3° onteigeningen of overdrachten in der minne van onroerende goederen ten algemenen nutte, wanneer die overdrachten overeenkomstig artikel 161 van het Wetboek der registratie-, hypotheek- en griffierechten kosteloos aan de registratieformaliteit zijn onderworpen.

Art. 101 WIB 92

§ 1. (…)

§ 2. De in artikel 90, eerste lid, 10°, vermelde meerwaarden worden in aanmerking genomen naar het verschil tussen de volgende twee grootheden:
1° de prijs waartegen het goed is overgedragen of, indien die hoger is, de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht of de BTW heeft gediend, met dien verstande dat die prijs of die waarde in voorkomend geval wordt verminderd met de kosten die de belastingplichtige verantwoordt te hebben gedaan of gedragen voor de vervreemding van het goed;

2° de verkrijgingsprijs van het goed, vermeerderd met 25 pct, of met de werkelijk gedragen kosten van verkrijging of van overgang wanneer deze meer bedragen dan 25 pct, met dien verstande dat onder verkrijgingsprijs moet worden verstaan:
a) voor de toepassing van artikel 90, eerste lid, 10°, eerste lid, a: de prijs waarvoor het goed door de belastingplichtige werd verkregen, of, indien die hoger is, de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht of de BTW heeft gediend;
b) voor de toepassing van artikel 90, eerste lid, 10°, eerste lid, b: de prijs waarvoor het goed door de schenker werd verkregen, of, indien die hoger is, de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht of de BTW heeft gediend;
c) voor de toepassing van artikel 90, eerste lid, 10°, eerste lid, c: de prijs waarvoor de grond door de belastingplichtige of door de schenker onder bezwarende titel werd verkregen, of, indien die hoger is, de waarde die tot maatstaf van heffing van het registratierecht heeft gediend, vermeerderd met de prijs van het door de belastingplichtige opgetrokken gebouw die tot maatstaf van heffing van de BTW heeft gediend.

De aldus vermeerderde verkrijgingsprijs wordt verhoogd met 5 pct voor elk jaar dat is verlopen tussen de datum van verkrijging en die van de vervreemding, met dien verstande dat in het geval vermeld in het eerste lid, c, de verhoging van 5 pct van toepassing is, eensdeels, op de verkrijgingsprijs van de grond, per verlopen jaar tussen de datum van verkrijging van de grond onder bezwarende titel en de datum van vervreemding van het geheel, en, anderdeels, op de bouwprijs van het gebouw, per verlopen jaar tussen de datum van de eerste ingebruikname of verhuring van het gebouw, en de datum van de vervreemding van het geheel.

De aldus vastgestelde verkrijgingsprijs wordt vervolgens:
a) verhoogd met de kosten van werken, die door de eigenaar zijn gedragen en die, in zoverre die werken aan het vervreemde gebouw zijn uitgevoerd tussen de datum van verkrijging, van eerste ingebruikname of van verhuring, en die van de vervreemding, aan hem zijn verstrekt en gefactureerd;
b) in voorkomend geval verminderd met de vergoedingen verkregen ingevolge schade aan het vervreemde gebouw.

§ 3. Voor zakelijke rechten met betrekking tot onroerende goederen, voor goederen die zijn verkregen of overgedragen tegen betaling van een lijfrente of van een tijdelijke rente, voor goederen die zijn ontvangen of overgedragen ingevolge ruiling, verdeling, inbreng in vennootschap, ontbinding van een vennootschap of een andere soortgelijke gebeurtenis, stelt de Koning met inachtneming van het bepaalde in de §§ 1 en 2 regels voor de vaststelling van de belastbare meerwaarden.

Art. 103 WIB 92

§ 1. Verliezen die in de vijf vorige belastbare tijdperken zijn geleden bij het verrichten van handelingen als vermeld in artikel 90, eerste lid, 1°, worden alleen van de inkomsten uit zulke handelingen afgetrokken.

De verliezen worden achtereenvolgens afgetrokken van de inkomsten van elk volgende belastbare tijdperk.

§ 2. (…)

§ 3. Het bepaalde in § 1 geldt eveneens voor verliezen die in de vijf vorige belastbare tijdperken zijn geleden naar aanleiding van verrichtingen als vermeld in artikel 90, eerste lid, 10°.

1.8 Afzonderlijke aanslagen van niet verantwoorde kosten en voordelen alle aard

Art. 57 WIB 92

De volgende kosten worden slechts als beroepskosten aangenomen wanneer ze worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt:
1° commissies, makelaarslonen, handels- of andere restorno's, toevallige of niet-toevallige vacatiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard die voor de verkrijgers al dan niet in België belastbare beroepsinkomsten zijn, behoudens de in artikel 30, 3°, bedoelde bezoldigingen;

2° bezoldigingen, pensioenen, renten of als zodanig geldende toelagen, betaald aan personeelsleden, aan gewezen personeelsleden of aan hun rechtverkrijgenden, met uitzondering van de sociale voordelen die ten name van de verkrijgers zijn vrijgesteld;

3° vaste vergoedingen toegekend aan de leden van het personeel als terugbetaling van werkelijke eigen kosten van de werkgever.

Art. 195 WIB 92

§ 1. Bedrijfsleiders worden voor de toepassing van de bepalingen inzake beroepskosten met werknemers gelijkgesteld en hun bezoldigingen en de ermede verband houdende sociale lasten worden als beroepskosten aangemerkt.

(…)

Art. 31 WIB 92

Bezoldigingen van werknemers zijn alle beloningen die voor de werknemer de opbrengst zijn van arbeid in dienst van een werkgever.

Daartoe behoren inzonderheid:
1° (…)

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

Art. 32 WIB 92

Bezoldigingen van bedrijfsleiders zijn alle beloningen verleend of toegekend aan een natuurlijk persoon die:
1° een opdracht als bestuurder, zaakvoerder, vereffenaar of gelijksoortige functies uitoefent;

2° (…)

Daartoe behoren inzonderheid:
2° voordelen, vergoedingen en bezoldigingen die in wezen gelijkaardig zijn aan die vermeld in artikel 31, tweede lid, 2° tot 5°;

Comm.IB.57/1

Art. 30. - Op het einde van elk jaar moeten de schuldenaars van de in artikel 57, 1°, van het Wetboek van de inkomstenbelastingen 1992 vermelde kosten:
1° voor iedere verkrijger van inkomsten een fiche invullen waarvan het model door de Minister van Financiën of zijn gedelegeerde wordt vastgesteld;

2° voor de sub 1° vermelde fiches een samenvattende opgave opstellen en ondertekenen waarvan het model door de Minister van Financiën of zijn gedelegeerde wordt vastgesteld.

Diezelfde schuldenaars moeten de fiches en de samenvattende opgave waarvan in het voorgaande lid sprake is, vóór 30 juni van het jaar na dat waarop deze documenten betrekking hebben, inleveren bij de bevoegde dienst.

(…)

Comm.IB.57/55

Art. 57, 3°, WIB 92, bepaalt dat de vaste vergoedingen die aan de leden van het personeel worden toegekend als terugbetaling van werkelijke eigen kosten van de werkgever, zoals de bezoldigingen (zie 57/7 tot 12), slechts als beroepskosten worden aangenomen wanneer ze worden verantwoord door individuele fiches en een samenvattende opgave die worden overgelegd in de vorm en binnen de termijn die de Koning bepaalt.

Comm.IB.57/57

Uit de verklaringen van de Minister van Financiën in het kader van de parlementaire werkzaamheden (zie Senaat, Zitting 1979 - 1980, Vers. Comm. Fin., stuk 483/9, blz. 32 tot 34) dienaangaande, kan worden geconcludeerd dat de in art. 47, § 1, 3°, WIB (thans art. 57, 3°, WIB 92) bedoelde vaste vergoedingen die zijn welke forfaitair worden bepaald zonder dat gebruik wordt gemaakt van redelijke, overeenstemmende en controleerbare criteria (vergoedingen als bedoeld in 31/37).

Comm.IB.57/58

Voor de forfaitaire vergoedingen daarentegen die worden bedoeld in 31/36 (overeenkomstig ernstige normen vastgestelde forfaitaire vergoedingen) moet het bedrag niet op loonfiches 281.10 worden vermeld.

Comm.IB.57/61

Art. 57, 1°, WIB 92, strekt ertoe de onderlinge samenhang te versterken tussen, enerzijds, de aftrek van commissies, makelaarslonen, handels- of andere restorno's, toevallige of niet-toevallige vacatiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard door diegene die ze betaalt of draagt en anderzijds, het belasten van de bedoelde inkomsten op naam van de verkrijgers, en zulks ongeacht de vorm welke die lasten voor de eersten en die inkomsten voor de laatsten aannemen.

(...)

Comm.IB.31/2

Art. 31, tweede lid, WIB 92, bepaalt de grote categorieën van bezoldigingen die, in beginsel, ten name van de werknemers belastbaar zijn.

Het betreft :
1° (...)

2° de voordelen van alle aard verkregen uit hoofde of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid, d.w.z. de voordelen in natura, alsmede de voordelen die ontstaan doordat kosten die voor de werknemer eigen beroeps- of privé-kosten zijn door de werkgever ten laste worden genomen (zie 31/8 tot 16);

(...)

Comm.IB.31/8

De belastbare bezoldigingen van werknemers omvatten eveneens de voordelen van alle aard, d.w.z.:
1° de voordelen in natura die zij van hun werkgever ontvangen;

2° de voordelen die ontstaan doordat kosten die voor hen eigen beroeps- of privé-kosten zijn door de werkgever of door een sociaal fonds ten laste worden genomen.

In de praktijk wordt vermoed dat elk voordeel dat de werkgever aan een werknemer toestaat een belastbare toekenning uitmaakt; de werkgever of de werknemer kunnen dit feitelijk vermoeden evenwel weerleggen door aan te tonen dat een andere oorzaak dan de arbeidsrelatie het voordeel volledig verklaart of nog dat het voordeel evengoed had kunnen worden verkregen indien de beroepswerkzaamheid niet werd uitgeoefend.

Wat de door derden verleende voordelen betreft, moet het oorzakelijk verband als bedoeld in 25/7 op de gewone wijze door de administratie worden aangetoond.

De vroegere administratieve praktijk die erin bestond bepaalde voordelen van alle aard van gering belang zonder meer te verwaarlozen is opgegeven. Deze materie is thans geregeld in het kader van de vrijstellingen die nu uitdrukkelijk zijn opgenomen in art. 38, eerste lid, 11°, WIB 92 (de zogenaamde sociale voordelen behandeld in 38/23 tot 33).

Comm.IB.31/10

Tot de belastbare voordelen behoren o.m.:
- het gratis beschikken over een autovoertuig van de werkgever voor persoonlijk gebruik (zelfs indien de werknemer het brandstofverbruik ten laste neemt);
- het gratis leveren van brandstof door de werkgever;
- het gratis beschikken over een woning door de bedienaars van de erkende erediensten.

Comm.IB.31/34

De vraag of kosten eigen zijn aan de werkgever of aan de werknemer is een feitenkwestie en hangt af van de omstandigheden van ieder geval afzonderlijk.

(…)

Indien de werkgever dit eerste bewijs niet kan leveren, m.a.w. indien hij niet aantoont dat de vergoeding is toegekend als terugbetaling van hem eigen kosten, heeft de administratie het recht aan te tonen dat het een terugbetaling van eigen kosten van de werknemer betreft. Een dergelijke vergoeding is een belastbare bezoldiging van de werknemer en moet als zodanig op het individuele fiche 281.10 worden opgenomen.

Comm.IB.31/35

Wanneer de werkgever bewezen heeft dat een vergoeding is toegekend als terugbetaling van hem eigen kosten, moet hij bovendien nog aantonen dat de vergoeding waarvan sprake is werkelijk aan zulke kosten is besteed.

De kosten die werden verantwoord door het overleggen van bewijsstukken, zullen in principe geen aanleiding geven tot betwistingen. Wat betreft de forfaitaire vergoedingen die werden toegekend als terugbetaling van eigen kosten van de werkgever : zie 31/36 en 37.

In de mate waarin dat bewijs niet kan worden geleverd, moet de vergoeding eveneens als een ten name van de werknemer belastbare bezoldiging worden beschouwd (als zodanig op te nemen op het individuele fiche 281.10) voor zover de aanslagambtenaar het tegenbewijs levert waarvan sprake in 31/33, in fine.

In de mate dat dit tweede bewijs daarentegen wel door de werkgever is geleverd, is de vergoeding in kwestie niet belastbaar ten name van de werknemer; ze is evenmin belastbaar bij de werkgever, voorzover het bewijs van de beroepsaard van de kosten, waartoe de vergoeding dient, wordt geleverd.

Zonder al te streng op te treden, moet er evenwel worden onderzocht of het toekennen van de vergoeding niet op bijkomstige wijze neerkomt op het verlenen van een voordeel van alle aard aan de werknemer, b.v. wanneer de voor rekening van de werkgever gedane kosten de werknemer de gelegenheid hebben geboden werkelijke persoonlijke besparingen te doen.

Wat de vergoedingen of gedeelten van vergoedingen betreft waarvoor de twee hoger bedoelde bewijzen zijn geleverd, moet de dienstchef van de taxatiedienst van de werkgever zich ertoe beperken in voorkomend geval de kosten te verwerpen die geen beroepsaard hebben en in de overeenstemmende mate belastbaar zijn ten name van de werkgever; hij deelt zijn bevoegde collega tevens het bedrag mede van de eventuele voordelen van alle aard die ten name van de werknemer belastbaar zijn.

De vergoedingen in specie aan werknemers betaald door hun werkgever, als terugbetaling van hun persoonlijke reiskosten van de woonplaats naar de plaats van tewerkstelling, zijn evenwel onder bepaalde voorwaarden vrijgesteld krachtens art. 38, 9°, eerste lid, WIB 92 (zie 38/13 tot 19).

Comm.IB.31/36

Hoewel het bedrag van sommige eigen kosten van de werkgever forfaitair door de werkgever berekend wordt, verliezen ze hierdoor niet de aard van werkelijke kosten wanneer hun bedrag bepaald is overeenkomstig bepaalde normen die het resultaat zijn van herhaalde waarnemingen en steekproeven (Antwerpen, 13.9.1988, Van Acker G.).

Aldus mag men aannemen dat de vergoedingen voor autokosten werkelijke lasten dekken wanneer het bedrag ervan, vastgesteld op basis van de werkelijk afgelegde kilometers, niet meer bedraagt dan dat van de gelijkaardige vergoedingen die de Staat aan zijn personeel toekent (zie bijlage bij het KB 18.1.1965 houdende algemene regeling inzake reiskosten - Cod. Pers. DI 323.11) [De beperking tot 7 PK waarvan sprake in die bijlage is niet van toepassing voor werknemers in de privé-sector.].

Vorenstaande regel geldt evenwel alleen indien het aantal jaarlijkse afgelegde kilometers niet abnormaal hoog ligt vergeleken met het maximum aantal kilometers, toegelaten krachtens art. 12, tweede lid, KB 18.1.1965 houdende algemene regeling inzake reiskosten (BS 2.2.1965). In de andere gevallen zal een nader bewijs moeten worden geleverd (Kamer, Vers. Comm. Fin., zitting 1979-1980, Stuk 323/47, blz. 18).

Er zal worden beschouwd dat het aantal kilometers abnormaal hoog ligt indien het meer bedraagt dan 24.000 km per jaar.

De forfaitaire vergoedingen die ondernemingen toekennen als terugbetaling van verblijfkosten die te hunnen laste zijn en die door hun personeelsleden worden gedaan tijdens dienstreizen in België, bevatten evenmin een belastbaar gedeelte wanneer het bedrag van die vergoedingen wordt vastgesteld met inachtneming van het werkelijke aantal verplaatsingen en niet hoger is dan de gelijkaardige vergoedingen die de Staat aan zijn personeel verleent op grond van het KB 24.12.1964, zoals gewijzigd bij KB 14.12.1970 (BS 15.1.1971), KB 4.12.1990 (BS 16.1.1991), KB 4.3.1993 (BS 23.3.1993), W 22.7.1993 (BS 14.8.1993), KB 17.3.1995 (BS 29.3.1995) en KB 10.4.1995 (BS 30.12.1995) tot vaststelling van de vergoedingen wegens verblijfkosten, toegekend aan de leden van het personeel der ministeries (zie Cod. Pers. DI 323.12).

Terzake is het zonder belang of die vergoedingen in geld of in de vorm van maaltijdcheques worden uitgekeerd (PV nr 206, 9.12.1992, Sen. Van Thillo, Bull. 727, blz. 1301).

De bedragen die terzake in aanmerking moeten worden genomen, zijn die welke voorkomen in de tabel in art. 2 van voornoemd KB, rekening houdend met de categorie van staatsambtenaren waarmee de werknemers, die de vergoeding verkrijgen, kunnen worden gelijkgesteld.

(…)

Comm.IB.31/37

Wegens het forfaitaire karakter van die vergoedingen, mag men a priori veronderstellen dat de werkgever niet in staat zal zijn het tweede in 31/35 bedoelde bewijs te leveren. Dergelijke vergoedingen moeten worden beschouwd als ten name van de werknemer belastbare bezoldigingen, voor zover de aanslagambtenaar het tegenbewijs levert waarvan sprake in 31/33, in fine.

Men moet de werknemer evenwel de mogelijkheid bieden aan te tonen dat de vergoeding werkelijk aan eigen kosten van de werkgever is besteed; slechts nadat hij is gehoord mag men in voorkomend geval die vergoedingen als te zijnen name belastbare bezoldigingen beschouwen. Intussen moeten die vergoedingen pro memorie op het individuele fiche 281.10 worden vermeld.

(…)

Comm.IB.195/3

Als bezoldigingen van bestuurders moeten o.m. worden aangemerkt (voor meer bijzonderheden zie 32/1, e.v.):

- de eigenlijke bezoldigingen, met inbegrip van tantièmes, die een kapitaalvennootschap anders toekent dan als terugbetaling van eigen kosten van de vennootschap;

- de voordelen van alle aard;
- de als bezoldiging geherkwalificeerde huur.

Comm.IB.195/35

Krachtens art. 197, WIB 92 worden de niet verantwoorde kosten die ingevolge art. 219, WIB 92 aan de bijzondere afzonderlijke aanslag worden onderworpen, als beroepskosten aangemerkt. Onder "niet verantwoorde kosten" moet worden verstaan, de kosten die niet op de in art. 57, WIB 92, gestelde wijze worden verantwoord.

Die kosten kunnen bestaan uit (zie eveneens 219/1):
1° commissies, makelaarslonen, handels- of andere restorno's, toevallige of niet toevallige vacatiegelden of erelonen, gratificaties, vergoedingen of voordelen van alle aard die voor de verkrijgers beroepsinkomsten zijn;

2° bezoldigingen, pensioenen, renten of als zodanig geldende toelagen, betaald aan personeelsleden, bestuurders en werkende vennoten en gewezen personeelsleden, bestuurders en werkende vennoten evenals aan hun rechtverkrijgenden, met uitzondering van de sociale voordelen die ten name van de verkrijgers zijn vrijgesteld;

3° vaste vergoedingen toegekend aan de leden van het personeel als terugbetaling van werkelijke eigen kosten van de werkgever.

Onder voorbehoud van het bepaalde sub 195/36 hierna, zijn de onderrichtingen, opgenomen in de commentaar op art. 57, WIB 92, mutatis mutandis van toepassing inzake Ven.B. Inzonderheid wordt eraan herinnerd dat voor bepaalde lasten geen fiches moeten worden opgesteld (zie 57/64).

2 Patrimoniumtaks (taks tot vergoeding van de successierechten)

Art. 147 W.Succ

De verenigingen zonder winstoogmerk en de private stichtingen zijn vanaf 1 januari volgend op de datum van hun oprichting onderworpen aan een jaarlijkse taks tot vergoeding van de successierechten.

Art. 148 W.Succ

Aan de taks zijn onderworpen:
1° de verenigingen zonder winstoogmerk na 10 juli 1921 opgericht;

2° de inrichtingen en verenigingen zonder winstoogmerk die rechtspersoonlijkheid verkregen hebben bij de wetten van 7 augustus 1919, van 12 maart en van 25 mei 1920;

3° de private stichtingen;

4° de internationale verenigingen zonder winstoogmerk.

Art. 148bis W.Succ

De inrichtingen en verenigingen zonder winstoogmerk, de private stichtingen en de internationale verenigingen zonder winstoogmerk waarvan het geheel van de bezittingen bedoeld in artikel 150 een waarde heeft die 25.000 EUR niet overschrijdt, zijn niet aan de taks onderworpen.

Art. 149 W.Succ

Zijn van de taxe vrijgesteld:

(...)

4° de inrichtende machten van het gemeenschapsonderwijs of het gesubsidieerd onderwijs, voor wat betreft de onroerende goederen die uitsluitend bestemd zijn voor onderwijs en de verenigingen zonder winstoogmerk voor patrimoniaal beheer die tot uitsluitend doel hebben onroerende goederen ter beschikking te stellen voor onderwijs dat door de voornoemde inrichtende machten wordt verstrekt.

(...)

Art. 150 W.Succ

De belasting is verschuldigd op het geheel van de bezittingen van de inrichting, de vereniging zonder winstoogmerk, private stichting of internationale vereniging zonder winstoogmerk.

Daaronder zijn evenwel niet begrepen:
1° de nog verschuldigde en niet gekapitaliseerde intresten, rentetermijnen, huur- en pachtgelden en, meer in het algemeen, burgerlijke vruchten van welke aard ook, alsmede jaarlijkse bijdragen en inschrijvingsgelden;

2° de al dan niet genoten natuurlijke vruchten;

3° de liquiditeiten en het bedrijfskapitaal bestemd om gedurende het jaar verbruikt te worden voor de activiteit van de vereniging of stichting;

4° de in het buitenland gelegen onroerende goederen;

5° de effecten uitgegeven door handelsvennootschappen waarvan de vereniging of stichting als bezitter-emittent wordt aangemerkt krachtens de wet van 15 juli 1998 betreffende de certificatie van effecten uitgegeven door handelsvennootschappen, op voorwaarde dat de certificaten krachtens artikel 13, § 1, eerste lid, van dezelfde wet voor de toepassing van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 gelijkgesteld worden met de effecten waarop ze betrekking hebben;

Van het in het eerste lid bedoelde geheel van de bezittingen kunnen geen lasten in mindering worden gebracht, met uitzondering van:
1° de nog niet betaalde termijnen van hypothecaire leningen, mits de hypotheek is gevestigd op goederen van de vereniging of stichting en minstens 50 % van de hoofdsom van de lening waarborgt;

2° de door de vereniging of stichting als algemene legataris van een nalatenschap nog uit te voeren legaten van een geldsom.

Op de belasting ingesteld bij artikel 147 zijn de bepalingen van boek I betreffende de belastinggrondslag en betreffende de rechtsregeling van de voorwaardelijke en betwiste bezittingen van overeenkomstige toepassing, met uitzondering evenwel van artikel 21, III. Voor financiële instrumenten die toegelaten zijn tot verhandeling op Belgische of buitenlandse gereglementeerde markten als bedoeld in artikel 2, eerste lid, 5° en 6°, van de wet van 2 augustus 2002 betreffende het toezicht op de financiële sector en de financiële diensten en voor Belgische of buitenlandse multilaterale handelsfaciliteiten als bedoeld in artikel 2, eerste lid, 4°, van de voormelde wet, bestaat de belastinggrondslag in de beurswaarde ervan. Onder beurswaarde wordt verstaan de slotkoers van een financieel instrument, zoals die als koersinformatie beschikbaar is in de gespecialiseerde pers of in gespecialiseerde elektronisch raadpleegbare bronnen. De waarden moeten worden aangegeven overeenkomstig de beurswaarde ervan op de eerste openingsdag van de beurs in de maanden januari, februari of maart. Wanneer er op een van die data geen notering is, kunnen de waarden ook worden aangegeven volgens de beurswaarde ervan op de eerstvolgende dag waarop

er opnieuw een notering wordt vastgesteld. Indien er op de gekozen datum voor bepaalde van de aan te geven waarden wel en voor andere geen notering is, moeten laatstbedoelde waarden worden aangegeven volgens de beurswaarden op de eerstvolgende dag waarop er wel een notering is. De aangever mag slechts een van de voormelde data kiezen, die zal gelden voor al de aan te geven waarden. De aangever geeft zijn keuze op in de aangifte, waarin hij tevens de door hen geraadpleegde bron voor de opgegeven beurswaarden vermeldt.

Art. 151 W.Succ

De aan de taxe onderworpen verenigingen zonder winstoogmerk, private stichtingen en internationale verenigingen zonder winstoogmerk zijn ertoe gehouden, binnen de eerste drie maanden van elk aanslagjaar, ten kantore der successierechten van hun zetel, een aangifte in te leveren waarbij toestand en waarde van de goederen op den eersten januari van het aanslagjaar worden vermeld.

Bovendien, zijn voormelde verenigingen en stichtingen ertoe gehouden een bijkomende aangifte in te leveren binnen de drie maand van de verwezenlijking der voorwaarde of van de oplossing van een geschil waarbij een goed in hun bezit komt.

Valt de laatste dag van de termijn op een sluitingsdag van de kantoren, dan wordt deze termijn verlengd tot de eerste openingsdag der kantoren die volgt op het verstrijken van de termijn.

De bepalingen van artikelen 42, nummers VI en VII, 43, 45 en 46 zijn op bedoelde aangiften van toepassing.

Art. 152 W.Succ

De taxe is bepaald op 0,17 t.h.

Het bedrag der aldus verevende taks wordt, desvoorkomend, tot de hogere cent afgerond.

Art. 153 W.Succ

De taks moet gekweten worden uiterlijk bij het verstrijken van de termijn voorzien door artikel 151 voor de neerlegging der aangifte.

Wordt de taks niet betaald binnen deze termijn, dan is de wettelijke interest, tegen de rentevoet bepaald in burgerlijke zaken, van rechtswege eisbaar vanaf de dag, waarop de betaling had moeten geschieden.

Bij koninklijk besluit kan worden voorgeschreven dat de betaling van de taks, boeten en interesten moet geschieden door storting of overschrijving op de postcheckrekening van het met de invordering belast kantoor.

Art. 156 W.Succ

Wanneer de jaarlijkse taks geen 500 EUR overschrijdt, heeft de vereniging zonder winstoogmerk, de private stichting of de internationale vereniging zonder winstoogmerk de mogelijkheid de voor drie achtereenvolgende jaren verschuldigde taks ineens te kwijten; de aldus betaalde taks wordt definitief door den Staat verkregen.

De in het eerste lid bedoelde verenigingen of stichtingen die van deze mogelijkheid gebruik maken zijn ervan ontheven een aangifte voor elk van de twee volgende jaren in te leveren.

