

# PACIOLI



## **Sportclubs en btw – Niet zo eenvoudig !**

*Een sportclub is niet systematisch onderworpen aan de btw. Hij krijgt de hoedanigheid van btw-belastingplichtige naargelang de aard van de activiteiten die hij zal ontplooiën.*

### **Aan de btw onderworpen sportclub met recht op aftrek**

Een sportclub is een belastingplichtige met recht op aftrek wanneer alle handelingen die hij verricht onderworpen zijn aan de btw (bijvoorbeeld een grote voetbalclub die niet het statuut van een vzw heeft). Deze clubs moeten derhalve worden beschouwd als commerciële ondernemingen en zijn daardoor onderworpen aan alle verplichtingen die de belastingplichtigen moeten naleven. Dit type van situatie stelt geen bijzondere problemen.

### **Aan de btw onderworpen sportclub met vrijstelling**

Een sportclub is een vrijgestelde belastingplichtige wanneer al zijn verrichtingen vrijgesteld zijn door artikel 44, § 2, 3° van het Btw-Wetboek dat voorziet in de vrijstelling van «*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*».

Terloops merken wij op dat andere niet-sportieve activiteiten eveneens door datzelfde artikel 44 vrijgesteld kunnen worden (de onroerende verhuringen, het onderwijs bv.).

Zoals blijkt uit de tekst volstaat het dus niet dat de beoogde instelling geen winstoogmerk nastreeft, maar moeten de ontvangsten die ze uit de vrijgestelde activiteit haalt uitsluitend dienen om de kosten ervan te dekken. Om na te gaan of deze tweede voorwaarde vervuld is, moet men, via een boekhoudkundige berekening, beperkt tot de activiteit waarop de vrijstelling kan slaan, alle, zelfs gesubsidieerde, uitgaven die

voor de uitoefening van die activiteit worden gedragen en de ontvangsten die eruit worden gehaald, met elkaar vergelijken. Indien de ontvangsten meer bedragen dan de uitgaven, dan is er in principe geen vrijstelling mogelijk.

Deze boekhoudkundige waardering die niet kan worden beïnvloed door de resultaten van een afzonderlijk genomen boekjaar, moet betrekking hebben op meerdere jaren waarin de winsten en verliezen elkaar mogen compenseren. Het is ook toegestaan om een winst «in reserve» te nemen om ze achteraf opnieuw te investeren in de inrichtingen.

Wanneer het om een nieuwe exploitatie gaat, houdt de administratie rekening met de kennelijke bedoelingen van de instelling op het vlak van de rendabiliteit, haar exploitatievooruitzichten en elk ander element dat het financiële verloop van haar handelingen kan beïnvloeden.

Als alle voorwaarden voor de vrijstelling vervuld zijn, factureren deze sportclubs geen btw aan hun klanten, maar genieten zij ook geen recht op aftrek. Ze zijn niet onderworpen aan een specifieke verplichting (met uitzondering van enkele formaliteiten indien zij verrichtingen binnen de Europese Unie uitvoeren).

## INHOUD

- **Sportclubs en btw – Niet zo eenvoudig !** **1**
- **Zaakvoerders en bestuurders : btw-plichtig of niet ?** **5**
- **Voor u geantwoord : voorzieningen pensioenbeloftes «boekhoudkundig en fiscaal»** **7**

## ***De sportclub is een gemengde belastingplichtige***

Een sportclub is een gemengde belastingplichtige wanneer hij zowel belastbare verrichtingen (waarvoor hij belastingplichtige is met recht op aftrek) als vrijgestelde verrichtingen (waarvoor hij vrijgestelde belastingplichtige is) uitoefent.

Voorbeeld : een zwemclub in de vorm van een vzw is in principe vrijgesteld voor de sportactiviteiten die hij uitoefent en is onderworpen aan de btw voor de regelmatige prestaties van publiciteit en voor het beheer van een cafetaria dat hij zelf voert.

Deze vaak voorkomende situatie bij sportclubs kan problemen stellen zowel voor het bepalen van de verrichtingen die al dan niet belastbaar zijn als voor het berekenen van de aftrekbare btw.

De gemengde belastingplichtige heeft over het algemeen dezelfde verplichtingen als de volledige belastingplichtige met recht op aftrek.

## ***Aan de btw onderworpen sportclub met vrijstellingsregeling***

Net zoals elke andere belastingplichtige kan de sportclub (al dan niet vzw) waarvan het totale omzetcijfer (belast en vrijgesteld door artikel 44, § 3) niet meer dan 5 580,00 euro per jaar bedraagt – op zijn verzoek – de vrijstellingsregeling genieten. Deze belastingplichtige die onderworpen is aan de vrijstellingsregeling hoeft geen periodieke aangifte in te dienen. Hij blijft wel onderworpen aan een aantal formaliteiten indien hij intracommunautaire verwervingen verricht of een beroep doet op bepaalde diensten in andere Lidstaten en moet ook jaarlijks de listing van afnemers/belastingplichtigen neerleggen.

