

CHAMBRE DES REPRÉSENTANTS
DE BELGIQUE

24 juin 2005

PROPOSITION DE LOI

**modifiant le Code des impôts sur les revenus
1992 en ce qui concerne les avantages de
toute nature**

AVIS DE LA COUR DES COMPTES

Document précédent :

Doc 51 **1172/ (2003/2004)** :

001 : Proposition de loi de M. Van der Maelen.

BELGISCHE KAMER VAN
VOLKSVERTEGENWOORDIGERS

24 juni 2005

WETSVOORSTEL

**tot wijziging van het Wetboek van de
inkomstenbelastingen 1992 met betrekking
tot de voordelen alle aard**

ADVIES VAN HET REKENHOF

Voorgaand document :

Doc 51 **1172/ (2003/2004)** :

001 : Wetsvoorstel van de heer Van der Maelen.

<i>cdH</i>	: Centre démocrate Humaniste
<i>CD&V</i>	: Christen-Democratisch en Vlaams
<i>ECOLO</i>	: Ecologistes Confédérés pour l'organisation de luttes originales
<i>FN</i>	: Front National
<i>MR</i>	: Mouvement Réformateur
<i>N-VA</i>	: Nieuw - Vlaamse Alliantie
<i>PS</i>	: Parti socialiste
<i>sp.a - spirit</i>	: Socialistische Partij Anders - Sociaal progressief internationaal, regionalistisch integraal democratisch toekomstgericht.
<i>Vlaams Belang</i>	: Vlaams Belang
<i>VLD</i>	: Vlaamse Liberalen en Democraten

Abréviations dans la numérotation des publications :

DOC 51 0000/000 : Document parlementaire de la 51e législature, suivi du n° de base et du n° consécutif

QRVA : Questions et Réponses écrites

CRIV : Version Provisoire du Compte Rendu intégral (couverture verte)

CRABV : Compte Rendu Analytique (couverture bleue)

CRIV : Compte Rendu Intégral, avec, à gauche, le compte rendu intégral et, à droite, le compte rendu analytique traduit des interventions (avec les annexes) (PLEN: couverture blanche; COM: couverture saumon)

PLEN : Séance plénière

COM : Réunion de commission

MOT : Motions déposées en conclusion d'interpellations (papier beige)

Afkortingen bij de nummering van de publicaties :

DOC 51 0000/000 : Parlementair document van de 51e zittingsperiode + basisnummer en volgnummer

QRVA : Schriftelijke Vragen en Antwoorden

CRIV : Voorlopige versie van het Integraal Verslag (groene kaft)

CRABV : Beknopt Verslag (blauwe kaft)

CRIV : Integraal Verslag, met links het definitieve integraal verslag en rechts het vertaald beknopt verslag van de toespraken (met de bijlagen) (PLEN: witte kaft; COM: zalmkleurige kaft)

PLEN : Plenum

COM : Commissievergadering

MOT : Moties tot besluit van interpellaties (beigekleurig papier)

Publications officielles éditées par la Chambre des représentants

Commandes :
Place de la Nation 2
1008 Bruxelles
Tél. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.laChambre.be

Officiële publicaties, uitgegeven door de Kamer van volksvertegenwoordigers

Bestellingen :
Natieplein 2
1008 Brussel
Tel. : 02/ 549 81 60
Fax : 02/549 82 74
www.deKamer.be
e-mail : publicaties@deKamer.be

AVIS DE LA COUR DES COMPTES

Avis adopté en assemblée générale du 22 juin 2005.

1. La demande d'avis

Le 19 avril 2005, la Cour des comptes a reçu une demande d'avis de M. le Président de la Chambre, H. De Croo, dans le cadre de l'article 79, alinéa 1^{er}, du règlement de la Chambre.

D'après la lettre, la commission des Finances et du Budget de la Chambre des représentants souhaite que la Cour des comptes élabore une note contenant une estimation des dépenses nouvelles ou de la diminution de recettes qu'engendreraient 10 propositions de loi de nature fiscale.