Edoch, zo het bezit der vereniging of stichting, op de eerste januari van het een of het ander der twee jaren waarvoor de taks vooraf betaald werd, zodanige vermeerdering van waarde of van actief ondergaan heeft dat de taks in verband met deze vermeerdering ten minste 25 EUR bereikt, is

de vereniging of stichting ertoe gehouden, binnen de drie eerste maanden van bedoeld jaar, een aangifte in te leveren en de belasting voor het complex van haar belastbaar bezit te betalen, behoudens aftrekking van de reeds betaalde taks.

3 Schenkbelasting

3.1 Welke gewestelijke belasting is van toepassing?

Art. 1.1.0.0.2 VCF

(…)

In titel 2, hoofdstuk 8, wordt de schenkbelasting, vermeld in het eerste lid, 19°, ook voor de volgende schenkingen geacht gelokaliseerd te zijn in het Vlaamse Gewest:
1° de schenking van roerende of onroerende goederen gedaan door een rijksinwoner-rechtspersoon als de schenker-rijksinwoner op het ogenblik van de schenking zijn zetel van werkelijke leiding in het Vlaamse Gewest had gevestigd of, als de zetel van werkelijke leiding van de schenker-rijksinwoner in de periode van vijf jaar voor de schenking in meer dan één gewest gevestigd was, als de schenker-rijksinwoner in de periode van vijf jaar voor de schenking zijn zetel van werkelijke leiding het langst in het Vlaamse Gewest had gevestigd;

2° de schenking door een niet-rijksinwoner-rechtspersoon van een in het in het Vlaamse Gewest gelegen onroerend goed;

3° de schenking van roerende goederen door een niet-rijksinwoner natuurlijke persoon of een rechtspersoon aan een rijksinwoner als de begiftigde-rijksinwoner op het ogenblik van de schenking zijn fiscale woonplaats of zetel van werkelijke leiding in het Vlaamse Gewest had gevestigd of, als de fiscale woonplaats of zetel van werkelijke leiding van de begiftigde-rijksinwoner in de periode van vijf jaar voor de schenking in meer dan één gewest gevestigd was, als de begiftigde-rijksinwoner in de periode van vijf jaar voor de schenking zijn fiscale woonplaats of zetel van werkelijke leiding het langst in het Vlaamse Gewest had gevestigd;

(…)

3.2 Schenkbelasting in het Vlaams Gewest

Art. 2.8.4.1.1 VCF

§ 1. De schenkbelasting voor de schenkingen van onroerende goederen wordt berekend volgens het tarief, vermeld in de onderstaande tabellen: (…)

§ 2. Het tarief van de schenkbelasting voor de schenkingen van roerende goederen bedraagt : (…)

§ 3. In afwijking van paragraaf 1 en 2 bedraagt het tarief van de schenkbelasting 5,5 % voor schenkingen aan:

(…)

10° verenigingen zonder winstoogmerk, ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen, beroepsverenigingen, internationale verenigingen zonder winstoogmerk, private stichtingen en stichtingen van openbaar nut;

(…)

In afwijking van het eerste lid wordt de schenkbelasting, vermeld in paragraaf 1 en 2, gebracht op 100 euro voor de schenkingen, inclusief inbrengen om niet, gedaan aan rechtspersonen als vermeld in het eerste lid, 10°, als de schenker zelf een rechtspersoon als vermeld in het eerste lid, 10°, is.

3.3 Schenkbelasting in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest

Art. 140 W.Reg

De bij artikel 131 vastgestelde rechten worden beperkt tot :
1° (…)

2° 7 % voor de schenkingen, inclusief inbrengen om niet, van onroerende goederen aan verenigingen zonder winstoogmerk, aan ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen, aan beroepsverenigingen, aan internationale verenigingen zonder winstoogmerk en aan private stichtingen;

3° 100 EUR voor schenkingen, inclusief inbrengen om niet, gedaan aan stichtingen van openbaar nut of aan rechtspersonen bedoeld in 2°, zo de schenker zelf een dezer stichtingen of rechtspersonen is;

(…)

4 Successierechten of erfbelasting

4.1 Successierechten in het Vlaams Gewest

Art. 2.7.4.2.1 VCF

Art. 2.7.4.2.1. In afwijking van artikel 2.7.4.1.1 bedraagt het tarief van de erfbelasting 8,5 % voor de legaten aan:

(…)

10° verenigingen zonder winstoogmerk, ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen, beroepsverenigingen, internationale verenigingen zonder winstoogmerk, private stichtingen en stichtingen van openbaar nut;

(…)

4.2 Successierechten in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest

Art. 59 W.Succ

De rechten van successie en van overgang bij overlijden worden verlaagd:

(…)

2° tot 25 % voor de legaten aan verenigingen zonder winstoogmerk, aan ziekenfondsen en landsbonden van ziekenfondsen, aan beroepsverenigingen, aan internationale verenigingen zonder winstoogmerk en aan private stichtingen;

(…)

5 Registratierechten

5.1 Registratierechten in het Vlaams Gewest

Art. 2.9.6.0.2 VCF

Er wordt een vrijstelling van het verkooprecht verleend voor:

(…)

2° de akten in der minne die betrekking hebben op onroerende goederen die uitsluitend bestemd zijn voor onderwijs, verleden op naam van of ten voordele van de inrichtende machten van het gemeenschapsonderwijs of het gesubsidieerd onderwijs, alsook op naam van of ten voordele van verenigingen zonder winstoogmerk voor patrimoniaal beheer die tot uitsluitend doel hebben onroerende goederen ter beschikking te stellen voor onderwijs dat door de voormelde inrichtende machten wordt verstrekt;

Art. 2.10.6.0.2 VCF

Er wordt een vrijstelling van het verdeelrecht verleend voor:
(…)

2° de akten in der minne die betrekking hebben op onroerende goederen die uitsluitend bestemd zijn voor onderwijs, die verleden zijn in naam van of ten voordele van de inrichtende machten van het gemeenschapsonderwijs of het gesubsidieerd onderwijs, alsook ten name of ten bate van verenigingen zonder winstoogmerk voor patrimoniaal beheer die tot uitsluitend doel hebben onroerende goederen ter beschikking te stellen voor onderwijs dat door de voormelde inrichtende machten wordt verstrekt;

(…)

5.2 Registratierechten in het Brussels Hoofdstedelijk Gewest

Art. 161 W.Reg

Worden kosteloos geregistreerd:
1° Akten in der minne verleden ten name of ten bate van Staat, Kolonie en openbare Staatsinstellingen met uitzondering van de akten verleden in naam of ten gunste van de Algemene Spaar- en Lijfrentekas voor de verrichtingen van de Spaarkas.

De akten in der minne, die betrekking hebben op onroerende goederen die uitsluitend bestemd zijn voor onderwijs, verleden ten name of ten bate van de inrichtende machten van het gemeenschapsonderwijs of het gesubsidieerd onderwijs, alsook ten name of ten bate van verenigingen zonder winstoogmerk voor patrimoniaal beheer die tot uitsluitend doel hebben onroerende goederen ter beschikking te stellen voor onderwijs dat door de voornoemde inrichtende machten wordt versterkt.

(…)

Deze beschikking is echter slechts van toepassing op de akten waarvan de kosten wettelijk ten laste van bedoelde organismen vallen.

6 Btw

6.1 Belastbaarheid

Handl.15

Een levering van goederen is onderworpen aan btw indien volgende vier voorwaarden gelijktijdig zijn vervuld (Wetboek, art. 2, eerste lid):
1° de handeling moet een levering van een goed zijn als bedoeld in artikel 10 van het Wetboek;

2° de levering van goederen moet onder bezwarende titel worden verricht, i.e. de verkrijger moet een tegenprestatie leveren (Wetboek, art. 2), of gelijkgesteld worden met een levering van goederen door artikel 12 van het Wetboek. In laatstgenoemd geval wordt de handeling als zodanig gelijkgesteld met een levering van goederen onder bezwarende titel door het louter materiële feit bedoeld in artikel 12.

3° de levering moet in België plaatsvinden;

4° de levering moet worden verricht door een belastingplichtige die handelt in de uitoefening van zijn economische activiteit.

De btw is evenwel slechts werkelijk verschuldigd op een levering van goederen voor zover geen vrijstelling noch bijzondere regeling van toepassing is (artikelen 39 tot 44bis en 56bis van het Wetboek).

6.2 Btw-belastingplichtigen: publiekrechtelijk vs. privaatrechtelijk

6.2.1 Publiekrechtelijk - niet belastingplichtig

Van toepassing voor GO! en OVSG

Art. 6 W.Btw

De Staat, de Gemeenschappen en de Gewesten van de Belgische Staat, de provincies, de agglomeraties, de gemeenten en de openbare instellingen worden niet als belastingplichtige aangemerkt voor de werkzaamheden of handelingen die zij als overheid verrichten, ook niet indien zij voor die werkzaamheden of handelingen rechten, heffingen, bijdragen of retributies innen.

De hoedanigheid van belastingplichtige wordt hen evenwel toegekend voor deze werkzaamheden of handelingen voor zover een behandeling als niet-belastingplichtige tot concurrentieverstoring van enige betekenis zou leiden.

Zij worden in elk geval als belastingplichtige voor de belasting over de toegevoegde waarde beschouwd voor de volgende werkzaamheden of handelingen, voor zover deze niet van onbeduidende omvang zijn:
(…)

3° het goederen- en personenvervoer;

(…)

7° de exploitatie van commerciële beurzen en tentoonstellingen;

8° de exploitatie en het verlenen van rechten op de exploitatie van een parkeergelegenheid, een opslagplaats en/of een kampeerterrein;

9° de werkzaamheden inzake reclame;

10° de diensten van reisbureaus bedoeld in artikel 1, § 7;

11° de leveringen van goederen en de diensten verricht door bedrijfskantines, bedrijfswinkels, co-operaties en soortgelijke inrichtingen;

(…)

Handl.88/2.A

De gemeenschapsregels die in nationaal recht worden omgezet door middel van artikel 6, tweede lid, van het Wetboek, onderwerpen evenwel de handelingen die door bedoelde instellingen worden verricht aan de belasting, als een verschillende behandeling ervan op het vlak van de btw zou leiden tot concurrentieverstoring van enige betekenis.

De navolgende voorwaarden moeten dus samen worden vervuld opdat de hoedanigheid van belastingplichtige zou worden toegekend aan een openbare instelling:

- het verrichten van identieke handelingen als andere economische operatoren, voornamelijk uit de privé-sector;
- het verrichten van deze handelingen leidt tot een reële of zelfs potentiële concurrentieverstoring van enige betekenis waarvan de behandeling als niet-belastingplichtige de oorzaak is;
- het betreft een reële of zelfs potentiële concurrentieverstoring in het nadeel van particuliere concurrenten dan wel een dergelijke concurrentieverstoring in het nadeel van betreffende publiekrechtelijke lichamen.

(…)

De uitdrukking "van enige betekenis" in de zin van voornoemd artikel 13, eerste lid, tweede alinea, moet aldus worden begrepen dat de daadwerkelijke of potentiële concurrentievervalsing van meer dan onbeduidende omvang dient te zijn.

Er wordt ook in herinnering gebracht dat de handelingen die worden verricht binnen de voorwaarden om aan de belasting te worden onderworpen, de vrijstelling van de belasting kunnen genieten, overeenkomstig artikel 56bis van het Wetboek, als het omzetcijfer van deze handelingen het bedrag van 25.000 euro per jaar niet overschrijdt (z. koninklijk besluit nr. 19 van 29.06.2014).

Handl.88/2.B

Voor welbepaalde handelingen die expliciet worden genoemd in het derde lid van artikel 6, van het Wetboek worden de publiekrechtelijke lichamen in elk geval als belastingplichtige aangemerkt zonder dat men moet nagaan of er sprake is van een eventuele concurrentieverstoring, maar voor zover deze handelingen niet van onbeduidende omvang zijn.

Men zal in elk geval aannemen dat het gaat om werkzaamheden die van onbeduidende omvang zijn indien de drempel van de vrijstellingsregeling als bedoeld in artikel 56bis van het Wetboek niet wordt bereikt. Voor de rest moet de situatie geval per geval worden onderzocht.

6.2.2 Privaatrechtelijk - belastingplichtig

Van toepassing voor het gesubsidieerd onderwijs

Art. 4 W.Btw

§ 1. Belastingplichtige is eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in dit Wetboek zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend.

§ 2. De Koning kan, in de gevallen en volgens de regels die Hij bepaalt, de in België gevestigde personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, voor de toepassing van dit Wetboek als één belastingplichtige aanmerken.

Handl.75

Het begrip belastingplichtige is een specifiek begrip in het btw-stelsel. Fundamenteel daarin is het op geregelde en zelfstandige wijze verrichten van in het Wetboek omschreven leveringen van goederen of diensten in de uitoefening van een economische activiteit. Zo is ieder die geregeld en zelfstandig handelingen verricht die behoren tot de werkzaamheden van een producent, een handelaar of een dienstverrichter, een belastingplichtige in de zin van de wet voor zover een welbepaalde werkzaamheid wordt uitgeoefend, nl. het leveren van goederen of het verrichten van diensten in de betekenis welke die termen hebben in het Wetboek.

Zodoende verkrijgen personen en groeperingen de hoedanigheid van belastingplichtige wegens het uitoefenen van bepaalde werkzaamheden, ook al worden de opbrengsten ervan niet als bedrijfsinkomsten aangemerkt voor de toepassing van de inkomstenbelasting.

De hoedanigheid van belastingplichtige wordt automatisch verkregen. Hij die in de bij de wet bepaalde omstandigheden leveringen doet of diensten verricht is van rechtswege belastingplichtige zonder dat enige formaliteit moet worden vervuld en ongeacht de plaats waar hij zijn economische activiteit uitoefent.

Handl.76

De definitie van de belastingplichtige behelst vier essentiële kenmerken die tegelijk noodzakelijk en voldoende zijn. Daarnaast bevat die definitie nog twee kenmerken waardoor iedere dubbelzinnigheid wordt voorkomen.

De vier essentiële kenmerken zijn:
1° de belastingplichtige is een natuurlijk persoon, een rechtspersoon, of een groepering zonder rechtspersoonlijkheid (eenieder);

2° de belastingplichtige is een persoon of een groepering die in de uitoefening van een economische activiteit leveringen van goederen of diensten verricht die in het Wetboek zijn omschreven;

3° die persoon of groepering moet die werkzaamheid op een geregelde wijze uitoefenen;

4° zij moeten die werkzaamheid zelfstandig uitoefenen.

De twee niet-essentiële kenmerken zijn:
1° die persoon of groepering kan die werkzaamheid met of zonder winstoogmerk uitoefenen;

2° zij kunnen die werkzaamheid hetzij hoofdzakelijk, hetzij aanvullend uitoefenen.

Handl.78

Om de hoedanigheid van belastingplichtige te bezitten volstaat het dat in het kader van een economische activiteit goederen worden geleverd en diensten worden verricht die in het Wetboek zijn omschreven.

Het begrip belastingplichtige beoogt eenieder die geregeld en zelfstandig, waar dan ook, een economische activiteit uitoefent van producent, handelaar of dienstverrichter, daaronder begrepen de landbouw en de vrije of daarmee gelijkgestelde beroepen.

Als gevolg daarvan zijn b.v. een geneesheer, een ziekenhuis, een school enz. die handelingen verrichten bedoeld in artikel 44 van het Wetboek, belastingplichtigen. Omdat die belastingplichtigen evenwel handelingen stellen die van de belasting zijn vrijgesteld op grond van artikel 44 van het Btw-Wetboek, gaat het om zogenaamde belastingplichtigen zonder recht op aftrek.

Bezitten derhalve de hoedanigheid van belastingplichtige, de personen die geregeld en zelfstandig de navolgende handelingen verrichten:
a) leveringen van goederen en het verrichten van diensten omschreven in het Wetboek die effectief aan de belasting worden onderworpen;

b) leveringen van goederen en het verrichten van diensten omschreven in het Wetboek die van de belasting zijn vrijgesteld om reden van o.m. intracommunautaire levering en uitvoer (Wetboek, art. 39 tot 42);

c) leveringen van goederen en het verrichten van diensten omschreven in het Wetboek die niet aan de belasting zijn onderworpen omdat ze buiten België worden verricht;

d) leveringen van goederen en het verrichten van diensten die van de belasting zijn vrijgesteld krachtens artikel 44 van het Wetboek.

Het is duidelijk dat hier zowel de hypothese bedoeld wordt waarin ieder van die werkzaamheden afzonderlijk wordt uitgeoefend als die waarin twee of meer ervan samen uitgeoefend worden.

De hoedanigheid van belastingplichtige wordt daarentegen niet toegekend:
a) aan de personen die handelingen verrichten die niet in het Wetboek zijn bedoeld, m.a.w. degenen die handelingen verrichten die "buiten de werkingssfeer van de btw" vallen (b.v. passieve holdings);

b) aan publiekrechtelijke lichamen die als overheid handelen in de zin van artikel 6, eerste lid, van het Wetboek en dit voor zover de door deze lichamen verrichte handelingen niet worden beoogd door het tweede en derde lid van voornoemd artikel 6;

c) aan de persoon die zich beperkt tot de intracommunautaire verwerving en de invoer van goederen. Ofschoon de btw bij intracommunautaire verwervingen en bij invoer verschuldigd is door de verwerver of de invoerder, wordt hij daardoor geen belastingplichtige, omdat alleen "uitgaande" handelingen (door de betrokkene verrichte leveringen van goederen en diensten) hem die hoedanigheid verlenen.

Om uit te maken of een vennootschap al of niet de hoedanigheid heeft van belastingplichtige, mag alleen rekening worden gehouden met de werkzaamheid die zijzelf effectief uitoefent. De werkzaamheden uitgeoefend door een moeder- of dochtervennootschap of door andere vennootschappen waarvan de aandeelhouders dezelfden zijn als die van de bedoelde vennootschap, worden dus buiten beschouwing gelaten (Beslissing E.T. 19.658 van 31.12.1974, BTW-REVUE nr. 19, blz. 82, nr. 499).

De omschrijving van de begrippen leveringen van goederen en diensten werd gegeven in de hoofdstukken II en III.

Handl.79

Om belastingplichtige te zijn moet de persoon geregeld leveringen van goederen doen of diensten verrichten in de zin van de wet.

Op te merken valt overigens dat het niet noodzakelijk om een beroepswerkzaamheid moet gaan, m.a.w. de persoon of groepering die geregeld een werkzaamheid uitoefent, hoeft hiermee niet het verwerven van bestaansmiddelen te beogen (z. nr. 81).

Een geregelde werkzaamheid onderstelt een opeenvolging van handelingen, wat niet wegneemt dat die handelingen kunnen worden verricht met min of meer lange tussenpozen. Waar het op aan komt is dat ze met een bepaalde regelmaat plaatsvinden. Zo wordt een geregelde werkzaamheid in de zin van artikel 4 uitgeoefend door degene die, in het kader van een samenkomst die hij ieder jaar op hetzelfde tijdstip organiseert, handelingen verricht welke in het Wetboek zijn omschreven.

In dezelfde geest werd er beslist:

- dat een verhuur van roerende goederen een doorlopende handeling is waarvan blijk wordt gegeven door de periodieke ontvangst van huurprijzen, die de verhuurder aan de belastingplicht onderwerpt zelfs indien de verhuurder het genot slechts aan één huurder verleent;
- dat een vennootschap die wordt opgericht voor de uitvoering van een enkel werk, dat evenwel herhaalde handelingen vergt die over een bepaalde periode gespreid zijn (b.v. de bouw van een autoweg), de hoedanigheid van belastingplichtige bezit ofschoon ze slechts één overeenkomst sluit;
- dat een werkzaamheid die gedurende een relatief lange periode wordt uitgeoefend en aanleiding geeft tot het indienen van ereloonstaten de hoedanigheid van belastingplichtige verleent aan degene die de werkzaamheid uitoefent, zelfs wanneer ze wordt uitgeoefend ter uitvoering van een eenmalige opdracht;
- dat natuurlijke personen die huisdieren bezitten (honden, katten, enz.) en de jongen van die dieren verkopen, geen belastingplichtige zijn wanneer ze slechts een beperkt aantal van die dieren bezitten dat overeenstemt met een normaal privé-gebruik, zij niet systematisch het vermenigvuldigen van die dieren nastreven en zij slechts af en toe dieren verkopen om een einde te stellen aan een tijdelijk uitbreiden van vorenbedoeld aantal. Daarentegen worden als btw-belastingplichtigen aangemerkt, zij die bezitter zijn van een aantal van die dieren, dat hoger is dan gewoonlijk voor privé-gebruik wordt gehouden en systematisch het fokken van die dieren nastreven, met het doel ze geregeld te verkopen;

(…)

- dat als belastingplichtige worden aangemerkt zij die systematisch renpaarden fokken, hetzij in eigen inrichtingen, hetzij door een beroep te doen op derden (paardenfokkers, africhters, enz.), met het doel bij herhaling en doorlopend de paarden welke van die fok voortkomen te verkopen. Als belastingplichtige moeten daarentegen niet worden aangemerkt zij die, zonder zich speciaal met het fokken van paarden bezig te houden, paarden bezitten die zij doen deelnemen aan wedrennen, zelfs wanneer zij af en toe één van die paarden verkopen;
- dat wanneer een eigenaar van renpaarden die geen paardenfokker is, voor zijn deelneming aan wedrennen, op het stuk van de inkomstenbelasting niet wordt geacht te handelen in de uitoefening van een beroepswerkzaamheid, de omstandigheid dat hij op bijkomstige wijze één van zijn hengsten gebruikt voor dekkingen niet van die aard is dat hij alleen hierdoor de hoedanigheid van btw-belastingplichtige verkrijgt. In dit verband heeft de administratie als regel genomen de prijs die voor de dekkingen wordt aangerekend slechts aan de btw te onderwerpen indien de winsten die uit deze handelingen worden verkregen op het stuk van de inkomstenbelastingen als bedrijfsinkomsten worden aangemerkt (Beslissing E.T. 39.076 van 30.07.1981, BTW-REVUE nr. 51, blz. 623, nr. 769);
- dat degene die een handeling van financieringshuur verricht als bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b, van het Wetboek, gelet op de belangrijkheid van de contracten van financieringshuur en op hun duur, ingevolge deze bepaling en artikel 4 van het Wetboek een belastingplichtige is,

zelfs wanneer hij slechts één contract van financieringshuur sluit (Beslissing E.T. 5.997 van 21.12.1971, BTW-REVUE nr. 6, blz. 196, nr. 235, en nr. 39 van aanschr. 10/1973);

Hij die toevallig een bepaald boekhoudwerk doet voor een handelaar wordt daardoor niet een belastingplichtige. Maar hij die dat werk voor verscheidene handelaars doet of die dat werk geregeld doet voor een handelaar is een belastingplichtige.

Op te merken valt tenslotte dat een belastingplichtige die hoedanigheid niet verliest ten aanzien van een toevallige handeling die hij verricht wanneer deze tot de uitoefening van zijn geregelde werkzaamheid kan worden gerekend. Die handeling is met btw belastbaar.

Voorbeelden

1° Toevallige overdracht door een studiebureau van een octrooi op een uitvinding voortvloeiend uit de opzoekingen die het verricht.

2° Toevallige verkoop door een belastingplichtige van een bedrijfsmiddel dat in zijn onderneming werd gebruikt.

Handl.80

Om een belastingplichtige te zijn moet de persoon de bedoelde werkzaamheid zelfstandig uitoefenen.

De persoon in kwestie hoeft daarom niet volledig autonoom te zijn. Een vennootschap b.v. die deel uitmaakt van een groep en die een door de moedervennootschap aangegeven handelspolitiek moet volgen, bezit zeker geen totale onafhankelijkheid. Ondanks die beperking van haar vrijheid is die vennootschap belastingplichtige.

In de uitvoering zelf van de levering of de dienst mag echter geen band van ondergeschiktheid bestaan, in de betekenis die deze term heeft inzake arbeidscontracten voor bedienden of arbeiders. Daaruit volgt dat een arbeider of een bediende nooit belastingplichtige kan zijn ten aanzien van de handelingen die hij verricht als loon- of weddetrekkende.

In dit verband wordt verwezen naar artikel 10 van de richtlijn 2006/112/EG waarin wordt bepaald dat de term "zelfstandig" van de belastingheffing uitsluit, de loontrekkenden en andere personen, voor zover die met hun werkgever een arbeidsovereenkomst hebben aangegaan of enige andere juridische band hebben waaruit een verhouding van ondergeschiktheid ontstaat ten aanzien van de arbeids- en bezoldigingsvoorwaarden en de verantwoordelijkheid van de werkgever.

Het onderscheid tussen de zelfstandige, die een belastingplichtige is, en de bezoldigde werknemer, die een niet-belastingplichtige is, zal meestal vrij gemakkelijk te maken zijn. Ingeval evenwel twijfel zou bestaan, kan een nuttige aanwijzing worden gevonden in de oplossing die werd aangenomen ten opzichte van de sociale wetgeving en van de inkomstenbelasting. Thuiswerkers die als loontrekkenden worden aangemerkt voor de heffing van de inkomstenbelasting en voor de toepassing van de sociale wetgeving zijn evenmin belastingplichtigen. Hij die in dezelfde omstandigheden als een loontrekkende werkt, doch nog niet als zodanig in dienst kan worden genomen, heeft niet de hoedanigheid van belastingplichtige.

Meestal zijn diegenen die onderworpen zijn aan de bedrijfsvoorheffing geen btw-belastingplichtige. Het tegenovergestelde is evenwel niet altijd waar.

Zo wordt een architect-stagiair die voor de toepassing van de sociale wetten als zelfstandige wordt aangemerkt, niet als een belastingplichtige aangemerkt omdat, gelet op de wijze waarop

die stage is gereglementeerd, er een band van ondergeschiktheid tussen de stagiair en de stagemeester bestaat.

Wanneer evenwel een architect-stagiair die enkel stage loopt, zich niet wenst te beroepen op wat voorafgaat en zijn identificatie als btw-belastingplichtige vordert, zal hij als zodanig worden geïdentificeerd met betrekking tot zijn stageactiviteit.

Hieruit volgt inzonderheid dat de btw verschuldigd is over de hem door de stagemeester toegekende vergoeding wanneer de gepresteerde diensten op grond van artikel 21, § 3, 1°, van het Btw-Wetboek hier te lande plaatsvinden. Het spreekt vanzelf dat de architect-stagiair eveneens volgens de normale regels recht op aftrek heeft van de btw geheven van zijn beroepsuitgaven.