## ***Bepaling van de al dan niet belastbare verrichtingen***

### **De bijdragen, subsidies en toelagen**

We verwijzen hiervoor naar het artikel dat verschenen is in *Pacioli* nr. 242.

### **Toegang tot de sportinrichting, terreinen, kleedkamers en sanitaire voorzieningen**

De toekenning, mits een tegenprestatie, van het recht op toegang tot een sportinrichting of op het gebruik ervan, is een dienstverlening beoogd in artikel 18, § 1, 2<sup>e</sup> lid, 12<sup>o</sup> van het Btw-Wetboek die in principe onderworpen is aan de btw.

Deze prestatie wordt evenwel vrijgesteld wanneer ze wordt verstrekt door exploitanten van inrichtingen voor lichamelijke opvoeding – al dan niet eigenaars – aan personen die er aan lichamelijke ontwikkeling of aan sport doen, wanneer die exploitanten instellingen zijn die geen winstoogmerk hebben en zij de ontvangsten uit de vrijgestelde werkzaamheden uitsluitend gebruiken tot dekking van de kosten ervan (zie «Aan de btw onderworpen sportclub met vrijstelling» supra).

Bijgevolg zijn de lidgelden die de sportclubs vragen vrijgesteld van btw in de mate dat zij voldoen aan de voornoemde voorwaarden en worden zij belast voor zover dat niet het geval is.

## **Reclame op kledij en sportartikelen**

Wanneer iemand sportkledij, sportartikelen of andere voorwerpen zonder reclame koopt om ze gratis te overhandigen aan sportclubs of aan sportbeoefenaars zonder dat de verkrijgers zich ertoe moeten verbinden reclame voor deze belastingplichtigen te maken, moet men ervan uitgaan dat het om gewone geschenken gaat.

Wanneer de sportverenigingen of de sportbeoefenaars zich er tegenover de persoon die de sportkledij, de sportartikelen of andere voorwerpen met reclame levert toe verbinden reclame voor hem te maken in ruil voor deze levering, dan is deze prestatie onderworpen aan de btw aangezien ze voortvloeit uit een contract onder bezwarende titel voor het voeren van publiciteit.

Wanneer de naam, de firmanaam of het logo van de schenker in één of andere vorm op de sportartikelen is aangebracht, oordeelt de administratie dat er een overeenkomst tussen de sportverenigingen of de sportbeoefenaars en de betrokken belastingplichtige bestaat om publiciteit voor deze laatste te voeren zodat de btw op de aankoop en het drukken van de merken aftrekbaar is in hoofde van de schenker en dit volgens de gebruikelijke regels.

Met andere woorden de schenker die de btw bij zijn aankoop mag aftrekken, reikt een factuur uit aan de sportclub die hem op haar beurt aftrekt (indien zij over dat recht beschikt). De club richt zelf ook een factuur tot de schenker (reclamekosten – 21 %) die de aftrek volgens de regels toepast.

De sportverenigingen en de sportbeoefenaars moeten dus als belastingplichtigen met recht op aftrek worden beschouwd voor het verstrekken van deze reclamediensten, maar de administratie eist niet dat zij in de btw geïdentificeerd zijn wanneer zij enkel onderworpen zijn voor deze reclamediensten.

## **Reclameaffiches en -panelen**

Uit de arresten die het Europees Hof van Justitie op 17 november 1993 heeft gewezen, blijkt dat de verspreiding van reclameboodschappen eveneens kan gebeuren door het ter beschikking stellen van plaatsen voor het aanbrengen van reclameaffiches of -panelen.

Deze terbeschikkingstelling door een persoon van wie de economische activiteit vooral (bijvoorbeeld een reclamebureau) of bijkomstig (bijvoorbeeld een sportclub) bestaat uit het voeren of laten voeren van publiciteit, moet worden beschouwd als een belastbare prestatie van een reclameservice ongeacht of de ruimte voor de reclameaffiches of -panelen roerend of onroerend vanwege haar aard is of de plaats bestemd voor het aanbrengen van de publiciteit bepaald of onbepaald is.

## Bar, restauratie

Een sport-vzw waarvan de hoofdactiviteit vrijgesteld is van btw, is tevens vrijgesteld voor de bijkomstige leveringen van voedsel en drank die niets te maken hebben met de eigenlijke exploitatie van een restaurant.