Le commentaire ci-dessous concerne la proposition de loi modifiant l'article 36 du Code des Impôts sur les Revenus (CIR 92), visant à prévoir un système d'estimation plus correct des avantages de toute nature obtenus par l'utilisation personnelle de biens mis à disposition d'un contribuable autres que les voitures particulières visées à l'article 66 du CIR 92 et l'infrastructure destinée à la communication et au travail à domicile. Selon les développements de la proposition, sont essentiellement visées les mises à disposition de biens immeubles par un employeur ou la société du contribuable. L'employeur ou la société qui apparaissent ici comme les fournisseurs de l'avantage peuvent agir comme propriétaire, usufruitier ou même locataire. Enfin la proposition porte également sur les biens meubles et les services fournis à l'occasion de la mise à disposition de l'immeuble.

Cette proposition de loi a été déposée à la Chambre des représentants le 28 mai 2004 (DOC 51 1172/001).

2. La proposition de loi

La proposition de loi, à l'examen, vise à déterminer l'avantage de toute nature imposable en fonction de la valeur normale ou locative dans le circuit économique des biens mis à disposition du contribuable, cette valeur ne pouvant être inférieure au coût que cet avantage représente pour son fournisseur.

Dans l'état actuel de la législation fiscale, la matière relative aux avantages de toute nature est régie par le code des impôts sur les revenus. Il prévoit que les rémunérations des travailleurs (art. 31 CIR 92) et des dirigeants d'entreprise (art. 32 CIR 92) comprennent notamment les avantages de toute nature obtenus en raison ou à l'occasion de l'exercice de l'activité professionnelle. En vertu de l'article 36 CIR 92, «les avantages de toute nature qui sont obtenus autrement qu'en espèces sont comptés pour la valeur réelle qu'ils ont dans le chef du bénéficiaire. Dans les cas qu'il détermine, le Roi peut fixer des règles d'évaluation forfaitaire de ces avantages».

ADVIES VAN HET REKENHOF

Advies goedgekeurd in de algemene vergadering van 22 juni 2005.

1. Vraag om advies

Het Rekenhof heeft op 19 april 2005 een vraag om advies ontvangen van de Voorzitter van de Kamer, de heer H. De Croo, in het raam van artikel 79, 1^{ste} lid, van het Kamerreglement.

Volgens de brief wenst de Commissie voor Financiën en Begroting van de Kamer van volksvertegenwoordigers dat het Rekenhof een nota uitwerkt met een raming van de nieuwe uitgaven of de vermindering van de ontvangsten die zouden voortvloeien uit 10 wetsvoorstellen van fiscale aard.

Onderstaande commentaar heeft betrekking op het wetsvoorstel tot wijziging van artikel 36 van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen (WIB 92) dat ertoe strekt te komen tot een meer correct systeem voor de raming van de voordelen van alle aard die men verkrijgt door het persoonlijk gebruik van andere goederen die ter beschikking van de belastingplichtige worden gesteld dan de privé-voertuigen beoogd in artikel 66 van het WIB 92 en de infrastructuur bestemd voor communicatie en thuiswerk. Volgens de toelichting van het voorstel gaat het hoofdzakelijk om de terbeschikkingstelling van onroerende goederen door een werkgever of de vennootschap van de belastingplichtige. De werkgever of de vennootschap die hier als de verstrekkers van het voordeel naar voor komen, kunnen handelen als eigenaar, vruchtgebruiker of zelfs huurder. Tot slot heeft het voorstel ook betrekking op de roerende goederen en de diensten die naar aanleiding van de terbeschikkingstelling van het gebouw worden verstrekt.

Dit wetsvoorstel werd op 28 mei 2004 bij de Kamer van volksvertegenwoordigers ingediend (DOC 51 1172/001).

2. Wetsvoorstel

Het voorliggend wetsvoorstel strekt ertoe het belastbaar voordeel van alle aard te bepalen op basis van de normale waarde of huurwaarde in het economisch verkeer van de ter beschikking van de belastingplichtige gestelde goederen, zonder dat deze waarde lager mag zijn dan de kostprijs van dat voordeel voor de verstrekker van dat voordeel.