De architect-stagiair tenslotte die, naast zijn stageactiviteit, eveneens zelfstandig belastbare handelingen stelt, dient hoe dan ook voor zijn gehele werkzaamheid als belastingplichtige te worden aangemerkt zodat de diensten die hij verricht in het kader van zijn stage eveneens aan de btw zijn onderworpen (Beslissing E.T. 56.513 van 22.08.1986, BTW-REVUE nr. 97, blz. 560, nr. 945). Overigens geldt hetzelfde voor de stagiairs en, onder bepaalde voorwaarden, voor de medewerkers van bedrijfsrevisoren (z. aanschr. 11/1978).

Omdat omwille van de bijzondere omstandigheden een band van ondergeschiktheid wordt aangenomen, werd beslist dat de hoedanigheid van belastingplichtige niet moet worden toegekend:

(…)

4° aan bestuurders, zaakvoerders en vereffenaars van vennootschappen. Genoemde personen, wiens taak erin bestaat de rechtspersoon te beheren en te verbinden, treden ten opzichte van derden op als organen van de rechtspersoon die zij vertegenwoordigen. Daarenboven wordt hun vergoeding door die rechtspersoon eenzijdig en niet contractueel vastgesteld.

Onder die omstandigheden wordt er dan ook van uitgegaan dat, wanneer bestuurders al dan niet aandeelhouders van naamloze vennootschappen, zaakvoerders, al dan niet vennoot van besloten vennootschappen met beperkte aansprakelijkheid, personen die in andere rechtspersonen (VZW, ESV, ...) gelijkaardige functies uitoefenen en vereffenaars handelen in de gewone uitoefening van hun statutaire opdracht, zij zich in een band van ondergeschiktheid bevinden ten aanzien van de rechtspersoon die hun deze opdracht heeft toevertrouwd en zij derhalve geen btw-belastingplichtige zijn voor de in dat kader verrichte opdrachten (zie evenwel beslissing E.T. 79.581 van 27.01.1994, BTW-REVUE nr. 110, blz. 1019, nr. 995 m.b.t. bestuurdersrechtspersonen).

Als organen van een rechtspersoon worden eveneens aangemerkt de fysieke personen die binnen de rechtspersoon gemachtigd zijn om taken van dagelijks bestuur waar te nemen, voor zover deze opdracht het voorwerp uitmaakt van een vermelding in de statuten van de rechtspersoon.

Wanneer daarentegen de betrokkenen bovendien bijzondere diensten verrichten die niet binnen de gewone uitoefening van hun hierboven bedoelde functie vallen, hetgeen bijvoorbeeld het geval is wanneer een persoon advies inzake bedrijfsvoering geeft aan de vennootschap waarvoor hij als bestuurder optreedt, zijn de gewone regels inzake belastingplicht en verschuldigdheid van de belasting van toepassing ten aanzien van deze diensten. Het onderscheid tussen beide soorten opdrachten, hetgeen overigens eveneens geldt voor de zitpenningen, kan slechts gebaseerd zijn op feitelijke elementen.

Wat de commissarissen betreft, deze zijn strikt genomen geen orgaan van de rechtspersoon voor wie zij hun diensten verrichten, maar in feite zelfstandige lasthebbers. Zij zijn immers met de

rechtspersoon verbonden door een contract en ontvangen als tegenprestatie voor hun controleverrichtingen een in gemeen akkoord vastgesteld honorarium. Hun prestaties zijn derhalve volgens de gewone regels aan de belasting onderworpen.

Verder is beslist dat wanneer een fysiek persoon lessen of cursussen geeft in een instelling die diensten verstrekt welke al dan niet aan de belasting onderworpen zijn, de Administratie, voor de toepassing van de btw, ervan uitgaat dat normaal tussen die persoon en de instelling een band van ondergeschiktheid bestaat, zodat er in hun relatie geen belastbare handeling bestaat en er bijgevolg geen btw verschuldigd is (z. nr. 321, B.3.).

De administratie gaat ervan uit dat een sporttrainer die niet door een werknemerscontract gebonden is met een welbepaalde club of federatie, gelet op de feitelijke werkomstandigheden die er tussen hen bestaan, zich desalniettemin ten opzichte van die club of federatie in een band van ondergeschiktheid bevindt. Die sporttrainer heeft dan ook niet de hoedanigheid van btw-belastingplichtige (Beslissing E.T. 79.369 van 04.02.1994, BTW-REVUE nr. 110, blz. 1019, nr. 994).

Handl.81

Om als belastingplichtige te worden aangemerkt moet een persoon of een groepering bij het uitoefenen van de werkzaamheid niet noodzakelijk een winstoogmerk hebben of m.a.w. winst willen maken. Zij moeten hun werkzaamheid zelfs niet uitoefenen met het doel zich bestaansmiddelen te verschaffen. Op dat stuk wordt dus afgeweken van het begrip handelaar.

(…)

Zo ook hebben de kunstenaars die hun werkzaamheid louter als vrijetijdsbesteding uitoefenen, zonder daarbij enig financieel voordeel na te streven, zoals de beroepskunstenaars de hoedanigheid van belastingplichtige, wanneer ze geregeld hun werken verkopen (Aanschrijving 7/1974, *BTW-REVUE* nr. 17, blz. 323).

Handl.82

Hij die een aanvullende economische activiteit uitoefent, verkrijgt hierdoor de hoedanigheid van belastingplichtige wanneer hij die activiteit geregeld en zelfstandig uitoefent.

Een aanvullende werkzaamheid is een werkzaamheid die wordt uitgeoefend naast een andere die de hoofdwerkzaamheid is.

De aanvullende werkzaamheid kan al of niet verband houden met de hoofdwerkzaamheid.

De bepalingen van artikel 56bis van het Wetboek voorzien evenwel in een vrijstellingsregeling ten voordele van kleine ondernemingen waarvan de toepassingsvoorwaarden bepaald zijn in het koninklijk besluit nr. 19, van 29.06.2014(2).

(2) Koninklijk besluit nr. 19, van 29.06.2014, met betrekking tot de vrijstellingsregeling van belasting over de toegevoegde waarde in het voordeel van kleine ondernemingen.

(…)

6.2.3 Feitelijke verenigingen

Handl.107.D

Wanneer twee of meer personen beslissen samen een activiteit uit te oefenen, vormt deze samenwerking geen vennootschap in de zin van artikel 1 van het Wetboek van vennootschappen wanneer er geen gemeenschappelijke naam is of wanneer er geen winst wordt nagestreefd. Een dergelijke samenwerking wordt beschouwd als een feitelijke vereniging (bv. een wandelclub onder de vorm

van een feitelijke vereniging). De feitelijke vereniging kan een burgerlijk of een handelsdoel hebben. Ofschoon deze geen rechtspersoonlijkheid heeft, kan zij geïdentificeerd worden voor de doeleinden van de btw.

6.3 Vrijstellingen

Handl.83

Personen die een aanvang nemen met het stellen van door artikel 44 van het Wetboek vrijgestelde handelingen, worden eveneens als btw-belastingplichtigen aangemerkt, evenwel zonder recht op aftrek. Die personen dienen niet als zodanig te worden geïdentificeerd. De identificatie (aanvraag van een btw-identificatienummer) van die personen is wel vereist wanneer in hun hoofde de btw opeisbaar wordt omwille van de intracommunautaire verwervingen van goederen die ze verrichten en wanneer de ontvanger van de dienst gehouden is tot betaling van de btw (Wetboek, art. 51, § 2).

De hoedanigheid van belastingplichtige gaat verloren op het tijdstip waarop de belastbare werkzaamheid definitief wordt stopgezet.

Een tijdelijke stopzetting van die werkzaamheid om welke reden ook (ziekte, staking, verkoopstop), doet de hoedanigheid van belastingplichtige niet verloren gaan.

Handl.87

(…) behoudt de persoon die in de uitoefening van een economische activiteit goederen levert en diensten verricht, zelfs al zijn die handelingen van de btw vrijgesteld ingevolge artikel 44 van het Wetboek (de in artikel 44 van het Wetboek bepaalde vrijstelling ontneemt immers niet het karakter van economische activiteit aan die vrijgestelde handelingen), de hoedanigheid van belastingplichtige. Artikel 4 van voornoemd Wetboek beoogt immers alle in het Wetboek bedoelde handelingen zonder onderscheid of die handelingen al dan niet van de belasting zijn vrijgesteld.

Weliswaar zijn de personen die onder genoemde omstandigheden handelingen stellen die ingevolge artikel 44 van het Wetboek van de belasting zijn vrijgesteld, belastingplichtigen maar dan belastingplichtigen zonder recht op aftrek.

(…)

De leveringen en diensten die een normale bijhorigheid van de bij toepassing van artikel 44 van het Wetboek vrijgestelde hoofdactiviteit uitmaken worden in bepaalde gevallen uitdrukkelijk van de belasting vrijgesteld (z. Wetboek, art. 44, § 2, 1°, 2°, 4°, 5°, 6°, 7°, 9° en 11°).

De belastingplicht zonder recht op aftrek blijft strikt beperkt tot de bovengenoemde handelingen. Degene die een dubbele werkzaamheid uitoefent, waarvan de ene bestaat in het leveren van goederen of het verrichten van diensten die de vrijstelling genieten, en de andere in het verrichten van in het Wetboek bedoelde leveringen of diensten die niet tot de vrijgestelde werkzaamheid behoren, is een belastingplichtige die slechts gedeeltelijk recht op aftrek heeft nl. met betrekking tot de in het Wetboek bedoelde en niet van de belasting vrijgestelde leveringen en diensten.

Op te merken valt dat hetgeen voorafgaat in verband met artikel 44 van het Wetboek en de belastingplicht zonder recht op aftrek niets te maken heeft met uitvoer of intracommunautaire leveringen of met daarmee gelijkgestelde handelingen (Wetboek, art. 39 tot 42). Degene die zulke handelingen verrichten zijn in de regel immers belastingplichtigen met, in principe, volledig recht op aftrek, hoewel die handelingen eveneens van de btw zijn vrijgesteld.



Art. 44 W.Btw

(…)

§ 2. Van de belasting zijn eveneens vrijgesteld:
(…)

2° de diensten en leveringen van goederen die nauw samenhangen met maatschappelijk werk, met de sociale zekerheid en met de bescherming van kinderen en jongeren en die worden verricht door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die door de bevoegde overheid als instellingen van sociale aard worden erkend.

Worden met name bedoeld :
(…)

- de kinderbewaarplaatsen, de zuigelingentehuizen en de instellingen die in hoofdzaak het toezicht over jongelui en de zorg voor hun onderhoud, opvoeding en vrijetijdsbesteding tot doel hebben;

(…)

- de psycho-medisch-sociale centra en de centra voor leerlingenbegeleiding;
- de instellingen die de gehandicaptenzorg tot doel hebben;

(…)

- de externe diensten erkend bij het koninklijk besluit van 27 maart 1998 betreffende de externe diensten voor preventie en bescherming op het werk;

3° de diensten verstrekt door exploitanten van sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding aan personen die er aan lichamelijke ontwikkeling of aan sport doen, wanneer die exploitanten en inrichtingen instellingen zijn die geen winstoogmerk hebben en zij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruiken tot dekking van de kosten ervan;

4°
a) het school- of universitair onderwijs, waaronder onderwijs aan kinderen en jongeren, en de beroepsopleiding of -herscholing, met inbegrip van het verrichten van nauw hiermee samenhangende diensten en leveringen van goederen zoals het verschaffen van logies, spijzen en dranken en van voor het vrijgestelde onderwijs gebruikt didactisch materiaal, door publiekrechtelijke lichamen of door andere organisaties die daartoe als lichamen met soortgelijke doeleinden worden aangemerkt, voor zover voornoemde lichamen niet systematisch het maken van winst beogen en eventuele winsten niet worden uitgekeerd maar worden aangewend voor de instandhouding of verbetering van de voornoemde diensten;
b) de lessen die particulier door leerkrachten worden gegeven en die betrekking hebben op school- of universitair onderwijs;

5° de diensten betreffende onderwijskeuze en gezinsvoorlichting alsook de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen;

6° de verhuur van boeken en tijdschriften, van muziekpartituren, grammofoonplaten, magneetbanden, diapositieven en van andere dergelijke voorwerpen van culturele aard, en de diensten aan de lezers verstrekt door bibliotheken en leeszalen, wanneer de dienstverrichter een instelling is die geen winstoogmerk heeft en hij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruikt tot dekking van de kosten ervan alsmede de leveringen van goederen die nauw samenhangen met deze handelingen;

7° de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen die door de exploitant aan de bezoekers worden verstrekt met betrekking tot al of niet geleid bezoek aan musea, monumenten, natuurmonumenten, plantentuinen en dierentuinen, wanneer die exploitant een instelling is die geen winstoogmerk heeft en hij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruikt tot dekking van de kosten ervan;

8° de diensten aan organisatoren van voordrachten verstrekt door voordrachtgevers die als zodanig handelen; de diensten aan organisatoren van schouwspelen en concerten, aan uitgevers van grammofoonplaten en van andere klankdragers en aan makers van films en van andere beelddragers verstrekt door acteurs, orkestleiders, muzikanten en andere artiesten voor de uitvoering van toneelwerken, balletten, films, muziekstukken, circus-, variété- of cabaretvoorstellingen; de diensten aan organisatoren van sportwedstrijden of sportfeesten verstrekt door deelnemers aan die wedstrijden of feesten;

9° de organisatie van toneel-, ballet- of filmvoorstellingen, van tentoonstellingen, concerten of conferenties alsook de leveringen van goederen die nauw samenhangen met deze diensten door instellingen erkend door de bevoegde overheid, mits de inkomsten die zij verkrijgen uit hun werkzaamheid uitsluitend gebruikt worden tot dekking van de kosten ervan;

10° de terbeschikkingstelling van personeel door religieuze of levensbeschouwelijke instellingen voor de in 1°, 2° en 4° bedoelde werkzaamheden, of met het oog op de verlening van geestelijke bijstand;

11° de diensten en de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen ten behoeve en in het gemeenschappelijk belang van hun leden, verricht tegen betaling van een krachtens de statuten bepaalde bijdrage, door instellingen die geen winst beogen en doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, levensbeschouwelijke, vaderlandslievende, filantropische of staatsburgerlijke aard nastreven; de Koning kan, ter voorkoming van concurrentieverstoring, de vrijstelling afhankelijk maken van aanvullende voorwaarden;

12° de leveringen van goederen en de diensten, verricht door instellingen waarvan de handelingen overeenkomstig 1° tot 4°, 6°, 7°, 9° en 11° zijn vrijgesteld, in samenhang met werkzaamheden die zijn bestemd ter verkrijging van financiële steun en die uitsluitend ten bate van henzelf zijn georganiseerd, mits deze vrijstelling niet tot concurrentieverstoring kan leiden;

13° de levering van goederen die uitsluitend ten behoeve van een op grond van dit artikel vrijgestelde activiteit werden aangewend als voor al deze goederen geen recht op aftrek is genoten; (…)

§ 2bis. Van de belasting zijn vrijgesteld de diensten verricht aan hun leden door zelfstandige groeperingen van personen onder de navolgende voorwaarden:
1° de leden van de groepering oefenen op geregelde wijze een activiteit uit die op grond van dit artikel is vrijgesteld of waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. De vrijgestelde handelingen of de handelingen waarvoor de leden niet belastingplichtig zijn, vertegenwoordigen een overwegend deel van de activiteit van de leden;

2° de activiteiten van de groepering bestaan in het verrichten van diensten aan haar leden die direct nodig zijn voor hun vrijgestelde activiteit of voor hun activiteit waarvoor zij niet belastingplichtig zijn. Indien de groepering ook handelingen verricht aan niet-leden, vertegenwoordigen de handelingen verricht aan haar leden een overwegend deel van de activiteit van de groepering;

3° de aan ieder lid aangerekende vergoeding of retributie vertegenwoordigt enkel de terugbetaling van zijn aandeel in de door de groepering gedane gezamenlijke uitgaven;

4° de vrijstelling leidt niet tot concurrentieverstoring.

Onder "zelfstandige groepering van personen" wordt voor de toepassing van deze paragraaf verstaan:
1° de vereniging met rechtspersoonlijkheid;

2° de vereniging zonder rechtspersoonlijkheid die onder een eigen benaming als afzonderlijke vereniging of groepering tegenover haar leden en tegenover derden optreedt.

Bij de aanvang van haar activiteit is de zelfstandige groepering van personen die uitsluitend diensten verricht die zijn vrijgesteld of waarvoor zij niet de hoedanigheid van belastingplichtige heeft, ertoe gehouden daarvan aangifte te doen bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde waaronder zij ressorteert binnen de maand die volgt op de aanvang van deze activiteit. Deze groepering is er bovendien toe gehouden om aan dat kantoor een lijst voor te leggen van haar leden alsook van de aard van hun activiteit binnen diezelfde termijn. In geval van toetreding of vertrek van een lid, bij wijziging van de activiteit van de groepering of van één van haar leden of bij stopzetting van de activiteit, is de groepering ertoe gehouden het voornoemd kantoor daarvan in te lichten binnen de maand die volgt op voormelde gebeurtenis.

Elke andere zelfstandige groepering dan die bedoeld in het derde lid, is er eveneens toe gehouden om bij het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde waaronder zij ressorteert binnen de maand die volgt op de aanvang van haar activiteit een lijst voor te leggen van haar leden alsook van de aard van hun activiteit. Zij is er bovendien toe gehouden om het voornoemd kantoor in te lichten van elke toetreding of vertrek van een lid of wijziging van de activiteit van één van haar leden binnen de maand die volgt op voormelde gebeurtenis.

Een zelfstandige groepering van personen die op 1 juli 2016 reeds een in het eerste lid bedoelde activiteit uitoefent, is ertoe gehouden het controlekantoor belast met de belasting over de toegevoegde waarde waaronder zij ressorteert daarvan binnen de maand vanaf voornoemde datum in te lichten en alle verplichtingen na te leven die worden bepaald, al naargelang het geval, in het derde of het vierde lid.

De Koning stelt de nadere praktische formaliteiten vast voor de aangifte- en informatieplicht bepaald in het derde tot het vijfde lid.

§ 3. Van de belasting zijn nog vrijgesteld:
1° de volgende handelingen:

a) de levering van uit hun aard onroerende goederen.
Worden evenwel uitgesloten de levering van gebouwen, gedeelten van gebouwen en het bijhorende terrein bedoeld in artikel 1, § 9, wanneer hun vervreemding wordt verricht uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van de goederen bedoeld in artikel 1, § 9, 1°, door:

- hetzij een in artikel 12, § 2, beoogde belastingplichtige die voornoemde goederen bedoeld in artikel 1, § 9, 1°, heeft opgericht of heeft laten oprichten of met voldoening van de belasting heeft verkregen;
- hetzij een in artikel 8, § 1, beoogde belastingplichtige;
- hetzij elke andere belastingplichtige, wanneer hij op de door de Koning te bepalen wijze kennis heeft gegeven van zijn bedoeling een dergelijke vervreemding te verrichten met voldoening van de belasting;

b) de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van zakelijke rechten, in de zin van artikel 9, tweede lid, 2°, op uit hun aard onroerende goederen.

Worden evenwel uitgesloten de vestigingen, overdrachten en wederoverdrachten van dergelijke zakelijke rechten op gebouwen, gedeelten van gebouwen en het bijhorende terrein bedoeld in artikel 1, § 9, wanneer zij worden verricht uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van voornoemde goederen bedoeld in artikel 1, § 9, 1°, door:

- hetzij een in artikel 12, § 2, beoogde belastingplichtige die binnen de voornoemde termijn één van de bedoelde zakelijke rechten vestigt op een goed bedoeld in artikel 1, § 9, 1°, dat hij heeft opgericht, heeft laten oprichten of met voldoening van de belasting heeft verkregen of die binnen dezelfde termijn, een dergelijk zakelijk recht dat te zijnen bate werd gevestigd of aan hem werd overgedragen met voldoening van de belasting, overdraagt of wederoverdraagt;
- hetzij een in artikel 8, §§ 2 of 3, beoogde belastingplichtige;
- hetzij elke andere belastingplichtige, wanneer hij op een door de Koning te bepalen wijze kennis heeft gegeven van zijn bedoeling om dergelijk zakelijk recht te vestigen, over te dragen of weder over te dragen met voldoening van de belasting.

De datum van het contract kan alleen worden aangetoond door bewijsmiddelen die tegen derden kunnen worden ingeroepen;

2° de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen, met uitzondering van:

a) de volgende diensten:

- de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen;
- de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen;
- het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend;
- de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen;
- (…)
- de terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines

b) de onroerende financieringshuur, toegestaan door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende financieringshuur of zogenaamde onroerende leasing, wanneer deze onderneming het gebouw waarop het contract betrekking heeft, opricht, laat oprichten of met voldoening van de belasting verkrijgt en de leasingnemer dit goed huurt om het in de uitoefening van een activiteit van belastingplichtige te gebruiken; de Koning omschrijft de voorwaarden waaraan het contract van onroerende financieringshuur moet voldoen, inzonderheid met betrekking tot de duur van het contract, de aard en de bestemming van de goederen die er het voorwerp van uitmaken, alsmede de rechten en plichten van de leasingnemer;

(…)

Art. 56bis W.Btw

§ 1. De belastingplichtigen van wie de in België gerealiseerde jaaromzet niet meer bedraagt dan 25.000 euro, kunnen belastingvrijstelling genieten voor de leveringen van goederen en diensten die ze verrichten.

Wanneer de belastingplichtige bedoeld in het eerste lid, een economische activiteit aanvangt in de loop van een kalenderjaar, wordt het drempelbedrag bedoeld in het eerste lid, proportioneel verminderd a rato van het aantal kalenderdagen verstreken tussen 1 januari van het betrokken kalenderjaar en de datum van aanvang van voormelde activiteit.

§ 2. De btw-eenheden in de zin van artikel 4, § 2, zijn uitgesloten van de vrijstellingsregeling van belasting.

Zijn daarenboven uitgesloten, voor het geheel van hun economische activiteit, de belastingplichtigen die geregeld verrichten:
1° werk in onroerende staat in de zin van artikel 19, § 2, tweede lid, alsook de ermee gelijkgestelde handelingen;

2° leveringen van goederen en diensten waarvoor zij gehouden zijn aan de klant het kasticket uit te reiken bedoeld in het koninklijk besluit van 30 december 2009 tot het bepalen van de definitie en de voorwaarden waaraan een geregistreerd kassasysteem in de horecasector moet voldoen;

(...)

§ 3. De vrijstellingsregeling van belasting is niet van toepassing op :
1° de handelingen bedoeld in artikel 8;
(...)

§ 4. De omzet die als maatstaf dient om in aanmerking te komen voor de belastingvrijstelling, wordt gevormd door het bedrag, exclusief belasting over de toegevoegde waarde, van:
1° de belaste leveringen van goederen en diensten;

(...)

3° de handelingen met betrekking tot onroerende goederen bedoeld in artikel 44, § 3, 1° en 2°, de financiële handelingen bedoeld in artikel 44, § 3, 5° tot 11°, en de handelingen van verzekering en herverzekering bedoeld in artikel 44, § 3, 4°, tenzij die handelingen met andere handelingen samenhangende handelingen zijn.

De overdracht van lichamelijke of onlichamelijke bedrijfsmiddelen van de onderneming, de handelingen bedoeld in paragraaf 3, de handelingen verricht door landbouwondernemers onderworpen aan de bijzondere regeling bedoeld in artikel 57 en de niet in België verrichte handelingen, worden evenwel niet in aanmerking genomen voor de vaststelling van de omzet.

§ 5. De belastingplichtigen die belastingvrijstelling genieten, kunnen de belasting geheven van de goederen en de diensten die ze gebruiken voor het verrichten van hun van de belasting vrijgestelde handelingen niet in aftrek brengen.

Op de facturen of op de als zodanig geldende stukken die deze belastingplichtigen uitreiken voor de door hen geleverde goederen of verrichte diensten mag de belasting, onder welke vorm dan ook, niet worden vermeld, maar moet de volgende vermelding worden aangebracht: "Bijzondere vrijstellingsregeling kleine ondernemingen".

§ 6. De belastingplichtigen die in aanmerking komen voor de belastingvrijstelling, kunnen evenwel kiezen voor de toepassing van de belasting ten aanzien van de leveringen van goederen en diensten die zij verrichten, en de normale belastingregeling of de krachtens artikel 56 ingestelde bijzondere regeling toepassen.

§ 7. De Koning stelt de praktische toepassingsvoorwaarden en de formaliteiten vast wat betreft de aanvang, de wijziging of de stopzetting van de activiteit of van de belastingregeling. Hij bepaalt eveneens de regels voor de uitoefening van de in paragraaf 6 bedoelde keuze.

6.3.1 Onderwijsvrijstelling

Circulaire AAFisc Nr. 50/2013 (E.T.124.537) dd. 29.11.2013

6.3.1.1 Schoolcafetaria's en didactische restaurants

Circulaire 2017/C/70 betreffende het geregistreerde kassasysteem: 2.7.1. Vrijstelling artikel 44 van het Btw-Wetboek

Handelingen die aan de voorwaarden van artikel 44 van het Btw-Wetboek, voldoen, zijn vrijgesteld van btw. School- en ziekenhuiscafetaria's bijvoorbeeld kunnen eventueel onder bepaalde voorwaarden genieten van deze vrijstelling. In dat geval worden ze ontheven van het gebruik van het geregistreerde kassasysteem voor de restaurant- en cateringdiensten die genieten van de vrijstelling voorzien door artikel 44, van het Btw-Wetboek. Voor deze restaurant- en cateringdiensten moet evenmin een rekening of ontvangstbewijs uitgereikt worden. Het staat de belastingplichtige vrij om vrijwillig een geregistreerd kassasysteem in gebruik te nemen. Aangezien vrijgestelde handelingen bovendien kunnen gecombineerd worden met belaste handelingen, wordt hieronder toelichting gegeven omtrent het geregistreerde kassasysteem in dergelijke situatie.

Enkel de omzet uit de restaurant- of cateringdiensten die niet zijn vrijgesteld van btw, tellen mee voor de berekening van de drempel.

2.7.1.1. Voorbeeld universiteitsrestaurant

In een universiteitsrestaurant verkrijgen de studenten en het personeel hun maaltijd met vrijstelling van btw krachtens artikel 44, § 2, 4°, van het Btw-Wetboek. Indien het restaurant ook toegankelijk is voor externe bezoekers is deze vrijstelling niet van toepassing ten aanzien van die externe bezoekers.

Indien de omzet uit de maaltijden verstrekt aan externe bezoekers meer dan 25.000 euro bedraagt, moeten er kastickets van een geregistreerd kassasysteem worden uitgereikt. Strikt genomen moeten er geen kastickets van een geregistreerd kassasysteem worden uitgereikt voor handelingen die zijn vrijgesteld krachtens artikel 44, van het Btw-Wetboek.