Deze tolerantie moet echter restrictief worden geïnterpreteerd en geldt slechts voor zover de lokalen waar de schotels en dranken worden opgediend enkel toegankelijk zijn voor de personen die werkelijk aan sport hebben gedaan in het sport-complex en bijkomstig aan hun genodigden.

Het aanbrengen aan de ingang van die lokalen van een bericht dat zegt dat dit enkel toegankelijk is voor diegenen die er een sport uitoefenen, is derhalve niet voldoende wanneer, in de praktijk, blijkt dat die lokalen in feite toegankelijk zijn voor het publiek.

Om elke concurrentie te vermijden is bovendien vereist dat de ontvangsten (en niet de winsten) uit het verstrekken van schotels en dranken vrij miniem zijn (5 580,00 euro – zie Btw-handleiding nr. 520) in vergelijking met de totaliteit van de niet-belastbare ontvangsten van deze verenigingen.

Indien dat niet het geval is, blijft de vrijstelling dus strikt beperkt tot de diensten die verband houden met de sportbeoefening zelf en die verstrekt worden door de exploitanten aan de personen die er aan lichamelijke ontwikkeling of aan sport doen, met inbegrip van de terbeschikkingstelling van de sport-toestellen of -artikelen.

## Drankautomaat

Wanneer een sportclub een drankautomaat installeert in zijn lokalen gaat het :

- ofwel om een dienstverlening wanneer de automaat, naast voedsel en drank, de nodige voorwerpen voor verbruik ter plaatse verstrekt of wanneer hij zich in de lokalen bevindt waar de nodige voorwerpen voor het verbruik ter plaatse ter beschikking worden gesteld van de gebruiker door de exploitant van het lokaal of de ingerichte plaats (bv. een bar). In dat geval bedraagt het btw-tarief op de ontvangst steeds 21 %;
- ofwel om een loutere levering van goederen wanneer het apparaat in een lokaal is geplaatst dat niet voor verbruik ter plaatse is ingericht (een gang bv.) en enkel voedsel en dranken in flessen verstrekt, zelfs al is het uitgerust met een flesopener.  
In dat geval is het btw-tarief het tarief eigen aan elk aangeboden product.

## Concessie van een exploitatie

Wanneer de exploitatie van een restaurant of een drankgelegenheid aan een derde in concessie wordt gegeven, dan heeft deze laatste steeds de hoedanigheid van belastingplichtige voor

deze activiteit en moet hij zijn verrichtingen aan de btw onderwerpen. De administratie aanvaardt evenwel dat de concessie aan deze derde niet belastbaar is wanneer hij geen enkele andere onderworpen activiteit uitoefent.

## Sportcursus

De cursussen waarbij een sport wordt aangeleerd (tennis-, dans-, zwemcursus, enz.) en die tegen betaling worden verstrekt door een persoon die geregeld en zelfstandig handelt in de zin van artikel 4 van het Btw-Wetboek, zijn in principe onderworpen aan de btw ongeacht de rechtsvorm waaronder de dienstverstrekker handelt (zie hierna : «Sportmonitor»).

Ze genieten evenwel de vrijstelling bedoeld in artikel 44, § 2, 4° van het Btw-Wetboek wanneer ze beantwoorden aan het begrip van «beroepsopleiding» en de voorwaarden voor deze vrijstelling vervuld zijn, wat meer bepaald inhoudt dat de opleiding wordt verstrekt door een instelling die geen winstoogmerk nastreeft en dat de ontvangsten uit de vrijgestelde activiteit uitsluitend dienen om de kosten ervan te dekken.

Bovendien kan ook de vrijstelling beoogd in artikel 44, § 2, 3° van het Btw-Wetboek eventueel van toepassing zijn. Ze slaat op de diensten verstrekt door exploitanten van sportinrichtingen of 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.

Merken wij op dat hoewel deze laatste vrijstelling in de eerste plaats de effectieve sportbeoefening dekt, ze ook van toepassing kan zijn op de prestaties die de voornoemde exploitanten bijkomstig verstrekken aan de sportbeoefenaars met het oog op het aanleren of verbeteren van de sport die ze beoefenen.

Aangezien de uitoefening van de activiteit beantwoordt aan de definitie van sportactiviteit, is de vrijstelling uiteraard slechts van toepassing voor zover de overige voorwaarden vervuld zijn en met dien verstande dat de prestaties in de eerste plaats de uitoefening zelf van de sport moeten betreffen om vrijgesteld te zijn, maar ook de richtlijnen of de cursussen kunnen behelzen die eventueel worden verstrekt aan de deelnemers om deze sport aan te leren of te verbeteren.