In de huidige stand van de fiscale wetgeving wordt de materie in verband met de voordelen van alle aard geregeld door het Wetboek op de Inkomstenbelastingen. Het bepaalt dat tot de bezoldigingen van de werknemers (art. 31 WIB 92) en van de bedrijfsleiders (art. 32 WIB 92) inzonderheid de voordelen van alle aard behoren die werden verkregen uit hoofde van of naar aanleiding van het uitoefenen van de beroepswerkzaamheid. Krachtens artikel 36 WIB 92 «gelden anders dan in geld verkregen voordelen van alle aard voor de werkelijke waarde bij de verkrijger. In de gevallen die Hij bepaalt kan de Koning regels stellen om die voordelen op een vast bedrag te ramen».

Le principe est donc que l'avantage doit être taxé «pour la valeur réelle» qu'il a «dans le chef du bénéficiaire».

Mais via cet l'article, le législateur donne au Roi le pouvoir de fixer les règles d'évaluation forfaitaire des avantages obtenus autrement qu'en espèces.

En son article 18, l'arrêté royal d'exécution du Code des impôts sur les revenus 1992 (AR/CIR 92) prévoit, en l'absence d'une estimation par la réglementation sociale ou économique, une évaluation forfaitaire de certains avantages de toute nature ¹. Dans ces cas bien déterminés, l'évaluation forfaitaire doit être prise en compte et il ne peut être procédé à une évaluation sur la base de frais réels². L'administration ne peut déroger à cette évaluation forfaitaire, même si il existe une différence importante entre celle-ci et le prix de revient réel de l'avantage consenti ³. Par ces règles d'évaluation forfaitaire, le législateur a voulu protéger les contribuables contre l'arbitraire de l'administration et veiller à un traitement uniforme de tous les contribuables. L'évaluation forfaitaire prévue dans l'arrêté royal doit en outre permettre à l'administration d'adapter rapidement les règles d'évaluation à l'évolution économique ⁴.

Dans le cas envisagé ici (immeuble bâti ou partie de ce dernier mis à disposition par des personnes morales), l'avantage de toute nature est fixé forfaitairement à 100/60 du revenu cadastral indexé de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble, multiplié par 1.25 ou 2 selon que le revenu cadastral non indexé de l'immeuble ou partie de l'immeuble est inférieur ou supérieur à 745 EUR. Pour une habitation meublée, l'avantage est majoré de 2/3.

3. Commentaires sur la proposition

Actuellement, selon l'auteur de la proposition, un contribuable qui «acquiert un logement pour l'utiliser comme logement familial ou comme seconde résidence, bénéficie d'un

¹ Les avantages en nature évalués forfaitairement en vertu de l'article 18 de AR/CIR 92 sont les suivants:

- prêt consenti sans intérêt ou à un taux d'intérêt réduit;
- disposition gratuite d'immeubles ou parties d'immeubles;
- disposition gratuite d'une seule pièce;
- fourniture gratuite du chauffage et de l'électricité utilisée à des fins autres que le chauffage;
- disposition gratuite de domestiques, ouvriers domestiques, jardiniers, chauffeurs, etc;
- avantages recueillis par le personnel domestique;
- fourniture gratuite de la nourriture aux gens de mer et aux ouvriers de la construction en raison de l'éloignement du chantier;
- repas sociaux fournis gratuitement;
- utilisation à des fins personnelles d'un véhicule mis gratuitement à disposition;
- utilisation à des fins personnelles d'un PC ou d'une connexion internet mis gratuitement à disposition.

² Mons, 10 octobre 2000, *Fiscale Jurisprudentie/Jurisprudence Fiscale* (F.J.F.), n° 2001/70.

³ Gand, 4 décembre 2002, *Courrier fiscal*, 2003/243.

⁴ Doc. Parl., Chambre, 1979-80, n° 323/47, p. 17.

Als principe geldt dus dat het voordeel moet worden belast «voor de werkelijke waarde» die het heeft «in hoofde van de begunstigde».

Via dat artikel geeft de wetgever de Koning echter de bevoegdheid om regels voor forfaitaire raming van de anders dan in geld verkregen voordelen vast te leggen.