Indien de 25.000 euro niet wordt overschreden, moet er geen geregistreerd kassasysteem worden geïnstalleerd. Voor de restaurantdiensten verstrekt aan externe bezoekers moet er een rekening of ontvangstbewijs worden uitgereikt.

(…)

2.7.1.3. Opmerking didactisch restaurant

Het didactisch restaurant, uitgebaat door een school, dat openstaat voor het publiek en commercieel wordt geëxploiteerd, is niet vrijgesteld door artikel 44, § 2, 4°, van het Btw-Wetboek, en wordt beoogd door de regelgeving inzake het geregistreerde kassasysteem.

6.3.2 Onroerende verhuur

Handl.49

Op grond van artikel 18, § 1, tweede lid, 4°, van het Wetboek wordt als een dienst beschouwd, de uitvoering van ieder contract waarbij de ene partij aan de andere het genot verleent van een ander dan een in artikel 9, tweede lid, van het Wetboek bedoeld goed of met andere woorden van lichamelijke goederen, zowel roerende als onroerende.

(…) Wat daarentegen de onroerende goederen betreft, kan het gelet op artikel 9, tweede lid, van het Wetboek, slechts gaan om een persoonlijk recht van genot aangezien de zakelijke rechten die aan hun rechthebbende een recht van gebruik op onroerende goederen verlenen, normalerwijze als leveringen van goederen worden aangemerkt. (…)

De bedoelde contracten zijn meer in het bijzonder de verhuur, de onderverhuur, de handelshuur, de overdracht van handelshuur, de bruiklening, het verlenen van een vruchtgebruik op een roerend goed en de leasing of financieringshuur. (…)

Er wordt opgemerkt dat:

- de uitvoering van een bruikleningscontract, ook bedoeld in artikel 18, meestal niet aan de belasting wordt onderworpen, omdat zo'n contract normaliter kosteloos wordt gesloten (vgl. art. 2, eerste lid, van het Wetboek). In dit opzicht wordt echter als verhuur en niet als bruikleen aangemerkt, de overeenkomst waarbij een brouwerij een tapinstallatie, tafels en stoelen, ter beschikking stelt van een caféhouder, zonder dat ze van deze laatste een vergoeding in geld eist, maar hem verschillende verplichtingen oplegt, waaronder inzonderheid de verplichting zich alleen bij de brouwerij in dranken te bevoorraden (z. ook nr. 51, A, b), hierna);
- van de belasting zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek: de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen met uitzondering van de handelingen die limitatief worden opgesomd in voornoemd artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek (tot deze uitzonderingen behoort meer in het bijzonder de onroerende financieringshuur). De regeling die van toepassing is op de verhuur die tegelijk betrekking heeft op onroerende goederen uit hun aard en op lichamelijk roerende goederen of onroerende goederen door bestemming wordt toegelicht in nr. 61/3.

De verhuur van een voertuig met bestuurder of de verhuur van een kraan met terbeschikkingstelling van de kraanman, valt binnen de toepassing van artikel 18, § 1, tweede lid, 1°, van het Wetboek.

Handl.61/1/1

De verhuur die uit hun aard onroerende goederen tot voorwerp heeft, is in het bijzonder bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 4°, van het Wetboek, met dien verstande echter dat deze verhuur in de regel is vrijgesteld van de belasting op grond van artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek.

Sommige handelingen die volgens het burgerlijk recht als een onroerende verhuur kunnen worden aangemerkt, vallen echter buiten het toepassingsgebied van voornoemde vrijstelling en zijn derhalve aan de btw onderworpen.

Dit is het geval voor:
1° de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen, zelfs wanneer het bepalend bestanddeel van het contract niet de bewaking maar het gebruik van een deel van een onroerend goed is (z. nr. 53);

2° de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen, zelfs wanneer het bepalend bestanddeel niet de bewaking maar het gebruik van een deel van een onroerend goed is (z. nr. 54);

3° het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend (z. nr. 55 B);

4° de terbeschikkingstelling van een plaats om te kamperen (z. nr. 55 C);

5° de onroerende financieringshuur (z. nr. 61/2);

(…)

8° de terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines (met ingang vanaf 01.01.2014).

Handl.61/1/2

Het Hof van Justitie van de Europese Unie heeft in talrijke arresten het begrip verhuur van onroerende goederen omschreven als de handeling waarbij een verhuurder aan een huurder voor een overeengekomen tijdsduur en tegen vergoeding het recht verleent een onroerend goed te gebruiken als ware hij de eigenaar ervan en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten.

Deze definitie steunt op drie criteria:

- de duur
- de overeengekomen prijs
- het recht het gehuurde goed te gebruiken.

Handl.61/1/2.A

Het criterium van de duur van de verhuur laat in het algemeen toe om de verhuur van een onroerend goed, die in de regel een betrekkelijk passieve activiteit is die enkel verband houdt met het tijdsverloop en geen toegevoegde waarde van betekenis oplevert, te onderscheiden van andere activiteiten die ofwel een zakelijk-industrieel en commercieel karakter hebben, zoals de uitzonderingen van artikel 135, paragraaf 2, van Richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28.11.2006 (overgenomen in artikel 44, § 3, 2°, a) en c), van het Wetboek), ofwel een voorwerp hebben dat beter wordt gekarakteriseerd door het leveren van een prestatie dan door de enkele terbeschikkingstelling van een goed, zoals het recht een golfterrein te gebruiken (H.v.J. 18.01.2001 Stockholm Lindöpark, C-150/99), het recht een brug te gebruiken tegen betaling van tolgeld (H.v.J. 12.09.2000, Commissie t. Verenigd Koninkrijk C-358/97 en C-359/97), ofnog het recht om sigarettenautomaten te plaatsen in een bedrijfsruimte (H.v.J. 12.06.2003, Sinclair Collis C-275/01).

De duur van de verhuur is op zichzelf echter geen onderscheidend criterium om al dan niet tot de kwalificatie van onroerende verhuur over te gaan, ook al kan de korte duur van een accommodatieverstrekking een passend criterium zijn om de accommodatieverstrekking in het hotelbedrijf te onderscheiden van de verhuur van woonruimtes. Het is in ieder geval niet per se noodzakelijk dat de duur bij het sluiten van de overeenkomst is vastgelegd. Er moet immers rekening worden gehouden met de werkelijke contractuele verhoudingen, die in het bijzonder tot uiting komen door de systematische verlenging van de overeenkomst (H.v.J. 12.02.1998, Blasi, C-346/95).

Het precair karakter van dergelijke overeenkomst is evenmin bepalend indien deze op gelijk welk tijdstip kan worden verbroken (H.v.J. 18.11.2004, Temco, C-284/03).

Handl.61/1/2.B

De wederprestatie voor de verhuurder moet in principe verband houden met de duur van het gebruik van het goed door de huurder.

Dit betekent echter niet dat de wederprestatie voor de verhuurder waarbij ook met andere elementen rekening wordt gehouden (bv. de omzet van de huurder), noodzakelijk een kwalificatie als verhuur van onroerende goederen in de weg staat. Het in aanmerking nemen van deze andere elementen vormt in ieder geval geen probleem wanneer deze een kennelijk bijkomstig aspect uitmaken van de prijsbepaling of indien deze elementen in ieder geval geen vergoeding zijn voor een andere prestatie dan de loutere terbeschikkingstelling van het onroerend goed.

Handl.61/1/2.C

De huurder krijgt een recht als ware hij eigenaar met uitsluiting van het genotsrecht van anderen. Deze uitsluiting is echter niet absoluut. Zo mag de verhuurder zich het recht voorbehouden om

het verhuurde onroerend goed regelmatig te bezichtigen en kan de huurovereenkomst ook betrekking hebben op bepaalde delen van het onroerend goed waarvan het gebruik met anderen moet worden gedeeld.

Dergelijke beperkingen in het huurcontract van het gebruiksrecht nemen immers niet weg dat dit gebruik "uitsluitend" is ten opzichte van eenieder die niet op grond van een wet of een overeenkomst een gelijkaardig recht op het gebouw heeft.

Als het contract echter in het geheel geen recht verleent aan de begunstigde om het betrokken onroerend goed te gebruiken en ieder ander van het genot van dat recht uit te sluiten, kan niet langer sprake zijn van een (vrijgestelde) onroerende verhuur (H.v.J. 06.12.2007, Walderdorff, zaak C-451/06).

Een zinvolle samenlezing van de arresten Temco en Walderdorff leert dus dat er van een vrijgestelde onroerende verhuur slechts sprake kan zijn als er wel degelijk sprake is van een exclusief genotsrecht, "maar dat dit exclusieve genotsrecht niet absoluut hoeft te zijn". Het feit dat de verhuurder zich het recht voorbehoudt het onroerend goed ook zelf te gebruiken én het gebruik ook aan anderen toe te staan, is echter niet wat het Hof van Justitie van de Europese Unie bedoelt met een toegelaten beperking van het exclusieve genotsrecht. Er is dan eenvoudig geen (aanzet tot) exclusief genotsrecht.

Handl.61/3

Wanneer het verhuurde onroerend goed voorzien is van lichamelijke roerende goederen of van onroerende goederen door bestemming, is de handeling niet vrijgesteld van de belasting in de mate waarin ze betrekking heeft op de lichamelijke roerende goederen of onroerende goederen door bestemming.

In die mate is de belasting verschuldigd tegen het normale tarief op het gedeelte van de prijs dat betrekking heeft op het genot van de lichamelijke roerende goederen en van de onroerende goederen door bestemming. Indien dat gedeelte van de prijs niet bij overeenkomst werd bepaald, moeten de betrokkenen de prijs uitsplitsen onder toezicht van de administratie.

Deze regel is onder meer van toepassing in de gevallen waarin de uitbater van een schouwburg zijn zaal verhuurt aan een groepering die er een galafilmvoorstelling zal geven voor een liefdadig doel of wanneer de verhuur betrekking heeft op lokalen die bestemd zijn voor de uitoefening van handel, industrie of welk beroep ook.

De verhuur van gemeubelde huizen, appartementen of kamers daarentegen blijft volledig vrijgesteld, op voorwaarde dat die lokalen bestemd zijn om door mensen te worden bewoond, ongeacht overigens de hoedanigheid van de verhuurder, voor zover deze geen belastingplichtige is die gemeubeld logies verschaft in de zin van artikel 18, § 1, tweede lid, 10° van het Wetboek (z. nr. 55 B.).

Handl.61/4

Wanneer de verhuurder van een uit zijn aard onroerend goed zich tegenover de huurder verbindt hem zogenoemde bijkomende handelingen te verlenen, is de handeling in de regel volledig vrijgesteld van de belasting. De prijs van die handelingen is bijgevolg niet aan de belasting onderworpen in de relatie van de verhuurder tot de huurder.

Die zogenoemde bijkomende handelingen mogen echter aan de belasting onderworpen worden wanneer ze door de verhuurder zelf aan de huurder worden verleend en er een afzonderlijke prijs

voor werd bedongen. In dit geval moet de belasting worden geheven tegen het tarief dat van toepassing is op de verleende handeling en is de verhuurder ten aanzien van die handeling gehouden tot alle verplichtingen die normaal op een niet-vrijgestelde belastingplichtige rusten.

Als bijkomende handelingen worden aangemerkt:
1° de verwarming en de airconditioning van de lokalen;
2° de verlichting van de lokalen;
3° de watervoorziening;
4° de bewaking van het onroerend goed;
5° het reinigen van privé gebruikte lokalen, met inbegrip van het glazenwassen aan de buitenzijde;
6° het gebruik van gemeenschappelijke diensten, zoals de ontvangstdiensten, de telefoon en de andere telecommunicatiediensten;
7° het reinigen van de gemeenschappelijke delen en het onderhoud van de lift.

Handl.329

In de regel worden de volgende handelingen van de belasting vrijgesteld:
1° de levering van uit hun aard onroerende goederen, uitgezonderd de levering van gebouwen of gedeelten van gebouwen, wanneer hun vervreemding wordt verricht uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van deze gebouwen (hierna aangeduid als nieuwe gebouwen) en van het bijhorende terrein bedoeld in artikel 1, § 9, van het Wetboek, en mits de levering geschiedt door een persoon die:
a) van rechtswege de hoedanigheid van belastingplichtige heeft wegens het geregeld vervreemden van nieuwe gebouwen zoals bedoeld in artikel 12, § 2, van het Wetboek (bv. de zogenaamde "bouwpromotor");
b) van rechtswege de hoedanigheid van belastingplichtige met of zonder recht op aftrek heeft voor een andere economische activiteit dan die van bouwpromotor en formeel opteert voor de verkoop met toepassing van de btw van een nieuw gebouw dat hij in de uitoefening van zijn economische activiteit heeft gebruikt;

Voorbeeld

Een tandarts verkoopt het nieuw gebouw waarin hij zijn praktijk heeft uitgeoefend.

c) anders dan in de uitoefening van een economische activiteit toevallig een nieuw gebouw verkoopt en formeel opteert voor de toepassing van de btw. Hier worden bijgevolg zowel de niet-belastingplichtigen (bv. particulieren, de openbare instellingen zoals bedoeld in artikel 6, eerste lid van het Wetboek) als de belastingplichtigen met of zonder recht op aftrek bedoeld maar dan slechts indien de betreffende handeling in hoofde van laatstgenoemden tot de privé-sfeer behoort of meer algemeen die handeling wordt gesteld voor andere doeleinden dan die van de economische activiteit.

Voorbeeld

Een tandarts verkoopt zijn nieuwe privé-woning.

Zijn derhalve van de belasting vrijgesteld:
- de levering van gronden, andere dan de bijhorende terreinen in de zin van artikel 1, § 9, 2°, van het Wetboek, en de levering van gebouwen, andere dan nieuwe gebouwen, of van nieuwe gebouwen buiten de voorwaarden inzake belastingplicht hiervoor beoogd onder b) en c), met andere woorden door personen die niet formeel voor de toepassing van de btw hebben geopteerd.

De onder a) vermelde persoon is in ieder geval bij de vervreemding van een nieuw gebouw en het bijhorend terrein de btw verschuldigd;
De leveringen van louter bouwrijp gemaakte terreinen zijn, net zoals de levering van niet bouwrijp gemaakte terreinen, voor het geheel (terrein en infrastructuur) vrijgesteld van de belasting op grond van artikel 44, § 3, 1°, a), van het Btw-Wetboek. Dit onderwerp wordt besproken in beslissing nr. E.T.124.513 van 23.12.2013;

- de vestiging, overdracht of wederoverdracht van zakelijke rechten in de zin van artikel 9, tweede lid, 2°, van het Wetboek, die betrekking hebben op uit hun aard onroerende goederen, uitgezonderd de vestiging, overdracht of wederoverdracht van dergelijke zakelijke rechten op nieuwe gebouwen, gedeelten van gebouwen en het bijhorende terrein bedoeld in artikel 1, § 9, van het Wetboek, wanneer zij worden verricht uiterlijk op 31 december van het tweede jaar volgend op het jaar van de eerste ingebruikneming of de eerste inbezitneming van dat gebouw en mits voldaan is aan de voorwaarden inzake belastingplicht in hoofde van degene die het zakelijk recht vestigt, overdraagt of weder overdraagt (belastingplichtige beoogd in artikel 12, § 2; belastingplichtige wiens economische activiteit niet bestaat uit de geregelde verkoop van gebouwen met voldoening van de belasting die formeel opteert om de handelingen met betrekking tot de zakelijke rechten op gebouwen aan de belasting te onderwerpen; belastingplichtige beoogd in artikel 8, §§ 2 of 3 die opteert om dezelfde handelingen met betrekking tot de zakelijke rechten op gebouwen binnen de termijn aan de belasting te onderwerpen);

2° de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen, met uitzondering van de volgende diensten:

- de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen;
- de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen;
- het verschaffen van gemeubeld logies in hotels, motels en in inrichtingen waar aan betalende gasten onderdak wordt verleend;
- de terbeschikkingstelling van plaats om te kamperen;
- de terbeschikkingstelling van uit hun aard onroerende goederen in het kader van de exploitatie van havens, bevaarbare waterlopen en vlieghavens;
- de terbeschikkingstelling van blijvend geïnstalleerde werktuigen en machines;
- de onroerende financieringshuur onder de voorwaarden van het koninklijk besluit nr. 30 van 29.12.1992;

(…)

6.3.3 Vrijstelling van de levering van goederen en diensten gericht op het verkrijgen van financiële steun

Circulaire 2017/C/23 betreffende de vrijstelling van artikel 44, § 2, 12°, van het BTW-Wetboek

Deze circulaire is bedoeld als toelichting bij het toepassingsgebied van de BTW-vrijstelling beoogd door artikel 44, § 2, 12°, van het BTW-Wetboek.

I. Inleiding

1. Met ingang van 17.07.2016 (zie de wet van 27.06.2016 tot wijziging van het BTW-Wetboek, BS 07.07.2016) zijn overeenkomstig artikel 44, § 2, 12°, van het BTW-Wetboek vrijgesteld: 'de leveringen van goederen en de diensten, verricht door instellingen waarvan de handelingen overeenkomstig 1° tot 4°, 6°, 7°, 9° en 11° zijn vrijgesteld, in samenhang met werkzaamheden die zijn

bestemd ter verkrijging van financiële steun en die uitsluitend ten bate van henzelf zijn georganiseerd, mits deze vrijstelling niet tot concurrentieverstoring kan leiden'.

(…)

5. Deze circulaire heeft tot doel het toepassingsgebied van de vrijstelling van artikel 44, § 2, 12°, van het Wetboek te verduidelijken.

II. toepassingsgebied van de vrijstelling van artikel 44, § 2, 12°, van het BTW-Wetboek

6. De vrijstelling van artikel 44, § 2, 12°, is slechts van toepassing indien de drie navolgende voorwaarden cumulatief zijn voldaan:

7. Eerste voorwaarde: de werkzaamheid ter verkrijging van steun wordt georganiseerd door de instelling zelf waarvan de handelingen in het kader van haar gebruikelijke activiteiten als belastingplichtige van de belasting zijn vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 2, 1° tot 4°, 6°, 7°, 9° en 11°, van het BTW-Wetboek. Om als organisator van een dergelijk evenement te worden aangemerkt, moet deze instelling de volledige verantwoordelijkheid hebben over de organisatie, inzonderheid inzake de programmering, de opbouw en de werking van het evenement, de publiciteit, het innen van de ontvangsten.

8. Worden onder meer beoogd:
- een ziekenhuis of dergelijke (artikel 44, § 2, 1°, van het BTW-Wetboek)
- een instelling voor bejaarden, voor mindervaliden, voor een jeugdhuis of elke andere erkende instelling van sociale aard (artikel 44, § 2, 2°, van het BTW-Wetboek)
- een sportvereniging zonder winstoogmerk (artikel 44, § 2, 3°, van het BTW-Wetboek)
- een onderwijsinstelling zonder winstoogmerk (artikel 44, § 2, 4°, a), van het BTW-Wetboek)
- een bibliotheek of leeszaal zonder winstoogmerk (artikel 44, § 2, 6°, van het BTW-Wetboek)
- een exploitant van een van de in deze bepaling beoogde instellingen (musea, monumenten, natuurmonumenten, …) zonder winstoogmerk (artikel 44, § 2, 7°, van het BTW-Wetboek)
- een erkende organisator van spektakels zonder winstoogmerk (artikel 44, § 2, 9°, van het BTW-Wetboek)
- een instelling zonder winstoogmerk (artikel 44, § 2, 11°, van het BTW-Wetboek) die doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, levensbeschouwelijke, vaderlandslievende, filantropische of staatsburgerlijke aard nastreeft en die diensten en nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen verricht ten behoeve en in het gemeenschappelijk belang van haar leden en tegen betaling van een krachtens de statuten bepaalde bijdrage.

9. Wanneer één van de hiervoor beoogde instellingen of exploitanten eveneens andere belaste of vrijgestelde handelingen verricht, is artikel 44, § 2, 12°, van het BTW-Wetboek slechts van toepassing wanneer het evenement uitsluitend wordt georganiseerd tot verkrijging van steun voor de hiervoor beoogde vrijgestelde handelingen of voor het goede doel (zie verder).

10. Voorbeeld
Een sportvereniging onder vorm van een vzw biedt aan haar leden tegen betaling de mogelijkheid om een sport te beoefenen (handeling vrijgesteld ingevolge artikel 44, § 2, 3°, van het Wetboek). De vzw baat eveneens een cafetaria uit (niet vrijgesteld) die vrij toegankelijk is voor het publiek en waarvan de omzet 15 % van de omzet uit de vrijgestelde activiteit bedraagt (zie BTW-beslissing nr. E.T.130.298 van 12.09.2016). De vzw heeft zich voor deze horeca-activiteit geïdentificeerd als BTW-belastingplichtige.

Een maal per jaar organiseert deze vzw een eetfestijn (mosselen met friet) met een omzet van 45.000 euro. Opdat de omzet van het eetfestijn kan vrijgesteld zijn op basis van artikel 44, § 2,

12°, van het Wetboek is het noodzakelijk dat de opbrengst uitsluitend ten goede komt van de vrijgestelde activiteiten van de vereniging.

11. Tweede voorwaarde: de werkzaamheid vormt geen economische activiteit van de belastingplichtige: ze is slechts occasioneel van aard, is erop gericht om financiële steun te verkrijgen voor de gebruikelijke vrijgestelde activiteit en wordt exclusief ten bate van de instelling zelf georganiseerd. Bij administratieve toegeving wordt aanvaard dat deze opbrengsten ook mogen worden aangewend voor de financiële steun van 'een goed doel' (zie antwoord op de mondelinge vraag nr. 3617 van de heer Volksvertegenwoordiger Servais Verherstraeten van 06.05.2015).

12. Onder 'een goed doel' (liefdadigheidswerk) in de zin van deze bepaling wordt verstaan elke instelling, vereniging, fonds of natuurlijk persoon die zich, zonder commercieel oogmerk, inzet voor een project of werk op het vlak van gezondheid, welzijn, cultuur, natuur, milieu of internationale hulp. Het is niet noodzakelijk dat de begunstigde van de ingezamelde middelen een erkenning geniet.

13. Derde voorwaarde: de werkzaamheid mag geen concurrentieverstoring veroorzaken met andere economische operatoren die gelijkaardige handelingen verrichten. Zij beoogt slechts de uitzonderlijke opbrengsten die voortkomen uit activiteiten die geen reële afzonderlijke economische activiteit mogen vormen en die er op gericht zijn de realisatie van de nagestreefde doelen te vergemakkelijken.

14. Het betreft een feitenkwestie. De gerealiseerde omzet naar aanleiding van het evenement is echter van geen belang.

Administratieve toegeving

15. De administratie gaat ervan uit dat er geen concurrentieverstoring is indien het liefdadigheidsevenement of evenement ter verkrijging van steun hoogstens vier keer per kalenderjaar wordt georganiseerd. De organisatie van een evenement dat maximaal drie opeenvolgende dagen duurt (vb. tijdens het weekend) wordt als één evenement beschouwd.

16. Wanneer dat evenement door meerdere belastingplichtigen gezamenlijk wordt georganiseerd moet deze voorwaarde beoordeeld worden in hoofde van elke medeorganisator afzonderlijk.

Zodra er in een kalenderjaar meer dan vier evenementen worden georganiseerd moet de betrokken instelling contact opnemen met het bevoegd KMO/GO-centrum dat, nadat kennis is genomen van de argumenten van deze instelling, zal oordelen of er al dan niet sprake is van concurrentieverstoring. Er wordt geen rekening gehouden met een toevallige overschrijding.

17. Indien de verplichting om zich te identificeren als belastingplichtige wordt vastgesteld is de BTW van toepassing op de bedoelde werkzaamheden vanaf het eerste kwartaal dat volgt op die overschrijding, en dit gedurende minstens één volledig kalenderjaar.

18. De belastingplichtige die zich na afloop van dat kalenderjaar opnieuw wil beroepen op deze administratieve toegeving dient hiervoor een gemotiveerd verzoekschrift in bij het bevoegd KMO/GO-centrum.

III. Inwerkingtreding

19. Voornoemde wijzigende wettelijke bepaling is van toepassing vanaf 17.07.2016.

20. Voor de toepassing van de administratieve toegeving wordt rekening gehouden met het aantal evenementen georganiseerd vanaf 01.01.2017.

6.3.4 Vrijstelling van de organisatie van culturele of sportieve samenkomsten

Aanschrijving nr. 81 dd. 13.05.1971

Ingevolge artikel 4 (nieuw) van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde, is belastingplichtige eenieder die in de uitoefening van een economische activiteit geregeld en zelfstandig, met of zonder winstoogmerk, hoofdzakelijk of aanvullend, leveringen van goederen of diensten verricht die in dit Wetboek zijn omschreven, ongeacht op welke plaats de economische activiteit wordt uitgeoefend.

Een geregelde werkzaamheid veronderstelt een opeenvolging van handelingen, hetgeen niet wegneemt dat ze na min of meer lange tussenpozen kunnen worden verricht. Waar het op aan komt is dat de handelingen met een bepaalde regelmaat plaatshebben. Zo wordt een geregelde werkzaamheid in de zin van artikel 4 uitgeoefend door degene die, in het kader van een samenkomst die hij ieder jaar op hetzelfde tijdstip organiseert, handelingen verricht welke in het wetboek worden omschreven.

Uit de economie van het wetboek blijkt echter dat iemand maar als belastingplichtige kan worden aangemerkt wanneer hij die werkzaamheid in het kader van zijn economische activiteit verricht. De administratie neemt dan ook aan dat de vrijstelling van artikel 44 geldt voor de organisatie van culturele of sportieve samenkomsten of van vermakelijkheden door een culturele, sport- of andere vereniging, die al of niet rechtspersoonlijkheid bezit en geen winstoogmerk heeft, wanneer de navolgende voorwaarden samen zijn vervuld:
1° Het doel van de vereniging of groepering mag niet bestaan in de verdediging of de bevordering van de beroepsbelangen van de leden.

2° De vereniging of groepering mag niet opgericht zijn speciaal met het oog op de organisatie van culturele of sportieve samenkomsten of van vermakelijkheden.

3° De samenkomsten mogen niet van blijvende aard zijn.

4° De opbrengst van die samenkomsten moet uitsluitend worden gebruikt voor het verwezenlijken van het doel van de vereniging of groepering en mag niet zijn onderworpen, in hoofde van de vereniging of groepering, aan de vennootschapsbelasting of, in hoofde van de leden of aangeslotenen, aan de personenbelasting.

5° De vereniging of groepering mag niet de hoedanigheid van belastingplichtige hebben uit oorzaak van andere handelingen.

Voor zover de hierboven opgesomde voorwaarden zijn vervuld, doelt deze aanschrijving dus in hoofdzaak op de verenigingen of groeperingen zoals liefdadigheidsinstellingen, parochiale verenigingen, ouder- of jeugdverenigingen, vaderlandslievende, politieke, culturele, wetenschappelijke, filosofische, filantropische verenigingen, turnverenigingen en de verenigingen voor vrijetijdsbesteding (Wetboek, art. 44, § 2, 12°, nieuw).