## Sportmonitor

Wanneer een natuurlijke persoon lessen of cursussen geeft in een instelling die diensten verstrekt die al dan niet onderworpen zijn aan de btw, oordeelt de administratie dat er voor de toepassing van de btw, rekening houdend met de voorwaarden waarin deze persoon in deze instelling werkt, normaal gezien een band van ondergeschiktheid tussen hen bestaat zodat het criterium van zelfstandigheid vereist door artikel 4 van het Btw-Wetboek niet nageleefd is en er derhalve geen btw verschuldigd is in deze relatie.

Dat is met name het geval wanneer de leraar zich volledig moet onderwerpen aan het huishoudelijk reglement van de vereniging, maar voor het overige zelf de inhoud van de lesmaterie bepaalt alsook het uurrooster en zijn beloning of bezoldiging.

Het betreft hier evenwel slechts een tolerantie waarop de leraar die in de voorwaarde van artikel 4 handelt, zich niet noodzakelijk hoeft te beroepen. Zijn identificatie in de btw kan dus worden geweigerd bij gebrek aan een band van ondergeschiktheid die, volgens de omstandigheden, voornamelijk moet blijken uit de betrekking tussen de leraar-natuurlijke persoon en de instelling of de vereniging.

Een sportmonitor daarentegen die op een volledig zelfstandige basis tennis-, zwemcursussen, enz. geeft door gebruik te maken van de inrichtingen van een club (tennisveld, zwembad, enz.) of zich naar zijn klanten begeeft en deze cursussen in de persoonlijke inrichtingen van zijn klanten verstrekt, heeft de hoedanigheid van belastingplichtige met recht op aftrek en moet alle verplichtingen naleven die dat statuut met zich meebrengt. Zijn prestaties zijn dus onderworpen aan de btw wanneer ze rechtstreeks door de leerlingen worden betaald.

### Verkoop van abonnementen

Wanneer onderworpen sportclubs met recht op aftrek abonnementen verkopen, dan is de btw verschuldigd op de totale prijs van het abonnement op het ogenblik waarop de prijs wordt geïnd of desgevallend op het ogenblik waarop de factuur wordt uitgereikt.

Het is bijgevolg onwettig om enkel btw aan te rekenen op het gedeelte van de abonnementsprijs dat betrekking heeft op de toegangsprijs tot een wedstrijd en deze btw enkel in de periodieke btw-aangifte te vermelden voor de periode waarin de wedstrijden effectief hebben plaatsgehad of voor de periode waarin de belastingen aan de Belgische Voetbalbond werden betaald.

Wanneer de bedragen betaald door de ereleden van de clubs de prijs van het uitgereikte abonnement overschrijden, aanvaardt de administratie dat de btw slechts verschuldigd is op de waarde van het uitgereikte abonnement voor zover dit de normale prijs vermeldt.

### Verdeling van de ontvangsten van een match

Wanneer de ontvangsten van een wedstrijd (bv. in het kader van de Belgische voetbalbeker) over de twee clubs worden verdeeld, dan moet de club die thuis speelt het totale bedrag van de ontvangsten van deze wedstrijd in zijn btw-aangifte vermelden en de verschuldigde btw aan de Staat doorstorten.

De bezoekende club reikt een factuur voor zijn aandeel in de ontvangsten en de daarop verschuldigde btw uit aan de club die het voordeel heeft van thuis te spelen. De thuis spelende club die de factuur ontvangt, mag uiteraard de door de bezoekende club aangerekende btw die verschuldigd is aan de Staat aftrekken volgens de regels.

De thuis spelende club houdt rekening met de totale ontvangsten van de match bij de eventuele berekening van het algemene verhoudingsgetal voor de aftrek.

### Terbeschikkingstelling van plaatsen voor jachten en plezierboten

Zelfs al is een sport-vzw vrijgesteld, toch dekt deze vrijstelling niet de terbeschikkingstelling van aanlegplaatsen en haveninfrastructuur voor jachten en plezierboten, met inbegrip van de opslagplaatsen. Ze kan bijgevolg niet van toepassing zijn op de terbeschikkingstelling van een aanlegsteiger, een droogdok, stalling tijdens de winter en de tewaterlating van de boten. Voor deze verrichtingen moeten de betrokken verenigingen steeds als belastingplichtigen met recht op aftrek worden beschouwd.

### Besluit : onderwerping of niet ?

De Europese btw-regelgeving maakt geen onderscheid in de belastbaarheid volgens de hoedanigheid van de verkoper van de goederen of van de dienstverlener. Wat in de eerste plaats telt is de aard van de economische activiteit die de sportclub uitoefent<sup>(1)</sup>. Reden waarom een vzw aan de btw onderworpen kan zijn.