Artikel 18 van het koninklijk besluit tot uitvoering van het Wetboek van de Inkomstenbelastingen 1992 (KB/WIB92) voorziet bij ontstentenis van een raming door de sociale of economische reglementering in een forfaitaire raming van sommige voordelen van alle aard ¹. In die welbepaalde gevallen moet de forfaitaire raming in aanmerking worden genomen en kan geen raming worden gemaakt op basis van werkelijke kosten². De administratie kan niet van die forfaitaire raming afwijken zelfs als er een aanzienlijk verschil bestaat tussen die raming en de werkelijke kostprijs van het toegekende voordeel ³. Via die forfaitaire ramingsregels wenste de wetgever de belastingplichtigen te beschermen tegen willekeur van de administratie en wou hij zorgen voor een eenvormige behandeling van alle belastingplichtigen. De forfaitaire raming waarin het koninklijk besluit voorziet, moet bovendien de administratie in staat stellen de ramingsregels snel aan te passen aan de economische evolutie ⁴.

In het geval dat hier wordt beoogd (gebouwd onroerend goed of gedeelte van dat laatste dat door rechtspersonen ter beschikking wordt gesteld) wordt het voordeel van alle aard forfaitair vastgesteld op 100/60 van het geïndexeerd kadastraal inkomen van het onroerend goed of van het gedeelte van het gebouw, vermenigvuldigd met 1.25 of 2 naargelang het niet-geïndexeerde kadastraal inkomen van het gebouw of gedeelte van gebouw lager of hoger is dan 745 EUR. Voor een gemeubelde woning wordt het voordeel vermeerderd met 2/3.

3. Commentaar op het voorstel

Volgens de auteur van het voorstel is het momenteel zo dat «een belastingplichtige die een woning koopt om deze te gebruiken als gezinswoning of tweede verblijf, fiscaal van een

¹ De voordelen in natura die krachtens artikel 18 KB/WIB 92 forfaitair worden geraamd, zijn de volgende:

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

² Bergen, 10 oktober 2000, *Fiscale Jurisprudentie/Jurisprudence Fiscale* (F.J.F.), nr. 2001/70.

³ Gent, 4 december 2002, *Fiscale nieuwsbrief*, 2003/243.

⁴ Parl. Stuk, Kamer, 1979-80, nr. 323/47, p. 17.

régime fiscal bien plus favorable s'il fait acquérir le logement par une société que s'il l'achète lui-même». L'imposition porte actuellement sur les avantages forfaitaires de toute nature mais qui sont sans commune mesure avec les frais exposés.

La proposition de loi vise dès lors à déterminer l'avantage imposable sur la base de sa valeur normale ou de sa valeur locative dans le circuit économique sans que celle-ci puisse être inférieure à son coût dans le chef du fournisseur de l'avantage. En ce qui concerne l'habitation dont la société est pleine propriétaire ou usufruitière, l'avantage imposable serait égal à la valeur locative normale. Un minimum est cependant prévu. Il comprend les amortissements normaux, les frais de financement directs et indirects, les frais d'entretien, les frais d'utilisation, les coûts énergétiques et autres frais dans la mesure où ils sont à charge du fournisseur. En ce qui concerne l'habitation louée par la société, l'avantage de toute nature est déterminé en ajoutant au loyer les autres coûts pris en charge par la société. De même, les frais de chauffage, d'électricité, d'eau seraient également estimés à un montant égal au coût supporté par le fournisseur de l'avantage. La présente proposition porte également sur les meubles dont la société est propriétaire ou qu'elle loue et met à disposition.

La proposition de loi de M. Van der Maelen a pour objet d'assurer l'égalité de traitement fiscal de contribuables qui se trouvent dans une situation comparable.

Les constructions juridiques mises au point ces dernières années qui portent sur l'acquisition ou la construction d'un immeuble par une société en vue de le mettre entièrement ou partiellement à la disposition d'un employé ou plus régulièrement d'un dirigeant d'entreprise présentent des avantages indéniables pour ces derniers. La société peut inscrire en charges déductibles les frais liés à l'acquisition ou à la construction de l'immeuble alors que l'employé ou le dirigeant de la société, bénéficiaire de la mise à disposition, se voit taxer sur un avantage de toute nature fixé forfaitairement dont le montant est inférieur au coût supporté par la société.

Ceci explique la tentative de tempérament introduit dans l'arrêté royal du 18 février 1994⁵ modifiant l'AR/CIR 92. En effet, il y est introduit une dérogation expresse à l'estimation forfaitaire de l'avantage: en ce qui concerne les immeubles bâtis ou partie de ceux-ci, mis à disposition par des personnes morales et dont le revenu cadastral est supérieur à 745 EUR, l'avantage ne peut pas être inférieur à la valeur locative de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble.