6.3.5 Vrijstelling voorstellingen

Handl.328

Artikel 44, § 2, 9°, van het Wetboek stelt vrij de organisatie van toneel-, ballet- of filmvoorstellingen, van tentoonstellingen, concerten of conferenties alsook de leveringen van goederen die nauw samenhangen met deze diensten door instellingen die erkend zijn door de bevoegde overheid, mits de inkomsten die zij verkrijgen uit die werkzaamheid uitsluitend dienen om de kosten ervan te bestrijden.

De organisatie van toneel-, ballet- of filmvoorstellingen, en van tentoonstellingen, concerten en conferenties, is van de belasting vrijgesteld op voorwaarde:
1° dat de organisatie uitgaat van instellingen erkend door de bevoegde overheid. Als bevoegde overheid worden beschouwd de publieke instellingen die (regionaal) bevoegd zijn voor de cultuur. De bedoelde erkenning blijkt over het algemeen door het verlenen van werkingstoelagen;

2° dat de ontvangsten van de werkzaamheid uitsluitend dienen om de kosten van de organisatie te dekken.

Als in de toestand bedoeld in het voorgaande lid de vereniging of organisatie nog niet erkend is door de bevoegde overheid, wordt aangenomen dat, gelet op de duur van de erkenningsprocedure, de verenigingen of organisaties die de voorwaarden om te worden erkend vervullen, zich voorlopig op de vrijstelling van de btw mogen beroepen vanaf de indiening van hun aanvraag tot erkenning. De vrijstelling van de btw wordt definitief wanneer de erkenning wordt toegestaan.

Wanneer de erkenning daarentegen wordt geweigerd, vervalt de vrijstelling op de datum waarop de beslissing tot weigering aan de betrokkenen werd betekend. Hetzelfde geldt in geval van intrekking van een oorspronkelijk toegestane erkenning (Beslissing nr. E.T.19.398 van 29.11.1974, BTW-REVUE nr. 19, blz. 88, nr. 506).

Het verstrekken van programma's betreffende een vrijgestelde voorstelling is eveneens van btw vrijgesteld als nauw samenhangende handeling met de vrijgestelde dienst (Beslissing nr. T. 2026 van 28.04.1971, BTW-REVUE nr. 3, blz. 384, nr. 92).

Om dezelfde reden is de exploitatie door een hiervoor bedoelde instelling van een drankgelegenheid die verbonden is aan een schouwburg, een concertgebouw of een andere dergelijke inrichting, evenmin aan de btw onderworpen wanneer de volgende voorwaarden samen vervuld zijn:

- de cafetaria is uitsluitend ter gelegenheid van de voorstellingen en de concerten, welke in die inrichtingen worden georganiseerd, toegankelijk voor de personen die ze bijwonen, wat impliceert dat er geen directe toegang bestaat van buiten naar het cafetarialokaal. Wanneer echter deze drankgelegenheid ook nog op andere tijdstippen en/of voor andere personen toegankelijk is, dan is de exploitatie ervan volledig aan de btw onderworpen;
- de exploitant geen andere belastbare werkzaamheden uitoefent en bovendien geen maaltijden verschaft andere dan lichte maaltijden die uitsluitend worden geserveerd met brood zoals o.a. soepen, croques, kroketten (kaas, garnaal, …), belegde broodjes, deegwaren en omeletten;
- de ontvangsten van de cafetaria veroorzaken geen concurrentieverstoring en blijven dus betrekkelijk gering in vergelijking met de gezamenlijke vrijgestelde ontvangsten. Aan deze voorwaarde is voldaan wanneer de ontvangsten van de cafetaria het bedrag van 25.000 euro, voorzien door artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 19 van 29.06.2014 inzake de vrijstellingsregeling bepaald door artikel 56bis, van het Wetboek, niet overschrijden, of als dit bedrag toch overschreden is, wanneer deze ontvangsten hoogstens 10% van de globale (vrijgestelde) ontvangsten van de exploitant bereiken.

Wanneer één of meerdere hiervoor bedoelde voorwaarden niet vervuld zijn, dan zijn de ontvangsten van de cafetaria voor het geheel aan de btw onderworpen, behoudens in het geval dat de exploitant zich kan beroepen op de hiervoor bedoelde vrijstellingsregeling.

Indien de exploitatie van de cafetaria aan een derde in concessie wordt gegeven, moet deze derde zijn handelingen volgens de normale regels aan de btw onderwerpen.

6.3.6 Vrijstelling exploitanten van sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding

Handl.320

Artikel 44, § 2, 3°, van het Wetboek stelt vrij de diensten verstrekt door exploitanten van sportinrichtingen en inrichtingen voor lichamelijke opvoeding aan personen die er aan lichamelijke ontwikkeling of aan sport doen, wanneer die exploitanten en inrichtingen instellingen zijn die geen winstoogmerk hebben en zij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruiken tot dekking van de kosten ervan.

De toekenning, tegen betaling, van het recht om toegang te hebben tot of gebruik te mogen maken van een sportinrichting is een dienst die in het Wetboek is omschreven (art. 18, § 1, tweede lid, 12°). Die dienst is derhalve aan belasting onderworpen.

De dienst wordt evenwel van de belasting vrijgesteld als de drie volgende voorwaarden samen vervuld zijn:
1° de dienst moet betrekking hebben op het beoefenen van de sport zelf en verstrekt worden aan personen die actief aan sport komen doen;

2° de exploitant moet een instelling zijn die geen winstoogmerk nastreeft;

3° de ontvangsten van de exploitatie moeten uitsluitend worden gebruikt om de kosten ervan te dekken.

Artikel 44, § 2, 3°, van het Wetboek bedoelt dus alle inrichtingen waar een werkzaamheid wordt uitgeoefend die van die aard is dat ze de lichamelijke ontplooiing bevordert, zoals gymnastiekzalen, zwembaden, rijscholen, sportterreinen, tennisvelden, golfterreinen, enz.

De vrijstelling is beperkt tot de diensten die betrekking hebben op het beoefenen van de sport zelf, en die door de exploitanten worden verleend aan personen die aan lichamelijke opvoeding of sport doen, met inbegrip van het ter beschikking stellen van sporttoestellen of -artikelen voor dat doel (Beslissing nr. E.T.24.946 van 09.03.1978, BTW-REVUE nr. 34, blz. 306, nr. 636) of zelfs een paard in een manège.

De vrijstelling geldt dus niet voor het herbergen en het onderhoud van de paarden, die door de eigenaars aan de exploitant van een rijschool voor bewaking en onderhoud worden toevertrouwd (Beslissing nr. E.T.100.722 van 22.10.2001, BTW-REVUE nr. 106, blz. 1062, nr. 972). De vrijstelling geldt evenmin voor de door een vereniging zonder winstoogmerk verstrekte diensten die bestaan in het bevorderen van de hondensport en het aanmoedigen van het fokken en houden van honden (Beslissing nr. E.T.33.044 van 23.03.1981, BTW-REVUE nr. 50, blz. 516, nr. 763).

Onder exploitant van een sportinrichting wordt verstaan inzonderheid iedere sportvereniging die haar leden in de mogelijkheid stelt een bepaalde sport te beoefenen door de terbeschikkingstelling van uitrustingen, het geven van leiding, enz., ongeacht of die vereniging daartoe al dan niet over een vaste infrastructuur beschikt. Dit is het geval voor een wielertoeristenclub, een wandelclub, en dergelijke, die een organisatie omvatten welke leiding geeft, uitrusting ter beschikking stelt, enz., om in groepsverband op de weg aan wieler- of wandelsport te doen (Beslissing nr. E.T.29.112 van 28.03.1980, BTW-REVUE nr. 45, blz. 268, nr. 736).

Wat de andere diensten betreft die door de exploitanten van die inrichtingen worden verleend (bv. het organiseren van sportmanifestaties waarvoor ze entreegelden vragen, de toekenning van het recht op toegang tot de inrichting tegen betaling van een vergoeding aan anderen dan degenen die aan sport komen doen, of het verschaffen van spijzen en dranken om ter plaatse te wor-

den verbruikt) kan in de regel geen aanspraak worden gemaakt op de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 2, 3°, van het Wetboek; die diensten verlenen aan de exploitant de hoedanigheid van belastingplichtige wanneer ze geregeld worden verricht (z. ook nr. 328/4).

Er wordt echter aanvaard dat de ontvangsten die de exploitant verkrijgt uit het verlenen van het recht op toegang tot de inrichting niet belastbaar zijn met btw, voor zover het om een betrekkelijk gering bedrag gaat in vergelijking met de gezamenlijke vrijgestelde ontvangsten. Het verschaffen van spijzen en dranken moet door de exploitant evenmin aan de belasting onderworpen worden wanneer de volgende voorwaarden samen vervuld zijn:

- de lokalen waar de spijzen en dranken worden verbruikt zijn alleen toegankelijk voor degenen die in de inrichting aan sport doen en op bijkomende wijze voor hun genodigden, wat impliceert dat er geen directe toegang bestaat van buiten naar het cafetarialokaal;
- de exploitant geen andere belastbare werkzaamheden uitoefent en bovendien geen maaltijden verschaft andere dan lichte maaltijden die uitsluitend worden geserveerd met brood zoals o.a. soepen, croques, kroketten (kaas, garnaal, …), belegde broodjes, deegwaren en omeletten;
- de ontvangsten van de cafetaria veroorzaken geen concurrentieverstoring en blijven dus betrekkelijk gering in vergelijking met de gezamenlijke vrijgestelde ontvangsten. Aan deze voorwaarde is voldaan wanneer de ontvangsten van de cafetaria het bedrag van 25.000 euro (5.580 euro voor 01.04. 2014), voorzien door artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 19 van 29.06.2014 inzake de vrijstellingsregeling bepaald door artikel 56bis, van het Btw-Wetboek, niet overschrijden, of als dit bedrag toch overschreden is, wanneer deze ontvangsten hoogstens 10% van de globale (vrijgestelde) ontvangsten van de exploitant bereiken.

Wanneer één of meerdere hiervoor bedoelde voorwaarden niet vervuld zijn, dan zijn de ontvangsten van de cafetaria voor het geheel aan de btw onderworpen, behoudens in het geval dat de exploitant zich kan beroepen op de hiervoor bedoelde vrijstellingsregeling.

Wanneer de exploitatie van het restaurant of het café aan een derde in concessie wordt gegeven, heeft deze altijd de hoedanigheid van belastingplichtige voor die activiteit en moet hij zijn handelingen aan de belasting onderwerpen. Anderzijds aanvaardt de administratie dat de handeling waarbij de concessie aan die derde wordt verleend niet met btw belastbaar is indien de concessiegever geen andere werkzaamheid uitoefent die aan de belasting is onderworpen.

6.3.7 Vrijstelling beroepsverenigingen

Handl.328/3

Artikel 44, § 2, 11°, van het Wetboek stelt vrij de diensten en de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen ten behoeve en in het gemeenschappelijk belang van hun leden verricht, tegen betaling van een krachtens de statuten bepaalde bijdrage, door instellingen die geen winst beogen en doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, levensbeschouwelijke, vaderlandslievende, filantropische of staatsburgerlijke aard nastreven. Ter voorkoming van concurrentieverstoring kan de Koning de vrijstelling afhankelijk maken van aanvullende voorwaarden.

Opdat de vrijstelling toepassing zou kunnen vinden moet het gaan om:
1° instellingen die geen winst beogen; bedoeld zijn de verenigingen zonder winstoogmerk en alle andere verenigingen of groeperingen die geen winstoogmerk nastreven;

2° diensten en nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen die ten behoeve en in het gemeenschappelijk belang van de leden worden verricht; prestaties voor privé-doeleinden of leveringen voor afzonderlijke leden zijn steeds belastbaar;

3° instellingen die doeleinden van politieke, syndicale, religieuze, levensbeschouwelijke, vaderlandslievende, filantropische of staatsburgerlijke aard nastreven.

Als instellingen die dergelijke doeleinden nastreven kunnen onder meer worden aangemerkt:

- instellingen die doeleinden van syndicale aard nastreven, dat zijn onder meer werknemersgroeperingen, patroonsorganisaties en beroepsverenigingen die primair tot doel hebben de collectieve belangen van hun leden – ongeacht of het gaat om werknemers, werkgevers, beoefenaars van vrije beroepen dan wel ondernemers die een bepaalde economische activiteit ontplooien – te behartigen en hen te vertegenwoordigen tegenover derden, daaronder begrepen overheidsinstanties (z. Circulaire AAFisc nr. 1/2012 (E.T.121.844) van 03.01.2012);
- instellingen die tot doel hebben voor hun buitenlandse leden die zich in België hebben gevestigd een centrum voor menslievende, sociale en culturele activiteiten te organiseren ten einde een betere verstandhouding tussen België en het vaderland van de leden te bevorderen en tevens kameraadschap tussen haar leden onderling tot stand te brengen (Beslissing nr. E.T.29.832 van 30.11.1979, BTW-REVUE nr. 43, blz. 44, nr. 727);
- instellingen met als doel de begeleiding, de opvang en de reïntegratie in de maatschappij van sommige maatschappelijke groepen, zoals ex-gedetineerden en alcoholisten (Beslissing nr. E.T.31.691 van 25.10.1979, BTW-REVUE nr. 43, blz. 45, nr. 728);
- instellingen die zich uitsluitend bezighouden met problemen die verband houden met het landschap, het openbaar groen, de openluchtrecreatie en het milieubeheer en hierover aan hun leden, onder meer door middel van een tijdschrift, geregeld informatie en advies verschaffen (Beslissing nr. E.T.30.175 van 13.12.1979, BTW-REVUE nr. 43, blz. 45, nr. 729).

Worden daarentegen niet beschouwd als organisaties die dergelijke doeleinden nastreven, de verenigingen die tot doel hebben de hondensport te bevorderen en het fokken en houden van honden aan te moedigen (Beslissing nr. E.T.33.044 van 23.03.1981, BTW-REVUE nr. 50, blz. 516, nr. 763) en, in het algemeen, elke activiteit in verband met het dierenrijk;

4° de dienst moet ten behoeve van de leden van de instelling worden verricht; als leden worden aangemerkt de natuurlijke personen en de rechtspersonen die hebben deelgenomen aan de oprichting van de instelling en degenen die later door de oprichters als leden worden aangenomen. Er moet geen onderscheid worden gemaakt tussen ledenoprichters en toetredende leden;

5° de dienst moet worden verricht in het gemeenschappelijk belang van de leden; de diensten worden verstrekt in het gemeenschappelijk belang van de leden wanneer daaruit direct een voordeel ontstaat dat normaal wordt verkregen door al de leden van de instelling, die zich tegenover elkaar verbonden hebben de totale kosten ervan gemeenschappelijk te dragen. De diensten die een instelling verstrekt in het persoonlijk belang van haar leden worden derhalve niet vrijgesteld. In de mate van die diensten, dient de instelling deze aan de belasting te onderwerpen, voor zover die handelingen niet van de belasting zijn vrijgesteld door een andere bepaling van artikel 44 van het Wetboek (z. inzonderheid nr. 328/4);

6° de instelling mag voor die dienst en de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen slechts een krachtens de statuten bepaalde bijdrage ontvangen.

Onder bijdrage wordt verstaan het aandeel waartoe ieder lid zich verbonden heeft bij te dragen in de uitgaven die gemeenschappelijk zijn aan de leden.

De bijdrage is onderscheiden van de prijs van een dienstverrichting doordat de bijdrage verschuldigd wordt om reden van toetreding tot de maatschappelijke overeenkomst en ze verbonden is aan de hoedanigheid van lid, terwijl de prijs verschuldigd wordt om reden van een afzonderlijke

overeenkomst, onderscheiden van de maatschappelijke overeenkomst en gesloten tussen de vereniging en het lid. Het verband dat altijd bestaat tussen de prijs van een goed of van een dienst enerzijds en de levering van het goed of het verrichten van de dienst anderzijds, bestaat niet ten aanzien van de bijdrage.

De Koning kan, ter voorkoming van concurrentieverstoring, de vrijstelling afhankelijk maken van aanvullende voorwaarden.

6.3.8 Vrijstelling ter beschikking gesteld personeel door religieuze en levensbeschouwelijke instellingen

Handl.328/2

Van de belasting is eveneens vrijgesteld de terbeschikkingstelling van personeel door religieuze of levensbeschouwelijke instellingen voor werkzaamheden die zijn vrijgesteld krachtens artikel 44, § 2, 1° (diensten door instellingen voor gezondheidszorg), 2° (diensten die bejaardenzorg tot doel hebben) en 4° (diensten van onderwijs), van het Wetboek, of met het oog op de verlening van geestelijke bijstand.

6.3.9 Vrijstelling voordrachtgevers en artiesten

Handl.327

Artikel 44, § 2, 8°, van het Wetboek stelt vrij de diensten aan organisatoren van voordrachten verstrekt door voordrachtgevers die als zodanig handelen; de diensten aan organisatoren van schouwspelen en concerten, aan uitgevers van grammofoonplaten en van andere klankdragers en aan makers van films en van andere beelddragers verstrekt door acteurs, orkestleiders, muzikanten en andere artiesten voor de uitvoering van toneelwerken, balletten, films, muziekstukken, circus-, variété- of cabaretvoorstellingen; de diensten aan organisatoren van sportwedstrijden of sportfeesten verstrekt door deelnemers aan die wedstrijden of feesten.

De diensten van voordrachtgevers, van artiesten in het algemeen en van beroepssportlui, zijn in beginsel bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 1°, van het Wetboek, wanneer zij tegen vergoeding worden verricht en de betrokken dienstverrichters zelfstandig optreden.

De vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 2, 8°, van het Wetboek is van toepassing op voordrachtgevers, uitvoerende artiesten en sportbeoefenaars ongeacht de juridische vorm waaronder zij optreden. Derhalve werd het standpunt van de Administratie zoals bepaald in de nrs. 10 en 11 van de aanschrijving nr. 13/1997 van 19.11.1997 ingetrokken (Beslissing nr. E.T.108.828 van 30.09.2005). De Minister van Financiën heeft evenwel beslist om voorlopig de toepassing van voornoemde beslissing niet te eisen (Informaties en Mededelingen, AOIF-btw, 18.07.2006/1).

De personen van wie de diensten van de belasting worden vrijgesteld ingevolge artikel 44, § 2, 8°, van het Wetboek, kunnen in drie groepen worden ingedeeld.

Handl.327.1°

Onder voordrachtgever wordt verstaan, eenieder die op een bijeenkomst of op een vergadering spreekt over onderwerpen die het gehoor kunnen onderrichten.

De diensten van voordrachtgevers zijn maar vrijgesteld indien ze aan organisatoren van voordrachten worden verstrekt.

De vrijstelling is eveneens van toepassing op de handelingen verricht door een persoon die optreedt als gids, wanneer ze worden verstrekt aan een organisator van geleide bezoeken aan plaatsen, musea, kastelen, kerken, steden, ...

Artikel 44, § 2, 8°, van het Wetboek is de omzetting van artikel 132, lid 1, littera n) van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28.11.2006, waardoor de lidstaten vrijstelling kunnen verlenen voor bepaalde culturele diensten alsmede nauw daarmee samenhangende goederenleveringen, verricht door publiekrechtelijke culturele instellingen of door andere culturele instellingen die door de betrokken lidstaten worden erkend.

(…)

Handl.327.2°

De tweede groep omvat de acteurs, orkestleiders, muzikanten en andere artiesten voor de uitvoering van toneelwerken, balletten, films, muziekstukken, circus-, variété- of cabaretvoorstellingen.

De diensten van deze personen zijn slechts van de belasting vrijgesteld wanneer ze worden verleend aan organisatoren van schouwspelen en concerten, aan uitgevers van grammofoonplaten en van andere klankdragers en aan makers van films en andere beelddragers. Onder maker van films dient de "producer" te worden verstaan, dit is, in algemene zin, degene die op het hoogste vlak instaat voor het totstandkomen van films en de leiding daarbij heeft (Beslissing nr. E.T.24.762 van 08.11.1977, BTW-REVUE nr. 34, blz. 310-311, nr. 642).

Slechts de prestaties van uitvoerende artiesten, dit wil zeggen, van personen die daadwerkelijk deelnemen aan de uitvoering van dramatiek, muzikale of choreografische werken of circus- of musicalvoorstellingen, zijn van de belasting vrijgesteld. Onder uitvoerend artiest wordt dus verstaan de acteur, de orkestleider, de muzikant, de zanger, de danser, de figurant, de cabaretier, de variétéartiest, de circusartiest, de presentator en iedere andere persoon die in een rol of een nummer van een toneelwerk, een ballet, een film, een ontspanningsprogramma, enz., optreedt (zie Aanschr. 13/1997 van 19.11.1997).

Voor de toepassing van de vrijstelling kunnen echter niet als uitvoerend artiest worden aangemerkt, onder meer: de decorateur, de requisiteur, de grimeur, de kapper, de kostuumontwerper, de pruikenmaker, de toneelmachinist, de soufleur, de cameraman, de scriptgirl, de geluidstechnicus, de sonorisator, de filmmonteur, de productieleider, de opnameleider en de medewerkers van die personen. Hetzelfde geldt voor de impresario's en de personen die hun stem verlenen bij de realisatie van reclameboodschappen voor radio en televisie.

Wegens hun daadwerkelijke deelneming aan de voorbereiding, de afwerking en de uitvoering van toneelwerken of films, worden regisseurs daarentegen wel als uitvoerend artiest aangemerkt. In dit opzicht wordt als filmregisseur aangemerkt, degene die in opdracht van een filmproducer handelingen verricht die uitsluitend behoren tot de regie, zoals het geven van richtlijnen aan acteurs en de filmtechnische bewerking van het gegeven (Beslissing nr. E.T.24.762 van 08.11.1977). Dit geldt eveneens voor de assistent van de filmregisseur wanneer hij door een rechtstreekse medewerking, in dezelfde hoedanigheid als de filmregisseur actief deelneemt aan het voorbereiden, het uitwerken en het uitvoeren van een cinematografisch werk (Beslissing nr. E.T.11.072 van 14.02.1973, BTW-REVUE nr. 12, blz. 294, nr. 393).

Daarenboven wordt aangenomen dat de diensten verleend door mannequins ter gelegenheid van modeshows, diensten zijn die van de belasting zijn vrijgesteld ingevolge artikel 44, § 2, 8°, van het Wetboek.

Evenzo dient een "diskjockey", die opgenomen muziek programmeert (ongeacht of de organisator inspraak heeft bij het samenstellen van de playlist), presenteert en ten gehore brengt ter gelegenheid van een dansavond en waarbij hij eventueel met korte voordrachten, kwinkslagen, enz.,

voor de nodige stemming zorgt, te worden aangemerkt als een uitvoerend artiest voor de toepassing van artikel 44, § 2, 8°, van het Wetboek, zelfs wanneer hij deze diensten verricht voor een particulier die een privé-dansavond organiseert. De handelingen van de "diskjockey" zijn daarentegen wel belastbaar wanneer hij zelf als organisator van dans- of ontspanningsavonden handelt of wanneer hij er zich toe beperkt materieel te verhuren, zonder dat hij zelf optreedt of deelneemt aan de uitvoering van de muziek (Beslissing nr. E.T.17.124 van 25.01.1974, BTW-REVUE nr. 16, blz. 273, nr. 476). De levering van een drager zoals bijvoorbeeld een CD met opnames van de diskjockey is evenwel steeds aan de belasting onderworpen.

Het gebeurt dat een uitvoerend artiest met een organisator van een schouwspel een overeenkomst sluit waarbij eerstgenoemde zich, voor een enige prijs, verbindt prestaties van uitvoerend artiest te verrichten voor een bepaald schouwspel en bovendien rechten te verlenen op het door hem ontworpen idee van dit schouwspel.

In dat geval betwist de Administratie de interpretatie van de partijen niet volgens dewelke die overeenkomst in haar geheel moet worden beschouwd als een overeenkomst die het verrichten van prestaties van uitvoerend artiest tot voorwerp heeft (Beslissing nr. E.T.25.031 van 22.01.1977, BTW-REVUE nr. 34, blz. 311).

6.3.10 Vrijstelling musea e.d.

Handl.326

Artikel 44, § 2, 7°, van het Wetboek stelt vrij de diensten en de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen die door de exploitant aan de bezoekers worden verstrekt met betrekking tot al of niet geleid bezoek aan musea, monumenten, natuurmonumenten, plantentuinen en dierentuinen, wanneer die exploitant een instelling is die geen winstoogmerk heeft en hij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruikt tot dekking van de kosten ervan.

De exploitatie van musea, monumenten, natuurmonumenten, plantentuinen en dierentuinen, kan aanleiding geven tot allerlei in het Wetboek omschreven leveringen en diensten: de toekenning van het recht op toegang tot de inrichting (Wetboek, art. 18, § 1, tweede lid, 12°), het verlenen van het recht tot reproductie van kunstwerken die eigendom zijn van een museum (Wetboek, art. 18, § 1, tweede lid, 7°), de organisatie van een klank- en lichtspel (Wetboek, artikel 18 § 1, tweede lid, 12°) het verschaffen van spijzen en dranken om ter plaatse te worden verbruikt (Wetboek, art. 18, § 1, tweede lid, 11°), de verkoop van brochures, boeken, diapositieven, souvenirs, enz.

De in artikel 44, § 2, 7°, van het Wetboek bedoelde diensten en de daarmee nauw samenhangende leveringen van goederen zijn van de belasting vrijgesteld als de volgende voorwaarden samen vervuld zijn:
1° de diensten en de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen moeten aan de bezoeker verstrekt worden;

2° die diensten en de goederen moeten in nauw verband staan met het bezoek; op te merken valt dat wanneer de exploitant zelf een schouwspel monteert en aan de toeschouwers entreegeld vraagt, hij dan een in het Wetboek bedoelde dienst verricht waardoor hij de hoedanigheid van belastingplichtige verkrijgt indien hij die werkzaamheid geregeld uitoefent en artikel 44, § 2, 9°, of artikel 44, § 2, 12°, van het Wetboek geen toepassing vindt (z. nrs. 328 en 328/4);

3° de exploitant moet een instelling zijn die geen winstoogmerk heeft;

4° de ontvangsten van de exploitatie moeten uitsluitend dienen tot dekking van de kosten ervan;

5° de bezochte culturele instelling moet zijn: een museum, een monument, een natuurmonument, een plantentuin of een dierentuin.