Volgens de ontplooiden activiteit(en) kan een sportclub, ongeacht zijn omvang, dus de hoedanigheid van btw-belastingplichtige verkrijgen in één van de volgende categorieën :

Categorieën	Beoogde vzw's
<b>Belastingplichtige met recht op aftrek</b>	Sportclubs die beantwoorden aan de definitie van belastingplichtige waarvan de volledige economische activiteit wordt beoogd door het Btw-Wetboek en belastbaar is.
<b>Belastingplichtige vrijstellingsregeling</b>	Kleine sportclubs waarvan het jaarlijkse omzetcijfer niet meer dan 5 580,00 euro, excl. btw bedraagt (keuzestelsel).
<b>Vrijgestelde belastingplichtige</b>	Sportclubs die beantwoorden aan de algemene definitie van belastingplichtige, maar wier verrichtingen door artikel 44 van het Btw-Wetboek vrijgesteld zijn van btw.
<b>Gemengde (of gedeeltelijke) belastingplichtige</b>	Sportclubs die zowel een belastbare als een vrijgestelde activiteit uitoefenen.

Michel CEULEMANS<sup>(2)</sup>

Lid van de Stagecommissie van het BIBF

(1) P.V. van 10 maart 1998 – GOUTRY – *Btw-Revue*, 1998, nr. 134, p. 263, nr. 17.

(2) Michel Ceulemans is de auteur van «ASBL & TVA» bij Editions EDIPRO – [www.edipro.info](http://www.edipro.info)



# Zaakvoerders en bestuurders : btw-plichtig of niet ?

## 1. Situering van het probleem

Er bestaat nog heel wat onzekerheid over de taxatie van de bezoldigingen die verband houden met de verschillende lastgevingen toegekend aan de zaakvoerders en bestuurders van een vennootschap.

De administratie zet haar standpunt hierover uiteen in de beslissing nr. E.T. 79.581 van 21 januari 1994.

Het is wel zo dat het btw-stelsel waarover zij spreekt vooral budgettaire doeleinden nastreefde.

In 1994 moesten de openbare financiën nog niet voldoen aan de voorafgaande criteria met het oog op de toegang van België tot de Europese munt.

De taxatie van de bezoldigingen van bestuurders en zaakvoerders berust hoofdzakelijk op het volgende onderscheid :

- een verschillende behandeling tussen de natuurlijke personen en rechtspersonen;
- een eigen regeling voor de wettelijke opdrachten van de rechtspersoon als wettelijk orgaan ten aanzien van de bezoldigingen afkomstig van een andere lastgeving.

## 2. Beslissing E.T. 79.581 VAN 27 januari 1994

### 2.1. Lastgeving in het algemeen

Sedert 1 januari 1993 zijn alle prestaties van lastgeving :

- die in België worden verricht,
- onder bezwarende titel,  
door een als zodanig handelende belastingplichtige, in de regel onderworpen aan de btw bij gecombineerde toepassing van artikelen 2, 4 en 18 van het Btw-Wetboek.

Uiteraard voorziet artikel 44 van dat Wetboek in tal van vrijstellingen.

#### Toepassingen

- De bezoldiging geïnd door een immobiliënkantoor gemandateerd voor de verkoop van een onroerend goed is onderworpen aan de btw.  
Hetzelfde geldt als de verkoop betrekking heeft op oude gebouwen of terreinen die onderworpen zijn aan registratierechten.
- De lastgeving verleend aan een zelfstandig advocaat is vrijgesteld door artikel 44, § 1, 1°, van het Wetboek.
- De erelonen van een bedrijfsrevisor zijn belastbaar volgens de gebruikelijke regels.
- Alle bezoldigde mandaten toegekend aan personen die *niet* zelfstandig zijn (arbeiders, bedienden, enz.) vallen buiten

de werkingssfeer van de btw : de zelfstandigheid voorzien in artikel 4 van het Wetboek, die noodzakelijk is voor het verkrijgen van de hoedanigheid van btw-belastingplichtige, ontbreekt hier immers.

- De kosteloze mandaten vallen buiten de werkingssfeer van de btw.

Er is immers niet voldaan aan de voorwaarden van artikel 2 van het Wetboek dat in de niet- kosteloosheid voorziet.

## 2.2. Zaakvoerders en bestuurders – «wettelijk orgaan» van de vennootschappen

### 2.2.1. «wettelijk orgaan» – begrippen

Het bestaan van de vennootschappen als aparte rechtspersoon onderscheiden van de vennoten of aandeelhouders vloeit voort uit een wettelijke fictie ingevoerd door het Wetboek van Vennootschappen.

Om deze fictie concreet gestalte te geven, voorziet datzelfde Wetboek in de werkingsregels van deze rechtspersonen.

Zo is het wettelijk vastgelegd dat het bestuur van de vennootschappen met rechtspersoonlijkheid wordt verzekerd door de zaakvoerders en de bestuurders.