⁵ Art. 18, § 3, point 2 b: l'avantage est fixé forfaitairement «lorsque le revenu cadastral de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble est supérieur à 30.000 BEF (745 EUR) à 100/60 du revenu cadastral de l'immeuble ou partie de l'immeuble, multiplié par 2, sans que cet avantage ne puisse être inférieur à la valeur locative de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble.»

veel gunstiger regime geniet wanneer hij de woning laat aankopen door een vennootschap, dan wanneer hij ze zelf aankoopt». De belasting gebeurt thans op basis van de forfaitaire voordelen van alle aard die niet in verhouding staan met de gemaakte kosten.

Het wetsvoorstel beoogt bijgevolg het belastbaar voordeel te bepalen op basis van de normale waarde of de huurwaarde in het economisch verkeer zonder dat die waarde lager mag liggen dan de kosten ervan in hoofde van de verstrekker van het voordeel. Wat de woning betreft waarvan de vennootschap volle eigenaar is of vruchtgebruiker, zou het belastbaar voordeel gelijk zijn aan de normale huurwaarde. Er is echter in een minimum voorzien. Het omvat de normale afschrijvingen, de directe en indirecte financieringskosten, de onderhoudskosten, de kosten voor gebruik, de energiekosten en andere kosten voor zover ze ten laste van de verstrekker zijn. Wat de door de vennootschap gehuurde woning betreft, wordt het voordeel van alle aard bepaald door aan de huurprijs de andere kosten toe te voegen die door de vennootschap ten laste worden genomen. De kosten voor verwarming, elektriciteit, water zouden evenzo worden geraamd op een bedrag gelijk aan de door de verstrekker van het voordeel gedragen kosten. Het voorliggende voorstel heeft eveneens betrekking op de meubels die eigendom zijn van de vennootschap of die ze huurt en ter beschikking stelt.

Het wetsvoorstel van de heer Van der Maelen wil zorgen voor de gelijke fiscale behandeling van belastingplichtigen die zich in een vergelijkbare toestand bevinden.

De juridische constructies die de voorbije jaren werden uitgewerkt voor de aankoop of het bouwen van een onroerend goed door een vennootschap om het volledig of gedeeltelijk ter beschikking van een werknemer of meer geregeld van een bedrijfsleider te stellen, bieden deze laatste onbetwistbare voordelen. De vennootschap kan de kosten in verband met de aankoop of het bouwen van het onroerend goed als aftrekbare kosten in rekening brengen terwijl de werknemer van de vennootschap of de bedrijfsleider, die het voordeel van de terbeschikkingstelling geniet, belast wordt op een forfaitair geraamd voordeel van alle aard waarvan het bedrag lager ligt dan de door de vennootschap gedragen kosten.

Zulks verklaart de poging tot tempering die werd ingevoerd in het koninklijk besluit van 18 februari 1994⁵ tot wijziging van het KB/WIB92. Er wordt hierin immers een uitdrukkelijke afwijking op de forfaitaire raming van het voordeel ingevoerd: voor gebouwde onroerende goederen of gedeelten daarvan die ter beschikking worden gesteld door rechtspersonen en waarvan het kadastrale inkomen groter is dan 745 EUR, mag het voordeel niet kleiner zijn dan de huurwaarde van het gebouw of van het gedeelte van het gebouw.

⁵ Art. 18, § 3, punt 2 b: het voordeel wordt forfaitair vastgesteld «indien het kadastrale inkomen van het onroerend goed of het gedeelte van het onroerend goed groter is dan 745 EUR: 100/60 van het kadastrale inkomen van het onroerend goed of het gedeelte van het onroerend goed, vermenigvuldigd met 2, zonder dat dat voordeel lager kan zijn dan de huurwaarde van het gebouw of van het gedeelte van het gebouw».

Cet ajout à l'article 18 de l'AR/CIR 92 a fait suite à la constatation par l'administration qu'un nombre croissant d'entreprises désireuses d'octroyer à leurs cadres un avantage faiblement taxé, louaient une maison ou un appartement pour le mettre ensuite à leur disposition. L'avantage évalué à deux fois 100/60 du revenu cadastral indexé, découlait, selon l'administration, de la différence importante entre le montant du revenu cadastral d'un immeuble et sa valeur locative réelle.