Wanneer in een museum, monument, natuurmonument, dierentuin of plantentuin, die de vrijstelling van artikel 44, § 2, 7°, van het Wetboek geniet, door de exploitant van deze instelling zelf een cafetaria wordt geëxploiteerd, wordt deze dienst als een dienst met betrekking tot het bezoek beschouwd, die eveneens de voormelde vrijstelling geniet voor zover de volgende voorwaarden samen vervuld zijn:

- de cafetaria is slechts toegankelijk voor personen die de instelling effectief bezoeken (al dan niet geleide bezoeken, individuele of groepsbezoeken), wat impliceert dat er geen directe toegang bestaat van buiten naar het cafetarialokaal;
- dit lokaal is uitsluitend gedurende de openingsuren van de instelling toegankelijk;
- de exploitant geen andere belastbare werkzaamheden uitoefent en bovendien geen maaltijden verschaft andere dan lichte maaltijden die uitsluitend worden geserveerd met brood zoals o.a. soepen, croques, kroketten (kaas, garnaal, …), belegde broodjes, deegwaren en omeletten;
- de ontvangsten van de cafetaria veroorzaken geen concurrentieverstoring en blijven dus betrekkelijk gering in vergelijking met de gezamenlijke vrijgestelde ontvangsten. Aan deze voorwaarde is voldaan wanneer de ontvangsten van de cafetaria het bedrag van 25.000 euro (5.580 euro voor 01.04.2014), voorzien door artikel 1 van het koninklijk besluit nr. 19 van 29.06.2014 inzake de vrijstellingsregeling bepaald door artikel 56bis, van het Wetboek, niet overschrijden, of als dit bedrag toch overschreden is, wanneer deze ontvangsten hoogstens 10% van de globale (vrijgestelde) ontvangsten van de exploitant bereiken.

Wanneer één of meerdere hiervoor bedoelde voorwaarden niet vervuld zijn, dan zijn de ontvangsten van de cafetaria voor het geheel aan de btw onderworpen, behoudens in het geval dat de exploitant zich kan beroepen op de hiervoor bedoelde vrijstellingsregeling. Rekening houdend met het permanent karakter van die activiteit, is de vrijstelling voorzien door artikel 44, § 2, 12°, van het Wetboek, dat toevallige activiteiten beoogt zoals liefdadigheidsfeesten, Vlaamse kermis, …, er niet op van toepassing.

Indien de exploitatie van de cafetaria aan een derde in concessie wordt gegeven, moet deze derde zijn handelingen volgens de normale regels aan de btw onderwerpen.

6.3.11 Vrijstelling CLB's, erkende kinderbewaarplaatsen, instellingen voor gehandicaptenzorg, externe diensten enz.

Handl.319

(…)

Gelet op wat voorafgaat heeft de heer Minister beslist dat inzake het verstrekken van taalonderricht in de sociale sector de vrijstelling van artikel 44, § 2, 2°, van het Wetboek van toepassing is op voorwaarde dat die diensten worden verstrekt aan specifieke doelgroepen en in het kader van een uitdrukkelijke wettelijke regeling, voor zover uiteraard die dienst niet reeds is vrijgesteld krachtens artikel 44, § 2, 4°, van het Btw-Wetboek (z. 321/2).

Het gaat hier, bij wijze van voorbeeld, om taalonderricht verstrekt door commerciële ondernemingen aan allochtonen naar aanleiding van een verplichte inburgeringscursus of aan werkzoekenden in het kader van een hen opgelegd herscholings- of bijscholingstraject (Beslissing nr. E.T.125.077/2 d.d. 11.07.2014).

(…)

Handl.319.B.a

Overeenkomstig de administratieve beslissingen strekt deze vrijstelling zich uit tot de personen of instellingen genaamd "bewaarplaatsen", "kindertehuizen" of "kinderdagverblijven" die permanent, dat wil zeggen in beginsel het gehele jaar door, tegen vergoeding, kinderen van minder dan zeven jaar maaltijden verschaffen of in bewaring nemen en die erkend zijn door of handelen onder de controle van hetzij "Kind en Gezin", hetzij "l'Office de la Naissance et de l'Enfance", hetzij "Dienst für Kind und Familie". Personen die slechts kinderen van familieleden van minder dan zeven jaar permanent bij zich houden, kunnen, ofschoon in dat geval de erkenning niet wordt geëist, eveneens voormelde vrijstelling genieten (z. Beslissing nr. E.T.4.033 van 16.07.1971, BTW-REVUE, nr. 4, blz. 485, nr. 172, Beslissing nr. E.T.11.448 van 02.03.1973, BTW-REVUE, nr. 12, blz. 293-294, nr. 392; Beslissing nr. E.T.29.067 van 15.02.1979, BTW-REVUE, nr. 40, blz. 481-482, nr. 694).

Het decreet van 24.06.1997 tot wijziging van het decreet van 29.05.1984 houdende oprichting van de instelling Kind en Gezin (BS van 02.08.1997) en de bijhorende uitvoeringsbesluiten (BS van 09.09.1997) hebben de leeftijdsgrens voor erkende kinderopvang echter opgetrokken tot twaalf jaar.

Bovendien verplicht het decreet van 08.02.1999 tot wijziging van het decreet van 30.03.1983 houdende oprichting van de "Office de la Naissance et de l'Enfance" (BS van 16.06.1999) voortaan eenieder die niet tot het familiaal leefmilieu van het kind behoort en de opvang van kinderen van minder dan twaalf jaar wil organiseren, dit te melden aan dit "office" en de kwaliteitscode, vastgesteld door het besluit van de regering van de Franse Gemeenschap van 31.05.1999 (BS van 21.12.1999) in acht te nemen.

Wat de Duitstalige Gemeenschap betreft, is de opvang van kinderen onder de twaalf jaar momenteel geregeld door het decreet van 31.03.2014 betreffende de kinderopvang (BS van 02.07.2014).

Ingevolge deze decreetwijzigingen wordt de vrijstelling beoogd in artikel 44, § 2, 2°, van het Btw-Wetboek voor de permanente opvang van kinderen door erkende personen of instellingen uitgebreid tot kinderen van minder dan twaalf jaar, vanaf de datum van inwerkingtreding van de voormelde decreten.

De beoogde vrijstelling geldt zowel voor de leveringen van goederen als voor het verrichten van diensten die nauw samenhangen met de vrijgestelde activiteit. Aldus zijn vrijgesteld het verschaffen van maaltijden en dranken om ter plaatse te worden verbruikt, het verblijf, de verzorging, de bewaking evenals het verstrekken van het verzorgingsmateriaal (bv. luiers) van de kinderen tijdens hun verblijf in het zuigelingentehuis.

Personen of instellingen die enkel tijdens de vakantieperiodes kinderen opnemen vallen niet onder de vrijstelling, ongeacht of die kinderen al dan niet jonger zijn dan zeven jaar. Die personen of instellingen zouden eventueel wel de vrijstelling kunnen genieten waarin artikel 44, § 2, 2°, van het Wetboek, voorziet ten aanzien van instellingen erkend door de bevoegde overheid, die, ingevolge hun statuten, in hoofdzaak tot doel hebben het toezicht over jongelui en de zorg voor hun onderhoud, opvoeding en vrijetijdsbesteding. Voor de toepassing van deze laatste bepaling is echter vereist dat de instelling subsidies ontvangt van de overheid die ze erkend heeft (Beslissing nr. E.T.11.448 van 02.03.1973, BTW-REVUE nr. 12, blz. 293, nr. 392).

Handl.319.B.b

Hier worden bedoeld de instellingen die in hoofdzaak het toezicht over de jongelui en de zorg voor hun onderhoud, opvoeding en vrijetijdsbesteding tot doel hebben.

Voor de toepassing van die bepaling wordt een jeugdinstelling enkel beschouwd als erkend ten aanzien van die werkzaamheden welke door de bevoegde overheid in aanmerking worden genomen voor de berekening van de door haar uitgekeerde subsidies, alsook ten aanzien van de leveringen van goederen die de jeugdinstelling verricht in het kader zelf van zulke vrijgestelde werkzaamheden (bv. indien een scoutskamp gesubsidieerd is strekt de vrijstelling zich uit tot de leveringen in de kampkantine aan de deelnemers, van spijzen en dranken die ter plaatse worden verbruikt, van chocolade en versnaperingen, enz.).

De erkenning kan van onderscheiden FOD's voortkomen en beoogt onder meer jeugdtehuizen of jeugdclubs. Jeugdherbergen, jeugdhemen en vakantietehuizen voor de jeugd zijn dus vrijgesteld wanneer ze aangesloten zijn bij de Vlaamse jeugdherbergcentrale, de Centrale Wallonne des Auberges de la Jeunesse, het Centrum voor jeugdtoerisme of het Centre belge du tourisme des jeunes, en langs die centra om subsidies ontvangen van de bevoegde overheid.

De vrijstelling geldt ook ten aanzien van de onthaalorganismen voor buitenlandse studenten en stagiaires erkend door de Dienst voor Ontwikkelingssamenwerking, afhangend van de Federale Overheidsdienst Buitenlandse Zaken en Buitenlandse Handel, voor die werkzaamheden welke in aanmerking komen voor de uitkering van subsidies (en voor de leveringen van goederen die daarmee nauw samenhangen verricht in het kader van die werkzaamheden).

De vrijstelling geldt ook t.a.v. de diensten verricht door de instellingen erkend door de Federale Overheidsdienst Justitie overeenkomstig het koninklijk besluit van 29.04.1969 tot vaststelling van de algemene voorwaarden voor erkenning bedoeld in artikel 66 van de wet van 08.04.1965 betreffende jeugdbescherming (homes die onderdak verschaffen aan jongeren die van de jeugdrechtbank afhangen). Wanneer de instelling door de Federale Overheidsdienst Justitie is erkend, is de vrijstelling van de belasting van toepassing op de diensten die de instelling verleent aan al de jongeren die erin ondergebracht zijn, zelfs indien een bepaald aantal onder hen niet onder toezicht staat van de jeugdrechtbank. Gelet op de duur van de erkenningsprocedure neemt de administratie verder aan dat de instellingen die de erkenning hebben aangevraagd en de voorwaarden vervullen om ze te verkrijgen zich voorlopig op de vrijstelling mogen beroepen. Deze vrijstelling mag echter slechts worden toegepast in de mate waarin de diensten worden verleend aan minderjarigen die reeds door de jeugdrechtbank in het kader van de wet van 08.04.1965 in de bedoelde instelling zijn geplaatst. Wanneer terecht aanspraak werd gemaakt op de vrijstelling, maar de erkenning uiteindelijk werd geweigerd, vervalt de vrijstelling op de datum dat de beslissing tot weigering aan de instelling betekend werd en worden de door de instelling verrichte handelingen in principe aan de belasting onderworpen.

6.3.12 Vrijstelling diensten voor onderwijskeuze

Handl.323

Artikel 44, § 2, 5°, van het Wetboek, stelt de diensten betreffende onderwijskeuze en gezinsvoorlichting alsook de nauw daarmee samenhangende leveringen van goederen vrij van de btw.

Wat onderwijskeuze betreft, geldt de vrijstelling voor de diensten die gewoonlijk worden verricht door psychologen op het vlak van psychopedagogie, naar analogie met de diensten die worden verstrekt door hun collega's in psycho-medisch-sociale centra en centra voor leerlingenbegeleiding (centra die overigens vrijgesteld zijn overeenkomstig artikel 44, § 2, 2°, van het Wetboek).

(…)

Er wordt nog op gewezen dat, om aanspraak te kunnen maken op de vrijstelling beoogd door voornoemd artikel 44, § 2, 5°, de psychologen ook de vereiste beroepstitel moeten hebben en moeten

ingeschreven zijn op de lijst van de commissie van psychologen (z. wet van 08.11.1993 tot bescherming van de titel van psycholoog).

(…)

6.3.13 Vrijstelling verhuur van boeken, tijdschriften, geluids- en beeldopnames

Handl.324

De hier bedoelde handelingen zijn die van verhuur als bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 4°, van het Wetboek. De vrijstelling is evenwel slechts van toepassing indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:
1° de dienstverrichter moet een instelling zijn die geen winstoogmerk heeft;
2° de uit die werkzaamheid bekomen ontvangsten zullen uitsluitend worden gebruikt tot dekking van de exploitatiekosten.

Onder de hierboven vermelde voorwaarden is de verhuur van kunstwerken (schilderijen, tekeningen, foto's, enz.) een van de btw vrijgestelde handeling (Beslissing nr. E.T.29.719 van 08.05.1979, BTW-REVUE nr. 41, blz. 542, nr. 703).

6.3.14 Vrijstelling van de verkoop wanneer de btw bij aankoop niet kon worden afgetrokken

Handl.328/5

(…)

De vrijstelling bepaald in artikel 44, § 2, 13°, van het Wetboek is een technische vrijstelling die tot doel heeft dubbele belastingheffing te vermijden. Immers, wanneer goederen worden gebruikt voor een werkzaamheid maar de aankoop of de verwerving ervan geen recht op aftrek van de erop verschuldigde belasting verleent, hetzij omdat ze volledig worden gebruikt voor vrijgestelde handelingen, hetzij omdat de aftrek op grond van een andere bepaling niet wordt toegestaan, zou het belasten van de verkoop ervan leiden tot een dubbele belastingheffing vermits het te belasten bedrag bezwaard is met btw die niet werd afgetrokken.

6.3.15 Vrijstelling kleine ondernemingen

Handl.82

(…)

Voornoemde vrijstellingsregeling houdt in dat belastingplichtigen van wie de gerealiseerde jaaromzet niet meer bedraagt dan 25.000 EUR, ongeacht of het gaat om een hoofdactiviteit dan wel om een aanvullende werkzaamheid, ontslagen worden van een aantal btw-verplichtingen maar anderzijds ook het recht op aftrek van voorbelasting verliezen.

Handl.498

(…)

De bijzondere regeling ingevoerd door artikel 56bis, van het Wetboek en het koninklijk besluit nr. 19 voor de kleine ondernemingen, ontheft deze laatsten van de voornaamste verplichtingen welke normaal aan btw-belastingplichtigen worden opgelegd. Zo moeten zij onder meer geen periodieke btw-aangiften indienen met betrekking tot de door hen verrichte handelingen en evenmin de btw storten aan de Schatkist. Zij mogen in geen enkel geval de btw welke ze aan hun leveranciers hebben betaald in aftrek brengen. Deze kleine ondernemingen krijgen een btw-identificatienummer dat, wordt voorafgegaan door de letters BE (art. 50, § 1, eerste lid, 1°, van het Wetboek).

6.3.16 De btw-eenheid

Handl.111/2

Overeenkomstig artikel 4, § 2, van Wetboek kan de Koning, in de gevallen en volgens de regels die Hij bepaalt, de in België gevestigde personen die juridisch gezien wel zelfstandig zijn, doch financieel, economisch en organisatorisch nauw met elkaar verbonden zijn, voor de toepassing van het Wetboek aanmerken als één belastingplichtige.

Het koninklijk besluit nr. 55, met betrekking tot de regeling voor belastingplichtigen die een btw-eenheid vormen genomen ter uitvoering van voormeld artikel 4, § 2, stelt de toepassingsmodaliteiten vast van het stelsel van de btw-eenheid.

Het geheel van de belastingplichtigen die samen aangemerkt worden als één belastingplichtige wordt btw-eenheid genoemd. Een belastingplichtige die deel uitmaakt van een btw-eenheid, wordt lid van een btw-eenheid genoemd.

In zekere zin is de btw-eenheid een wettelijke fictie, op het vlak van de btw, waarop de bepalingen van het Wetboek van toepassing zijn. De btw-eenheid moet, op basis van de gewone regels, beschouwd worden als een belastingplichtige met dezelfde rechten en plichten als elke andere belastingplichtige.

De leden van een btw-eenheid duiden één van hen aan om in hun naam en voor hun rekening de rechten en verplichtingen van de btw-eenheid uit te oefenen. Dit lid wordt de vertegenwoordiger van de btw-eenheid genoemd.

De btw-eenheid wordt aangemerkt als één enkele belastingplichtige en wordt dus geïdentificeerd onder een uniek btw-identificatienummer voor de eenheid. Dat nummer geldt voor het indienen van de periodieke btw-aangifte van de btw-eenheid, voor het houden van de btw rekening-courant van de btw-eenheid, voor het eventueel houden van bijzondere rekeningen, voor alle bijkomende taxaties en voor alle heffings- en invorderingstitels die uitgaan van de administratie. De leden van de btw-eenheid zijn ten opzichte van de Staat hoofdelijk aansprakelijk voor alle btw-schulden van de btw-eenheid (z. KB nr. 55, artikel 7).

Het stelsel van de btw-eenheid is in werking getreden op 01.04.2007.

Handl.111/6

De personen, lid van een btw-eenheid, vormen een enkele belastingplichtige voor de toepassing van het Btw-Wetboek.

De btw-eenheid wordt dus aangemerkt als één belastingplichtige voor de goederen en de diensten bekomen van derden en voor de prestaties verstrekt aan die derden. Hieruit volgt dat:

- de leveringen van goederen en de diensten verricht tussen de leden van een btw-eenheid (interne handelingen genoemd) niet binnen de werkingssfeer van de btw vallen;
- de leveringen van goederen en de diensten verricht door derden voor elk lid, voor de toepassing van de btw verricht worden voor de btw-eenheid;
- de invoeren en intracommunautaire verwervingen verricht door elk lid, verricht worden door de btw-eenheid;
- de leveringen van goederen en de diensten die elk lid verricht voor derden ten overstaan van de btw-eenheid (externe handelingen genoemd) verricht worden door de btw-eenheid.

Die gevolgen gelden, zonder uitzondering, voor alle leveringen van goederen en diensten.



6.4 Niet van de btw vrijgestelde activiteiten

6.4.1 Verwant aan de vrijgestelde onroerende verhuur

6.4.1.1 Verlenen van het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen

Handl.51.B

Artikel 18, § 1, tweede lid, 6°, van het Wetboek onderwerpt aan btw de overdracht van of het verlenen van al dan niet exclusieve rechten op het recht een beroepswerkzaamheid uit te oefenen.

(…)

Volgens de administratie beoogt de term "verlenen van een recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen" twee soorten gevallen:

- de overeenkomst waarbij iemand, tegen betaling van een vergoeding, aan een ander het recht overdraagt of rechten verleent op het recht om een handelsinrichting of een andere inrichting uit te baten, met dien verstande dat het essentiële voorwerp van de overeenkomst het recht is om de beroepswerkzaamheid uit te oefenen en niet het genot van de inrichting (z. ook nr. 61);
- de overeenkomst waarbij iemand die een handelscomplex of een ander complex uitbaat aan een ander het al dan niet exclusief recht verleent een beroepswerkzaamheid binnen dat complex uit te oefenen, ongeacht of het een warenhuis, een winkelgalerij, een tentoonstelling, een hotel, een restaurant, een schouwburg, een sportstadion en dergelijke betreft.

Vallen aldus binnen het toepassingsgebied van artikel 18, § 1, tweede lid, 6°, van het Wetboek:
1° de overeenkomst waarbij de uitbater van een hotel, van een restaurant of van een toneelzaal, aan een ander persoon het recht verleent om de vestiaire, de toiletten of een verkoopstand uit te baten in de inrichting;

2° de overeenkomst waarbij de uitbater van een warenhuis aan een ander persoon het recht verleent zijn eigen producten in het warenhuis tentoon te stellen of te verkopen;

3° de overeenkomst waarbij de uitbater van een (sport)stadion aan andere personen het recht verleent om in het stadion sommige producten te verkopen (dranken, suikergoed, frieten, kranten, enz.);

4° de overeenkomst waarbij de uitbater van een spoorwegnet aan een ander persoon het recht verleent om buffetten en restaurants in de stations uit te baten;

5° de overeenkomst waarbij de uitbater van een spoorwegnet aan een ander persoon het recht verleent reclame te maken op het net;

6° de overeenkomst waarbij de organisator van een tentoonstelling aan een ander persoon het recht verleent om binnen de ruimte van de tentoonstelling een beroepswerkzaamheid uit te oefenen;

7° de overeenkomst waarbij de organisator van een muziekfestival aan zelfstandigen het recht verleent om in open lucht voeding en drank te verkopen aan de festivalbezoekers (Mond. Vr. nr. 18543 VEYS van 02.07.2013, Beknopt Verslag, Kamercommissie Financiën en Begroting, Com 790, 1). De van de verkopers hiervoor gevraagde vergoeding is een percentage van de door hen tijdens het festival gerealiseerde omzet. De omzet van de verkopers blijkt uit de consumptiebonnen die tijdens het festival bij die verkopers worden ingewisseld voor voeding of drank. In deze omstandigheden verleent de organisator tegen vergoeding het recht aan de verkopers een beroepswerkzaamheid uit te oefenen. Die dienst is onderworpen aan de btw.

De uitoefening van een beroepswerkzaamheid in de zin van artikel 18, § 1, tweede lid, 6°, van het Wetboek moet ruim geïnterpreteerd worden. De overeenkomst waarbij een onderneming het recht wordt verleend om voor haar eigen producten reclame te maken, valt bijvoorbeeld binnen het toepassingsgebied van artikel 18, § 1, tweede lid, 6°, van het Wetboek.

De administratie kan niet stellen dat de kwalificatie van het verlenen van een recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen de uitbating, de verkoop of de uitbating van een handelszaak veronderstelt.

Het feit dat de begunstigde van het recht zelf geen handelszaak uitbaat, kan de kwalificatie als recht om een beroepswerkzaamheid uit te oefenen bijgevolg niet uitsluiten. Het is aldus niet vereist dat de beroepswerkzaamheid uitgeoefend wordt om winst te maken. Zo is artikel 18, § 1, tweede lid, 6°, van het Wetboek van toepassing op de overeenkomst waarbij de organisator van een tentoonstelling aan een vereniging zonder winstoogmerk het recht verleent in de tentoonstellingsruimte brochures te verkopen waarin haar filosofisch ideaal wordt verdedigd.

In de relatie van een organisator van een handelsbeurs tot de inzenders is, ten aanzien van de terbeschikkingstelling van een standplaats, de gesloten overeenkomst niet bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 6°, van het Wetboek, maar wordt ze voor het geheel beschouwd, ofwel als een dienst bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 1° (geheel van diensten met betrekking tot de organisatie van een handelsbeurs), ofwel als een onroerende verhuur (terbeschikkingstelling van een standplaats), volgens het onderscheid gemaakt in de aanschrijving nr. 15/1978 van 12.05.1978, onder de nrs. I en II.

6.4.1.2 Verhuur van parkeerplaatsen

Handl.53.A

Krachtens artikel 18, § 1, tweede lid, 8°, van het Wetboek wordt de terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen als een dienst aangemerkt.

(…)

Deze dienst is bovendien uitdrukkelijk uitgesloten van de vrijstelling voor de verpachting, de verhuur en de overdracht van huur van uit hun aard onroerende goederen in de zin van artikel 44, § 3, 2°, a), eerste streepje van het Wetboek.

De terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen bepaald in artikel 18, § 1, tweede lid, 8°, van het Wetboek, moet sinds de wijziging van die wetsbepaling op 01.01.1993 niet meer plaatsvinden in het kader van de uitbating van een parking of garage, zodat de draagwijdte van voornoemde dienst veel ruimer is geworden en zelfs de terbeschikkingstelling beoogt die plaatsvindt in het kader van het beheer door een natuurlijk persoon van zijn onroerend vermogen.

Voor de toepassing van de btw is terbeschikkingstelling van stalling voor rijtuigen door om het even welke persoon die handelt binnen de voorwaarden van de artikelen 2 en 4 van het Wetboek, dus aan te merken als een economische activiteit die, behoudens toepassing in voorkomend geval van artikel 56bis, van het Wetboek inzake de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, de btw in België opeisbaar maakt indien de dienst hier te lande plaatsvindt. (…)

Ter zake dient er dan ook geen onderscheid te worden gemaakt naargelang die stallingen de vorm aannemen van gesloten garages (boxen) of van staanplaatsen die eenvoudig afgebakend zijn door lijnen op de grond. Evenmin van belang zijn de gebruiksduur is (per uur, per maand, per jaar, enz. ...) of de interpretatie die aan de overeenkomst wordt gegeven (bewakingscontract, onroerende verhuur, enz.).

Ook aan de btw onderworpen is de overeenkomst waarbij een gebouw dat als parkeergarage of parking werd opgericht in zijn geheel ter beschikking wordt gesteld van een persoon die bedoeld gebouw als parkeergarages of parking zal uitbaten (Besl. nr. E.T.84.364 van 29.09.1995, Btw-Revue, nr. 119, 69-72, nr. 1017).

Handl.53.B

De btw is niet verschuldigd op:

- de terbeschikkingstelling of de verhuur van stalling voor rijtuigen wanneer zij nauw verbonden is met een op grond van artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek vrijgestelde huurovereenkomst betreffende een voor een ander gebruik bestemd onroerend goed (bv. bewoning, commerciële doeleinden, enz.) zodanig dat beide verhuringen één enkele economische handeling vormen. Dit is meer bepaald het geval wanneer de stalling voor rijtuigen en het voor andere doeleinden verhuurd onroerend goed deel uitmaken van eenzelfde onroerend geheel (bv. appartementsgebouw, woningcomplex, e.a.) en beide goederen door dezelfde verhuurder - zelfs bij afzonderlijk gesloten overeenkomsten - aan dezelfde huurder worden verhuurd. Aldus zal de stalling voor rijtuigen ingericht in flatgebouwen of in aanhorigheden ervan en die uitsluitend ter beschikking wordt gesteld van de mede-eigenaars of van de huurders in de regel niet aan de btw zijn onderworpen (Besl. nr. E.T.78.929 van 21.02.1994, Btw-Revue, nr. 109, blz. 617-618, nr. 988);
- de organisatie van parkeergelegenheid op de openbare weg, tegen betaling en gecontroleerd door parkingmeters of door andere toestellen met dezelfde functie, wanneer deze organisatie tot stand is gekomen door een beslissing van de overheid (Besl. nr. E.T.78.929 van 21.02.1994, Btw-Revue, nr. 109, blz. 617-618, nr. 988);
- de stalling die een onderneming kosteloos ter beschikking stelt van haar personeel en die als een collectief voordeel van sociale aard wordt aangemerkt (z. nr. 62/2).

Als een landbouwer die aan de bijzondere regeling van artikel 57 van het Wetboek is onderworpen, stalling voor rijtuigen ter beschikking stelt en hij voor handelingen niet in aanmerking komt voor de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen in de zin van artikel 56bis, van het Wetboek, is hij voor zijn volledige werkzaamheid aan de normale regeling onderworpen.

6.4.1.3 Ter beschikking stellen van bergruimte voor opslag van goederen

Handl.54

(…) Sinds 01.01.1993 wordt de terbeschikkingstelling van bergruimte voor het opslaan van goederen als dusdanig door artikel 18, § 1, tweede lid, 9°, van het Wetboek beschouwd als een dienstverrichting zonder dat er van een uitbating sprake moet zijn. Overigens is de betreffende dienst uitgesloten van de vrijstelling inzake onroerende verhuur in de zin van artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek.