Omdat de wet, in casu het Wetboek van Vennootschappen, de werking van de vennootschappen met rechtspersoonlijkheid specifiek heeft georganiseerd (wettelijke opdracht van zaakvoerderschap, bestuur, beheer, vertegenwoordiging, enz.) wordt de lasthebber die de lastgeving aanvaardt «wettelijk orgaan» genoemd.

Met andere woorden, het gaat hier om de lastgeving die door de *algemene vergadering* wordt verleend krachtens bevoegdheden die de wet speciaal aan haar heeft voorbehouden (benoeming, ontslag en vaststelling van de bezoldigingen van de zaakvoerders en bestuurders).

Deze «wettelijke» opdracht is totaal vreemd aan elke andere lastgeving die niet bij wet is opgelegd en die de vennootschap met andere doeleinden aan de zaakvoerders en bestuurders kan toekennen.

Zo kan de rechtspersoon via specifieke mandaten «speciale» opdrachten/prestaties toevertrouwen aan de betrokkenen : marktstudies, allerlei prospecties, ontwerpen van brevetten, studiereizen, beheer van aandelenportefeuilles in het bezit van andere vennootschappen, enz. en dit met een specifieke bezoldiging.

Uiteraard zijn deze prestaties totaal vreemd aan de functie van een «wettelijk orgaan».

Dat onderscheid is erg belangrijk voor de belasting van de bezoldigingen van deze lasthebbers.

## 2.2.2. Bezoldigingen van een «wettelijk orgaan»

### 2.2.2.1. Natuurlijke personen – ondergeschiktheid

De administratie baseert zich op de verschillende artikelen van het Wetboek van Vennootschappen die de algemene vergadering de bevoegdheid verlenen om de bestuurders en zaakvoerders te benoemen, te ontslaan en te bezoldigen.

Zoals gezegd betreft het hier een «wettelijke» bevoegdheid voorbehouden aan de algemene vergadering van de vennoten en aandeelhouders.

Volgens de administratie betekent het feit dat het hier om een «wettelijke», eenzijdige en exclusieve bevoegdheid van de algemene vergadering gaat, dat de lasthebbers (zaakvoerders en bestuurders), in de zin van het Wetboek van Vennootschappen, niet over de vrijheid beschikken om contractueel zelf over hun bezoldigingen te beslissen.

Daaruit leidt zij een oorzaak van «ondergeschiktheid» af in de betrekkingen tussen de «wettelijke organen» en de algemene vergadering van de vennootschap

Deze ondergeschiktheid leidt tot een NIET-onderwerping : vermits de zaakvoerders en bestuurders in dit kader NIET als zelfstandigen worden beschouwd door de Btw-administratie, verliezen zij daardoor de hoedanigheid van btw-belastingplichtige. Deze band van ondergeschiktheid is een specifieke toepassing van de btw. Voor alle andere Belgische wetgeving (directe belastingen, sociale bijdragen voor zelfstandigen, enz.), blijft de zelfstandigheid behouden.

Vermits ze niet onderworpen zijn, is er ook geen btw verschuldigd op de bezoldigingen die zij als «wettelijk orgaan» ontvangen.

Deze benadering wordt hoofdzakelijk aangewend voor budgettaire doeleinden.

Een onderwerping van de natuurlijke personen, zaakvoerders en bestuurders, zou immers hebben geleid tot budgettaire verliezen veroorzaakt door het volgende mechanisme :

- de zaakvoerders en bestuurders zouden hun bezoldigingen van «wettelijk orgaan» hebben moeten belasten en de daarop betrekking hebbende btw zou grotendeels aftrekbaar geweest zijn in hoofde van de vennootschappen (nuloperatie);
- in ruil daarvoor hadden de zaakvoerders en bestuurders de btw mogen aftrekken op de kosten die zij in het kader van deze «wettelijke» opdracht zouden hebben gedragen.

Deze laatste aftrek zou nefast geweest zijn voor de staatsbegroting.

In deze gedachtegang werd de beslissing van de administratie als volgt opgesteld :

*«Omwille van de bijzondere aard van hun opdracht als lasthebber neemt de administratie echter aan dat de bestuurders die handelen in de gewone uitoefening van hun statutaire opdracht en optreden als een orgaan van de vennootschap die zij vertegenwoordigen, niet zelfstandig handelen zoals de term zelfstandig wordt omschreven in artikel 4, vierde lid, van de Zesde Richtlijn van de Raad van de Europese Gemeenschappen van 17 mei 1977. Bijgevolg dienen de door de bestuurders in die hoedanigheid verrichte prestaties niet aan de btw te worden onderworpen.»*

### 2.2.2.2. Rechtspersonen – zelfstandigheid

De niet-onderwerping van de natuurlijke personen, wegens hun band van ondergeschiktheid, kon evenwel niet rechtmatig worden toegepast op de rechtspersoon. Daarom heeft de administratie haar redenering aangepast.