Par valeur locative, il faut entendre le «revenu brut d'un immeuble sans aucune déduction forfaitaire ou déduction de frais réels d'entretien ou de réparation. La valeur locative représente donc le loyer brut moyen annuel qui, en cas de location, aurait pu être recueilli au cours de l'année antérieure à celle de l'exercice d'imposition et ce, tant sous la forme de loyer proprement dit que de charges assumées par le locataire en lieu et place du bailleur ou de prestations ou produits fournis par le locataire au profit ou pour le compte du bailleur»⁶.

Cependant cette référence à la valeur locative a fait l'objet d'une annulation par le Conseil d'Etat en son arrêt n° 58.169 du 16 février 1996⁷. L'argument avancé est que l'article 36 CIR 92 donne pouvoir au Roi de fixer des règles d'évaluation forfaitaire des avantages de toute nature. Or, selon le Conseil d'Etat, la détermination de la valeur locative d'un immeuble dépend d'éléments variables et l'on ne peut donc pas parler d'une évaluation purement forfaitaire. Le recours à un forfait vise à soustraire l'appréciation d'une valeur à toute discussion. La règle de la «valeur locative» excède les pouvoirs conférés au Roi par l'article 36 al.2, CIR 92.

Il est à noter que la proposition de loi de Mr Van der Maelen réintroduit la notion de «valeur locative» mais non plus à l'article 18 de l'AR/CIR 92 mais directement à l'article 36 du CIR 92.

4. Estimation budgétaire

D'une manière générale, l'estimation chiffrée de l'impact budgétaire que produirait l'adoption de la proposition de loi n'est pas réalisable. De trop nombreux paramètres ne peuvent, en effet, être mesurés.

Ainsi, le nombre de cas où une personne morale met à la disposition d'un employé ou dirigeant, un immeuble ou partie d'immeuble, n'est pas connu. L'affectation d'un immeuble qu'une personne morale possède ou loue à un tiers n'est identifiable ni dans les bilans, ni dans la déclaration fiscale.

⁶ Q.R., Chambre, 1995-1996, 16 janvier 1996, n°26, Q. 228, Tavernier.

⁷ Pour être précis, les mots «sans que cet avantage ne puisse être inférieur à la valeur locative de l'immeuble ou de la partie de l'immeuble» introduits par l'AR du 18 février 1994, ont été annulés.

Deze tekst werd aan artikel 18 van het KB/WIB 92 toegevoegd als gevolg van de vaststelling door de administratie dat steeds meer bedrijven die aan hun kaderleden een laag belast voordeel wilden toekennen, een huis of appartement huurden en dat vervolgens te hunner beschikking stelden. Het voordeel, dat geraamd werd op twee maal 100/60 van het geïndexeerd kadastraal inkomen, vloeide volgens de administratie voort uit het belangrijke verschil tussen het bedrag van het kadastraal inkomen van een gebouw en de werkelijke huurwaarde ervan.

Onder huurwaarde dient men te verstaan «het bruto-inkomen van een onroerend goed bedoeld zonder enige forfaitaire aftrek of aftrek van werkelijke onderhouds- of herstellingskosten. De huurwaarde vertegenwoordigt dus de gemiddelde jaarlijkse brutohuur die men, in geval van verhuring gedurende het jaar dat het aanslagjaar voorafgaat, had kunnen verkrijgen in de vorm zowel van een eigenlijke huurprijs als van de door de huurder voor rekening en in de plaats van de verhuurder gedragen lasten of van door de huurder ten voordele en voor rekening van de verhuurder geleverde prestaties en goederen»⁶.

Die verwijzing naar de huurwaarde werd echter door de Raad van State nietigverklaard in zijn arrest nr. 58.169 van 16 februari 1996⁷. Er werd als argument aangehaald dat artikel 36 WIB 92 de Koning de bevoegdheid verleent om regels vast te leggen voor de forfaitaire raming van de voordelen van alle aard. Volgens de Raad van State hangt het bepalen van de huurwaarde van een gebouw af van variabele elementen en kan men dus niet spreken van een louter forfaitaire raming. Er wordt een forfait gehanteerd om iedere discussie over de beoordeling van een waarde uit te sluiten. De regel van de «huurwaarde» gaat de bevoegdheden die door artikel 36, 2° lid, WIB 92 aan de Koning zijn toegekend te buiten.