Tenzij de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen in de zin van artikel 56bis, van het Wetboek van toepassing is, is de betreffende terbeschikkingstelling onderworpen aan de btw in België wanneer zij in België plaatsvindt, zelfs indien zij gebeurt in het kader van het beheer door een natuurlijke persoon van zijn onroerend vermogen.

De terbeschikkingstelling van opslagruimte is enkel aan de btw onderworpen wanneer zij betrekking heeft op afzonderlijke gebouwen die uitsluitend als opslagruimte zijn ontworpen of ingericht en als zodanig kunnen worden gebruikt.

Bovendien is voor dergelijke terbeschikkingstelling van opslagruimte de vrijstelling van artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek van toepassing wanneer die terbeschikkingstelling nauw verbonden is

met een op grond van deze wetsbepaling vrijgestelde huurovereenkomst betreffende een voor een ander gebruik bestemd goed (bv. bewoning, commerciële doeleinden, e.a.) zodanig dat beide verhuringen economisch één enkele handeling vormen. Dit is meer bepaald het geval wanneer de opslagruimte en het gehuurde, voor een ander gebruik bestemd gebouw, deel uitmaken van eenzelfde onroerend geheel en beide goederen door dezelfde eigenaar, zelfs bij afzonderlijk gesloten huurovereenkomsten, aan dezelfde huurder worden verhuurd.

De terbeschikkingstelling aan dezelfde huurder van een entrepot en een bedrijfsgebouw die deel uitmaken van eenzelfde onroerend goed, is dus geheel niet aan de btw onderworpen. Deze handeling wordt voor het geheel beschouwd als een onroerende verhuur in de zin van artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek.

De administratie gedoogt echter dat de terbeschikkingstelling toch in het geheel onderworpen is aan btw, als de volgende voorwaarden gezamenlijk vervuld zijn:
i. in eenzelfde gebouw is "in" de opslagruimte een kantoor of een plaats voorzien;
ii. dat kantoor of die plaats doet uitsluitend dienst voor een persoon belast met het beheer van de opgeslagen goederen, en;
iii. de oppervlakte van dat kantoor of die plaats beslaat niet meer dan 10% (maximum 10%) van de totale oppervlakte van het gebouw (Besl. nr. E.T.84.364 van 29.09.1995; Besl. nr. E.T.108.597 van 13.01.2005).

Als de kantoorruimte meer dan 10% van de oppervlakte van het geheel beslaat, zelfs indien het kantoor of de plaats uitsluitend dienst doet voor het beheer van de opgeslagen goederen, of als de kantoorruimte wordt gebruikt voor andere doeleinden dan het beheer van de opgeslagen goederen of niet ‘in’ de opslagruimte is gelegen, zelfs indien de oppervlakte van de kantoorruimte 10% of minder van de totale oppervlakte bedraagt, moet de gehele terbeschikkingstelling worden vrijgesteld.

Onder meer de volgende handelingen vallen onder de toepassing van 18, § 1, tweede lid, 9°, van het Wetboek en zijn niet vrijgesteld door 44, § 3, 2°, van het Wetboek:

- het in bewaring plaatsen van bagage in de bagagedepots van spoorwegstations;
- het ter beschikking stellen van ruimten voor de bewaring van archieven;
- het ter beschikking stellen van ruimten in koelkamers;
- het ter beschikking stellen van het geheel van de ruimten waaruit een bergruimte bestaat voor zover deze ontworpen of ingericht is als bergruimte voor het opslaan van goederen en slechts voor die doeleinden kan worden gebruikt (Besl. nr. E.T.84.364 van 29.09.1995, Btw-Revue, nr. 119, blz. 69-72, nr. 1017);
- de opslag van granen en oliehoudend zaad in silo's;
- de opslag van goederen op de kades en loodsen van havens;
- de opslag van petroleum, benzine, gasolie of brandstof in reservoirs en in tanks;
- het ter beschikking stellen van afgesloten ruimten in een complex dat inzonderheid is ingericht om goederen in op te slaan of te bewaren (bv. zogenaamde "mini- of selfstorage");
- de handeling waarbij een persoon een derde toestaat op een hem toebehorend terrein goederen, zoals bijvoorbeeld containers, op te slaan voor zover dit terrein daadwerkelijk voor die doeleinden wordt gebruikt.

Aan te stippen valt dat de hier beoogde diensten kunnen worden vrijgesteld van de btw op grond van artikel 41 van het Wetboek (z. nr. 298).

6.4.1.4 Logies en camping

Handl.55.A

Artikel 18, § 1, tweede lid, 10°, van het Wetboek, beoogt de terbeschikkingstelling van gemeubeld logies en het ter beschikking stellen van plaats om te kamperen.

Handl.55.B

Het verschaffen van gemeubeld logies in de zin van artikel 18, § 1, tweede lid, 10°, van het Wetboek én van de uitzonderingen op de vrijstelling voor onroerende verhuur in de zin van artikel 44, § 3, 2°, a), derde streepje, van het Wetboek, houdt in dat het gaat om instellingen die worden uitgebaat onder de in de wetgeving op de hotelinrichtingen gestelde voorwaarden dan wel onder een ander statuut en die worden gekenmerkt door een permanente organisatie die al de materiële en menselijke factoren verenigt die het mogelijk maken aan de gasten diensten te verstrekken, zoals de ontvangst van de gasten, het ter beschikking stellen van gemeubelde kamers en huishoudlinnen (beddengoed, dekens, handdoeken, washandje, e.d.), het regelmatig onderhoud en schoonmaken van de kamers, met begrip van het verversen van het huishoudlinnen en, eventueel, het verschaffen van het ontbijt.

De inrichtingen die niet dit geheel van diensten verschaffen, komen echter toch voor het belasten van hun handelingen in aanmerking als uit de concrete feiten blijkt dat systematisch aan alle klanten, voor een globale prijs een dienst wordt aangeboden en verstrekt die zowel bestaat in het ter beschikking stellen van gemeubeld logies (van welke aard ook, kamer, appartement, chalet in een vakantiepark, enz.), het onthaal ter plaatse van gasten gedurende in ieder geval een groot gedeelte van de dag en, volgens de door de uitbater vastgestelde formule, minstens één van de volgende bijkomende diensten: het regelmatig onderhoud en schoonmaken van gemeubelde kamers tijdens het verblijf, het verschaffen en het verversen van het huishoudlinnen gedurende het verblijf, of het verschaffen van een ontbijt op de kamers of in de eetzaal van de inrichting.

Dit is bijvoorbeeld het geval, indien ze handelen onder de gestelde voorwaarden, en onder voorbehoud van de toepassing van de vrijstelling van artikel 44, § 2, van het Wetboek (z. hierna), voor:
1° de inrichtingen die geregeld aan betalende gasten onderdak verlenen voor een kortere tijdsduur dan een nacht, zelfs wanneer noch spijzen, noch dranken worden verschaft;

2° de vakantietehuizen;

3° de bejaardentehuizen (eventueel is er echter toepassing van artikel 44, § 2, 2°, van het Wetboek);

4° de aparthotels;

5° de vakantieparken;

6° de landelijke gites;

7° de particulieren die, al dan niet in hoofdberoep, al dan niet gebruik makend van publiciteit, geregeld één of meerdere gastenkamers ter beschikking stellen van toeristen.

Wanneer daarentegen de uitbater geen enkele van de hiervoor bedoelde bijkomende diensten aanbiedt of wanneer hij ze slechts verstrekt op uitdrukkelijke vraag van de klant mits betaling van een prijstoeslag of nog wanneer de diensten a priori onder de hiervoor vermelde voorwaarden worden uitgeoefend, waar de klant de mogelijkheid heeft om af te zien van één of meerdere bijkomende diensten waarvoor hem een prijsvermindering wordt toegekend, dan is de terbeschik-

kingstelling van gemeubelde logies een gewone verhuur. Deze verhuur is vrijgesteld krachtens artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek. Omdat de lokalen bestemd zijn voor bewoning, heeft de vrijstelling niet alleen betrekking op het onroerend goed uit zijn aard, maar ook op het ter beschikking stellen van roerende goederen.

Worden ook voor het geheel vrijgesteld overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek:
a) de terbeschikkingstelling door particulieren voor een betrekkelijk lange duur, van gemeubelde kamers aan studenten, aangezien in dit geval de ontvangst van de gasten niet wordt verzekerd en de terbeschikkingstelling van de kamer hoogstens zal gepaard gaan met het schoonmaken ervan en met het verschaffen van ontbijt;
b) en, a fortiori, de loutere en eenvoudige verhuur, buiten elke dienstverlening, van appartementen en huizen bestemd voor bewoning.

Tenslotte worden de in artikel 18, § 1, tweede lid, 10°, van het Wetboek beoogde handelingen van de belasting vrijgesteld als ze worden verricht:
(...)
c) door pensionaten en internaten die toegevoegd zijn aan onderwijsinstellingen of ervan afhangen (Wetboek, art. 44, § 2, 4°; z. nr. 321, E,eerste lid).

Handl.55.C

De terbeschikkingstelling van een plaats om te kamperen is een dienst als bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 10°, van het Wetboek die eveneens uitdrukkelijk is uitgesloten van de vrijstelling voor de verpachting, de verhuur en de overdrachten van huur van uit hun aard onroerende goederen.

Inzake btw wordt als kampeerterrein aangemerkt, ieder terrein dat gebruikt wordt om te kamperen en waarop tenten, caravans, stacaravans of andere soortgelijke verblijven worden geplaatst.

Anderzijds moet de terbeschikkingstelling van een plaats om te kamperen sinds 01.01.1993 niet meer geschieden door een "uitbater" van een kampeerterrein.

Voor de toepassing van de btw is de terbeschikkingstelling van een kampeerplaats door om het even welke persoon die handelt binnen de voorwaarden van de artikelen 2 en 4 van het Wetboek, dus aan te merken als een economische activiteit die, behoudens toepassing van artikel 56bis, van het Wetboek inzake de vrijstellingsregeling voor kleine ondernemingen, de btw in België opeisbaar maakt indien de dienst hier te lande plaatsvindt. Ter zake dient dan ook geen onderscheid te worden gemaakt of de terbeschikkingstelling van een plaats om te kamperen al dan niet gebeurt in overeenstemming met de ter zake geldende wetgeving. Evenmin van belang zijn de duur is van de terbeschikkingstelling (per dag, per week, per maand, per jaar, ...) of de interpretatie die aan de overeenkomst wordt gegeven (onroerende verhuur).

De terbeschikkingstelling van een terrein in zijn geheel dat ingericht en uitgerust is als kampeerterrein, is dus niet langer aan te merken als een onroerende verhuur die van de btw is vrijgesteld maar wel als een dienst bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 10°, en in artikel 44, § 3, 2°, a), vierde streepje, van het Wetboek (Besl. nr. E.T.84.364 van 29.09.1995, Btw-Revue, nr. 119, blz. 69-72, nr. 1017). De omstandigheid dat op dat terrein een kantoor of een kleine ruimte is voorzien dat uitsluitend wordt gebruikt door het personeel belast met het beheer van het kampeerterrein, doet geen afbreuk aan de belastbaarheid van voornoemde handeling.

Daarentegen wordt als een van de btw vrijgestelde onroerende verhuur beschouwd de terbeschikkingstelling van de op een kampeerterrein opgerichte onroerende goederen zoals chalets, bungalows, paviljoenen en andere soortgelijke goederen evenals onder meer het restaurant, de winkel

of het woonhuis voor de beheerder die zich in voorkomend geval op het kampeerterrein bevinden. Als een kampeerterrein dus samen met de daarop opgerichte gebouwen, met uitzondering echter van de onroerende installaties die inherent zijn aan een kampeerterrein zoals het gebouw bevattende de sanitaire installaties, voor een enige prijs ter beschikking wordt gesteld, moet die prijs voor de heffing van de btw onder controle van de administratie worden uitgesplitst. Slechts dat gedeelte van de prijs dat betrekking heeft op het kampeerterrein zelf en op de samen daarmee uitgebate voor sanitaire doeleinden bestemde gebouwen, is aan de btw onderworpen.

Onder voorbehoud van de toepassing van artikel 18, § 1, tweede lid, 10°, van het Wetboek, wat het verschaffen van gemeubeld logies betreft (z. onder B hiervoor), is de terbeschikkingstelling van dergelijke verblijven, die onroerend uit hun aard zijn, in principe een onroerende verhuur zoals bedoeld in artikel 18, § 1, tweede lid, 4°, maar die overeenkomstig artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek van de belasting is vrijgesteld.

Worden daarentegen niet als een economische activiteit in de zin van artikel 4 van het Wetboek aangemerkt:

- de particulier die tegen betaling van een vergoeding gedurende maximum zestig dagen per jaar een terrein om te kamperen ter beschikking stelt van georganiseerde groepen kampeerders die onder toezicht van monitoren staan en alleen tenten gebruiken;
- de pachter die tegen betaling van een vergoeding aan één of twee gezinnen het recht geeft om te kamperen op een weide waarvan hij het genot heeft.

Handl.141.B.2°.XXX.

Er wordt op gewezen dat indien een hotelhouder een enige prijs vraagt voor volledig pension of halfpension, de administratie aanvaardt dat de helft van die prijs betrekking heeft op het verschaffen van gemeubelde logies met ontbijt en zodoende onderworpen is aan het verlaagd btw-tarief van 6%, voor zover de coëfficiënt van 50% niet betekenisvol afwijkt van de werkelijkheid. De andere helft van de enige prijs heeft dus betrekking op het middagmaal en/of avondmaal en kan dus integraal onderworpen worden aan het tarief van 12% (toepassing van de rubriek I van tabel B van de bijlage bij het koninklijk besluit nr. 20, zie hierna) voor zover de dranken bij dat middag- en/of avondmaal niet begrepen zijn in deze enige prijs.

Indien de dranken bij het middag- en/of avondmaal inbegrepen zijn in de enige prijs van het volledig pension of halfpension, dient de helft van die prijs verder te worden uitgesplitst derwijze dat de dranken belast worden met toepassing van het normale btw-tarief van 21%. Een eventuele forfaitaire splitsing kan slechts in samenspraak met de administratie, behoudens de toepassing van de administratieve tolerantie voorzien in punt 3 van de beslissing nr. ET 117.557 van 23.12.2009.

6.4.1.5 Toekenning van het recht van toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak en toekenning van het recht gebruik te maken van een dergelijke inrichting

Handl.57

Artikel 18, § 1, tweede lid, 12°, van het Wetboek beoogt de toegang tot en het gebruik van inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak door afzonderlijke of bijeenzijnde bezoekers. Die bepaling geldt eveneens voor de overeenkomst waarbij de exploitant van een inrichting voor cultuur, sport of vermaak het geheel van zijn inrichting ter beschikking stelt van een andere persoon, indien hij eveneens de diensten verleent van acteurs, muzikanten of sportbeoefenaars die optreden of hun medewerking verlenen bij de uitvoering van het schouwspel of de vermakelijkheid. Tot de wer-

kingssfeer van die bepaling behoren onder meer: musea, tentoonstellingszalen, floraliën, handelsbeurzen (z. aanschr. nr. 15/1978 van 12.05.1978, III), balzalen, zwembaden, golfterreinen, visvijvers, autocircuits, wielerbanen, grotten, lunaparken en markten voor tweedehandse voertuigen.

Vrijstellingen bestaan echter voor uitbaters van sportinrichtingen, en leeszalen, uitbaters van musea en natuurmonumenten en voor sommige organisatoren van tentoonstellingen. Deze vrijstellingen worden behandeld in hoofdstuk X.

Wanneer de uitbater alleen een zaal exclusief ter beschikking stelt van een persoon of een groepering zonder tussenbeide te komen in de vertoning, is de handeling vrijgesteld van de belasting in de mate waarin ze betrekking heeft op het genot van de zaal zelf en op de diensten die noodzakelijk zijn voor het onderhouden van de zaal. De handeling is daarentegen onderworpen aan de belasting in de mate waarin het genot betrekking heeft op lichamelijke roerende goederen of op goederen die slechts onroerend zijn door bestemming, en in de mate waarin de uitbater exploitant zorgt voor het personeel dat instaat voor de decors of voor de projectietoestellen.

De belasting die verschuldigd is op het belastbaar gedeelte van de prijs wordt berekend tegen het normale tarief. Wanneer een enige prijs werd bedongen moet de uitbater exploitant die prijs uitsplitsen onder toezicht van de administratie.

Onder de diensten die noodzakelijk zijn voor het onderhouden van de zaal moeten worden gerangschikt, het verschaffen van de verlichting en van de airconditioning in de zaal, het onderhoud en het reinigen van de zaal, de diensten van het personeel voor de vestiaires en de toiletten en de diensten van het personeel belast met het aanwijzen van de plaatsen aan de toeschouwers.

Handl.69/3

(…)

Diensten die bestaan in het verlenen van toegang tot culturele, artistieke, sportieve, wetenschappelijke, onderwijs-, amusements- of soortgelijke evenementen als bedoeld in artikel 53 van Richtlijn 2006/112/EG omvatten diensten die er in essentie in bestaan dat in ruil voor een toegangsbiljet of tegen betaling, inclusief betaling in de vorm van een abonnement, seizoensticket of periodieke bijdrage, toegang tot een evenement wordt verleend.

Het feit dat het toegangsgeld tot een evenement van tevoren werd betaald of dat het ticket al dan niet langs elektronische weg werd aangekocht, speelt ter zake geen enkele rol (Circ. AFZ nr. 19/2009 van 22.12.2009).

(…)

Handl.141.B.2°.XXVIII.

Diensten aan 6% btw: de toekenning van het recht op toegang tot inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak, alsmede de toekenning van het recht gebruik ervan te maken, met uitzondering van:
a) de toekenning van het recht gebruik te maken van automatische ontspanningstoestellen;
b) de terbeschikkingstelling van roerende goederen.

De regeling die op het stuk van de btw van toepassing is op de automaten wordt toegelicht in de aanschrijving nr. 6 van 09.03.1994. De ontvangsten aangetroffen in de automatische ontspanningstoestellen, bedoeld onder nr. 25, van deze aanschrijving, zijn belastbaar tegen het tarief van 21%.

De verhuur van roerende goederen is, zonder onderscheid, onderworpen aan het tarief van 21%, zelfs indien de verhuur betrekking heeft op ontspanningstoestellen (al dan niet automatisch). Dit

geldt onder meer voor de verhuur van fietsen, rolschaatsen, skateboards, bootjes, waterfietsen, enz.

Wat de verhuur van roerende goederen in inrichtingen voor cultuur, sport of vermaak betreft, zijn de volgende regels van toepassing.

Wanneer de toekenning van het recht op toegang of van het recht gebruik te maken van dergelijke inrichting automatisch, zonder prijstoeslag, de terbeschikkingstelling met zich meebrengt van roerende goederen die een integrerend deel van deze inrichting uitmaken, zodanig dat het gebruik van deze laatste zonder die goederen niet mogelijk is, is de door de exploitant van de inrichting gevraagde prijs overeenkomstig voornoemde rubriek XXVIII voor het geheel onderworpen aan het btw-tarief van 6%.

Dit is bijvoorbeeld het geval voor:

- de golfclub en -bal terbeschikking gesteld door de exploitant van een minigolf parcours;
- fitnesstoestellen van een fitnesszaal;
- carts of andere gelijkaardige toestellen die worden gebruikt op een circuit dat speciaal daartoe werd ontworpen.

Wanneer de terbeschikkingstelling van roerende goederen door een exploitant van een inrichting voor cultuur, sport of vermaak daarentegen facultatief is, wat inzonderheid het geval is als de bezoeker of de gebruiker de mogelijkheid heeft om zijn eigen uitrusting te gebruiken, is de gevraagde prijstoeslag voor de terbeschikkingstelling van roerende goederen beoogd in de uitzondering onder b) van voornoemde rubriek XXVIII en derhalve onderworpen aan het normale btw-tarief.

Het kan eveneens gebeuren dat een exploitant van een hierboven bedoelde inrichting aan de gebruikers een globale prijs vraagt die het recht van gebruik van de inrichting alsook de terbeschikkingstelling van een roerende uitrusting omvat, maar dat hij een korting toestaat aan de gebruiker die zijn eigen uitrusting gebruikt. In dat geval dient de prijs die gevraagd wordt aan gebruikers die gebruik maken van de hun terbeschikking gestelde uitrusting, voor de heffing van de btw te worden uitgesplitst en is het gedeelte van de prijs dat betrekking heeft op de terbeschikkingstelling van een roerende uitrusting onderworpen aan het normale tarief.

Er wordt inzonderheid verwezen naar de gepubliceerde beslissing nr. E.T. 113.196 van 10.04.2014.

De toekenning van het recht op toegang tot, alsmede de toekenning van het recht gebruik te maken van een sauna-inrichting kan het verlaagd tarief van 6% genieten. Er wordt verwezen naar de beslissing nr. E.T. 126.122 van 26.08.2014.

6.4.1.6 Bedrijven- en dienstencentra

Handl.61/5.D

Bedrijven- en dienstencentra hebben als hoofdactiviteit het verlenen van een geheel van niet te scheiden diensten aan ondernemingen, zelfstandigen of beoefenaars van een vrij beroep, door middel van een complete en geïntegreerde infrastructuur. Dit geheel van diensten, dat tegen een forfaitaire prijs wordt aangeboden, omvat tegelijkertijd de terbeschikkingstelling van gemeubelde, privatieve lokalen, het gebruik van een infrastructuur die voor het gemeenschappelijk gebruik van alle "huurders" is bestemd (vergaderzalen, sanitair, ontvangst- of ontspanningsruimte, fax, kopieerapparaat, enz.), het gebruik van een telefoon- en bureauticanetwerk, evenals diensten van diverse aard (zoals het onthaal van bezoekers, het ontvangen van de post, het onderhoud van de lokalen, enz.).

Op grond van de Europese rechtspraak inzake de verhuur van onroerende goederen (z. hiervoor) werd er beslist dat de door een bedrijven- en dienstencentrum verleende diensten onder bepaalde voorwaarden één geheel uitmaken, dat bij toepassing van artikel 18, § 1, eerste lid, van het Wetboek voor het geheel aan de btw is onderworpen.

Terzake wordt verwezen naar de circulaire AOIF nr. 39/2005 van 27.09.2005, in werking getreden op 01.01.2006, waarin de administratie de voorwaarden bepaalt waaronder de handelingen van bedrijven- en dienstencentra te onderscheiden zijn van vrijgestelde onroerende verhuur (in voorkomend geval met bijkomende diensten) en onder de toepassing van de btw vallen en dus recht op aftrek verlenen.

Dit onderscheid berust in feite op:

- de **kenmerken van de overeenkomst** waarin het bedrijven- en dienstencentrum zich ertoe verbindt om de klanten minimum een geheel van niet te scheiden diensten te verlenen tegen een enige, forfaitaire prijs (zie circ. AOIF nr. 39/2005, punt 3.1.);
- de **minimum vereiste diensten** als tegenprestatie voor de gevraagde forfaitaire prijs, gaande van de terbeschikkingstelling van uitgeruste lokalen, gemeenschappelijke vergaderzalen en ruimten tot de terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke bureautica, ICT-infrastructuur (zie circ. AOIF nr. 39/2005, punt 3.2.).

In voornoemde circulaire zet de administratie uiteen welke criteria verplicht aanwezig moeten zijn om de dienstprestaties van bedrijven- en dienstencentra met ingang vanaf 01.01.2006 volledig aan de btw te onderwerpen. Bedrijven- en dienstencentra die aan de minimumcriteria voldoen, dienen voor btw-doeleinden hun globale dienstverlening niet op te splitsen in afzonderlijke handelingen. Deze administratieve regeling is bevestigd door de Rulingcommissie.

De bedrijven- en dienstencentra die voor de regeling in aanmerking willen komen, moeten met hun klanten een contract sluiten waarin ze zich ertoe verbinden om minimum een *"geheel van niet te scheiden diensten"* te verlenen *"tegen een enige, forfaitaire prijs"*, waarin alle lasten, taksen en belastingen met betrekking tot het gebouw en alle klassieke lasten (elektriciteit, water, verwarming) begrepen zijn, *"zonder dat de klant de mogelijkheid heeft om aan bepaalde van deze diensten te verzaken tegen prijsvermindering".*

Opdat de gevraagde forfaitaire prijs voor het geheel aan btw zou zijn onderworpen, moeten volgens de aanschrijving van 27.09.2005 minimaal de volgende diensten worden aangeboden:

- de terbeschikkingstelling van één of meer uitgeruste lokalen, hetzij gedeeld, hetzij in exclusief gebruik, met een minimum aan meubels waarbij de klant de inrichting "niet wezenlijk" mag wijzigen;
- de terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke vergaderzalen gedurende een bepaalde duur die variabel kan zijn;
- de terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke ruimten (gangen, sanitair, liften, administratieve lokalen voor het kopieerapparaat, de fax, enzovoorts, eventueel een uitgeruste keuken, een ontvangst- of ontspanningsruimte);
- de terbeschikkingstelling van gemeenschappelijke bureautica (kopieerapparaat, fax, printers, papiersnijmachine, inbindmachine, e.a.);
- de terbeschikkingstelling van ICT-infrastructuur (telefonie en internettoegang e.a.);
- de regelmatige schoonmaak van de kantoren en de gemeenschappelijke ruimten, het algemeen onderhoud van de site en de uitrusting;
- een permanente (dagelijkse) aanwezigheid van personeel aan het onthaal gedurende de openingsuren;
- het ontvangen en het sorteren van de post door het personeel van het centrum.

Ten aanzien van bedrijven- en dienstencentra die niet het minimumpakket van diensten aanbieden (in welk geval er volgens de administratie dus sprake is van een "passieve" verhuur) gaat de administratie er van uit dat de terbeschikkingstelling van private en gemeenschappelijke lokalen (vergaderzalen, refters, sanitair, ontvangstruimten) in principe voor het geheel als een vrijgestelde onroerende verhuur wordt beschouwd. Voor deze bedrijven- en dienstencentra vormt de terbeschikkingstelling van de roerende goederen (meubelen, fax, kopieerapparaten) daarentegen een dienst die aan btw is onderworpen.

De administratie heeft de toepassingsmogelijkheden van de actieve verhuur (aftrek van voorbelasting c.q. vermijding van herziening) sterk aan banden gelegd door de verhuurder te verplichten een minimumpakket van diensten aan te bieden om een huurovereenkomst te kunnen afsluiten die integraal aan btw is onderworpen.