Zo stelt zij verder in haar beslissing :

*«Omdat enerzijds de lastgeving principieel een met btw belastbare dienst is en anderzijds rechtspersonen voor de toepassing van bovengenoemd artikel 4, bezwaarlijk als niet-zelfstandig kunnen worden beschouwd, kunnen rechtspersonen, [voor de toepassing van het voornoemde artikel 4], voor de toepassing van de btw wel als btw-belastingplichtige worden aangemerkt en als zodanig worden geïdentificeerd.»*

Vanuit de hiervoor beoogde budgettaire invalshoek heeft de administratie in de mogelijkheid willen voorzien om de niet-onderwerping uit te breiden tot de rechtspersonen. Daarom heeft zij haar beslissing als volgt aangevuld :

*«Om praktische redenen en naar analogie met natuurlijke personen die als bestuurders optreden, eist de administratie evenwel niet dat zij als btw-belastingplichtigen worden geïdentificeerd.»*

Om deze niet-onderwerping tot zoveel mogelijk rechtspersonen te verruimen, luidt het laatste gedeelte van de beslissing als volgt :

*«Bovenstaande redenering geldt eveneens voor de vennootschappen die reeds belastingplichtig zijn voor een andere economische activiteit. Indien de betrokken belastingplichtige vennootschappen derhalve ervoor opteren hun handelingen als bestuurder niet aan de btw te onderwerpen, dienen zij in de regel het recht op afrek uit te oefenen volgens de regel van het algemeen verhoudingsgetal.»*

## 3. Algemene samenvatting

Voor de natuurlijke personen geldt automatisch de niet-onderwerping.

Dat betekent dat de bezoldigingen van de zaakvoerders of bestuurders niet belastbaar en aftrekbaar zijn wanneer zij handelen als «wettelijk orgaan».

De rechtspersonen daarentegen worden voor de keuze gesteld :

- ofwel passen zij het stelsel van de belastingplichtige, btw-betaler, toe met recht op aftrek;
- ofwel eisen zij de niet-onderwerping en gaan ze er van uit dat ze een ondergeschikt verband hebben ten aanzien van de vennootschap.

De bezoldigingen die verband houden met *andere prestaties dan die welke strikt binnen het kader van een «wettelijk orgaan» vallen*, blijven daarentegen onderworpen aan de normale regels en zijn in principe belastbaar in de btw, onverminderd de vrijstelling van artikel 44 van het Wetboek.

Yvon COLSON

Externe medewerker BIBF



## Voor u geantwoord : voorzieningen pensioenbeloftes «boekhoudkundig en fiscaal»

In dit artikel lichten wij de boekhoudkundige verwerking en de behandeling op het vlak van vennootschapsbelasting en personenbelasting toe van een uitkering van een interne pensioenvoorziening bij pensionering.

De vennootschap heeft een interne pensioenbelofte voor een bedrijfsleider aangelegd. De bedrijfsleider zou binnenkort met pensioen gaan waarbij de voorziening in principe zal worden uitgekeerd.

Graag wenst men nadere toelichting bij de betaling van de gelden namelijk :

1. hoe wordt deze voorziening teruggeboekt ?
2. wat gebeurt er in de vennootschapsbelasting ?
3. wat gebeurt er in de personenbelasting ?

### Analyse

#### 1. Hoe wordt de voorziening teruggeboekt ?

De boekhoudkundige verwerking van de uitkering van het pensioenkapitaal kan als volgt worden geïllustreerd. We veronderstellen dat een vennootschap per 1 februari 2008 een pensioenkapitaal van 100 000,00 euro dient uit te keren.

De volgende boekingen dienen plaats te vinden :

Per 1 februari 2008

160	Voorziening voor pensioenen	100 000,00	
635.1	aan Terugneming voorziening voor pensioenen		100 000,00

618	Pensioenen	100 000,00	
454	aan Riziv-bijdrage van 3,55 %		3 550,00
454	Solidariteitsbijdrage van 2 %		2 000,00
453	Ingehouden bedrijfsvoorheffing		15 735,37
55	Bank		78 714,63

#### 2. Wat gebeurt er in de vennootschapsbelasting ?

Wanneer het pensioenkapitaal tot uitkering komt; moet in eerste instantie de provisie worden «tegengeboekt» (zie hiervoor), wat zich vertaalt in een belastbare winst voor de vennootschap. Parallel hiermee is de uitkering van het kapitaal aan de bedrijfsleider in principe aftrekbaar voor de vennootschap.