Er dient te worden opgemerkt dat het wetsvoorstel van de heer Van der Maelen de notie van «huurwaarde» opnieuw invoert, niet meer in artikel 18 van het KB/WIB 92 maar rechtstreeks in artikel 36 van het WIB 92.

4. Budgettaire raming

In het algemeen is het niet mogelijk een becijferde raming te maken van de begrotingsimpact van de goedkeuring van het wetsvoorstel. Er zijn immers teveel parameters die niet kunnen worden gemeten.

Zo is niet bekend in hoeveel gevallen een rechtspersoon een gebouw of een gedeelte van een gebouw ter beschikking stelt van een werknemer of een bedrijfsleider. Er kan noch in de balansen noch in de belastingaangifte worden nagegaan hoe een gebouw dat een rechtspersoon bezit of van een derde huurt, wordt gebruikt.

⁶ Vr. en Antw., Kamer, 1995-1996, 16 januari 1996, nr. 26, V. 228, Tavernier.

⁷ Nauwkeurigheidsshalve dient te worden vermeld dat de woorden «zonder dat dat voordeel lager kan zijn dan de huurwaarde van het gebouw of van het gedeelte van het gebouw», die werden ingevoegd door het KB van 18 februari 1994, werden geannuleerd.

Quand bien même le nombre d'immeubles mis à disposition pourrait être identifié, l'estimation de la différence entre le montant de l'avantage de toute nature fixé forfaitairement et la valeur locative «réelle» ne serait pas aisée à établir. La valeur locative est en réalité la résultante de plusieurs facteurs non objectivables ou même identifiables comme l'impact de la localisation, l'état du bien, les préférences personnelles des locataires potentiels qui peuvent entraîner de fréquents désaccords entre le taxateur et le contribuable.

Enfin les bénéficiaires de la mise à disposition d'un logement par une personne morale sont actuellement taxés selon les modalités suivantes⁸:

- soit la personne physique voit sa rémunération complétée par le montant de l'avantage de toute nature forfaitaire calculé sur la base de l'article 18 de l'AR/CIR 92 et la taxation s'opère au niveau de l'impôt des personnes physiques (IPP);
- soit la personne morale facture à la personne physique un montant équivalent ou supérieur à l'avantage de toute nature forfaitaire et dans ce cas, la taxation se fait à l'impôt des sociétés (Isoc);
- soit un mixte des deux hypothèses précédentes: le montant de l'avantage de toute nature forfaitaire ajouté à la rémunération de la personne physique est diminué du montant facturé et la taxation se fait en partie à l'IPP et en partie à l'Isoc.

Dans tous les cas, il est impossible d'isoler le montant d'impôt engendré par la mise à disposition d'une habitation par une personne morale.

En ce qui concerne l'IPP, les avantages de toute nature étant globalisés avec les traitements et salaires, le montant renseigné sur la fiche individuelle du contribuable est la résultante de l'ensemble des avantages de toute nature dont il a bénéficié comme l'utilisation à titre gratuit ou à des conditions avantageuses d'un logement, d'un prêt, du chauffage, d'un véhicule de société, etc.

Au niveau de l'Isoc, les montants relatifs aux avantages de toute nature facturés au bénéficiaire sont englobés dans un compte de produits.

Toutefois, si le calcul de l'impact budgétaire n'est pas réalisable, il est permis de dire qu'il devrait être positif en terme de recettes fiscales. En effet, l'avantage de toute nature forfaitaire relatif à la mise à disposition d'un logement privé ainsi que la fourniture gratuite du chauffage et de l'électricité utilisée à des fins autres que le chauffage, est généralement inférieur à la réalité. Faire correspondre à la valeur locative réelle ou aux coûts de l'avantage pour celui qui l'a octroyé, ne peut qu'engendrer une augmentation de la base imposable, selon la modalité choisie, soit dans le chef de la personne physique soit dans le chef de la personne morale.

⁸ Le fournisseur de l'avantage a le libre choix de la modalité.