Wanneer er sprake is van een actieve verhuur, aanvaardt de Rulingcommissie onder omstandigheden de toepassing van de btw op de gehele door een bedrijven- of dienstencentrum aangerekende forfaitaire prijs, zelfs buiten de strikte condities zoals verwoord in voornoemde circulaire.

6.4.2 Verschaffen van spijzen en dranken voor verbruik ter plaatse

Handl.56

Hier worden restaurant- en cateringdiensten beoogd, het volstaat dus die te onderscheiden van de eenvoudige levering van spijzen en dranken.

(…)

De verkoop van spijzen en dranken voor onmiddellijke consumptie op een festival aan een tijdelijke verkoopstand zonder terbeschikkingstelling van tafels of stoelen, wordt aangemerkt als een levering van goederen wanneer de verstrekte spijzen en dranken in de open lucht kunnen worden genuttigd en worden aangeboden in een voor eenmalig gebruik bestemde houder of verpakking van papier, karton of kunststof. In die omstandigheden is de verkoop van spijzen en dranken onderworpen aan het tarief van de geleverde goederen, 6% of 21% (Mond. Vr. nr. 19327 WOUTERS van 17.07.2013, Beknopt Verslag, Kamercommissie Financiën en Begroting, Com 812, 16).

Anderzijds bestaan restaurant- en cateringdiensten in het verschaffen van spijzen en/of dranken bestemd voor menselijke consumptie, al dan niet bereid, samen met een voldoende aantal bijkomende diensten die het onmiddellijk verbruik ter plaatse mogelijk maken en uit een reeks van elementen en handelingen waarvan de levering van spijzen en/of dranken voor menselijke consumptie slechts een onderdeel vormt.

De restaurantdiensten zijn diensten verstrekt in de ruimten van de dienstverrichter, terwijl cateringdiensten dergelijke diensten zijn verstrekt elders dan in de ruimten van de dienstverrichter.

Wat een restaurantdienst betreft, moet de inrichting verbruik ter plaatse mogelijk maken (tafels, stoelen, banken, met inbegrip van hoge tafels om rechtopstaand te eten of te drinken, zelfs indien geen enkele bediening aan tafel wordt voorzien).

In dat verband dient opgemerkt te worden dat het verschaffen van bereide spijzen en dranken voor onmiddellijke consumptie, in het kader van de uitbating van een restaurant, het resultaat vormt van een reeks diensten die begint bij de bereiding van de spijzen en doorloopt tot het feitelijke opdienen, en die gepaard gaat met de terbeschikkingstelling aan de klant van een infrastructuur die bestaat uit:

- een speciaal ingerichte ruimte, het mag zowel gaan om een restauratiezaal met bijbehorende ruimten (vestiaires, enz.) als om een tijdelijke of mobiele inrichting (op een beurs, enz.);
- het meubilair en het vaatwerk.

Er is ook personeel aanwezig dat de tafels dekt, de klant kan adviseren en hem kan informeren over de aangeboden spijzen of dranken, de gerechten aan tafel opdienen en tafels na het verbruik afruimt.

Hier worden beoogd:
1° de traditionele restaurants en dergelijke, brasserieën, e.a.;

2° de fastfood- en zelfbedieningsrestaurants;

3° de restaurants in schouwburgen (theaters, clubs, …), musea, handelscentra, e.a. die over een ruimte beschikken die speciaal is ingericht voor verbruik ter plaatse;

4° de bedrijfskantine en -mess;

5° de maaltijden verstrekt in volpension of/en halfpension in een hotel of gastenkamer;

6° de cafetaria's, bars, cafés, tearooms, e.a.

In het geval van cateringdiensten worden de maaltijden geserveerd in een andere ruimte dan de ruimte van de dienstverrichter waar in principe de maaltijden worden bereid.

De cateringdiensten kunnen bijgevolg geleverd worden door een traiteur die aan huis levert of in een zaal gereserveerd door de klant, of door een cateringbedrijf dat in een rust- en verzorgingstehuis, een ziekenhuis, een school, een onderneming, e.a. levert.

Als een belastingplichtige voedingsmiddelen en/of dranken levert terwijl de bijkomende diensten aan dezelfde klant worden verstrekt en gefactureerd door een andere belastingplichtige, dient elke handeling afzonderlijk te worden bekeken en mogen zij niet worden aangemerkt als cateringdiensten, tenzij er sprake zou zijn van btw-misbruik (Circ. AFZ nr. 19/2009 van 22.12.2009; zie ook besl. nr. E.T.100.714 van 24.06.2014 en besl. nr. E.T.100.714/2 van 26.09.2014).

Zoals hiervoor gesteld, onderscheiden de diensten zich van een eenvoudige levering van spijzen en/of dranken en vormen ze dienstprestaties voor de btw voor zover er bijkomende diensten worden verricht, die nuttig en voldoende geacht worden voor een onmiddellijk verbruik in een speciaal daartoe ingerichte ruimte. Het kan gaan om het bereiden of opwarmen van de spijzen, het opzetten van een buffet of, en vooral, de diensten in de verbruiksruimte.

6.4.3 Onroerende financieringshuur

Handl.61/2

De onroerende financieringshuur, toegestaan door een onderneming die gespecialiseerd is in onroerende financieringshuur of zogenaamde onroerende leasing, valt buiten de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, van het Wetboek wanneer het contract betrekking heeft op gebouwen die deze onderneming heeft opgericht, heeft laten oprichten of heeft verkregen met toepassing van de belasting indien de huurder de gebouwen huurt om deze te gebruiken in de uitoefening van een activiteit van belastingplichtige.

(…) zijn contracten van onroerende leasing onderworpen aan btw indien de volgende voorwaarden vervuld zijn:

- de contracten moeten betrekking hebben op nieuwe gebouwde onroerende goederen die zijn opgericht of verkregen door een onderneming die gespecialiseerd is in financieringshuur of onroerende leasing (KB nr. 30, art. 1, 1°);
- de gebouwen moeten opgericht of verkregen worden overeenkomstig de specifieke aanwijzingen van de toekomstige leasingnemer (lessee) (KB nr. 30, art. 1, 1°);

- de gebouwen moeten door de leasingnemer worden gebruikt in de uitoefening van zijn werkzaamheid als belastingplichtige (KB nr. 30, art. 1, 1°);
- het genot van de gebouwen en van de grond waarop ze zijn opgericht moet aan de leasingnemer worden toegestaan op grond van een niet opzegbaar en niet eigendomsoverdragend contract (KB nr. 30, art. 1, 2°);
- de leasingnemer moet de mogelijkheid hebben om bij het einde van het contract, tegen een prijs waarvan de vaststellingscriteria in dat contract zijn bepaald, de zakelijke rechten over te nemen die de leasinggever bezit op de goederen die het voorwerp uitmaken van de overeenkomst (art. 1, 3° KB nr. 30);
- na vijftien jaar moet het totale bedrag van de periodieke huurprijzen die door de leasingnemer worden betaald, het de leasinggever (lessor) mogelijk maken het geïnvesteerde kapitaal integraal weder samen te stellen (art. 1, 4° van het KB nr. 30 zoals vervangen door art. 1 van het KB van 10.01.2005 tot wijziging van het KB nr. 30 van 29.12.1992 (BS 27.01.2005), toepasselijk op contracten van onroerende financieringshuur gesloten vanaf 27.01.2005).

(…)

Gelet op de belangrijkheid van een onroerende financieringshuurovereenkomst en op de duur ervan, aanvaardt de administratie dat een onderneming "gespecialiseerd" is van zodra zij één enkele handeling van onroerende leasing verricht, zelfs zo zij er in de toekomst geen meer zou verrichten. (…)

Bovendien kan de onroerende financieringshuur enkel betrekking hebben op gronden waarop de gebouwen zijn opgericht of voor zover zij noodzakelijk zijn voor de exploitatie van bedoelde gebouwen.

(…)

Nota bene: worden echter niet van het toepassingsgebied uitgesloten, de zogenaamde "sale and lease back"-overeenkomsten door middel waarvan een belastingplichtige om louter economische of financiële redenen, met toepassing van de belasting, een gebouw aan een onderneming in onroerende leasing overdraagt, dat deze laatste ter beschikking stelt van diezelfde belastingplichtige in uitvoering van de overeenkomst van onroerende leasing. In dat geval dient inderdaad te worden aangenomen dat de leasinggever het gebouw (of de zakelijke rechten die erop betrekking hebben) heeft verworven op aanwijzingen van de toekomstige leasingnemer.

(…)

De onroerende financieringshuur als bedoeld in artikel 44, § 3, 2°, b), van het Wetboek geldt uitsluitend voor de gebouwen die de leasingnemer, in functie van hun aard, bestemt om te gebruiken in het kader van een activiteit van belastingplichtige.

Het gebeurt dat de leasingnemer het gebouw dat het voorwerp is van de overeenkomst van onroerende leasing niet volledig voor de doeleinden van zijn economische activiteit gebruikt. (…)

De partijen moeten dus, onder controle van de administratie, het deel van de periodieke vergoedingen bepalen dat aan de belasting is onderworpen en het deel ervan dat van de belasting is vrijgesteld.

(…)

De overeenkomsten die van rechtswege, onmiddellijk of uitgesteld tot de betaling van de laatste huurvergoeding, de overdracht tot gevolg hebben van de eigendom of een ander zakelijk recht,

vallen buiten het toepassingsgebied van de onroerende leasing in de zin van artikel 44, § 3, 2°, b, van het Wetboek.

Een persoon, eigenaar van een grond, kan aan een ander persoon een recht van opstal verlenen op voorwaarde dat de houder van het recht de verplichting op zich neemt op die grond gebouwen van een bepaalde aard op te richten en die gebouwen aan de eigenaar van die grond in financieringshuur te geven. Wanneer tussen die partijen is overeengekomen dat de huur eindigt op het tijdstip waarop de termijn verstrijkt waarvoor het recht van opstal is verleend, moet die handeling worden beschouwd als een verkoop van een op te richten gebouw met uitgestelde eigendomsoverdracht.

Als de eigenaar van een grond aan de leasinggever echter een opstalrecht op de grond heeft toegestaan voor een beduidend langere termijn dan die van de leasingovereenkomst, bezit de leasinggever op het einde van de financieringshuur nog zakelijke rechten op het gebouw dat het voorwerp is van de overeenkomst van onroerende financieringshuur. Als deze overeenkomst bijgevolg een mogelijkheid tot overname van die rechten inhoudt, is wel voldaan aan artikel 1, 3°, van het Koninklijk Besluit nr. 30.

(…)

6.5 Verlaagde tarieven

6.5.1 Roerende versus onroerende goederen

Handl.49

(…) Ter zake wordt opgemerkt dat de onroerende goederen door bestemming voor de toepassing van de btw als lichamelijke roerende goederen worden aangemerkt. (…)

6.5.2 Werk in onroerende staat

Handl.63.B

Voor de toepassing van artikel 19, § 2, van het Wetboek moet volgens de bepalingen van deze wetsbepaling, onder werk in onroerende staat worden verstaan, het bouwen, het verbouwen, het afwerken, het inrichten, het herstellen, het onderhouden, het reinigen en het afbreken, geheel of ten dele, van een uit zijn aard onroerend goed, en de handeling die erin bestaat een roerend goed te leveren en het meteen op zodanige wijze aan te brengen aan een onroerend goed dat het onroerend uit zijn aard wordt.

Als werk in onroerende staat wordt onder meer aangemerkt, iedere handeling die betrekking heeft zowel op de levering als op de aanhechting aan een gebouw van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een installatie voor centrale verwarming of airconditioning, van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een sanitaire installatie van een gebouw, van de bestanddelen of een gedeelte van de bestanddelen van een elektrische installatie van een gebouw.

Artikel 19, § 2, van het Wetboek beoogt daarentegen niet het werk dat bestaat in het herstellen, het onderhouden of het reinigen, geheel of ten dele, van een uit zijn aard onroerend goed, dat een belastingplichtige zelf uitvoert of laat uitvoeren door zijn personeel voor de doeleinden van zijn economische activiteit wanneer de uitvoering van genoemde werken door een andere belastingplichtige een volledig recht op aftrek van de belasting zou doen ontstaan (Wetboek, art. 19, § 2, 1°, b).

Artikel 19, § 2, van het Wetboek heeft slechts betrekking op materieel werk in onroerende staat. Deze bepaling doelt derhalve niet op de uitvoering van intellectueel werk met betrekking tot een onroerend goed uit zijn aard.

Als een belastbare handeling wordt dus niet aangemerkt, studiewerk en toezicht (opmaken van plans, toezicht op het werk, enz.) verricht door technici van een firma, die met deze firma door een arbeidscontract zijn verbonden, betreffende bouwwerk dat in dit bedrijf zal worden uitgevoerd.
(…)

7 Toevallige leveringen van nieuwe gebouwen of zakelijke rechten op die gebouwen

Handl.90

In de regel verwerft een persoon of een groepering slechts de hoedanigheid van belastingplichtige indien ze onder bepaalde voorwaarden een bepaalde werkzaamheid uitoefenen. Zodra die werkzaamheid onder de gestelde voorwaarden wordt uitgeoefend, is men van rechtswege belastingplichtige.

In de navolgende gevallen wordt van deze regel afgeweken.

De personen die slechts toevallig nieuwe gebouwen vervreemden of op die gebouwen zakelijke rechten vestigen, overdragen of weder overdragen, verkrijgen de hoedanigheid van belastingplichtige niet van rechtswege doch slechts op voorwaarde dat ze voor die hoedanigheid opteren.

Bedoelde personen zijn:

- degene die, anders dan in de uitoefening van een economische activiteit, een gebouw heeft opgericht of heeft laten oprichten of met betaling van de btw heeft verkregen en het binnen de daartoe gestelde termijn onder bezwarende titel vervreemdt (Wetboek, art. 8, § 1);
- degene die, anders dan in de uitoefening van een economische activiteit, een vruchtgebruik, een recht van opstal, een erfpacht, van gebruik, van bewoning of een erfdienstbaarheid op een nieuw gebouw binnen de daartoe gestelde termijn vestigt, overdraagt of weder overdraagt (Wetboek, art. 8, §§ 2 en 3).

Teneinde voor deze alleenstaande handeling de hoedanigheid van belastingplichtige te verkrijgen, moeten bovengenoemde personen voor die hoedanigheid opteren. Die optie geeft hen de mogelijkheid het nieuwe gebouw met toepassing van de btw te vervreemden of een zakelijk recht met betrekking tot dergelijk gebouw met toepassing van de btw te vestigen, over te dragen of weder over te dragen en de btw te recupereren die ze hebben moeten betalen uit hoofde van de oprichting of verkrijging van dat gebouw of uit hoofde van de vestiging, overdracht of wederoverdracht van een zakelijk recht op dergelijk gebouw.

De wijze waarop de optie moet gebeuren, alsmede de regeling op het stuk van de aftrek en de betaling van de btw zijn vastgesteld in het koninklijk besluit nr. 14 (z. Hoofdstuk VII).

8 De gemengd btw-plichtige vzw

Handl.86

De gewone belastingplichtige heeft als voornaamste verplichting het betalen van de belasting die verschuldigd is ter zake van de door hem verrichte leveringen en diensten. Uiteraard mag hij hierbij zijn voorbelasting in aftrek brengen (z. hoofdstuk XI).

De gewone belastingplichtige heeft nog verscheidene andere verplichtingen, nl. periodieke aangiften indienen, facturen uitreiken, een aangepaste boekhouding voeren, jaarlijkse opgaven indienen m.b.t. de aan belastingplichtigen geleverde goederen en verstrekte diensten. (…)

Handl.109

Wanneer iemand geregeld en zelfstandig in het Wetboek vermelde handelingen verricht die deels aanspraak op aftrek verlenen en deels van de belasting zijn vrijgesteld op grond van artikel 44 van het Wetboek is hij een gemengde belastingplichtige of een belastingplichtige met gedeeltelijk recht op aftrek. Dit heeft tot gevolg dat hij voor de eerstgenoemde handelingen belastingplichtige is met recht op aftrek en voor de andere handelingen belastingplichtige zonder recht op aftrek. (…)
De belastingplichtige met gedeeltelijk recht op aftrek zal in principe zijn recht op aftrek slechts kunnen uitoefenen naar verhouding van de handelingen waarvoor aanspraak op aftrek bestaat (Wetboek, art. 46, § 1).

9 6% btw op gebouwen voor onderwijs en leerlingenbegeleiding

Twee beslissingen btw:
- Gewone gebouwen
- Modulaire klasunits = containerklassen.

Buitenaanleg en groenvoorzieningen (ook grasmaaien) zijn volledig aan 6% btw. Dit is een uitzondering ten overstaan van andere sectoren.

Niet alle aannemers zijn op de hoogte. KB nr. 20 rubriek XL + Beslissing btw.
Vul een Verklaring 6% btw in. De aannemer heeft die nodig voor de btw-controle. Door de verklaring af te leveren, neemt u de verantwoordelijkheid voor het correcte btw-tarief voor uw rekening.

Check ook de andere voordeeltarieven van KB nr. 20.

9.1 Modulaire klasunits

Modulaire klasunits kunnen altijd aan 6% btw: zowel aankoop met en zonder plaatsing, huur, plaatsing alleen.

9.2 Overige schoolgebouwen en gebouwen bedoeld voor leerlingenbegeleiding

Levering = verkoop.
Werk in onroerende staat = bouw.
Onroerende financieringshuur.

In hoofdzaak onderwijs.
Niet door derden beheerd.
Buitenschoolse kinderopvang indien functioneel verbonden met het schoolgebouw.
Internaten toegevoegd aan of afhangend van onderwijsinstellingen. Andere internaten: 6% bij verbouwing, 12% bij nieuwbouw of 21%.

6% btw is van toepassing op:
- Oprichting
- Verbouwing

- Herstellingen en onderhoud (vb. schilderen, behangen, liften onderhouden, cv, schoorsteenvegen, …)

6% btw is niet van toepassing op:

- Aankoop van bouwmaterialen zonder plaatsing
- Erelonen van architect, bouwingenieur en veiligheidscoördinator
- Inbouwtoestellen voor de keuken
- Lichtarmaturen behalve spots
- Gewone dagelijkse reiniging.

Ruim qua soort gebouwen en wie het verlaagd tarief kan krijgen.

10 Giften

Schoolbesturen zijn niet erkend voor het afleveren van fiscale attesten voor de vrijstelling van de giften in de PB.

Voor de aanvaarding van handgiften, bestaan er geen regels inzake maximum bedrag. Andere giften die een netto-waarde hebben van 100.000 EUR of meer, mogen pas aanvaard worden nadat een machtiging is bekomen van de Minister van Justitie. De netto-waarde is de waarde na successierechten, diverse kosten en honoraria.

Giften in cash mogen niet hoger zijn dan 3.000 EUR. Dit is ingegeven door de antiwitwaswet.

Giften zonder tegenprestatie zijn vrijgesteld van btw.

Wanneer het logo of de naam van de schenker wordt vermeld, dan is dat al een tegenprestatie. Fiscaal is er dan geen sprake meer van een gift maar van sponsoring. Op sponsoring is 21% btw van toepassing.

11 Fiscale fiches

Voor personeel moet de fiche 281.10 worden opgemaakt. Voor bestuurders kan de fiche 281.20, de fiche 281.30 of de fiche 281.50 moeten worden gebruikt. Het is ook mogelijk om bestuurders een vrijwilligersvergoeding te geven. Wanneer dat laatste het geval is, dan is er geen fiscale fiche nodig. Erelonen van externen die geen factuur opmaken voor hun prestaties, kunnen worden aangegeven door middel van de fiche 281.50.

Alle voordelen die de werkgever toekent aan personeelsleden of bestuurders, moeten worden aangegeven als belastbare bezoldigingen. Sommige van die bezoldigingen kunnen de vorm aannemen van voordelen alle aard. De fiches 281.10 en 281.20, ook wel genoemd “fiscale fiches” of “individuele fiches” zijn de fiches waarop werkgevers de bezoldigingen vermelden die ze aan hun personeelsleden of bestuurders toekennen. Aan de hand van de fiscale fiches kunnen de ontvangers de bezoldigingen aangeven in de personenbelasting.

Wanneer de werkgever verzuimt om kosten eigen aan de werkgever of voordelen van alle aard op te nemen in de fiscale fiches, dan is er sprake van niet verantwoorde kosten en voordelen van alle aard die niet op fiscale fiches zijn gezet. Ze zijn belastbaar aan 100% (+ 3% crisisbelasting) in de RPB behalve indien zeker is dat de ontvanger een rechtspersoon is, dan is de belasting maar half zo groot. Wanneer de ontvanger binnen de 2,5 jaar kan worden geïdentificeerd, dan is er geen belasting bij de vzw maar dan wordt de ontvanger fiscaal aangepakt.

Voor de meeste voordelen van alle aard heeft de overheid een forfaitair bedrag bepaald voor de be-lasting van het voordeel. De werkelijke waarde van het voordeel is dan niet van belang. Het Konink-lijk Besluit van 2 november 2017 tot wijziging van het KB/WIB 92, op het stuk van de voor-delen van alle aard voor het persoonlijk gebruik van een kosteloos ter beschikking gestelde PC, tablet, internet-aansluiting, mobiele telefoon of vast of mobiel telefoonabonnement (BS 13 no-vember 2017) heeft de forfaitaire bedragen van sommige voordelen van alle aard verlaagd vanaf 2018.

Wanneer de werkgever alleen professioneel gebruik toelaat, dan bestaat er geen voordeel van alle aard en moet er niets worden vermeld op de fiscale fiches. Niet aangeven kan alleen wanneer de werkgever het privégebruik strikt verboden heeft in de overeenkomst die hij heeft afgesloten met het personeelslid of de bestuurder en de nodige voorzieningen treft om het gebruik te kunnen op-volgen.
Er moet ook niets worden aangegeven indien de werknemer of bestuurder zijn privégebruik be-taalt aan de werkgever (splitbilling).

Opgepast: naast de “voordelen van alle aard”, bestaan er ook:
- sociale voordelen
- kosten eigen aan de werkgever.

Sociale voordelen en kosten eigen aan de werkgever worden ook door de werkgever aan het perso-neel en/of bestuurders betaald of toegekend maar ze worden fiscaal anders behandeld.

Sociale voordelen zijn kleine voordelen zoals gratis koffie, een nieuwjaarsdrink of een geschenk naar aanleiding van een speciale gebeurtenis, zoals bijvoorbeeld een huwelijk of Sinterklaas. Ze worden niet op de fiscale fiches vermeld.

Kosten eigen aan de werkgever leveren geen privé-voordeel op voor de ontvanger. Het gaat bij-voorbeeld om verplaatsingskosten voor dienstopdrachten. De kosten eigen aan de werkgever die betaald zijn aan personeelsleden worden vermeld in vak 26.b) van de fiche 281.10. Wanneer ze worden betaald aan bestuurders, dan worden ze op de fiche 281.30 vermeld in vak 12 maar tege-lijkertijd ook in vak 9.a). Kosten eigen aan de werkgever zijn niet belastbaar.

Vermelding van de kosten eigen aan de werkgever in de fiscale fiche 281.10:
- vaste vergoedingen volgens ernstige normen: “JA – ernstige normen”
- andere vaste vergoedingen: werkelijk bedrag vermelden
- werkelijke vergoedingen die niet vast zijn: “JA – bewijsstukken”.

Kleine kosten die moeilijk bewijsbaar zijn, mag men forfaitair ramen. De werkgever moet het for-fait wel kunnen verantwoorden. De forfaits mogen niet zomaar worden toegekend, ze worden ge-acht werkelijk gemaakte kosten te dekken. Op vraag van de RSZ zal de werkgever zijn systeem van kostenvergoeding moeten kunnen motiveren aan de hand van geschreven documenten zoals het arbeidsreglement, dienstnota's of bijlagen aan de arbeidsovereenkomst zodat het plausibel is voor de werknemer i.c. in het raam van zijn functieomschrijving en werkomstandigheden. Voor eenzelfde type van kosten, mag men niet de beide systemen samen gebruiken - ze mogen in geen geval dubbel worden terugbetaald.

Voor bestuurders moeten de bedragen worden vermeld.

Vrijwilligersvergoedingen zijn geen bezoldigingen maar kostenvergoedingen. Voor vrijwilligers moeten er geen fiscale fiches worden opgesteld.



12 Lijst met afkortingen

Art.: artikel
BHG: Brussels Hoofdstedelijk Gewest
BNI: Belasting Niet-inwoners
BS: Belgisch Staatsblad
Btw: belasting op de toegevoegde waarde
CLB: Centra voor Leerlingenbegeleiding
Comm.IB: Commentaar op het Wetboek op de Inkomstenbelasting
EU: Europese Unie
GO!: Gemeenschapsonderwijs
Handl.: Btw-handleiding 2015
KBO: Kruispuntbank voor Ondernemingen
KI: kadastraal inkomen
OV: onroerende voorheffing
OVSG: Onderwijs van Vlaamse Steden en Gemeenten
PB: Personenbelasting
RPB: Rechtspersonenbelasting
RV: roerende voorheffing
Venn.B: Vennootschapsbelasting
VCF: Vlaamse Codex Fiscaliteit
VLABEL: Vlaamse Belastingdienst
Vzw: vereniging zonder winstoogmerk
W.Btw: Wetboek btw
WIB92: Wetboek Inkomstenbelasting
W.Reg: Wetboek der Registratie-, Hypotheek en Griffierechten
W.Succ: Wetboek der Successierechten
ZGP: zelfstandige groepering van personen

13 Bijlagen

FB/VLABEL/2007: Omzendbrief vrijstelling onroerende voorheffing voor onderwijs

Btw-vrijstelling onderwijs: Circulaire AAFisc Nr. 50/2013 (E.T.124.537) dd. 29.11.2013: http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=8782f2ec-d139-4623-a705-83aaf3b49c03&documentLanguage=NL#findHighlighted

Zelfstandige vereniging van personen: Circulaire AAFisc Nr. 31/2016 (nr. E.T.127.540) dd. 12.12.2016: http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=2c6f0b41-8d3c-458c-a07a-2ea0e632a05f&documentLanguage=NL#findHighlighted

Btw-eenheid: Circulaire AOIF nr. 42/2007 (E.T.111.702) dd. 09.11.2007: http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=a24b56f2-ec32-48f7-af94-980c1d3601f3&documentLanguage=NL#findHighlighted

6% btw op schoolgebouwen en gebouwen voor leerlingenbegeleiding:

- Beslissing Btw nr. E.T.129.073 dd. 27.01.2016: http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&id=077518b2-4766-4562-8ca2-fb0169774ba6#findHighlighted
- Beslissing Btw nr. E.T.129.882 dd. 09.05.2016: http://ccff02.minfin.fgov.be/KMWeb/document.do?method=view&nav=1&id=8a67d03d-c2ba-410c-a22d-638afd4885aa&disableHighlighting=true#findHighlighted