Een pensioenuitkering ten gunste van een bedrijfsleider bij pensionering is fiscaal aftrekbaar in hoofde van de vennootschap indien de volgende voorwaarden vervuld zijn :

- Het aanvullend pensioen wordt uitbetaald krachtens een contractuele verbintenis (dus krachtens een pensioenovereenkomst). Die overeenkomst moet zijn gesloten op een ogenblik waarop de bedrijfsleider nog zijn mandaat in de vennootschap bekleedt.
- Het aanvullend pensioen wordt uitgekeerd aan een bedrijfsleider die vroeger bezoldigd is geweest door de vennootschap en uit hoofde van die bezoldigingen onderworpen is geweest aan de het sociaal statuut van zelfstandigen.
- De betrokken bedrijfsleider heeft zijn werkzaamheden binnen de vennootschap stopgezet.
- De 80 %-grens is geëerbiedigd.

#### 3. Wat gebeurt er in de personenbelasting ?

Hier lichten we de diverse inhoudingen bij de uitkering van het kapitaal op pensioendatum toe en vermelden we tevens de administratieve verplichtingen die hieruit voortvloeien voor de vennootschap.

## RIZIV-bijdrage aan 3,55 %

Op het bruto-aanvullend pensioenkapitaal dat de vennootschap in het kader van een individuele pensioentoezegging uitkeert aan een zelfstandige bedrijfsleider is een Riziv-bijdrage van 3,55 % verschuldigd.

De vennootschap moet zelf zorgen voor de aangifte, de inhouding en de doorstorting. De bijdrage moet uiterlijk tegen het einde van de maand die volgt op de maand waarin het aanvullend kapitaal is betaald, worden doorgestort. De aangifte bij het Riziv dient uiterlijk de achtste werkdag van de maand volgend op de maand waarin het pensioen werd uitbetaald, worden ingediend. De betreffende aangifte kan bij het Riziv worden opgevraagd.

## Solidariteitsbijdrage tussen 0 %-2 %

Naast de Riziv-bijdrage is tevens een solidariteitsbijdrage tussen de 0 %-2 % verschuldigd. Het percentage wordt berekend op het brutokapitaal.

Het toe te passen percentage van de solidariteitsbijdrage is afhankelijk van de hoogte van het kapitaal.

Voor kapitalen bij leven :

Bedrag	Percentage solidariteitsbijdrage
< € 2 478,95	0 %
€ 2 478,95 – € 24 789,35	1 %
> € 24 789,35	2 %

We willen opmerken dat het geen schijventabellen zijn. Het toe te passen percentage moet op het volledige bedrag worden berekend.

De vennootschap moet zelf zorgen voor de aangifte, de inhouding en de doorstorting. Voor de doorstorting en de indiening van de aangifte gelden dezelfde regels als voor de Riziv-bijdrage.

## Personenbelasting

Een pensioenkapitaal dat de vennootschap rechtstreeks uitkeert in het kader van een onderhandse pensioenovereenkomst met pensioenvoorziening is afzonderlijk belastbaar tegen 16,5 % (vermeerderd met gemeentebelasting) wanneer de uitkering ervan ten vroegste plaats vindt naar aanleiding van zijn pensionering op de normale datum of in één van de vijf jaren die aan de normale datum voorafgaan.

Indien geen van deze voorwaarden is vervuld, gelden de progressieve belastingtarieven.

De vereiste van de pensionering houdt in dat men het mandaat in de vennootschap volledig en definitief moet hebben stopgezet.

Op het moment van de uitkering is de vennootschap gehouden om bedrijfsvoorheffing ten belope van 16,66 % op de bruto-uitkering verminderd met de Riziv- en de solidariteitsbijdrage in te houden en door te storten. De bedrijfsvoorheffing moet binnen de 15 dagen na het verstrijken van de maand van de uitkering worden aangegeven en worden betaald. Tevens zijn ook de nodige fiche 281.11 en de samenvattende opgave 325.11 vereist.

Deze inhouding wordt dan verrekend met de uiteindelijk verschuldigde personenbelasting.

Els VAN EENHOOGHE  
Tax Counsel Acosberk

Pierre COLAERT †  
Tax Partner Acosberk  
Erkend boekhouder-fiscalist

Het BIBF deelt u het overlijden mee van onze confrater de Heer Pierre COLAERT, erkend boekhouder-fiscalist. Hij was lid van de redactieraad van Pacioli, van Tax Audit Accountancy en van de Commissie Jaarrekening en Milieu. Hij was eveneens een medewerker van de Helpdesk van het BIBF.

Het BIBF is Pierre Colaert dankbaar voor deze jarenlange vruchtbare samenwerking en wenst familie en collega's veel sterkte bij het verwerken van dit verlies.

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