Ook al zou het aantal ter beschikking gestelde gebouwen kunnen worden geïdentificeerd, dan nog zou het niet gemakkelijk zijn het verschil te ramen tussen het bedrag van het forfaitair vastgestelde voordeel van alle aard en de «werkelijke» huurwaarde. De huurwaarde is in werkelijkheid de resultante van verschillende niet objectief vast te stellen of niet te identificeren factoren zoals de weerslag van de ligging, de staat van het goed, de persoonlijke voorkeuren van de potentiële huurders die vaak tot onenigheid kunnen leiden tussen de belastingambtenaar en de belastingplichtige.

Tot slot worden de begunstigden van de terbeschikkingstelling van een woning door een rechtspersoon thans belast volgens de volgende modaliteiten⁸:

- ofwel wordt de bezoldiging van de natuurlijke persoon vervuldigd met het bedrag van het forfaitaire voordeel van alle aard berekend op basis van artikel 18 van het KB/WIB 92 en gebeurt de belasting in de personenbelasting (PB);
- ofwel factureert de rechtspersoon aan de natuurlijke persoon een bedrag dat gelijk is aan of groter dan het forfaitaire voordeel van alle aard en in dat geval gebeurt de belasting in de vennootschapsbelasting (VenB);
- ofwel gaat het om een mix van de twee voorgaande hypotheseën: het bedrag van het forfaitaire voordeel van alle aard dat aan de bezoldiging van de natuurlijke persoon is toegevoegd, wordt verminderd met het gefactureerde bedrag en de belasting gebeurt gedeeltelijk in de PB en gedeeltelijk in de VenB.

Het is hoe dan ook onmogelijk het belastingbedrag af te zonderen dat voortvloeit uit de terbeschikkingstelling van een woning door een rechtspersoon.

Wat de PB betreft, waar de voordelen van alle aard worden geglobaliseerd met de lonen en wedden, is het bedrag vermeld op de individuele fiche van de belastingplichtige de resultante van het geheel van de voordelen van alle aard die hij heeft genoten zoals het kosteloos gebruik of gebruik tegen voordelige voorwaarden, van een woning, een lening, verwarming, een bedrijfsvoertuig, enz.

Op het vlak van de VenB worden de bedragen in verband met de voordelen van alle aard die aan de begunstigden zijn gefactureerd, globaal opgenomen in een opbrengstenrekening.

Ook al is het niet mogelijk de begrotingsimpact te berekenen, toch kan worden gesteld dat deze positief zou moeten zijn in termen van belastingontvangsten. Het forfaitair voordeel van alle aard met betrekking tot de terbeschikkingstelling van een privé-woning alsmede het gratis verstrekken van verwarming en elektriciteit gebruikt voor andere doeleinden dan voor verwarming liggen immers meestal lager dan de werkelijke kostprijs. Het voordeel voor degene die het heeft toegekend, doen overeenstemmen met de werkelijke huurwaarde of de kosten kan enkel maar leiden tot een verhoging van de belastbare grondslag, naargelang van de gekozen modaliteit, hetzij in hoofde van de natuurlijke persoon hetzij in hoofde van de rechtspersoon.

⁸ De verstrekker van het voordeel kan de modaliteit vrij kiezen.

5. Commentaire et conclusion

La technique de mise à disposition d'un immeuble ou partie d'immeuble est d'utilisation fréquente car elle apporte indéniablement un avantage fiscal tant au bénéficiaire qu'à son fournisseur. La réduire par la diminution de l'écart entre le montant forfaitaire fixé par l'AR/CIR et la valeur locative ne peut qu'engendrer une augmentation des recettes fiscales.

L'évaluation de cette augmentation n'est, au vu des considérations émises au point 3 de l'avis, pas réalisable.

5. Commentaar en conclusie

De techniek van de terbeschikkingstelling van een gebouw of een gedeelte van een gebouw wordt vaak gebruikt omdat zij ontegensprekelijk een fiscaal voordeel oplevert voor zowel de begunstigde als de verstrekker van het voordeel. Deze techniek indammen door het verschil tussen het door het KB/WIB vastgelegde forfaitair bedrag en de huurwaarde te verminderen, kan enkel leiden tot een vermeerdering van de fiscale ontvangsten.

Gelet op de beschouwingen in punt 3 van het advies kan niet worden ingeschat hoe groot die stijging zou zijn.